

Wandel der Internationalen Rechnungslegung
Eine systemtheoretische Analyse

Von der Mercator School of Management
- Fakultät für Betriebswirtschaftslehre - der Universität Duisburg-Essen
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft (Dr. rer. oec.)
genehmigte Dissertation

von
Britta van den Eynden
aus
Mönchengladbach

Referentin: Prof. Dr. Annette G. Köhler

Korreferent: Prof. Dr. Volker Breithecker

Tag der mündlichen Prüfung: 19.11.2010

Inhalt

Tabellenverzeichnis	VI
Abkürzungsverzeichnis	VII
1. Einleitung	1
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Gang der Untersuchung.....	4
2. Wissenschaftliche Rezeption des Wandels der Internationalen Rechnungslegung	8
2.1 Charakteristika der Rechnungslegung als Untersuchungsgegenstand.....	9
2.2 Rechnungslegung als Untersuchungsgegenstand der Sozialwissenschaften	12
2.3 Grundannahmen der Neuen Institutionenökonomik und ihre Ergänzung durch den Neo- Institutionalismus	15
2.3.1 Methodologischer Individualismus	16
2.3.2 Prinzip der rationalen Entscheidungsfindung.....	17
2.3.3 Prinzip der institutionellen Gestaltung.....	19
2.3.4 Ergänzung durch Annahmen des Neo-Institutionalismus	20
2.4 Erklärungsbeitrag der Neuen Institutionenökonomik zu Entstehung und Wandel der Internationalen Rechnungslegung.....	22
2.5 Ergänzung der Sichtweise der Neuen Institutionenökonomik durch das Critical Accounting	26
2.6 Fazit	28
3. Grundlagen der Systemtheorie nach Niklas Luhmann.....	31
3.1 Voraussetzung: Existenz der Welt	33
3.2 Differenz von System und Umwelt	34
3.3 Differenz von Operation und Beobachtung.....	37
3.4 Systemarten.....	42
3.5 Beziehung zwischen psychischen und sozialen Systemen.....	45
4. Gegenüberstellung von Realismus und Systemtheorie	53
4.1 Realismus.....	57
4.1.1 Erkenntnis.....	57
4.1.2 Wissenschaftliche Anforderungen	59
4.2 Systemtheorie.....	62
4.2.1 Erkenntnis.....	62
4.2.2 Wissenschaftliche Anforderungen	65
4.3 Konsequenzen der Umstellung des methodischen Bezugsrahmens	70

5. Soziale Systeme	77
5.1 Interaktionen und Gesellschaft	79
5.2 Funktionssysteme	85
5.2.1 Allgemeine theoretische Vorüberlegungen	86
5.2.2 Wirtschaft	92
5.2.3 Recht	98
5.2.4 Politik	103
5.2.5 Zwischenfazit	110
5.3 Organisationen	111
5.3.1 Organisationen als autopoietische soziale Systeme	113
5.3.2 Operationen und Strukturen von Organisationen	119
5.3.2.1 Entscheidungen und das Problem ihrer Kommunikation	119
5.3.2.2 Strukturen zur Ermöglichung der Entscheidungskommunikation	122
5.3.2.3 Strukturentscheidungen	125
5.3.3 Zwischenfazit	132
5.4 Innergesellschaftliche Systembeziehungen	132
5.4.1 Organisationen innerhalb eines Funktionssystems	134
5.4.2 Organisationale Leistung in der Beziehung von Funktionssystemen	140
5.5 Konsequenzen der Theorie sozialer Systeme für eine Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung	147
6. Internationale Rechnungslegung aus systemtheoretischer Perspektive	149
6.1 Allgemeine Überlegungen zur Rechnungslegung aus systemtheoretischer Perspektive	150
6.1.1 Rechnungslegung – Form der Selbstbeschreibung	150
6.1.2 Rechnungslegung – Mechanismus zur Steigerung der Wahrscheinlichkeit wirtschaftlicher Kommunikation	157
6.1.3 Institutionalisierung bestimmter Beobachtungsschemata	161
6.1.4 Rückwirkungen zwischen Beobachtungsschemata und Unternehmen	166
6.1.5 Zwischenfazit	169
6.2 Rechnungslegung in ihrer internationalen Form	172
6.2.1 IASO als autopoietisches System	177
6.2.2 Schaffung internationaler Beobachtungsschemata der Rechnungslegung	181
6.2.3 Kommunikation zur Förderung der Akzeptanz und Einhaltung der Standards	185
6.2.4 Strukturaufbau in der IASO	189
6.2.5 Entscheidung zur Umstrukturierung	193
6.2.6 Legitimierende Strukturen der IASO	201
6.2.7 Fazit und Ausblick zum Wandel der Rechnungslegung in ihrer internationalen Form aus Sicht der IASO	210
7. Fazit und Ausblick	213
7.1 Fazit	213
7.2 Ausblick - Fair Value als Thema im Wandel der Internationalen Rechnungslegung	215

Anhang	219
Literaturverzeichnis	244
Verzeichnis sonstiger Quellen	271

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Methodische Einordnung der vorliegenden Arbeit.....	30
Tabelle 2: Arten von Systemen	43
Tabelle 3: Gegenüberstellung von Systemtheorie und Realismus.....	71
Tabelle 4: Zurechnung von Verhalten und symbolisch generalisierte Kommunikationsmedien	88
Tabelle 5: Gegenüberstellung der Funktionssysteme Wirtschaft, Politik und Recht.....	111
Tabelle 6: Strukturelle Kopplungen zwischen Funktionssystemen.....	145
Tabelle 7: Gründe für die Entstehung der Internationalen Rechnungslegung und der IASO ...	171
Tabelle 8: Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung.....	174
Tabelle 9: Gründungsmitglieder der IASO.....	178
Tabelle 10: Historie der IASO	220

Abkürzungsverzeichnis

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AISG	Accountants International Study Group
Anm. d. Verf.	Anmerkung der Verfasserin
Art.	Artikel
Bd.	Band
bzw.	beziehungsweise
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
Doppik	Doppelte Buchführung in Konten
E	Entwurf
e. V.	eingetragener Verein
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europäische Gemeinschaft
et al.	et alii
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
f.	folgende
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts comptables Européens
ff.	fortfolgende
FSF	Financial Stability Forum
G20	Group of 20: Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer
G4	Group of 4: Gruppe nationaler Standardsetzer aus Amerika, Australien, Großbritannien und Kanada
G7	Group of 7: Informeller Zusammenschluss der sieben größten Industrienationen: Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Italien, Japan, Kanada und den USA
G8	Group of 8: Informeller Zusammenschluss der 8 größten Industrienationen: Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Italien, Japan, Kanada, den USA und Russland
GB	Großbritannien
ggf.	gegebenenfalls
Habil.	Habilitation
Herv.	Hervorhebungen
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation

IASO	International Accounting Standards Organisation
ICCAP	International Co-ordinating Committee for the Accountancy Profession
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
IFAD	International Forum on Accountancy Development
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIRC	International Integrated Reporting Committee
INC.	Incorporation
IOSCO	International Organization of Security Commissions
ISA	International Standards on Auditing
Jg.	Jahrgang
M. E./m. E.	Meines Erachtens/meines Erachtens
Nachd.	Nachdruck
Nr.	Nummer
o. g.	oben genannt
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OPC	Organization and Planning Committee
pdf.	Portable Document Format
PISA	Program for International Student Assessment
PR	Public Relations
Repo	Repurchase order
S.	Seite
SAC	Standards Advisory Council
SEC	Securities and Exchange Commission
SIC	Standing Interpretations Committee
SME	Small to Medium sized Entities
sog.	sogenannt
SWP	Strategy Working Party
u. a.	unter anderem
UIS	UNESCO Institute for Statistics
U. K.	United Kingdom
U. S.	United States
UK	United Kingdom
UN	United Nations
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organisation
Univ.	Universität
URL	Uniform Resource Locator
USA	United States of America
US-GAAP	United States - Generally Accepted Accounting Principles
usw.	und so weiter
vervielf.	vervielfältigt
Vgl.	vergleiche

vs.	versus
www	world wide web
WTO	World Trade Organisation
XBRL	Extensible Business Reporting Language
z. B.	zum Beispiel
zugl.	zugleich

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

Die vorliegende Arbeit trägt den Titel „Wandel der Internationalen Rechnungslegung – Eine systemtheoretische Analyse“. Damit ist sowohl der Untersuchungsgegenstand als auch die Methode zur Gewinnung von Erkenntnissen über diesen bezeichnet. An dieser Stelle werden beide Elemente zunächst separat skizziert und im Anschluss zueinander ins Verhältnis gesetzt. Daraus ergibt sich das in dieser Arbeit verfolgte Erkenntnisinteresse.

Die Internationale Rechnungslegung ist aus der gesellschaftlichen Realität nicht mehr wegzu-denken. Die International Financial Reporting Standards (IFRS)¹ gelten weltweit als Maßstab der Rechnungslegung.² Sie sind Teil der globalen Finanzarchitektur, welche aus einem Netz von Standards und Codes besteht, deren Einhaltung zur Sicherung der finanziellen Stabilität der Finanzmärkte beitragen soll.³ Weltweit werden die Standards entweder auf freiwilliger oder verpflichtender Basis angewandt und ergänzen bzw. ersetzen die Rechnungslegung nach nationalen Vorschriften.⁴ Jedoch war nicht immer absehbar, welche Stellung die Internationale Rechnungslegung einmal einnehmen würde.⁵

Das International Accounting Standards Board (IASB) bzw. sein Vorgänger, das Board of International Accounting Standards Committee (IASC), wurde 1973 mit dem Ziel gegründet, Standards im Bereich der Internationalen Rechnungslegung zu erlassen.⁶ Das Standard setzende Gremium ist in eine privatrechtliche Organisation eingebunden, die in dieser Arbeit einheitlich als „International Accounting Standards Organisation“ (IASO) bezeichnet wird.⁷ Aufgrund des privatrechtlichen Charakters ergibt sich, dass die IASO aus sich heraus keine verbindliche Durchsetzungskraft besitzt. Somit scheint die weltweite Verbreitung der Standards

¹ Die IFRS umfassen nach IAS 1.11 neben den eigentlichen IFRS sowohl die von der Vorgängerorganisation des International Accounting Standards Board (IASB), dem International Accounting Standards Committee (IASC), verabschiedeten International Accounting Standards (IAS) als auch die Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) und des Standing Interpretations Committee (SIC), den Vorgängern des IFRS Interpretations Committee. Auch dessen Interpretationen fallen unter die IFRS als Oberbegriff. Die Umbenennung ist Folge des zweiten Teils der Satzungsüberprüfung 2008-2010. Materielle Änderungen der Struktur sind damit nicht verbunden. Vgl. IASO (2010b). Der Name des Standard setzenden Gremiums, des IASB, soll unverändert beibehalten werden.

² Vgl. Chua, W. F./Taylor, S. L. (2008), S. 463.

³ Das Financial Stability Board ist für Bestimmung der zum Netz gehörigen Standards und Codes verantwortlich. Von 1997 bis April 2009 wurde diese Aufgabe von der Vorgängerorganisation, dem Financial Stability Forum (FSF), wahrgenommen. Vgl. Humphrey, C./Loft, A./Woods, M. (2009), S. 811.

⁴ Vgl. zur Verbreitung der IFRS weltweit IASPlus (2010a).

⁵ Vgl. Ballwieser, W. (2009).

⁶ Vgl. zum Aufbau und zur Historie Kapitel 6.2 sowie Tabelle 10 im Anhang.

⁷ Die IASO ist im Zeitraum von 1973 bis 2000 gleichzusetzen mit dem IASC und von 2001 bis zum 30.6.2010 mit der International Accounting Standards Foundation (IASCF). Seit dem 1.7.2010 heißt die Dachorganisation International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation). Die Bestimmung eines Einheitsbegriffs bietet den Vorteil, zum einen die Identität der Organisation zu unterstreichen und zum anderen auf Unterschiede durch Verwendung der zum jeweiligen Betrachtungszeitraum geltenden Bezeichnungen hinweisen zu können. Sämtliche Gremien der IASO tragen zur Verbreitung und Akzeptanz der Standards bei, sodass der Oberbegriff auch angewandt wird, wenn nicht konkret die Erarbeitung der Standards in dem sie setzenden Gremium bezeichnet werden soll. Die Standards werden der IASO insgesamt zugerechnet.

bereits erklärungsbedürftig. Neben der zunehmenden Verbreitung der Internationalen Rechnungslegung ist eine Veränderung der Standards und der IASO zu beobachten. Die ersten Standards der IASO sind durch zahlreiche Wahlrechte gekennzeichnet. Sie entstehen durch Zusammenstellung der Vorgehensweisen der in der IASO vertretenen Nationen. Dabei basiert die Arbeit auf der engen Zusammenarbeit der berufsständischen Organisationen der Wirtschaftsprüfer, die die IASO gegründet haben. Die heutigen Standards gelten hingegen als qualitativ hochwertig und entstehen in einem weltweiten Due Process. Die IASO löst zunehmend ihre Anbindung von den berufsständischen Organisationen.⁸

Die Verbreitung der Standards scheint von der Art und Weise der Entstehung ebenso beeinflusst zu sein wie von ihrem Inhalt.⁹ Ein umgekehrter Einfluss von der Verbreitung auf die Organisation ist ebenso denkbar. So gehen von der Anwendung der Standards Rückwirkungen auf diese aus, da beispielsweise aufgezeigt wird, wo Regelungslücken bestehen.¹⁰ Des Weiteren ist zu beachten, dass die Finanzarchitektur, in die die IFRS eingebunden sind, dynamisch und insofern laufenden Änderungen unterworfen ist.¹¹ Der Wandel der Internationalen Rechnungslegung scheint das Resultat zahlreicher Einflüsse innerhalb der Gesellschaft und der IASO zu sein. Rechnungslegung ist sowohl auf Unternehmensebene als auch auf gesellschaftlicher Ebene von Relevanz.¹² Der Wandel der Internationalen Rechnungslegung führt zugleich zu einer Veränderung der gesellschaftlichen Realität, der sie angehört. Die Untersuchung des Wandels der Internationalen Rechnungslegung sollte den komplexen Bedingungen ihrer Entwicklung Rechnung tragen, d. h. sowohl den organisationalen als auch den gesellschaftlichen Aspekt der Rechnungslegung und die Verbindung zwischen beiden Ebenen berücksichtigen.

Daraus ergibt sich die folgende Forschungsfrage: „Wie wandelt sich die Internationale Rechnungslegung?“ Sie bezieht sich auf die Mechanismen, die die verschiedenen Einflüsse wirksam werden lassen und Änderungen in der Rechnungslegung hervorrufen. Dass die Internationale Rechnungslegung stetigen Veränderungen unterliegt, scheint auf Basis der oben geschilderten Einflüsse nicht weiter begründungsbedürftig.¹³ Neben den wirkenden Mechanismen liegt die Frage nach den konkret wirkenden Einflussfaktoren nahe. Diese ist

⁸ Vgl. zu diesen Veränderungen beispielsweise Botzem, S./Quack, S. (2006), S. 16; Power, M. (2009), S. 332. Sie können jedoch auch anhand der einleitenden Kapitel diverser Lehrbücher der Internationalen Rechnungslegung nachgezeichnet werden, als Beispiel sei lediglich auf Wagenhofer, A. (2005), S. 54 ff. zur Organisation und S. 100 ff. zu den inhaltlichen Phasen der Standards verwiesen.

⁹ Vgl. Cooper, D. J./Robson, K. (2006), S. 415.

¹⁰ Siehe zu den Änderungen durch Rückwirkungen der Praxis ICAEW (2009).

¹¹ Dies lässt sich beispielsweise in der Entstehung zahlreicher neuer Organisationen in dieser Architektur und deren wechselnden Machtverhältnissen erkennen. Vgl. Humphrey, C./Loft, A./Woods, M. (2009), S. 815.

¹² Die 1976 erstmals erschienene Zeitschrift „Accounting, Organizations and Society“ spiegelt diese Verbindung wider und markiert den Beginn einer Wiederbelebung der gesellschaftlichen Perspektive in der Rechnungslegungsforschung. Vgl. auch Vollmer, H. (2003), S. 353 f. Vgl. für einen Überblick zur Wiedereinführung der Rechnungslegung in der Soziologie Miller, P. (2007). Rechnungslegung war in den Anfängen der Soziologie eines der Kernthemen. Vgl. Weber, M. (1980/2002), S. 45 ff. Umgekehrt wurde die Gesellschaft in ökonomischen Analysen ebenfalls vernachlässigt. Siehe zur Wiederentdeckung hier Kapitel 2.3.4.

¹³ So weist Zwirner darauf hin, dass es keine „State of the Art“-Rechnungslegung geben kann. Vgl. Zwirner, C. (2007), S. 6.

bereits Gegenstand zahlreicher Untersuchungen und wird hier lediglich am Rande im Rahmen der Darstellung der wissenschaftlichen Rezeption des Wandels thematisiert.¹⁴

Auf diese Frage nach den im Wandel der Internationalen Rechnungslegung wirksam werdenden Mechanismen wird in der vorliegenden Arbeit mithilfe der Systemtheorie nach Niklas Luhmann eine Antwort gegeben.¹⁵ Es handelt sich um eine konstruktivistische Theorie der Gesellschaft, d. h., sie untersucht, wie Gesellschaft sich selbst konstruiert.¹⁶ Die Gesellschaft ist das umfassende soziale System, in dem sich andere Arten sozialer Systeme, wie beispielsweise Organisationen, ausdifferenzieren. Die Theorie ist selbst komplex angelegt, um den geschilderten komplexen Bedingungen in der Gesellschaft Rechnung tragen zu können und scheint zur Analyse der vorliegenden Forschungsfrage besonders geeignet. In der vorliegenden Arbeit werden soziale Systeme im Mittelpunkt der Betrachtung stehen, die im Zusammenhang mit der Internationalen Rechnungslegung von Bedeutung sind. Die Systemtheorie bietet die Möglichkeit, alle diese in einem übergeordneten methodischen Zusammenhang zu betrachten und zugleich deren Verbindung untereinander und zu psychischen Systemen zu beleuchten.¹⁷

Die Systemtheorie basiert auf einer anderen Art zu denken, als wir im alltäglichen Leben oder in ökonomischen Theorien gewohnt sind. Unser Denken und unsere Sprache sind durch die traditionelle Ontologie geprägt, d. h., wir gehen von einem Subjekt aus, das an einem Objekt durch Handlungen bestimmte Wirkungen auslöst. In der Neuen Institutionenökonomik zeigt sich diese Denkweise darin, dass Institutionen als Objekt auf rationale Entscheidungen der Individuen zurückgeführt werden.¹⁸ Die Systemtheorie baut hingegen auf der Unterscheidung von System und Umwelt auf. Die andere Denkweise der Systemtheorie bedingt insbesondere sprachliche Schwierigkeiten bei der Darstellung der Systemtheorie und ihrer Anwendung auf den Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit. „Sprache ist nicht nur ein Problem der *Worte*; sie ist vor allem ein Problem der Übermittlung von *Selektionszusammenhängen* [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“¹⁹ Sprache und Denkweise beeinflussen sich gegenseitig.²⁰ Die

¹⁴ Siehe hierzu Kapitel 2.4. Im Verlauf der Arbeit wird deutlich, warum eine Analyse der konkreten Einflüsse aus Sicht der Systemtheorie verzichtbar ist.

¹⁵ Neben der Systemtheorie scheinen insbesondere die Neue Institutionenökonomik und Neo-Institutionalismus zur Untersuchung des Wandels der Internationalen Rechnungslegung unter Berücksichtigung ihrer gesellschaftlichen Relevanz geeignet zu sein. Auf diesen Methoden bauen die Arbeiten auf, die die Einflüsse auf den Wandel der Rechnungslegung untersuchen (siehe Kapitel 2.4). Vgl. zu den Verbindungen der Ansätze Scott, W. R. (2004), S. 5 ff. Dieser geht jedoch nicht auf die Systemtheorie nach Luhmann ein, sondern die Theorie offener Systeme nach Bertalanffy, L. v. (1956). Auf diese Entwicklungen baut Luhmann jedoch auf.

¹⁶ „Bei meiner Aufnahme in die 1969 gegründete Fakultät für Soziologie der Universität Bielefeld fand ich mich konfrontiert mit der Aufforderung, Forschungsprojekte zu benennen, an denen ich arbeite. Mein Projekt lautete damals und seitdem: Theorie der Gesellschaft; Laufzeit: 30 Jahre; Kosten: keine.“ Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 11.

¹⁷ Die Systemtheorie nach Luhmann ist als soziale Systemtheorie konzipiert, sie ist jedoch in den Kontext der allgemeinen Systemtheorie eingebettet.

¹⁸ Vgl. zu den Grundannahmen der Neuen Institutionenökonomik Kapitel 2.3 und zu ihrer Anwendung zur Untersuchung des Wandels der Internationalen Rechnungslegung Kapitel 2.4.

¹⁹ Luhmann, N. (1979/2009-b), S. 196. Das Problem der Vermittlung von Selektionszusammenhängen wird durch die Verwendung von Abbildungen noch verstärkt. Ein Bild erzeugt stärker als Worte den Eindruck einer gegebenen, vom Beobachter unbeeinflussbaren Wirklichkeit. Diesen Zusammenhang macht sich die Nachrichtenberichterstattung zu eigen und erweckt durch gezielte Bilder den Eindruck von Objektivität. Die vermittelten Sinnzusammenhänge sind in der Wahrnehmung komplexer als in der Kommunikation. Vgl. Luhmann, N.

damit verbundenen Schwierigkeiten werden in der vorliegenden Arbeit thematisiert, um das mit der Theorie verbundene Erkenntnispotenzial für eine Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung im speziellen und daran möglicherweise anschließende Forschungen zugänglich zu machen.²¹ Der Übergang in der Denkweise wird durch eine schrittweise Heranführung an die Systemtheorie und die Auswahl der Theoriemöglichkeiten der Systemtheorie erleichtert. Zudem werden häufig Verbindungen zwischen psychischen und sozialen Systemen hergestellt, die in der Theorie Luhmanns eher am Rande thematisiert werden.²²

Die Theorie sozialer Systeme gehört zu den wichtigsten sozialwissenschaftlichen Theorieinnovationen der letzten Jahrzehnte. Sie wurde von Luhmann und anderen Theoretikern auf verschiedenste soziale Phänomene angewandt und hat dabei stets zu neuartigen Erkenntnissen und überraschenden Einsichten geführt.²³ Die vorliegende Arbeit möchte dieses innovative Potenzial auch für den Bereich der Rechnungslegung nutzbar machen und erwartet neuartige Einsichten in die Mechanismen, die den Wandel der Internationalen Rechnungslegung als Teil der gesellschaftlichen Realität ermöglichen.

1.2 Gang der Untersuchung

Der Wandel der Internationalen Rechnungslegung wird in der vorliegenden Arbeit als Teil der gesellschaftlichen Konstruktion der Realität untersucht. Die Annäherung an die eigentliche Forschungsfrage, die in Kapitel 6 thematisiert wird, erfolgt in vier Schritten.

Im folgenden Kapitel 1 wird die bisherige wissenschaftliche Rezeption des Wandels der Internationalen Rechnungslegung vor dem Hintergrund der angewandten Methoden dargestellt. Ausgangspunkt bildet eine Charakterisierung der Rechnungslegung als Gegenstand wissenschaftlicher Forschungen (Kapitel 2.1). Auch wenn die Rechnungslegung sowohl einen technischen als auch einen sozialen Aspekt aufweist, kann erst eine Untersuchung des

(2009h), S. 148 ff. Dieser Zusammenhang wird kurz in Kapitel 3.5 thematisiert. Aus diesem Grund wird auf grafische Darstellungen verzichtet.

²⁰ Diese Feststellung ist nicht nur systemtheoretisch begründet, sondern findet sich so auch in den Ausführungen der OECD/UNESCO zu den PISA-Studien. Vgl. OECD/UNESCO-UIS (2003), S. 36.

²¹ In den Wirtschaftswissenschaften ist der soziologischen Systemtheorie mit Ausnahme der Organisationsforschung kaum Beachtung geschenkt worden. Es ist zu vermuten, dass die Schwierigkeiten in der Beschäftigung mit der Systemtheorie ihre Ausbreitung in den Wirtschaftswissenschaften bisher verhindert haben. Soziologische Arbeiten verzichten auf derartige Überleitungen und erschweren so den Anschluss in der wirtschaftswissenschaftlichen Theoriebildung. Systemtheoretisch formuliert lässt sich die wirtschaftswissenschaftliche Theoriebildung nicht in ausreichendem Maß irritieren, um zur internen Informationsverarbeitung angeregt zu werden. Wirtschaftswissenschaftlich formuliert sind die Kosten der Beschäftigung mit diesen Arbeiten im Verhältnis zu dem daraus zu gewinnenden individuellen Nutzen für den Wissenschaftler extrem, zumeist prohibitiv, hoch.

²² Wir sind es gewohnt, mit Bezug zu Individuen zu denken. Und letztlich basieren soziale Systeme auch auf dem Kontakt zweier Instanzen in einer Situation der doppelten Kontingenz. Lediglich die einmal entstandene emergente Ebene ist von ihnen und ihren inneren Motiven zu unterscheiden.

²³ Neben Luhmanns zahlreichen Veröffentlichungen zu den Funktionssystemen siehe beispielsweise Baecker, D. (1999), Hutter, M. (1989). Eine Einbettung in wirtschaftswissenschaftliche Forschungsarbeiten ist beispielsweise zu finden bei Bode, O. F. (1999), Schmidt, T. (1999) und Schumacher, T. (2003). Diese leisten ebenfalls entsprechende Übersetzungsarbeiten der Theorie.

Letzteren zu einem umfassenden Verständnis der Rechnungslegung beitragen, da nur so die mit ihr verfolgten Ziele bzw. ihre Funktion offenbar wird. Das weist die Rechnungslegung als Untersuchungsgegenstand der Sozialwissenschaften aus. In Kapitel 2.2 werden diejenigen Methoden herausgearbeitet, die prinzipiell zur Untersuchung der Rechnungslegung als soziales Phänomen geeignet erscheinen. Die Neue Institutionenökonomik wird anschließend in ihren Grundannahmen dargestellt (Kapitel 2.3), um auf das spezifische Erklärungspotenzial hinsichtlich des Wandels der Internationalen Rechnungslegung hinzuweisen, welches anhand einiger bisher geleisteter Forschungsarbeiten in Kapitel 2.4 aufgezeigt wird. Um den Übergang von dieser traditionellen zur systemtheoretischen Denkweise zu erleichtern, wird im Anschluss eine Arbeit aus dem Bereich des Critical Accounting vorgestellt (Kapitel 2.5). Diese zeigt bereits, dass es sich bei der Rechnungslegung um eine soziale Konstruktion handelt. Diese Sichtweise wird im Verlauf der Arbeit durch die Systemtheorie ausgebaut.

Kapitel 3 gibt eine kurze Einführung in die Grundlagen der Systemtheorie nach Niklas Luhmann. Dazu wird aufgezeigt, was der Begriff „System“ aus systemtheoretischer Perspektive bezeichnet (Kapitel 3.2). Im Gegensatz zum klassischen Verständnis, wonach ein System eine aus Elementen und ihren Relationen bestehende Ganzheit ist, ist ein System hier als ein sich selbst gegenüber der Umwelt abgrenzender Operationszusammenhang bestimmt. Wie Systembildung möglich ist, wird auf Basis der Unterscheidung von Operation und Beobachtung geschildert (Kapitel 3.3). Im Anschluss werden verschiedene Systemarten auf Basis der sie erzeugenden Operationen vorgestellt (Kapitel 3.4) und das besondere Verhältnis von psychischen und sozialen Systemen, das oftmals zu Missverständnissen über die Systemtheorie führt, erläutert (Kapitel 3.5).²⁴

Diese Grundlagen erlauben in Kapitel 4 eine Gegenüberstellung der erkenntnistheoretischen Positionen, die in der bisherigen Forschung über den Wandel der Internationalen Rechnungslegung angewandten Methoden und der Systemtheorie. Als Methoden der Sozialwissenschaften, welche sich auf reale Phänomene beziehen, müssen sie zwingend ein Verständnis über die Realität und die Möglichkeit ihrer Erkenntnis voraussetzen. Während die Neue Institutionenökonomik auf dem Realismus und einem kritisch rationalistischen Wissenschaftsverständnis basiert (Kapitel 4.1), ist die Systemtheorie dem Konstruktivismus zuzurechnen. Sie vertritt dort jedoch eine eigene Position, die in Kapitel 4.2 erläutert wird. Das vorausgesetzte Verhältnis von Realität und ihrer Erkenntnismöglichkeit bestimmt zugleich das jeweilige Wissenschaftsverständnis. Somit wird es auf Basis der Gegenüberstellung möglich, die mit der Wahl der Systemtheorie als Methode zur Annäherung an den Untersuchungsgegenstand verbundenen Implikationen für die zu gewinnenden Erkenntnisse aufzuzeigen (Kapitel 4.3). Einer konstruktivistischen Wissenschaftsauffassung folgend führt eine Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung nicht zu einer Erklärung desselben, sondern zu einem Ver-

²⁴ So bezeichnet beispielsweise Habermas sie als „antihumanistisch“. Vgl. Habermas, J. (2000), S. 436. Das Missverständnis scheint, wie gezeigt wird, der Form der Darstellung der Systemtheorie zuzuschreiben zu sein.

ständnis. Das bedeutet, dass die den Wandel bewirkenden Mechanismen, nicht jedoch die Gründe dafür untersucht werden.²⁵

Bevor dies jedoch geschieht, werden in Kapitel 5 die verschiedenen Arten sozialer Systeme beschrieben. Dabei wird der Fokus auf Systeme gelegt, die potenziell als Referenzpunkt der Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung dienen könnten. Die Ausführungen der Einleitung lassen darauf schließen, dass es sich dabei insbesondere um die Gesellschaft und Organisationen handeln wird. Die Gesellschaft ist nach systemtheoretischer Auffassung jedoch funktional differenziert und lediglich anhand ihrer Funktionssysteme beobachtbar (Kapitel 5.1). Somit sind die Funktionssysteme der Gesellschaft mit Bezug zur Rechnungslegung zu bestimmen. Dabei handelt es sich vornehmlich um Wirtschaft, Recht und Politik. Diese werden in ihren Besonderheiten und Gemeinsamkeiten in Kapitel 5.2 dargestellt. Eine Beschreibung der Organisationen aus systemtheoretischer Perspektive beinhaltet Kapitel 5.3. Ausführungen zu den Beziehungen zwischen Funktionssystemen und Organisationen runden das Kapitel zu sozialen Systemen ab, welches die Grundlage für die Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung bildet (Kapitel 5.4). Dabei ist zu beachten, dass für die eigentliche Untersuchung ein System als Referenzpunkt zu bestimmen ist. Die Konsequenzen der Theorie sozialer Systeme für die vorliegende Arbeit werden in Kapitel 5.5 aufgezeigt. Das Kapitel zu den Arten der sozialen Systeme geht über das im Folgenden benötigte Theorieangebot hinaus. Die umfassenden Darstellungen sind jedoch in zweierlei Hinsicht motiviert. Zum einen wird mit der Darstellung der verschiedenen Anwendungen der Systemtheorie ihr Verständnis erleichtert. Das wird insbesondere durch die Darstellung von Theoriebereichen gefördert, die eine Verbindung zu wirtschaftswissenschaftlichen Fragestellungen aufweisen.²⁶ Zum anderen wird es möglich, die Rechnungslegung in den gesellschaftlichen Kontext einzuordnen. Neben der gewählten Perspektive erlaubt die Systemtheorie andere Einblicke, sofern ein anderes System als Referenzpunkt gewählt oder ein anderer Theoriebaustein betont wird.²⁷

In Kapitel 6 werden die mittels der Systemtheorie gewonnenen Einblicke in die soziale Konstruktion der Realität auf den Wandel der Internationalen Rechnungslegung übertragen. Dazu wird in Kapitel 6.1 die Rechnungslegung zunächst allgemein auf ihre Funktion für die

²⁵ An dieser Stelle schließt sich der Kreis zu der zuvor formulierten Forschungsfrage. Ein Verständnis wird durch die Beantwortung einer Wie-Frage generiert, eine Erklärung ist die Antwort auf eine Was-Frage. Verfahren legitimieren. Das gilt auch für Verfahren der Wissenschaft und zwar unabhängig von dem zugrunde gelegten Wissenschaftsverständnis. Im kritischen Rationalismus, der auf dem Realismus fußt, wird durch Verfahren der Messgenauigkeit eine Annäherung zwischen Realität und Wirklichkeit erreicht. In der Systemtheorie ergeben sich durch einheitliche Verfahren konsistente und kohärente Realitätskonstruktionen (Kapitel 4.1.2 und 4.2.2). Über Verfahren muss jedoch Konsens unterstellt werden, um die legitimierende Wirkung zu entfalten. Genau dieser ist in der Betriebswirtschaftslehre für die Systemtheorie nicht zu finden. Somit stellt der Versuch, der in dieser Arbeit unternommen wird, eine Ausnahme, eine Abweichung von der Regel dar. Abweichungen fallen auf. Sie machen einen Unterschied, sofern sie beobachtet werden. Somit erhofft sich diese Arbeit Beobachter, die sich von ihr irritieren und zur eigenen Informationsverarbeitung anregen lassen. Wie diese Arbeit in deren Autopoiesis eingebunden wird, lässt sich nicht vorhersagen.

²⁶ Die Ausführungen zu den Themen Risiko und Kausalität sind für die Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung von untergeordneter Bedeutung, werden jedoch aufgrund der Nähe zu den üblichen wirtschaftswissenschaftlichen Themen dargestellt. Sie werden zudem im Fazit kurz aufgegriffen.

²⁷ Einige werden im Fazit kurz aufgezeigt.

Rechnung legenden Unternehmen (Kapitel 6.1.1) und die Wirtschaft untersucht (Kapitel 6.1.2). Es wird gezeigt, dass Unternehmen sich mit ihrer Hilfe selbst beschreiben und diese Beschreibung Anderen zur Verfügung stellen, um das eigene Verhalten als Kommunikationspartner kalkulierbar zu machen. Auf diese Funktion lassen sich alle Formen der wirtschaftlichen Rechnungslegung zurückführen. Dennoch bilden sich national unterschiedliche Formen der Rechnungslegung. Diese werden als Beobachtungsschemata bezeichnet. Wie das geschieht, wird in Kapitel 6.1.3 thematisiert. Es handelt sich um die Stabilisierung bestimmter Erwartungen an die Rechnungslegung durch die Funktionssysteme Recht und Politik. Mechanismen der Veränderungen der Rechnungslegung in diesen stabilisierten Räumen werden in Kapitel 6.1.4 angedeutet. Diese allgemeinen Ausführungen lassen erkennen, dass es sich bei der Internationalen Rechnungslegung lediglich um eine Form in einem Kontinuum handelt. Diese wird in Kapitel 6.2 analysiert. Dabei wird insbesondere die Rolle der IASO in der Entstehung und Veränderung dieser Form der Rechnungslegung thematisiert. Dazu wird die IASO zunächst als autopoietisches Organisationssystem beschrieben (Kapitel 6.2.1). Sie verändert durch die Schaffung neuer Beobachtungsschemata, der IFRS, und insbesondere die Kommunikation über diese die gesellschaftliche Realität (Kapitel 6.2.3). Diese ist bis zur Entstehung der IASO durch die nationalen Beobachtungsräume gekennzeichnet. Neben der Kommunikation trägt der Strukturaufbau der IASO dazu bei, die zunächst unwahrscheinliche Form der Internationalen Rechnungslegung wahrscheinlich werden zu lassen (Kapitel 6.2.4). Mit der Veränderung der Realität, die sich in der Ausbreitung der IFRS zeigt, ändern sich die Bedingungen der Operation der IASO. Diese Veränderung nimmt die IASO wahr und entscheidet, ihre eigenen Strukturen zu ändern (Kapitel 6.2.5). Dabei ändern sich die Mechanismen, die eine Anwendung der IFRS wahrscheinlich werden lassen (Kapitel 6.2.6). Diese hier sehr abstrakt aufgezeigten Mechanismen bewirken die Entstehung und den Wandel der Internationalen Rechnungslegung und zugleich der gesellschaftlichen Realitätskonstruktion. Sie haben nicht nur Auswirkung auf die IASO, sondern sämtliche an der Rechnungslegung beteiligten Systeme. Diese werden in Kapitel 6.2.7 angedeutet.

Ein Fazit der in der Arbeit gewonnenen Erkenntnisse über den Wandel der Internationalen Rechnungslegung unter besonderer Berücksichtigung dessen, was aufgrund der gewählten Unterscheidungen nicht sichtbar wurde, rundet diese Arbeit ab. Es stellt somit zugleich einen Ausblick auf weitere Forschungsfragen dar. Es ist zu beachten, dass die hier vorgestellte Kapitelreihenfolge das Ergebnis der Auswahl der Verfasserin ist. Die Arbeit hätte eine andere Auswahl der Themen und eine andere Reihung der Kapitel zugelassen. Der hier unterbreitete Vorschlag ist das Resultat eines Bemühens, einen möglichst einfachen Einstieg in die Theorie sozialer Systeme und zugleich eine Antwort auf die vorliegende Forschungsfrage zu geben.

2. Wissenschaftliche Rezeption des Wandels der Internationalen Rechnungslegung

Die Ausführungen im einleitenden Kapitel dieser Arbeit verdeutlichen die Veränderungen der Internationalen Rechnungslegung seit Gründung der IASO im Jahr 1973, die sich sowohl in den Standards als auch der sie setzenden Organisation zeigen. Ziel des vorliegenden Kapitels ist zum einen aufzuzeigen, wie dieser Wandel bisher in der klassischen Rechnungslegungsforschung rezipiert wurde.²⁸ Zum anderen wird nach alternativen Methoden gesucht, die zur Gewinnung von Erkenntnissen über diesen Untersuchungsgegenstand geeignet erscheinen.

Die verschiedenen wissenschaftlichen Disziplinen unterscheiden sich zunächst hinsichtlich ihres Untersuchungsgegenstandes, nach dem sich auch ihre Einteilung überwiegend richtet. Weist dieser mehrere Aspekte auf, so entscheidet das verfolgte Erkenntnisinteresse über die Zuordnung.²⁹ Das Erkenntnisinteresse bestimmt wiederum die Wahl der Methoden, die zur Untersuchung des Gegenstandes herangezogen werden. Der Begriff „Methoden“ wird hier in einem weiten Verständnis verwendet. Er umfasst sowohl die Instrumente als auch deren Anwendung zur Annäherung an den Untersuchungsgegenstand.³⁰ Die Instrumente sind Theorien und Modelle, die den Untersuchungsgegenstand in eine durch die Wissenschaft handhabbare Form bringen, d. h. dessen Komplexität reduzieren.³¹ Ein Modell ist ein vereinfachtes Abbild der Wirklichkeit, welches verbal, grafisch, analytisch oder durch ein System von Annahmen dargestellt werden kann. Aus den Modellen lassen sich Aussagen ableiten, die insgesamt eine Theorie darstellen, sofern sie bestimmten Ansprüchen, wie beispielsweise Widerspruchsfreiheit, genügen.³² Aufgrund ihrer spezifischen Annahmen können aus verschiedenen Methoden bei Anwendung auf denselben Untersuchungsgegenstand unterschiedliche Erkenntnisse resultieren.³³

Nachfolgend wird zunächst die Rechnungslegung als Untersuchungsgegenstand charakterisiert, um wissenschaftliche Disziplinen zu bestimmen, die zur Gewinnung von Erkenntnissen über sie infrage kommen. Es wird gezeigt, dass sich die Rechnungslegung nicht eindeutig einer wissenschaftlichen Disziplin zuordnen lässt, sondern alle sozialwissenschaftlichen

²⁸ Der Begriff „klassische Rechnungslegungsforschung“ wird verwendet, um Arbeiten zu bezeichnen, die auf dem Realismus basieren. Arbeiten, die hingegen eine konstruktivistische Weltsicht vertreten und Rechnungslegung zu ihrem Untersuchungsgegenstand haben, werden dem Critical Accounting zugeordnet. Siehe zur Unterscheidung von Realismus und Konstruktivismus, in der konkreten Form der Systemtheorie, Kapitel 4.2.

²⁹ Vgl. Schurz, G. (2008), S. 32 f. Dieser Zusammenhang wird in Kapitel 2.2 anhand der Rechnungslegung verdeutlicht.

³⁰ In Anlehnung an Chmielewicz, K. (1994), S. 37. In dieser weiten Begriffsauffassung umfasst der Methodenbegriff darüber hinaus die Verfahren zur Gewinnung der Grundannahmen als auch Verfahren zur Überprüfung der Methoden. Damit beinhaltet der Begriff auch die Methoden der Wissenschaftstheorie, die als Metawissenschaft die Objektwissenschaften zum Untersuchungsgegenstand hat. Diesem nähert sie sich ebenfalls mittels Methoden.

³¹ Vgl. Schanz, G. (1979), S. 123; Homann, K./Suchanek, A. (2005), S. 340 f.

³² Vgl. Eichhorn, W. (1979), S. 62 ff. zu Modellen in diversen wissenschaftlichen Disziplinen, S. 65 ff. zu Modellen in der Wirtschaftswissenschaft und S. 80 ff. zu Theorien.

³³ Die Erkenntnisunterschiede müssen nicht im Untersuchungsgegenstand begründet sein. Vgl. auch Teubner, G. (1989), 749.

Disziplinen geeignet scheinen, ihre Entstehung und ihren Wandel zu erklären. Aufgrund der Charakteristika der Rechnungslegung scheinen innerhalb der Sozialwissenschaften jedoch die Methoden besonders relevant zu sein, die sich zur Untersuchung sozialer Institutionen, d. h. ihrer Entstehung und ihrer Wirkung, eignen. Eine Forschungsrichtung, die Methoden aller sozialwissenschaftlichen Disziplinen umfasst und Institutionen explizit zur ihrem Untersuchungsgegenstand macht, ist der Neo-Institutionalismus. Die Neue Institutionenökonomik, welche in der klassischen Rechnungslegungsforschung oftmals angewandt wird, ist Teil dieser übergeordneten Forschungsrichtung. Ihre Grundannahmen werden in Kapitel 2.3 dargestellt und um Annahmen anderer Methoden des Neo-Institutionalismus ergänzt. Anschließend wird in Kapitel 2.4 gezeigt, welche Erkenntnisse mithilfe der auf Basis dieser Annahmen über die Entstehung und den Wandel der Internationalen Rechnungslegung bisher in der klassischen Rechnungslegungsforschung gewonnen werden konnten. In Kapitel 2.5 wird eine Arbeit aus dem Critical Accounting vorgestellt, um potenziell anders gelagerte Erkenntnisse anzudeuten, die sich aus einem Methodenwechsel ergeben können. Damit wird zugleich der Übergang zu einer systemtheoretischen Denkweise erleichtert.

2.1 Charakteristika der Rechnungslegung als Untersuchungsgegenstand

Dieses Kapitel skizziert die Rechnungslegung als Untersuchungsgegenstand wissenschaftlicher Forschung. Dabei kann zum einen gefragt werden, welches Ziel mit der Rechnungslegung verfolgt wird und zum anderen, wie dieses Ziel optimal erreicht werden kann. Die Bestimmung der mit der Rechnungslegung verfolgten Ziele erfolgt in einem sozialen Abstimmungsprozess, wohingegen die optimale Zielerreichung eher einen technischen Aspekt aufweist. Beide Aspekte können jeweils im Vordergrund einer wissenschaftlichen Untersuchung stehen.³⁴

Der technische Aspekt der Rechnungslegung tritt in den Vordergrund, wenn das Ziel der Rechnungslegung als gegeben vorausgesetzt wird. Würde der berühmte Mann auf der Straße befragt werden, ob er die Erstellung eines Jahresabschlusses für eine spannende und kreative Tätigkeit halte, so würde die Antwort vermutlich „nein“ lauten. Die Rechnungslegung wird im alltäglichen Verständnis häufig als monotone und langweilige Arbeit angesehen, bei der bestimmte Vorschriften richtig angewandt werden müssen. Diese Auffassung sieht Rechnungslegung als technische Disziplin, die unter gegebenen Voraussetzungen zu einem vorhersagbaren Ergebnis kommt.³⁵ Diese Sichtweise ist jedoch verkürzend. Sie baut auf der Annahme auf, Normen der Rechnungslegung würden jeden Einzelfall abdecken und keinen Spielraum bei der Anwendung lassen. Keine Norm kann jedoch ihren Anwendungsbereich umfassend, ein-

³⁴ Vgl. Oguri, T. (2005), S. 78. Chapman, C. S./Cooper, D. J./Miller, P. B. (2009), S. 2. Entsprechend wird debattiert, ob Rechnungslegung Gegenstand der Natur- oder Gesellschaftswissenschaft sei. Vgl. Wolk, H. I./Tearney, M. G./Dodd, J. L. (2008), S. 36 ff. Vereinfacht ausgedrückt befassen sich Letztere mit allem, was vom Geist des Menschen originär geschaffen wurde. Im Gegensatz dazu wird die Natur als Untersuchungsgegenstand als gegeben angesehen. Siehe zu weiteren Erläuterungen Brodbeck, K.-H. (1998), S. 3. Dem vorgelagert ist die Unterscheidung von Formal- und Erfahrungswissenschaften. Sowohl Natur- als auch Gesellschaftswissenschaften zählen zu den Erfahrungswissenschaften, die sich auf die „reale Welt“ beziehen. Vgl. Czayka, L. (2000), S. 67.

³⁵ Vgl. Wolk, H. I./Tearney, M. G./Dodd, J. L. (2008), S. 1.

deutig und abschließend regeln. Es bestehen stets Anwendungsspielräume oder Regelungslücken. Diese können von den Erstellern zur Gestaltung des Abschlusses genutzt werden.³⁶

Unter der Annahme einer gegebenen Zielsetzung der Rechnungslegung ist es Aufgabe des Normensetzers, Normen zu erlassen, die dazu beitragen dieses Ziel optimal zu erfüllen. Dies wird im Folgenden anhand der Zielsetzung der Internationalen Rechnungslegung verdeutlicht. Mit einem nach IFRS erstellten Abschluss wird gemäß Artikel 12 des Rahmenkonzepts das Ziel verfolgt, „to provide information about the financial position, performance and changes in financial position of an entity that is useful to a wide range of users in making economic decisions.“³⁷ Aus dieser Zielsetzung ergeben sich für die Normen zwei zu erfüllende Bedingungen. Zum einen müssen sie geeignet sein, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu erzeugen.³⁸ Zum anderen müssen sie so ausgestaltet sein, dass die Jahresabschlusssteller dieses Ziel auch tatsächlich berücksichtigen.³⁹ Der Grad, zu dem die Rechnungslegung das mit ihr verfolgte Ziel erreicht, hängt neben den Normen insbesondere von deren Umsetzung in die Praxis ab. Normensetzung ist aus dieser Sicht ebenfalls lediglich ein technischer Prozess, der der Ermittlung optimaler Normen dient.⁴⁰

Unter der Voraussetzung gegebener Ziele der Rechnungslegung kann Wandel zwei Ursachen haben. Entweder ändert sich die Realität, auf die die Rechnungslegung Bezug nimmt oder eine effizientere Norm wird entdeckt. Diese kann sowohl besser geeignet sein, die Realität abzubilden, als auch eher dazu beitragen, von den Jahresabschlussstellern eingehalten zu werden. Eine Änderung der zugrunde liegenden Realität scheint als Anlass für die Änderung der Rechnungslegung nicht wissenschaftlich erklärungsbedürftig. Zur Entdeckung effizienterer Normen besteht hingegen ein Erkenntnisinteresse. Eine mögliche Erklärung kann anhand der Wettbewerbstheorie von Hayek, F. A. v. (1968) gegeben werden.⁴¹ Demnach könnte der Wandel der Normen der Internationalen Rechnungslegung ein Resultat des Wettbewerbs zwischen konkurrierenden Normen sein. Der Wettbewerb entdeckt Normen, die eine gegebene Zielsetzung optimal erfüllen.⁴² Diese werden von den anderen Normensetzern imitiert,

³⁶ Für Anwendungsspielräume der IFRS siehe beispielsweise Nobes, C./Parker, R. H. (2010), S. 158 ff. Für eine grafische Darstellung des Respezifikationszusammenhangs aus Norm und Praxis siehe Zwirner, C. (2007), S. 80 ff.

³⁷ Framework (1989), Art. 12.

³⁸ Vgl. Pellens, B. et al. (2008), S. 16. Dabei wird unterstellt, die abzubildende Realität sei eindeutig gegeben. Der Wert eines Gutes kann jedoch auf verschiedene Weise ermittelt werden. Einen Überblick über mögliche Bewertungsmaßstäbe geben IASB/FASB (2007a) und IASB/FASB (2007b). So kommen zur Ermittlung beispielsweise Marktpreise von der Absatz- oder Beschaffungsseite, historische Kosten und daneben Bewertungsverfahren in Betracht. Zusätzlich haben die Zwecke, für die die Werte benötigt werden, ebenso Einfluss auf deren Ermittlung und die dafür anfallenden Kosten. Vgl. Wolk, H. I./Tearney, M. G./Dodd, J. L. (2008), S. 2 f. Diese Auffassung vernachlässigt den in einigen kritischen Beiträgen zur Rechnungslegung bereits dargelegten konstruktivistischen Charakter der Rechnungslegung und auch bereits der durch sie abzubildenden Realität. Vgl. dazu Kapitel 2.5.

³⁹ Die Ausgestaltung wird beispielsweise in Form der Prinzipien- oder Regelorientierung von Normen debattiert. Vgl. für eine Zusammenfassung der Debatte ICAS (2006).

⁴⁰ Vgl. Cooper, D. J./Robson, K. (2006), S. 425; Kurz, G. (2009), S. 9.

⁴¹ Vgl. Wagenhofer, A. (2002), S. 238 ff. Vgl. Sunder, S. (2002).

⁴² Der Wettbewerb entdeckt, was er entdeckt. Die Theorie trägt evolutorische Züge und scheint aus diesem Grund zur Erklärung des Wandels geeignet zu sein. Vgl. Hayek, F. A. v. (1968), S. 13. Vgl. Mussler, W./Wohlgenuth, M. (1994), S. 9. An dieser Stelle wird jedoch darauf hingewiesen, dass dem Wettbewerb in

wodurch sich die Normen angleichen. Diese Theorie kann durch die beobachtbare Konvergenz zwischen IFRS und US-GAAP gestützt werden. Andererseits können Bilanzskandale in jüngerer Zeit als ein Indiz dafür gewertet werden, dass der Normenwettbewerb nicht die optimalen Normen generiert. Insgesamt scheint fraglich, inwiefern von einem Wettbewerb der Rechnungslegungsnormen gesprochen werden kann, da die Unternehmen die anzuwendenden Normen nur in eingeschränktem Maß frei wählen können. Die Theorie des Wettbewerbs nach Hayek basiert jedoch auf den neoklassischen Modellannahmen, d. h. vollständigen und vollkommenen Märkten und somit freier Wahl. Weiter ist vorausgesetzt, dass Informationen sofort und kostenlos zur Verfügung stehen, sodass eine Normierung der Rechnungslegung nicht erforderlich ist. Das schränkt die Eignung der Theorie zur Erklärung des Wandels der Internationalen Rechnungslegung weiter ein.⁴³

Die bisher untersuchte technische Sicht auf die Rechnungslegung verdeckt die Frage nach ihrer Entstehung. Es wird nicht gefragt, welches Problem Rechnungslegung löst. Es wird jedoch bereits hier offensichtlich, dass die Ziele der Rechnungslegung nicht eindeutig gegeben sind bzw. dass über sie keine Einigkeit besteht. Andernfalls gäbe es keine Veranlassung, von den Normen der Rechnungslegung abzuweichen. Die Frage nach der mit der Rechnungslegung verfolgten Zielsetzung führt in der Regel auf zwischenmenschliche und damit soziale Beziehungen. Rechnungslegung ist aus dieser Perspektive eine Institution, die in einem sozialen Prozess entsteht.⁴⁴ Die Interessen der Individuen bestimmen die Rechnungslegung.⁴⁵ Diese können jedoch unterschiedlich sein, sodass sie in einem Prozess aufeinander abzustimmen sind.

Dabei kommen verschiedene Zwecke der Rechnungslegung in Betracht. Wie bereits gezeigt, verfolgen die IFRS das Ziel, mit den aufgestellten Jahresabschlüssen entscheidungsnützliche Informationen zu vermitteln.⁴⁶ Werden Entscheidungen anhand der Daten getroffen, so geht ein Einfluss auf zwischenmenschliche Beziehungen aus. Daneben können sie als Anknüpfungspunkt für die Ermittlung von Gehaltsbestandteilen dienen.⁴⁷ Die durch die Rechnungslegung

Hayeks Theorie eigene, von den Individuen unabhängige Kräfte zugesprochen werden. Das steht im Gegensatz zu den Annahmen der Neuen Institutionenökonomik (Kapitel 2.3), konkret dem methodologischen Individualismus. Die Untersuchung setzt an einer Makroebene an und ist somit in dieser Hinsicht nahe an der systemtheoretischen Perspektive. Zur Rolle individueller Handlungen und von Institutionen im Systemwettbewerb vgl. Wohlgemuth, M. (1999).

⁴³ Diese wird erst bei Marktversagen, z. B. bei der Klassifikation der Rechnungslegung als öffentliches Gut, erforderlich. Vgl. Oguri, T. (2005), S. 81. Vgl. Kurz, G. (2009), S. 9 ff.

⁴⁴ Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 51. Der Begriff Institution wird in Kapitel 2.3 bestimmt.

⁴⁵ Aus der technischen Perspektive bestimmt das Vorgehen in der Praxis die Rechnungslegung, da die Ziele als gegeben hingenommen werden. Vgl. Young, J. J. (2006), S. 582.

⁴⁶ Welche Informationen relevant und entscheidungsnützlich sind, richtet sich dabei nach den Adressaten. Vgl. Ruhnke, K. (2008), S. 9. Entsprechend kann die Ausrichtung der Rechnungslegung eher vergangenheits- oder zukunftsorientiert sein. Der Bezug der Rechnungslegung zur Vergangenheit dient der Rechenschaft über das Handeln in der Periode. Eine Ausrichtung auf die Zukunft ermöglicht hingegen, die künftige Entwicklung des Unternehmens abzuschätzen. Diese Ausrichtung liegt der Internationalen Rechnungslegung primär zugrunde, deren proklamiertes Ziel die Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen für (potenzielle) Investoren ist.

⁴⁷ Diese wird häufig durch die Diskussion um Rechnungslegungstechniken verdeckt. Vgl. Ordeltjeide, D. (2004/2006), S. 269.

ermittelten Werte, wie Einkommen oder Kapital, haben somit einen Einfluss auf die soziale Stellung der Individuen. Diese haben folglich ein Interesse an einer für sie möglichst günstigen Ausgestaltung des Jahresabschlusses und letztlich auch an Normen, die dies bewirken. Dabei ist zu beachten, dass es die optimalen Regelungen aufgrund der unterschiedlichen Interessen verschiedener Adressaten nicht geben kann.⁴⁸ Vor diesem Hintergrund erscheint es als Aufgabe des Normensetzers, die verschiedenen Interessen gegeneinander abzuwägen und zu einem Ausgleich zu bringen.⁴⁹ Effiziente Normen ergeben sich somit unter Einbezug der Individuen in den Prozess der Normensetzung, die von der Norm betroffen sind.⁵⁰

Erst wenn die Frage nach der mit der Rechnungslegung verfolgten Zielsetzung berücksichtigt wird, kann ein umfassendes Verständnis erzeugt werden. Dieses ergibt sich aus zwischenmenschlichen und damit sozialen Beziehungen. Somit ist die Rechnungslegung als ein Untersuchungsgegenstand der Sozialwissenschaften gekennzeichnet. Nachfolgend werden sozialwissenschaftliche Methoden bestimmt, die zur Erklärung der Entstehung und des Wandels der Rechnungslegung geeignet scheinen.

2.2 Rechnungslegung als Untersuchungsgegenstand der Sozialwissenschaften

Der soziale Aspekt der Rechnungslegung weist sie als Untersuchungsgegenstand der Sozialwissenschaften aus, die sich mit den Vorgängen zwischen Menschen beschäftigen.⁵¹ Dieser Gegenstandsbereich kann jedoch noch weiter unterschieden werden in wirtschaftliche, soziale, politische und rechtliche Vorgänge. Diese Unterscheidung dominiert die Einteilung der Teildisziplinen. Dazu zählen Ökonomie, Soziologie, Politik- und Rechtswissenschaft. Ökonomie beschäftigt sich mit wirtschaftlichen Vorgängen; die anderen Teildisziplinen entsprechend mit sozialen, politischen oder rechtlichen Vorgängen. Jedoch lassen sich einzelne Vorgänge zunehmend nicht nur einem Bereich zuordnen.⁵² Für die Rechnungslegung lässt sich zeigen, dass sie wirtschaftliche Entscheidungen und damit auch die soziale Stellung von Individuen beeinflusst. Sie basiert auf gesetzlichen und damit rechtlichen Gegebenheiten, welche in einem politischen Prozess geschaffen werden.⁵³ Somit handelt es sich um einen interdisziplinären Untersuchungsgegenstand, der je nach Erkenntnisinteresse Untersuchungsgegenstand aller Teildisziplinen der Sozialwissenschaften sein kann. An dieser Stelle sei bereits darauf hingewiesen, dass zwischenmenschliche Vorgänge stets zwei Ansatzpunkte für eine wissenschaft-

⁴⁸ Dies fußt auf dem durch Arrow begründeten Paradox. Sobald der Marktmechanismus nicht funktioniert, kann keine Koordination stattfinden. Vgl. Arrow, K. J. (1985). Vgl. für die Rechnungslegung Wolk, H. I./Tearney, M. G./Dodd, J. L. (2008), S. 106.

⁴⁹ Vgl. Botzem, S. (2010), S. 118.

⁵⁰ Vgl. Pellens, B. et al. (2008), S. 24.

⁵¹ Vgl. Schanz, G. (1979), S. 121.

⁵² Vgl. Kirchgässner, G. (2008), S. 1.

⁵³ Auch für die Rechnungslegung nach IFRS, welche durch die privatrechtliche IASO geschaffen werden, kann diese Einbindung in rechtliche und politische Gegebenheiten angenommen werden. Siehe dazu Kapitel 6.2.5 und 6.2.6.

liche Untersuchung bieten. Zum einen können die Individuen und ihr Verhalten, und zum anderen kann die zwischen ihnen bestehende Beziehung untersucht werden. Somit sind individualistische und kollektivistische Methoden der Sozialwissenschaften zu unterscheiden.⁵⁴

Die sozialwissenschaftlichen Disziplinen unterscheiden sich insbesondere hinsichtlich ihrer Methoden und damit verbunden der Fragestellungen, auf die mit ihrer Hilfe eine Antwort gegeben werden kann.⁵⁵ Die Anwendung der Methoden verschiedener sozialwissenschaftlicher Disziplinen auf einen interdisziplinären Gegenstand wie die Rechnungslegung kann zu einer umfassenden Erkenntnis beitragen.⁵⁶ Die Ökonomik ist eine ursprünglich aus der Ökonomie stammende Methode zur Untersuchung der oben beschriebenen Vorgänge, die sie als Resultat rationaler Entscheidungen von Individuen ansieht.⁵⁷ Sie kann jedoch unabhängig von der Art der zu betrachtenden Vorgänge angewandt werden und erhebt einen allgemeinen Erklärungsanspruch hinsichtlich menschlichen Verhaltens.⁵⁸

Im Folgenden wird von Ansätzen der Rechnungslegungsforschung gesprochen, um die Kombination von Zielsetzung der Forschung und der damit verbundenen Methoden zum Ausdruck zu bringen. Ansätze der Rechnungslegungsforschung lassen sich auf verschiedene Weise systematisieren. Unabhängig vom konkreten Erkenntnisinteresse sind positive und normative Ansätze zu unterscheiden. Positive Ansätze werden herangezogen, um bestehende Rechnungslegung zu erklären. Normative Ansätze dienen der Ableitung von Handlungsempfehlungen an die Praxis.⁵⁹ Hinsichtlich des Erkenntnisinteresses unterscheidet beispielsweise Ruhnke An-

⁵⁴ Vgl. Opp, K.-D. (1979), S. V.

⁵⁵ Vgl. Hirsch, P./Michaels, S./Friedman, R. (1990), S. 46 f.; Becker, G. S. (1993), S. 7; Schmidt, T. (1998), S. 22 f. Diese Methoden sind durch unterschiedliche Begrifflichkeiten und andere Annahmen gekennzeichnet. Beispielsweise unterscheiden sich die Modelle der in den Disziplinen berücksichtigten Aspekte des Menschen. Vgl. Schanz, G. (1979), S. 126.

⁵⁶ Eine Übertragung der Methoden ist nicht nur bei interdisziplinären Gegenständen möglich. Diese Vorgehensweise hat inzwischen sowohl zu etablierten Teildisziplinen, wie Wirtschaftssoziologie und Wirtschaftsrecht, als auch bekannten Ansätzen, wie die ökonomische Analyse des Rechts oder die neue politische Ökonomie, geführt. Vgl. Kirchgässner, G. (2008), S. 2 f. Schramm spricht hier von einer Tendenz zur Mitte in den Sozialwissenschaften. Vgl. Schramm, M. (2005), S. 184 ff. Diese Art der Interdisziplinarität ist von einer Vermischung der Methoden verschiedener Teildisziplinen zu unterscheiden. Von Letzterer wird befürchtet, sie führe zu einer Einigung auf dem kleinsten gemeinsamen Nenner. Vgl. Frey, B. S. (1989), S. 81; Schmidt, T. (1998), S. 39. Schneider sieht hier die „Gefahr des Dilettantismus“. Schneider, D. (2001), S. 262.

⁵⁷ Ökonomie und Ökonomik sind strikt zu unterscheiden. Vgl. Gäfgen, G. (1974), S. 43 ff. und ihm folgend Kirchgässner, G. (2008), S. 2. Vgl. Witte, E. (1991), S. 446. Anstelle des Begriffs „Ökonomik“ wird oftmals, insbesondere im angloamerikanischen Sprachraum der Begriff „Rational Choice Approach“ verwendet. Vgl. Opp, K.-D. (1999), S. 171-202. Dabei ist zu beachten, dass es nicht nur eine ökonomische Methode gibt. Durch die Änderung einer Annahme kann eine andere Methode im hier verwendeten Begriffsverständnis gegeben sein. Vgl. Homann, K./Suchanek, A. (2005), S. 23.

⁵⁸ Vgl. Becker, G. S. (1993), S. 7. Eine Darstellung der Entwicklung des Universalitätsanspruchs der Ökonomik und mithin des Frevels alternativer Deutungsangebote findet sich überspitzt dargestellt bei Altvater, E. (2009), S. 209 f.

⁵⁹ Dabei umfasst die Praxis in diesem Fall nicht nur die Jahresabschlusssteller, sondern alles außerhalb der Wissenschaft, also auch Normen setzende Organisationen und Nutzer. Positive Ansätze gehen zumeist induktiv vor, d. h., sie schließen von gegebenen Sachverhalten auf allgemeine Regelungen. Den Durchbruch der Positive Accounting Theory markiert die Arbeit von Watts und Zimmermann, welche das Lobbyingverhalten von Unternehmen gegenüber dem FASB untersucht haben. Vgl. Watts, R. L./Zimmerman, J. L. (1978). Sie liefern ein Jahrzehnt später einen Überblick über die in diesem Feld geleistete Arbeit. Vgl. Watts, R. L./Zimmerman, J. L. (1990). Häufig werden positive Arbeiten mit normativen Empfehlungen abgeschlossen. Eine rein normative Arbeit geht deduktiv vor. Das bedingt stets Wertentscheidungen. Vgl. Ruhnke, K. (2008), S. 27 f.

sätze, die die Rechnungslegung erklären und rechtfertigen, ihren Inhalt und die konkrete Ausgestaltung bestimmen und solche, die die Anwendung der Rechnungslegung im Unternehmen vor Augen haben.⁶⁰ Dabei sind für die folgende Arbeit insbesondere Ansätze der Rechtfertigung und Erklärung der Rechnungslegung von Interesse. Dazu zählen sowohl institutionenökonomische als auch informationsökonomische Ansätze. Diese untersuchen die Rechnungslegung anhand ökonomischer Methoden.⁶¹ Wolk, Tearney und Dodd nennen weitere Ansätze, wie beispielsweise Behavioral Research und Critical Accounting, die sich einer nicht-ökonomischen Methode bedienen. Es handelt sich um Untersuchungen der Rechnungslegung sowohl anhand der Methoden und als auch unter Berücksichtigung der Erkenntnisse der anderen Sozialwissenschaften.⁶² Angesichts der großen Zahl verschiedener Ansätze in der Rechnungslegungsforschung kann die Feststellung, es handele sich um eine Wissenschaft, die keinem einheitlichen sondern mehreren Paradigmen folge, nicht verwundern.⁶³ Jedoch ist allen o. g. Ansätzen, mit Ausnahme des Critical Accounting, die Annahme einer unabhängig von ihnen existierenden Realität gemein.⁶⁴

Sozialwissenschaften zählen zu den sogenannten Erfahrungswissenschaften, die sich auf beobachtbare Phänomene der realen Welt beziehen.⁶⁵ Ihr Untersuchungsgegenstand ist die Realität, sodass sie zwingend eine Vorstellung zum Verhältnis von Erkenntnis und der Realität voraussetzen müssen.⁶⁶ Ökonomische Arbeiten äußern sich zumeist nicht explizit zu diesen Annahmen, sondern setzen implizit eine unabhängig von ihnen gegebene Realität voraus.⁶⁷ Das gilt auch für Arbeiten der klassischen Rechnungslegungsforschung. Die Anhänger des Critical Accounting gehen hingegen davon aus, ihre Forschungsergebnisse würden die Realität

⁶⁰ Vgl. Ruhnke, K. (2008), S. 26 f.

⁶¹ Vgl. Ruhnke, K. (2008), S. 26 f. Vgl. Wolk, H. I./Tearney, M. G./Dodd, J. L. (2008), S. 45 f. I

⁶² Vgl. Wolk, H. I./Tearney, M. G./Dodd, J. L. (2008), S. 42, 46 f. Für einen Überblick über die verschiedenen Positionen innerhalb des Critical Accounting bezogen auf internes Rechnungswesen siehe Baxter, J./Chua, W. F. (2003). Diese Ansätze lassen sich auch auf die externe Rechnungslegung übertragen.

⁶³ Vgl. AAA (1975); Wells, M. C. (1976). Auch wenn die zitierten Beiträge mehr als 30 Jahre alt sind, hat sich bis heute an der Situation nicht viel geändert. Die Dominanz der Ansätze verschiebt sich lediglich im Zeitablauf und regional. Der Begriff des Paradigmas in der Wissenschaft wurde durch Kuhn geprägt. Vgl. Kuhn, T. S. (1976/2007).

⁶⁴ Diese Ansätze können zusammenfassend als klassische Ansätze der Rechnungslegung bezeichnet werden.

⁶⁵ Vgl. Czayka, L. (2000), S. 67. Vgl. Kirsch, W./Seidl, D./Aaken, D. v. (2007), S. 7. Zum Teil wird auch der Begriff „Realwissenschaft“ verwendet. Unabhängig vom verwendeten Begriff sind sie von den Formalwissenschaften, wie der Mathematik, abzugrenzen. Innerhalb der Erfahrungswissenschaften sind Natur- und Geistes-/Kulturwissenschaften gegeneinander zu unterscheiden.

⁶⁶ Auf der Metaebene sind erkenntnistheoretische Positionen vorausgesetzt. Diese beeinflussen insbesondere die Wissenschaftstheorie, welche sich Anfang des 20. Jahrhunderts aus der Erkenntnistheorie entwickelt hat. Im Unterschied zur Erkenntnistheorie, die allgemein nach den Möglichkeiten und Bedingungen der Erkenntnis fragt, ist der Anwendungsbereich der Wissenschaftstheorie auf Wissenschaft und die in ihr zu erreichende Erkenntnis beschränkt. Sie fragt nach Methoden, Voraussetzungen, Zielen und Ergebnissen der einzelnen Objektwissenschaften. Wissenschaftstheorie widmet sich der Erkenntnis in ihrer besonderen institutionalisierten Form. Vgl. Kornmeier, M. (2007), S. 6. Vgl. Schüle, J. A./Reitze, S. (2005), S. 25 f. Vgl. Kirsch, W./Seidl, D./Aaken, D. v. (2007), S. 7.

⁶⁷ Vgl. Fülber, R. U. (2004), S. 267.

beeinflussen bzw. konstruieren.⁶⁸ Diese Grundeinstellung hat Auswirkungen hinsichtlich der gewählten Forschungsmethode und der mit ihr zu erzielenden Ergebnisse.⁶⁹

Von den zuvor genannten Ansätzen der klassischen Rechnungslegungsforschung scheint als ökonomische Methode die Neue Institutionenökonomik besonders zur Erklärung der Entstehung und des Wandels der Rechnungslegung basierend auf ihrem sozialen Charakter geeignet zu sein.⁷⁰ Zum einen berücksichtigt sie den institutionellen Charakter ihres Untersuchungsgegenstandes explizit und zum anderen nimmt sie im Bereich der Rechnungslegungsforschung eine herausragende Stellung ein.⁷¹ Die Grundannahmen der Neuen Institutionenökonomik werden im folgenden Kapitel herausgearbeitet und um Annahmen des Neo-Institutionalismus ergänzt. Die Neue Institutionenökonomik ist Teil dieser auch politikwissenschaftliche und soziologische Methoden umfassenden Forschungsrichtung.⁷² Eine Berücksichtigung der weiteren Aspekte scheint dem interdisziplinären Untersuchungsgegenstand Rechnungslegung besonders gerecht zu werden. Es wird gezeigt, dass eine strikte Trennung zwischen der Neuen Institutionenökonomik in den Arbeiten der klassischen Rechnungslegungsforschung kaum möglich ist.

2.3 Grundannahmen der Neuen Institutionenökonomik und ihre Ergänzung durch den Neo-Institutionalismus

Nachfolgend werden die Grundannahmen herausgearbeitet, denen die Neue Institutionenökonomik folgt. Diese Darstellung erhebt nicht den Anspruch, die Neue Institutionenökonomik in all ihren Facetten zu erläutern. Sie stellt jedoch zum einen ihren ökonomischen Kern und zum anderen die Annahmen, die aus anderen Teildisziplinen der Sozialwissenschaften übernommen wurden, heraus. Das ermöglicht aufzuzeigen, wie sich Methoden bei der Entwicklung einer neuen Methode, die umfassendere Erkenntnismöglichkeiten bietet, ergänzen können.

Die Neue Institutionenökonomik ist eine der neueren Methoden der Ökonomie.⁷³ Sie entwickelte sich in Fortbildung der neoklassischen Modellannahmen.⁷⁴ Während die Neoklassik Unternehmen als Einheiten am Markt betrachtet, erklärt die Neue Institutionenökonomik diese ausgehend von Individuen und begreift sie als Institutionen.⁷⁵ Die Neue Institutionen-

⁶⁸ Die Grundannahmen hinter den verschiedenen Forschungsrichtungen können den tabellarischen Übersichten in Chua, W. F. (1986), S. 611, 622 entnommen werden. Einen Überblick über erkenntnistheoretische Grundannahmen in der klassischen Forschung der Rechnungslegung gibt zudem Lukka, K. (1990).

⁶⁹ Vgl. Chua, W. F. (1986), S. 602. Zur Existenz von Realität und ihrer Erforschbarkeit siehe Kapitel 4.

⁷⁰ Einen Überblick über mögliche Erklärungsansätze institutionellen Wandels gibt Gäfgen, G. (1983), S. 20-30.

⁷¹ Das führt zu spezifischen Erkenntnissen unter Vernachlässigung weiterer Aspekte. Vgl. Chua, W. F./Taylor, S. L. (2008), S. 463.

⁷² Einen guten Überblick über die Vielfalt der unter dem Stichwort „Neo-Institutionalismus“ zusammengefassten Ansätze bieten z. B. Powell, W. W./DiMaggio, P. J. (1991/2008); Brinton, M. C./Nee, V. (2001); Ortman, G./Sydow, J./Türk, K. (2000b); Senge, K./Hellmann, K.-U. (2006).

⁷³ Zu Synonymen für die Neue Institutionenökonomik und ihre Einbettung in die Ökonomie siehe Homann, K./Suchanek, A. (2005), S. 21 ff.

⁷⁴ Vgl. Richter, R./Furubotn, E. G. (2003), S. 1 f.

⁷⁵ Vgl. Witte, E. (1991), S. 446.

ökonomik umfasst die Theorie der Verfügungsrechte, die Prinzipal-Agenten-Theorie und die Transaktionskostentheorie.⁷⁶ Für die angestrebte allgemeine Untersuchung des Erklärungspotenzials der Neuen Institutionenökonomik in der vorliegenden Arbeit ist diese Unterscheidung unerheblich. Die Theorien basieren auf drei Grundannahmen: dem methodologischen Individualismus, der rationalen Entscheidungsorientierung und der institutionellen Gestaltung.⁷⁷ Diese werden im Folgenden kurz erläutert und charakterisieren die Neue Institutionenökonomik als spezifische Methode zur Gewinnung wissenschaftlicher Erkenntnisse.

2.3.1 Methodologischer Individualismus

Jede Methode ist darauf angewiesen, den Ausgangspunkt der Betrachtung des Untersuchungsgegenstandes festzulegen. So können Institutionen zum einen in ihrer Einheit und zum anderen als Ausdruck verschiedener individueller Interessen betrachtet werden.

Das Prinzip des methodologischen Individualismus legt die Individuen als Letzteinheit der Methode fest.⁷⁸ Dies bedeutet, dass alle methodengeleiteten Versuche, die Realität zu erklären, bei den Individuen ansetzen. Hintergrund ist die Annahme, ihr Handeln würde die Vorgänge in der Gesellschaft bestimmen. Die Verschiedenheit der Individuen ist ausschlaggebend dafür, dass Institutionen, wie der Staat oder Unternehmen, nicht als einheitliche Subjekte existieren, sondern alle sozialen Phänomene auf die in ihnen zusammengefassten Individuen zurückzuführen sind.⁷⁹ Eine eigene institutionelle oder, allgemeiner formuliert, soziale Realität wird geleugnet.⁸⁰

Der methodologische Individualismus zielt somit auf methodische Erklärungsversuche ab. Er ist nicht mit dem ontologischen Individualismus, auf dem er basiert, zu verwechseln. Der ontologische Individualismus geht von der Annahme aus, die Gesellschaft und alle Institutionen bestünden aus Individuen.⁸¹ Ebenso ist die Festlegung des Individuums als methodologischer

⁷⁶ Die Theorie der Verfügungsrechte geht auf Coase, R. H. (1937/1993) zurück und wurde maßgeblich durch Alchian, A. A. (1961) und Demsetz, H. (1967) weiterentwickelt. Die Prinzipal-Agenten-Theorie wurde durch Jensen, M. C./Meckling, W. H. (1976) begründet. Die auf Williamson zurückgehende Transaktionskostentheorie beurteilt unterschiedliche Institutionen anhand der mit ihnen verbundenen Transaktionskosten. Vgl. Williamson, O. E. (1981) und Williamson, O. E. (1990a).

⁷⁷ Zum Teil werden die ersten beiden Grundprinzipien als konstituierend für die Ökonomik angesehen. So z. B. Schüller, A. (1988), S. 155 ff.; Schützeichel, R. (2003), S. 65. Das dritte Prinzip ergibt sich aus dem spezifischen Untersuchungsgegenstand der Neuen Institutionenökonomik, den Institutionen.

⁷⁸ Das Prinzip des methodologischen Individualismus geht auf Schumpeter zurück. Vgl. Schumpeter, J. A. (1908/1995), S. 90.

⁷⁹ Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 27 ff.; Richter, R./Furubotn, E. G. (2003), S. 3. Wüstemann fügt zahlreiche Literaturverweise an, z. B. Hayek, F. v. (1949/1980), insb. S. 1-32; Hodgson, G. M. (1988/2005), S. 53-72; Arrow, K. J. (1994) S. 3 ff.; Terberger, E. (1994), S. 239-244; Bohnen, A. (2000), S. 92-123. Hinsichtlich der Reichweite, alleinige oder lediglich beste Erklärung sozialer Phänomene, sind verschiedene Arten des methodologischen Individualismus zu unterscheiden. Vgl. Opp, K.-D. (1979), S. 45 f.; Schmidt, T. (1998), S. 75. Zum Teil werden jedoch auch Unternehmen als ein Akteur im Rahmen der Theorie betrachtet. Ihnen wird dann unterstellt, sie würden wie Menschen handeln und konkrete Ziele verfolgen. Vgl. Homann, K./Suchanek, A. (2005), S. 26.

⁸⁰ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 26.

⁸¹ Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 30. Ontologie ist die „Lehre vom Sein, von den Ordnungs-, Begriffs- und Wesensbestimmungen des Seienden.“ Wissenschaftlicher Rat der Dudenredaktion (2006). Ontologisch ist entsprechend etwas, das die Ontologie betrifft. Im Gegensatz dazu wird etwas, das als „seiend, unabhängig vom

Bezugspunkt strikt von ideologischen Annahmen, d. h. der Überlegenheit von individuellen oder sozialen Interessen, zu trennen.⁸² Das Prinzip des methodologischen Individualismus bestimmt zwar die Individuen als Bezugspunkt der Methode, legt jedoch nicht fest, wie diese ihr Handeln bestimmen.

2.3.2 Prinzip der rationalen Entscheidungsfindung

Das Prinzip der rationalen Entscheidungsfindung konkretisiert, wie Individuen ihr Handeln bestimmen: durch rationale Auswahl. Daraus leitet sich die Aufgabe der Ökonomik ab, die Wahl einer Handlungsalternative entweder im Nachhinein zu erklären oder im Voraus durch Empfehlungen zu beeinflussen.⁸³ Die Ökonomik bildet die Entscheidungssituation in Modellen ab, in welche neben den Handlungsalternativen, den Präferenzen der Individuen und den Umweltzuständen auch die Ergebnisse der gewählten Handlung eingehen.⁸⁴

Ausgangspunkt der Untersuchung bildet eine Entscheidungssituation. Diese ergibt sich aufgrund von Knappheit, die eine vollständige Befriedigung der individuellen Bedürfnisse ausschließt. Somit stehen mehrere, nicht gleichzeitig realisierbare Handlungsmöglichkeiten zur Verfügung, aus denen unter Beachtung möglicher Restriktionen eine Auswahl zu treffen ist. Soll die Entscheidung rational getroffen werden, stellen die Präferenzen der Entscheidungsträger ein geeignetes Auswahlkriterium dar. Die Entscheidungssituation lässt sich demnach mittels der Handlungsalternativen, der Restriktionen und der individuellen Präferenzen beschreiben.⁸⁵ Restriktionen bei der Wahl der Handlungsalternative können auf natürlichen Grundlagen basieren oder durch das Verhalten anderer Individuen entstehen. Sie begrenzen den Handlungsspielraum der Individuen und verhindern so eine optimale Erfüllung der eigenen Präferenz.⁸⁶

Die Handlungsalternativen ergeben sich aus den verfolgten Zielen und den zu ihrer Erreichung erforderlichen Mitteln.⁸⁷ Mit jeder Handlungsalternative sind Folgen bzw. Ergebnisse verbunden. Diese liegen vom Zeitpunkt der Entscheidung betrachtet in der Zukunft und sind somit unsicher. Diese Unsicherheit im weiten Sinne ist von Risiko und einer Unsicherheit im engeren Sinne zu unterscheiden. Durch flexible Planung kann Unsicherheit in Risiko transformiert werden, welches den Individuen die Abschätzung von Eintrittswahrscheinlichkeiten erlaubt.⁸⁸ Flexible Planung macht künftige Entscheidungen von bereits getroffenen abhängig und

Bewusstsein existierend verstanden“ (Wissenschaftlicher Rat der Dudenredaktion (2006)) wird, als ontisch bezeichnet.

⁸² Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 82 f.

⁸³ Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 7 f.

⁸⁴ Vgl. Laux, H. (1998), S. 19 ff.; Wüstemann, J. (2002), S. 8.

⁸⁵ Vgl. Kirchgässner, G. (2008), S. 13.

⁸⁶ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 45.

⁸⁷ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 44 f. Das Zweck-Mittel-Schema wird in ein Wahlhandlungsschema transformiert, wobei mittels einer rationalen Entscheidung die nutzenmaximierende Alternative auszuwählen ist. Stehen zur Erreichung eines Zieles mehrere Mittel oder umgekehrt ein Mittel für mehrere Ziele zur Verfügung, so stellt jede Kombination der beiden eine Handlungsmöglichkeit dar. Eine Handlungsmöglichkeit im Rahmen einer Entscheidungssituation ist fast immer in der Vertagung der eigentlichen Entscheidung gegeben. Vgl. Kirchgässner, G. (2008), S.13.

⁸⁸ Vgl. Schneider, D. (1995), S. 38; Laux, H. (1998), S. 279-307.

dadurch besser kalkulierbar. Gelingt diese Transformation nicht oder lassen sich nicht einmal die erwarteten Zustände bestimmen, so ist Unsicherheit im engeren Sinne gegeben.⁸⁹

Die Auswahl der Handlungsalternative erfolgt rational anhand einer Entscheidungsregel, der Rationalitätsanforderung.⁹⁰ Rational ist die Wahl der Handlungsalternative, die die individuellen Präferenzen am ehesten erfüllt. Die Individuen müssen dementsprechend sowohl die ihnen zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen als auch die jeweils mit ihnen verbundenen Folgen abschätzen können. Die Folgen ergeben sich bei Unsicherheit durch Multiplikation des erwarteten Ergebnisses mit dessen Eintrittswahrscheinlichkeit. Aufgrund der begrenzten menschlichen Informationsverarbeitungskapazität sind die vorliegenden Informationen bei Entscheidungen jedoch stets unvollkommen.⁹¹ In diesen Fällen endet die Suche nach einer geeigneten Handlungsalternative, sobald eine zufriedenstellende Lösung gefunden ist.⁹² Die Entscheidung wird beschränkt rational getroffen, sodass von „bounded rationality“ gesprochen wird.⁹³

Von Außen beobachtet lassen sich die Präferenzen der Individuen nur aus deren Handlung, also im Nachhinein, ableiten. Wenn strategisches oder opportunistisches Verhalten ausgeschlossen wird, offenbart die Entscheidung für eine Alternative die Präferenz der Individuen. Das ist die Grundlage der positiven Forschungsrichtungen.⁹⁴ Dabei wird unterstellt, die Wahl der Individuen sei effizient. Die ex-post Betrachtung führt zu einer Bestätigung des Status-Quo und birgt somit die Gefahr, die bestehenden Verhältnisse festzuschreiben bzw. Alternativen nicht zu erkennen.⁹⁵ Das Rationalitätsprinzip wird entsprechend durch zusätzliche Annahmen konkretisiert, um sinnvolle Hypothesen ableiten zu können.⁹⁶ Dazu wird für die Individuen pauschal das Verhaltensmodell des Homo oeconomicus unterstellt.⁹⁷ In diesem Modell streben die Individuen stets die Maximierung ihres Eigennutzens an.⁹⁸ Meist wird die Eigen-

⁸⁹ Vgl. Laux, H. (1998), S.23 ff.; Wüstemann, J. (2002), S. 10

⁹⁰ Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 10 f. mit zahlreichen Literaturverweisen, so z.B. Arrow, K. J. (1986), S. 385 ff.; North, D. C. (1990/2009), S. 17-26; Zu den zwei wesentlichen mit dem Rationalitätsprinzip verbundenen Problemen siehe Bohnen, A. (2000), S. 111.

⁹¹ Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 183 f.

⁹² Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 13. Dieses Problem lässt sich als mathematisches Entscheidungskalkül darstellen, was jedoch durch die Unmöglichkeit der Berücksichtigung aller Variablen beschränkt ist. Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 183 f.

⁹³ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 47; Wüstemann, J. (2002), S. 14. Einige Handlungsalternativen werden aufgrund der beschränkten Rationalität nicht berücksichtigt. Es handelt sich um echte Unsicherheit.

⁹⁴ Vgl. Leuz, C. (1996), S. 41; Wüstemann, J. (2002), S. 9 ff.; Kirchgässner, G. (2008), S. 39. Zur Kritik an der Effizienzthese vgl. Terberger, E. (1994), S. 207 ff.

⁹⁵ Vgl. Leuz, C. (1996), S. 41. Zur Kritik an der Effizienzthese siehe Terberger, E. (1994), S. 207 ff.

⁹⁶ Vgl. Arrow, K. J. (1986)S. 390; Wüstemann, J. (2002), S. 11 f. Je allgemeiner die Präferenzen jedoch formuliert sind, desto eher kann der allgemeine Erklärungsanspruch der Ökonomik erfüllt werden.

⁹⁷ Individuen werden also nicht entsprechend ihrer tatsächlichen Präferenzen, sondern nur vereinfacht berücksichtigt. Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 183 f. Siehe ausführlich zum Verhaltensmodell des Homo oeconomicus Kirchgässner, G. (2008). Dieses Grundmodell wird inzwischen durch verschiedene Annahmen der Verhaltensforschung erweitert. Ausführungen zum Homo oeconomicus und seinen Weiterentwicklungen sind zu finden bei Rolle, R. (2005). Die behavioristische Ökonomie geht auf Simon, H. A. (1967) zurück.

⁹⁸ Vgl. Kirchgässner, G. (2008), S. 16. Durch die Annahme der Eigennutzmaximierung sind Altruismus, Neid und Missgunst ausgeschlossen. Nutzenmaximierung kann auf die Maximierung der Differenz von Lust und Unlust, und damit auf den Utilitarismus, zurückgeführt werden. Vgl. Schumpeter, J. A. (2007) S. 185-187, 510-514; Ulrich, P. (1993), S. 180-195.

nutzhypothese durch Einschränkung auf monetär bewertbare Zielgrößen wie Einkommen oder Gewinn operationalisiert. Unter diesen Umständen ist zu berücksichtigen, dass für die Erlangung von Informationen meist Kosten entstehen. Der Abbruch der Suche nach Handlungsalternativen, sobald eine zufriedenstellende Lösung gefunden ist, ist dadurch zusätzlich motiviert. So ist es erforderlich, die Entscheidungsprozesse sinnvoll zu gestalten, um ein möglichst den eigenen Präferenzen entsprechendes Ergebnis zu erhalten.⁹⁹

2.3.3 Prinzip der institutionellen Gestaltung

Wie bereits angedeutet, können Entscheidungen der Individuen stets nur beschränkt rational getroffen werden. Dies bedingt, den Entscheidungsprozess zu gestalten und über eine gewisse Dauer stabil zu halten, um nicht in jeder Entscheidungssituation erneut sämtliche Einflüsse abstimmen zu müssen.¹⁰⁰ Die Ausgestaltung der Entscheidungsprozesse trägt den Präferenzen der Individuen Rechnung.

In einer interaktiven Gesellschaft, in der Individuen miteinander in Kontakt stehen, führt dies zur Herausbildung von Institutionen, d. h. Spielregeln des Zusammentreffens.¹⁰¹ Institutionen sind ein Mittel zur Maximierung des individuellen Nutzens.¹⁰² Die Interaktionspartner erhoffen sich jeweils eine Maximierung des individuellen Nutzens und stimmen so ihr Verhalten aufeinander ab. Es handelt sich um ein Nebenprodukt der individuellen Handlungen.¹⁰³ Eine Institution regelt beziehungsweise ordnet Beziehungen von Individuen auf bestimmte Dauer. Sie wird von den Individuen als legitim empfunden und von ihr abweichendes Verhalten wird sanktioniert.¹⁰⁴ Letzteres bewirkt die Entstehung von Sicherheit und Vertrauen, wodurch eine auf gegenseitigen Abstimmungserfordernissen beruhende Spezialisierung in einer arbeitsteiligen Gesellschaft möglich wird.¹⁰⁵ Transaktionskosten werden gesenkt, da Kontrollen entfallen. Somit bestehen auf der einen Seite Anreize zur Schaffung von Institutionen und auf der anderen Seite wird von ihnen individuelles Verhalten beeinflusst, sodass stets auch Anreize zur Umgehung der Institution bestehen.¹⁰⁶

Institutionen können durch andere Mittel zur Erreichung des Zwecks ersetzt werden. Sie sind substituierbar.¹⁰⁷ Verfolgen die Individuen das Ziel, ihren monetären Nutzen zu maximieren, werden transaktionskostenminimierende Institutionen als überlegen angesehen.¹⁰⁸ Der Fokus

⁹⁹ Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 14. Vgl. Williamson, O. E. (1984), S. 197 f.; Williamson, O. E. (1987/2009), S. 46.

¹⁰⁰ Vgl. North, D. C. (1990/2009), S. 25; Wüstemann, J. (2002), S. 46.

¹⁰¹ Solange lediglich ein Individuum betrachtet wird, sind Institutionen nicht relevant. Vgl. Homann, K./Suchanek, A. (2005), S. 26.

¹⁰² Vgl. North, D. C. (1990/2009), S. 3 ff.; Bode, O. F. (2000), S. 183.; Wüstemann, J. (2002), S. 44 f.

¹⁰³ Vgl. Homann, K./Suchanek, A. (2005), S. 43 ff.

¹⁰⁴ Vgl. exemplarisch North, D. C. (1992/1998), S. 3. Dabei ist es unerheblich, ob die Institution rechtlich oder faktisch gegeben ist und ob eine Abweichung von ihr rechtlich oder lediglich moralisch sanktioniert wird. Die Erhaltung der Institution läuft dabei routinemäßig ab und bedarf keiner intendierten Einzelhandlung. Vgl. Jansen, D. (2000), S. 3.

¹⁰⁵ Vgl. Jansen, D. (2000), S. 3.

¹⁰⁶ Vgl. North, D. C. (1992/1998), S. 3.

¹⁰⁷ Hier greift der Transaktionskostenansatz, der die Überlegenheit unterschiedlicher institutioneller Arrangements anhand der mit ihnen verbundenen Kosten beurteilt.

¹⁰⁸ Vgl. Tacke, V. (1999), S. 61; Wüstemann, J. (2002), S. 50.

der Betrachtungsweise der Neuen Institutionenökonomik liegt auf der Entstehung von Institutionen, die sich auf Basis der individuellen, monetär bewertbaren Präferenzen herausbilden. Sie gewinnt Erkenntnisse über die Entstehung effizienter Institutionen. Eine Veränderung einer Institution wird ebenfalls auf Basis der bewussten, präferenzgeleiteten Handlungen der Individuen erklärt.¹⁰⁹

Dabei ist zu beachten, dass einmal gebildete Institutionen in weiteren Entscheidungssituationen als Restriktion gegeben sind. Diese und weitere Wirkungen von Institutionen sind aus den Annahmen weiterer Methoden in die Neue Institutionenökonomik integriert worden und sind nicht auf ihren ökonomischen Kern zurückzuführen.

2.3.4 Ergänzung durch Annahmen des Neo-Institutionalismus

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass die Neue Institutionenökonomik Teil der umfassenderen Forschungsrichtung Neo-Institutionalismus ist. Den Ansätzen ist die Beschäftigung mit Institutionen als Untersuchungsgegenstand gemein.¹¹⁰ Zugleich basieren sie alle auf dem methodologischen Individualismus, d. h., sie führen das soziale Phänomen der Institution auf Individuen zurück. Diese werden jedoch durch unterschiedliche Annahmen hinsichtlich der Präferenzen charakterisiert.¹¹¹ Die Abgrenzung der verschiedenen Methoden ist jedoch aufgrund der gegenseitigen Rezeption in nicht eindeutig. Die Erkenntnisse hinsichtlich Institutionen werden aus diesem Grund hier mit unter der Neuen Institutionenökonomik behandelt.¹¹²

Im Gegensatz zur Neuen Institutionenökonomik stellen die übrigen Methoden des Neo-Institutionalismus nicht die transaktionskostenminimierende Wirkung der Institutionen in den Vordergrund. Sie setzen allgemeiner an und beschreiben Institutionen als Mechanismen zur Reduktion von Unsicherheit.¹¹³ Somit kann auf die einschränkenden Modellannahmen des Homo oeconomicus verzichtet werden. Institutionen schränken die einzelnen Akteure in ihren Handlungsspielräumen ein und geben ihnen so einen Orientierungsrahmen vor. Sie können insofern als Restriktionen gesehen werden, die die Individuen zum einen bei der Suche nach alternativen Handlungsmöglichkeiten leiten und zum anderen Einfluss auf deren Präferenzen haben.

¹⁰⁹ Vgl. Homann, K./Suchanek, A. (2005), S. 28.

¹¹⁰ Es wird von einer Wiederentdeckung der Institutionen und der Gesellschaft gesprochen. Vgl. Jansen, D. (2000), S. 4. Zu verzeichnen sind Veröffentlichungen unter den Titeln wie „Bringing the State Back in“, wie „Bringing the Society Back in“, „Rediscovering Institutions“ und „Akteurszentrierter Institutionalismus“. Vgl. Evans, P. B./Rueschemeyer, D./Skocpol, T. (1994/2010); March, J. G./Olsen, J. P. (1989); Friedland, R./Alford, R. R. (1991); Mayntz, R./Scharpf, F. W. (1995). Siehe hierzu insbesondere Ortmann, G./Sydow, J./Türk, K. (2000a) sowie die weiteren Beiträge in ihrem Herausgeberband Ortmann, G./Sydow, J./Türk, K. (2000b). Ursprünglich war die Ausblendung der Gesellschaft Ausgangspunkt der Herausbildung einer eigenständigen Organisationsforschung. Zur Entwicklung des Institutionalismus siehe Peters, B. G. (2005/2007), S. 1 ff. und konkret des Neo-Institutionalismus Terberger, E. (1994).

¹¹¹ Das konkretisierende Verhaltensmodell des Homo oeconomicus ist eine typische Annahme der Neuen Institutionenökonomik, die in den übrigen Ansätzen so nicht zu finden ist.

¹¹² Für die zu begründende Differenz der Neuen Institutionenökonomik zur Systemtheorie ergeben sich keine Unterschiede aus den Methoden, da sie alle auf dem methodologischen Individualismus und Realismus aufbauen. Beide Annahmen werden durch die Systemtheorie hingegen geändert.

¹¹³ Vgl. Jansen, D. (2000), S. 6 f.

Die Präferenzen sind zu einem gewissen Grad sozial bestimmt, sodass die übrigen Methoden des Neo-Institutionalismus den Handlungen der Individuen eine geringere Bedeutung beimessen als die Neue Institutionenökonomik. Sie stellen zumeist auf die gesellschaftlichen Strukturen ab.¹¹⁴ Der Neo-Institutionalismus „zeigt, daß sowohl Marktgesetze als auch die Vorstellungen darüber, welche Marktgesetze als effizient und ökonomisch rational gelten, in sozialen Konstituierungsprozessen entstehen und nicht notwendigerweise so sein müssen; ökonomische Rationalität ist kontingent.“¹¹⁵

Des Weiteren wird betont, dass Institutionen über einen längeren Zeitraum stabil sind und so nicht zwingend die aktuellen Präferenzen der Individuen widerspiegeln. Sie sind historisch gewachsen und ihre Entwicklung ist pfadabhängig.¹¹⁶ „Nicht nur ihre blanke ökonomisch-technische Effizienz, sondern auch diese Erfolgsgeschichte und die weiteren Erfolgsunterstellungen entscheiden über die Nutzenkalkulation der Akteure.“¹¹⁷ Dies wird durch Skaleneffekte erklärt, die umso größer sind, je mehr Individuen von einer Institution betroffen sind. Es sind nur noch kleinere Änderungen, kaum jedoch Sprünge in einen anderen Pfad zu erwarten. Die Neo-Institutionalisten March und Olsen kommen zu dem Schluss, dass die Wahl einer Institution insbesondere durch Traditionen und das damit verbundene Vertrauen beeinflusst ist.¹¹⁸ Dies bedingt zum einen, dass Institutionen nicht notwendigerweise effizient sind, sondern vielmehr überleben. Zum anderen lassen diese Erkenntnisse Zweifel an der Wirksamkeit geplanter Veränderungen in Institutionen aufkommen.¹¹⁹

Diese Annahmen werden in neueren Arbeiten der Neuen Institutionenökonomik berücksichtigt, wodurch sich das Problem des Regresses ergibt, d. h., des ständigen Rückverweises zwischen Individuen und Institutionen. Soziale Phänomene und präferenzgeleitete Individuen müssen in Einklang gebracht werden. Es werden Gründe für die Existenz und den Wandel von Institutionen gesucht. Die Erklärungen unterscheiden sich je nach dem zugrunde liegenden Menschenbild. Die Berücksichtigung der Forschungsergebnisse anderer Disziplinen in der Neuen Institutionenökonomik ist ein Beweis für die Tendenz zur Mitte der Sozialwissenschaften.¹²⁰ Nachfolgend wird gezeigt, welche Erkenntnisse über die Entstehung und den

¹¹⁴ Vgl. Jansen, D. (2000), S. 9 f.; Quack, S. (2006), S. 173. Sie verweist hierbei auf die von Luhmann vorgetragene Differenzierung der Gesellschaft in verschiedene Funktionssysteme, die das Handlungsfeld der Individuen vorstrukturieren. Siehe zur funktionalen Differenzierung Kapitel 5.2. Weitere Beiträge zur funktionalen Differenzierung liefern Parsons und Mayntz et al. Vgl. Parsons, T. (1937/1967); Mayntz, R. et al. (1988).

¹¹⁵ Senge, K. (2005), S. 209. Die Ökonomik bezieht sich nicht auf die Natur, sondern auf das Ergebnis sozialer Prozesse, die auch stets hätten anders ausfallen können.

¹¹⁶ Pfadabhängigkeit zeichnet die Entscheidungssituation als eine Gabelung eines Weges nach. Im Zeitpunkt der Entscheidung sind beide Wege offen. Ist jedoch einmal die Wahl gefallen und der Weg in eine bestimmte Richtung beschritten, wird eine Umkehr mit jedem Schritt unwahrscheinlicher. Das gilt auch dann, wenn sich die Wahl im Nachhinein als falsch erweist. Dabei spielen selbstverstärkende Prozesse eine nicht zu vernachlässigende Rolle. Vgl. March, J. G./Olsen, J. P. (1989), S. 54 f.; North, D. C. (1990/2009), S. 7-9, 96-103, 113-117; Powell, W. W. (1991/2008); March, J. G./Olsen, J. P. (1998), S. 964 f.; Botzem, S. (2010) analysiert die Internationale Rechnungslegung mittels des Konzepts der Pfadabhängigkeit.

¹¹⁷ Jansen, D. (2000), S. 9. Dabei ist zu beachten, dass hier der Nutzen in diesem Sinne nicht auf monetäre Größen beschränkt ist.

¹¹⁸ Vgl. March, J. G./Olsen, J. P. (1989); Olsen, J. P. (1991), S. 90 f.; March, J. G. (1994/2010).

¹¹⁹ Vgl. March, J. G./Olsen, J. P. (1989), S. 56-67; DiMaggio, P. J./Powell, W. W. (1991/2008).

¹²⁰ Vgl. Schramm, M. (2005), S. 183 ff.

Wandel der Internationalen Rechnungslegung anhand dieser Grundannahmen gewonnen werden können.

2.4 Erklärungsbeitrag der Neuen Institutionenökonomik zu Entstehung und Wandel der Internationalen Rechnungslegung

In diesem Kapitel wird gezeigt, wie Rechnungslegung als Institution zur Maximierung des individuellen Nutzens verschiedener Akteure beiträgt. Darüber hinaus wird der Wandel der Institution auf Basis der oben geschilderten Grundprinzipien beschrieben. Dabei stellen die folgenden Ausführungen keinen umfassenden Literaturüberblick dar. Stattdessen wird anhand einzelner Beiträge herausgearbeitet, dass die gewonnenen Erkenntnisse in eine gemeinsame Richtung weisen.¹²¹

Aus dem Prinzip der rationalen Entscheidungsfindung lässt sich die Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen als Rechnungslegungszweck ableiten.¹²² Dieses Ziel verfolgen die IFRS explizit. Zwischen kooperierenden Individuen herrscht eine Informationsasymmetrie, die ihre individuelle Nutzenmaximierung verhindern kann. Ziel der Rechnungslegung ist es, die Asymmetrie wenn nicht abzubauen, so doch zu mindern.¹²³ Bestimmte Regelungszwecke in der Kooperation der Individuen können auf unterschiedliche Weise realisiert werden.¹²⁴ Prinzipiell wäre es möglich, die Regelungen der Informationsbereitstellung für jedes Zusammentreffen von Individuen einzeln auszuhandeln. Demgegenüber bietet eine Normierung der Rechnungslegung jedoch den Vorteil der Minimierung der Transaktionskosten.¹²⁵ Normen der Rechnungslegung sind insofern als Institutionen im geschilderten Sinn anzusehen. Sie sind das Resultat präferenzgeleiteter Handlungen der Individuen.

Im Bereich der Normierung der Rechnungslegung sind zahlreiche Veröffentlichungen vorhanden.¹²⁶ Zum einen wird die Notwendigkeit einer Normierung der Rechnungslegung zu begründen versucht, zum anderen geht es um die Gestaltung des Normensetzungsprozesses und die Ausgestaltung der Normen an sich. Dabei wird unterstellt, die Individuen würden den Prozess beeinflussen, um möglichst günstige, d. h. den eigenen Präferenzen entsprechende,

¹²¹ Diese Einsicht bildet den Ausgangspunkt für eine Untersuchung des Wandels der Internationalen Rechnungslegung mittels der Systemtheorie, deren anders gelagerte Grundannahmen andere Erkenntnisse versprechen. Einen Überblick über die Beiträge des Neo-Institutionalismus zum Verständnis der Entstehung und des Wandels der Internationalen Rechnungslegung bietet Arnold, P. J. (2009). Es ist daran zu erinnern, dass dieser auch die Neue Institutionenökonomik umfasst.

¹²² Das ist der von den IFRS propagierte Zweck der Rechnungslegung, wie oben bereits gezeigt wurde. Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 16.

¹²³ Daneben knüpft die Zahlungsbemessung (Steuern oder Ausschüttungen) vor allem im kontinentaleuropäischen Rechtsraum an die Rechnungslegung an. Aber diese basiert letztlich auch auf Informationen, sodass diese Funktion unter die Informationsfunktion subsumiert werden kann und kein Konflikt zwischen den Rechnungslegungszwecken besteht. Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 19; Ruhnke, K. (2008), S. 8.

¹²⁴ Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 51

¹²⁵ Vgl. Schmidt, R. (1982), S. 746; Wüstemann, J. (2002), S. 52 ff.

¹²⁶ Zu diesem Schluss kommen auch Cooper, D. J./Robson, K. (2006), S. 424. Viele Arbeiten haben jedoch einen nationalen Fokus, wie z. B. Feldhoff, M. (1992); Achleitner, A.-K. (1995); Breidenbach, K. (1997); Watrin, C. (2001).

Normen zu erhalten.¹²⁷ Das Normen setzende Gremium hat die Aufgabe, die im Laufe des Prozesses geäußerten Präferenzen neutral zur endgültigen Norm zu aggregieren. Jedoch ist zu bedenken, dass auch das Normen setzende Gremium aus Individuen besteht, die eigene Interessen verfolgen können.¹²⁸ Somit scheint es möglich, dass sie die Normen zu ihrem eigenen Vorteil ausgestalten. Dieser kann sich, sofern die Individuen im Normen setzenden Gremium nicht selbst durch die Regelung betroffen sind, insbesondere durch gezielte Einflussversuche anderer ergeben. Die sich ergebenden Normen sind somit das Ergebnis von Interessen, die die Individuen durch gezielte Einflussnahme einbringen. Hier sind Arbeiten zur Partizipation und Legitimation sowie zum Lobbyismus einzuordnen.¹²⁹ Hinsichtlich der Gestaltung des Normensetzungsprozesses ist zwischen gesetzlicher und privater Regulierung zu unterscheiden.¹³⁰ Die unterschiedlichen Formen der Normensetzung werden insbesondere im Rahmen der Normensetzung durch die IASO diskutiert, da es sich um einen privaten Standardsetzer handelt. Dem liegt die Annahme zugrunde, dass dieses sich eher durch gezielte Einflussnahme zur Erarbeitung bestimmter Regelungen leiten lässt.¹³¹ Dies kann durch den Aufbau geeigneter Strukturen, die die Möglichkeit der Einflussnahme erschweren, gemildert werden.¹³²

Der Wandel der Internationalen Rechnungslegung erscheint auf Basis der Neuen Institutionenökonomik als Ergebnis rationaler Entscheidungen der Individuen. Die Wahl einer anderen Norm erscheint rational, wenn sich Präferenzen der Individuen oder die Restriktionen in der Entscheidungssituation ändern. Des Weiteren können aufgrund der Annahme der beschränkten Rationalität gegenüber der ursprünglich als zufriedenstellend beurteilten Handlungsalternative neue Informationen verfügbar sein. So eröffnen beispielsweise die Normen der IASO für die Individuen in einem durch nationale Gesetze beschränkten Rahmen neue Handlungsmöglichkeiten. Die Entscheidung über die Anwendung der IFRS fällt auf Basis der indivi-

¹²⁷ Vgl. Ordelheide, D. (2004/2006), S. 270.

¹²⁸ Vgl. Arrow, K. J. (1985); Demski, J. S. (1973), S. 718-723; Feldhoff, M. (1992), S. 18 ff. und mit konkretem Bezug zur Rechnungslegungsnormensetzung S. 28 ff.; Wüstemann, J. (2002), S. 32 f.

¹²⁹ Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 34. In diesem Zusammenhang ist die Politische Ökonomie anzusiedeln, die Individuen mit homogenen Interessen zu Interessengruppen zusammenfasst. Die Präferenzen offenbaren die Individuen hier durch schriftliche Stellungnahmen. Vgl. Ordelheide, D. (1998), S. 3-6. Vgl. zum Stand der Forschung Zülch, H./Gebhardt, R./Hoffmann, S. (2009). Partizipation und Legitimation hängen insofern zusammen, dass eine fehlende Legitimation durch Partizipation geheilt werden kann. Für die Normensetzung des IASB argumentieren so z. B. Kenny, S. Y./Larson, R. K. (1993), S. 538-540. Daneben noch Michael, L. (2005), S. 449-455.

¹³⁰ Vgl. Arpan, J. S./Radebaugh, L. H. (1985), S. 19 f. Zwischen diesen beiden Extremformen können zahlreiche Varianten liegen, die mehr oder weniger stark von den Seiten geprägt sind. Es handelt sich nicht um Klassen, sondern vielmehr um ein Kontinuum. Vgl. Bloom, R./Naciri, M. A. (1989), S. 79. Das gilt jedoch für die nationalstaatliche Ebene und Achleitner betont die Einbettung des nationalen Normensetzungsprozesses in seine Umwelt, zu der auch die Internationale Rechnungslegung gehört. Vgl. Achleitner, A.-K. (1995), S. 161 ff. Als Umwelt werden dabei zumeist rechtliche, wirtschaftliche und politische Rahmenbedingungen gesehen. Vgl. ausführlich Al Koni, S. (1998).

¹³¹ Legitimationsprobleme der IASO werden unter anderem aufgrund bestehender personeller Verflechtungen, der Finanzierung und der Rechenschaftspflichten gesehen. Vgl. Perry, J./Nölke, A. (2005); Kerwer, D. (2007); Nölke, A./Perry, J. (2007); Zimmermann, J. (2009).

¹³² So führt beispielsweise Ordelheide die Forderung einer bestimmten Struktur der IASO durch SEC und EU auf die damit verbundene Möglichkeit, die Einflussnahme durch Individuen zu reduzieren, zurück. Vgl. Ordelheide, D. (2004/2006), S. 271 f.

duellen Präferenzen, d. h., es sind Kosten und Nutzenüberlegungen anzustellen.¹³³ Durch die Entscheidung zur Anwendung der IFRS ändert sich für diese der Kreis der betroffenen Individuen und damit derjenigen, die versuchen werden, die Normen zu beeinflussen, um ein möglichst den individuellen Präferenzen entsprechendes Normenwerk zu erhalten. Das kann zu anderen Normen führen, die sich im Prozess der Normensetzung herausbilden.

Die zuvor dargestellten Überlegungen basieren auf den methodischen Grundannahmen der Neuen Institutionenökonomik, die im Kern aus der Ökonomik stammen. Sie gehen vom methodologischen Individualismus aus und verwenden das spezifische Menschenbild der Homo oeconomicus, sodass alle Phänomene auf individuelle Kosten-Nutzen-Überlegungen zurückgeführt werden.¹³⁴ Die bisherigen Ausführungen sehen in den Interessen der Individuen den Grund sowohl der Entstehung als auch des Wandels der Rechnungslegung. Dabei werden jedoch eigene Kräfte, die von sozialen Institutionen ausgehen können und die Interessen der Individuen bestimmen, entweder komplett vernachlässigt oder nur unzureichend berücksichtigt.¹³⁵ Wird dieser Aspekt hingegen aufgegriffen, kann der Wandel der Rechnungslegung auf Änderungen in ihrem sozialen Umfeld zurückgeführt werden. Mattli/Büthe argumentieren in einem prinzipal-agententheoretischen Bezugsrahmen, dass Veränderungen im Normensetzungsprozess auf Änderungen im makro-politischen Klima zurückzuführen sind.¹³⁶ Gerade in Krisenzeiten haben die Individuen ein Interesse an gesteigerten Aufsichts- und Transparenzanforderungen. Somit kann ausgelöst durch eine Veränderung im sozialen Umfeld eine Änderung der Strukturen des Normensetzers erwünscht sein.¹³⁷ Der Zusammenhang zwischen gesellschaftlicher Evolution und der Entwicklung der Rechnungslegung ist heute weitgehend akzeptiert.¹³⁸

Weiter ist zu berücksichtigen, dass die Rechnungslegung als soziale Institution durch weitere Institutionen in ihrem Umfeld beeinflusst wird. Üblicherweise wird die länderspezifisch unterschiedliche Ausgestaltung der Rechnungslegung auf Unterschiede in Institutionen ihres Umfelds zurückgeführt. Als Faktoren werden, in einer engen Auslegung, meist das Rechts- und Steuersystem, die Finanzierungsstruktur, zu der neben Rechnungslegung insbesondere Enforcement und Prüfung zählen, und der Einfluss des Berufsstandes genannt. Im weiteren Sinn zählen Kultur, Geschichte, Religion, Bildung und zahlreiche weitere Einflussfaktoren da-

¹³³ Diese Überlegungen sind im Rahmen einer potenziellen Anwendung der IFRS sowohl durch die Unternehmen als auch durch Staaten, die eine Anwendung in ihrem Rechtsraum vorschreiben wollen, anzustellen. Zu einer empirischen Befragung der Unternehmen siehe Marten, K.-U. et al. (2002). Zu einer Analyse der Kosten-Nutzen-Effekte auf Ebene der EU siehe Watrin, C. (2001).

¹³⁴ Andere Motive, wie beispielsweise ein Streben nach Sicherheit oder die Präferenz gegenüber Vertrautem, werden vernachlässigt.

¹³⁵ Vgl. Tinker, A. (1984); Alford, R. R./Friedland, R. (1985/1992), S. 35 ff.; March, J. G./Olsen, J. P. (1989); Strange, S. (1996/2005). Insbesondere letzterer hebt die Unzulänglichkeiten der Theorie für Rechnungslegungsforschung hervor. Vgl. Cooper, D. J./Robson, K. (2006), S. 424.

¹³⁶ Vgl. Mattli, W./Büthe, T. (2005), S. 228. Dieses Vorgehen setzt das makropolitische Klima damit als Fakt und vernachlässigt eventuelle Rückwirkungen der Rechnungslegung auf eben dieses Klima.

¹³⁷ Vgl. Mattli, W./Büthe, T. (2005), S. 235.

¹³⁸ Vgl. Chapman, C. S./Cooper, D. J./Miller, P. B. (2009), S. 2.

zu.¹³⁹ Diese gilt es zu beachten, um geplante Änderungen in der Rechnungslegung herbeizuführen. So sind die Institutionen im Umfeld der Rechnungslegung ebenfalls anzupassen, um eine Internationalisierung der Rechnungslegung zu ermöglichen.¹⁴⁰

Es ist festzuhalten, dass Rechnungslegung aus dieser sozialen Perspektive durch die Interessen der Individuen bestimmt zu sein scheint. Änderungen in der Rechnungslegung können bewusst durch die Individuen herbeigeführt werden. Diese spezifischen Einblicke basieren auf der Grundannahme des methodologischen Individualismus. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Rechnungslegung durch andere Institutionen in ihrem Umfeld beeinflusst wird, sodass sich gewünschte Änderungen nicht unbedingt einstellen. Der methodologische Holismus setzt mit der Erklärung auf der Ebene der sozialen Phänomene an und scheint zu deren Erklärung ebenso geeignet.¹⁴¹

Daneben gehen die vorgestellten Arbeiten davon aus, es gäbe eine unabhängige Realität, die die Rechnungslegung abbilden könne.¹⁴² Die Rechnungslegung wird zwar durch die Interessen der Individuen bestimmt, aber als real existierend vorausgesetzt. Zur Generierung neuartiger Erkenntnisse scheint es sinnvoll zu sein, Ansätze in die Rechnungslegungsforschung zu integrieren, die die soziale Konstruktion der Interessen sichtbar machen.¹⁴³ Es besteht nur ein bestenfalls lückenhaftes Verständnis der Prozesse, die ihre Wirksamkeit in der Harmonisierung der Rechnungslegung entfalten.¹⁴⁴ Neue Perspektiven können dazu beitragen, die bestehenden Strukturen besser zu verstehen und eventuell ihre Kontingenz aufzuzeigen. Einige Arbeiten des Critical Accounting setzen anders an und gehen auf den konstruktiven Charakter der Rechnungslegung ein. Eine Arbeit aus diesem Bereich wird im Folgenden exemplarisch vorgestellt, um bereits auf potenziell anders gelagerte Einblicke hinzuweisen, die sich ergeben, wenn unterstellt wird, Rechnungslegung sei Teil der Konstruktion von Realität. Damit wird der

¹³⁹ Vgl. Haller, A. (1997), S. 21. Siehe zu den unterschiedlichen Einflussfaktoren außerdem Rost, P. (1991), S. 79-106; Nobes, C./Parker, R. H. (2010), S. 28-42. Die Auflistung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sofern jedoch Unterschiede zwischen den Ländern im Zeitablauf geringer werden, sollten auch die Unterschiede in der Rechnungslegung minimiert werden können. Vgl. Rost, P. (1991), S. 108 f.; Schildbach, T. (1998), S. 21. Zu einer Beschreibung der Einflüsse auf die Rechnungslegung siehe Arpan, J. S./Radebaugh, L. H. (1985), S. 13 ff. Zahlreiche empirische Studien belegen die wechselseitige Beeinflussung. Statt auf einzelne Beiträge einzugehen, sei hier auf die Reihe Moehrle, S. R./Reynolds-Moehrle, J. A. (2007a); Moehrle, S. R./Reynolds-Moehrle, J. A. (2007b); Moehrle, S. R./Reynolds-Moehrle, J. A./Stuerke, P. (2008); Moehrle, Stephen R./Reynolds-Moehrle, J. A./Stuerke, P. (2009) verwiesen, die Forschungstrends zusammenfassen. Speziell für potenziell verbleibende Unterschiede in der Rechnungslegung in der EU Soderstrom, N. S./ Sun, K. J. (2007).

¹⁴⁰ Vgl. Ordelheide, D. (2004/2006), S. 277 ff.

¹⁴¹ Diese allgemeine Kritik am methodologischen Individualismus wird durch Teubner an der Figur des Unternehmensinteresses spezifiziert. Vgl. Teubner, G. (1984), S. 476. Der methodologische Individualismus kann aufgrund der Rückführung sozialer Phänomene auf Individuen und deren Handlungen als reduktionistischer Ansatz bezeichnet werden. Der methodische Kollektivismus wird auch als Holismus bezeichnet. Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 73. Vgl. Hodgson, G. M. (1988/2005), S. 65; Wüstemann, J. (2002), S. 30. Der methodologische Holismus spricht Ganzheiten, wie z. B. Institutionen, eine eigene Realität zu. Er wird im Folgenden anhand der Theorie sozialer Systeme dargestellt. Für eine ausführliche Diskussion beider Ansätze siehe Bohnen, A. (2000).

¹⁴² Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass das Verhältnis zur Realität meist nur implizit vorausgesetzt und nicht explizit thematisiert wird. Siehe S. 16. Für eine Auflistung der Begrifflichkeiten der empirischen Forschung, die auf eine realistische Grundposition schließen lassen, siehe Macintosh, N. B. (2009), S. 146 f.

¹⁴³ Siehe exemplarisch lediglich Tinker, T. (1988) und mit aktuellen Bezügen zur Bilanzskandalen Macintosh, N. B. (2009). Weitere Veröffentlichungen finden sich in den einschlägigen Fachzeitschriften, „Accounting, Organizations and Society“ und insbesondere „Critical Perspectives on Accounting“.

¹⁴⁴ Vgl. Hopwood, A. G. (1994), S. 251.

Einstieg in die systemtheoretische Denkweise erleichtert. Das scheint aufgrund der Radikalität des hinter der Systemtheorie stehenden Denkansatzes geboten. Dieser Perspektivenwechsel bildet zugleich den Übergang zur Systemtheorie, die der Untersuchung des Wandels der Internationalen Rechnungslegung in dieser Arbeit zugrunde liegt.

2.5 Ergänzung der Sichtweise der Neuen Institutionenökonomik durch das Critical Accounting

Das in einer Methode unterstellte Verhältnis von Realität und Erkenntnis hat weitreichende Konsequenzen für die verwendeten Methoden und damit die zu gewinnenden Einblicke. Im Folgenden wird eine Arbeit von Ordeltcheide aus dem Bereich des Critical Accounting vorgestellt, um potenziell anders gelagerte Einblicke aufzuzeigen.¹⁴⁵

Ordeltcheide geht davon aus, dass die Erfüllung der ihr zugeordneten Funktion konstitutives Merkmal der Rechnungslegung ist.¹⁴⁶ Als soziale Institution existiert Rechnungslegung lediglich, weil wir das denken und ihr eine bestimmte Funktion zusprechen. Wünsche und Werte der Individuen bestimmen die Funktion der Rechnungslegung.¹⁴⁷ Die Funktion ist eine gedachte Kausalbeziehung. Sowohl der Zweck als auch das zu seiner Erfüllung herangezogene Mittel sind kontingent. Die Rechnungslegung kann zum einen andere Zwecke als die Informationsversorgung erfüllen. Zum anderen können andere Mittel zur Informationsversorgung herangezogen werden. Ordeltcheide kommt zu dem Schluss, dass eine Auswahl zu treffen ist und die übrigen Effekte als nicht relevant zu vernachlässigen sind. Die Wünsche, Präferenzen und Werte beeinflussen jedoch bereits die Wahl der als geeignet erscheinenden Ziele und Mittel.¹⁴⁸ Die Rechnungslegung kann als eine besondere Form der Sprache verstanden werden, die aus Regeln besteht, die in den Jahresabschlüssen angewandt werden und dadurch das Bild der Bilanz erzeugen. Es handelt sich um eine Konvention, um ein soziales Konstrukt.¹⁴⁹

Den Schritt von der individuell zugesprochenen Funktion der Rechnungslegung zur sozialen Institution vollzieht Ordeltcheide in Anlehnung an Searle über „collective intentionality“.¹⁵⁰

¹⁴⁵ Vgl. Ordeltcheide, D. (2004/2006). Einen guten Einstieg in diese Denkweise ermöglicht auch Hines, R. D. (1988). Diese Arbeit basiert auf einem Dialog zwischen Don Juan und seinem Schüler inspiriert durch Castaneda, C. (1970/1974). Die Arbeit lebt von der Dialogform und ist aus diesem Grund nicht zur Wiedergabe geeignet.

¹⁴⁶ Vgl. Ordeltcheide, D. (2004/2006), S. 276 ff. Die Arbeit von Ordeltcheide kommt dem später im Verlauf der Arbeit zugrunde gelegten systemtheoretischen Verständnis hinsichtlich vieler Aussagen sehr nahe an. Allerdings behält Ordeltcheide den methodologischen Individualismus als Grundprinzip bei, sodass diese Arbeit als eine Vorstufe zur systemtheoretischen Betrachtung angesehen werden kann.

¹⁴⁷ Im Gegensatz dazu wird ein Gegenstand über ihm inhärente Merkmale bestimmt. Folgendes Beispiel verdeutlicht diesen Zusammenhang: Ein Berg kann die Funktion haben, Bergsteigen oder Skifahren zu ermöglichen, aber ihn charakterisiert seine Form, seine Beschaffenheit.

¹⁴⁸ Vgl. Ordeltcheide, D. (2004/2006), S. 273. Hier tritt der methodologische Individualismus deutlich zu Tage.

¹⁴⁹ Vgl. Haller, A./Walton, P. (2003), S. 3; Spanheimer, J. (2000), S. 19.

¹⁵⁰ Vgl. Searle, J. R. (2005), insb. S. 6; Searle, J. R. (1995), S. 23 ff., 39 ff. Dabei wird auf eine explizite Auseinandersetzung mit den erkenntnistheoretischen Grundlagen an dieser Stelle verzichtet. Dieses Vorgehen ist dadurch motiviert, dass Luhmann mit seiner Theorie sozialer Systeme eine eigene erkenntnistheoretische Position einnimmt, die jedoch erst im Anschluss an eine Einführung in die Grundlagen der Systemtheorie erläutert werden kann. Der mit der erkenntnistheoretischen Position verbundene Einfluss auf wissenschaftliches Arbeiten wird in

Damit sind bewusst geteilte Auffassungen, wie Wünsche oder Absichten, bezeichnet, die in den Gedanken der einzelnen Individuen verankert sind. D. h. der Begriff geht über das faktische gemeinsame Handeln hinaus und kann auch nicht auf die Individuen reduziert werden, sondern bestimmt vielmehr deren Absichten. Erst durch Zusprechen einer gemeinsamen Funktion entsteht eine soziale Institution. Die geteilte Auffassung hinsichtlich der Funktion der Rechnungslegung entsteht über Kommunikation.¹⁵¹

Um ein Verständnis der Rechnungslegung als soziale Institution zu erhalten, ist demnach die Kommunikation in der Rechnungslegung zu analysieren.¹⁵² Dabei ist zu beachten, dass die in der Kommunikation geäußerten Ansichten nicht unbedingt mit den Gedankenkonstrukten der Individuen übereinstimmen müssen. Zudem kann derjenige, der die in Kommunikation mitgeteilten Gedankenkonstrukte analysiert, zu einem vom Mitteilenden abweichenden Gedankenkonstrukt kommen.¹⁵³ Ordelheide geht dementsprechend davon aus, dass eine solche Analyse lediglich ein unvollkommenes Verständnis der Rechnungslegung als soziale Institution generieren kann.¹⁵⁴

Die zentrale Bedeutung der Kommunikation wirft die Frage auf, auf welche Kommunikation sich eine wissenschaftliche Untersuchung der Rechnungslegung stützen sollte. Nach Ordelheide eignen sich die Standards der Internationalen Rechnungslegung kaum als Indikator für die Werte der Individuen, da sie keinen Bezug zum Institutionengeflecht enthalten, in welches sie eingebettet werden. Besser eignen sich nach Ordelheide die in der Kommunikation geäußerten Ansichten derjenigen, die versuchen, die Rechnungslegung zu beeinflussen. So enthalten beispielsweise Comment Letter oftmals eine Begründung für die vertretene Position, die es ermöglicht, auf die Werte der Individuen zu schließen. Jedoch besteht auch hier das oben angesprochene Problem hinsichtlich der Übereinstimmung von gedachtem und geäußertem Konstrukt. Als mögliche Lösungswege schlägt Ordelheide die Anwendung der Hermeneutik, den Test durch den Zusammenhang einiger gut ausgewählter Variablen, die Typologisierung der Rechnungslegungsumwelten (z. B. durch Prinzipal-Agentenbeziehungen) und die Institutionalisierung der entsprechenden Forschung vor.¹⁵⁵

Die Arbeit von Ordelheide verdeutlicht, dass es sich bei der Rechnungslegung um ein Konstrukt handelt. Sie geht jedoch nicht darauf ein, dass die Bezugsgrößen der Rechnungslegung ebenfalls konstruiert sind. Andere Arbeiten des Critical Accounting zeigen, dass Gewinn/Verlust,

Kapitel 4 explizit erläutert und der in der klassischen Rechnungslegungsforschung vertretenen Position gegenüber gestellt.

¹⁵¹ Vgl. Ordelheide, D. (2004/2006), S. 281 f.

¹⁵² Vgl. Ordelheide, D. (2004/2006), S. 282.

¹⁵³ Vgl. Ordelheide, D. (2004/2006), S. 282. Hier sind klar Aspekte der operationalen Geschlossenheit von Bewusstseinssystemen zu erkennen.

¹⁵⁴ Der Grad der Unvollkommenheit hängt dabei von dem jeweils analysierten Aspekt der Rechnungslegung ab. So besteht hinsichtlich der Rolle des Vorsitzenden des IASB oder Abgrenzung von Maschinen weniger Abweichung als hinsichtlich des Konzeptes der Entscheidungsnützlichkeit. Vgl. Ordelheide, D. (2004/2006), S. 282. Die systemtheoretische Analyse wird zeigen, dass der Grad der Unvollkommenheit nicht bestimmbar ist.

¹⁵⁵ Vgl. Ordelheide, D. (2004/2006), S. 283 f. Durch letzteres Vorgehen werden die Forschungsansätze trotz der damit verbundenen Schwierigkeiten legitimiert. Alles oben im Zusammenhang mit der Rechnungslegung Gesagte gilt entsprechend auch für diese Form der Institutionalisierung.

Vermögen, Kapital usw. ebenfalls nur in der sozial konstruierten Realität von Bedeutung sind und es in der Natur keine Entsprechung gibt.¹⁵⁶ Die Rechnungslegung bildet die Realität nicht ab, sondern schafft diese erst. Damit verlagert sich die zu untersuchende Frage darauf, wie die Rechnungslegung diese Konstruktion erzeugt. Dabei ist der Zusammenhang zwischen der Realität der Rechnungslegung und der übrigen sozialen und individuellen Konstruktionen zu beachten. Zugleich wird die Frage aufgeworfen, wieso an den Individuen als Bezugspunkt der Methode festgehalten wird, statt die soziale Konstruktion der Realität für sich zu betrachten.

2.6 Fazit

Gegenstand dieses Kapitels war die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit dem Wandel der Internationalen Rechnungslegung. Wird Rechnungslegung lediglich auf ihren technischen Aspekt reduziert, ergeben sich kaum Ansätze zur Erklärung ihres Wandels. Steht hingegen die soziale Komponente im Vordergrund, kann der Wandel der Internationalen Rechnungslegung mittels verschiedener Methoden untersucht werden. Die aus den Wirtschaftswissenschaften stammende Neue Institutionenökonomik führt die Herausbildung und Änderung der Rechnungslegung als Institution auf (beschränkt) rational handelnde Individuen zurück, die danach streben, ihren eigenen monetären Nutzen zu maximieren. Institutionen sind aufgrund ihrer transaktionskostensenkenden Wirkung ein Mittel dazu. Änderungen in der Rechnungslegung ergeben sich durch Änderungen der Präferenzen der Individuen oder der Restriktionen.¹⁵⁷ Die Methode geht von der Möglichkeit der bewusst veranlassten Änderung von Institutionen aus.

Kritik am Erklärungspotenzial der Neuen Institutionenökonomik hinsichtlich der Entstehung und des Wandels von Institutionen basiert insbesondere auf den Annahmen des Rationalitätsprinzips. Zum einen gründet dieses allein auf Effizienzüberlegungen und vernachlässigt andere Erklärungsmöglichkeiten für die Entstehung von Institutionen, wie Zwang und die vorherrschende Gesellschaftsform.¹⁵⁸ Zum anderen wird die Freiheit bei der Wahl der Individuen überschätzt. Psychologische Forschungsergebnisse, die zeigen, dass Handlungen zu einem nicht zu vernachlässigenden Grad von unbewussten Zuständen abhängen, werden nicht berücksichtigt.¹⁵⁹

Die Ausweitung dieser Perspektive durch Grundannahmen weiterer Methoden des Neo-Institutionalismus trägt bereits zu weiteren Erkenntnissen bei. Es werden nicht nur ökonomische Motive unterstellt, sondern weitere soziale Einflüsse auf die Entscheidungen der

¹⁵⁶ Siehe unter anderem Hines, R. D. (1988); Macintosh, N. B. et al. (2000); Alexander, D./Archer, S. (2003); Baruch, L. (2003); Lee, T. A. (2006); Chiapello, E./Medjad, K. (2009); Macintosh, N. B. (2009); Moore, L. (2009).

¹⁵⁷ Beispiele für solche Veränderungen stellen Kriege, Klimawandel etc. dar. Ihre Auswirkungen erläutert beispielweise North, D. C. (1981).

¹⁵⁸ Vgl. Kieser, A. (1988), S. 310 ff. Eine besondere Rolle spielt dabei die Macht, welche beispielsweise bereits über die Verteilung der Verfügungsrechte und so über die Verteilung des Nutzens entscheidet. Vgl. Umbeck, J. (1981), S. 57; Pollard, S. (1984), S. 18 f.

¹⁵⁹ Vgl. Wüstemann, J. (2002), S. 15 f.; North, D. C. (1990), S. 24. Er kommt zu dem Schluss, dass eine Berücksichtigung zu einem besseren Verständnis von institutionellem Wandel beitragen würde.

Individuen berücksichtigt. Zudem wird die Einbettung der Rechnungslegung in ein Institutionengeflecht betont. Das führt zu einer Einschränkung hinsichtlich der Annahme der geplanten Errichtung und Änderung von Institutionen. Diese sind nicht notwendigerweise effizient, d. h. bieten den größten individuellen Nutzen, sondern überleben. Dabei bildet zwar immer noch das Individuum den Anknüpfungspunkt der Methode, aber individuelle Präferenzen und soziale Institutionen bedingen sich gegenseitig und verweisen stets aufeinander zurück. Die Festlegung des Individuums als Referenzpunkt, als Gegenposition zum Kollektiv, ist kontingent, d. h., sie hätte auch anders ausfallen können. Die Festlegung des Referenzpunktes der Theorie bestimmt auch das Verhältnis von Individuen und Sozialem.¹⁶⁰ Gemeinsam ist diesen Methoden darüber hinaus, dass sie in Bezug auf den Wandel nach dem Warum fragen und versuchen, ausgehend von bestimmten Ursache-Wirkungszusammenhängen den Wandel zu erklären.

Die Ausführungen zum Critical Accounting haben gezeigt, dass eine bereits an den erkenntnistheoretischen Grundannahmen ansetzende Kritik der traditionellen Rechnungsforschung möglich ist. Sie verdeutlichen, dass die Rechnungslegung kein Fakt, sondern ein soziales Konstrukt ist. Das gilt sowohl für die Rechnungslegung und die Forschung über sie als auch für die Gegenstände, die Rechnungslegung abzubilden versucht. Rechnungslegung selbst ist ein Konstrukt, das jedoch wieder zur Konstruktion der Realität beiträgt. Das wirft die Frage auf, wie Realität im Allgemeinen konstruiert wird und wie Rechnungslegung im Speziellen dazu beiträgt. Des Weiteren bietet dieser Ansatz den Vorteil, den Wandel der Internationalen Rechnungslegung als Teil des Wandels der sozial konstruierten Welt behandeln zu können. Das Erkenntnisinteresse verlagert sich vom Warum zum Wie.¹⁶¹

Eine Arbeit, die den Wandel der Internationalen Rechnungslegung untersucht und dabei sowohl ihren konstruktiven als auch sozialen Charakter berücksichtigt, steht bisher aus. Dabei scheinen sich aus dieser Kombination neuartige Einblickschancen zu ergeben. Das gilt insbesondere, wenn der methodische Referenzpunkt vom Individuum auf eine andere Ebene verlegt wird.¹⁶² Für die Rechnungslegung als soziale Institution scheint eine Methode, die die Ebene des Sozialen als Referenzpunkt wählt, besonders geeignet. Die Theorie sozialer Systeme vereint die beiden Punkte, wie im Folgenden noch gezeigt wird. Es handelt sich um eine konstruktivistische Theorie, deren Referenzpunkt, wie der Name bereits zeigt, soziale Systeme und nicht Individuen sind.¹⁶³ Die Systemtheorie versucht das Zustandekommen sozialer Phänomene zu verstehen.

¹⁶⁰ Durch die Festlegung der Referenz beim Individuum ergeben sich Gegensätze zwischen Individuum und Sozialem. Anders als bei einer Gegensätzlichkeit könnte auch ein gegenseitiges Steigerungsverhältnis gedacht werden. Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 74 f.; S. 82.

¹⁶¹ Die Umstellungen, die sich aufgrund der Änderung in den erkenntnistheoretischen Grundannahmen im wissenschaftlichen Vorgehen ergeben, werden in Kapitel 4 ausführlich behandelt.

¹⁶² Alle oben aufgezeigten Ansätze behalten das Individuum als Referenzpunkt der Theorie bei.

¹⁶³ Bei der Systemtheorie handelt es sich nach dem hier verwendeten Begriffsverständnis ebenfalls um eine Methode. Sie wird jedoch weiterhin als „Theorie“ bezeichnet. Methoden umfassen stets auch Theorien, sodass es sich hier nicht um einen Widerspruch handelt.

Die vorliegende Arbeit untersucht den Wandel der Internationalen Rechnungslegung anhand der Systemtheorie, wodurch sich in zwei Dimensionen Änderungen der methodischen Grundannahmen ergeben. Die folgende Tabelle veranschaulicht die methodische Einordnung der vorliegenden Arbeit.

		Referenzpunkt der Methode sind	
		Individuen	Soziale Phänomene
Weltsicht basiert auf	Realismus	Klassische Rechnungslegungs- forschung auf Basis der Neuen Institutionenökonomik	Forschung zur Entdeckung effizienter Normen im Wettbewerb ¹⁶⁴
	Konstruktivismus	Critical Accounting	Vorliegende Arbeit

Tabelle 1: Methodische Einordnung der vorliegenden Arbeit¹⁶⁵

Im folgenden Kapitel 3 werden einige Grundlagen der Theorie sozialer Systeme dargestellt, um anschließend die sich mit ihrer Anwendung ergebenden Konsequenzen für die vorliegende Forschungsfrage herausarbeiten zu können. Dazu sind neben den Grundlagen die erkenntnistheoretischen Voraussetzungen der Theorie kurz darzustellen (Kapitel 4).

¹⁶⁴ In Kapitel 2.1 wurde die Wettbewerbstheorie nach Hayek kurz dargestellt und in Kapitel 2.3 auf ihren sozialen Bezugspunkt hingewiesen.

¹⁶⁵ Eigene Darstellung.

3. Grundlagen der Systemtheorie nach Niklas Luhmann

Mit der vorliegenden Arbeit wird ein Vorstoß zur Untersuchung der Internationalen Rechnungslegung unter Berücksichtigung ihres konstruktiven sozialen Charakters unternommen. Dabei dient die Systemtheorie nach Niklas Luhmann als methodischer Bezugsrahmen.¹⁶⁶ Im Verhältnis zur Neuen Institutionenökonomik baut sie auf einem anderen Verständnis der Realität und des Zugangs zu dieser auf.¹⁶⁷ Luhmann bricht radikal mit den Gepflogenheiten „alteuropäischen Denkens“.¹⁶⁸ Eine Darstellung seiner erkenntnistheoretischen Position ist aus diesem Grund unerlässlich. Der Wechsel der erkenntnistheoretischen Grundlage bedingt zudem eine Veränderung in den Anforderungen an wissenschaftliches Arbeiten.¹⁶⁹ Die erkenntnistheoretischen Überlegungen setzen jedoch ein Grundverständnis der Theorie voraus, welches dieses Kapitel vermittelt. In Kapitel 4 wird darauf aufbauend Luhmanns erkenntnistheoretische Position dem Realismus, auf dem klassische Arbeiten der Rechnungslegungsforschung basieren, gegenübergestellt.

Luhmann bezieht für seine Theorie sozialer Systeme Anregungen aus zahlreichen Wissenschaftszweigen wie beispielsweise der (Evolutions-)Biologie, der Kybernetik, der Logik, der Organisationssoziologie und der allgemeinen Systemtheorie, um nur einige zu nennen.¹⁷⁰ So ist es nicht weiter verwunderlich, dass die Theorie selbst unter verschiedenen Stichworten wie System-, Differenz-, Beobachtungs-, Formen-, Evolutions-, Universal- oder auch Kommunikationstheorie in der allgemeinen Theoriediskussion geführt wird.¹⁷¹ Zudem werden Aspekte wie Selbstreferenz, Paradoxie, Empirie und Konstruktivismus betont.¹⁷² Das verdeutlicht bereits die Vielseitigkeit der Theorie und lässt ihre Komplexität erahnen. Alle Aspekte sind unweigerlich miteinander verknüpft. Die einzelnen Begriffe bauen aufeinander auf, aber nicht linear, sondern zirkulär. Sie können in nahezu beliebiger Reihenfolge eingeführt werden.¹⁷³

¹⁶⁶ Es gibt nicht die Systemtheorie, sondern viele verschiedene Ausprägungen. Zu einem Überblick über die verschiedenen Forschungsrichtungen und Ausprägungen der Systemtheorie siehe die Beiträge im Herausgeberband Baecker, D. (2005b) und Schwaninger, M. (2005). Luhmann selbst skizziert den Paradigmenwechsel der Systemtheorie in „Soziale Systeme“. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 15-29. Im Folgenden bezieht sich der Begriff „Systemtheorie“ stets auf die Ausführungen Luhmanns, sofern kein expliziter Verweis auf eine andere Form vorgenommen wird.

¹⁶⁷ Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 220.

¹⁶⁸ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (2000), S. 8. Den Begriff des alteuropäischen Denkens verwendet Luhmann zur Bezeichnung der von ihm als überholt angesehenen Ontologie, d. h. der Beobachtung mithilfe der Unterscheidung von Sein und Nichtsein. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 15. Siehe dazu Kapitel 4.

¹⁶⁹ Diese wird in Kapitel 4.3 erläutert.

¹⁷⁰ Vgl. Schrape, K. (1977), S. 144.

¹⁷¹ Dabei ist die Betonung der Differenz als Kernaspekt der Luhmannschen Systemtheorie anzusehen. Dieser umfasst auch die Unterscheidung von System und Umwelt. Vgl. allgemein Gripp-Hagelstange, H. (1989) und konkret Willke, H. (2005), S. 304. Luhmann übernimmt zahlreiche Ideen und Begriffe anderer Theoretiker. Er selbst verweist nur gelegentlich auf die Originalquellen. In der vorliegenden Arbeit werden Begriffe stets in der von Luhmann geprägten Form, d. h. mit Bezug zu sozialen Systemen verwendet. Lediglich bei markanten Begriffen, wie „Autopoiesis“ oder „Re-Entry“ wird auf die Ursprungsquellen verwiesen.

¹⁷² Vgl. Krause, D. (2005), S. 102. Die enge Verbindung zur Empirie mag verwundern. Der Konstruktivismus geht jedoch von einem anderen Empirieverständnis aus, das nicht die Beobachtung einer gegebenen Welt, sondern einer konstruierten Wirklichkeit betont. Vgl. Rusch, G. (1987), S. 207.

¹⁷³ Vgl. Dammertz, A. (2001), S. 152.

Diese Zirkularität bedingt, dass immer bereits etwas vorausgesetzt werden muss und erschwert sowohl das Verständnis als auch die Darstellung der Theorie. Es ist kaum möglich, einzelne Aspekte der Theorie herauszugreifen und separat zu erläutern.¹⁷⁴

Die Theorie sozialer Systeme erhebt den Anspruch, auf alles Soziale¹⁷⁵ anwendbar zu sein.¹⁷⁶ Dieser Anspruch hat zwei Implikationen. Zum einen erfordert die Theorie einen hohen Abstraktionsgrad, was das Verständnis und die konkrete Anwendung im Einzelfall zusätzlich erschwert. Dieser zeigt sich beispielsweise darin, dass Luhmann zwar geläufige Begriffe in seiner Systemtheorie verwendet, jedoch in einem sehr spezifischen, meist von der üblichen Verwendung abweichenden Verständnis.¹⁷⁷ Zum anderen ergibt sich daraus, dass die Systemtheorie sowohl selbst einer ihrer Gegenstände ist als auch in der Lage sein muss, eine erkenntnistheoretische Position anzubieten.¹⁷⁸ Des Weiteren bedingt dieser Anspruch die Eignung der Systemtheorie zur Untersuchung der Internationalen Rechnungslegung als soziales Phänomen. Der Universalitätsanspruch der Systemtheorie gebietet in diesem Fall jedoch, ein mit der Systemtheorie kompatibles Vorgehen in der vorliegenden Arbeit zu wählen, welches

¹⁷⁴ Diese Schwierigkeiten verdeutlicht Luhmann bereits in seinem Vorwort zu „Soziale Systeme“. Dort heißt es: „Das Buch muß zwar in dieser Reihenfolge gelesen werden, aber nur, weil es so geschrieben ist. Die Theorie selbst könnte auch in anderen Sequenzen dargestellt werden, und sie erhofft sich Leser, die dafür hinreichend Geduld, Phantasie, Geschick und Neugier mitbringen, um auszuprobieren, was bei solchen Umschreibversuchen passiert. Die Theorieanlage gleicht eher einem Labyrinth als einer Schnellstraße zum frohen Ende. Die für dieses Buch gewählte Kapitelfolge ist sicher nicht die einzig mögliche [...]. Auch in [weiteren] Fragen, [...] hätte ich andere Entscheidungen treffen können. Das gleiche gilt für das Ausmaß, in dem Vorgriffe und Querweisungen den nichtlinearen Charakter der Theorie in Erinnerung halten [...]. Während die Theorie, was die Begriffsfassungen und die Aussagen inhaltlich angeht, sich wie von selbst geschrieben hat, haben Arrangierprobleme mich viel Zeit und viel Überlegungen gekostet.“ Luhmann, N. (1984/2008), S. 14. Die Verfasserin schließt sich den Ausführungen Luhmanns vollumfänglich an.

¹⁷⁵ Die Besonderheiten sozialer Systeme werden in Kapitel 5 ausführlich dargestellt. Vereinfacht ausgedrückt, ist im Sinne der Systemtheorie nach Luhmann alles sozial, was auf Kommunikation basiert. Im klassischen Begriffsverständnis werden zwischenmenschliche Beziehungen als sozial bezeichnet.

¹⁷⁶ Der Anspruch auf Universalität bedeutet, dass die Theorie mithilfe der Unterscheidung von System und Umwelt die Welt untersuchen kann. Eine Theorie sozialer Systeme erklärt die Welt aus dem Blickwinkel eben dieser Systeme. Die Theorie ist nicht auf Systeme als spezifischen Gegenstand eingeschränkt, sondern nimmt auf der Kehrseite stets Umwelt mit auf, sodass mit ihrer Hilfe letztlich Alles, also die Welt, in den Blick gerät. Universalität beansprucht hingegen nicht, dass die Systemtheorie die einzig mögliche Erklärung liefert. Die Systemtheorie kann keine Überlegenheit der einen oder anderen Theorie, auch nicht ihrer selbst, begründen. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 10. Der Anspruch auf Universalität ist somit von einem Alleingültigkeitsanspruch oder Ausschließlichkeitsanspruch, den Luhmann nicht erhebt, zu unterscheiden. Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 413; Luhmann, N. (1984/2008), S. 9. Von daher ist es irreführend, von „Monopolansprüchen der Systemtheorie“, wie Hölscher es tut, zu sprechen. Vgl. Hölscher, T. (2009), S. 258. Die Ökonomik erhebt ebenfalls einen Universalitätsanspruch.

¹⁷⁷ Luhmann reduziert die Begriffe auf ihren Kern, indem er ihnen den normativen Gehalt und die damit üblicherweise hervorgerufenen Versprechungen nimmt. Er macht sie so der funktionalen Analyse zugänglich. Vgl. Buchstein, H. (2006), S. 250. Buchstein bezieht sich hier lediglich auf den Begriff der Demokratie, der in Luhmanns Fassung nur eine von vielen möglichen Organisationsformen des politischen Systems darstellt. Zahlreiche weitere Beispiele, wie die Begriffe Partizipation und Legitimation, sind zu finden. Darüber hinaus ergeben sich sprachliche Schwierigkeiten bei der Darstellung der Systemtheorie aufgrund der Verwurzelung in traditionellen Denkstrukturen. Siehe dazu Kapitel 4.

¹⁷⁸ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 19, 30. Voraussetzung dafür ist eine Theorie des Beobachtens zweiter Ordnung, die auch die Unterscheidung selbst, also das ausgeschlossene Dritte, reflektiert, d. h. aus der Beobachtung des blinden Flecks die Konsequenzen für ihre eigenen Operationen zieht. Luhmann spricht hier von einer dritten Beobachtungsebene von Reflexionstheorien. Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 509 f.; Luhmann, N. (2009j), S. 7 f. Im traditionellen Sprachgebrauch wird auch der Begriff Metatheorie verwendet. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 109 f., S. 116. Die Theorie entwickelt sich mit jeder Anwendung fort. Vgl. Baecker, D. (2005a), S. 66. Somit trägt auch die Anwendung der Systemtheorie auf den Wandel der Internationalen Rechnungslegung zu ihrer Fortentwicklung bei.

sich aus den erkenntnis- und wissenschaftstheoretischen Überlegungen des Folgekapitels ergibt.

Das vorliegende Kapitel zielt darauf ab, eine Einführung in die Systemtheorie zu geben, die sowohl für ein Verständnis der erkenntnistheoretischen Position als auch als Ausgangspunkt der weiteren Überlegungen zur Internationalen Rechnungslegung unerlässlich ist. Dazu werden die Grundlagen der Theorie auf einer abstrakten Ebene dargestellt. Ausgangspunkt bieten zwei Leitdifferenzen¹⁷⁹ der Theorie, die von System und Umwelt (Kapitel 3.2) und die von Operation und Beobachtung (Kapitel 3.3).¹⁸⁰ Dieses Vorgehen bietet den Vorteil, Wiederholungen zu einem Großteil zu vermeiden und die auf allen Theorieebenen benötigten Grundlagen in einer kompakten Weise darstellen zu können. Jedoch ist damit der Nachteil verbunden, dass die Theorie schwer verständlich erscheint und einige Aussagen hinsichtlich ihrer Bedeutung erst im weiteren Verlauf der Arbeit deutlich werden. Um diesen Nachteil auszugleichen, wird in den Fußnoten auf Stellen dieser Arbeit verwiesen, in denen die Grundlagen anhand der Ausführungen zu bestimmten, insbesondere sozialen Systemen konkretisiert werden. Diesen Ausführungen ist jedoch das folgende kurze Kapitel voranzustellen, welches den Ausgangspunkt der systemtheoretischen Überlegungen darstellt.

3.1 Voraussetzung: Existenz der Welt

Luhmann beginnt seine systemtheoretischen Überlegungen mit der Feststellung, „daß es Systeme gibt.“¹⁸¹ Systeme gibt es in der wirklichen Welt.¹⁸² Luhmann startet demnach nicht mit einem erkenntnistheoretischen Zweifel und distanziert sich ausdrücklich von einer solipsistischen Position.¹⁸³ Wie im weiteren Verlauf der Arbeit noch gezeigt wird, besteht heute jedoch Einigkeit darüber, dass die Welt der Erkenntnis nicht direkt zugänglich ist, sodass sich ihre Existenz nicht begründen lässt und auch hinsichtlich ihrer Beschaffenheit keine Aussagen gemacht werden können.¹⁸⁴ Das klassische Verständnis von Welt als eine Sammlung von Dingen, ein *Universitas rerum*, scheint somit nicht haltbar.¹⁸⁵

¹⁷⁹ Leitdifferenzen steuern die Informationsverarbeitungsmöglichkeiten der Theorie. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 19.

¹⁸⁰ Diese beiden Unterscheidungen sind, wie im Folgenden gezeigt wird, unmittelbar miteinander verknüpft. Daneben ist zu betonen, dass zahlreiche andere Unterscheidungen der Theorie den Ausgangspunkt der Betrachtungen der Systemtheorie hätten bilden können. Die Auswahl ist kontingent und reduziert die Komplexität der Theorie. Im weiteren Verlauf der Arbeit werden ergänzende Unterscheidungen eingeführt. Die Auswahl dieser beiden Differenzen bestimmt auch, was im Folgenden mithilfe der Systemtheorie beobachtet werden kann. Siehe dazu Kapitel 4.2.

¹⁸¹ Luhmann, N. (1984/2008), S. 30.

¹⁸² Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 39.

¹⁸³ Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 35 f. Solipsismus bezeichnet eine erkenntnistheoretische Position, die die Existenz der Welt leugnet. Demnach würde die Welt mit dem Tod aufhören zu existieren. Zum Verhältnis von Solipsismus und radikalem Konstruktivismus, dem auch die Systemtheorie Luhmanns teilweise zugeordnet wird, siehe Beer, R. (2007), S. 167 ff. Zur Einordnung Luhmanns zum radikalen Konstruktivismus siehe die in Fußnote 365 auf S. 63 genannten Quellen.

¹⁸⁴ Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 36. Der direkte Zugang ist durch die operative Geschlossenheit von Systemen ausgeschlossen. Operational geschlossene Systeme sind beispielsweise das Bewusstsein und soziale Systeme. Was genau mit dem Begriff der operativen Geschlossenheit autopoietischer Systeme bezeichnet ist, wird im

Aber was ist nun die Welt, die Luhmann bei seiner Theorie voraussetzt? Für Luhmann ist die „Welt [...] ein unermeßliches Potential für Überraschungen, ist virtuelle Information, die aber Systeme benötigt, um Information zu erzeugen [...]“.¹⁸⁶ Informationen können nur mittels einer Beobachtung erzeugt werden. Eine Beobachtung ist nur innerhalb der Welt und zwar durch Systembildung möglich.¹⁸⁷ Systeme werden nicht als etwas in der Welt Existierendes vorausgesetzt, sondern erzeugen sich selbst mittels eigener Operationen.¹⁸⁸

Diese tatsächlich überall stattfindenden, beobachtbaren Operationen veranlassen Luhmann, von der Existenz von Welt auszugehen, anstatt diese zu verleugnen.¹⁸⁹ Durch die Umstellung der Unterscheidung von Sein und Nichtsein auf System und Umwelt kann auf Wesensannahmen der Welt verzichtet werden.¹⁹⁰ Im Folgenden wird der Zusammenhang zwischen Systembildung und Beobachtung, welche durch die Welt ermöglicht werden, genauer beschrieben. Aufgrund der wechselseitigen Bedingtheit kann die Theorie nicht kausallogisch linear abgeleitet werden. Es sind stets Vorgriffe auf etwas erforderlich, das erst später erläutert wird. Im Folgenden werden die beiden Leitdifferenzen System und Umwelt sowie Beobachtung und Operation nacheinander erläutert.

3.2 Differenz von System und Umwelt

Häufig werden Systeme als Ganzheiten beschrieben, die über die Summe ihrer Teile hinausgehen. Das „Mehr“ der Ganzheit ergibt sich durch die Verknüpfung der Teile. Somit bestehen Systeme aus Elementen und ihren Relationen.¹⁹¹ Die folgenden Ausführungen verdeutlichen, was abweichend unter einem System im Sinne der Theorie Luhmanns zu verstehen ist.

Verlauf des Kapitels geklärt. Zurückzuführen ist die These der operativen Geschlossenheit, welche heutzutage kaum mehr angezweifelt wird, auf Forschungen aus den Naturwissenschaften. Vgl. Maturana, H./Varela, F. (2009).

¹⁸⁵ Dies ist eine auf der Unterscheidung von Sein und Nichtsein der klassischen Ontologie fußende Aussage über die Beschaffenheit der Welt. Das Sein gilt als etwas in der Welt Gegebenes. Siehe Kapitel 4.1.1.

¹⁸⁶ Luhmann, N. (1984/2008), S. 46.

¹⁸⁷ Beobachtung und Systeme als Beobachter bedingen sich gegenseitig. Die Frage nach dem Anfang ist wie die berühmte Frage „Was war zuerst da, das Huhn oder das Ei?“. Die Systemtheorie ist zirkulär und zieht sich in Münchhausenmanier am eigenen Zopf aus dem Sumpf. Sie kann die Frage nach dem paradoxen Anfang nicht beantworten, sondern lediglich handhabbar machen. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 111.

¹⁸⁸ Wird die Existenz von Welt vorausgesetzt, so existieren Systeme in ihr. Aussagen der Systemtheorie beziehen sich somit ebenfalls auf die Welt. Allerdings ist die Existenz von Welt keine zwingende Voraussetzung der Theorie. Vgl. allgemein zu diesem Verständnis im radikalen Konstruktivismus Maur, E. v. (2009), S. 143.

¹⁸⁹ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 30. Welt, Realität und Sinn „drücken, zusammen genommen, die Einheit der Differenz von Beobachtbarkeit und Unbeobachtbarkeit [...] aus.“ Krause, D. (2005), S. 129. Alle diese Begriffe bezeichnen somit dasselbe, jedoch aus der Perspektive einer anderen Unterscheidung. Welt ist die Einheit der Differenz von System und Umwelt. Realität ist die Einheit der Differenz von Erkenntnis und ihrem Gegenstand. Sinn ist die Einheit der Differenz von Aktualität und Possibilität. Vgl. mit weiteren Erläuterungen Krause, D. (2005), S. 212 f., S. 225 f., S. 257 f. Die Begriffe sind differenzlos, was bedeutet, dass sie ihre Negation einschließen. Sie können nicht weiter unterschieden werden, da sie sich zu ihrer Unterscheidung selbst voraussetzen. Es bedeutet hingegen nicht, dass sie nicht auf Differenzen beruhen. Vgl. Krause, D. (2005), S. 128 f.

¹⁹⁰ Siehe zu der Umstellung der Unterscheidung Kapitel 4.

¹⁹¹ Vgl. Kirsch, W. (1972), S. 160. Dieses Begriffsverständnis folgt tradierten, ontologischen Annahmen über die Beschaffenheit der Welt. Siehe dazu Kapitel 4.1.1.

Luhmann geht ebenfalls davon aus, „dass Systeme mindestens Mengen von Relationen zwischen Elementen sein müssen, dass sie sich aber typisch durch weitere Konditionierungen und damit durch höhere Komplexität auszeichnen.“¹⁹² Komplexität kennzeichnet „eine zusammenhängende Menge von Elementen [...], wenn auf Grund immanenter Beschränkungen der Verknüpfungskapazität der Elemente nicht mehr jedes Element jederzeit mit jedem anderen verknüpft sein kann.“¹⁹³ Komplexität stellt somit einen Selektionshorizont dar, aus dem zwingend etwas auszuwählen ist. Reduktion von Komplexität kann nur durch Komplexität erreicht werden und zwar durch Ersatz eines Relationsgefüges durch ein anderes mit weniger Relationen.¹⁹⁴ Somit entsteht bei der Reduktion von Komplexität stets ein weiterer Zwang zur Selektion. Selektion „ist ein subjektloser Vorgang, eine Operation, die durch Etablierung einer Differenz ausgelöst wird.“¹⁹⁵ Dabei bestimmt die Differenz nicht, was ausgewählt wird, sondern lediglich, dass die Notwendigkeit zur Auswahl besteht.¹⁹⁶

Die unendliche Komplexität der Welt ist der Ausgangspunkt der Systembildung.¹⁹⁷ Systeme reduzieren die Komplexität der Welt durch Aufbau eigener Komplexität.¹⁹⁸ Durch die Etablierung einer Differenz nimmt das System sich selbst aus der Welt heraus und macht sie so zu seiner Umwelt.¹⁹⁹ Diese systemtheoretische Beobachtungsweise bedingt die Ablösung der traditionellen Definition von Systemen. Durch die Herausnahme aus der Welt ergibt sich, dass ein System die Differenz von System und Umwelt ist.²⁰⁰ System und Umwelt bedingen einander, es handelt sich um zwei Seiten einer Medaille. Systeme sind somit stets an ihre Umwelt angepasst. Dabei ist zu beachten, dass die Umwelt für jedes System eine andere ist, da sie die Residualgröße darstellt, die sich bei der Herausnahme des Systems aus der Welt ergibt. Umwelt ist demnach immer nur systemrelativ. In der Umwelt des Systems kann es wiederum andere Systeme geben, für die sich die Umwelt dann jedoch anders darstellt.

Durch die entstehende Differenz von System und Umwelt, insbesondere durch die systemeigene Komplexität, wird das System zur Selektion gezwungen. Die Komplexität wird durch die

¹⁹² Luhmann, N. (1984/2008), S. 45. Konditionierung besagt, dass eine bestimmte Relation nur unter der Voraussetzung zustande kommt, „dass etwas anderes der Fall ist bzw. nicht der Fall ist.“ Luhmann, N. (1984/2008), S. 46. Sie stellt also „Bedingungen der Möglichkeit“ dar. Erfolgreiche Konditionierungen beschränken die weitere Entwicklung eines Systems, da sie nicht wieder abgeschafft werden können, ohne dass das, was durch sie möglich ist, ebenfalls entfällt.

¹⁹³ Luhmann, N. (1984/2008), S. 46.

¹⁹⁴ Es handelt sich somit um eine „Relationierung der Relationen“. Luhmann, N. (1984/2008), S. 49.

¹⁹⁵ Luhmann, N. (1984/2008), S. 56 f.

¹⁹⁶ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 57. Hier kann auf die Ausführungen zu den Funktionssystemen verwiesen werden, deren Code die Notwendigkeit zur Selektion bestimmt. Die Programme hingegen steuern, was gewählt wird. Siehe dazu Kapitel 5.2.1.

¹⁹⁷ Sie ist zugleich jedoch auch Folge der Systembildung. Vgl. Krause, D. (2005), S. 10.

¹⁹⁸ Der Aufbau eigener Komplexität geschieht durch den Aufbau von Ordnung. Ein System besitzt einen höheren Grad an Ordnung als die Umwelt, sodass sich ein Ordnungsgefälle in entgegengesetzter Richtung zum Komplexitätsgefälle ergibt. Vgl. Luhmann, N. (1969/2009), S. 181 f.; Luhmann, N. (2000/2009), S. 39.

¹⁹⁹ Daraus ergibt sich die Kernfrage, wie sich das System aus der Welt herausnimmt, wie die Differenz erzeugt und erhalten werden kann. Diese Frage wird im folgenden Kapitel anhand der Differenz von Beobachtung und Operation erläutert. An dieser Stelle sei lediglich bereits darauf hingewiesen, dass das System die Differenz selbst erzeugt.

²⁰⁰ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 22; Luhmann, N. (2009a), S. 39.

Selektion des Systems reduziert. Ein System bildet sich durch Bestimmung des eigenen Möglichkeitsbereichs, in dem stets weniger eingeschlossen als ausgeschlossen ist. Alles Ausgeschlossene ist die Umwelt des jeweiligen Systems. Damit ist die Umwelt eines Systems stets komplexer als das System selbst.²⁰¹ Aber ein System kann ebenfalls komplex sein, wenn in ihm ein Möglichkeitsüberschuss herrscht, also nicht alle Möglichkeiten gleichzeitig realisiert werden können. Eine Steigerung der systeminternen Komplexität ist nur so lange möglich, wie die Umwelt diese toleriert.²⁰² Zwischen System und Umwelt besteht demnach ein Komplexitätsgefälle, das es zu erhalten gilt, damit ein System seine Leistung, nämlich die Reduktion von Komplexität, erfüllen kann.²⁰³ „Komplexe Systeme müssen sich nicht nur an ihre Umwelt, sie müssen sich auch an ihre eigene Komplexität anpassen.“²⁰⁴

Das Komplexitätsgefälle zwischen System und Umwelt wird durch die Grenzen des Systems erhalten. Grenzen unterbinden Prozesse zwischen System und Umwelt. Sie übernehmen eine Selektionsleistung, sodass kein System die volle Komplexität der Umwelt oder eines anderen Systems in seiner Umwelt vermittelt bekommen kann. Obwohl Grenzen System und Umwelt gleichermaßen trennen, nützen sie lediglich dem System, sodass die Grenzen ihm zugerechnet werden.²⁰⁵ Dabei kommt es darauf an, dass „offen bleibende Probleme des Grenzverlaufs oder der Zuordnung von Ereignissen nach innen und außen mit systemeigenen Mitteln behandelt werden können.“²⁰⁶ Das System muss entscheiden können, ob ein Ereignis zum System oder zur Umwelt gehört. Aus Sicht des Systems handelt es sich bei einem systemzugehörigen Ereignis um eine Operation und damit um ein das System konstituierendes Element. Mittels der eigenen Operationen nimmt sich das System aus der Welt heraus und macht sie zu seiner Umwelt. Um zu erkennen, welche Operationen zum System gehören und welche nicht, ist es erforderlich, dass das System zwischen sich selbst und seiner Umwelt unterscheiden kann. Ein System muss beobachten können, wobei Beobachtung nicht im Sinne des menschlichen Sehens, sondern als Handhaben einer Unterscheidung zu verstehen ist.²⁰⁷ Diese Notwendigkeit impliziert bereits die im folgenden Abschnitt genauer zu betrachtende zweite Leitdifferenz von Beobachtung und Operation.

²⁰¹ Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 10. Diese Aussage ist jedoch nicht statisch, sondern als sich gegenseitig bedingende Komplexitätssteigerung zu verstehen. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 48.

²⁰² Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 74.

²⁰³ Das herrschende Komplexitätsgefälle schließt eine Eins-zu-eins-Beziehung zwischen System und Umwelt aus. Von Komplexitätsgefälle zwischen System und seiner Umwelt kann nur dann gesprochen werden, wenn beide Dimensionen der Komplexität, die Zahl der Elemente und die Anzahl der zwischen ihnen verwirklichten Relationen, unterschiedlich sind. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 49.

²⁰⁴ Luhmann, N. (1984/2008), S. 56. So müssen sie beispielsweise Einrichtungen hervorbringen, die abweichendes Verhalten, welches überhaupt erst durch eine dominierende Grundstruktur möglich ist, reduzieren. Somit können komplexe Systeme Veränderungen in der Umwelt nicht ohne Weiteres nachvollziehen, sondern müssen noch die Anpassungen aufgrund eigener Komplexität berücksichtigen.

²⁰⁵ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 54 f.

²⁰⁶ Luhmann, N. (1984/2008), S. 54.

²⁰⁷ Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 58 f. Die operative Geschlossenheit ist Voraussetzung für die Umweltoffenheit von Systemen, welche sich auf der Beobachtungsebene ergibt. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 54.

3.3 Differenz von Operation und Beobachtung

Die zweite Leitdifferenz ermöglicht, die Entstehung von Systemen in der Welt zu beschreiben. Im klassischen Begriffsverständnis eines Systems sind Elemente zählbare Einheiten, meist Dinge. Die moderne Systemtheorie geht jedoch davon aus, dass es keine nicht weiter auflösbaren Elemente gibt, aus denen ein System zusammengesetzt ist. Die Einheit der Elemente ist somit nicht ontisch als Sein gegeben, sondern wird durch das System erzeugt.²⁰⁸

Die Elemente eines Systems bilden nach Luhmann die Operationen, mittels derer sich das System aus der Welt herausnimmt und sie zu seiner Umwelt macht.²⁰⁹ Innerhalb des Systems kann es nur einen Operationstypus geben, da die Operationen das jeweilige System kennzeichnen. Umgekehrt kann das System mittels eigener Operationen nicht in die Umwelt hinausgreifen. Elemente sind entweder dem System oder der Umwelt zuzurechnen. Systeme sind also auf operationaler Basis geschlossen. Das System muss aber trotz oder gerade wegen der operationalen Geschlossenheit umweltoffen sein.²¹⁰ Es muss zwischen sich selbst und seiner Umwelt unterscheiden, um Ereignisse entsprechend zuzuordnen zu können. Die operative Geschlossenheit des Systems bedingt, dass Sachverhalte in der Umwelt des Systems erst systemintern verarbeitet werden müssen, um für das System relevant zu sein.²¹¹ Aber sie bedeutet eben gerade nicht, dass das System von seiner Umwelt unabhängig ist.²¹²

Im Anschluss gilt es zu klären, woraus das System die elementaren Operationen erzeugt. Die Operationen erzeugt das System zunächst in Selbstreferenz, was bedeutet, „dass die Systeme in der Konstitution ihrer Elemente und ihrer elementaren Operationen auf sich selbst Bezug nehmen.“²¹³ Die Operationen sind rekursiv ineinander vernetzt und bilden die Elemente des Systems. Nach Luhmann produzieren Systeme die Elemente, aus denen sie bestehen, aus eben diesen Elementen. Operationen werden aus Operationen erzeugt. Es handelt sich demnach um die radikalste Form der Selbstreferenz, die sogenannte Autopoiesis.²¹⁴ Die Selbstproduktion geschieht in Abhängigkeit von der Umwelt, wobei das System in ausreichendem Umfang über die Ursachen verfügen können muss.²¹⁵ Die sich so herausbildenden Systeme können als auto-

²⁰⁸ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 35, S. 42 f.

²⁰⁹ In Kapitel 3.4 wird genauer beschrieben, welche Arten von Systemen sich auf Basis welcher Operationen bilden.

²¹⁰ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 49.

²¹¹ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 52.

²¹² Vgl. Luhmann, N. (2008b), S. 15. Ein System ist seiner Umwelt gegenüber autonom aber eben nicht autark. Vgl. Kneer, G./Nassehi, A. (2000), S. 51.

²¹³ Luhmann, N. (1984/2008), S. 22.

²¹⁴ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 35; Luhmann, N. (2009a), S. 39. Damit wird die Systemtheorie auch auf dieser elementaren Ebene frei von ontologischen Annahmen. Diese könnten aufgrund des fehlenden Zugangs zur Welt nicht begründet werden. Autopoiesis bezieht sich somit stets auf die Ebene der (Re-)Produktion der Operationen des Systems.

²¹⁵ Es ist zu betonen, dass Autopoiesis nicht die Selbstproduktion aus dem Nichts heraus bezeichnet. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 48 f.; Baecker, D. (1999), S. 293.

poietische Systeme beschrieben werden.²¹⁶ Der Begriff lässt aufgrund der formalen Definition offen, welche Operationen der Autopoiesis des Systems zugrunde liegen.²¹⁷

Operationen sind Ereignisse, die im Moment ihres Entstehens direkt wieder vergehen. Um das System zu erhalten, sind stets neue Operationen derselben Art erforderlich. Andernfalls würde das System aufhören zu existieren. Den Anschluss von Operationen an Operationen ermöglichen Strukturen, die selbst wiederum nur durch Operationen erzeugt und variiert werden können.²¹⁸ Im Gegensatz zu Operationen, die im Moment ihres Entstehens bereits wieder vergehen, haben Strukturen einen Bestand, der von längerer Dauer ist. „Operative Schließung heißt also nur, dass das System nur im Kontext eigener Operationen operieren kann und dabei auf mit eben diesen Operationen erzeugte Strukturen angewiesen ist. In diesem Sinne spricht man von Selbstorganisation oder, was Operationen betrifft, von Strukturdeterminiertheit.“²¹⁹ Der Aufbau von Strukturen durch Operationen wird erst durch Beobachtung ermöglicht.

Beobachten ist das Handhaben einer Unterscheidung und die Bezeichnung der einen und nicht der anderen Seite durch einen Beobachter.²²⁰ Durch die Unterscheidung sind stets zwei Seiten gegeben, die dritte Positionen ausschließen und so die Einheit der Welt zerlegen.²²¹ Eine Beobachtung unterscheidet jedoch nicht nur, sondern bezeichnet auch die eine Seite der Unterscheidung. Erst die Bezeichnung ermöglicht den Anschluss weiterer Operationen.²²² Beobachtungen als Einheit zweier Operationen, der Unterscheidung und der Bezeichnung, vergehen genau wie alle anderen Operationen im Moment ihrer Entstehung.

Bestand kann also nur durch eine laufende Reproduktion der Differenz erzeugt werden. Die Bezeichnung auf der Innenseite der Unterscheidung ermöglicht den Anschluss weiterer Operationen. Dadurch werden Identitäten generiert, die fortan als gegeben hingenommen

²¹⁶ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 49.

²¹⁷ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 49. Zu den verschiedenen Arten von Systemen und den sie konstituierenden Operationen siehe Kapitel 3.4.

²¹⁸ Variation ist jedoch nur in den Schranken möglich, die die Fortsetzung der Autopoiesis nicht gefährden. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 50. Zu beachten ist auch, dass lediglich die Veränderung der Struktur eine Veränderung des Systems signalisieren kann, da die Elemente sowie stets andere sind. Somit ist nicht die Veränderung der Strukturen aus Sicht der Systemtheorie erklärungsbedürftig, sondern deren Beibehaltung. Vgl. Baecker, D. (1999), S. 293

²¹⁹ Luhmann, N. (2006), S. 51 f. Siehe zum Aufbau von Strukturen auch Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 64 f.; Luhmann, N. (2009b), S. 100-109.

²²⁰ Luhmann spricht diese Fähigkeit nicht Menschen, sondern Systemen zu. Systeme sind Beobachter. Die Unterscheidung wird durch den Beobachter in die Welt eingeführt und dieser entsteht durch die Unterscheidung. Beobachter und Beobachtung bedingen sich somit gegenseitig. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 63, 244 f.

²²¹ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 111. Die beiden Seiten bedingen sich gegenseitig. Es kann die eine Seite nicht ohne die andere geben.

²²² Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 98. Die beiden Seiten existieren gleichzeitig, aktuell ist jedoch immer nur eine, die bezeichnete Seite, erreichbar. Im Zeitablauf kann die Seite gewechselt und damit auch die zuerst unbenutzte Seite anschlussfähig gemacht werden. Durch die Inanspruchnahme von Zeit kann das unbeobachtbar Gleichzeitige beobachtet werden. Die formale Bestimmung des Begriffs „Operation“ lässt offen, wer beobachtet. Das ermöglicht es, sehr verschiedenen Systemen die Fähigkeit zur Beobachtung, und damit der Erkenntnis, zuzusprechen. Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 49. Die formale Bestimmung ermöglicht es, Beobachtung ebenso wie Operation als Oberbegriff für sehr verschiedene Phänomene, z. B. Handlung, Kommunikation oder Entscheidung anzusehen. Vgl. Schützeichel, R. (2003), S. 51.

werden.²²³ Diese bezeichnet Luhmann als System. Das System erzeugt sich somit selbst in Differenz zu seiner Umwelt, in dem es sich mittels eigener Operationen aus der Welt herausnimmt. Systeme sind entsprechend das Resultat von Beobachtungen. Umgekehrt ermöglicht erst das Netz von Operationen, dass die Beobachtung als solche beobachtbar wird und nicht direkt als Operation wieder vergeht. Nur Systeme können beobachten.²²⁴ Zur Beobachtung ist demnach Schließung auf operativer Basis eine notwendige Bedingung.²²⁵

Eine Beobachtung setzt sich aus zwei Operationen zusammen, der Unterscheidung und der Bezeichnung. Die Unterscheidung wird dabei operativ zunächst blind in die Welt eingeführt.²²⁶ Mit operativer Blindheit ist gemeint, dass die Unterscheidung sich im Moment ihrer Verwendung nicht selbst unterscheiden kann.²²⁷ Dazu bedarf es einer weiteren Operation.²²⁸ Bei der operativen Verwendung der Unterscheidung kann der Beobachter also nicht sehen, was er mithilfe der von ihm gewählten Unterscheidung nicht sieht.²²⁹ Diese Paradoxie des Beobachtens wird auch als „blinder Fleck“ bezeichnet.²³⁰ Der Beobachter kann zwar durch die Bezeichnung festlegen, was er beobachtet, aber eben nicht wie.²³¹ Da Systeme die Paradoxie ihres Operierens nicht beobachten, erscheinen ihnen „Dinge“ als gegeben, die sie selbst schaffen. Dadurch entsteht ein Eindruck von Dauer in einem nur aus ereignishaften Elementen bestehenden System.²³²

Eine Beobachtung ist eine empirische Operation und als solche kann sie selbst ebenfalls beobachtet werden.²³³ Die Beobachtung einer Beobachtung wird als Beobachtung zweiter Ordnung bezeichnet.²³⁴ Diese kann beobachten, wie beobachtet wird und ermöglicht so einen Blick auf den blinden Fleck des Beobachters erster Ordnung, also die von ihm unbeobachtete

²²³ Die Identität hängt somit von der verwendeten Unterscheidung und damit vom Beobachter ab. Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 20. Es handelt sich nicht um ein rein begriffliches Problem. Der Begriff der Identität „bezeichnet schließlich im Kontext einer Theorie autopoietischer Systeme nur noch die Form, die das Kontinuieren der Operationsabfolge in einem System sichert, und zwar sichert durch die Unterscheidung von identisch/nichtidentisch.“ Luhmann, N. (2009e), S. 21. Fritz B. Simon sieht Identität als das Resultat der Errechnung von Eigenwerten eines Systems. Vgl. Simon, F. B. (1998/2005), S. 99 ff. Beide Auffassungen gehen auf Spencer Brown zurück. Siehe Spencer Brown, G. (1969).

²²⁴ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 79; Luhmann, N. (2005a), S. 36 f. Eine Theorie der Beobachtung ist jedoch nicht zwingend an Systeme als Beobachter geknüpft. Für eine personal verknüpfte Theorie der Beobachtung siehe beispielsweise Vobruba, G. (2009), S. 227 ff.

²²⁵ Vgl. Luhmann, N. (2008b), S. 21.

²²⁶ Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 80; Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 101.

²²⁷ Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 223. Der Beobachter selbst ist das ausgeschlossene Dritte, der blinde Fleck.

²²⁸ Vgl. Krause, D. (2005), S. 201.

²²⁹ Vgl. Krause, D. (2005), S. 94.

²³⁰ Siehe ausführlicher zur Paradoxie der Beobachtung und ihrer Invisibilisierung für das beobachtende System Luhmann, N. (1986/2008), S. 172 f.

²³¹ Das „Was“ ergibt sich durch die Festlegung der einen Seite, die Identitäten schafft. Vgl. Krause, D. (2005), S. 129.

²³² Dieser Mechanismus setzt zwar Zeit bereits voraus, ist aber ebenfalls ein Mittel der Entparadoxierung. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 104 ff.

²³³ Jeder Beobachter kann selbst beobachtet werden, da seine Operation empirisch ist. Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 49.

²³⁴ Die Einteilung der Beobachtungen in Ordnungen ist der Kybernetik entlehnt und wird von Luhmann in Anlehnung an Heinz von Foerster übernommen. Vgl. Schützeichel, R. (2003), S. 53.

operativ eingesetzte Unterscheidung.²³⁵ „[D]as Beobachten richtet sich jetzt auf die für den beobachteten Beobachter *latenten* Strukturen und Funktionen [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.].“²³⁶ Die Latenzen ergeben sich durch die Operationen des Systems, also durch den Umgang mit seiner Paradoxie.²³⁷ Die Paradoxie ergibt sich daraus, dass das System sich bei seiner Beobachtung immer bereits voraussetzen muss, da eine Beobachtung einen Beobachter voraussetzt. Somit kann ein Beobachter zweiter Ordnung nicht nur sehen, was ein Beobachter durch den Gebrauch einer spezifischen Unterscheidung sieht, sondern auch was nicht.²³⁸ „Jede Beobachtung erzeugt Beobachtetes und Nichtbeobachtetes.“²³⁹

Alle Beobachtungen sind zugleich Operationen. Damit verändern sie in ihrem realen Vollzug auch stets die Welt, die sie beobachten.²⁴⁰ Die Beobachtung zweiter Ordnung führt keine neue Unterscheidung in die Welt ein, sondern beobachtet etwas, das schon da ist. Das bedeutet jedoch nicht, dass dieses Etwas zwingend identisch identifiziert werden muss. Eine andere Bestimmung ist möglich.²⁴¹ Identitäten werden als kontingent, also auch anders möglich, erkannt.²⁴² „Das Problem ist vielmehr, daß man einen Beobachter nur beobachten kann, wenn man sich das, was er sieht, durch ihn geben lässt. Denn andernfalls würden einfach zwei verschiedene Beobachter erster Ordnung nebeneinander in die Welt blicken.“²⁴³

Eine spezielle Form der Beobachtung zweiter Ordnung ist die Selbstbeobachtung eines Systems. Diese ermöglicht den Anschluss weiterer Operationen im System und somit dessen Erhalt. Das System muss sich von seiner Umwelt unterscheiden können und dazu sich selbst, seine Identität, bereits voraussetzen.²⁴⁴ Die Form, die das ermöglicht, ist der sogenannte Re-entry.²⁴⁵ Die Unterscheidung, im Falle der Systemtheorie die Differenz von System und Umwelt, muss für eine Selbstbeobachtung wieder in das Unterschiedene, also das System,

²³⁵ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 102; Luhmann, N. (2005a), S. 43.

²³⁶ Luhmann, N. (2005a), S. 43 f.

²³⁷ Da die Paradoxie niemals aufgelöst werden kann, stellt sich die Frage, unter welchen Bedingungen welche Entfaltung funktioniert. Die Paradoxie kann in drei Dimensionen entparadoxiert werden: zeitlich, sachlich und sozial. Die zeitliche Dimension des Umgangs mit der Paradoxie ermöglicht einen Wechsel der anschlussfähigen Seite. Ein Beobachter schließt zunächst an die Innenseite der Unterscheidung an, hält sich jedoch die Möglichkeit offen, in einer späteren Operation die andere Seite zu bezeichnen. Im Anschluss kann dort angesetzt werden. Das verhindert zwar die Paradoxie nicht, macht sie aber bearbeitbar und ermöglicht so den Aufbau von Systemen. Zeit ist demnach ein Mechanismus der Entparadoxierung. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 103. Siehe hierzu die Ausführungen zum Thema Sinn in Kapitel 3.5.

²³⁸ Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 223.

²³⁹ Luhmann, N. (2006), S. 127.

²⁴⁰ Vgl. Schützeichel, R. (2003), S. 55.

²⁴¹ Eine Operation kann auf verschiedene Weisen beobachtet werden. Vgl. Schützeichel, R. (2003), S. 55.

²⁴² Anders ausgedrückt: Die Identität hängt von der verwendeten Unterscheidung und damit vom Beobachter ab. Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 20.

²⁴³ Luhmann, N. (2009e), S. 20. Das gilt sowohl für die Beobachtung eines anderen Beobachters als auch für die Selbstbeobachtung eines Beobachters. In der ersten Form ist gemeint, dass die Unterscheidung des Beobachters zu beobachten ist.

²⁴⁴ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 230; Luhmann, N. (2009b), S. 58 f.

²⁴⁵ Den Formenbegriff allgemein und auch den des Re-Entry übernimmt Luhmann aus der Logik von Spencer Brown. Siehe dazu Spencer Brown, G. (1969).

eingeführt werden.²⁴⁶ Dadurch wird es dem System möglich, zu erkennen, „wie“ es beobachtet. Es erkennt die ihm zugrunde liegende Paradoxie.²⁴⁷ Dabei bleibt der Beobachter, also das System selbst, unbeobachtbar.²⁴⁸ „Er kann sich nur unterscheiden.“²⁴⁹ Diese Unterscheidung hat den Sinn, Anschlussfähigkeit zu sichern. Blindheit auf operativer Basis wird verdeckt.²⁵⁰ Das wiederum ermöglicht dem System trotz der operativen Schließung eine Offenheit gegenüber der Umwelt. Denn auch wenn die eigenen Operationen des Systems nicht in die Umwelt hineinreichen, kann das System durch die Beobachtung Anstöße für eigenes Operieren in sich selbst (Selbstreferenz) oder der Umwelt suchen (Fremdreferenz). Das System kann beispielsweise durch Zurechnung bestimmter Ursachen oder Wirkungen Kausalitäten in die Umwelt konstruieren.²⁵¹ Ein System lässt sich zwar nicht direkt durch seine Umwelt oder Systeme in dieser beeinflussen, aber es kann durch diese irritiert und zu einer internen Verarbeitung angeregt werden.²⁵²

Die Selbstbeobachtung, also Unterscheidung und Bezeichnung seiner selbst, wird von einem System in Form von wiederverwendbaren Texten festgehalten.²⁵³ Diese sogenannten Selbstbeschreibungen ermöglichen es dem System, seine eigenen Operationen auf sich selbst zu beziehen. Dabei sind die Selbstbeschreibungen aufgrund der Paradoxie der Selbstbeobachtung stets vereinfachend und inaktuell. Häufig haben Selbstbeschreibungen deshalb einen normativen Charakter, der „zum Ausdruck bringt, daß die Aussage auch gelten würde, wenn die Realität anders wäre.“²⁵⁴ Eine andere Möglichkeit liegt in einer Vielzahl von Selbstbeschreibungen eines Systems, die gleichzeitig existieren.²⁵⁵

Selbstbeschreibungen erbringen eine Gedächtnisleistung, da das System erinnern muss, in welchem Zustand es sich befindet.²⁵⁶ In diesen Zustand versetzt sich das System durch die aneinander anschließenden Operationen. Es entstehen Strukturen, die den Anschluss ermög-

²⁴⁶ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 60; Luhmann, N. (2006), S. 128; Luhmann, N. (2008b), S. 21. Dasselbe Problem ergibt sich bei der Beobachtung von Welt.

²⁴⁷ Vgl. Krause, D. (2005), S. 215.

²⁴⁸ Die Beobachtung ist vom Beobachter zu unterscheiden, weshalb eine Selbstbeobachtung niemals den gesamten Beobachter in seiner aktuellen Situation erfassen kann. Die Selbstbeobachtung müsste immer bereits in die Beobachtung einfließen, da die Beobachtung als Operation den Beobachter verändert. Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 35.

²⁴⁹ Luhmann, N. (2006), S. 72, 129.

²⁵⁰ Vgl. Tacke, V. (1999a), S. 65.

²⁵¹ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 65. Operative Schließung bedeutet nicht Isolierung im Sinne von Unabhängigkeit. Luhmann, N. (2008b), S. 15. Das System kann also durchaus Kausalitäten zurechnen. Dies erfolgt jedoch stets selektiv und nur durch einen Beobachter. Vgl. Luhmann, N. (2008b), S. 16 f. Damit setzt Kausalität zwingend Systembildung und somit auch operative Geschlossenheit voraus. Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 29. Die Zurechnung von Kausalität ist immer eine Konstruktion, da bestimmte Ursachen und Wirkungen selektiv miteinander verknüpft werden, die auch anders hätten gewählt werden können.

²⁵² Somit ist eine Steuerung eines Systems ausgeschlossen.

²⁵³ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 880 ff.

²⁵⁴ Luhmann, N. (1992/2009), S. 35.

²⁵⁵ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 36.

²⁵⁶ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 581; Luhmann, N. (2008b), S. 22. Dieser Zustand ändert sich von Moment zu Moment und nicht alles muss erinnert werden. Das System muss vielmehr auch vergessen können, um sich nicht im Fortgang eigener Operationen zu blockieren.

lichen. Die Operationen liefern somit zugleich die Bedingungen für Nachfolgeereignisse.²⁵⁷ Die Selbstbeschreibung liefert die entsprechende Identität, also die Realität des Systems, an der sich die Operationen orientieren können.²⁵⁸ Realität ergibt sich durch den „Widerstand der Operationen des Systems gegen die Operationen desselben Systems.“²⁵⁹ Der Realitätswert einer Beobachtung „liegt [...] *ausschließlich in der Realität der Beobachtungsoperationen selbst*, das heißt im Austesten eines Widerstandes, der nicht in einer gegenständlichen Außenwelt liegt, *sondern ausschließlich in der rekursiven Vernetzung der Beobachtungsoperationen selbst* [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.].“²⁶⁰ Das System kann sich also an seiner Vergangenheit orientieren, um den Möglichkeitenbereich in der Zukunft einzuschränken.²⁶¹

Die oben gemachten Ausführungen bilden das Fundament für die weiteren systemtheoretischen Überlegungen. Es wurde auf einer allgemeinen und abstrakten Ebene gezeigt, wie Systeme sich auf Basis eigener Operationen aus der Welt herausnehmen und sie so zu ihrer Umwelt machen. Diese allgemeinen Grundlagen werden im Folgenden durch die Angabe bestimmter Arten von Systemen konkretisiert.

3.4 Systemarten

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass „Systeme nicht länger substantiell als für sich bestehende Objekte begriffen werden, die in der Welt herumschwimmen wie Fettaugen auf der Suppe.“²⁶² Sie nehmen sich selbst mittels eigener Operationen aus der Welt heraus und machen sie so zu ihrer Umwelt.²⁶³ Im Folgenden wird ausgehend von den sie konstruierenden Operationen beschrieben, welche Arten von Systemen die zuvor dargestellten Bedingungen erfüllen und in welcher Beziehung diese Systeme zueinander stehen. Damit verlassen die Ausführungen die Ebene der allgemeinen Systemtheorie und gehen über auf die Theorie zu den spezifischen Systemarten.

Entsprechend der sie kennzeichnenden Operationen sind drei Arten von autopoietischen Systemen zu unterscheiden: organische, psychische und soziale Systeme.²⁶⁴

²⁵⁷ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 28. Somit hängen Strukturen und Prozesse in Systemen auch zwingend zusammen.

²⁵⁸ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 767 f.

²⁵⁹ Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 127.

²⁶⁰ Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 538; Luhmann, N. (2006), S. 137.

²⁶¹ Vgl. Luhmann, N. (2008b), S. 22.

²⁶² Luhmann, N. (2008c), S. 10.

²⁶³ Dadurch ergibt sich, dass System und Umwelt stets aneinander angepasst sind und Veränderungen eines Systems zugleich Rückwirkungen auf seine Umwelt haben. Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 27.

²⁶⁴ Von diesen autopoietischen Systemen sind Maschinen zu unterscheiden, deren Output sich genau vorhersagen lässt.

System	Operation	Medium
Organisches System	Biochemische Prozesse	Leben
Psychisches System	Gedanken	Sinn
Soziales System	Kommunikation	

Tabelle 2: Arten von Systemen²⁶⁵

Organische Systeme produzieren fortlaufend biochemische Prozesse aus eben diesen Prozessen.²⁶⁶ Das Gehirn ist Teil eines lebenden Systems. Es operiert auf biochemischen, neuronalen Prozessen.²⁶⁷ Lebende Systeme sind für die Analyse der Internationalen Rechnungslegung nicht relevant und werden deshalb nicht weiter erläutert. An dieser Stelle sei auf die grundlegenden Arbeiten zu lebenden autopoietischen Systemen von Maturana und Varela hingewiesen.²⁶⁸ Luhmann schließt mit seiner Theorie an deren Ausführungen an und überträgt das Konzept der Autopoiesis, das von Maturana und Varela zur Kennzeichnung lebender Systeme entwickelt wurde, auf soziale Systeme.

Von organischen Systemen sind psychische Systeme zu unterscheiden.²⁶⁹ „Das Bewusstsein interpretiert Körpervorgänge als Welt.“²⁷⁰ Es operiert nicht in direktem Kontakt zur Außenwelt, sondern konstruiert diese kognitiv mittels eigener Operationen.²⁷¹ Dieser Vorgang wird traditionell als Wahrnehmung bezeichnet. Die Letztelemente des Bewusstseins sind Gedanken, die stets aneinander anschließen und so einen Verweisungshorizont bilden. Um Anschlussfähigkeit herzustellen, müssen sich Gedanken beobachten, d. h. unterscheiden und bezeichnen. Dazu sind mindestens zwei Gedanken erforderlich, da ein Gedanke sich nicht selbst im Vollzug beobachten kann.²⁷² Beobachten erfordert zwingend Zeit, sodass sich das Bewusstsein immer nur als eines beobachten kann, das es aktuell schon nicht mehr ist.²⁷³ Gedanken beobachten sich gegenseitig mithilfe der Unterscheidung von Selbst- und Fremdreferenz, wodurch sie in sich selbst eine „Vorstellung von etwas“ sehen.²⁷⁴ Jeder Gedanke bildet sich erst im Moment seiner Operation und vergeht dann sofort wieder. Nur solange dieser Prozess fortgesetzt werden kann, gibt es Bewusstsein.²⁷⁵ Das Bewusstsein ist ein autopoietisches

²⁶⁵ Eigene Darstellung.

²⁶⁶ Häufig wird auch die Bezeichnung lebendes System verwendet.

²⁶⁷ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 57.

²⁶⁸ Vgl. Maturana, H. R. (1985); Maturana, H. R./Varela, F. (2009).

²⁶⁹ Die Begriffe psychische Systeme, Bewusstseinsysteme oder auch einfach Bewusstsein werden im Folgenden synonym verwendet. Siehe zur Bildung des Individuums anhand der Differenz von Bewusstsein und Leben Luhmann, N. (1987/2008-a), S. 77 ff.

²⁷⁰ Luhmann, N. (1990/2005), S. 43. Dabei operiert, um das nochmals deutlich zu betonen, auch der Körper als organisches System auf einer geschlossenen Basis.

²⁷¹ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 58.

²⁷² Vgl. Luhmann, N. (1987/2008-a), S. 60 ff.

²⁷³ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 61.

²⁷⁴ Vgl. Luhmann, N. (1987/2008-a), S. 61 f.

²⁷⁵ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 62 f. Das Bewusstsein besteht nicht aus irgendwelchen Entitäten, sondern nur aus der kontinuierlichen Autopoiesis der Gedanken.

System. „Es gibt keinen unmittelbaren Kontakt zwischen verschiedenen Bewusstseinsystemen [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“.²⁷⁶ Mittelbar können Bewusstseinsysteme einander beobachten oder an Kommunikation teilnehmen.²⁷⁷

Kommunikation ist die basale Einheit, also das Letztelement, sozialer Systeme.²⁷⁸ In der ge-läufigen Begriffsfassung wird in ihr ein Übertragungsvorgang gesehen. Eine Information, als fest vorgegebene Einheit, wird von einem Sender auf einen Empfänger übertragen. Dabei ist die Information bei Sender und Empfänger identisch. Allenfalls Störungen des Übertragungsvorgangs sorgen für Abweichungen. Ziel der Kommunikation wird dabei zumeist in der Herstellung von Konsens gesehen.²⁷⁹ Bereits auf Basis der oben vorgestellten allgemeinen Systemeigenschaften kann gezeigt werden, dass dieses übliche Begriffsverständnis für eine Theorie sozialer autopoietischer Systeme ungeeignet ist. Zum einen würde ein Übertragungsmodell voraussetzen, dass die Zustände der Kommunikationsteilnehmer bekannt sind, „dass man also weiß, was Wissen bestimmter Art in Kopf A bedeutet und was Wissen in Kopf B bedeutet.“²⁸⁰ Bewusstseinsysteme sind jedoch operativ geschlossen und füreinander undurchsichtig. Zum anderen würde bei Erreichen von Konsens die Kommunikation enden. Dadurch wäre die Autopoiesis gestoppt und das soziale System würde aufhören zu existieren. Somit kann Konsens nicht das Ziel der Kommunikation in einer Theorie sozialer Systeme sein.

Luhmann definiert Kommunikation hingegen als Einheit der drei Selektionen von Information, Mitteilung und Verstehen.²⁸¹ Hier wird deutlich, dass die Elemente, aus denen ein System besteht, nicht ontisch vorgegeben, sondern vielmehr durch das System selbst bestimmt sind. Erst die Einheit der drei Selektionen ist als Operation ein Element eines sozialen Systems. Die Einheit der drei Selektionen wird durch das System selbst hergestellt und kann für ein soziales System nicht weiter zerlegt werden.²⁸² Kommunikation verfolgt als solches auch kein Ziel.²⁸³

An dieser Stelle ist auf die Stellung des Menschen in Luhmanns Theorie autopoietischer Systeme kurz einzugehen. Insbesondere Habermas kritisiert, es handele sich um eine anti-humanistische Theorie.²⁸⁴ Auf Basis der Unterteilung der verschiedenen Systemarten anhand

²⁷⁶ Luhmann, N. (1987/2008-a), S. 58.

²⁷⁷ Vgl. Luhmann, N. (1987/2008-a), S. 58 f. Zum Verhältnis von psychischen und sozialen Systemen siehe auch Luhmann, N. (1988/2008) und Kapitel 3.5.

²⁷⁸ Vgl. Luhmann, N. (1986/2008), S. 169.

²⁷⁹ Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 301. So z. B. in Habermas Theorie des kommunikativen Handelns. Vgl. Habermas, J. (2006). Dieses Verständnis von Kommunikation setzt Normen als Soll-Vorgabe voraus.

²⁸⁰ Luhmann, N. (2009b), S. 290.

²⁸¹ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 194; Luhmann, N. (1985/2008), S. 111; Luhmann, N. (1990/2005), S. 24; Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 190, S. 336; Luhmann, N. (2009b), S. 293. Selektion bedeutet immer, dass etwas Bestimmtes ausgewählt und etwas anderes beiseitegelassen wird. Vgl. Luhmann, N. (1987/2008-b), S. 95. Die drei Selektionen werden im folgenden Kapitel im Kontext der besonderen Beziehung zwischen psychischen und sozialen Systemen näher erläutert.

²⁸² Vgl. Luhmann, N. (1986/2008), S. 169 f. Das bedeutet jedoch nicht, dass ein Beobachter nicht auch andere Zurechnungen vornehmen könnte. Kommunikation kann beispielsweise in ein Mitteilungshandeln und eine verstehende Reaktion oder verschiedene Gehirnströmungen dekonstruiert werden.

²⁸³ Vgl. Luhmann, N. (1987/2008-b), S. 114 f. Auf Basis dieser Feststellung kritisiert Luhmann die Theorie rationalen kommunikativen Handelns von Habermas, die auf Konsens hinausläuft. Sie sei schlicht empirisch falsch, da auch Kommunikation stattfindet, die auf Dissens ausgelegt sei.

²⁸⁴ Vgl. Habermas, J. (2000), S. 436.

der sie konstituierenden Operationen ergibt sich, dass der Mensch kein einheitliches System ist. Organische, psychische und soziale Systeme sind aufgrund ihrer operativen Geschlossenheit strikt voneinander getrennt. Der Mensch ist entsprechend der zugrunde liegenden Operationen aufzuteilen. Der Organismus des Menschen ist ein biologisches System. Das Bewusstsein ist ein psychisches System. Des Weiteren hat der Mensch, konkret sein Bewusstsein, die Fähigkeit an Kommunikation teilzunehmen. Aber er wird dadurch nicht Teil des sozialen Systems. Das Bewusstsein und auch der Organismus stellen für das soziale System Umwelt dar.²⁸⁵ Damit ist jedoch nicht gesagt, dass der Mensch für das soziale System irrelevant ist.²⁸⁶ Das soziale System entscheidet lediglich selbst, „was als kausal mitwirkende Umwelt vorausgesetzt wird, nämlich körperlich und mental gegebene Menschen, und was an Umweltzuständen oder -ereignissen jeweils zum Thema der Kommunikation gemacht wird.“²⁸⁷ Die operationale Geschlossenheit gibt den Systemen die Möglichkeit zur gegenseitigen Beobachtung und somit zur gegenseitigen Irritation.²⁸⁸ Des Weiteren bedingt sie, dass die Systeme aufeinander angewiesen sind.²⁸⁹ Die Systemtheorie ist also keineswegs anti-humanistisch. Sie dekomponiert den Menschen lediglich. Je nach dem, welches System im Fokus der Theorie steht, werden körperliche, psychische oder kommunikative Operationen des Menschen betrachtet. Die übrigen Bestandteile des Menschen erhalten ihren Platz in der Umwelt des betrachteten Systems.²⁹⁰ Dabei besteht zwischen psychischen und sozialen Systemen eine besondere Beziehung, die nachfolgend erläutert wird.

3.5 Beziehung zwischen psychischen und sozialen Systemen

In diesem Kapitel wird das besondere Verhältnis von psychischen und sozialen Systemen genauer beleuchtet. Grundsätzlich kommen beide Systemarten als Referenzpunkt einer Analyse der Internationalen Rechnungslegung in Betracht. Die Arbeiten der klassischen Rechnungslegungsforschung basieren auf dem methodologischen Individualismus. Dabei werden soziale Phänomene auf die Handlungen der Individuen zurückgeführt. Die Systemtheorie bietet hingegen die Möglichkeit, ein soziales System als Referenzpunkt der Analyse zu wählen. Die bisherigen Ausführungen zur Systemtheorie zeigen bereits, dass die beiden Systemreferenzen strikt voneinander zu trennen sind. Zwischen psychischen und sozialen Systemen besteht jedoch ein besonderes Verhältnis. Dieses wird im vorliegenden Kapitel auf-

²⁸⁵ Vgl. Luhmann, N. (1994), S. 54; Luhmann, N. (2008c), S. 10

²⁸⁶ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 30; Luhmann, N. (1994), S. 55 f.

²⁸⁷ Luhmann, N. (1992/2009), S. 31. Ebenso kann das Bewusstsein den Menschen in seinen Gedanken nur denken. Und diese Gedanken können nicht mit der Kommunikation übereinstimmen, da es sich um zwei verschiedene Arten von Operationen handelt. Vgl. Fuchs, P. (1994), S. 17 f.

²⁸⁸ Vgl. Luhmann, N. (1988/2008), S. 47. Dabei wird die Irritation jedoch mittels der je eigenen Operationen verarbeitet, was unterschiedliche Bezüge der Systeme zur Realität ermöglicht. Die Beobachtungen des Organismus mittels des Nervensystems beziehen sich ausschließlich auf den Organismus. Es handelt sich um eine reine Innenperspektive ohne Bezug zur Umwelt. Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 35. Irritationen können Änderungen im System auslösen, aber diese nicht steuern. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 789 ff.

²⁸⁹ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 55, 59. Kommunikation kann nicht ohne Bewusstsein stattfinden, aber dennoch kann ausschließlich die Kommunikation kommunizieren. Vgl. Luhmann, N. (1988/2008), S. 45.

²⁹⁰ Vgl. Teubner, G. (1989), S. 741.

gezeigt, um die Konsequenzen für die Wahl des einen oder anderen Referenzpunktes der theoretischen Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung zu verdeutlichen.

Ausgangspunkt der Einführung in die Systemtheorie bildete die Welt, welche aufgrund der Vielzahl der sie konstituierenden Unterscheidungsmöglichkeiten unendlich komplex ist.²⁹¹ Sinn stellt eine Möglichkeit dar, die Weltkomplexität greifbar zu machen.²⁹² Systeme operieren in dieser Welt und nehmen sich so aus ihr heraus. Sowohl psychische als auch soziale Systeme operieren im Medium Sinn. Durch die Verwendung von Sinn wird Komplexität in eine Form gebracht, „die punktuellen Zugriff, wo immer ansetzend, erlaubt, zugleich aber jeden solchen Zugriff als Selektion ausweist und, wenn man so sagen darf, unter Verantwortung stellt.“²⁹³ Somit repräsentiert Sinn die Welt als Verweisungsüberschuss vom Standpunkt des je aktualisierten Sinns aus.²⁹⁴ Der aktualisierte Sinn ist eine Form, die sowohl psychische als auch soziale Systeme durch ihre Operationen im Medium Sinn bilden. Nur diese Formen von Sinn können beobachtet werden. Auf der Innenseite der Form kann Anschluss erzeugt werden. Auf der Außenseite gibt es andere Möglichkeiten, die durch Kennzeichnung als Selektion für eine Aktualisierung zu einem späteren Zeitpunkt offen gehalten werden.²⁹⁵ Sie sind potenziell möglich. Alles hat nur Sinn, weil es aus einer Vielfalt anderer Möglichkeiten herausgebildet wird. Des Weiteren gibt es immer „sinnvolle“ Anknüpfungspunkte, die eine Fortsetzung erlauben.²⁹⁶ Dies führt zu der Unterscheidung von aktuell Gegebenem und potenziell Möglichem, wodurch alle Formgebung durch Sinn „basal instabil“ ist. Der Sinn kann wechseln und erzwingt dies geradezu, in dem er stets auf einen Möglichkeitenhorizont verweist. Damit produziert Sinn stets Sinn.²⁹⁷

Das Medium Sinn weist drei Dimensionen auf: eine Sachliche, eine Zeitliche und eine Soziale.²⁹⁸ Alle drei Sinndimensionen verdoppeln mithilfe von Unterscheidungen die Möglichkeiten und

²⁹¹ Dabei zeigt sich die Komplexität der Welt immer schon in reduzierter Form, da Welt nur durch die Wahl einer Unterscheidung überhaupt in Erscheinung tritt. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 47. Bewusstseinsysteme erleben sinnhaft. Soziale Systeme, Kommunikationssysteme, reproduzieren Sinn durch seine Verwendung in der Kommunikation. Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 225. Maschinen und Organismen operieren hingegen nicht im Medium Sinn. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 16.

²⁹² Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 112; Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 51. Eine ausführlichere Darstellung der Differenz von Medium und Form enthält Kapitel 5.4.1.

²⁹³ Luhmann, N. (1984/2008), S. 95. Siehe zu einer ausführlicheren Definition Luhmann, N. (2009b), S. 233.

²⁹⁴ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 55.

²⁹⁵ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 48; Luhmann, N. (2009b), S. 230. Für den Moment sind die nicht gewählten Möglichkeiten ausgeschlossen, aber sie können zu einem späteren Zeitpunkt aktualisiert werden. Sie können dann durch eine neue Operation Anschluss erlangen. Die Weltkomplexität bleibt somit im Zeitablauf zugänglich.

²⁹⁶ Vgl. Luhmann, N. (2009b), S.231 ff. Das Medium Sinn gilt unumgänglich und universell. Es ist nicht negierbar, da auch dies wieder die Verwendung von Sinn voraussetzen würde. Selbst wenn man sagt, etwas mache keinen Sinn, nimmt man damit Sinn in Anspruch. Jede Negation hat Sinn, weil sie in einen bestimmten Kontext eingebettet ist, der Sinn hat. Sinn ist ebenso ein differenzloser Begriff wie Welt. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 51; Krause, D. (2005), S. 12 f.

²⁹⁷ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 99 ff.; Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 48 ff.; Krause, D. (2005), S. 12 ff. Vgl. zu einer umfassenden Abhandlung zum Thema Sinn in der Systemtheorie Luhmanns Schützeichel, R. (2003).

²⁹⁸ Folgendes Beispiel verdeutlicht allgemein, wie der Sinn einer Äußerung wechseln kann. Winken stellt eine Form der Kommunikation dar, wenn verstanden wird, dass es sich um eine Mitteilung und eine von ihr verschiedene Information handelt. Als aktuelles Beispiel soll hier die Loveparade-Katastrophe vom 24.07.2010 in Duisburg angeführt werden. Einem Winken aus der Menschenmasse heraus kann in diesem Zusammenhang ver-

lassen zwei Horizonte entstehen.²⁹⁹ Die zeitliche Dimension ist durch die Einheit der Differenz von Zukunft und Vergangenheit, die Gegenwart, gekennzeichnet. In der Gegenwart können Systeme nicht alle Elemente gleichzeitig miteinander verknüpfen, sodass zwingend eine Auswahl zur Relationierung zu treffen ist. Dadurch wird Komplexität reduziert und zugleich gesteigert, indem die Vergangenheit als abgeschlossen und unveränderlich betrachtet wird. In der Zukunft werden hingegen andere Selektionen offen gehalten, die bereits gegenwärtig als möglich erscheinen.³⁰⁰ Die sachliche Dimension gibt an, was Gegenstand einer Beobachtung ist.³⁰¹ Sie wird durch die Differenz von Innen und Außen bezeichnet. Auch in dieser Dimension sind zwei Richtungen möglich: „Man kann das Objekt selbst analysieren [...] oder man kann das Objekt mit Blick auf andere Objekte klassifizieren, es lokalisieren oder wie immer mit Beziehungen nach außen ausstatten und Verweisungen nachgehen.“³⁰² Die soziale Dimension drückt die Erkenntnis aus, dass man selbst nicht der einzige Beobachter ist, sondern andere auch das beobachten, was man selbst sieht und auch, was man selbst tut. Dabei ergibt sich unweigerlich die Frage, ob die anderen genauso beobachten wie man selbst oder eben anders.³⁰³ Wie ein psychisches System andere Systeme in seiner Umwelt von „Dingen“ unterscheidet, erläutert Luhmann nicht.³⁰⁴

Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen bildet nun eine Situation, in der zwei im Medium Sinn operierende psychische Systeme aufeinander treffen. Die Systeme sind aufgrund der operationalen Geschlossenheit füreinander intransparent.³⁰⁵ In dieser Situation ergeben sich für die psychischen Systeme zwei Möglichkeiten: Sie können einander beobachten oder an Kommunikation teilnehmen.³⁰⁶ Bereits durch gegenseitige Beobachtung werden die Bewusst-

schiedener Sinn beigemessen werden. Zunächst sei ein Beobachter unterstellt, der oben vom Festgelände einen Blick nach unten auf die noch wartende Menschenmasse wirft. Dieser wird vermutlich ein Winken von dort als Ausdruck der Freude auffassen, bei der Feier zu sein. Ein anderer Beobachter, der ebenfalls in der Masse ist und die Enge dort spürt, kann es bereits als verzweiferten Hilferuf deuten. Hier wird ein Wechsel in der Sozialdimension vollzogen. Derselbe Beobachter, der das Geschehen vom Festgelände aus beobachtet hat, kann im Nachhinein das Winken ebenfalls so deuten, wie der zweite Beobachter aus der Masse. In einer anderen Situation, in der andere Dinge ausgeschlossen sind, würde er ein Winken vielleicht als Willkommens- oder Abschiedsgruß deuten. Die Sachdimension ist nun anders festgelegt.

²⁹⁹ Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 242. So kann man sich in der Zeitdimension beispielsweise vorstellen, dass es in der Vergangenheit liegende Zukünfte gab und umgekehrt in der Zukunft liegende Vergangenheiten.

³⁰⁰ Die Vorstellung von künftigen Vergangenheiten und vergangenen Zukünften wird durch die Schrift begünstigt. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 52 ff, S. 264 ff. Sie hält unter anderem das Vergangene präsent. Vgl. Luhmann, N. (1990), S. 53 ff.; Luhmann, N. (1991/2006), S. 137 ff.; Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 1072. Zur Unsicherheit der Zukunft und dem sich daraus ergebenden Risiko siehe Luhmann, N. (1991/2003), S. 41 ff, insbesondere S. 52 ff.

³⁰¹ Traditionell bezeichnet sie demnach gegebene Dinge. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 898 ff. Identitäten werden bezeichnet und dadurch gekennzeichnet, was sie nicht sind. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 114; Luhmann, N. (1990), S. 48 ff.

³⁰² Luhmann, N. (2009b), S. 241.

³⁰³ Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 241. Zur Auswirkung auf den Subjektbegriff siehe Luhmann, N. (1990/2005), S. 111 ff.

³⁰⁴ Vgl. Ellrich, L. (1992), S. 32. Anders ausgedrückt: Die Frage, wie Ego dazu kommt, in Alter ein Alterego zu sehen, bleibt ausgeklammert.

³⁰⁵ Die Systeme sind füreinander Black-Boxes. Vgl. Krause, D. (2005), S. 38.

³⁰⁶ Vgl. Bode, O. F. (1999), S. 82.

seinssysteme zur internen Informationsverarbeitung angeregt.³⁰⁷ Die direkte Beobachtung anderer Beobachter vermittelt komplexe Eindrücke in kurzer Zeit. Die psychischen Systeme unterstellen dann jeweils für das andere etwas und schaffen dadurch Realität. Durch das Erleben eines anderen Beobachters kann das System intern lernen, d. h. Rückschlüsse auf sich selbst ziehen. Es kann mit internen Operationen versuchen, die Situation bzw. das Gegenüber zu beeinflussen und aus dessen beobachtbarer Reaktion wiederum Rückschlüsse auf sich selbst ziehen.³⁰⁸ Jedoch ist der Eindruck, der durch die Beobachtung der Reaktion des Gegenübers entsteht, bereits nicht mehr so exakt wie die direkte Beobachtung.³⁰⁹ Die Systeme erkennen, dass die Situation, so wie sie sich für die jeweilige Seite darstellt, auf beiden Seiten auch anders sein könnte. Sie erkennen sowohl aufseiten des beobachteten Systems als auch bei sich selbst Kontingenz. Die Situation ist somit doppelt kontingent. Verhaltensabstimmung ist in dieser Situation zur Reduktion von Komplexität unabdingbar erforderlich. Diese wird auf der Ebene des Sozialen erreicht.³¹⁰

Von der gegenseitigen Beobachtung verschiedener Bewusstseinsysteme ist somit die emergente Ebene des sozialen Systems auf Basis von Kommunikation zu unterscheiden. Die Bewusstseinsysteme ermöglichen durch Interpenetration den Aufbau sozialer Systeme. „Von *Interpenetration* soll immer dann die Rede sein, wenn die *Eigenkomplexität von Umweltsystemen als Unbestimmtheit und Kontingenz für den Aufbau eines mit ihnen nicht identischen Systems aktiviert wird* [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.].“³¹¹ Die gegenseitige Intransparenz der Bewusstseinsysteme aufgrund der operationalen Geschlossenheit bedingt somit den Aufbau eines sozialen Systems.³¹² Dabei ist stets zu beachten, dass psychische und soziale Systeme strikt voneinander getrennt sind, auch wenn sie sich gegenseitig beeinflussen und aufeinander in unterschiedlichem Ausmaß angewiesen sind.³¹³ Die Kommunikation lässt sich ausschließlich durch Bewusstseinsysteme irritieren.³¹⁴ Sie ist darauf angewiesen, sich die

³⁰⁷ Die räumliche Anwesenheit allein reicht zur Bildung eines sozialen Systems nicht aus. Die psychischen Systeme müssen sich auch gegenseitig wahrnehmen, um ein soziales System entstehen zu lassen. Nicht alles Anwesende gehört zum System. Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 34.

³⁰⁸ Dabei kann es auch im Bewusstseinsystem eine soziale Sinn dimension geben. Vgl. Luhmann, N. (1990), S. 51 f.; Luhmann, N. (1984/2008), S. 119 f.

³⁰⁹ Konkret auf psychische Systeme übertragen, kann auch wie folgt formuliert werden: Der bei der Wahrnehmung von Wahrnehmungen übermittelte Eindruck ist weniger präzise. Er wird immer unbestimmter, je mehr Reflexionsebenen einbezogen werden. Das bedeutet, dass auch die Wahrnehmung der Wahrnehmung noch wahrgenommen und entsprechend berücksichtigt wird. Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 28.

³¹⁰ Vgl. Luhmann, N. (1977/2009), S. 182; Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 64 f.

³¹¹ Luhmann, N. (1977/2009), S. 178. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 157. Die Komplexität der Bewusstseinsysteme erscheint im sozialen System als Kontingenz. Vgl. Luhmann, N. (1977/2009), S. 184 f. Es handelt sich also um ein Konzept, das die Beziehung eines Systems zu Systemen in seiner Umwelt beschreibt und nicht zur Umwelt im Allgemeinen. Weiter ist zu beachten, dass es sich um ein sehr enges, gegenseitiges Steigerungsverhältnis handelt.

³¹² Das steht den üblichen Annahmen der Intersubjektivität genau entgegen.

³¹³ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 31; Luhmann, N. (1994), S. 54. Die Systeme benötigen sich gegenseitig, um ihre Autopoiesis durch die Unterscheidung von Selbst- und Fremdreferenz voranzutreiben. Sie suchen den Anlass für die eigenen Operationen nicht nur in sich selbst, sondern in der Umwelt, konkret im anderen System. Systeme operieren also nicht als Perpetuum-Mobile, nicht nur aus sich selbst heraus. Vgl. Krause, D. (2005), S. 42.

³¹⁴ Vgl. Luhmann, N. (1988/2008), S. 45 f.; Luhmann, N. (1990/2005), S. 281 f.; Luhmann, N. (1992/2009), S. 33; Luhmann, N. (2008b), S. 18. Körperliche Vorgänge können allenfalls die Kommunikation unterbinden, z. B.

Beteiligung verschiedener Bewusstseinsysteme zu sichern. Die an der Kommunikation beteiligten Bewusstseinsysteme können umgekehrt durch die Kommunikation in ihrer Autopoiesis stimuliert werden.³¹⁵ Sie werden durch kommunikative Erwartungen sozialisiert, auch wenn damit nicht bereits festgelegt ist, dass sie sich konform verhalten.³¹⁶

Verhalten kann in Handeln und Erleben unterschieden werden.³¹⁷ Wird das Verhalten des Gegenübers zum Anlass für eigenes Verhalten genommen, so bilden sich soziale Systeme. Die Frage, warum das geschieht, beantwortet Luhmann mit „Zufall“. Ist der Anfang erst einmal gemacht, lässt er etwas Unwahrscheinliches wahrscheinlich werden.³¹⁸ Das soziale System macht Erwartungen erwartbar, in dem es Komplexität reduziert. In der Situation der doppelten Kontingenz nehmen die beiden Beteiligten, im Folgenden als Ego und Alter bezeichnet, aufeinander Bezug.³¹⁹ Dieser Zusammenhang wird weiterführend anhand der drei Selektionen Information, Mitteilung und Verstehen, die in ihrer Einheit Kommunikation darstellen, erläutert.

Eine Information definiert Luhmann in Anlehnung an Bateson „as a difference which makes a difference“,³²⁰ als „*Unterschied, der bei einem späteren Ereignis einen Unterschied ausmacht.* [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“³²¹ Eine Information muss Neuigkeitswert besitzen, um einen Unterschied bewirken zu können. Sie ist stets eine Auswahl aus mehreren Möglichkeiten (Selektionshorizont).³²² Diese Auswahl kann immer nur ein System treffen, sodass Informationen nicht, wie häufig angenommen, aus der Umwelt bezogen werden.³²³ Diese kann jedoch den Anstoß für die Konstruktion liefern.³²⁴ Das Verhalten des Gegenübers

durch einen Niesanfall oder, extremer, den Tod. Aber auch diese müssen zuerst wahrgenommen werden. Durch den Ausschluss anderer Irritationsquellen reagiert Kommunikation auf Veränderungen des Bewusstseins äußerst sensibel.

³¹⁵ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 63. Es ist zu beachten, dass das Bewusstsein auch ohne zu kommunizieren seine Autopoiesis fortsetzen kann, wohingegen Kommunikation ohne die Teilnahme von Bewusstseinsystemen unmöglich ist. Das Verhältnis zwischen Bewusstsein und Kommunikation ist somit asymmetrisch gestaltet. Vgl. Luhmann, N. (1988/2008), S. 40.

³¹⁶ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 33. Zu Normen der Kommunikation siehe explizit Kapitel 5.2.3.

³¹⁷ Siehe zu der Unterscheidung von Erleben und Handeln Kapitel 5.2.1.

³¹⁸ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 165. Eines der beiden beteiligten Bewusstseinsysteme muss den Anfang machen. Das erfordert Vertrauen, da es sich mit seiner Offerte festlegt. Vgl. Luhmann, N. (2000/2009), S. 27 f.

³¹⁹ Vgl. Krause, D. (2005), S. 17. Konkreter wird oftmals unterstellt, Ego und Alter seien Menschen, die in ihrem Handeln aufeinander Bezug nehmen.

³²⁰ Bateson, G. (1972/1978), S. 315. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 68. Die beiden ersten Selektionen obliegen Alter und die letzte Selektion Ego. Somit sind mindestens zwei Akteure an der Kommunikation beteiligt.

³²¹ Luhmann, N. (2006), S. 57.

³²² Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 58; Luhmann, N. (2009b), S. 294. Die Möglichkeiten werden durch das Vorhergegangene begrenzt. Damit sind Sinn und Information streng zu unterscheiden. Information ist immer nur „ein systeminterner Vorgang, ein Aspekt einer systeminternen Operation.“ Luhmann, N. (2009b), S. 296. Information muss stets neu sein, Sinn hingegen ist wiederholbar. Siehe zu Sinn die Ausführungen in Kapitel 3.5.

³²³ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 104; Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 12.

³²⁴ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 12. Zur Erinnerung sei auf die Ausführungen in Kapitel 3.2 verwiesen. Operativ geschlossene Systeme sind auf kognitiver Ebene dennoch umweltoffen. Ein Hineinkopieren der Differenz von System und Umwelt in sich selbst ermöglicht einem System den Kontakt zur Umwelt durch Kontakt zu sich selbst. Es unterscheidet bei den eigenen Operationen Selbst- und Fremdreferenz. Die „Offenheit des Systems ergibt sich erst aus seiner Irritabilität, also aus seiner Fähigkeit, etwas als Unterschied zu lesen und daraus Information zu gewinnen [...]“. Luhmann, N. (2006), S. 58.

(Ego) kann für ein psychisches System (Alter) den Anlass zur internen Informationsverarbeitung geben. Alter kann sich dann veranlasst sehen, eine Information auszuwählen und durch ein spezifisches Verhalten seinem Gegenüber mitzuteilen. Somit fallen in diesem Selektionsakt zwei Selektionen zusammen, die Wahl der mitgeteilten Information und die Wahl der formalen Mitteilungsweise.³²⁵ In der Mitteilung wird die Bedingung des Verstehens immer schon zirkulär vorweggenommen.³²⁶ Die letzte Selektion, das Verstehen, ist für das Zustandekommen von Kommunikation entscheidend. Verstehen schließt die Einheit einer Kommunikation ab.³²⁷ Hierbei handelt es sich jedoch nicht um inhaltliches Verstehen, sondern das Verstehen einer Differenz.³²⁸ Verstehen kommt zustande, wenn sowohl die Differenz zwischen Information und Mitteilung als auch ihre jeweilige Kontingenz erkannt wird.³²⁹ Das Verstehen der Differenz von Information und Mitteilung macht Kommunikation erst möglich. „Andernfalls erleben wir nur Verhalten.“³³⁰ Das Verstehen ist somit zentral für das Zustandekommen von Kommunikation. Zudem versteht Ego, dass Mitteilung und Information auch hätten anders ausfallen können. Die Selektion des Verstehens wird aufgrund ihrer zentralen Bedeutung für die Kommunikation Ego zugerechnet. Das durch die Kontingenz gegebene Irritationspotenzial stimuliert Anschlusskommunikation und somit den Fortbestand des sozialen Systems.³³¹ Erst durch Anschlusskommunikation, also die Annahme oder Ablehnung der mitgeteilten Information, kann Kommunikation als Einheit beobachtet werden.³³² Das Ergebnis der Kommunikation ist dann als Voraussetzung weiterer Kommunikation zu berücksichtigen. Anschlusskommunikation findet immer in einer bereits vorstrukturierten Situation statt (Unsicherheitsabsorption).³³³ Somit ist Kommunikation ein selbstreferenzieller autopoietischer Prozess, der selbst die Bedingungen seiner Möglichkeit herstellt.³³⁴

³²⁵ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 195. Alter verfügt also stets über mehr Informationen, als er mitteilt. Siehe auch Berghaus, M. (2004), S. 80 ff.

³²⁶ Wenn nicht davon ausgegangen würde, dass das Gegenüber versteht, könnte die Mitteilung schlicht unterbleiben.

³²⁷ Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 298.

³²⁸ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 196. Dabei ist zu beachten, dass Verstehen selbst auch eine Selektion ist und sich nicht bloß auf die beiden vorherigen Selektionen bezieht. Vgl. Luhmann, N. (1987/2008-b), S. 112. In diesem Begriffsverständnis ist Missverstehen eingeschlossen, da auch darauf Kommunikation fortgesetzt werden kann. Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 297.

³²⁹ Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 299.

³³⁰ Luhmann, N. (2009b), S. 299.

³³¹ Das System existiert nur, solange kommuniziert wird. Demnach kann es auch nicht Ziel der Kommunikation sein, Konsens zu erzeugen. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 237. Vgl. Berghaus, M. (2004), S. 82 ff.

³³² Da die Kommunikation mit Verstehen endet, ist offen, ob das Verstandene abgelehnt oder angenommen wird (Ja und Nein stehen sich gleichgewichtet gegenüber). Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 303. Dann wird häufig der Kommunikationsprozess in Einzelhandlungen zerlegt und verschiedenen an der Kommunikation beteiligten Instanzen, Personen oder Individuen, zugerechnet. Diese Zurechnung erfolgt jedoch durch einen Beobachter. Kommunikation an sich ist lediglich in der Einheit gegeben. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 1

³³³ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 229 ff.; Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 11 f. Für einen Neuanfang gibt es jedoch zwei Gründe, das Missverstehen und das Ablehnen. In diesem Zusammenhang ist auch Autorität, verstanden als die Fähigkeit, Gründe anzugeben, bedeutsam. Die Annahme, die Gründe könnten angegeben werden, führt zur Fortsetzung der Kommunikation, ohne erst explizit die Gründe zu hinterfragen. Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 304.

³³⁴ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 12.

Die oben geschilderten Selektionen bilden in ihrer Einheit Kommunikation, die basale Operation sozialer Systeme. Diese kann jedoch nicht beobachtet werden, sodass sich soziale Systeme vereinfacht als Handlungssysteme beschreiben.³³⁵ Dies geschieht durch Zurechnung der einzelnen Selektionen auf die beteiligten psychischen Systeme in Form von Personen. Personen sind durch die Kommunikation geschaffen und repräsentieren dort den Menschen in einer Form, in der er für Kommunikation benötigt wird.³³⁶ Die Person dient als Zurechnungspunkt und bezeichnet „sowohl Autor, als auch Adresse, als auch ein Thema in *Kommunikationssystemen* [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“.³³⁷ Ihr wird eine gewisse Konstanz unterstellt, die es der Kommunikation erlaubt, sich nicht in Abhängigkeit von Milliarden von Bewusstseinssystemen ändern zu müssen.³³⁸ Person ist ein Symbol, das etwas Getrenntes für die Teilnahme an Kommunikation als zusammenhängend markiert.³³⁹ Durch Unterstellung von Konsistenz wird Beobachten ermöglicht. Die Zurechnung auf Personen setzt jedoch einen Beobachter voraus, der diese vornimmt. Neben dem sozialen System, das sich selbst als Handlungssystem beobachtet und so die Zurechnung vollzieht, kommen auch die beteiligten psychischen Systeme als Beobachter in Betracht. Auch diese vereinfachen die Komplexität sozialer Systeme, indem sie sich auf Basis der Differenz von Information und Mitteilung ihr Verhalten als Erleben oder Handeln zurechnen.³⁴⁰ Wird Absicht unterstellt, so wird Verhalten als Handeln zugerechnet.³⁴¹ Handlungen sind stets Konstruktionen eines Beobachters.³⁴²

Eine Person ist nach allem hier Gesagten ein fester Zurechnungspunkt der Kommunikation, der durch die Unterstellung von Identität Komplexität reduziert. Es ist festzuhalten, dass psychische und soziale Systeme auf der einen Seite strikt voneinander getrennt sind und auf der anderen Seite doch stets aufeinander verweisen. Durch die gemeinsame Nutzung des Mediums Sinn ist ihre Entwicklung verbunden, aber nicht von der einen oder anderen Seite her bestimmt. Alles Menschliche, auf das in der Kommunikation Bezug genommen wird, ist unter diesem Gesichtspunkt neu zu bestimmen. Dabei ist stets zu berücksichtigen, dass die verschiedenen Systemarten füreinander intransparent und unerreichbar sind. Die Kommunikation hat keinen Zugang zum Inneren der an ihr beteiligten psychischen Systeme. Innerpsychische

³³⁵ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 226 f.

³³⁶ Damit ist der Begriff eine Form, deren andere Seite alles von der Kommunikation ausgeschlossene des Menschen als Individuum bezeichnet. Darunter fällt sowohl der Organische als auch das Psychische. Der Mensch ist Umwelt sozialer Systeme. Durch Teilnahme der Menschen an Kommunikation entstehen Personen als Konstrukt der Kommunikation. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 90.

³³⁷ Luhmann, N. (2006), S. 89. Die drei Selektionen der Kommunikation werden so auf den Begriff der Person übertragen. Das System muss bei der Kommunikation bedenken, dass Personen in allen drei Weisen an Kommunikation teilnehmen können. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 92.

³³⁸ Vgl. Luhmann, N. (1988/2008), S. 41.

³³⁹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 92. Da es sich bei Personen stets um durch die Kommunikation konstruierte Zurechnungspunkte handelt, konkretisiert die klassische Unterscheidung natürlicher und juristischer Personen lediglich die Systemreferenz. Zum einen sind psychische Systeme und zum anderen Organisationen an der Kommunikation beteiligt. Vgl. Teubner, G. (1989), S. 741. Die Fähigkeit von Organisationen zur Teilnahme an Kommunikation wird in Kapitel 5.3.1 thematisiert.

³⁴⁰ Vgl. Krause, D. (2005), S. 39.

³⁴¹ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 23.

³⁴² Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 228.

Motive sind für die Kommunikation irrelevant, solange ihre Unterstellungen funktionieren und die Beteiligung der Individuen sichern.³⁴³

Der Begriff Motiv dient typischerweise der Erklärung von Handlungen. Dabei werden bestimmten Handlungen Gründe, in einfachster Form als Absichten, zugewiesen.³⁴⁴ Dadurch wird ein Systemgedächtnis erzeugt und es entsteht ein Zusammenhang zwischen Vergangenheit und Zukunft. Motive sind ständig zu erneuern, wobei der Charakter von Personen, als stabiler Zurechnungspunkt der Kommunikation, bestimmt, welche Motive als mehr oder weniger plausibel gelten.³⁴⁵ Jedes Sozialsystem begrenzt die Art der infrage kommenden Motive durch typische Unterscheidungen. Und die Motive sind adressatenspezifisch zu unterscheiden, also für wen sie bereitgehalten und an wen sie kommuniziert werden.³⁴⁶

Da niemand über das Innere eines anderen sicher sein kann, ist das Verhältnis von Kommunikation und Konsens neu zu bestimmen. Konsens, und das Gleiche gilt auch für Dissens, sind ebenfalls lediglich kommunikative Unterstellungen. Die Gleichsinnigkeit individueller Bewusstseinszustände wird für weitere Kommunikation unabhängig davon unterstellt, ob dies tatsächlich der Fall ist. Die wichtigste Möglichkeit dies zu testen liegt im Nichtprotestieren. „Man kann in der Kommunikation zustimmen, ohne überzeugt zu sein, und erst recht, ohne überzeugt zu sein, dass man auch überzeugt bleiben wird.“³⁴⁷

Das hier explizierte Verhältnis von psychischen und sozialen Systemen lässt vermuten, dass mit der Umstellung des theoretischen Referenzpunktes vom Individuum zum sozialen System weitreichende Konsequenzen verbunden sind. Diese werden im nächsten Kapitel deutlicher herausgearbeitet.

³⁴³ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 94.

³⁴⁴ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 95. Siehe hierzu die Ausführungen zu den Grundannahmen der Neuen Institutionenökonomik in Kapitel 2.3.

³⁴⁵ Takt verhindert, dass kommunizierte Motive des Gegenübers infrage gestellt werden. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 95 ff.

³⁴⁶ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 96.

³⁴⁷ Luhmann, N. (2006), S. 94.

4. Gegenüberstellung von Realismus und Systemtheorie

Die bisherigen Ausführungen zur Systemtheorie haben ein grundlegendes Verständnis der Systemtheorie geschaffen, welches nunmehr eine Darstellung der erkenntnistheoretischen Position Luhmanns erlaubt. Ihr wird die erkenntnistheoretische Position gegenübergestellt, die klassische Arbeiten der Rechnungslegungsforschung fundiert.³⁴⁸ Dieses Vorgehen ermöglicht, die Konsequenzen, die mit der Umstellung des Referenzpunktes der Theorie einhergehen, zu verdeutlichen. Dadurch werden zum einen die Eignung der Systemtheorie zur Untersuchung der vorliegenden Forschungsfrage und zum anderen die anders gelagerten Einblickschancen aufgezeigt.

Bereits auf Basis der kurzen Darstellung der Grundlagen der Systemtheorie ist deutlich geworden, dass sich Systemtheorie und Ökonomik als Methoden grundlegend unterscheiden. Obwohl sie auf denselben Untersuchungsgegenstand anwendbar sind, kommen sie vermutlich zu gänzlich anderen Erkenntnissen. Die Methoden der Einzelwissenschaften können auf Basis einer Metatheorie, der Wissenschaftstheorie, einem Vergleich zugeführt werden.³⁴⁹ Aber bereits diese ist nicht einheitlich vorgegeben, sondern fußt auf verschiedenen erkenntnistheoretischen Positionen. „Die Erkenntnistheorie ist die Theorie der allgemeinen menschlichen Erkenntnis, die Wissenschaftstheorie ist die Theorie der speziellen wissenschaftlichen Erkenntnis.“³⁵⁰ Die Erkenntnistheorie versucht allgemein die Frage nach der Existenz der Welt und der Möglichkeit, Aussagen über diese zu machen, zu beantworten. Die Wissenschaftstheorie stellt zusätzliche Anforderungen an die gewonnenen Erkenntnisse, die erfüllt sein müssen, um diese als wissenschaftlich zu bezeichnen.

Ausgangspunkt einer jeden erkenntnistheoretischen Erörterung ist die „Frage, ob das als Realität Erkannte dem Erkennenden durch die Realität als so und nicht anders zu erkennen vorgegeben ist [...] oder nicht, ob einer Instruk- oder Konstrukttheorie der Erkenntnis der Vorzug zu geben ist [...]“.³⁵¹ Die Frage nach der Welt und nach der Möglichkeit ihrer Erkenntnis lässt sich nach Si Fu, der Figur aus Brechts „Turandot oder der Kongress der Weißwäscher“, folgendermaßen stellen: „Sind die Dinge außer uns, für sich, auch ohne uns, oder sind die Dinge in uns, für uns, nicht ohne uns?“³⁵² Die Suche nach Erkenntnis betrifft somit stets zwei Ebenen: Zum einen die Welt, über die Aussagen gemacht werden sollen; zum anderen die Möglichkeit, Aussagen über diese Welt zu treffen.³⁵³ Letztere setzt die Wahrnehmung der Welt

³⁴⁸ Diese Fundierung bleibt auch unter Berücksichtigung der Erkenntnisse anderer Forschungsrichtungen des Neo-Institutionalismus in der Neuen Institutionenökonomik erhalten.

³⁴⁹ Vgl. Radnitzky, G. (1992), S. 463-471.

³⁵⁰ Eberhard, K. (1999), S. 14.

³⁵¹ Krause, D. (2005), S. 212. Im Sinne der weiter unten verfolgten Terminologie wäre im o. g. Zitat der Begriff „Realität“ durch den Begriff Welt zu ersetzen.

³⁵² Brecht, B. (1967), S. 36.

³⁵³ Vgl. Vogel, M./Wingert, L. (2003), S. 10.

voraus. Die erkenntnistheoretische Kontroverse ist Jahrtausende alt und lässt sich mindestens bis Platon und Aristoteles zurückverfolgen.³⁵⁴ Ein Abschluss ist nicht in Sicht.

In unserem alltäglichen Leben gehen wir davon aus, dass es eine Welt gibt, die Dinge enthält. So gibt es Wasser, Pflanzen, Tiere, Berge und Menschen. Damit ist nicht nur die Existenz von Welt vorausgesetzt, sondern werden auch direkt Wesensannahmen über sie getroffen. Diese Position kann in Anlehnung an Popper als Realismus des Alltagsverstandes bezeichnet werden.³⁵⁵ Die Welt und die in ihr enthaltenen Dinge gelangen dieser Auffassung nach unverfälscht über die Sinnesorgane in unser Gehirn und werden dort zu einem Wissensbestand kumuliert. Den Geist kann man sich demnach, wiederum Popper folgend, als Kübel vorstellen.³⁵⁶ Alles strömt beliebig, ohne eigenes Zutun, in den Kübel hinein und verbleibt dort als gesammeltes Wissen. Dieses Wissen ist ein Abbild der gegebenen Welt.

Dieses Alltagsverständnis, insbesondere im Hinblick auf die passive Wahrnehmung, lässt sich leicht anhand zahlreicher Beispiele widerlegen. Hier ist beispielsweise an unterschiedliche Augenzeugenberichte bei einem Unfall oder an Vexierbilder zu denken.³⁵⁷ Die neuere Forschung in den Naturwissenschaften unterstützt die These, dass die Sinnesorgane nicht passiv wahrnehmen, sondern aktiv konstruieren, was von der Welt erkannt wird.

Weder das menschliche Gehirn noch die Sinnesorgane haben einen direkten Zugang zur Außenwelt. Eine genaue Erläuterung der menschlichen Wahrnehmung ist an dieser Stelle entbehrlich. Das Basisargument bildet die Einsicht, das Gehirn werde allein durch elektrische Nervenimpulse stimuliert. Diese sind die interne Reaktion auf Irritation in der Umwelt und erzeugen dann all das, was unser Alltagsverstand als Welt ansieht. Die Welt ist jedoch durch die Operationen des Gehirns stets unerreichbar.³⁵⁸ Dennoch nehmen wir etwas wahr. Die wahrgenommene Welt wird im Folgenden als Realität bezeichnet.³⁵⁹ Es gibt somit eine Realität. Es ist jedoch unklar, ob die Wahrnehmung Welt und Dinge in ihr als etwas Vorgegebenes findet und abbildet oder ob sie die Welt selbst konstruiert. Die Realität ist je nach Auffassung ein Abbild oder eine Konstruktion.³⁶⁰

³⁵⁴ Vgl. Schüle, J. A./Reitze, S. (2005), S. 39 ff. Sie setzen sogar noch früher bei der Mythologie an.

³⁵⁵ Vgl. Popper, K. (1995a), S. 89.

³⁵⁶ Popper spricht bei der Wahrnehmung des Alltagsverstandes von der „Kübeltheorie des Wissens“. Vgl. Popper, K. (1995a), S. 91. Wissenschaftliche Erkenntnis sieht er jedoch als „Scheinwerfertheorie der Erkenntnis“ an. Vgl. zu einer Gegenüberstellung der beiden Theorien Popper, K. (1995b), S. 354 ff. Vgl. auch Hanisch, D. A. (2009), S. 36 ff.

³⁵⁷ Für weitere Beispiele siehe Chalmers, A. F. (2007), S. 8 ff. Er erläutert, dass das, was wir wahrnehmen nicht allein durch die Sinneseindrücke bestimmt ist. Vexierbilder zeigen je nach Standpunkt des Betrachters zwei verschiedene Realitätsebenen. Zahlreiche Beispiele finden sich unter den Werken von Salvador Dalí, so z. B. „Cignes Refletant Des Elephants“ aus dem Jahr 1937.

³⁵⁸ Vgl. Foerster, H. v. (1999), S. 25 ff.; Maturana, H. R./Varela, F. J. (2009), S. 19 ff. Es ist jedoch unbestimmt, wie genau die Einheit auf eine Irritation von außen reagiert. Auf diesen biologischen Erkenntnissen und ihrer Übertragbarkeit auf weitere Bereiche basiert der Konstruktivismus. Er kann im Gegensatz zum Realismus nicht auf einer Wahrnehmung fundiert werden, die ein Abbild einer gegebenen Welt zeichnen würde. Das führt jedoch dazu, dass der Konstruktivismus auf einem Fundament aufbaut, das er selbst nicht beweisen kann. Gleiches gilt aber auch für den Realismus. Vgl. Rusch, G. (1987), S. 208 ff.

³⁵⁹ Während die Existenz von Welt unklar ist, ist Realität beobachtbar und damit existent.

³⁶⁰ Entsprechend wird zwischen einer Korrespondenztheorie und einer Kohärenztheorie der Wahrheit unterschieden. Vgl. Young, J. O. (2008) und David, M. (2009).

Die unterschiedlichen Positionen in der erkenntnistheoretischen Kontroverse können vereinfachend unter „Realismus“ und „Konstruktivismus“ zusammengefasst werden.³⁶¹ Beide setzen Welt voraus, jedoch in einer unterschiedlichen Weise. Der Realismus geht davon aus, dass Welt als etwas Identisches gegeben ist, das durch die Realität mehr oder weniger genau abgebildet werden kann.³⁶² Die Position des Realismus liegt unserer tradierten Denkweise zugrunde, die oben als Alltagsverstand beschrieben wurde. Sie bildet die Basis für die wissenschaftstheoretischen Ausführungen des Kritischen Rationalismus. Diesem, auf Popper zurückgehenden, Wissenschaftsverständnis folgt die überwiegende Zahl der ökonomischen Theorien.³⁶³ Der Konstruktivismus geht demgegenüber davon aus, dass die Welt nicht beobachtbar ist und verzichtet daher auf Wesensannahmen. Die Realität wird durch die Wahrnehmung geschaffen und kann nicht mit der Welt übereinstimmen.³⁶⁴ Luhmann vertritt mit seiner Systemtheorie eine eigene erkenntnistheoretische Position, die oftmals dem radikalen Konstruktivismus zugerechnet wird.³⁶⁵ Diese Position wird im Folgenden aus den Grundannahmen der Systemtheorie abgeleitet und der Kontrast zur Position des Realismus herausgearbeitet.³⁶⁶

Aufgrund des fehlenden direkten Zugangs zur Welt kann die Frage nach ihrer Existenz und erst recht nach ihrem Wesen nicht beantwortet werden.³⁶⁷ Alle Versuche, die Richtigkeit einer Erkenntnis zu begründen, sind im Münchhausen-Trilemma gefangen.³⁶⁸ Sie befinden sich entweder in einem infiniten Regress, sind zirkulär oder werden an beliebiger Stelle abgebrochen.³⁶⁹ Die Systemtheorie ist zirkulär, der Realismus führt hingegen verschiedene Ebenen ein.

³⁶¹ Es handelt sich um Oberbegriffe. Es gibt weder den einen Realismus noch den einen Konstruktivismus. Innerhalb dieser Position können die vertretenen Ansichten erheblich variieren. Vgl. Maur, E. v. (2009), S. 140.

³⁶² Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 47. Diese beziehen sich auf Varela, F. J. (1993).

³⁶³ Vgl. Kirchgässner, G. (1982), S. 65; Bode, O. F. (2000), S. 179; Fülbiel, R. U. (2004), S. 268; Fülbiel, R. U. (2005), S. 21 ff.; Kornmeier, M. (2007), S. 40; Haase, M. (2008), S. 920 ff. Der daneben noch angeführte Konstruktivismus der Erlanger Schule ist nicht mit dem radikalen Konstruktivismus zu verwechseln. Vgl. Maur, E. v. (2009), S. 146 ff.

³⁶⁴ Vgl. Harbach, H. (2004), S. 3.

³⁶⁵ Die Notwendigkeit zur Erarbeitung eines erkenntnistheoretischen Standpunktes ergibt sich aus dem Universalitätsanspruch, den Luhmann mit seiner Theorie sozialer Systeme erhebt. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 10 ff.; Bode, O. F. (2000), S. 179; Harbach, H. (2004), S. 97. Vgl. Literaturübersicht in Chalmers, A. F. (2007), S. 220 f.; Schneider, N. (2006), S. 197. Luhmann selbst ordnet die von ihm vertretene Position ebenfalls so ein. Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 208 f.; Luhmann, N. (2001/2007-b); Luhmann, N. (2009e), S. 25. Als weitere Vertreter werden von Glaserfeld, von Foerster, Maturana, Varela und Watzlawick angeführt. Vgl. Maur, E. v. (2009), S. 140. Harbach sieht den Bruch bei Luhmann sogar als gegenüber den übrigen Positionen noch radikaler an. Vgl. Harbach, H. (2004), S. 97.

³⁶⁶ Eine grafische Übersicht über verschiedene konstruktivistische Denkrichtungen bietet Rüegg-Stürm, J. (2003) auf S. 27.

³⁶⁷ Vgl. Hanisch, D. A. (1996), S. 45. Weder der Realismus noch der Konstruktivismus kann die Überlegenheit seines Standpunktes durch eine Letztbegründung beweisen, sodass die erkenntnistheoretische Kontroverse auch nicht abschließend zu behandeln ist.

³⁶⁸ Der Begriff Münchhausen-Trilemma wurde durch Albert geprägt. Vgl. Albert, H. (1991), S. 15.

³⁶⁹ Weitere Erläuterungen und eine grafische Darstellung der verschiedenen Vorgehensweise können bei Schmidt-Salomon nachgelesen werden. Ein Abbruch kann durch die Einführung von verschiedenen Ebenen, wie z. B. Gott als nicht weiter zu hinterfragenden Letztinstanz, erreicht werden. Dieser Umgang verhindert letztlich die Frage nach der Einheit der Ebenen. Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 35.

Sowohl die systemtheoretische als auch die realistische Position können hier lediglich vereinfachend dargestellt werden. Die Ausführungen werden der Komplexität der vertretenen Position nicht gerecht. Dabei soll kein Überlegenheitsanspruch der einen über die andere Position begründet werden. Die Ausführungen zeigen vielmehr, dass beide Positionen, wenn auch nicht versöhnbar, doch nebeneinander bestehen können.³⁷⁰ Die realistische Position wird dabei in einer Weise aufbereitet, die eine Gegenüberstellung mit der Systemtheorie erlaubt. Konkret wird versucht, die Position und zugleich Luhmanns Kritik an ihr darzustellen. Die Ausführungen zum Realismus orientieren sich daher an Luhmanns Rezeption desselben.³⁷¹ Die Position der Systemtheorie wird zudem nicht aus zahlreichen Vorüberlegungen abgeleitet, sondern lediglich in der von Luhmann beschriebenen Fassung dargestellt.³⁷² Dadurch werden die Positionen von Realismus und Systemtheorie deutlich kontrastiert.³⁷³

Voraussetzung einer jeden Erkenntnis ist nach Luhmann eine Beobachtung und damit eine Unterscheidung.³⁷⁴ Diese formale Betrachtungsweise erlaubt einen Vergleich der Position des Realismus und des systemtheoretischen Konstruktivismus anhand der „Regeln des Formgebrauchs“³⁷⁵. Unter Form versteht Luhmann in Anlehnung an George Spencer Brown „die Markierung einer Differenz mit Hilfe einer Unterscheidung, die dazu zwingt, entweder die eine oder die andere Seite zu bezeichnen“³⁷⁶. Form befindet sich demnach nicht auf der einen Seite der Unterscheidung, sondern sie ist das eingeschlossene ausgeschlossene Dritte.³⁷⁷ Beide Seiten der Form sind stets gleichzeitig gegeben, verweisen aufeinander und die eine kann es nicht ohne die andere geben.³⁷⁸ Jedoch wird grundsätzlich nur eine operativ aktualisiert.³⁷⁹ Durch die Bezeichnung wird die Innenseite der Unterscheidung zum weiteren Anschluss

³⁷⁰ Die Kontroverse „Konstruktivismus versus Realismus“ hält Luhmann für überstürzt. Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 31 f. Vgl. auch Rusch, G. (1987), S. 207 f. Er verweist dazu auf Wendel, H. J. (1989). In dieser Fassung wird der Konstruktivismus als eine Neuauflage des idealistischen Subjektivismus gesehen.

³⁷¹ Ergänzt werden diese Darstellungen noch durch die Ausführungen von Gripp-Hagelstange und Dammertz, welche insbesondere die erkenntnistheoretische Position Luhmanns untersucht haben.

³⁷² Auch wird auf eine Darstellung der Kritik an der von Luhmann vertretenen erkenntnistheoretischen Position verzichtet. Einen Überblick über die geäußerte Kritik gibt Krause, D. (2005) auf S. 101 in Fußnote 330.

³⁷³ Das hat allerdings zur Folge, dass der Bruch zwischen realistischer und systemtheoretischer Tradition scharfkantiger erscheint, als er vermutlich ist. Viele der Ideen Luhmanns sind bereits zuvor, beispielsweise in den Arbeiten von Kant und Husserl, vorhanden. Luhmann selbst lehnt es ab, von einer wissenschaftlichen Revolution und damit einem Paradigmenwechsel im Sinne Kuhns zu sprechen. Vgl. Luhmann, N. (2001/2007-c), S. 139. Zum Paradigmenwechsel siehe Kuhn, T. S. (1976/2007). Für eine Entwicklungshistorie der erkenntnistheoretischen Position Luhmanns aus traditionellen Ansätzen siehe Dammertz, A. (2001). Sowie für eine erkenntnistheoretische Entwicklung in Analogie zur Entwicklung der Gesellschaft Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 89 f.; Luhmann, N. (2009c), S. 58 f. Und insbesondere Luhmann, N. (1990/2005), wo er auf S. 10 auf den Zusammenhang deutlich verweist. Eine funktional differenzierte Gesellschaft erfordere demnach eine konstruktivistische Erkenntnistheorie. Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 53.

³⁷⁴ Erkennen ist nur aufgrund der operativen Schließung von Systemen überhaupt möglich, da nur sie Unterscheidungen handhaben können. Die Welt enthält keine Unterscheidungen. Systeme müssen sich jedoch, wie oben beschrieben, erst selbst bilden, indem sie unterscheiden und bezeichnen. Vgl. Luhmann, N. (2001/2007-b); Luhmann, N. (2008b), S. 22 f.

³⁷⁵ Luhmann, N. (2009e), S. 17.

³⁷⁶ Luhmann, N. (2009e), S. 17. Dabei ist durch die Bezeichnung nicht bereits die andere Seite negiert. Diese engere Version des Formbegriffs geht auf Gotthard Günther zurück.

³⁷⁷ Vgl. Luhmann, N. (2001/2007-a), S. 243.

³⁷⁸ Das gilt auf struktureller Ebene. Vgl. Luhmann, N. (2001/2007-a), S. 248.

³⁷⁹ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 60 f.; Luhmann, N. (2001/2007-a), S. 248; Luhmann, N. (2009e), S. 18.

markiert. Von der Außenseite können Form und Kontingenz der Innenseite reflektiert werden. Die Grenze zwischen den beiden Seiten der Form kann durch eine Operation unter Inanspruchnahme von Zeit gekreuzt werden, aber nur durch ein Vorher-Nachher-Verhältnis.³⁸⁰

Im Folgenden wird dargestellt, wie Realismus und Systemtheorie ausgehend von ihrem Weltverständnis und ihrer jeweils spezifischen Unterscheidung zu Erkenntnissen gelangen. Im Anschluss wird herausgestellt, welche Anforderungen sich speziell an wissenschaftliche Erkenntnis ergeben. Die hierzu vertretene Position hat Einfluss auf das Ziel und das Vorgehen in der Forschung. Daraus ergibt sich für den Aufbau dieses Kapitels folgende Reihenfolge: Zunächst wird aufgrund der größeren Nähe zum Alltagsverständnis die Position des Realismus dargestellt (Kapitel 4.1). Im Anschluss wird die Position der Systemtheorie wiedergegeben (Kapitel 4.2). Abschließend werden die Positionen in einer tabellarischen Übersicht zusammengefasst (Kapitel 4.3).

4.1 Realismus

Der Realismus sieht Erkenntnis in der Übereinstimmung von Realität und Welt. Das Ziel der Wissenschaft ist die Gewinnung von Erkenntnissen. Ihr Kernproblem besteht darin, wie überprüft werden kann, inwieweit Welt und Realität übereinstimmen. Das Problem als solches tritt auf, da der Zugang zur Welt verschlossen ist. Diese Art der Theorie wird als Korrespondenztheorie bezeichnet.³⁸¹

4.1.1 Erkenntnis

Im Folgenden wird ausgehend von der undifferenzierten Sicht des Alltagsverständnisses argumentiert, wie der Realismus unter Berücksichtigung des fehlenden Zugangs zur Welt Erkenntnis in der Übereinstimmung von Realität und Welt sucht.

Der Alltagsverstand unterscheidet wie nicht zwischen Realität und Welt. Der fehlende Zugang zur Welt tritt nicht in Erscheinung. Vielmehr scheint durch unsere Wahrnehmungsorgane die Welt direkt in uns hineinzuströmen und sich dort zu einem Wissensbestand anzusammeln.³⁸²

Der Kritische Rationalismus trägt den Erkenntnissen der Naturwissenschaften über die Unmöglichkeit des Zugangs zur Welt Rechnung und zweifelt das angesammelte Wissen zunächst einmal an. Wissen kann sich als falsch erweisen. Die Realität muss nicht mit der Welt übereinstimmen. Es gibt keine Möglichkeit, mit Bestimmtheit eine Aussage über die Übereinstimmung zu treffen. Die Realität kann nicht verifiziert werden.³⁸³ Das veranlasst Popper zu der Fest-

³⁸⁰ Die Form ist auf beiden Seiten der Grenze und wird durch ein Kreuzen nicht ausgelöscht. Nur durch Aufhebung der Unterscheidung würde die Form verschwinden und der „unmarked space“ wieder hergestellt werden, in dem jedoch nichts zu beobachten ist. Durch die Form wird die Welt zwar verletzt, aber beobachtbar durch Operationen und Zeit. Vgl. Luhmann, N. (2001/2007-a), S. 245; Luhmann, N. (2009e), S. 18. Zeit ist dabei die Gleichzeitigkeit der beiden Seiten und das Vorher-Nachher auf der einen Seite. Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 19.

³⁸¹ Vgl. David, M. (2009).

³⁸² Vgl. Popper, K. (1995a), S. 91.

³⁸³ Vgl. Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2008), S. 60 f.

stellung „Unsere Wissenschaft ist kein Wissen [epistēmē]: weder Wahrheit noch Wahrscheinlichkeit kann sie erreichen.“³⁸⁴

Der Realismus beobachtet die vorausgesetzte, gegebene Welt auf Basis der Unterscheidung von Sein und Nichtsein.³⁸⁵ Dabei wird das Sein auf der Innenseite der Form bezeichnet und für den weiteren Anschluss markiert. Auf der Außenseite befindet sich das, wovon sich das Sein unterscheidet, das Nichtsein.³⁸⁶ Es gibt nur diese beiden Seiten, dritte Werte sind ausgeschlossen. Das Sein wird dabei als etwas Gegebenes in der Welt vorausgesetzt. Identitäten werden als gegeben hingenommen.³⁸⁷ Für einen Beobachter in diesem Schema gibt es lediglich eine Welt, deren Beschaffenheit es zu klären gilt. Allem liegt eine fixe Struktur zugrunde, die es ausschließt, dass etwas sowohl dieses als auch jenes sein kann.³⁸⁸ Die Realität ist ein Abbild dieser Welt und somit letztlich unter dem Schema von Sein und Nichtsein für alle Beobachter gleich.³⁸⁹ Die Beobachter haben keinen Einfluss auf die von ihnen erkannte Realität, sodass sie auch nicht beobachtet werden müssen. Erkenntnis wird generiert, wenn Realität und Welt möglichst weit übereinstimmen.³⁹⁰ Es kann aufgrund des fehlenden direkten Zugangs zur Welt als Referenzmaßstab nicht kontrolliert werden, inwieweit das der Fall ist. Die Nichtsein-Seite der Unterscheidung dient der Reflexion. Damit ist gemeint, dass mehrere Beobachter, die in diesem Schema beobachten, sich gegenseitig auf Irrtümer aufmerksam machen, also Kritik üben oder voneinander lernen können.³⁹¹ „Das führt zu einer extrem strukturarmen Theorie mit entsprechendem Ergänzungsbedarf.“³⁹²

Die durch die Unterscheidung von Sein und Nichtsein gegebene eindeutige Weltsicht wird durch die daran anschließende Unterscheidung von Subjekt und Objekt abgemildert. Nur bei objektiver Erkenntnis müssen alle Beobachtungen übereinstimmen.³⁹³ Die Subjektstellung des Menschen ergibt sich erst aus der Unterscheidung von Subjekt und Objekt. Der Mensch erscheint in dieser Form der Beobachtung als eine besondere Art von Sein. Er denkt sich selbst als Subjekt und liegt auch allem anderen, den Objekten, zugrunde. Dem Subjekt werden alle Aussagen über die Welt zugerechnet.³⁹⁴ Das bedingt jedoch, dass ein Subjekt sich selbst als Objekt erkennt. Ein Subjekt ist eines unter vielen Subjekten. Wenn von der Identität der Welt

³⁸⁴ Popper, K. (2005), S. 266.

³⁸⁵ Luhmann bezeichnet diese Form des Beobachtens als Ontologie bzw. alteuropäische Art zu denken. Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 221; Luhmann, N. (2009e), S. 17. Luhmann stellt hier nicht auf die ebenfalls häufig verwendete Unterscheidung von Sein und Seiendem ab, da diese beiden sich nicht logisch ausschließen.

³⁸⁶ Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 17 f.

³⁸⁷ Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 224 ff.; Luhmann, N. (2009e), S. 19. Heisenbergs Unschärfe-Relation, wonach Dinge lediglich eine Tendenz zum Sein zugesprochen wird, widerspricht der Identität des Seins in der Welt.

³⁸⁸ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 16.

³⁸⁹ Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 221.

³⁹⁰ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (2000), S. 8 f.

³⁹¹ Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 221 f. Hierin ist das im Folgenden noch näher erläuterte Potenzial des Falsifikationismus zu sehen.

³⁹² Luhmann, N. (2009e), S. 19.

³⁹³ Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 221. Im Folgenden wird die Forderung nach objektiver Erkenntnis als Kennzeichen der Wissenschaft herangezogen.

³⁹⁴ Das Subjekt denkt das Objekt und zugleich sich selbst als Objekt.

weiter ausgegangen werden soll, führt das zu dem Problem, dass letztlich alles auf ein Subjekt zurückzuführen ist.³⁹⁵ Es muss eine Begründung geliefert werden, „warum etwas ist und nicht nicht ist.“³⁹⁶ Die Theorie wird an dieser Stelle abgebrochen.³⁹⁷

Durch die Eingrenzung der Forderung nach der Übereinstimmung von Realität und Welt auf objektive Erkenntnis wird das Erfordernis der gegenseitigen Kritik zur Korrektur der Sichtweise auf einen bestimmten Bereich begrenzt. Dieser wird im Folgenden als besonderer Realitätsbereich dargestellt, dem die Wissenschaft durch bestimmte Anforderungen an Erkenntnis Rechnung trägt.

4.1.2 Wissenschaftliche Anforderungen

Objektive Erkenntnis erfordert eine Realität, die für alle Beobachter dieselbe ist und zudem mit der gegebenen Welt möglichst übereinstimmt. Diesem Erfordernis trägt die Wissenschaft, deren Funktion in der Gewinnung objektiver Erkenntnis liegt, durch zusätzliche Anforderungen an den Vorgang der Erkenntnisgewinnung Rechnung. Diese werden im Folgenden kurz aufgezeigt.

Das Kernproblem der Wissenschaft kann in der Überprüfung der Übereinstimmung von Welt und Realität gesehen werden. Das Problem als solches tritt auf, da der Zugang zur Welt verschlossen ist. Nach Popper ist die logische Vernunft, die Rationalität, die einzige Quelle, die uns vor der Fehlbarkeit unseres Wissens schützt.³⁹⁸ Die Vernunft ist der Scheinwerfer, der Licht in das Dunkel unseres Wissens bringen kann.³⁹⁹ Entsprechend spricht Popper von der „Scheinwerfertheorie der Erkenntnis“⁴⁰⁰. Erkenntnisfortschritt kann anhand des Grundsatzes des Falsifikationismus/Fallibilismus operationalisiert werden.⁴⁰¹ Ziel ist die Bewährung wissenschaftlicher Theorien, also intersubjektive Akzeptanz der Ergebnisse wissenschaftlicher Forschung, durch eine Nichtwiderlegung zu erreichen.⁴⁰² In diesem Sinne entsteht Objektivität einer Theorie durch gegenseitige Kritik der Wissenschaftler.⁴⁰³ Diese wird durch den Gebrauch der Nichtsein-Seite der Unterscheidung von Sein und Nichtsein ermöglicht. Durch wiederholtes Testen einer Theorie nähert sich diese einer absoluten, objektiven Wahrheit an.⁴⁰⁴ Alte

³⁹⁵ Es ist ein letztes Subjekt zu finden, das auf einer anderen Ebene angesiedelt ist. Diese Aufgabe hat die Religion übernommen und mit Gott einen Beobachter geschaffen, der selbst nicht unterscheiden muss. Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 19.

³⁹⁶ Vgl. Luhmann, N. (2009e), S.19 f.

³⁹⁷ Das ist der Weg, den der Realismus aus dem Sumpf des Münchhausen-Trilemmas beschreitet.

³⁹⁸ Auf dieser Annahme fußt auch der Name der Theorie. Vgl. Schneider, N. (2006), S. 132 und 134. Diese Position Poppers geht auf seinen Doktorvater Karl Bühler zurück. Vgl. Bühler, K. (2000).

³⁹⁹ Vgl. Schneider, N. (2006), S. 134.

⁴⁰⁰ Popper, K. (1995b), S. 354. Er stellt die beiden Theorien auf den folgenden Seiten gegenüber.

⁴⁰¹ Der Grundsatz des Falsifikationismus/Fallibilismus wird im Kritischen Rationalismus zu einem methodologischen Programm ausgebaut. Vgl. Schneider, N. (2006), S. 132

⁴⁰² Vgl. Popper, K. (2005), S. 237 ff. Der Grad der Bewährung hängt demnach von den unternommenen Versuchen der Widerlegung ab. Dieser wiederum hängt von der Einfachheit der Theorie ab. Popper, K. (2005), S. 256. Das ist nicht mit der Wahrheit einer Theorie zu verwechseln, die nach Popper nicht erreicht werden kann. Vgl. Popper, K. (2005), S. 261 ff.

⁴⁰³ Vgl. Prim, R./Tilman, H. (1997), S. 10.

⁴⁰⁴ Vgl. Popper, K. (2005), S. 17. Voraussetzung dafür jedoch ist eine Festlegung von Basissätzen, die sich nicht ableiten lassen. Aber auch diese sind prinzipiell falsifizierbar. Vgl. Popper, K. (2005), S. 80 ff. Vgl. zur darauf auf-

Theorien werden durch neue ersetzt, die mindestens das gleiche Erklärungspotenzial wie ihre Vorgänger aufweisen müssen und darüber hinaus noch deren Schwäche in zumindest einem Punkt beheben. Realität und Welt nähern sich kontinuierlich an.⁴⁰⁵ Falsches Wissen wird sukzessive eliminiert und der Bestand an wahrem Wissen wächst.⁴⁰⁶

Das Ziel der Wissenschaft ist die Suche nach Gesetzen zur Erklärung von Ereignissen oder Tatsachen in der gegebenen, identischen Welt.⁴⁰⁷ Es gibt feste Einheiten, die in einer vorgegebenen Weise abgegrenzt sind. Die Einheiten sind nicht erst zu konstruieren. Es wird versucht, zwischen diesen einen Zusammenhang herzustellen. Generell werden für beobachtbare Sachverhalte logisch und empirisch begründbar Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge hergeleitet, die in „Wenn-Dann-Aussagen“ münden.⁴⁰⁸ Eine logische Begründung beschreibt den zugrunde liegenden Sachverhalt mit einem Satz, der aus allgemeinen Gesetzen und besonderen Randbedingungen ableitbar ist.⁴⁰⁹ Wenn-Dann-Aussagen sind die Antwort auf Fragen nach einem Grund, d. h. auf Warum-Fragen. Diese Antwort ermöglicht es, bei Kenntnis der Ursache die Wirkung zu beeinflussen bzw. zur Bewirkung eines bestimmten Ziels geeignete Mittel auszuwählen.⁴¹⁰ Die Kenntnis der Dinge und der Relationen zwischen ihnen erlaubt eine kausale Vorhersage von Ergebnissen.⁴¹¹ Das Kausalschema ist fest in unserem Denken verankert.⁴¹²

Der Untersuchungsgegenstand der Sozialwissenschaften sind zwischenmenschliche Vorgänge wirtschaftlicher, rechtlicher, politischer und sonstiger Art. Entsprechend des in Kapitel 2.3.1 bereits behandelten methodologischen Individualismus werden die Vorgänge auf die handelnden Individuen als Identitäten zurückgeführt.⁴¹³ Dieser Ansatzpunkt bedingt jedoch Folgeprobleme im Bereich des Sozialen. Es ist eine Intersubjektivität zu kreieren, die es der

bauenden Unterscheidung von naivem und methodologischen Falsifikationismus, wobei letzterer von Popper vertreten wird, Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2008), S. 83.

⁴⁰⁵ Vgl. Wrona, T. (2006), S. 193. Diese Entwicklung kennzeichnet jedoch nur die kontinuierliche Weiterentwicklung innerhalb eines Paradigmas. Vgl. Kuhn, T. S. (1976/2007), S. 66. Der Wechsel von Paradigmen vollzieht sich hingegen revolutionär und führt nicht zu einer Kumulation des Wissens, sondern ist mit neuen Einblicken verbunden. Die Paradigmen sind inkommensurabel, da sie auf unterschiedlichen erkenntnistheoretischen Grundlagen aufbauen und verschiedene Methodologien verwenden. Sie bedingen dann auch unterschiedliche Qualitätskriterien. Vgl. Kuhn, T. S. (1976/2007), S. 139 ff. 180 ff. Realismus und Systemtheorie sind unterschiedliche Paradigmen in der Wissenschaft.

⁴⁰⁶ Vgl. Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2008), S. 62.

⁴⁰⁷ Vgl. Opp, K.-D. (1995), S. 63 ff.; Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2008), S. 60.

⁴⁰⁸ Die abgeschwächte Form wären „Je-Desto-Aussagen“. Dabei sind Hypothesen, Gesetze und Theorien zu unterscheiden. Vgl. Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2008), S. 53 f.

⁴⁰⁹ Vgl. Popper, K. (2005), S. 36 f. Der Satz ist die Prognose über die Wirkung, der Randbedingung aufgrund eines allgemeinen Gesetzes.

⁴¹⁰ Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 191; Gripp-Hagelstange, H. (2000), S. 9

⁴¹¹ Es werden triviale Maschinen unterstellt, deren Output sich vorhersagen lässt. Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 180, 189. Das gilt auch, wenn die Vorhersage aufgrund beschränkter Rationalität nicht alle Faktoren berücksichtigt und daher nicht zu einem exakten Ergebnis führt.

⁴¹² An die Kausalität bestehen Anforderungen u. a. hinsichtlich Wiederholbarkeit, Stärke des Zusammenhangs, zeitliche Reihenfolge von Ursache und Wirkung.

⁴¹³ Das soziale Phänomen wird also reduziert auf die Individuen, sodass auch von Reduktionismus gesprochen wird. Vgl. Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2008), S. 106. Methodologischer Individualismus ist nicht zwingend Kennzeichen des kritischen Rationalismus. Vgl. Raffée, H./Abel, B. (1979), S. 5 f.

Theorie nach nicht geben dürfte, da jedes Individuum für sich einzigartig ist.⁴¹⁴ Es sind Relationen zwischen den Individuen zu berücksichtigen, wobei die Individuen als Letztelelemente der Theorie als gegebene Einheiten erscheinen. Sobald Individuen miteinander in Kontakt treten, ist zu fragen, was sie dazu bewegt, Kontaktofferten anzunehmen.⁴¹⁵

In der empirischen Forschung werden die Anforderungen der Falsifikation durch die Kriterien Objektivität, Reliabilität und Validität spezifiziert.⁴¹⁶ Zwischen den drei Gütekriterien besteht ein enger Zusammenhang. Objektivität ist die Voraussetzung für Reliabilität und diese wiederum für Validität.⁴¹⁷ Objektivität in der Forschung bedeutet, dass verschiedene Personen zu dem gleichen Schluss kommen.⁴¹⁸ Objektivität bezieht sich demnach nicht auf das Ergebnis der Forschung, sondern auf das Vorgehen, die Methode.⁴¹⁹ Der subjektive Einfluss des Forschers ist zu minimieren, da dieser in einer Welt, die die zu erkennenden Sachverhalte als eindeutig festgelegte Identitäten enthält, die Realität verzerrt.⁴²⁰ Damit ergibt sich die Forderung nach Neutralität in der Forschung. Erkenntnisse müssen nachvollziehbar begründet werden können.⁴²¹ Damit wird eine intersubjektive Nachprüfbarkeit der Ergebnisse angestrebt.⁴²² Reliabilität bedeutet Zuverlässigkeit und gibt an, wie exakt, stabil und verlässlich eine Messung ist.⁴²³ Es wird versucht, einen Zusammenhang zwischen in der Welt gegebenen und beobachteten Werten herzustellen.⁴²⁴ Validität gibt an, ob ein bestimmtes Verfahren zur

⁴¹⁴ Dabei kann Intersubjektivität entweder die Form von Konsens oder Dissens annehmen. Die Überlegenheit von Konsens, wie sie beispielsweise von Habermas propagiert wird, ist theoretisch nicht gegeben. Vgl. Luhmann, N. (1986/2008), S. 164 f.

⁴¹⁵ Nach Habermas ist es „die auf vernünftigen Gründen beruhende rationale Akzeptabilität des Angebots“, die zwar auch individuelle Kosten-Nutzen-Kalküle der Neuen Institutionenökonomik umfasst, diesen aber noch vorgelagert ist. Schneider, W. L. (2009), S. 184.

⁴¹⁶ Während sie für die Naturwissenschaften uneingeschränkt geeignet erscheinen, ist ihre Übertragung auf die Sozialwissenschaften jedoch umstritten. Vgl. Wrona, T. (2006), S. 202. Die im Folgenden erläuterten Kriterien sind die sogenannten Hauptgütekriterien empirischer Forschung. Als Nebengütekriterien werden Normierung, Ökonomie und Praktikabilität genannt. Vgl. Himme, A. (2009), S. 486.

⁴¹⁷ Vgl. Ebster, C./Stalzer, L. (2008), S. 159. Sie verdeutlichen den Zusammenhang von Validität und Reliabilität anhand einer Zielscheibe, die auf Trochim, W. (2006) zurückgeht.

⁴¹⁸ Objektivität kann weiter differenziert werden in Durchführungs-, Auswertungs- und Interpretationsobjektivität. Letztere ist gegeben, wenn verschiedene Beobachter auf Basis der gleichen Daten zu den gleichen Schlussfolgerungen kommen. Voraussetzung dazu ist, dass sie zu denselben Daten aufgrund ihrer Messungen kommen, was durch Durchführungs- und Auswertungsobjektivität gewährleistet wird. Vgl. Himme, A. (2009), S. 485.

⁴¹⁹ Vgl. Prim, R./Tilman, H. (1997), S. 10.

⁴²⁰ Subjektive Wünsche, Meinungen, Neigungen, spezifische Interessen, Vorurteile dürfen nicht in das Forschungsergebnis einfließen. Wissenschaftliche Erkenntnis ist zwingend objektive Erkenntnis, da sie die Realität an die Welt annähern soll.

⁴²¹ Vgl. Popper, K. (2005), S. 21. Popper lehnt sich hier an die Terminologie Kants an.

⁴²² Vgl. Popper, K. (2005), S. 22; Wrona, T. (2006), S. 207.

⁴²³ Vgl. Mayring, P. (2002), S. 141; Himme, A. (2009), S. 485.

⁴²⁴ Wenn bei wiederholten Messungen abweichende Ergebnisse auftreten, gibt die Reliabilität an, in welchem Maß die Abweichungen auf tatsächliche Unterschiede im Untersuchungsgegenstand und nicht auf Fehler in der Messung zurückzuführen sind. Verändert sich der Untersuchungsgegenstand nicht und eine Messung liefert dennoch unterschiedliche Ergebnisse, so ist diese nicht zuverlässig. In einem über die empirische Messung hinausgehenden Zusammenhang könnte Reliabilität als Maß aufgefasst werden, das angibt, zu welchem Grad Realität die Welt abbildet. Vgl. Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2008), S. 151.

Messung eines Effektes geeignet ist.⁴²⁵ Bezogen auf die kausale Erklärung bezeichnet Validität die Gültigkeit der von der Wissenschaft gemachten Aussagen über Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge.

Das Wissenschaftsverständnis des Kritischen Rationalismus kann wie folgt zusammengefasst werden. In einer gegebenen, aber nicht zugänglichen Welt ist es Aufgabe der Wissenschaft, eine Annäherung der Realität an die Welt herbeizuführen. Da die Welt als Beurteilungsmaßstab ausscheidet, wird Objektivität der Theorien durch einen aktiven Diskurs über diese herbeigeführt.⁴²⁶ Ziel des Diskurses ist es, nicht zutreffende Theorien durch bessere Theorien zu ersetzen und so das Wissen, das gesammelte Verständnis der Realität, kontinuierlich an die Welt anzunähern. Im Bereich der empirischen Forschung wird diese Forderung durch die Gütekriterien Objektivität, Reliabilität und Validität operationalisiert.

4.2 Systemtheorie

Im Folgenden wird dargestellt, wie sich das Verhältnis von Welt und Realität verändert, wenn Welt lediglich als Beobachtung ermöglichend im Hintergrund vorausgesetzt wird. Es ist zu fragen, wie Erkenntnis möglich ist, wenn die Annahme von Identitäten aufgegeben wird. Wer oder was erkennt wen oder was? Daran anschließend wird auch hier auf wissenschaftliche Erkenntnis gesondert eingegangen.

4.2.1 Erkenntnis

Die Ausführungen in Kapitel 3 können folgendermaßen zusammengefasst werden: Es existiert eine Welt, die zwar das Potenzial aller Möglichkeiten bereithält, aber stets unerreichbar ist. In ihr bilden sich mittels eigener Operationen Systeme. Dazu sind Beobachtungen erforderlich, die den Anschluss von Operationen aneinander ermöglichen. Die Beobachtung selbst vergeht als Operation im Moment ihrer Entstehung. Durch den Anschluss bilden sich jedoch „Eigenwerte“, die den Systemen als Realität erscheinen, da sie die Operation des Beobachtens nicht beobachten können.⁴²⁷ Die Systeme erzeugen sich nicht nur selbst, sondern schaffen in ihrem Vollzug mangels Zugang zur Welt ihre eigene Realität.⁴²⁸

⁴²⁵ Die Validität untersucht demnach, ob ein systematischer Fehler bei einer Messung auftritt, wohingegen die Reliabilität zufällige Fehler ausschließt. Vgl. Mayring, P. (2002), S. 141; Himme, A. (2009), S. 485. Zu unterscheiden sind weiterhin Inhalts-, Kriteriums- und Konstruktvalidität. Vgl. Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2008), S. 154 ff.

⁴²⁶ Der Diskurs führt dazu, dass verschiedene Individuen in ihrer Weltsicht übereinstimmen. Hingegen können bei subjektiver Sicht auf die Welt Abweichungen bestehen bleiben. Hier kann eine Analogie zu Habermas gesehen werden, der in seiner „Konsensustheorie der Wahrheit“ den Diskurs, verstanden als optimale Sprechsituation, als Voraussetzung ansieht. Vgl. Habermas, J. (1971), S. 134 ff.

⁴²⁷ Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 43. Luhmann entnimmt diesen Begriff aus der Mathematik und verweist auf Heinz von Foerster. Vgl. Foerster, H. v. (1984), S. 274 ff.

⁴²⁸ Damit ist Erkenntnis nur als Operation eines geschlossenen Systems möglich. Dieser Ausgangspunkt impliziert Selbstreferenz und Rekursivität von Operationen innerhalb eines Netzwerkes eben dieser Operationen. Das Netzwerk ermöglicht einerseits erst jede einzelne Operation. Andererseits entsteht es erst durch die Operationen. Das Netzwerk selbst ist keine Operation, sondern das durch sie gebildete System. Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 36. Realität wird durch Widerstand der systemeigenen Operationen gegen andere Operationen

Traditionell wurde zwischen Sein und Nichtsein und im Anschluss daran zwischen Subjekt und Objekt unterschieden. Luhmann setzt weiter vorne an und fordert nicht mehr, dass eine bestimmte, sondern schlicht irgendeine Unterscheidung getroffen wird.⁴²⁹ Jede Unterscheidung kann zu Erkenntnis führen. Die Systemtheorie ist ein Vorschlag, die Welt mithilfe der Unterscheidung von System und Umwelt zu verletzen, um auf der Seite des Systems Anschluss und damit Beobachtung zu ermöglichen.⁴³⁰ Dies führt zu einer Form der Erkenntnistheorie, die sich neben älteren Formen auf die Theorie der Beobachtung und die Systemtheorie stützt.⁴³¹ Die Anfangsunterscheidung von System und Umwelt ist beliebig gesetzt und hätte auch anders ausfallen können.⁴³² Auch mit ihrer Hilfe kann die Einheit der Unterscheidung, also Welt, nicht gesehen werden.⁴³³ Die Theorie beobachtender Systeme beobachtet nicht die Welt selbst, sondern die Beobachter und damit die durch sie geschaffene Realität.⁴³⁴ „Es ist ein indirekter Beobachtungsstil von Welt, der alles als Konstruktion und nicht mehr als Einheit im ontologischen Sinn erscheinen lässt.“⁴³⁵

Erkenntnis ist eine Beobachtung, die sich auf das konzentriert, was von einer Beobachtung erster Ordnung durch die eigenen Operationen als Realität geschaffen wird.⁴³⁶ Sie ist eine Beobachtung zweiter Ordnung, die keine neuen Unterscheidungen in die Welt einführt, sondern etwas beobachtet, das schon da ist.⁴³⁷ „Die Einheit dessen, was mit einer Was-Frage beantwortet werden soll, ist immer ein Produkt des Systems, das diese Frage stellt. Also muß man zuerst wissen, wie es dazu kommt, diese Frage zu stellen.“⁴³⁸ Damit fundiert Luhmann die Theorie auf Differenz, die der Systembildung zugrunde liegt, statt auf Einheit und Identität.⁴³⁹

desselben Systems erzeugt. Dieser Zusammenhang wird durch die weiteren Ausführungen zur Systemtheorie deutlich. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 27; Krause, D. (2005), S. 212; Luhmann, N. (2005a), S. 42.

⁴²⁹ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 19; Luhmann, N. (2009j), S. 10. Hier greift Luhmann auf die Law of Forms von Spencer Brown zurück, wo es heißt „Triff eine Unterscheidung.“ Spencer Brown, G. (1969), S. 3.

⁴³⁰ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 292 ff.; Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 9; Luhmann, N. (2009j), S. 7. Das schließt nicht aus, dass auch andere Unterscheidungen, wie beispielsweise die von Subjekt und Objekt, möglich wären. Lediglich die Vorrangstellung einer Unterscheidung, wie die von Sein und Nichtsein, ist ausgeschlossen. Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 27.

⁴³¹ Vgl. Luhmann, N. (2009j), S. 10.

⁴³² Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 113 f. Siehe auch Luhmann, N. (1990/2005), S. 80 f.

⁴³³ Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 223. Die Welt selbst enthält keine Unterscheidungen. Unabhängig davon, welche Unterscheidung in die Welt eingeführt wird, führt das zu einer Verletzung des „unmarked space“, sodass die Welt immer nur als eine solche verletzte Welt zu beobachten ist. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 55.

⁴³⁴ Die Frage nach der Realität ist somit gleichzusetzen mit der Frage, wie sich auf operationaler Basis Systeme bilden. Systeme erzeugen mittels ihrer eigenen Operationen ihre je eigene Realität, die auf ihren Unterscheidungen basiert. Diese Realität ist somit vom jeweiligen System als Beobachter abhängig. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 115; Luhmann, N. (2009d), S. 221. Jedoch kann über die Beschaffenheit der Außenwelt keine Aussage getroffen werden, sodass die Unterscheidung von Sein und Nichtsein der Ontologie hinfällig ist. Durch die Systemtheorie wird das Weltverständnis de-ontologisiert. Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 36. Sowohl das System als auch die Objekte der klassischen Theorie sind Konstruktionen des Systems.

⁴³⁵ Luhmann, N. (2009l), S. 223.

⁴³⁶ Zur Schaffung der eigenen Realität mittels eigener Operationen siehe bereits Kapitel 3.3.

⁴³⁷ Vgl. Krause, D. (2005), S. 144.

⁴³⁸ Luhmann, N. (1988/2008), S. 52. Die Seins-Frage (Was?) wird umgestellt auf eine funktionale Frage (Wie?). Das „Wie“ setzt kein an sich gegebenes Sein voraus, weder auf der Innen- (System) noch auf der Außenseite (Umwelt) der Unterscheidung. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 650.

⁴³⁹ Vgl. Luhmann, N. (1986/2008), S. 164; Luhmann, N. (2006), S. 55; Identität entsteht durch eine Differenz, die es zu erhalten gilt.

Identitäten werden als kontingent, also auch anders möglich, erkannt.⁴⁴⁰ Das gilt dann auch für die Wahrheit, die vor einem sich verschiebenden Horizont anderer Möglichkeiten nicht abschließend beurteilt werden kann, ebenso wie für das traditionelle Schema von Sein/Nichtsein bzw. Subjekt/Objekt.⁴⁴¹

„Aus dem Subjekt im traditionellen Sinne wird [...] ein empirisch beobachtbares, operativ geschlossenes, selbstreferentielles System, und aus dem Objekt im traditionellen Sinne wird die vom System selbst ausgegrenzte bzw. konstituierte Umwelt des Systems.“⁴⁴² Nicht Subjekte beobachten, sondern Systeme.⁴⁴³ Somit werden herkömmliche Strukturen kontingent gesetzt, d. h., eine Überprüfung auf andere Möglichkeiten wird eröffnet.⁴⁴⁴ Die geradlinige Struktur des subjektiven logischen Denkens kann umgangen und die Phänomene anders verstanden werden.⁴⁴⁵ In einer „Welt der Unwahrscheinlichkeiten“ kann alle Beschreibung des Seins nur als Selbstbeschreibung konzipiert sein, da sowohl Subjekt als auch Objekt aus selbstreferenziellen Operationen gebildet werden.⁴⁴⁶ Es gibt nichts Identisches in der Welt. Identität ist stets die Konstruktion eines Beobachters.⁴⁴⁷

Bei alledem ist zu beachten, dass Erkenntnis eine Beobachtung ist und bleibt. Sie kann als solche nicht sehen, was sie mithilfe der von ihr gewählten Unterscheidung nicht sehen kann.⁴⁴⁸ Aber der Beobachter zweiter Ordnung ist ständig mit der Blindheit der Beobachter erster Ordnung konfrontiert und kann entsprechend auf seine eigene Blindheit Rückschlüsse ziehen.⁴⁴⁹ Das erfordert eine Theorie der Erkenntnis, die die eigene Blindheit nicht ignoriert, sondern explizit berücksichtigt. Diesen Anspruch erhebt Luhmann mit seiner Theorie sozialer Systeme.⁴⁵⁰ Die Beobachtung des blinden Flecks ist nach Luhmann „der systematische

⁴⁴⁰ Ein Beobachter zweiter Ordnung kann demnach anderes Wissen erlangen als ein Beobachter erster Ordnung. Es ist jedoch unmöglich, dieses Wissen als überlegen zu bestimmen.

⁴⁴¹ Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 85.; Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 91.

⁴⁴² Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 34.

⁴⁴³ Wie in Kapitel 3.4 besprochen kommen organische, psychische und soziale Systeme als autopoietische Systeme und damit als Beobachter in Betracht.

⁴⁴⁴ Vgl. Luhmann, N. (2009j), S. 11. Luhmann nennt als Beispiele für zu überprüfende Strukturen u. a. die traditionelle Ontologie und das individuelle Rationalitätskalkül.

⁴⁴⁵ Der differenztheoretische Ansatz kann den Blickwinkel für die verborgene Ebene der Natur weiten. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 18 f.

⁴⁴⁶ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 25 f. Die Unterscheidung von Subjekt und Objekt entfällt, da es sich bei beidem um selbstreferenzielle Systeme handelt. Beides sind Konstruktionen. Hier greift Luhmann auf die Erkenntnisse von Maturana und Varela zurück.

⁴⁴⁷ Vgl. Luhmann, N. (1986/2008), S. 164. Diese Aussage hat in der naturwissenschaftlichen Forschung ebenfalls ihre Entsprechung. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 16. Die neue Quantenphysik nach Heisenberg, seine Unschärferelationen, unterstützt den differenztheoretischen Ansatz, da sie die letzten Elemente eher als eine „Möglichkeit oder Tendenz des Sein“ ansieht. Das, was man sieht, hängt davon ab, wie man beobachtet. Damit ist die Natur nicht objektiv beobachtbar. Des Weiteren erkennt Heisenberg Prozesse, statt Dinge, als Letztelemente. Vgl. Heisenberg, W. (1959), S. 55.

⁴⁴⁸ „Auf der Ebene der Beobachtung erster Ordnung, die nie ganz aufgegeben werden kann [da eine Beobachtung von Beobachtungen doch stets Beobachtung bleibt, Anm. d. Verf.], kann zwischen Realität und Realitätsillusion nicht unterschieden werden.“ Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 93.

⁴⁴⁹ Durch die Beobachtung zweiter Ordnung wird ein Blick auf den Umgang des Beobachters erster Ordnung mit seiner Paradoxie, seine Invisibilisierungsstrategie, freigegeben. Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 45.

⁴⁵⁰ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 95 f.

Schlußstein der Erkenntnistheorie – das was an die Stelle ihrer Begründung a priori tritt.“⁴⁵¹ Die Theorie berücksichtigt dies durch ihren zirkulären, voraussetzungslosen Aufbau.

Erkenntnis ist aus der systemtheoretischen Perspektive eine Beobachtung der Realität anderer Beobachter. Sie ist ein fortschreitender Prozess von Unterscheidung zu Unterscheidung.⁴⁵² Erkennen ist nicht trotz der operativen Geschlossenheit von Systemen möglich, sondern gerade wegen dieser.⁴⁵³

4.2.2 Wissenschaftliche Anforderungen

Eine ausführliche Beschreibung der Wissenschaft als soziales System kann an dieser Stelle unterbleiben.⁴⁵⁴ Es ist lediglich festzuhalten, dass alle bisherigen Erläuterungen für Systeme allgemein ebenso für die Wissenschaft gelten. Die Wissenschaft ist ebenfalls ein Beobachter, der sich selbst mithilfe einer Unterscheidung aus der Welt herausnimmt.⁴⁵⁵ Die Wissenschaft operiert auf Basis der Unterscheidung von wahr und unwahr, mit der sie andere Systeme und die durch sie konstruierte Realität beobachtet.⁴⁵⁶ Es handelt sich somit um eine Beobachtung zweiter Ordnung, eine Erkenntnis.

Grundsätzlich ist zu beachten, dass wissenschaftliche Erkenntnis keine spezielle oder besondere Art der Erkenntnis ist.⁴⁵⁷ Was die durch die Wissenschaft gewonnene Erkenntnis als wissenschaftlich kennzeichnet, ist die Verwendung der Unterscheidung von wahr und unwahr. Andere Erkenntnisse beruhen auf anderen Unterscheidungen. Jedes System operiert mittels eigener Unterscheidungen und konstruiert darauf aufbauend seine eigene Realität und seine eigenen Erkenntnisse. Das erfordert die Aufgabe absolutistischer Positionen in der Erkenntnistheorie und führt in „einen radikalen Relativismus“⁴⁵⁸. Es gibt nicht einen richtigen Ausgangspunkt, sondern jede Unterscheidung erzeugt in ihrer operativen Verwendung eine eigene Konstruktion.⁴⁵⁹ Die Wissenschaft konstruiert als Beobachter grundsätzlich ebenfalls ihre eigene Realität und hat durch die Wahl ihrer Unterscheidung stets Einfluss auf das von ihr Beobachtete.

⁴⁵¹ Luhmann, N. (2005a), S. 45. Als Schlussstein wird der Stein bezeichnet, der als letzter in einen Bogen oder ein Gewölbe eingefügt wird. Er sorgt dafür, dass die Konstruktion freitragend wird, d. h. ohne Stützen in sich selbst stabilisiert ist.

⁴⁵² Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 526 f.

⁴⁵³ Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 307 f.

⁴⁵⁴ Siehe dazu ausführlich Luhmann, N. (1990/2005).

⁴⁵⁵ Die Wissenschaft ist ein selbstreferenzielles System, was bedeutet, dass alles, was von ihr als real bezeichnet wird, real ist. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 648.

⁴⁵⁶ Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 231.

⁴⁵⁷ Damit ergeben sich für wissenschaftliche Erkenntnisse in diesem Sinne keine speziellen Anforderungen. Das ist deutlich zu betonen. Alle Konstruktionen sind gleich, solange sie in die Welt passen.

⁴⁵⁸ Luhmann, N. (2009j), S. 11.

⁴⁵⁹ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 21.

Die Wissenschaft muss dementsprechend mit Systemreferenz beobachten. Es ist anzugeben, wer mithilfe welcher Unterscheidung beobachtet.⁴⁶⁰ So liefert auch Systemtheorie keine Weltkenntnis, sondern nur polykontextuale Beschreibungen, indem sie Beobachter bei ihrer Beobachtung beobachtet. Luhmann schlägt eine soziologische Erkenntnistheorie vor, die ein soziales System als Referenzpunkt wählt.⁴⁶¹ Die sich daraus ableitende Forschungsfrage lautet, wie sich auf operationaler Basis soziale Systeme bilden und ihre eigene Realität erzeugen.⁴⁶² Die Festlegung des Referenzpunktes auf soziale statt auf psychische Systeme ist kontingent und beeinflusst die zu gewinnenden Erkenntnisse. Das Individuum, genauer das psychische System, stellt im Rahmen der Systemtheorie ebenfalls eine mögliche Systemreferenz dar. Genauer sind damit die psychischen Systeme bezeichnet, die ihre Autopoiesis auf Basis von Bewusstsein betreiben.⁴⁶³ Wie bereits gezeigt wurde, sind soziale und psychische Systeme strikt voneinander getrennte, autopoietische Systeme. Ein soziales System ist unabhängig von den individuellen Bewusstseinsystemen und sein Wissen ist autonom.⁴⁶⁴ Der Vorteil des sozialen Bezugspunktes ist darin zu sehen, dass auf generalisierende Aussagen von einzelnen Bewusstseinsystemen auf eine Gesamtheit verzichtet werden kann, da ein konkret abgegrenztes, empirisch beobachtbares System gegeben ist.⁴⁶⁵ Dieses Vorgehen wird als methodologischer Kollektivismus im Gegensatz zum methodologischen Individualismus bezeichnet.⁴⁶⁶ Die Festlegung des Referenzpunktes beim Individuum zur Beobachtung sozialer Phänomene würde aufgrund der Geschlossenheit der Systeme bedingen, dass die Inter-subjektivität, welche nur in der Umwelt des einzelnen Bewusstseinsystems liegen kann, für jedes Individuum eine andere ist.⁴⁶⁷ Abstimmung von Individuen, also das „Inter“, wird durch den Begriff des Systems ersetzt.⁴⁶⁸

Das Forschungsziel eines systemtheoretischen Wissenschaftsverständnisses ist nicht die Erklärung, sondern das Verstehen der Vorgänge. Verstehen erfordert, die Prozesse der Wahr-

⁴⁶⁰ Die Notwendigkeit der Angabe einer jeweiligen Systemreferenz ergibt sich aus der Herausnahme der Systeme aus der Welt und der dadurch bedingten je eigenen Umweltperspektive. Vgl. Luhmann, N. (1994), S. 51 f.; Luhmann, N. (2005a), S. 44; Luhmann, N. (2009j), S. 11. Andere Bezeichnungen wären Pluralismus oder Beliebbarkeit der Diskurse.

⁴⁶¹ Wie in Kapitel 5 noch dargestellt wird, gibt es nicht nur ein soziales System, sondern mehrere und auch verschiedene Arten.

⁴⁶² Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 11.

⁴⁶³ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 83.

⁴⁶⁴ Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 50 ff.

⁴⁶⁵ Vgl. Hutter, M. (1990), S. 487 f.; Luhmann, N. (1993/2002), S. 124. Individuen können als Bewusstseinsysteme aufgefasst werden, die sich mittels Bewusstseinsoperationen autopoietisch schließen. Luhmann setzt jedoch bei sozialen Systemen an, was für ihn den Vorteil bietet, sich nicht für eines von rund 6,8 Milliarden Bewusstseinsystemen (Quelle: Statistisches Bundesamt (2010)) entscheiden zu müssen. Die Aussagen, die durch Beobachtung eines Bewusstseinsystems gewonnen werden könnten, wären aufgrund der operativen Geschlossenheit jedes Bewusstseins zudem nicht verallgemeinerbar.

⁴⁶⁶ Die Unterscheidung in Individualismus und Kollektivismus stammt noch aus einer Zeit vor der Aufspaltung der Sozialwissenschaften in Teildisziplinen. Es handelt sich um Extrempole, zwischen denen weitere methodische Ansätze möglich sind. Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 28 f.; Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2008), S. 106.

⁴⁶⁷ Vgl. Luhmann, N. (1986/2008), S. 168.

⁴⁶⁸ Aus Sicht des Sozialen ergibt sie sich durch seine Letztelemente, die Kommunikation, als Einheit der drei Selektionen Information, Mitteilung und Verstehen. Aus Sicht einer am Individuum ansetzenden Theorie bleibt Kommunikation immer Handeln. Vgl. Luhmann, N. (1986/2008), S. 168 ff.

nehmung und der Zuschreibung von Sinn durch die beobachteten Beobachter zu rekonstruieren.⁴⁶⁹ Ein Beobachter zweiter Ordnung hinterfragt, wie ein Beobachter erster Ordnung beobachtet, wie er sich also selbst konstruiert. Dazu ist zu beobachten, auf Basis welcher Operationen sich dieser aus der Welt herausnimmt.⁴⁷⁰ Verstehen, als Forschungsziel, endet in der Beschreibung der Funktionsweise von Systemen. Eine Funktion beschreibt die kontingente Beziehung zwischen Problem und Problemlösung.⁴⁷¹ Die daraus resultierende Erkenntnis kann aufgrund der autopoietischen Reproduktionsweise der Systeme weder vorhergesagt noch auf andere Systeme übertragen werden.⁴⁷² Jedoch können funktionale Äquivalente erkannt werden. Diese liegen vor, wenn die Lösung eines Problems zugleich zur Lösung anderer Probleme beitragen kann oder wenn es für ein Problem mehrere Lösungen gibt.⁴⁷³ Die funktionale Methode bildet die methodische Grundlage in Luhmanns Systemtheorie.⁴⁷⁴ Sie ist das Pendant zur Kausalanalyse des Realismus. Die funktionale Methode ermöglicht es auch zu sehen, dass bereits die Unterscheidung von Problem und Lösung bzw. von System und Umwelt kontingent ist.⁴⁷⁵ Da Autopoiesis im System stets symmetrisch abläuft, sind alle Kausalitäten, alle regulativen Ideen künstlich durch einen Beobachter in ein zirkulär gebautes System eingefügt.⁴⁷⁶ Diesen Beobachter gilt es zu beobachten, um die Konstruktion von Kausalität zu entschlüsseln.⁴⁷⁷ Das Beobachtungsschema der Kausalität zwingt dazu, eine Kopplung von Ursachen und Wirkungen zu unterstellen, die nur in der Gegenwart erfolgen kann.⁴⁷⁸ Durch die

⁴⁶⁹ Vgl. Cappallo, S. (2006), S. 31 in Anlehnung an Habermas, J. (2006), S. 159 ff.

⁴⁷⁰ Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 191.

⁴⁷¹ Unter „Funktion“ versteht Luhmann die Lösung von Problemen in bestimmten Systemen. Somit kann gefragt werden, ob auch andere Lösungen für das zugrunde liegende Problem denkbar wären. Damit erweitert Luhmann das klassische Begriffsverständnis, das unter Funktion kausale Zielerreichung versteht, um einen vergleichenden Aspekt. Vgl. Luhmann, N. (2005b), S. 262. Sowohl das Problem als auch dessen Lösung ist kontingent. Siehe zum Zusammenhang von Funktion und Kausalität auch Luhmann, N. (1962/2009).

⁴⁷² Dies wäre lediglich dann möglich, wenn es sich um triviale Maschinen handeln würde. Diese transformieren einen Input nach starren Regeln in einen Output. Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 180.

⁴⁷³ Vgl. Krause, D. (2005), S. 14. Das ist bereits mittels des in der Ökonomik gebräuchlichen Zweck-Mittel-Schemas ersichtlich.

⁴⁷⁴ Vgl. Luhmann, N. (1964/2009), S. 39-67. Die funktionale Methode bei Luhmann ist nicht zu verwechseln mit dem kausalwissenschaftlichen Funktionalismus, der an die Ontologie des Seins anknüpft. Vgl. zur funktionalen Methode insbesondere Luhmann, N. (1964/2009) und Schützeichel, R. (2003), S. 235 ff.

⁴⁷⁵ Die funktionale Methode wird in der späteren Fassung von Luhmanns Theorie, nach Umstellung auf Autopoiesis, auch als kybernetische Methode bezeichnet. Die Merkmale einer Theorie der Beobachtung werden jedoch beibehalten. Vgl. Krause, D. (2005), S. 14 f.

⁴⁷⁶ Vgl. Luhmann, N. (2009j), S. 10.

⁴⁷⁷ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 23; Luhmann, N. (2006), S. 178.

⁴⁷⁸ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 654; Luhmann, N. (2000/2008), S. 23; Luhmann, N. (2009g), S. 164. Das Verhältnis von Kausalität und Zeit beschreibt die Einheit von Ursache und Wirkung. Dabei kann die Gegenwart in die Vergangenheit oder Zukunft projiziert werden. Demnach handelt es sich bei Kausalität um Zeit, die in ein bestimmtes Schema gebracht wurde. Kausalität ist selbst weder Ursache noch Wirkung. Und gerade deshalb kann sie nach Luhmann zur Beschreibung der Welt herangezogen werden. Kausalität ist ein Medium, das durch die möglichen Ursachen und Wirkungen gebildet wird. Ein Beobachter kann darin Formen erzeugen, indem er bestimmte Ursachen und Wirkungen miteinander koppelt. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 179 ff. Zum Verhältnis von Medium und Form in der Systemtheorie siehe Kapitel 5.4.1.

Auswahl bestimmter Ursachen bzw. Wirkungen reduziert das Kausalitätsschema Komplexität.⁴⁷⁹ Es ist ein vereinfachtes Schema der Beobachtung.

Die Frage, die sich aufgrund der internen Konstruktion von Realität ergibt, ist nicht die nach der Einheit von Erkenntnis und ihrem Gegenstand, sondern nach der Bewährung der Konstruktion. Wie wird sichergestellt, dass die Welt ihre Verletzung hinnimmt? Die Unterscheidung bestimmt unseren Umgang mit der Welt und erlangt durch ihren operationellen Charakter Wirklichkeitsrelevanz.⁴⁸⁰ Im Nachhinein zeigt sich, was die Operationen in der Welt ausrichten.⁴⁸¹ Letztlich kommt es lediglich darauf an, dass die Welt ihre Verletzung durch eine Unterscheidung toleriert. Demnach ergibt sich nicht Objektivität oder Wahrheit, sondern Viabilität als Anforderung an Erkenntnis.⁴⁸² Eine objektive Messung der Qualität, die die Überlegenheit der einen über die andere Konstruktion belegen könnte, scheidet aus.⁴⁸³ Viabilität ist ein ursprünglich aus der Evolutionstheorie stammender Begriff und ist auf Ernst von Glasersfeld zurückzuführen.⁴⁸⁴ In der Evolutionstheorie bezeichnet der Begriff die Eigenschaft eines Organismus, an seine Umwelt angepasst zu sein und deutet auf seine Überlebensfähigkeit hin.⁴⁸⁵ Viabilität weist eine dynamische Komponente auf, da es um Überlebensfähigkeit in einer sich ändernden Umwelt durch Lernen geht.⁴⁸⁶ Übertragen auf die Theorie sozialer Systeme bedeutet Viabilität, dass die Realitätskonstruktion lediglich unter sich ändernden Umständen passend oder möglich, im Sinne von brauchbar, sein muss. Sie muss funktionieren und darf nicht durch Konflikt mit der Welt scheitern.⁴⁸⁷ Die Lösung eines jeden Systems ist für sich zu betrachten. Dass etwas funktioniert, bedeutet nicht, dass es auf andere Systeme übertrag-

⁴⁷⁹ Es ist dementsprechend festzuhalten, dass eine Beobachtung mittels des Kausalitätsschemas möglich bleibt, jedoch nicht die volle Komplexität des Untersuchungsgegenstandes erfasst wird. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 213. Des Weiteren erzeugt das Beobachten im Schema der Kausalität die Möglichkeit der Zurechnung als Handeln, die zu einer Kontrollillusion führt. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 23. Siehe zur Kontrollillusion im Bereich der Rechnungslegung auch Dermer, J. D./Lucas, R. G. (1986).

⁴⁸⁰ Der Realitätswert einer Beobachtung „liegt [...] *ausschließlich in der Realität der Beobachtungsoperationen selbst*, das heißt im Austesten eines Widerstandes, der nicht in einer gegenständlichen Außenwelt liegt, *sondern ausschließlich in der rekursiven Vernetzung der Beobachtungsoperationen selbst*. [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“ Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 538. Vgl. auch Luhmann, N. (2006), S. 137.

⁴⁸¹ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 115. Es gibt kein logisches Ende der Erkenntnis, sondern es wird immer neue Unterscheidungen geben. „Ihr Ende wird eine (ob technisch oder nicht technisch ausgelöste) Naturkatastrophe sein.“ Luhmann, N. (1990/2005), S. 548. Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 93; Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 115.

⁴⁸² Vgl. Glasersfeld, E. v. (1987/1992), S. 88. Diese Anforderung gilt nicht speziell für wissenschaftliche Erkenntnis, sondern generell.

⁴⁸³ Damit ist es auch unmöglich, die Überlegenheit einer Theorie gegenüber einer anderen aus einem konstruktivistischen Verständnis von Erkenntnis abzuleiten. Verschiedene Theorieangebote können nebeneinander bestehen. Vgl. Wrona, T. (2006), S. 190.

⁴⁸⁴ Vgl. Glasersfeld, E. v. (1987/1992), S. 82.

⁴⁸⁵ Die Angepasstheit ergibt sich passiv durch Variationen, die selektiert und stabilisiert werden. Angepasstheit kann vom Organismus nicht durch eine aktive Tätigkeit herbeigeführt werden.

⁴⁸⁶ Im Gegensatz zur Viabilität ist Passen auf einen Zeitpunkt bezogen. Vgl. Glasersfeld, E. v. (1987/1992), S. 88.

⁴⁸⁷ Aufgrund der negativen Kontrolle hält von Glasersfeld den Begriff der Viabilität für geeigneter als den der Anpassung. Vgl. Glasersfeld, E. v. (1987/1992), S. 183. Ein Scheitern an der Welt wäre möglich. Dieses Konzept zeigt sich auch deutlich bei Luhmann, wenn er thematisiert, wie lange die Welt die Verletzung mittels der Unterscheidung hinnimmt. Vgl. Glasersfeld, E. v. (2010), S. 19; Luhmann, N. (2009I), S. 223. Ein Kapitän, der eine Meerenge mit Untiefen ohne Echolot und Seekarte ohne Kollision durchquert, hat einen viablen Weg gefunden. Es kann jedoch nahezu beliebig viele andere viable Wege geben. Vgl. Maur, E. v. (2009), S. 144.

bar ist. Somit sind die mittels der Systemtheorie zu gewinnenden Erkenntnisse stets systembezogen und gelten nur für den betrachteten Einzelfall.⁴⁸⁸

„Für die Wissenschaftstheorie selbst führt das [Beobachten von Beobachtungen, Anm. d. Verf.] in einen radikalen (aber weder idealistischen noch subjektivistischen) Konstruktivismus.“⁴⁸⁹ Wissenschaftliche Erkenntnisse besitzen nur innerhalb des sie erzeugenden Systems, der Wissenschaft, Gültigkeit (kognitive Realität).⁴⁹⁰ Die Welt ist für die Wissenschaft stets unerschaffbar und wird nur mittels der eigenen Unterscheidung intern als Realität konstruiert.⁴⁹¹ Jeder Beobachter, auch die Wissenschaft, operiert mittels seiner eigenen Unterscheidung, wobei es keine Überlegenheit der einen oder anderen Unterscheidung gibt. Dies bedeutet jedoch nicht Beliebigkeit, sondern Bindung an die eigenen, einmal getroffenen Unterscheidungen. Durch die rekursive Vernetzung der Beobachtungen mithilfe einer Unterscheidung bilden sich „Eigenwerte“, die durch eine einzelne Beobachtung nicht korrigiert werden können.⁴⁹² Innerhalb eines auf einer Anfangsunterscheidung aufbauenden Systems legt dieses selbst fest, was die Fortsetzung eigener Operationen ermöglicht.⁴⁹³

Dies führt zu weiteren Ansprüchen an die Konstruktion eines Systems, nämlich Kohärenz und Konsistenz.⁴⁹⁴ Die Wahl der Unterscheidung ist zunächst beliebig. Jedoch muss alles Weitere daran anschließen. Die Operationen sind rekursiv miteinander zu vernetzen, was eine Beliebigkeit verhindert. Die Konstruktion muss demnach konsistent, in sich geschlossen, sein und darf sich nicht selbst widersprechen.⁴⁹⁵ So müssen sowohl die Realitätskonstruktionen von Subsystemen mit der des übergeordneten Systems zusammenpassen als auch die Aussagen zu verschiedenen Ebenen der Systembildung konsistent sein.⁴⁹⁶ Bezogen auf die Wissenschaft gelten Forschungsergebnisse als legitimiert, solange ein Verfahren oder eine Methode durchgängig Anwendung findet. Eine Konstruktion ist kohärent, sofern sie mit anderen zusammen-

⁴⁸⁸ Vgl. Wrona, T. (2006), S. 193 f. Er nennt noch weitere Merkmale qualitativer Sozialforschung. Diese sind jedoch aus meiner Sicht nicht uneingeschränkt auf die Systemtheorie übertragbar.

⁴⁸⁹ Luhmann, N. (2009e), S. 26.

⁴⁹⁰ Jedes psychische System kann seine eigenen Unterscheidungen treffen. Die Wissenschaft als soziales System operiert jedoch auf Basis ihrer eigenen Unterscheidung unabhängig vom Individuum. Die Unterscheidung wahr und unwahr ist eine von vielen möglichen Unterscheidungen. Vgl. Luhmann, N. (2001/2007-a), S. 256. So ist auch die Verfasserin bzw. ihr psychisches System von der hier vorliegenden Arbeit in Textform zu unterscheiden, die Teil einer mitgeteilten Information ist und darauf hofft, vom Leser verstanden zu werden. Dies führt zur Entstehung von Kommunikation und ist Element des sozialen Systems.

⁴⁹¹ Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 208 f, S. 412.

⁴⁹² Systemtheorie kann aus diesem Grund nicht normativ sein. Vgl. Luhmann, N. (2009d), S. 223 f. Das gilt für die Wahrnehmung anderer Beobachter und dient der Koordination menschlichen Verhaltens. Die Eigenwerte bilden die Realität der unter einem bestimmten Schema beobachtenden Systeme. Die Unterscheidung von Sein und Nichtsein und die ihr folgende Unterscheidung von Subjekt und Objekt haben sich in unserer Sprache und in unserem Denken verfestigt. Die Verfestigung der Eigenwerte erschwert demnach das Umdenken auf die von der Systemtheorie geforderte Denkweise.

⁴⁹³ Das System ist stets nur die eine Seite der Unterscheidung. Auf deren anderer Seite ist immer die Umwelt. Diese muss die Fortsetzung der Operationen des Systems tolerieren.

⁴⁹⁴ Vgl. Luhmann, N. (1990/2005), S. 372. Luhmann sieht jedoch den Begriff der „informationellen Redundanz“ als geeigneter an.

⁴⁹⁵ Es ist Aufgabe des Systemgedächtnisses, die Konsistenz der Operationen zu prüfen. Vgl. Dammertz, A. (2001), S. 161; Luhmann, N. (2001/2007-b), S. 219.

⁴⁹⁶ Das gilt für Interaktionen, Organisationen und Funktionssysteme, die alle mit den Aussagen zur Gesellschaft, als umfassendes soziales System im Einklang stehen müssen.

passt und diesen nicht entgegensteht.⁴⁹⁷ Innerhalb einer Ebene der Systembildung müssen demnach die Realitätskonstruktionen verschiedener Arten von Systemen ebenso wie Aussagen über diese zusammenpassen.⁴⁹⁸ Diese Anforderungen erlauben einen Vergleich der verschiedenen Systeme und somit die Aufdeckung funktionaler Äquivalente.⁴⁹⁹

Das Wissenschaftsverständnis der Systemtheorie kann wie folgt zusammengefasst werden. In einer nicht zugänglichen und unbestimmten Welt beobachtet die Wissenschaft die konstruierte Realität anderer Systeme. Sie versucht zu verstehen, wie die Konstruktion erfolgt und wie die Welt ihre Verletzung hinnimmt.⁵⁰⁰ Erkenntnistheorie begründet demnach nicht länger Erkenntnis, sondern reflektiert ihre Unwahrscheinlichkeit.⁵⁰¹ An wissenschaftliche Erkenntnisse ergeben sich die gleichen Anforderungen wie an alle übrigen Erkenntnisse bzw. Beobachtungen. Sie müssen in der Welt überleben.

4.3 Konsequenzen der Umstellung des methodischen Bezugsrahmens

In diesem Kapitel werden zunächst die erkenntnistheoretischen Positionen von Systemtheorie und Realismus kurz zusammengefasst. Im Anschluss werden die Konsequenzen einer Umstellung des methodischen Bezugsrahmens für die Untersuchung des Wandels der Internationalen Rechnungslegung herausgearbeitet. Dieses wird zusätzlich anhand einer Rekonstruktion der Neuen Institutionenökonomik aus Sicht der Systemtheorie verdeutlicht.

In der nachfolgenden Tabelle sind die erkenntnistheoretischen Positionen und die jeweiligen Anforderungen an wissenschaftliche Erkenntnis von Realismus und Systemtheorie nochmals zusammengefasst. Beide Positionen bauen darauf auf, dass der Zugang zur Welt verschlossen ist. Jedoch gehen Vertreter beider Positionen mit der Unmöglichkeit des direkten Zugangs unterschiedlich um. Das führt zu einem unterschiedlichen Urteil über die Existenz der Welt und abhängig davon über die Realität.⁵⁰²

⁴⁹⁷ Im Zusammenhang mit der konstruktivistischen Erkenntnistheorie wird oft von einer Kohärenztheorie der Wahrheit gesprochen. Vgl. dazu Young, J. O. (2008). Jedoch ist die Verwendung des Wahrheitsbegriffs für die oben geschilderte Vorgehensweise der Systemtheorie nicht treffend.

⁴⁹⁸ Genau das verdeutlicht Luhmann mit seiner als Gesellschaftstheorie gedachten Theorie sozialer Systeme, indem er ihre Anwendbarkeit auf Funktionssysteme und Organisationen demonstriert und sie zudem aus der allgemeinen Systemtheorie ableitet bzw. die Funktionssysteme anhand konsistent aus der Theorie der Gesellschaft abgeleiteter Aussagen vergleichbar macht. Arten und Ebenen der Systembildung sind somit zu unterscheiden. Zwischen den Arten von Systemen sind kohärente Aussagen zu treffen. Bei einer Verschiebung der Beobachtung auf die nächst tiefere Ebene müssen die Aussagen mit der höheren Ebene im Einklang stehen, also konsistent sein.

⁴⁹⁹ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 17 f. Siehe auch die Ausführungen zur funktionalen Methode Luhmann, N. (1964/2009) und daneben die durchaus kritischen Ausführungen bei Gikas, M. (1986).

⁵⁰⁰ Der Diskurs führt zu übereinstimmenden Weltansichten verschiedener Individuen. Hingegen können bei subjektiver Sicht auf die Welt Abweichungen bestehen bleiben.

⁵⁰¹ Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 54.

⁵⁰² Vgl. Schurz, G. (2008), S. 56. Nach ihm sind beide Theorien im epistemischen Konstruktivismus verwurzelt, jedoch nur der Konstruktivismus auch im ontologischen Konstruktivismus.

	Realismus (Kritischer Rationalismus)	Theorie sozialer Systeme (Konstruktivismus)
Welt	Sein	Möglichkeitenpotenzial, Rauschen
Realität	Abbild der Welt	Konstruktion eines Beobachters
Erkenntnis	Übereinstimmung von Welt und Realität	Beobachtung der Konstruktion eines Beobachters
Standpunkt des Wissenschaftlers	Unabhängiger Beobachter Kluft zwischen Welt und Erkenntnis	Teil des Erkenntnisprozesses Einfluss auf das Ergebnis
Referenzpunkt	Individuum	System
Forschungsziel	Erklärung (Kausalanalyse; Warum-Fragen)	Verstehen (Funktionale Analyse; Wie-Fragen)
Anforderung an wissenschaftliche Erkenntnis	Objektivität Reliabilität Validität	Viabilität Kohärenz Konsistenz

Tabelle 3: Gegenüberstellung von Systemtheorie und Realismus⁵⁰³

Erkenntnis entsteht im Realismus durch Übereinstimmung von Realität und Welt. Ziel ist es, die Welt zu erforschen. Diese wird mit konkreten Eigenschaften als gegeben vorausgesetzt. Die Entstehung der Welt kann nicht hinterfragt werden. Die Suche nach Erkenntnis wird an dieser Stelle abgebrochen oder auf eine andere Ebene transformiert. Die Systemtheorie sucht Erkenntnis hingegen in den durch Systemoperationen gebildeten Realitäten. Sie trifft keine Wesensannahmen über die Welt, sondern setzt sie lediglich als Rauschen voraus, welches Systembildung und damit Beobachtung ermöglicht. Das Ziel kann dementsprechend nicht eine Übereinstimmung von Welt und Realität sein, sondern muss in der Bewährung der systemspezifischen Konstruktionen gesehen werden. Die Systemtheorie setzt keine Gegebenheiten voraus, sondern erklärt deren Entstehung.⁵⁰⁴ Die Frage nach dem Anfang ist lediglich mit dem

⁵⁰³ Eigene Darstellung in Anlehnung an Rüegg-Stürm, J. (2003), S. 23. Zu einer theseartigen Gegenüberstellung von Realismus und radikalem Konstruktivismus siehe auch Dettmann, U. (1999), S. 225 f. Die Funktion wissenschaftlichen Arbeitens ist in den vorherigen Ausführungen nicht behandelt worden. Eine ausführliche Übersicht über die aus konstruktivistischen Vorstellungen abgeleiteten Funktionen findet sich bei Cappallo, S. (2006), S. 40 f. Einen guten Überblick über erkenntnistheoretische Grundannahmen in der Rechnungslegung und der entsprechenden Forschung bietet Lukka, K. (1990).

⁵⁰⁴ Sowohl das Subjekt als auch das Objekt der traditionellen Theorie sind Konstruktionen.

Hinweis, es handele sich um eine in Form gebrachte Paradoxie, zu beantworten. Damit ist die Systemtheorie zirkulär.⁵⁰⁵

Gütekriterien für Theoriebildung ermöglichen einen Vergleich der erkenntnistheoretischen Positionen. Weick nennt in Anlehnung an Thorngate Allgemeinheit, Einfachheit und Genauigkeit als Gütekriterien, wobei niemals alle drei zugleich durch eine Theorie erfüllt werden können. Weick hat das an einer Uhr symbolisiert, bei der Allgemeinheit auf 12.00 h, Genauigkeit auf 4.00 h und Einfachheit auf 8.00 h liegen.⁵⁰⁶ Realismus liegt dann bei 10.00 h und Systemtheorie bei 2.00 h. Die Systemtheorie verzichtet auf Einfachheit, wenn sie Unmöglichkeit des Zugangs zur Welt berücksichtigt und von der selbstreferenziellen Konstruktion der Realität ausgeht. Der Realismus opfert hingegen die Genauigkeit, da er auf Wesensannahmen aufbaut, die sich nicht begründen lassen.

Die Ausführungen dieses Kapitels haben weiterhin gezeigt, dass die Systemtheorie im Gegensatz zum Realismus keine speziellen Anforderungen an wissenschaftliche Erkenntnis stellt, sondern an jede Form der Erkenntnis die gleichen. Die verschiedenen Kriterien werden an dieser Stelle nicht nochmals behandelt. Es bleibt festzuhalten, dass das Erkenntnisinteresse in der Systemtheorie der Realität eines Beobachters gilt. Alle Erkenntnis bezieht sich demnach lediglich auf den beobachteten Einzelfall. Dies und die weiteren in der oben abgebildeten Tabelle zusammengefassten Auswirkungen der Umstellung der theoretischen Grundlage sind im Folgenden zu beachten.

Der radikale Bruch mit den üblichen erkenntnistheoretischen Grundlagen, die fest in unserem Alltagsdenken und unserer klassischen Auffassung von Wissenschaft verwurzelt sind, führt zu Verständnisschwierigkeiten bei der Systemtheorie. Das gilt insbesondere, weil die Sprache an die tradierte Struktur von Subjekt und Objekt gebunden ist.⁵⁰⁷ Im Rahmen der Systemtheorie werden oftmals Begriffe in einem anderen Zusammenhang verwendet.⁵⁰⁸ Dadurch sind die Werke Luhmanns schon rein sprachlich schwer nachvollziehbar.⁵⁰⁹ Vor diesem Hintergrund stellt Gripp-Hagelstange die Frage „Kann man können, was man nicht kann?“⁵¹⁰ Die Systemtheorie regt zu neuem Denken an.⁵¹¹ Die Anwendung der Systemtheorie auf die vorliegende

⁵⁰⁵ Die Ebenen wurden beispielsweise durch Unterscheidungen wie Subjekt/Objekt oder transzendental/empirisch eingeführt. Vgl. Luhmann, N. (2005a), S. 34 f.

⁵⁰⁶ Vgl. Thorngate, W. (1976), S. 406; Weick, K. E. (1995/2007), S. 55. Thorngate spricht bei diesen Kriterien lediglich von sozialen Verhaltenstheorien.

⁵⁰⁷ Vgl. Luhmann, N. (1979/2009-b), S. 196. Siehe zum Problem der Sprache bereits die Ausführungen der Einleitung dieser Arbeit.

⁵⁰⁸ Demnach würde Luhmanns Ansatz eine eigene Sprache erfordern, die wir jedoch aufgrund unserer Verwurzelung in der Tradition nicht denken können.

⁵⁰⁹ Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 144. Vgl. allgemein zur begrifflichen Abstraktion bereits Schrape, K. (1977), S. 144.

⁵¹⁰ Gripp-Hagelstange, H. (1997), S. 146. Luhmann selbst hat zahlreiche Veröffentlichungen zu den Funktionssystemen und zu Organisationen verfasst, bleibt jedoch auf einer sehr abstrakten Ebene. Er führt lediglich in sein Denken ein.

⁵¹¹ Das gilt bereits für den Konstruktivismus an sich. Vgl. Rusch, G. (1987), S. 206 ff. Die Systemtheorie setzt nur noch radikaler an. Zehn Gebote systemischen Denkens können bei Simon, F. B. (2007), S. 112 ff. nachgelesen werden. Zum systemtheoretischen Denken, jedoch nicht explizit auf Luhmann bezogen, siehe ebenfalls Kratky, K. W. (1989)

Forschungsfrage stellt einen Versuch dar, auf eine neue Weise zu denken. Bevor dieser jedoch unternommen werden kann, sind die bisherigen Einblicke in die Systemtheorie nochmals zusammenzufassen, um ihre Eignung abschließend zu beurteilen und die Konsequenzen hervorzuheben.

Ausgangspunkt bildet die Umstellung des methodischen Referenzpunktes. Die klassischen Arbeiten der Rechnungslegungsforschung verwenden aufbauend auf der Neuen Institutionenökonomik in der Regel Individuen und ihr Verhalten als Ausgangspunkt der Analyse. Die Systemtheorie hingegen setzt bei sozialen Systemen an und verlagert die Individuen in die Umwelt. Dass beide Ansatzpunkte zur Analyse von Institutionen und ihres Wandels geeignet erscheinen, wurde bereits in Kapitel 2.6 deutlich hervorgehoben. Insbesondere bei der Betrachtung des Wandels der Institution ergeben sich jedoch unterschiedlich gelagerte Einblicke. Aus Sicht der Neuen Institutionenökonomik verändern sich Institutionen aufgrund bewusst getroffener Entscheidungen der Individuen.⁵¹² Diese versuchen, bei gegebenen Handlungsalternativen ihren monetären Nutzen zu maximieren.⁵¹³ Institutionen sind aufgrund der beschränkten Rationalität der Individuen ein Mittel dazu.⁵¹⁴ Ändern sich die Rahmenbedingungen der Entscheidungssituation oder die Präferenzen der Individuen, sind bestehende Institutionen durch neue zu ersetzen oder zu ändern. Diesen Gedanken liegt ein mathematisches Kalkül zugrunde. Bei Kenntnis aller Einflussfaktoren könnte das Ergebnis der individuellen Entscheidung vorhergesagt werden. Individuen werden als triviale Maschinen beschrieben.⁵¹⁵ Diese Sicht betont somit die Möglichkeit, Veränderungen von Institutionen bewusst zu steuern.

Bereits die Erweiterung dieser Sichtweise durch Berücksichtigung der Erkenntnisse weiterer Forschungsrichtungen des Neo-Institutionalismus in der Neuen Institutionenökonomik lässt an der bewussten Steuerung des Wandels von Institutionen Zweifel aufkommen. Diese spiegeln nicht die aktuellen Präferenzen der Individuen wider, sondern sind historisch gewachsen. Sie bestehen unabhängig von dem mit ihrer Entstehung befolgten Zweck fort. Zudem ist die Wahl einer Institution nicht allein auf monetäre Überlegungen zurückzuführen, sondern weitere Erklärungsfaktoren wie Vertrauen und Macht sind zu berücksichtigen.⁵¹⁶ Das Ergebnis der individuellen Entscheidungen lässt sich dann bereits nur noch schwer bestimmen. Dazu

⁵¹² Dieser Sachverhalt kann unter Zuhilfenahme des klassischen Verständnisses von Systemen folgendermaßen beschrieben werden: Die Individuen sind die Elemente des Systems, dessen Verhalten sich unter Kenntnis der Relationen der Elemente zueinander vorhersagen lässt. Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 180.

⁵¹³ Nun wird offensichtlich, dass diese Theorie auf den erkenntnistheoretischen Grundlagen des Realismus aufbaut. Die Alternativen werden als „gegeben“ vorausgesetzt. Es wird vernachlässigt, dass die Individuen ihre Möglichkeiten erst konstruieren. Vgl. dazu Priddat, B. P. (1994), S. 1 ff.

⁵¹⁴ Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 54.

⁵¹⁵ Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 181 ff.

⁵¹⁶ Es handelt sich um eine Erweiterung des Verhaltensmodells des Homo oeconomicus. Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 46.

werden zumeist nur wenige Einflussfaktoren in der Erklärung berücksichtigt und vieles außer Acht gelassen.⁵¹⁷

In der Systemtheorie muss der Steuerungsoptimismus letztlich ganz aufgegeben werden.⁵¹⁸ Aufgrund der operativen Geschlossenheit des Systems ist ein direkter Einfluss ausgeschlossen.⁵¹⁹ Vielmehr entscheidet das System selbst, durch was es sich irritieren lässt. Somit ist aus Sicht der Theorie unbestimmt, welche Einflussfaktoren zu berücksichtigen sind.⁵²⁰ Konkret wählt Luhmann autopoietische soziale Systeme als Referenzpunkt seiner Theorie. Diese können bestehen, „ohne dass ein Individuum seinem Selbstverständnis nach davon profitiert. [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“⁵²¹ Von der Entscheidungs- bzw. Handlungsrationalität der Individuen wird somit auf Systemrationalität umgestellt. Diese ist in der Fortsetzung der eigenen Autopoiesis, also der fortlaufenden Erzeugung und des Anschlusses neuer Operationen, konkret Kommunikationen, zu sehen.⁵²² Das System ändert sich mit jeder Operation, sodass Wandel als Normalfall anzusehen ist, wohingegen Bestand und Identität erklärungsbedürftig erscheinen.⁵²³ Die Systemtheorie scheint demnach besonders geeignet, endogene soziale Entwicklungen und Veränderungen in Folge der Evolution zu erklären.⁵²⁴ Sie ist im Gegensatz zur Neuen Institutionenökonomik, die ihren Fokus mit Bezug zur Entscheidungssituation auf einen Zeitpunkt legt, eher langfristig orientiert. Die Systemtheorie ist besonders geeignet, die Veränderung im Zusammenhang mit dem Wandel der Gesellschaft zu beleuchten.⁵²⁵

Die Wahl eines sozialen Systems als Referenzpunkt der Analyse verschiebt das Individuum in dessen Umwelt. Es ist daran zu erinnern, dass sich in der Systemtheorie System und Umwelt

⁵¹⁷ Hier zeigt sich die oben beschriebene komplexitätsreduzierende Wirkung einer Beobachtung im Kausalschema, in dem stets nur ausgewählte Ursachen mit bestimmten Wirkungen in Verbindung gebracht werden. Die eingeschränkte Berücksichtigung von Einflussfaktoren führt dazu, dass Versuche, Vorgaben für die Handlungen der Individuen zu machen, unweigerlich mit nicht intendierten Nebenfolgen verbunden sind.

⁵¹⁸ Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 43 ff.

⁵¹⁹ An dieser Stelle ist nochmals zu betonen, dass die Individuen, konkret psychische Systeme, für das soziale System Umwelt darstellen.

⁵²⁰ Es ist zu erinnern, dass die Systemtheorie nicht dem Wissenschaftsziel des Kritischen Rationalismus genügt. Aus dieser Perspektive betrachtet, wird sie aufgrund fehlender Erklärungen und Prognosen oftmals als nutzlos empfunden. Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 197 f.

⁵²¹ Luhmann, N. (2006), S. 87 f. Die Systemtheorie spricht Systemen somit die Fähigkeit zur Selbststabilisierung zu. Sie setzen dabei stets ihre eigene Existenz voraus. Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 54.

⁵²² Andernfalls würde das System aufhören zu existieren. Ein System ist nach Luhmann dann rational, wenn es ihm gelingt, die Differenz von System und Umwelt in sich hinein zu kopieren. So kann es die Auswirkungen seiner eigenen Operationen auf die Umwelt wahrnehmen. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 40.

⁵²³ Vgl. Ötsch, W. (1996), S. 42 f.

⁵²⁴ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 13; Hutter, M. (1990), S. 493.

⁵²⁵ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 34; Roellecke, G. (2000), S. 6. Luhmann konzipiert eine Theorie der Gesellschaft und bettet darin die anderen sozialen Systeme ein. Siehe dazu die Ausführung in Kapitel 5. Aufgrund der Forderung nach Kohärenz und Konsistenz der Theorie, müssen die Aussagen zueinander passen und dürfen nicht im Widerspruch zueinander stehen. Die Systemtheorie kann die Funktionssysteme der Gesellschaft auf ihre Funktionserfüllung und damit anhand von Äquivalenten untersuchen. Das geschieht als Fremdbeobachtung, wohingegen beispielsweise die Neue Institutionenökonomik eine Theorie der Wirtschaft ist und somit der Vergleich erschwert wird.

stets gegenseitig bedingen.⁵²⁶ Das System kann Anlässe für die eigenen Operationen in sich selbst oder seiner Umwelt suchen. So erlangt das Individuum soziale Relevanz, wenn es die Kommunikation anregt. Als Person, oder konkret im System (Wirtschafts-)Wissenschaft als Homo oeconomicus, wird es zur kommunikationserhaltenden Fiktion.⁵²⁷ Diese ermöglicht der Kommunikation weitere thematische Anschlüsse und trägt so zur Autopoiesis des sozialen Systems bei.⁵²⁸ Es ist zu bedenken, dass die Fiktion der Kommunikation nicht mit der Realität des psychischen Systems übereinstimmt.⁵²⁹ Die Systeme bleiben füreinander stets undurchsichtig. Weiterhin reduziert die vereinfachte Beobachtung der Kommunikation durch Zurechnung auf Individuen als Handlung Komplexität. Dies wird durch die Beobachtung im Schema der Kausalität noch verstärkt.⁵³⁰

Systemtheorie und Neue Institutionenökonomik erlauben demnach gänzlich anders gelagerte Einblicke in das soziale Phänomen „Institution“, die sich nicht notwendig widersprechen, sondern sich vielmehr ergänzen können.⁵³¹ Zur Erklärung der Geltung bestimmter Institutionen ist die Neue Institutionenökonomik aufgrund der Rationalitätsanforderung an die Entscheidung der Individuen besonders geeignet, da die Überlegenheit der einen oder anderen Institution in der Theorie abgebildet werden kann.⁵³² Die Systemtheorie erlaubt hingegen nicht, die eine oder andere Institution oder allgemeiner formuliert, Konstruktion, als überlegen anzusehen. Die funktionale Analyse ermöglicht jedoch, die Funktion von Institutionen zu hinterfragen und funktionale Äquivalente aufzuzeigen.⁵³³ Somit kann die Systemtheorie die

⁵²⁶ Der besondere Zusammenhang von Bewusstseinsystemen und sozialen Systemen wurde in Kapitel 3.5 geschildert. Bezogen auf den Kontext der Neuen Institutionenökonomik bedeutet dies, dass die Individuen bei der Wahl der Alternativen und bereits bei der Konstruktion der Möglichkeiten durch Kommunikation, also sozial, beeinflusst sind. Vgl. Priddat, B. P. (1994), S. 6. Der Konstruktion der Möglichkeiten kommt eine größere Bedeutung zu als der nur daran anschließenden Wahl. Vgl. Priddat, B. P. (1994), S. 8. Priddat argumentiert weiter, dass die soziale Ebene die individuelle überlagert, da ein Individuum nur die Handlungsmöglichkeiten als relevant erachtet, die auch andere in Erwägung ziehen und dies in der Kommunikation offenbaren. Vgl. Priddat, B. P. (1994), S. 15.

⁵²⁷ In der Ökonomie wurden über die Figur des Homo oeconomicus stets einseitige Motive unterstellt. Dieses Konstrukt ist „im Kontext wirtschaftlicher Transaktionen gerade deshalb erforderlich [...], weil man nicht wissen kann, wie individuelle Bewusstseinsoperationen von Moment zu Moment tatsächlich ablaufen.[Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“ Luhmann, N. (2006), S. 83. Vgl. Hutter, M./Teubner, G. (1994), S. 115. So entscheidet das soziale System selbst, wie es auf individuelle Kommunikationsofferten reagiert. Wie das Individuum zu der Auswahl kommt, ist für das soziale System irrelevant. Vgl. Priddat, B. P. (1994), S. 17. Es ist zu erinnern, dass auch die Systemtheorie Instanzen, „Akteure“, benötigt, die an der Kommunikation teilnehmen. Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 53.

⁵²⁸ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 84.

⁵²⁹ Dasselbe Ereignis ist in den beiden Systemen je aufgrund unterschiedlicher Einbindung in die Autopoiesis ein anderes. Die Bedingungen ändern sich bei der Überquerung der Grenze. Siehe auch Priddat, der zeigt, dass Ökonomen und Alltagsmenschen nicht dieselbe Sprache sprechen und so die Empfehlungen der Theorie nicht eins zu eins umgesetzt werden können. Wenn die Ökonomie das jedoch berücksichtigt, kann sie keine einfachen Erklärungen oder Prognosen mehr liefern. Vgl. Priddat, B. P. (1999), S. 10.

⁵³⁰ Vgl. Luhmann, N. (1978/2009), S. 69; Krause, D. (2005), S. 8. Zweckhandeln ist eine Möglichkeit der Komplexitätsreduktion, aber eben nur eine unter vielen.

⁵³¹ Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 54.

⁵³² Aus Sicht der Neuen Institutionenökonomik ist festzuhalten, dass die aus der beschränkten Rationalität der Akteure resultierende Unsicherheit Bedingung für die Existenz von Institutionen ist. Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 57.

⁵³³ Sie zeigt die Kontingenz der konkreten Institutionen und zugleich andere mögliche Funktionskontexte. Das Potenzial des Ansatzes wurde bereits bei den erkenntnistheoretischen Grundlagen deutlich.

Entstehung von Institutionen in einem größeren Zusammenhang betrachten.⁵³⁴ An dieser Stelle sind die Ausführungen noch sehr allgemein gehalten. Im weiteren Verlauf wird zu klären sein, was genau aus Sicht der Systemtheorie mit dem Begriff „Institution“ bezeichnet ist.⁵³⁵

Bevor das anders gelagerte Einblickspotenzial der Systemtheorie zur Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung herangezogen werden kann, sind einige konkretisierende Ausführungen zu sozialen Systemen erforderlich. Diese ermöglichen zum einen eine umfassendere Darstellung des Theoriepotenzials, da die bisher sehr abstrakt dargestellten Grundlagen der Systemtheorie auf die konkreten Systeme Gesellschaft, Funktionssystem und Organisation übertragen werden.⁵³⁶ Zum anderen ist auf dieser Basis zu entscheiden, welches System konkret zu beobachten ist. Dabei ist bereits an dieser Stelle nochmals zu betonen, dass das Ziel dieser Arbeit weder in der Ableitung allgemeingültiger Aussagen, noch in der Erklärung des „wahren“ Wandels der Internationalen Rechnungslegung liegt. Vielmehr wird zu verstehen versucht, wie die Internationale Rechnungslegung ihren Bestand sichern konnte. Alle Erkenntnisse hängen von dem konkret beobachteten System ab. Aufgrund des differenztheoretischen Ansatzes der Systemtheorie scheint nicht der Wandel, sondern vielmehr der Fortbestand, die Schaffung einer Identität, unwahrscheinlich. Dabei ist die Systemtheorie als theoretischer Bezugsrahmen durchgängig und widerspruchsfrei anzuwenden. Dies scheint aufgrund der Ausrichtung auf soziale Systeme, die Luhmann bereits an Organisationen, Funktionssystemen und der Gesellschaft erprobt hat, in einem umfassenden Rahmen möglich zu sein. Die Analyse der Internationalen Rechnungslegung darf nicht mit den Überlegungen Luhmanns im Widerspruch stehen und muss zudem auf Basis der allgemeinen Theorie in sich selbst geschlossen sein. Unter diesen Voraussetzungen wären die Anforderungen der Kohärenz und Konsistenz an eine Konstruktion der Realität erfüllt.⁵³⁷

⁵³⁴ Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 58.

⁵³⁵ Nicht nur dieser Begriff ist erläuterungsbedürftig, sondern auch „Organisation“ und „Norm“. Diese Begriffe werden häufig ohne genaue Definition und Abgrenzung gegeneinander verwendet. Das führt dazu, dass unterschiedliche Sachverhalte mit demselben Begriff bezeichnet werden und gleiche Sachverhalte mit verschiedenen Begriffen.

⁵³⁶ Diese Übertragung leistet Luhmann in seinen zahlreichen Werken bereits selbst. Das Ziel seiner theoretischen Bemühungen lag in der Formulierung einer der Struktur der Gesellschaft angemessenen Theorie der Gesellschaft.

⁵³⁷ Zudem muss die Analyse sich noch als viabel erweisen.

5. Soziale Systeme

Rechnungslegung wurde bereits in Kapitel 2.1 als soziales Phänomen charakterisiert. Somit scheint es angemessen, soziale Systeme als Referenzpunkt der weiteren Analyse heranzuziehen.⁵³⁸ In diesem Kapitel werden die in Kapitel 3 ausgeführten Grundlagen der Systemtheorie in Bezug auf soziale Systeme konkretisiert. Alles oben Gesagte bleibt weiter verbindlich, d. h., die Aussagen zu sozialen Systemen als eine Art autopoietischer Systeme dürfen nicht mit der Oberkategorie in Konflikt geraten.⁵³⁹ Jedoch können die Aussagen verfeinert werden. Alle autopoietischen Systeme schließen sich auf Basis einer spezifischen Operation. Bei sozialen Systemen ist diese Operation die Kommunikation.⁵⁴⁰ Luhmann unterscheidet folgende Arten sozialer Systeme: Gesellschaft, Funktionssysteme, Organisationen und Interaktionen.⁵⁴¹ „Über die *Regeln der Grenzziehung* und die *Strukturen der Selektion* bilden und unterscheiden sich die Systemtypen voneinander [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“⁵⁴²

Die Gesellschaft besteht aus allen prinzipiell füreinander erreichbaren Kommunikationen.⁵⁴³ Die übrigen Arten sozialer Systeme tragen in ihrer Autopoiesis auch stets zur Autopoiesis der Gesellschaft bei.⁵⁴⁴ Die moderne Gesellschaft hat verschiedene Funktionssysteme ausgebildet, die jeweils auf ein spezifisches Problem der Gesellschaft reagieren.⁵⁴⁵ Organisationen sind auf der Basis von Entscheidungen, einer speziellen Art der Kommunikation, geschlossene, autopoietische Systeme. Sie gründen ihre Beziehung zur personalen Umwelt auf Mitgliedschaft.⁵⁴⁶ Interaktionen sind Systeme, die sich auf Basis von Kommunikation unter räumlich Anwesenden bilden.⁵⁴⁷ Interaktionen sind stets zeitlich und räumlich begrenzt. Interaktionen sind sowohl

⁵³⁸ Das bedeutet zugleich, dass Menschen nur in ihrer kommunikativen Rolle, als Person, in der Arbeit Berücksichtigung finden. Innerpsychische Motive können außer Acht gelassen und nur in der Kommunikation geäußerte Motive berücksichtigt werden.

⁵³⁹ Es ist stets auf Kohärenz und Konsistenz der Theorie zu achten.

⁵⁴⁰ Somit müssen Systemtheorie und Kommunikationstheorie zusammen gedacht werden. Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 288.

⁵⁴¹ Darüber hinaus nennt Luhmann in seinem Spätwerk noch soziale Bewegungen als eigene Art sozialer Systeme. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 315 ff.; Luhmann, N. (2008a), S. 149 ff. Die Auflistung der Arten sozialer Systeme ist somit als nicht abschließend zu betrachten.

⁵⁴² Drepper, T. (2003), S. 45.

⁵⁴³ Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 40; Luhmann, N. (1975/2009), S. 12. Die Gesellschaft besteht, um das nochmals deutlich zu betonen, nicht aus Menschen, sondern aus Kommunikationen. Die Erreichbarkeit der kommunikativen Handlungen untereinander hängt von den Technologien ab.

⁵⁴⁴ Entsprechend der in Kapitel 4.2.2 formulierten Anforderungen an Erkenntnis müssen Aussagen über Organisationen als Subsysteme der Gesellschaft mit Aussagen über die Gesellschaft vereinbar sein. Aussagen über Interaktionen müssen mit denen zu Organisationen kohärent sein.

⁵⁴⁵ Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 36. Zum Begriff der Funktion siehe bereits Kapitel 4.2.2. Er wird auch nochmals in Kapitel 5.2 aufgegriffen, in dem die für den weiteren Verlauf der Arbeit relevanten Funktionssysteme der Gesellschaft näher beschrieben werden.

⁵⁴⁶ Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 40.

⁵⁴⁷ Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 10. Interaktionen als soziale Systeme bilden sich wie bereits angedeutet durch gegenseitige Wahrnehmung von Anwesenden, also nahezu voraussetzungslos. Vgl. Luhmann, N. (1979/2009-a), S. 93.

innerhalb der Gesellschaft und ihren Funktionssystemen als auch in Organisationen zu finden.⁵⁴⁸

In einfachen (Stammes-) Gesellschaften können die verschiedenen Systemarten kaum unterschieden werden. Die Gesellschaft bestimmt sich durch die Interaktion aller Mitglieder in einem begrenzten Raum.⁵⁴⁹ Das bedingt eine gegenseitige Limitierung der verschiedenen Systemarten, sodass lediglich bestimmte Kommunikation erwartbar ist. Die Interaktion ist geprägt durch die Erwartung der Gesellschaft und umgekehrt ist die Gesellschaft an die räumliche und zeitliche Übereinkunft ihrer Mitglieder in Interaktion gebunden. In der modernen Weltgesellschaft treten die Systemarten zunehmend in Differenz zueinander.⁵⁵⁰ Dadurch wird unwahrscheinliche Kommunikation wahrscheinlich. Kommunikation kann immer komplexere Themen, Vorgänge oder Probleme bearbeiten. Mehr verschiedenartige Kommunikation ist möglich und treibt so die gesellschaftliche Differenzierung voran. Dennoch verweisen die Systemarten stets aufeinander und ermöglichen sich gegenseitig. Die Gesellschaft, ihre Funktionssysteme und auch Organisationen bleiben zu einem gewissen Grad auf Interaktionen angewiesen und unterliegen dann ihren spezifischen Beschränkungen.⁵⁵¹ Des Weiteren ist für alle Arten sozialer Systeme die Beteiligung der Bewusstseinsysteme an der Kommunikation Voraussetzung.⁵⁵²

Die Ausdifferenzierung verschiedener Arten sozialer Systeme und ihr gegenseitiges Ermöglichungs- und Steigerungsverhältnis sind Gegenstand der Ausführungen dieses Kapitels. Dabei wird das Hauptaugenmerk auf Funktionssysteme und Organisationen gelegt.⁵⁵³ Beide Arten sozialer Systeme werden ausführlich und separat erläutert (Kapitel 5.2 und 5.3). Dabei stehen die Besonderheiten ihrer Autopoiesis und damit verbunden ihre Trennung im Vordergrund. Eine Beschreibung der Beziehungen zwischen Organisationen und Funktionssystemen

⁵⁴⁸ Die übrigen Systeme bleiben stets von Interaktion abhängig, auch wenn sie nicht deren Beschränkungen unterliegen. Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 12.

⁵⁴⁹ Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 15 f. In archaischen Gesellschaften fielen die Systemtypen noch mehr oder weniger zusammen. Sie waren regional begrenzt, und nahezu jede Kommunikation konnte unter Anwesenden stattfinden, die gleichzeitig die Grenze des Systems markierten. Sie glichen einer einzigen Organisation, in dem sie zwischen Mitgliedern und Nichtmitgliedern der Gesellschaft unterschieden.

⁵⁵⁰ Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 40 f. Auf Ebene der Weltgesellschaft ist grundsätzlich kein Ausschluss möglich. Somit kann sie auch nicht durch eine einheitliche Organisation repräsentiert werden. Eine Organisation muss stets die Möglichkeit zum Ein- und Austritt offen halten, um Motivation zu erzeugen. Die Weltgesellschaft braucht einen Mechanismus zur Inklusion/Exklusion. Sie kann nicht auf Basis der Interaktion, Teilnahme, beschrieben werden. Weiter gilt, dass die Gesellschaft auch nicht als Summe ihrer Interaktionen beschrieben werden kann. Umgekehrt ist die Interaktion weniger eng mit der Erwartung der Gesellschaft verknüpft, sodass sie unwahrscheinlichere Formen annehmen kann. Luhmann nennt hier als Beispiel Intimbeziehungen. Dennoch bleiben die verschiedenen Systemarten aufeinander angewiesen und beschränken sich gegenseitig. So beschränkt die Interaktion, die immer nur ein Thema zur gleichen Zeit abhandeln kann, das organisatorisch Mögliche. Die Gesellschaft wiederum kann ihre Funktionen nicht zentral auf ein einheitliches Organisationssystem übertragen, sondern ist darauf angewiesen, eine Vorabstrukturierung durch Funktionssysteme zu leisten. Erst dann können Organisationen entscheiden. Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 15 ff. Hier werden nur die beiden Extrempunkte der gesellschaftlichen Entwicklung, wie sie sich bis heute ergeben hat, dargestellt. Dazwischen gibt es eine Veränderung, die den Weg zur heutigen Gesellschaft bereitet hat.

⁵⁵¹ Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 17. So kann auch in einer Aufsichtsratssitzung innerhalb der Organisation „Unternehmen“ nur ein Thema nach dem anderen abgehandelt werden.

⁵⁵² Die Bewusstseinsysteme müssen nur bei der Interaktion räumlich anwesend sein.

⁵⁵³ Dieses Vorgehen ist durch ihren Bezug zur Internationalen Rechnungslegung motiviert.

(Kapitel 5.4) rundet dieses Kapitel ab und betont ihre gegenseitige Bedingtheit. Dabei ist zu beachten, dass die Autopoiesis dieser beiden Systemarten stets in der Gesellschaft stattfindet und sie auf Interaktionen angewiesen sind. So scheint es angebracht, zunächst eine Einführung in die Besonderheiten dieser beiden Systemarten zu geben.

5.1 Interaktionen und Gesellschaft

In diesem Kapitel werden sowohl Interaktionen als auch die Gesellschaft als autopoietische soziale Systeme dargestellt. Den Ausgangspunkt bilden dabei die Interaktionen, da es sich um die Art sozialer Systeme handelt, die nahezu voraussetzungslos aus einer Situation doppelter Kontingenz entsteht.

Bereits in Kapitel 3.5 wurde die Entstehung sozialer Systeme aus einer Situation der doppelten Kontingenz psychischer Systeme abgeleitet. Diese sind füreinander intransparent und dadurch unbestimmbar. Das führt zur Herausbildung von Kommunikationssystemen, die diese Unbestimmbarkeit regulieren.⁵⁵⁴ Interaktionen sind dadurch gekennzeichnet, dass ihnen sowohl Kommunikation als auch Wahrnehmung zur Verfügung stehen.⁵⁵⁵ Die Wahrnehmung vermittelt komplexe Eindrücke in kurzer Zeit, sodass Vieles ihr überlassen und nicht explizit kommuniziert wird. Geschwindigkeit und Komplexität der Wahrnehmung sind jedoch nur auf der ersten Stufe, der direkten Wahrnehmung, in hohem Maß gegeben. Bei der Wahrnehmung von Wahrnehmungen nimmt der Interpretationsbedarf dramatisch zu, die Fehleranfälligkeit wächst. Kommunikation hingegen ist mit einer höheren Selektivität verbunden und kann in Interaktion nur thematisch nacheinander verschiedene Sachverhalte darstellen. Das Thema schränkt die Möglichkeiten der Kommunikation ein und strukturiert diese.⁵⁵⁶ Analytisch kann zwischen Erleben und Handeln unterschieden werden. Während Alter spricht, erlebt Ego Alter als Sprechenden. Sprechen wird Alter als Handeln zugerechnet.⁵⁵⁷ Das führt zu anderen Verantwortlichkeiten für Verhalten.⁵⁵⁸

Im Verhältnis zur Umwelt unterscheiden Interaktionssysteme zwischen der anwesenden und der nicht anwesenden Umwelt. Letztere dient allenfalls als Irritationsquelle für das System. Die anwesende Umwelt eines Interaktionssystems sind die an der Kommunikation teilnehmenden Individuen. Zu ihnen bildet das System eine besondere Beziehung aus, die Luhmann als soziale Kontrolle bezeichnet. Soziale Kontrolle lässt bestimmtes Verhalten der beteiligten Umwelt, traditionell gesprochen der Individuen, durch besondere Motivationsmittel wahrscheinlich

⁵⁵⁴ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 53.

⁵⁵⁵ Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S.31. Luhmann spricht hier vom „Dualismus der tragenden Prozesse“.

⁵⁵⁶ Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 28 f. Es können zu einem Thema nur bestimmte Beiträge in der Kommunikation auftreten. Und das Thema selbst kann nicht mit jedem Beitrag wechseln.

⁵⁵⁷ Wahrnehmen wird hingegen als Erleben zugerechnet. Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 28. Die Unterscheidung von Erleben und Handeln ist eine Selektion des zurechnenden Systems. Sie hängt davon ab, ob das System die Ursache für das Verhalten bei sich selbst (Handeln) oder in seiner Umwelt verortet (Erleben). Vgl. Luhmann, N. (1978/2009), S. 79.

⁵⁵⁸ Handeln kann entweder aktives Tätigwerden oder auch Unterlassen sein. Vgl. Luhmann, N. (1978/2009), S. 79.

werden.⁵⁵⁹ Die Komplexität der Umwelt wird dementsprechend auf ein Niveau reduziert, das für einfache Systeme, die nur über wenige Mittel der Strukturbildung verfügen, ertragbar ist.⁵⁶⁰ Das System selektiert über Zu- und Austrittsprozesse sowie eine spezielle Behandlung der Beteiligten. Je freier der Zu- und Austritt zum System ist, je eher kann konformes Verhalten vorausgesetzt werden. Beim Zutritt selektiert das System bereits passende Beteiligte, also solche, die bestimmte Gemeinsamkeiten aufweisen und sich dadurch vertraut sind, sodass weniger Abweichungen zu erwarten sind. Wenn es dennoch zu Abweichungen kommen sollte, besteht zum einen die Möglichkeit das System zu verlassen. Zum anderen kann die Abweichung thematisiert werden und so die Beteiligung am System fortgesetzt werden. Dies erfolgt mehr oder weniger explizit. Implizierte Thematisierung wäre beispielsweise ein bewusstes Überspielen oder Ignorieren der Situation. Dadurch wird die Gefahr der Ablehnung und des Konflikts, die mit einer expliziten Thematisierung verbunden ist, umgangen. Dauerhafte Konflikte würden zur Beendigung des sozialen Systems führen. Ein Beteiligter, der an der Fortsetzung des sozialen Systems interessiert ist, kann nicht explizit gegen alles widersprechen. Daneben besteht die Möglichkeit der Moralisierung, d. h., ein bestimmtes Verhalten wird als überlegen dargestellt und so Kontingenz reduziert.⁵⁶¹ Dieses kann auch ergänzend zur expliziten Thematisierung herangezogen werden.

Die Grenze zwischen Interaktionssystem und der anwesenden Umwelt, den beteiligten Individuen, ist besonders schwach ausgeprägt. Die Individuen nehmen die Interaktion oft nicht als soziales System wahr, sondern sehen sich und die anderen Beteiligten. Die genaue Identifikation des sozialen Systems ist nur dann erforderlich, wenn die Interaktion gestört wird. Dies kann beispielsweise durch einen Wechsel der Teilnehmer oder eine zeitliche Unterbrechung bedingt sein.⁵⁶² Das System muss als solches für die Teilnehmer identifiziert werden können. Jedoch ermöglicht erst eine Identifikation nach außen dem System Handlungsfähigkeit. Erst wenn ein Beobachter ein bestimmtes Verhalten nicht den teilnehmenden Individuen, sondern dem sozialen System zurechnet, ist Letzteres handlungsfähig.⁵⁶³

Interaktionen spielen im weiteren Verlauf der systemtheoretischen Betrachtungen in der vorliegenden Arbeit allenfalls eine untergeordnete Rolle. Dennoch war eine kurze Darstellung

⁵⁵⁹ Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 35 f. Den Individuen stehen in jeder Situation stets mehr Möglichkeiten zur Verfügung als aktuell im sozialen System behandelt werden können.

⁵⁶⁰ Strukturen sind zum Aufbau eigener Komplexität erforderlich. Diese wiederum erlaubt dem System den Umgang mit einer ebenfalls komplexeren Umwelt. Es kommt auf das Verhältnis des Komplexitätsgefälles an.

⁵⁶¹ Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 37 ff. Die Kommunikation wird auf eine andere Ebene verlagert, um anders als bei der Thematisierung der Möglichkeit der Negation zu entgehen.

⁵⁶² Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 39 f. Eine besondere Art von wiederkehrenden Interaktionen sind sogenannte Kontaktsysteme. In ihnen rechnen die Teilnehmer mit einer erneuten Begegnung zum Teil unter sich verändernden Konstellationen. Mal ist die eine Seite überlegen mal die andere. Das führt dazu, dass die Teilnehmer nicht die einzelne Interaktion berücksichtigen, sondern die gesamte Beziehung. Sie generalisieren ihre Erwartungen in sachlicher, zeitlicher und sozialer Hinsicht. Dadurch wird die Annahme von in einem Fall ungünstiger Kommunikation motiviert. Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 75 ff.

⁵⁶³ Eine Handlung ist immer die Konstruktionsleistung eines Beobachters. Dieser rechnet beobachtbare Kommunikation einem Teilnehmer als Handlung zu und reduziert dadurch Komplexität. Dies ist der Übergang zu organisierten Sozialsystemen. Diese benötigen spezielle Mechanismen, die dennoch ein vom System erwartetes Verhalten der Teilnehmer sichern und diese motivieren. Vgl. Luhmann, N. (1972/2009), S. 40.

unverzichtbar, um die weiteren, voraussetzungsreicheren Arten sozialer Systeme verständlicher behandeln zu können. Ursprünglich findet Kommunikation unter Anwesenden, also in Interaktion, statt. Interaktion basiert im Wesentlichen auf Sprache, ergänzt um Gestik und Mimik sowie die soziale Situation als Kontextbedingungen, die ebenfalls als Quelle für Informationen dienen können. Der Mitteilende kann erkennen, ob er verstanden wird oder nicht. Ferner besteht stets die Möglichkeit zu Rückfragen und zur schnellen Aufdeckung von Missverständnissen. Durch Erfindung der Schrift wird jedoch räumliche und zeitliche Distanz überbrückt, sodass Kommunikation nicht mehr an Anwesenheit gebunden ist.⁵⁶⁴ Schreiben und Lesen finden isoliert statt. Gestik, Mimik, die Vorausgesetztheit der gemeinsam geteilten sozialen Situation sowie die Möglichkeit zu Rückfragen entfallen. Ohne den Interaktionsdruck und die mit ihm verbundene Möglichkeit der Kontrolle durch Wahrnehmung wird die Ablehnung in der Form des Neins wahrscheinlicher. Somit wird die Fortsetzung der Kommunikation unwahrscheinlicher. Der Buchdruck weitet die Erreichbarkeit der Kommunikation darüber hinaus in der Sozialdimension aus. So kann eine selektierte und mitgeteilte Information nicht nur Bekannte, sondern auch Unbekannte, zu einem späteren, nicht genau festgelegten Zeitpunkt erreichen. Das Verstehen kann in eine unbestimmte Zukunft verlagert werden. Diese Tendenz zur Überbrückung räumlicher, zeitlicher und sozialer Differenzen wird durch moderne Kommunikations- und Informationstechnologien verstärkt. Die Mechanismen sozialer Kontrolle der Interaktion entfallen.⁵⁶⁵ Die Möglichkeiten der Kommunikation werden jedoch erweitert und die Arten sozialer Systeme differenzieren sich stärker. Die Gesellschaft ist nicht länger an die Kommunikation unter Anwesenden Mitgliedern gebunden, womit sich ihr zusätzliche Möglichkeiten eröffnen. Aufgrund der derzeit zur Verfügung stehenden Kommunikationsmittel ist die Gesellschaft als Weltgesellschaft zu denken.⁵⁶⁶ An dieser Stelle ist nochmals zu erinnern, dass die Gesellschaft als autopoietisches System aus allen prinzipiell füreinander erreichbaren Kommunikationen besteht. Gesellschaft geht somit über die Summe aller Interaktionen hinaus. Sie ist ein System eigener Art.⁵⁶⁷

Prinzipiell können Informationen durch eine bestimmte Mitteilungsform weltweit andere an der Kommunikation Beteiligte erreichen. Dadurch entfällt die Möglichkeit der Kontrolle durch Wahrnehmung, ob die Differenz von Information und Mitteilung verstanden wurde. In dieser globalen Form scheint es zunächst äußerst unwahrscheinlich, dass Kommunikation als solche verstanden wird. Um die Chancen zu erhöhen, muss sich der Mitteilende bereits im Vorfeld um Verständlichkeit bemühen. Daneben sind zur sozialen Kontrolle funktional äquivalente Mechanismen erforderlich, die die Wahrscheinlichkeit der Annahme von Kommunikation

⁵⁶⁴ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 821.

⁵⁶⁵ Diese Mechanismen sind zum einen Vertrauen, aber auch der Druck, nicht explizit gegen alles zu widersprechen, um nicht ausgeschlossen zu werden. Konflikte sind demnach in der modernen Gesellschaft wahrscheinlicher, als in Interaktionen.

⁵⁶⁶ Das gilt insbesondere seit dem Aufkommen elektronischer Medien, wie Telefon, Fax und Computer. Die Entwicklung beginnt bereits mit Erfindung der Schrift und weitet sich über den Buchdruck kontinuierlich aus. Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 12; Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 302.

⁵⁶⁷ Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 14.

steigern.⁵⁶⁸ Nur so kann die Fortsetzung der Kommunikation, und damit der Autopoiesis der Gesellschaft, erreicht werden. Das kann zum einen durch eine deutlichere Ausdrucksweise erreicht werden. Texte müssen aus sich heraus verständlich sein und auf situative Referenzen verzichten.⁵⁶⁹ Zum anderen sind Maßnahmen zu ergreifen, die der gestiegenen Wahrscheinlichkeit des Neins entgegen wirken. Das kann durch spezifische Kommunikationsweisen erreicht werden. Derartige Kommunikationen basieren auf symbolisch generalisierten Kommunikationsmedien, die in Kapitel 5.2.1 erläutert werden. Auf Basis dieser Kommunikationsmedien wird die Abgrenzung anderer sozialer Systeme in der Gesellschaft möglich. Denn nur so können sich Subsysteme auf Basis eines einheitlichen Kommunikationstyps, für den es in der Umwelt keine Entsprechung gibt, auf operationaler Basis schließen.⁵⁷⁰

Dieser Vorgang der Wiederholung der Systembildung im Inneren des Systems wird als Differenzierung bezeichnet. Das Ursprungssystem wird durch Differenzierung zur inneren Umwelt seiner Teilsysteme.⁵⁷¹ Für jedes Teilsystem ergibt sich das Gesamtsystem wiederum als die jeweils spezifische Differenz von Teilsystem und innerer Umwelt.⁵⁷² Differenzierung ermöglicht dem System den Aufbau eigener Komplexität zum besseren Umgang mit der Komplexität der Umwelt.⁵⁷³ Die Einheit des Systems kann auch aus dem Prinzip seiner Differenzierung abgelesen werden. Je anspruchsvoller diese ist, so komplexer ist das System.⁵⁷⁴ Das umfassende System selektiert die Bedingungen seiner internen Teilsysteme. Diese können jedoch wiederum Rückwirkungen auf ihre Umwelt und damit das Gesamtsystem und die anderen Teilsysteme in ihm haben.⁵⁷⁵

Die moderne Gesellschaft ist funktional differenziert.⁵⁷⁶ Sie zeichnet sich dadurch aus, dass sie zur Lösung eines Problems je ein spezifisches Funktionssystem herausbildet.⁵⁷⁷ Die Subsysteme

⁵⁶⁸ Die Mechanismen der sozialen Kontrolle der Interaktion entfallen. Man kommuniziert nicht mehr unter Anwesenden, Bekannten, sondern weltweit. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 309. Die symbolisch generalisierten Kommunikationsmedien der Funktionssysteme reagieren auf dieses Problem. Vgl. Luhmann, N. (1978/2009), S. 87.

⁵⁶⁹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 51; Luhmann, N. (2009b), S. 306 ff.

⁵⁷⁰ Lediglich die Gesellschaft als umfassendes soziales System kann sich auf Basis von Kommunikation operativ schließen. Hier ist zu betonen, dass Luhmann lediglich von einer Gesellschaft, also einer Weltgesellschaft, ausgeht. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 158 ff.

⁵⁷¹ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 37; Luhmann, N. (2009a), S. 40. Dabei sind auch die Teilsysteme autopoietische geschlossene Systeme, die nicht über ihre Grenzen hinweg kommunizieren können. Anlässe für die Operationen eines Funktionssystems können hingegen aus seiner Umwelt, also auch aus anderen Funktionssystemen stammen. Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 22.

⁵⁷² Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 38. Somit ist das Gesamtsystem für jedes Teilsystem ein anderes, was zu dem Problem führt, dass die Gesellschaft nicht einheitlich, sondern lediglich polykontextual beschrieben werden kann.

⁵⁷³ Sie kann somit bis zu einem gewissen Grad als funktionales Äquivalent zur Interpenetration gesehen werden. Beide ermöglichen die Steigerung der systeminternen Komplexität. Vgl. Luhmann, N. (1977/2009), S. 180.

⁵⁷⁴ Vgl. Luhmann, N. (1984/2008), S. 38 f. Hierarchisierung stellt dabei einen Sonderfall der Differenzierung dar, bei dem Teilsysteme wiederum Teilsysteme ausdifferenzieren können.

⁵⁷⁵ Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 23 f.

⁵⁷⁶ Die funktionale Differenzierung ist die primäre Differenzierungsform der Gesellschaft. Innerhalb der Funktionssysteme sind andere Formen der Differenzierung, wie segmentäre Differenzierung oder Differenzierung nach Zentrum/Peripherie möglich. Vgl. Krause, D. (2005), S. 137.

⁵⁷⁷ Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 36. Unter „Funktion“ versteht Luhmann die Lösung von Problemen in bestimmten Systemen. Somit kann gefragt werden, ob auch andere Lösungen für das zugrunde liegende Problem denkbar

der Gesellschaft, ihre Funktionssysteme, sind auf Basis je eigener Codes auf operationaler Ebene geschlossen.⁵⁷⁸ Diese ermöglichen eine interne (und auch externe) Zuordnung von Operationen zu einem System und trennen diese.⁵⁷⁹ Die Systeme bilden sich in der Gesellschaft und machen sie so zu ihrer inneren Umwelt, die jedoch für jedes Funktionssystem eine andere ist.⁵⁸⁰ Die Ausbildung spezifischer Codes wird durch symbolisch generalisierte Kommunikationsmedien erleichtert. Wie bereits oben angedeutet, steigern diese die Wahrscheinlichkeit der Kommunikation in an sich unwahrscheinlichen Situationen. Es handelt sich um sogenannte Präferenzcodes, die zur Annahme motivieren. Die Funktionssysteme lösen mit ihren Codes demnach ein je spezifisches Problem der Gesellschaft.⁵⁸¹ Die Gesellschaft ist von den Problemlösungen ihrer Subsysteme abhängig und verzichtet dabei auch noch auf Koordination.⁵⁸² Abhängigkeiten und Unabhängigkeiten im Verhältnis der Funktionssysteme werden zugleich gesteigert.⁵⁸³ Jedes Funktionssystem erfüllt seine jeweilige Funktion für die Gesellschaft auf Basis eigener Operationen. Es ist bei seiner Funktionsausübung autonom.⁵⁸⁴ Die Codes „gelten für alles, was im Informationshorizont des entsprechenden Systems relevant wird (also für die Welt gesehen aus der entsprechenden Perspektive), aber sie bilden zugleich eine spezifische Unterscheidung, die mit Hilfe von zugeordneten Programmen operationalisiert wird und eindeutige Zuordnungen (unter Ausschluß anderer) ermöglicht.“⁵⁸⁵ Dadurch, dass ein Funktionssystem jedoch lediglich seine eigene spezifische Funktion wahrnimmt, ist es auf die Leistungen

wären. Damit erweitert Luhmann das klassische Begriffsverständnis, das unter Funktion kausale Zielerreichung versteht, um einen vergleichenden Aspekt. Vgl. Luhmann, N. (2005b), S. 262.

⁵⁷⁸ Vgl. zur Codierung insbesondere Luhmann, N. (1986/2009-b). So operiert die Wirtschaft beispielsweise mittels Zahlungen, einem speziellen Typ der Kommunikation, und konstituiert sich somit als autopoietisches System. Zahlungen sind nur durch Zahlungen möglich. Dabei ist die Kehrseite, Nicht-Zahlung, ebenfalls ein Elementarereignis im Wirtschaftssystem, sofern die Zahlung nahe lag. Hier treten Abgrenzungsprobleme auf. Zahlung und Nicht-Zahlung verweisen aufeinander und bedingen sich gegenseitig. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 52. Die Codierung wird ebenso wie die symbolisch generalisierten Kommunikationsmedien in Kapitel 5.2.1 erläutert. Die Schließung der Funktionssysteme auf Basis spezifischer Codes bewirkt, dass diese auf operationaler Basis füreinander unerreichbar sind. Vgl. Luhmann, N. (2005b), S. 268. Dennoch können zwischen den Funktionssystemen der Gesellschaft Verbindungen bestehen. Diese werden in Kapitel 5.4.2 erläutert.

⁵⁷⁹ Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 25.

⁵⁸⁰ Sie reduziert jedoch für alle Funktionssysteme bereits die Komplexität der Welt, in dem sie eigene Strukturen bildet und nur noch Kommunikation relevant erscheint. Umgekehrt verstärken die Funktionssysteme die Selektivität der Gesellschaft durch eigene Selektivität und ermöglichen ihr eine gesteigerte Komplexität. Vgl. Luhmann, N. (1969/2009), S. 182.

⁵⁸¹ Innerhalb eines Funktionssystems hat die Erfüllung der eigenen Funktion Primat. Dies führt zur operativen selbstreferenziellen Schließung auf dieser Basis mittels Codes. Erst der Code sichert die Fortsetzung der Autopoiesis. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 746 ff.

⁵⁸² Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 40. Zwischen den Funktionssystemen kann es keine Rangordnung geben. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 748.

⁵⁸³ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 132 f.; Luhmann, N. (2005b), S. 268.

⁵⁸⁴ Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 36. Steuerung der Systeme untereinander ist ausgeschlossen. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 753. Die Codes können auch nicht durch Moral integriert werden, die nur ein Code unter vielen ist. Es darf eben gerade nicht passieren, dass die eine Seite des Codes als moralisch gut, die andere als schlecht bezeichnet wird. Durch die funktionale Ausdifferenzierung gibt es keine Oberschicht mit Letztentscheidungsbefugnis mehr, sodass auch moralische Forderungen nur noch Unentschiedenheit repräsentieren. Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 25. Intergation ist allein durch Kohärenz sicherzustellen. Vgl. Teubner, G. (1989), S. 745.

⁵⁸⁵ Luhmann, N. (2009e), S. 25.

der anderen Funktionssysteme in seiner Umwelt angewiesen.⁵⁸⁶ Daneben sind Redundanzen zu vermeiden, was die Abhängigkeit der Funktionssysteme zusätzlich steigert.⁵⁸⁷

Die oben gemachten Ausführungen zeigen, dass es sich bei einer funktional differenzierten Gesellschaft „um eine relativ späte, evolutionär voraussetzungsvolle und strukturell höchst unwahrscheinliche Ordnung“⁵⁸⁸ handelt. Sie macht die Gesellschaft von den Menschen unabhängig. Bei den vormaligen Differenzierungsformen der Gesellschaft war stets eine exklusive Aufteilung der Menschen zu verschiedenen Subsystemen möglich.⁵⁸⁹ Diese Ordnungsleistung entfällt jedoch für die funktional differenzierte Gesellschaft. Menschen ist in Form von Personen grundsätzlich die Möglichkeit zur Teilnahme an allen Funktionssystemen gegeben.⁵⁹⁰ Diese haben keinen Mechanismus der Exklusion.⁵⁹¹ Sie müssen sich dementsprechend anderer Mechanismen bedienen, um die Beteiligung der psychischen Systeme an der Kommunikation zu sichern, sie zu motivieren.⁵⁹²

Rückwirkend führt die funktionale Differenzierung dazu, dass Gesellschaft nicht mehr einheitlich, sondern nur noch polykontextual anhand ihrer verschiedenen Funktionssysteme beschrieben werden kann.⁵⁹³ Das System, von dem aus Gesellschaft betrachtet werden soll, ist anzugeben.⁵⁹⁴ Die Systemtheorie erfasst die funktionale Differenzierung der Gesellschaft und macht die damit verbundenen Risiken zu ihrem Thema.⁵⁹⁵ Sie kann sowohl die Eigenständigkeit

⁵⁸⁶ Insbesondere ist zu beachten, dass kein Funktionssystem die Funktion oder Leistung eines anderen Funktionssystems übernehmen kann. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 753; Lieckweg, T. (2003), S. 32. Dem Leistungsaustausch räumt Luhmann allenfalls auf Organisationsebene Bedeutung ein. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 133.

⁵⁸⁷ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 133.

⁵⁸⁸ Luhmann, N. (2009a), S. 36.

⁵⁸⁹ Diese Aufteilung wurde beispielsweise über Stände geregelt, wobei jede Person immer nur einen Stand innehaben konnte. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 744.

⁵⁹⁰ Vgl. Luhmann, N. (2005b), S. 275. Luhmann spricht hier bewusst von Personen. Der Mensch ist Umwelt der Gesellschaft und auch ihrer Organisationen. Aber die Kommunikation kann die Einheit von Individuum und Person unterstellen. Durch Teilnahme der Menschen an Kommunikation entstehen Personen als Konstrukt der Kommunikation. Eine Person ist somit ein Symbol, eine Markierung für den Zusammenhang von etwas Getrenntem, für die Fähigkeit zur Teilnahme an Kommunikation. Siehe auch Luhmann, N. (2006), S. 90 ff. Siehe bereits die Ausführungen in Kapitel 3.5.

⁵⁹¹ Zum Ausschluss sind die Funktionssysteme auf Organisationen angewiesen. Vgl. Luhmann, N. (2005b), S. 283. Generell zum Verhältnis von Organisation und den Funktionssystemen der Gesellschaft siehe Tratschin, L. (2007) und die Ausführungen in Kapitel 5.4.

⁵⁹² Die Mitgliedschaft beruht auf einem freiwilligen Beitritt, und daher ermöglichen es Organisationen, unwahrscheinliches Verhalten auf eine gewisse Dauer zu motivieren. Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 14. Siehe dazu ausführlich Kapitel 5.3.1.

⁵⁹³ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 85; Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 745. Auch die Wissenschaft ist eines von vielen Funktionssystemen, sodass eine Beschreibung der Gesellschaft auch nicht von ihr ausgehen kann. Ebenso kann die Welt von einer funktional differenzierten Gesellschaft nur polykontextual durch die Beobachtung der Beobachter beschrieben werden. Die Unterscheidung von Sein und Nichtsein ist, wie oben in Kapitel 4.1.1 beschrieben wurde, nicht die einzige infrage kommende Unterscheidung zur Bildung von Identitäten. Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 23. Die Beschreibung von Welt kann nur als Einheit der Selbstbeschreibung und Fremdbeschreibung des Systems in Selbstreferenz gefasst werden und ist deshalb unmöglich. Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 26.

⁵⁹⁴ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 186.

⁵⁹⁵ Vgl. Luhmann, N. (2009e), S. 24 f. Damit handelt es sich um eine autologische, zirkuläre Begründung. Welt- und Gesellschaftssicht bedingen sich gegenseitig. Und auch hier gilt, dass Luhmann nicht die Überlegenheit der einen oder anderen Sichtweise darzulegen versucht. Er hält lediglich die konstruktivistische Sicht für passender als die ontologische. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 84; Luhmann, N. (1990/2005), S. 26 f.

der Subsysteme als auch die Einheit der Gesellschaft beschreiben.⁵⁹⁶ Zu beachten ist dabei, dass es sich bei der Beschreibung der Gesellschaft stets um eine Selbstbeschreibung handelt, da jede Kommunikation die Autopoiesis der Gesellschaft fortsetzt. Durch die Selbstbeschreibung wirkt die Gesellschaft selbst auf sich ein und verändert sich dadurch im Moment der Selbstbeschreibung.⁵⁹⁷ Es ist wichtig zu erkennen, dass die Theorie auf Ebene der Subsysteme gebildet wird und dass es keine übergeordnete Instanz gibt. Die Reflexionstheorien können nicht mehr die Gesellschaft erfassen, da kein Subsystem die Gesellschaft als Ganzes repräsentieren kann.⁵⁹⁸

Die funktionale Differenzierung ist evolutionär entstanden und kann nicht durch zielgerichtete Eingriffe beseitigt werden. Sie kann jedoch genauer beschrieben werden, wodurch eine bessere Reaktion möglich wird.⁵⁹⁹ Vor diesem Hintergrund ist die Frage zu beantworten, welche Funktionssysteme für die Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung relevant erscheinen. Bereits in Kapitel 2.2 wurde herausgestellt, dass die Rechnungslegung Gegenstand sowohl wirtschaftlicher als auch politischer und rechtlicher Forschungsarbeiten ist. Somit liegt die Vermutung nahe, dass sie auch für die jeweiligen Funktionssysteme bedeutsam ist.⁶⁰⁰ Im Folgenden werden daher die Funktionssysteme der Gesellschaft dargestellt und die Ausführungen anhand der Beispiele Wirtschaft, Politik und Recht konkretisiert.⁶⁰¹ Dabei wird zum einen gezeigt, welches spezifische Problem der Gesellschaft sie jeweils lösen und welche Eigenheiten sie dadurch bedingt aufweisen. Zum anderen werden aber auch ihre Gemeinsamkeiten anhand funktionaler Äquivalente aufgezeigt.

5.2 Funktionssysteme

In diesem Kapitel werden die Funktionssysteme der Gesellschaft ausführlich betrachtet. Es schließt somit an die obigen Ausführungen zur funktionalen Differenzierung der Gesellschaft an. Dort wurde bereits gezeigt, dass Codierung die Schließung der Funktionssysteme ermöglicht, welche insbesondere in Verbindung mit der Ausdifferenzierung eines Mediums voran-

⁵⁹⁶ Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 36.

⁵⁹⁷ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 78 ff. Damit setzen sich Theorien im Moment ihrer Veröffentlichung selbst außer Kraft. S. 89.

⁵⁹⁸ Vgl. Luhmann, N. (1986/2009-a), S. 132 f.; Luhmann, N. (1988/2002), S. 83 f. Weder die Theorie der Wirtschaft noch die Theorie der Politik konnte für sich genommen eine Theorie der Gesellschaft darstellen. Dem Mangel an einer einheitlichen Beschreibung der Gesellschaft sollte durch die Behauptung der Dominanz der einen oder anderen Theorie Abhilfe geschaffen werden. Die beiden Theoriebereiche reflektieren jedoch nicht, dass sie zahlreiche Parallelen aufweisen. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 35. Die Systemtheorie bietet aufgrund ihrer funktionalen Methode die Möglichkeit des Vergleichs und lässt Gemeinsamkeiten erkennbar werden.

⁵⁹⁹ Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 38.

⁶⁰⁰ Hier sind die Funktionssysteme selbst von Theorien über diese zu differenzieren. Die Theorien reflektieren die Vorgänge in den Funktionssystemen, gehören aber selbst zum Funktionssystem Wissenschaft. Die Soziologie ist im Gegensatz zur ökonomischen, rechtlichen oder politischen Theorie nicht auf ein Funktionssystem, sondern die Gesellschaft bezogen. Aber auch sie kann die Gesellschaft nur anhand ihrer Funktionssysteme beschreiben.

⁶⁰¹ Luhmann nennt darüber hinaus noch u. a. Wissenschaft, Erziehung, Liebe, Kunst, Religion, Massenmedien und Ethik als Funktionssysteme der Gesellschaft. Dabei ist diese Auflistung nicht abschließend. Im evolutorischen Verlauf der Gesellschaft können neue Probleme auftreten, die zur Ausdifferenzierung weiterer Funktionssysteme führen.

getrieben wird. Bevor jedoch diese Überlegungen vertieft werden, wird im Anschluss an das vorherige Kapitel der Bezug zur Gesellschaft, also die Funktion, dargestellt. Davon ist die Leistung der Funktionssysteme füreinander zu unterscheiden. Daneben ist die Beziehung der Funktionssysteme zu den psychischen Systemen in ihrer Umwelt zu spezifizieren. Die Ausführungen sind zunächst allgemein gehalten und werden im Anschluss für Wirtschaft, Recht und Politik konkretisiert.

5.2.1 Allgemeine theoretische Vorüberlegungen

In diesem Kapitel werden die systemtheoretischen Konzepte zur Analyse der Ausdifferenzierung von Funktionssystemen in der Gesellschaft vorgestellt. Es handelt sich hier insbesondere um die Unterscheidungen von Medium und Form und Code und Programm. Diese ermöglichen den Funktionssystemen, sich operativ zu schließen und exklusiv eine Funktion für die Gesellschaft zu übernehmen.⁶⁰² In der Weltgesellschaft gilt es zu beachten, dass auch die Funktionssysteme auf die Welt insgesamt bezogen sind.⁶⁰³ Auch in den Funktionssystemen sind Kommunikationen prinzipiell füreinander global erreichbar. Zu Recht sprechen wir heute beispielsweise von einer Weltwirtschaft. Wirtschaftliche Prozesse sind global vernetzt und nehmen aufeinander Bezug. Die Finanzmarktkrise der Jahre 2008, 2009 hat deutlich gezeigt, dass bestimmte wirtschaftliche Ereignisse nicht mehr begrenzt sind. Zugleich ist die Weltwirtschaft regional differenziert: Die US-amerikanische Wirtschaft lässt sich von der deutschen oder chinesischen Wirtschaft hinreichend gut unterscheiden. Dabei ist für die deutsche Wirtschaft die US-amerikanische Wirtschaft ein Umweltsystem innerhalb des Funktionssystems Wirtschaft. Die Systemdifferenzierung wiederholt sich im Inneren der Funktionssysteme, wodurch Komplexität zugleich gesteigert und reduziert wird. Mögliche Differenzierungsformen sind hier die Unterscheidung von Zentrum und Peripherie oder regionale Abgrenzungen.⁶⁰⁴ Je nachdem, wie stark die einzelnen Funktionssysteme regionale Differenzierungen in sich selbst vorsehen, erscheinen sie in unterschiedlichem Ausmaß global orientiert.⁶⁰⁵

Zunächst ist zu klären, was unter einer Funktion zu verstehen ist. Die Ausführungen zur funktionalen Analyse in Kapitel 4.2.2 haben bereits gezeigt, dass eine Funktion die kontingente

⁶⁰² Vgl. Krause, D. (2005), S. 45.

⁶⁰³ Siehe hierzu unter anderem auch Stichweh, R. (1999). Es ist jedoch zu beobachten, dass innerhalb einiger Funktionssysteme, so z. B. Politik und Recht, immer noch regionale Abgrenzungen, Staaten, bestehen. Diese Form der Binnendifferenzierung wird als segmentäre Differenzierung bezeichnet. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 166 f.; Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 806 ff.; Krause, D. (2005), S. 138 f, S. 156. In Bezug auf die Gesellschaft kann nicht von „Globalisierung“ gesprochen werden, da dies bedeuten würde, dass es nicht bereits eine Weltgesellschaft gibt. Vgl. Luhmann, N. (1997). Die Entwicklung der Funktionssysteme zu Weltfunktionssystemen kann jedoch als Globalisierung aufgefasst werden. Vgl. Lieckweg, T. (2003), S. 37.

⁶⁰⁴ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 251.

⁶⁰⁵ Die Wirtschaft ist weitgehend global ausgerichtet, wohingegen Politik und Recht noch überwiegend regional abgegrenzt operieren. So ist beispielsweise der Machteinsatz des politischen Systems in der Welt nicht zentralisiert. Durch die Unterschiede in der globalen Ausrichtung können sich die Funktionssysteme untereinander irritieren. Die gegenseitige Irritierbarkeit wird in Kapitel 5.4.2 thematisiert.

Beziehung zwischen einem Problem und dessen Lösung ist.⁶⁰⁶ Dabei ist zu beachten, dass nicht nur die Beziehung, sondern auch bereits das Problem an sich und auch die Lösung jeweils hätte anders ausfallen können. Aus Sicht der Gesellschaft reagieren die Funktionssysteme auf Probleme. Funktionssysteme sind Systeme, die funktional auf die Kommunikation eines Themas spezialisiert sind. In der Wirtschaft dreht sich alle Kommunikation um die Wirtschaft und Verfügung über Eigentum. Alle anderen Themen, beispielsweise politische Macht, sind dem nachgeordnet und werden allein aufgrund ihrer Wirkungen auf die Wirtschaft kommunikativ aufgenommen. Die Funktionssysteme tragen durch ihre Lösungen zur Steigerung der Komplexität des Gesamtsystems bei.⁶⁰⁷ Umgekehrt differenzieren sie sich erst bei einer ausreichend komplexen Gesellschaft aus, da mit zunehmender Komplexität die Zahl der Möglichkeiten der Kommunikation steigt. Jeder aktuellen Operation stehen mehr nicht aktualisierte Möglichkeiten gegenüber. Die Selektivität steigt, d. h. der Filter, der eine Kommunikation als zugehörig zum Funktionssystem bestimmt, wird feiner. Und es gilt: Je höher die Selektivität, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit der Ablehnung der Kommunikation.⁶⁰⁸ Das ist zugleich das gesellschaftliche Problem, auf das die Funktionssysteme die Lösung darstellen.

Allgemein kann festgehalten werden, dass die Probleme der Gesellschaft nur als Kommunikationsprobleme auftreten können.⁶⁰⁹ Das Grundproblem der Gesellschaft besteht darin, Kommunikation als unwahrscheinliche Errungenschaft wahrscheinlich werden zu lassen. Zum einen muss Kommunikation als solche erkannt und zum anderen angenommen werden. Auf diese Probleme reagieren die Funktionssysteme mit ihren Codes und Medien. Sie machen Kommunikation und deren Annahme wahrscheinlich, indem sie Erwartungen und Verhalten koordinieren.⁶¹⁰ Codes und Medien sind somit funktional äquivalent zu den Mechanismen sozialer Kontrolle in Interaktionssystemen. Die Generalisierung der Medien trägt dazu bei, den Sinn einer Kommunikation von konkreten Bezügen der Situation unter Anwesenden zu befreien, die nicht mehr vorausgesetzt werden können. Diese Befreiung betrifft alle drei Sinn-dimensionen.⁶¹¹ Dadurch wird Kommunikation in der besonderen mediengebundenen Form

⁶⁰⁶ Ziele können nur innerhalb eines Systems als Episoden, also Teilziele benutzt werden. Andernfalls würde das System bei der Erreichung des Ziels aufhören zu existieren. Damit kann die Funktion eines Systems nicht in der Zielerreichung gesucht werden. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 179.

⁶⁰⁷ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 33. Die Möglichkeiten der funktionalen Differenzierung können niemals aktuell realisiert und schon gar nicht koordiniert werden. Vgl. Luhmann, N. (1973), S. 37.

⁶⁰⁸ Vgl. Luhmann, N. (1973), S. 36.

⁶⁰⁹ Vgl. dazu generell Luhmann, N. (2008a). So stellt die Naturkatastrophe im Golf von Mexiko aufgrund der Explosion der Ölbohrinsel Deepwater Horizon vom 22.04.2010 an sich kein gesellschaftliches Problem dar. Sie kann jedoch zu einem Problem der Gesellschaft werden, wenn diese die Katastrophe, wie auch an dieser Stelle geschehen, zum Thema der Kommunikation macht. Darüber hinaus kann eine Naturkatastrophe das Ende der Kommunikation und damit der Gesellschaft bedeuten.

⁶¹⁰ Vgl. Luhmann, N. (1973), S. 30. Die Medien bewirken jeweils eine unterschiedliche Zurechnung von Verhalten als Erleben bzw. Handeln und eröffnen demnach verschiedene Möglichkeiten der Konditionierung. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 334 f.

⁶¹¹ Dabei wird die Institutionalisierung selbst institutionalisiert. Das geschieht über Verfahren, die der Institution Legitimation verleihen. Dabei sind Personen frei, an dem Prozess teilzunehmen oder eben nicht. Vgl. Luhmann, N. (1973), S. 34 f.

universell einsetzbar und Abstimmungserfordernisse entfallen. Die Kommunikation wird beschleunigt.

Alle symbolisch generalisierten Kommunikationsmedien überbrücken die Differenz von Alter und Ego. Die Differenz liegt in einer Situation doppelter Kontingenz, in der sowohl Alter als auch Ego erleben, dass beide kontingent handeln können. Sowohl Alter als auch Ego können Verhalten als Erleben oder Handeln zurechnen. Die Zurechnung bedingt jeweils einen verschiedenen Umgang mit der sich ergebenden Situation, da Verantwortlichkeiten anders festgelegt werden. Erleben erfordert Gleichheit, Handeln kann hingegen jeder anders.⁶¹²

Folgende Konstellationen sind denkbar:

		Alter	
		erlebt	handelt
Ego	erlebt	Wahrheit	Eigentum/Geld
	handelt	Liebe	Macht/Recht

Tabelle 4: Zurechnung von Verhalten und symbolisch generalisierte Kommunikationsmedien⁶¹³

Die beiden Instanzen können nicht erkennen, wie der jeweils andere sie beobachtet. Sie können sich lediglich über ihre eigene Beobachtung des anderen ein Bild davon machen. Diese letzte Differenz überwinden symbolisch generalisierte Kommunikationsmedien, indem sie „ein Sinnformangebot [unterbreiten, Anm. d. Verf.], das ein besser organisiertes Beobachten ermöglicht und mit höherer Komplexität der Systeme besser kompatibel ist.“⁶¹⁴ Sie überwinden also keine Differenz zwischen Systemen, sondern die zwischen Selektivität und Motivation. „Symbolisiert wird eine stabilisierte Möglichkeit, eine Bereitschaft zur Autokatalyse des Systems, die produktiv werden kann, wenn weitere Bedingungen eintreten.“⁶¹⁵

Symbolisch generalisierte Kommunikationsmedien beschleunigen Kommunikation und steigern die Annahmewahrscheinlichkeit. Sie ermöglichen ein gemeinsames Verständnis, komplementäre Erwartungen und einen abgrenzbaren Kommunikationsbereich.⁶¹⁶ Sie trennen die Bereiche und unterscheiden die funktionssystemspezifischen Arten von Kommunikation.⁶¹⁷ Sie ermöglichen Sensibilität gegenüber wenigem, was sich mit ihrer Hilfe ausdrücken lässt und Indifferenz gegenüber allem anderen. Sie abstrahieren durch Verallgemeinerung von der konkreten Situation. Durch komplementäre Erwartungen hinsichtlich des Mediums wird Kommunikation beschleunigt, da nicht alle Gegebenheiten in jeder Situation neu zu bedenken und explizit zu kommunizieren sind. Generalisierung weist somit auf die Verträglichkeit eines Mediums mit sehr verschiedenen Kommunikationen, d. h. mit verschiedenen Partnern in ver-

⁶¹² Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 19 f.

⁶¹³ Eigene Darstellung in Anlehnung an Luhmann, N. (1974/2009-a), S. 219.

⁶¹⁴ Luhmann, N. (1988/2002), S. 238.

⁶¹⁵ Luhmann, N. (1975/2003), S. 32 f.

⁶¹⁶ Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 31 f.

⁶¹⁷ Vgl. zu Geld als symbolisch generalisiertem Kommunikationsmedium Willke, H. (2006).

schiedenen Situationen, hin. Unsicherheit wird absorbiert.⁶¹⁸ Das bedeutet jedoch nicht, dass ein bestimmter Sachverhalt auf eine fest vorgeschriebene Weise ausgelegt wird. Lediglich der Fortbestand der Möglichkeiten, die das Medium eröffnet, wird gesichert.⁶¹⁹ Durch die Erwartbarkeit der Annahme einer spezifischen Kommunikation kommt eine Bildung von Systemen zur Lösung spezifischer Probleme in Gang.⁶²⁰ Somit begünstigen sich Medienbildung und funktionale Differenzierung gegenseitig. Es läuft auf die Beobachtung hinaus, „dass bestimmte nicht-notwendige soziale Beziehungen erst wegen der Erwartung ihrer Realisation realisiert werden.“⁶²¹

Medien bauen auf einem einheitlichen, binären Code auf, der für den gesamten Bereich des Mediums Gültigkeit besitzt.⁶²² Binarität bedeutet, dass der Code zwei sich gegenseitig ausschließende Werte aufweist. Die Codes der Funktionssysteme spiegeln den binären Code der Sprache Ja/Nein bzw. Kommunikation fortsetzen/Kommunikation abbrechen. Codes sind somit Zweiseitenformen.⁶²³ Codierung bewirkt, dass ein System sich lediglich an der Differenz zweier Werte orientiert und dabei dritte Werte ausgeschlossen sind.⁶²⁴ Insofern sind sie zunächst Unterscheidungen, die Beobachtung ermöglichen. Von den beiden Seiten einer Unterscheidung kann stets nur eine bezeichnet, also aktualisiert werden. Die Codierung erzwingt damit eine Entscheidung. Der Code bezeichnet die beiden Seiten eines Mediums, ohne konkret vorzugeben, welche der beiden Seiten zu wählen ist.⁶²⁵ Aber im Gegensatz zu einer einfachen Unterscheidung erleichtern Codes den Übergang von der einen Seite zur anderen.⁶²⁶ Beide Seiten verweisen zirkulär aufeinander und lassen somit den aktuell gewählten Wert als kontingent erscheinen. Die Wahl hätte auch anders ausfallen können.⁶²⁷ Ein Wechsel der Seite ist möglich, aber nur unter Inanspruchnahme von Zeit. Dies wird durch die Neutralität der Codes erreicht. Neutralität bedeutet, dass beide Seiten gleichwertig sind und nicht die eine Seite gut und die andere schlecht. Die Codes sind nicht moralisch belastet.⁶²⁸ Dennoch enthält

⁶¹⁸ Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 31 f.; Luhmann, N. (1974/2009), S. 273.

⁶¹⁹ Die Antizipation einer konkreten Anwendung eines symbolisch generalisierten Kommunikationsmediums bleibt möglich. So kann eine konkrete Investition, ein konkretes Urteil oder eine konkrete politische Entscheidung vorhergesagt werden. Es handelt sich hierbei jedoch um eine andere Ebene. Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 36 f.

⁶²⁰ Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 42.

⁶²¹ Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 53.

⁶²² Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 359 f.

⁶²³ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 750.

⁶²⁴ Vgl. Luhmann, N. (1986/2009-a), S. 132.

⁶²⁵ Die Auswahl, bzw. die inhaltliche Festlegung, wird durch Programme geleistet. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 243 f.; Krause, D. (2005), S. 52 f. Siehe auch die Ausführungen weiter unten in diesem Kapitel.

⁶²⁶ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 360.

⁶²⁷ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 183.

⁶²⁸ Im Gegensatz dazu galt in stratifikatorisch differenzierten Gesellschaften die Spitze als überlegen. Bei ihr waren alle positiven Werte gebündelt. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 361. Die Entlastung von der Moral bedingt jedoch, dass Motive für die Annahme der Kommunikation entfallen. Die Codes sind deshalb eng mit dem symbolisch generalisierten Kommunikationsmedium verknüpft, welche Ersatzmotive für die Annahme der Kommunikation bereitstellen. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 302. Jede Kommunikation kann stets entweder angenommen oder abgelehnt werden. Angenommene Kommunikationen reduzieren jedoch Komplexität, da sie als Voraussetzung für weitere Kommunikationen übernommen werden. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 68; Luhmann, N. (2009a), S. 41. Symbole weisen stets jedoch auch eine diabolische Seite auf. Die Medien

der Code eine Präferenz für eine Seite, was die Autopoiesis in Gang hält.⁶²⁹ Die Neutralität der Codes bewirkt, dass diese dauerhaft bestehen, da die Seiten leicht wechseln können und auf beiden Seiten Anschluss möglich ist.⁶³⁰ Von der nicht präferierten Seite ist es möglich, wieder zu der Seite zu wechseln, auf der die Präferenz liegt. Daneben gewährt die Reduktion auf zwei Werte dem System die Sicherheit, alles mithilfe der beiden Werte entscheiden zu können.⁶³¹

Mithilfe des Codes kann die Welt betrachtet werden. Das System reagiert gesteigert sensibel auf alles, was in seinem Codebereich relevant erscheint und ist indifferent gegenüber allem anderen.⁶³² Genau diese Eigenschaft der Codierung, ihre Spezifität, ermöglicht eine Schließung auf operativer Basis und damit die Bildung der Funktionssysteme.⁶³³ Nur so können sich die Funktionssysteme in der Gesellschaft bilden. Zu beachten ist jedoch, dass auch jede Operation innerhalb eines Funktionssystems Kommunikation und damit zugleich Vollzug von Gesellschaft ist. Die Gesellschaft umfasst alle Kommunikationen und ist auf deren Basis geschlossen. Sie benötigt demnach keinen Code zur Schließung.⁶³⁴

Bisher wurde nicht geklärt, wie die Zuordnung zu den Werten der Codes geregelt ist. Diese Funktion übernehmen Programme. Sie regeln, wann welche Seite des Codes zu wählen ist und füllen ihn so mit Inhalten.⁶³⁵ Sie stellen dazu ergänzende Kriterien, d. h. weitere, an den Code anschließende Unterscheidungen, bereit und konditionieren so die codebasierte Kommunikation.⁶³⁶ Dabei ist zu beachten, dass die Codes je eigene Programme erfordern, die Programme also codespezifisch sind.⁶³⁷ Codes können nur mithilfe dieser weiteren Unter-

können auch auf die Differenz ihrer beiden Seiten hin ausgelegt werden und so beispielsweise Ungleichheit erzeugen. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 258.

⁶²⁹ In der Wirtschaft wird beispielsweise Eigentum haben gegenüber nicht haben präferiert.

⁶³⁰ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 362.

⁶³¹ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 180; Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 360.

⁶³² Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 14.

⁶³³ Die Ausrichtung auf eine Funktion allein schränkt zwar die infrage kommende Kommunikation für ein Funktionssystem bereits ein, aber eine Schließung kann sie nicht bewirken. Bei der Suche nach einer Problemlösung kommen stets funktionale Äquivalente in den Blick. Diese anderen Möglichkeiten verhindern eine eindeutige Zuordnung der Kommunikation zu einem System. Kommt jedoch ein spezifischer Code hinzu, der die Beobachtung von Kommunikationen mit einem spezifischen Schema ermöglicht, ist die Zuordnung einer Kommunikation zu einem Funktionssystem eindeutig. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 13; Luhmann, N. (1993/2002), S. 60 f.; Luhmann, N. (1986/2009-b), S. 20.

⁶³⁴ Dennoch besitzt sie einen Code, nämlich die Sprache. Diese ermöglicht für alles eine positive, ja, und eine negative Fassung, nein. Vgl. Gripp-Hagelstange, H. (1989), S. 13; Luhmann, N. (1993/2002), S. 186. In der realen Welt gibt es keine negativen Sachverhalte. Diese werden erst durch die Ausgestaltung von Sprache möglich. Beide Seiten des sprachlichen Codes sind gleichgewichtet, d. h., es gibt keine Präferenz für die positive Jaffung. Aber Sprache ist nicht spezifisch, sondern innerhalb der Kommunikation universell, sodass eine operative Schließung auf Basis von Sprache ausgeschlossen ist. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 227. Sprache treibt auch die Autopoiesis von Bewusstseinssystemen voran. Durch ihre Codierung ist sie offen für diese Möglichkeiten. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 113.

⁶³⁵ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 189; Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 750.

⁶³⁶ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 362. Konditionierung bedeutet, dass die Relationierung der Elemente auf eine bestimmte Weise geregelt ist. Es handelt sich um eine Selektionsanweisung. Vgl. Drepper, T. (2003), S. 48.

⁶³⁷ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 377.

scheidung produktiv werden.⁶³⁸ Im Gegensatz zu den Codes sind die Programme jedoch nicht auf Dauer festgelegt. Die Programme können wechseln, die Codes nicht.⁶³⁹

Wie oben bereits gezeigt wurde, stellen symbolisch generalisierte Kommunikationsmedien Ersatzmotive für die Annahme der Kommunikation bereit. Sie motivieren Bewusstseinssysteme in der Umwelt der Funktionssysteme zur Teilnahme an Kommunikation. Diese Funktion der symbolisch generalisierten Kommunikationsmedien wird in besonders funktionsfähigen Funktionssystemen durch symbiotische Mechanismen gestützt.⁶⁴⁰ Diese regeln die Beziehung der Funktionssysteme zu ihrer körperlichen Umwelt.⁶⁴¹ Mit der Generalisierung der Kommunikationsmedien ist auch eine Generalisierung der symbiotischen Mechanismen verbunden, sodass sie inhaltlich zunächst unbestimmt sind.⁶⁴² Und je generalisierter das Medium ist, umso stärker muss die Absicherung der Kommunikation durch einen Rückgriff auf den symbiotischen Mechanismus gegeben sein.⁶⁴³ Die gesteigerte Unwahrscheinlichkeit wird durch die Sicherheit auf anderer Ebene abgefangen. Sicherheit und Unsicherheit bedingen sich hier gegenseitig.⁶⁴⁴ Es handelt sich jedoch auch hier lediglich um Symbole. Sie können in der Kommunikation Verwendung finden, ohne stets durch die Entsprechung auf körperlicher Ebene abgesichert zu sein.⁶⁴⁵ Für die Kommunikation ist entscheidend, wie weit sie sich von diesen körperlichen Interaktionen entfernen kann, ohne die Funktionsfähigkeit des Mechanismus zu gefährden.⁶⁴⁶ Damit werden die Funktionssysteme untereinander unabhängig und es wird ihnen möglich, sich nur auf sich selbst zu beziehen, in dem sie den eigenen symbiotischen Mechanismus aktivieren. Dennoch sind Interdependenzen zwischen den Funktionssystemen nicht ausgeschlossen, es wird lediglich die eigene Perspektive eines jeden Funktionssystems eröffnet.⁶⁴⁷

Alle Funktionssysteme lösen ein Problem für die Gesellschaft und können somit unter diesem Gesichtspunkt einem Vergleich zugeführt werden.⁶⁴⁸ Sie unterscheiden sich jedoch hinsichtlich der jeweils exklusiv für die Gesellschaft konkret übernommenen Funktion. Jedes Funktions-

⁶³⁸ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 190 f.

⁶³⁹ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 362 f.

⁶⁴⁰ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 62 f. Die im Folgenden näher zu betrachtenden Funktionssysteme Wirtschaft, Recht und Politik verfügen über symbiotische Mechanismen. Kunst und Religion hingegen nicht.

⁶⁴¹ Es ist schwer, sich darunter etwas vorzustellen, sodass hier beispielhaft die symbiotischen Mechanismen der nachfolgend näher betrachteten Funktionssysteme genannt sind. Die Wirtschaft bezieht sich über Bedürfnisse auf die menschliche Umwelt, Recht und Politik über körperliche Gewalt.

⁶⁴² So stellt Geld die Möglichkeit in Aussicht, die Bedürfnisse zu befriedigen, unabhängig davon, wie diese nun genau spezifiziert sind. Vgl. Luhmann, N. (1974/2009), S. 273.

⁶⁴³ Vgl. Luhmann, N. (1974/2009), S. 274.

⁶⁴⁴ Der symbiotische Mechanismus wird durch Organisationen stabilisiert. Das geschieht durch eine Einschränkung der Irritierbarkeit, sodass z. B. nur bestimmte Bedürfnisse vom Funktionssystem Wirtschaft registriert werden. Sie stellt sich nicht auf alles ein. Ein langfristiger Zukunftsbezug wird dadurch ermöglicht. Vgl. Luhmann, N. (1974/2009), S. 274 f.

⁶⁴⁵ Vgl. Luhmann, N. (1974/2009), S. 266.

⁶⁴⁶ Interaktionen ermöglichen den Aufbau von Strukturen relativ einfach, aufgrund der „reflexiven Reziprozität der Perspektiven“. Luhmann, N. (1974/2009), S. 266. Die wechselseitige Beschränkung tritt hier besonders deutlich zutage.

⁶⁴⁷ Vgl. Luhmann, N. (1974/2009), S. 271 f.

⁶⁴⁸ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 33.

system löst ein spezifisches Problem, sodass sie sich aus Sicht der Gesellschaft nicht in eine Rangfolge bringen lassen.⁶⁴⁹ Dennoch greifen die Funktionssysteme zur Lösung der Probleme auf vergleichbare, funktional äquivalente Mechanismen zurück. Die Bildung der Funktionssysteme basiert somit insbesondere auf der Bildung eines Codes, eines Mediums und wird durch den eigenen symbiotischen Mechanismus gestärkt. Sie alle ermöglichen die Unterstellung von Konsens, d. h. der Unterstellung der Gleichgesinntheit der psychischen Systeme in der Umwelt. Damit unterstellt die Kommunikation ihre Annahme. Die Möglichkeit der Änderung wird jedoch trotz der Konsensunterstellung offen gehalten. Sie werden damit den zunehmenden Irritationen der modernen Gesellschaft gerecht.⁶⁵⁰ Der genaue Zusammenhang wird im Folgenden anhand der Ausdifferenzierung der Funktionssysteme Wirtschaft, Recht und Politik aufgezeigt. Diese Funktionssysteme scheinen im Bereich der Internationalen Rechnungslegung von besonderer Bedeutung zu sein. So gibt es in der traditionellen Rechnungsforschung sowohl wirtschaftliche als auch rechtliche und politische Analysen. Ob diese Relevanz auch nach systemtheoretischem Verständnis noch besteht, werden die Ausführungen in Kapitel 6 zeigen. Ziel dieses Kapitels ist zunächst die Darstellung dieser Funktionssysteme anhand der Systemtheorie. Dabei bildet für jedes einzelne System das für die Gesellschaft zu lösende Problem den Ausgangspunkt der Beschreibung. Es wird gezeigt, wie Funktionssysteme entstehen und so zur Lösung beitragen.

5.2.2 Wirtschaft

Die Wirtschaft wird traditionell als „dasjenige Gebiet menschlicher Tätigkeit, das der Bedürfnisbefriedigung dient“⁶⁵¹, gesehen. Eine unbegrenzte Befriedigung der Bedürfnisse ist aufgrund der Knappheit der Güter ausgeschlossen. Somit sind Entscheidungen hinsichtlich der optimalen Verwendung zu treffen. Die Wirtschaft verfolgt keinen Selbstzweck, sondern dient dem Ziel der Befriedigung menschlicher Bedürfnisse. Im Folgenden wird ausgehend von traditionellen Begriffen Knappheit, Bedürfnis und Entscheidung ein Bild der Wirtschaft als Funktionssystem der Gesellschaft gezeichnet.⁶⁵² Als solches dient sie keinem von außen durch den Menschen vorgegeben Ziel, sondern verfolgt lediglich ihre eigene Autopoiesis. Sie basiert auch nicht auf menschlichen Handlungen, sondern operiert wie jedes soziale System auf Basis von Kommunikation.

Das Problem der Gesellschaft, auf das die Wirtschaft reagiert, liegt im Widerspruch, der durch Zugriff auf knappe Güter ausgelöst wird. Die Funktion der Wirtschaft ist in der Minderung von Knappheit durch Sicherstellung der Möglichkeit künftiger Bedürfnisbefriedigung zu sehen.⁶⁵³

⁶⁴⁹ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 138 f.

⁶⁵⁰ Vgl. Luhmann, N. (1973), S. 41.

⁶⁵¹ Wöhe, G./Döring, U. (2008), S. 1.

⁶⁵² Weitere elementare Begriffe sind Preis, Nutzen oder Profit. Zu beachten ist, dass die Begriffe im Folgenden eine neue Bedeutung erhalten. Auch innerhalb der wirtschaftswissenschaftlichen Theorie ändert sich die Bedeutung und Prominenz der Begriffe im Zeitablauf. Vgl. Priddat, B. P. (2002), S. 9.

⁶⁵³ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 64, S. 132; Luhmann, N. (2008a), S. 77. Das Grundproblem der Wirtschaft liegt somit in der Zeitdimension, da sie gegenwärtige Knappheit durch Sicherung künftiger Bedürfnisbefriedigungen vergrößert. Vgl. Luhmann, N. (2009k), S. 259.

Die Unsicherheit der Zukunft soll durch die Wirtschaft in Sicherheit gewandelt werden.⁶⁵⁴ Diese zukunftsstabile Vorsorge wird mit gegenwärtigen Verteilungen verknüpft.⁶⁵⁵ Dazu ist die Wirtschaft insbesondere auf ihr Medium Geld angewiesen. Sie nimmt ihre Funktion durch Konditionierung der Beziehung zwischen der Knappheit der Güter und des Geldes über Preise wahr.⁶⁵⁶

Die Wirtschaft steigert die Wahrscheinlichkeit der Annahme einer Kommunikation, die auf den Zugriff auf knappe Güter gerichtet ist. Dabei ist zu beachten, dass Knappheit erst durch einen Zugriff auf begrenzte Mengen entsteht, der wiederum die weiteren Zugriffsmöglichkeiten einschränkt.⁶⁵⁷ Knappheit „entsteht, wenn jemand im Interesse der *eigenen Zukunft andere vom Zugriff auf Ressourcen ausschließt* [Hervorhebungen im Original, Anm. d Verf.]“⁶⁵⁸ Ein Zugriff kann mittels Knappheit als auch anders möglich in sachlicher, zeitlicher und sozialer Hinsicht gedeutet werden.⁶⁵⁹ „Der Zugriff schafft das, was er beseitigen will.“⁶⁶⁰ Somit basiert die Wirtschaft auf einer Paradoxie.⁶⁶¹ Diese kann durch die Einführung einer Differenz und die Betrachtung der beiden Seiten verdeckt werden, um eine Blockade des Systems zu verhindern. Der Zugriff mindert Knappheit aufseiten des Zugreifenden und vermehrt sie bei allen anderen am System Teilnehmenden. Der erste Zugriff geschieht in einer Situation der doppelten Kontingenz. Alle am System Beteiligten könnten zugreifen oder auch nicht. Derjenige, der zugreift, legt sich fest und schafft dadurch Anschlussmöglichkeiten.⁶⁶² Der Zugreifende hat hinterher etwas, die anderen nicht. Es kommt zu der Differenz von Haben und Nichthaben. Unter diesen Bedingungen ist es zunächst unwahrscheinlich, dass Alter den Zugriff von Ego hinnimmt.

Das System befindet sich stets in einem durch vergangene Operationen erzeugten Zustand. In diesem haben sich Strukturen gebildet, die mithilfe der Codierung Eigentum haben und nicht haben beobachtet werden können.⁶⁶³ Das Eigentum kondensiert die Differenz von Haben und Nichthaben und macht künftige Zugriffsmöglichkeiten erwartbar.⁶⁶⁴ Haben und Nichthaben schließen sich gegenseitig aus, bedingen sich aber im Gegensatz zur Ursprungsparadoxie des

⁶⁵⁴ Die Sicherheit ist jedoch nicht auf die Befriedigung eines bestimmten Bedürfnisses, sondern vielmehr generell auf die Möglichkeit der Bedürfnisbefriedigung bezogen. Vgl. Luhmann, N. (2009f), S. 457.

⁶⁵⁵ Durch den Bezug auf gegenwärtige Verteilungen ist die Sozialdimension betroffen. Vgl. Luhmann, N. (2009f), S. 456.

⁶⁵⁶ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 64.

⁶⁵⁷ Zahlreiche Voraussetzungen des menschlichen Lebens sind nur in begrenzten Mengen vorhanden. Jedoch reicht eine Mengenrestriktion für die Entstehung von Knappheit allein nicht aus. Durch den Zugriff als Voraussetzung für die Entstehung handelt es sich bei Knappheit stets um ein soziales Phänomen. Der Zugriff soll Knappheit vermindern und schafft diese zugleich erst. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 177 f., S. 252. Vgl. Luhmann, N. (2009k), S. 260. „Knappheit ist eine Form entfalteter Selbstreferenz.“ Luhmann, N. (1988/2002), S. 178.

⁶⁵⁸ Luhmann, N. (1988/2002), S. 252.

⁶⁵⁹ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 62 f. Es sind alle drei Dimensionen von Sinn angesprochen.

⁶⁶⁰ Luhmann, N. (1988/2002), S. 179.

⁶⁶¹ Siehe zu dieser die Wirtschaft fundierenden Paradoxie auch Hahn, A. (1987), S. 120 f.

⁶⁶² Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 179 ff.

⁶⁶³ Voraussetzung dafür sind Eigentum und Tausch. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 184, S. 252. Somit ist die Wirtschaft hier auf eine Leistung des Rechts angewiesen. Diese Beziehung wird in Kapitel 5.4.2 erläutert.

⁶⁶⁴ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 64.

Zugriffs nicht mehr gegenseitig.⁶⁶⁵ In Bezug auf ein bestimmtes Gut ist jeder Teilnehmer des Systems entweder Eigentümer oder Nichteigentümer. Es gibt keinen dritten Wert, sodass alle Individuen eingeschlossen sind. Eigentum ist wiederholbar, sodass sich Erwartungen bilden können. Das Medium wird in diesem Sinne kondensiert. Es bilden sich verfestigende Strukturen.⁶⁶⁶ Der Code von Eigentum haben und nicht haben ermöglicht, die Seite durch Tausch zu wechseln.⁶⁶⁷ Die Unterscheidung Eigentum haben und nicht haben ist zugleich die sogenannte Primärcodierung der Wirtschaft. In ihr gibt es nicht mehr die Paradoxie des Zugriffs auf knappe Güter, sondern nur noch Probleme der Akzeptanz der Ungleichheit und der Verteilung.⁶⁶⁸ Die Akzeptanz ist unwahrscheinlich, da man stets viel mehr Eigentum nicht hat.

Das Problem wird durch das symbolisch generalisierte Kommunikationsmedium der Wirtschaft, Geld, gelöst. Durch Monetarisierung wird die Codierung von Eigentum haben und nicht haben, die zunächst hinsichtlich ihrer Akzeptanz sehr unwahrscheinlich ist, konditioniert.⁶⁶⁹ Geld regelt das Zugriffsrecht über Zahlungen. Der Zugriff durch Andere kann hingenommen werden, da man selbst ebenfalls die Möglichkeit hätte. Genauso gibt Geld die Möglichkeit, Zahlungen auch in der Zukunft zu leisten, ohne bereits festzulegen, wofür die Zahlung getätigt wird. Geld transformiert so eine Handlung, nämlich den Zugriff auf knappe Güter, in ein Erleben Dritter.⁶⁷⁰ Geld verdoppelt den Vorgang vom reinen Gütertausch in einen Güter- und gleichzeitig-Geld-Tausch. Damit werden Güter und Dienstleistungen zu Waren, die nur für Geld zu bekommen sind.⁶⁷¹ Knappheit wird dupliziert, indem neben die natürliche Knappheit der Güter die artifizielle Knappheit des Geldes tritt.⁶⁷² Nun ist diese zweite Knappheit der Ausgangspunkt der Entparadoxierung.

Geld wird mittels der Unterscheidung von Zahlung und Nichtzahlung codiert. Diese Unterscheidung ist die Zweitcodierung der Wirtschaft. Geld kann nur in einer Weise verwendet werden, nämlich zu Zahlungen. Somit stehen Zahlungen für die weiteren Verwendungsmöglichkeiten. Durch Zahlungen, die Zahlungen ermöglichen, wird eine unbegrenzte Zukunft in die Wirtschaft eingebaut, die Sicherheit in Form von Zahlungsfähigkeit gibt.⁶⁷³ Das ergibt sich

⁶⁶⁵ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 184.

⁶⁶⁶ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 188 f. Das gilt im Übrigen für alle Funktionssysteme. Die Funktionssysteme besitzen keinen Mechanismus der Exklusion, sodass Individuen grundsätzlich der Zugang zu allen Funktionssystemen offen ist. Hierauf wird im Zusammenhang mit Organisationen nochmals zurückzukommen sein. Siehe Kapitel 5.3.1.

⁶⁶⁷ Es handelt sich, der Terminologie von Spencer Brown folgend, um ein sog. „crossing“. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 190.

⁶⁶⁸ Diese Probleme sind beim Übergang von einer stratifikatorisch zur funktional differenzierten Gesellschaft zunächst moralisch konditioniert. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 184 ff.

⁶⁶⁹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 189.

⁶⁷⁰ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 69; Luhmann, N. (2009f), S. 458.

⁶⁷¹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 196 f.

⁶⁷² Geld ist durch die Duplikation der Knappheit einerseits das Bargeld und das bei Banken verfügbare Geld und andererseits der Gesamtwert allen Eigentums. Damit erhalten auch Güter einen Doppelcharakter als Gut und als Geld. Der Geldwert ergibt sich somit lediglich aus der Knappheit des Geldes, die damit gesichert werden muss. Das zeigt sich sowohl in der Beleihbarkeit der Güter als auch in den Kosten, die sie verursachen. Eigentum wird also bei Geld stets immer vorausgesetzt, sodass die ursprüngliche Codierung durch Duplikation keineswegs obsolet ist. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 70-71, S. 197, S. 201.

⁶⁷³ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 64 f.

durch die Geschlossenheit des Systems. Zahlungen kennzeichnen in einer funktional ausdifferenzierten Wirtschaft deren Autopoiesis.⁶⁷⁴ Zahlungen sind somit eine spezielle Art der Kommunikation. Zahlungen sind temporäre Ereignisse, sodass stets neue Zahlungen stattfinden müssen, wenn die Wirtschaft nicht aufhören soll, zu existieren. Zahlungen geben Zahlungsfähigkeit (beim Empfänger der Zahlung) und Zahlungsunfähigkeit (beim Zahlenden) zugleich weiter.⁶⁷⁵ Luhmann spricht hier vom Doppelkreislauf des Geldes.⁶⁷⁶ Es entstehen mit jeder Operation der Wirtschaft stets neue, ungleiche Verteilungen.⁶⁷⁷ Das gewährleistet die Kontinuität des Geldkreislaufs und damit den Fortbestand der Wirtschaft als autopoietisches System.⁶⁷⁸

Aus dem Doppelkreislauf des Geldes ergibt sich jedoch das Problem, dass stets in gleichem Ausmaß Zahlungsfähigkeit und Zahlungsunfähigkeit entstehen. Um aus Zahlungsunfähigkeit Zahlungsfähigkeit zu generieren, kommen verschiedene funktional äquivalente Lösungen in Betracht. Dieser Vorgang wird als Konditionierung bezeichnet. Die Konditionierung kann nach ihrem Bezugspunkt, also System oder Umwelt, in Selbst- und Fremdkonditionierung unterschieden werden.⁶⁷⁹ Die Selbstkonditionierung nimmt auf die Wirtschaft selbst Bezug, in dem Zahlungen auf Zahlungen bezogen werden.⁶⁸⁰ Eine Zahlung wird in der Erwartung getätigt, daraus höhere Zahlungsrückflüsse zu erhalten. Zahlungsunfähigkeit ist hier ein reines Zeitproblem.⁶⁸¹ Diese Form der Konditionierung wird als Rentabilität bezeichnet und ist vor allem bei Unternehmen, als an der Wirtschaft beteiligten Systemen, relevant.⁶⁸² Ihr Profitstreben trägt somit zur selbstreferenziellen Schließung der Wirtschaft bei.⁶⁸³ Demgegenüber bezieht sich die Fremdkonditionierung auf die Umwelt. Der Staat muss seine Zahlungsunfähigkeit durch Zwangsabgaben, also Steuern und Ähnliches, mildern. Private Haushalte schließlich wirken der Zahlungsunfähigkeit insbesondere durch Arbeit entgegen.⁶⁸⁴ Steuern und Arbeit sind somit Fremdkonditionierungen.

⁶⁷⁴ Dabei ist die Kehrseite, Nicht-Zahlung, ebenfalls ein Elementarereignis im Wirtschaftssystem, sofern die Zahlung irgendwie nahe gelegen hatte. Hier treten Abgrenzungsprobleme auf. Zahlung und Nicht-Zahlung verweisen aufeinander und bedingen sich gegenseitig. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 52.

⁶⁷⁵ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 53 f.; S. 198.

⁶⁷⁶ Der Doppelkreislauf symbolisiert die Geschlossenheit des Wirtschaftssystems. Die Bewegung der Güter und Dienstleistungen ist nach Luhmann lediglich ein Folgeaspekt. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 137.

⁶⁷⁷ Für die Wirtschaft bedeutet die Einheit der Differenz von Symbolik und Diabolik, dass Geld sowohl in seiner verbindenden Tauschfunktion und als auch in seiner trennenden Funktion als Knappheitsregulativ wahrgenommen wird. Da es Personen gibt, die nicht zahlen können, entstehen Inklusion und Exklusion zugleich. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 267 f.

⁶⁷⁸ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 190; S. 256.

⁶⁷⁹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 138.

⁶⁸⁰ Somit werden in diesem Fall Konditionierungen auf der einen Seite durch Konditionierung auf der anderen Seite des Doppelkreislaufs konditioniert. Der Zusammenhalt des Systems wird an dieser Stelle reflexiv. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 139.

⁶⁸¹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 135 f.

⁶⁸² Unternehmen sind Organisationen im Sinne der Systemtheorie. Diese werden in Kapitel 5.3 ausführlich dargestellt.

⁶⁸³ Die Wirtschaft wird unabhängig von privaten Motiven und Wertschätzungen. Profitstreben dient also nicht dem Entzug von Reichtümern für private Zwecke. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 56 f.

⁶⁸⁴ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 136.

Die Art der Konditionierung schlägt sich auch in der Programmierung nieder.⁶⁸⁵ Programme legen wie oben bereits gezeigt fest, wie zwischen den beiden Werten eines Codes zu entscheiden ist.⁶⁸⁶ Um eine Entscheidung treffen zu können, sind zum einen die Präferenzen und zum anderen die Zahlungsgrenzen, zu bestimmen. Die Präferenzen weisen einen Bezug zur Umwelt, also Fremdreferenz, auf. Konkret beziehen sie sich über Bedürfnisse insbesondere auf die psychischen Systeme in der Umwelt der Wirtschaft.⁶⁸⁷ Die Zahlungsgrenzen hingegen sind innerhalb des Wirtschaftssystems, also selbstreferenziell, verankert. Je nach Art der Konditionierung kommen zur Bestimmung der Zahlungsgrenzen entweder Budgets oder Bilanzen in Betracht.⁶⁸⁸ Haushalte, egal ob privat oder öffentlich, benötigen Budgets, da sie ihre Konditionierung nur einseitig auf die Wirtschaft verweisen. Unternehmen benötigen hingegen Bilanzen, um dem Doppelkreislauf des Geldes, der ihrer Konditionierung zugrunde liegt, gerecht zu werden.⁶⁸⁹

Bedürfnisse sind in einer rationalen Wahlhandlungstheorie sozusagen der Antrieb, die psychische Voraussetzung des Handelns.⁶⁹⁰ Die individuellen Bedürfnisse bestimmen das gesellschaftliche Geschehen kausal. Aus Sicht der Systemtheorie wird der Begriff des Bedürfnisses hingegen erforderlich, da nicht beobachtet werden kann, warum eine bestimmte Handlungsalternative ausgewählt wird.⁶⁹¹ Zahlen und Nicht-Zahlen geschehen aus bestimmten Gründen, die außerhalb des Wirtschaftssystems, in dessen Umwelt, liegen. Das System zwingt sich durch seine Geschlossenheit zur Offenheit.⁶⁹² Somit kennzeichnen Bedürfnisse die Umweltoffenheit der Wirtschaft. Sie regen die Wirtschaft zu einer Veränderung des eigenen Zustandes an und stellen somit Informationen dar.⁶⁹³ Bedürfnisse werden ebenso wie die Knappheit erst durch die Wirtschaft erzeugt. Es handelt sich um Beobachtungsschema, um den symbiotischen Mechanismus der Wirtschaft.⁶⁹⁴ Bezogen auf die Wirtschaft als Subsystem der

⁶⁸⁵ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 139.

⁶⁸⁶ Durch die Codierung wird stets, also auch in der Wirtschaft, eine Entscheidung erzwungen. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 226.

⁶⁸⁷ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 226.

⁶⁸⁸ Dadurch wird jeweils die Einheit der an der Wirtschaft teilnehmenden Systeme repräsentiert. Es hat „Konsequenzen für die Rationalitätsbedingung der Einzelhandlung und für die Möglichkeit der Steuerung des Systems.“ Luhmann, N. (1988/2002), S. 140. An dieser Stelle zeigt sich erstmals eine Verbindung zur Rechnungslegung. Hier sind nähere Überlegungen zurückzustellen. Stattdessen sei auf Kapitel 6.1 verwiesen.

⁶⁸⁹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 139.

⁶⁹⁰ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 70. Siehe zu den Bedürfnissen insbesondere auch Maslow, A. H. (1943). Auch wenn für die praktische Arbeit z. B. in der Personalentwicklung eher auf weiterentwickelte Modelle zurückgegriffen wird, ist es als grundlegend zu bezeichnen.

⁶⁹¹ Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 71.

⁶⁹² Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 59.

⁶⁹³ Bedürfnisse sind also kein Datum, das in der Umwelt so gegeben ist und nur übernommen wird. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 59; Schmidt, T. (1998), S. 71.

⁶⁹⁴ Es ist hier zu betonen, dass Luhmann die Bedürfnisse dem System und nicht den Individuen zurechnet. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 59 ff. Luhmann unterteilt Bedürfnisse nach ihrer Beziehung zur Wirtschaft. Zunächst nennt er die Grundbedürfnisse des Menschen, die auch ohne ausdifferenzierte Wirtschaft existieren und auch für die Gesellschaft Umwelt darstellen. Im Anschluss entwickeln sich Bedürfnisse, die nur durch die Existenz von Geld befriedigt werden können und somit eine ausdifferenzierte Wirtschaft voraussetzen. Dann entstehen Bedürfnisse, die an die Wirtschaft gebunden sind und als Eigenbedürfnisse der Wirtschaft beschrieben werden, obwohl sie auch einen Umweltbezug aufweisen. So z. B. der Energiebedarf oder der Bedarf an Arbeitsleistung. Die Abhängigkeit von der Wirtschaft selbst steigt von Elementarbedürfnissen, über Luxus-

Gesellschaft geben Bedürfnisse einen Grund der Autopoiesis, also der Generierung von Zahlungen aus Zahlungen. Dennoch ist mit der Autopoiesis der Wirtschaft kein Zweck verbunden, denn sonst würde sie bei dessen Erreichung aufhören zu existieren.⁶⁹⁵

Beide Formen der Programmierung, die Bestimmung sowohl der Präferenzen und als auch der Zahlungsgrenzen, müssen in Übereinstimmung gebracht werden, um eine Aussage hinsichtlich der Richtigkeit der Entscheidung treffen zu können.⁶⁹⁶ Vor jeder Zahlung ist zu überlegen, ob für einen bestimmten Preis den Wünschen für ein bestimmtes Gut nachgegeben wird oder nicht.⁶⁹⁷ Innerhalb der an der Wirtschaft partizipierenden Systeme sind Preise somit Teil der Entscheidungsprogramme über Zahlung/Nicht-Zahlung.⁶⁹⁸ Durch Preise werden Bedürfnisse und Geld entdeckt. Preise ermöglichen den an der Wirtschaft teilnehmenden Systemen eine Orientierung an der Umwelt, konkret den in ihr auftretenden Systemen.⁶⁹⁹ Sie können identifiziert werden, bedeuten aber für alle Teilnehmer am Wirtschaftssystem etwas anderes.⁷⁰⁰ Preise dienen der Bildung von und Kommunikation über Zahlungserwartungen, unabhängig vom Wert der Güter.⁷⁰¹ Aus Sicht der Wirtschaft stellen Preise ihre Selbstbeschreibung dar.⁷⁰² Bereits geleistete Zahlungen schlagen sich in den Preisen nieder und manifestieren sich dort

bedürfnisse zu Eigenbedürfnissen der Wirtschaft an. Umgekehrt nimmt die Umweltabhängigkeit ab. Mit steigender Abhängigkeit der Bedürfnisse von der Wirtschaft wird die Offenheit des Systems abhängig vom System. Zugleich verweist die Reproduktion der Zahlungsfähigkeit zunehmend auf die Reproduktion der Zahlungsunfähigkeit. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 61 f.; Schmidt, T. (1998), S. 71.

⁶⁹⁵ Zwecke in der Wirtschaft sind weiterhin möglich, aber nur zeitlich begrenzt, und an ihrem Ende steht wieder die Zahlungsfähigkeit. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 58 f.

⁶⁹⁶ Übereinstimmung bezeichnet nicht die Aufhebung der Differenz zwischen beiden Programmen. Gemeint ist vielmehr, dass der Fokus je nach Situation auf der einen oder anderen Form liegt und stets beide zu berücksichtigen sind. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 250.

⁶⁹⁷ An dieser Stelle setzen die Überlegungen zur ökonomischen Rationalität an. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 198. Preise sind hier „die Einheit der Differenz aller möglichen anderen Preise.“ Baecker, D. (1999), S. 294.

⁶⁹⁸ Preise können somit als die Einheit der Differenz von Unternehmen und Wirtschaft aufgefasst werden. Vgl. Baecker, D. (1999), S. 294.

⁶⁹⁹ Die Umwelt bezeichnet hier insbesondere die wirtschaftsinterne Umwelt. Aus Sicht der teilnehmenden Systeme stellt sich die Wirtschaft als Umwelt in der Form des Marktes dar. Dabei ist der Markt wiederum für jedes teilnehmende System ein anderer, sodass er genau wie die Gesellschaft nur polykontextual beschrieben werden kann. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 94 ff. Als in der Umwelt auftretende Systeme kommen insbesondere Konkurrenten, aber auch Kunden, Lieferanten und sonstige Stakeholder. Die Konkurrenz kann aber nicht nur mittels Preise beobachtet werden. Eine Orientierung an technologischen Entwicklungen ist als ein funktionales Äquivalent denkbar. Das geschieht aber auch nur, um letztlich den eigenen Profit zu steigern. Auch auf Änderung der Nachfrage kann z. B. statt mit einer Preisänderung mit einer Änderung der angebotenen Menge reagiert werden oder Änderung der Zahlungsbedingungen. Aber letztlich läuft alles auf Preise hinaus. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 114 f.

⁷⁰⁰ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 110. Man entscheidet selbst, ob man bereit ist, etwas zu einem gegebenen Preis zu (ver-) kaufen.

⁷⁰¹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 55.

⁷⁰² Zur Selbstbeschreibung und ihrer identitätsbildenden Funktion siehe bereits Kapitel 3.3, sowie zur Rechnungslegung als Selbstbeschreibung der Unternehmen Kapitel 6.1.1 und zur Selbstbeschreibung der IASO .

als Strukturen der Wirtschaft.⁷⁰³ Es handelt sich um Zustandsbeschreibungen des Systems, die jedoch durch Kommunikation auf das System zurückwirken.⁷⁰⁴

Das hier gezeichnete Bild der ausdifferenzierten Geldwirtschaft weist sie als späte evolutionäre Errungenschaft aus. Als Funktionssystem macht sie Kommunikation, die auf den Zugriff auf knappe Güter gerichtet ist, wahrscheinlicher. Sie wird von menschlichen Zielen, wie der Bedürfnisbefriedigung, unabhängig. Sie hält Bedürfnisse jedoch als symbiotischen Mechanismus zu ihrer Umwelt weiterhin bereit, um diese zur Teilnahme an Kommunikation zu motivieren. Mithilfe der Systemtheorie kann auch die paradoxe Ausgangssituation der Wirtschaft, die in der Selbstreferenz der Knappheit liegt, aufgedeckt werden. Im Gegensatz dazu setzt die Wirtschaftstheorie an der vereinfachten Selbstbeschreibung der Wirtschaft als Handlungssystem an und bekommt somit die fundierende Paradoxie nicht zu sehen.⁷⁰⁵

5.2.3 Recht

Mit jeder Kommunikationsofferte in Form einer mitgeteilten Information gewährt der Mitteilende einen Vertrauensvorschuss. Er erwartet, dass sein Gegenüber sein Verhalten als Kommunikation wahrnimmt. Würden diese Erwartungen laufend enttäuscht werden, so würde Kommunikation unterbleiben, da sich niemand darauf einlassen würde. Die Funktion des Rechts ist die „Stabilisierung normativer Erwartungen durch Regulierung ihrer zeitlichen, sachlichen und sozialen Generalisierung.“⁷⁰⁶ Es gibt Erwartungssicherheit und schränkt so gleichermaßen ein, wie es Möglichkeiten eröffnet.⁷⁰⁷ Recht kann das mit der Gewährung von Vertrauen verbundene Risiko mindern.⁷⁰⁸ Das Kommunikationsproblem auf das das Recht

⁷⁰³ Ohne preisliche Strukturen kann keine Zahlung stattfinden. Preise sind Strukturen und damit im Gegensatz zu reinen Zahlungen nicht bloße Ereignisse, die im Moment ihrer Entstehung bereits wieder vergehen. Nur Preise können beobachtet werden. Nur Preisänderungen stellen eine Änderung der Wirtschaft dar. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 55; S. 113 f.

⁷⁰⁴ An Preisen können Beobachtungen von Außen z. B. durch die Wissenschaft anschließen. Diese haben jedoch allenfalls noch begrenzt Auswirkungen im System. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 128 f.

⁷⁰⁵ Die Wirtschaftstheorie, die Ökonomie, ist eine Reflexionstheorie der Wirtschaft. Auch die Neue Institutionenökonomie als eine ihrer Methoden ist an die Wirtschaft, insbesondere ihr Grundproblem Knappheit, angelehnt. Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 66 ff. Durch die Knappheitscodierung werden Probleme entscheidbar mithilfe der Differenz von Nutzen (Zwecken) und Kosten (Mitteln). Vgl. Schmidt, T. (1998), S. 66 f. Die Anpassung an das Grundproblem der Wirtschaft lässt die Ökonomie als allgemeine Methode der Sozialwissenschaften eher ungeeignet erscheinen. Sie kann im Gegensatz zur Systemtheorie nicht sehen, dass das der Wirtschaft zugrunde liegende Schema kontingent ist, also auch anders möglich wäre. Sie sieht auch nicht, dass die Wirtschaft auf einer Paradoxie beruht, da diese innerhalb der Wirtschaft invisibilisiert ist. Aufgrund ihrer erkenntnistheoretischen Position (siehe Kapitel 4.2.1) ist die Systemtheorie hingegen in der Lage, den Umgang mit der Paradoxie zu erkennen. Die Ökonomie kann an andere Funktionssysteme Lösungsangebote herantragen, die aus Sicht der Wirtschaft optimal wären.

⁷⁰⁶ Luhmann, N. (1993/2002), S. 131. Verhaltenssteuerung als Funktion des Rechts würde aufgrund zahlreicher funktionaler Äquivalente nicht zur Bildung eines geschlossenen Funktionssystems ausreichen. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 134 ff. Siehe zu den funktional äquivalenten Mechanismen auch die Ausführungen zum Wandel der IASO in Kapitel 6.2. Recht schränkt nicht nur ein, sondern kann bestimmtes Verhalten ermöglichen. Luhmann führt hier das Konzept der juristischen Person an, welches es diesen erst ermöglicht zu handeln.

⁷⁰⁷ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 136.

⁷⁰⁸ Es ist jedoch zu beachten, dass in komplexen Sozialsystemen Vertrauen und Recht voneinander zu trennen sind. Während Vertrauen persönlich und durch Bewährung motiviert ist, wird Rechtsbefolgung unpersönlich durch den angedrohten Einsatz von Gewalt erreicht. In einem wenig komplexen Sozialsystem wird Vertrauen erwartet, sodass Misstrauen einen Rechtsbruch darstellt. Vgl. Luhmann, N. (2000/2009), S. 41 f. Aber in „Wahrheit fundiert der Vertrauensgedanke das gesamte Recht, das gesamte sich Einlassen auf andere

reagiert, liegt in der strukturellen Kopplung zu den Bewusstseinsystemen in der Umwelt der Gesellschaft. Die Gesellschaft wird durch diese Umwelt ständig irritiert, und andauernde Enttäuschungen der Erwartungen an diese Umwelt würden zu einem Zusammenbruch der Strukturen führen.⁷⁰⁹

Bevor die Ausdifferenzierung des Rechts beschrieben wird, sind zunächst normative Erwartungen, die dem Recht zugrunde liegen, zu spezifizieren. Dazu ist erneut auf die Situation doppelter Kontingenz zweier psychischer Systeme zu verweisen, die den Ausgangspunkt aller Kommunikation bildet. Die hier herrschende Unsicherheit ist der Ausgangspunkt aller Normenbildung.⁷¹⁰ Die Abstimmung menschlichen Verhaltens erfordert die Bildung von Erwartungen, sowohl über das Verhalten als auch die Erwartungen des Gegenübers.⁷¹¹ Dabei weisen die Erwartungen zugleich auf andere Möglichkeiten hin und können entsprechend stets sowohl enttäuscht als auch erfüllt werden. Erst die wiederholte Bewährung einer Erwartung oder aber eine Sollvorgabe bieten den an der Kommunikation beteiligten psychischen Systemen eine gewisse Sicherheit.⁷¹² Die Vorgabe von Sollwerten bietet den Vorteil, eine Verhaltensabstimmung intern, d. h. ohne Reaktion des Gegenübers, zu ermöglichen.⁷¹³ Sie kann jedoch nicht verhindern, dass faktisch anderes Verhalten erlebt wird.

In dieser Situation ergeben sich für den Erwartenden wiederum zwei funktional äquivalente Wege des Umgangs mit seiner enttäuschten Erwartung. Er kann sie aufgeben bzw. korrigieren oder aber an ihr festhalten. Im ersten Fall lernt der Erwartende, und das eigene Verhalten wird an das des Gegenübers angepasst. Wird hingegen am eigenen Erwarten kontrafaktisch festgehalten, muss versucht werden, das Verhalten des anderen durch eigenes Mahnen, Loben, Tadeln etc. zu ändern.⁷¹⁴ Der Erwartende selbst lernt nicht. Anschließend an die gewählte Strategie im Enttäuschungsfall lassen sich somit zwei Erwartungsstile unterscheiden: Kognitives Erwarten, das korrigiert wird, und normatives Erwarten, das beibehalten wird.

Luhmann geht davon aus, dass die Erwartungen zunächst offen gelassen haben, welche Strategie im Enttäuschungsfall gewählt werden sollte. Im sich bildenden sozialen System legt dieses im Verlauf seiner Historie jedoch weitestgehend fest, wann welcher Erwartungsstil zu wählen ist.⁷¹⁵ Es ist festzuhalten, dass die Unterscheidung der beiden Erwartungsstile eine evolutionäre Errungenschaft darstellt, die sich erst in komplexen Systemen herausbildet. Es

Menschen, so wie umgekehrt Vertrauensweise nur auf Grund einer Risikominimierung durch das Recht zustande kommen können.“ Luhmann, N. (2000/2009), S. 44.

⁷⁰⁹ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 444.

⁷¹⁰ Vgl. Pelzer, P. (2007), S. 115.

⁷¹¹ Dieser Mechanismus liegt nicht nur der Normenbildung zugrunde, sondern ist für jedes Verhalten erforderlich. Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 32.

⁷¹² Demnach sind Bewährung im Zeitablauf und die Vorgabe von Sollwerten funktional äquivalent. Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 31.

⁷¹³ Der Mensch gewinnt eine gewisse Freiheit. Er kann lernen, muss aber nicht. Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 31.

⁷¹⁴ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 34 f.

⁷¹⁵ Dazu greift das soziale System auf dieselben Grundelemente zurück wie die bis hierhin betrachteten psychischen Systeme. Beide Systemarten operieren im Medium Sinn. Jede realisierte Operation verweist auf einen Überschuss an Möglichkeiten. Es gibt auch heute noch Erwartungen, bei denen im Voraus nicht feststeht, ob sie kognitiv oder normativ erwartet werden. Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 35.

wird darauf verzichtet, spontan situationsabhängig festzulegen, welche Strategie im Enttäuschungsfall zu wählen ist.⁷¹⁶ Ist die Unterscheidung der Erwartungsstile jedoch etabliert, können daran bestimmte Systemspezialisierungen anschließen. Die normative Erwartung wird bereits früh mit dem Rechtssystem verknüpft.⁷¹⁷

Die Gesellschaft muss verschiedene normative Erwartungen ermöglichen, die in Konflikt geraten können. Dadurch entsteht nach Luhmann das Problem der „*doppelten Enttäuschung* [Hervorhebungen im Original, Anm. der Verf.]“.⁷¹⁸ Die Norm des einen kann durch die Norm des anderen enttäuscht werden. Als Norm gilt eben nicht nur die herrschende Normordnung der Mehrheit, sondern die jedes Einzelnen, auch wenn sie konträr ist. Die Stabilisierung der normativen Erwartungen limitiert sich jetzt gegenseitig.⁷¹⁹ Das Recht übernimmt die Funktion, normative Erwartungen in der Sozialdimension zu stabilisieren.⁷²⁰ Das Recht institutionalisiert normative Erwartungen.⁷²¹

Institutionalisierung ist nach Luhmann generell der Mechanismus, der die soziale Stabilisierung von Erwartungen bewirkt.⁷²² Institutionalisierung ist demnach nicht nur im Recht, sondern auch in den übrigen Funktionssystemen zu finden.⁷²³ Diese ist angesichts von unterschiedlichen Erwartungen der psychischen Systeme erforderlich, da faktischer Konsens aufgrund der operationalen Geschlossenheit nicht erreicht werden kann.⁷²⁴ Ausgangspunkt ist also auch hier wieder die Komplexität. Institutionalisierung erzeugt nicht Konsens, sondern sie unterstellt ihn lediglich. Dabei kann zum einen nicht überprüft werden, ob dieser tatsächlich erreicht ist und zum anderen ist eine derartige Überprüfung auch irrelevant. Allen Personen wird Konsens unterstellt.⁷²⁵ „Die Funktion der Institution liegt in der Ökonomie des Konsens, und die Ersparnis wird hauptsächlich dadurch erreicht, daß der Konsens im Erwarten vorweggenommen wird, kraft Unterstellung fungiert und dann normalerweise gar nicht mehr konkret abgefragt werden muss.“⁷²⁶ Somit verfestigen sich Strukturen, die sich aus der Erwartung von Erwartungen er-

⁷¹⁶ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 36.

⁷¹⁷ Für die kognitive Erwartung bildet sich hingegen nicht so früh ein System heraus. Das wird erst möglich, wenn Lernprozesse unabhängig vom Enttäuschungsfall einsetzen. Hierfür ist die Wissenschaft zuständig. Innerhalb dieser Systeme herrscht dann Konsistenz, zwischen ihnen jedoch nicht. Die Erwartungsstile bedingen ein anderes Instrumentarium der Selbstvergewisserung. Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 37.

⁷¹⁸ Luhmann, N. (1969), S. 40.

⁷¹⁹ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 40 f.

⁷²⁰ In der Zeitdimension dient die Normierung der Stabilisierung der Erwartungen. Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 41.

⁷²¹ Zur Unterscheidung von Normierung und Institutionalisierung siehe auch Luhmann, N. (1995), S. 56 ff.

⁷²² Und zwar unabhängig davon, ob es sich um normative oder kognitive Erwartungen handelt oder anders ausgedrückt, ob diese Erwartungen auch zeitlich stabilisiert sind oder nicht. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-b), S. 154; Luhmann, N. (1969), S. 41.

⁷²³ Das Recht übernimmt die soziale Stabilisierung für einen speziellen Fall, die normativen Erwartungen.

⁷²⁴ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 41. Konsens ist eine Unterstellung, ein Konstrukt des sozialen Systems. Es ist unerheblich, was sich tatsächlich in den verschiedenen Bewusstseinsystemen abspielt. Vgl. Luhmann, N. (1988/2008), S. 39.

⁷²⁵ An dieser Stelle ist nochmals zu betonen, dass es sich bei einer Person um die für die Kommunikation relevanten Aspekte eines Menschen handelt. Die Konsensunterstellung trifft in der Gesellschaft die Weltbevölkerung.

⁷²⁶ Luhmann, N. (1969), S. 41. Oben wurde bereits gezeigt, dass in Interaktionen nicht explizit gegen alles protestiert werden kann, was durch Institutionen implizit geregelt ist. Durch die Teilnahme an Interaktion stimmt man pauschal zu, Konsens gilt als selbstverständlich erteilt.

geben. Die Konsensunterstellung bewirkt, dass explizit widersprochen werden müsste, um ihr zu entgegen.⁷²⁷ Es gibt keine Alternative als sich auf den fingierten Konsens einzulassen, wenn man an Kommunikation teilnehmen will.⁷²⁸ Abweichungen fallen auf, da explizit widersprochen werden muss.⁷²⁹

Wandel von Institutionen wird nur dann vollzogen, „wenn konkret überzeugende Anpassungserfordernisse ihn nahe legen.“⁷³⁰ Dies ist aber nur in wenig komplexen Sozialsystemen möglich. Mit steigender Komplexität bzw. steigender Anzahl der Institutionen wird ein Abweichen wahrscheinlicher und die Erwartung muss über den Enttäuschungsfall hinaus gesichert werden. Nun müssen normative Erwartungen institutionalisiert werden.⁷³¹ Das ist „eine an sich paradoxe und unwahrscheinliche Leistung, da die alternativenlose Selbstverständlichkeit der Institution mit der in Betracht gezogenen Möglichkeit abweichenden Verhaltens kollidiert.“⁷³²

Die Institutionalisierung von normativen Erwartungen führt nach Luhmann zur Herausbildung des Rechtssystems.⁷³³ Auch normative Erwartungen können erfüllt oder enttäuscht werden. Die Beobachtung dieses Sachverhalts ist die Funktion des Rechts. Der Code von Recht und Unrecht ermöglicht eine Beobachtung der Operationen, und damit eine Überlagerung der ursprünglichen Unterscheidungen von Erfüllung und Abweichung von der Erwartung.⁷³⁴ Erst diese Unterscheidung ermöglicht eine Zuordnung von Kommunikationen zum Rechtssystem.⁷³⁵ Normierende und institutionalisierende Mechanismen der Erwartungsbildung schränken sich dabei gegenseitig ein und überlagern sich. Es kommt zu einem speziellen Verfahren der Normenbildung. Konsens wird beispielsweise durch die Rolle des Richters unterstellt, der zugleich das Festhalten an einer Norm im Enttäuschungsfall symbolisiert. Damit ergeben sich an diese Rolle neue institutionalisierte Herausforderungen. Die Norm selbst kann als objektiv geltend formuliert werden.⁷³⁶

⁷²⁷ Dieser Sachverhalt lässt sich besonders deutlich in Interaktionen beobachten, die Struktur durch Themen und das Nacheinander der Kommunikation aufbauen. Die Durchbrechung der Strukturen erfordert gute Gründe oder eine starke Persönlichkeit der an der Kommunikation teilnehmenden psychischen Systeme. Siehe dazu Kapitel 5.1. Dieser Mechanismus der Unterstellung von Konsens wird in der Gesellschaft auf Nichtanwesende ausgeweitet. Vgl. Luhmann, N. (1973), S. 31 ff. Durch Ausdehnung der Reichweite der Kommunikation wird immer wahrscheinlicher, dass die an der Kommunikation teilnehmenden Personen die Hintergründe der Unterstellung nicht kennen und sie deshalb ungewollt enttäuschen. Generalisierung der Medien der Funktionssysteme wirkt dem entgegen.

⁷²⁸ Institutionen „stabilisieren durch Alternativenlosigkeit [...]“. Luhmann, N. (1969), S. 42

⁷²⁹ Konformität bleibt hingegen meist im Verborgenen. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-b), S. 154; Luhmann, N. (1969), S. 42. Die Auffälligkeit des Abweichenden kann beispielsweise gut an dem durch Nachrichten gezeichneten Bild verdeutlicht werden. Dort wird über Kriege und Naturkatastrophen berichtet, die Normalität bleibt hingegen im Verborgenen.

⁷³⁰ Luhmann, N. (1969), S. 42.

⁷³¹ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 43 f.

⁷³² Luhmann, N. (1969), S. 44.

⁷³³ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 44.

⁷³⁴ Das Medium des Rechtssystems ist das Recht selbst, aus dem dann im konkreten Fall Recht und Unrecht zu gewinnen sind. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 166.

⁷³⁵ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 61. Die Unterscheidung von Recht und Unrecht setzt bereits einen Normenbestand voraus und folgt zum einen evolutionär erst spät und ist zum anderen unwahrscheinlich. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 168 f.

⁷³⁶ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 44 f.

Als Folge der Institutionalisierung normativer Erwartungen kommt es zu speziellen Formen des Umgangs mit Abweichungen. Die institutionalisierte Enttäuschungsabwicklung normativer Erwartungen basiert auf dem Verfahren. Aus dem Verfahren heraus wird die Akzeptanz der Enttäuschung erwartet. Es wird erwartet, dass der Enttäuschte die Abweichung hinnimmt und ggf. seine Erwartung anpasst. Er muss sich lernbereit zeigen. Hier wird also erwartet, dass der normative Erwartungsstil des Einzelnen außer Kraft gesetzt und ins Kognitive überführt wird.

Normative Erwartungen und Lernbereitschaft stehen zunächst konträr zueinander. In der modernen Gesellschaft ermöglicht das positive Recht jedoch, die beiden Aspekte so zu trennen, dass ein Lernen auch bei normativen Erwartungen möglich ist.⁷³⁷ Der Code von Recht und Unrecht ist invariant, d. h., er ändert sich nicht im Zeitablauf.⁷³⁸ Positives Recht basiert jedoch auf Entscheidungen und kann durch solche geändert werden.⁷³⁹ Programme regeln, was als Recht bzw. Unrecht gilt. Sie sind im Zeitablauf variabel und können durch Entscheidungen geändert werden. Die Entscheidungen passen durch kognitives Lernen das Recht an die gesellschaftliche Entwicklung an. Voraussetzung dazu sind lediglich stabilere Formen, wie ein vorgegebener Prozess der Normensetzung.⁷⁴⁰ Das führt dazu, dass die Gesellschaft im Umgang mit Recht kognitiv erwarten muss.⁷⁴¹ Änderungen des Rechts erscheinen möglich, wodurch ein hohes Maß an struktureller Variabilität des Rechts verwirklicht wird. Das ermöglicht dem System, sich zu wandeln und dennoch die eigene Identität zu bewahren.⁷⁴²

Rechtssicherheit kann demnach zum einen als Sicherheit aufgefasst werden, dass eine Angelegenheit im Rechtssystem allein nach der Unterscheidung Recht und Unrecht behandelt wird.⁷⁴³ Zum anderen könnte Rechtssicherheit auch die Vorhersagbarkeit einer konkreten Entscheidung unter dem Rechtscode bedeuten.⁷⁴⁴ Zur Entscheidung nutzt das Rechtssystem allein Konditionalprogramme, da nur sie eine hinreichende Einschränkung der zu berücksichtigenden Sachverhalte ermöglichen.⁷⁴⁵ Diese Einschränkungen bewirken, dass das Rechtssystem als

⁷³⁷ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 46 f.

⁷³⁸ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 193.

⁷³⁹ Die Entscheidungen zur Änderung des Rechts werden durch die Politik kollektiv bindend herbeigeführt. Die beiden Funktionssysteme stehen in einem sehr engen Verhältnis zusammen. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-a), S. 227 ff.

⁷⁴⁰ Die Normensetzung wird selbst normiert, das System wird an dieser Stelle reflexiv. Zu beachten ist jedoch, dass auch dieser wieder durch Entscheidung geändert werden kann. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-a), S. 229 ff. Durch die Reflexivität steigt die Selektivität des Systems und auch seine Komplexität nimmt zu und damit seine Überlebenschancen. Es entstehen mehr Möglichkeiten. Insofern sind Systemdifferenzierung und Reflexivität funktional äquivalent. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-a), S. 232 ff.

⁷⁴¹ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 47.

⁷⁴² Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 193.

⁷⁴³ Es kommt auf das Vertrauen an, dass immer etwas geregelt ist. Und in komplexen Organisationen, wie dem Staat, kann niemals alles auf einmal geändert werden. Weiter begünstigt wird die Wandelbarkeit durch die Institution des Bestandsschutzes. Man kann beispielsweise darauf vertrauen, dass das, was zum Zeitpunkt eines Vertragsabschlusses gültiges Recht war, auch im Konfliktfall zur Anwendung kommt. Das gilt selbst dann, wenn das Recht zwischenzeitlich geändert wurde. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-a), S. 229.

⁷⁴⁴ Auf diese Möglichkeit kann jedoch angesichts funktionaler Äquivalente verzichtet werden, solange sie im Hintergrund bestehen bleibt. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 194.

⁷⁴⁵ Die Konditionalprogramme sind durch die Funktion des Rechts vorgegeben. Sie stellen eben keine Risiken dar, die sich aus Zweckprogrammen ergeben. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-a), S. 242; Luhmann, N. (1993/2002), S. 19. Zweckprogramme greifen auf Werte zur Rechtfertigung zurück. Sie sind eher in Politik und Wirtschaft

triviale Maschine erscheint, die auf spezifische Auslöseereignisse (wenn) in einer festgelegten Weise reagiert (dann).⁷⁴⁶ Die Entscheidung über Recht und Unrecht hängt allein von Ereignissen in der Vergangenheit ab.⁷⁴⁷

Ebenso wie die Wirtschaft ist das Recht eine späte evolutionäre Errungenschaft der Gesellschaft. Auch sie steigert die Wahrscheinlichkeit der Kommunikation in unwahrscheinlichen Situationen. Es ermöglicht den Umgang mit laufenden Enttäuschungen normativer Erwartungen, die erforderlich wird, da die Norm des einen jederzeit mit der des anderen kollidieren kann. Das Recht ist bei der Erfüllung seiner Funktion jedoch insbesondere auf die Politik angewiesen, deren Funktion die Ermöglichung kollektiv bindender Entscheidungen ist.⁷⁴⁸

5.2.4 Politik

Die Funktion der Politik sieht Luhmann in dem „Bereithalten der Kapazität zu kollektiv bindendem Entscheiden“.⁷⁴⁹ Das gesellschaftliche Problem, auf das sie reagiert, ist demnach die Festlegung von Verbindlichkeiten bei Meinungsdivergenzen und -änderungen.⁷⁵⁰ Bindung verweist auf die weitere Verwendung der Entscheidung⁷⁵¹ als Entscheidungsprämisse für weitere Entscheidungen, weiteres Verhalten.⁷⁵² Des Weiteren muss sich die Bindung auch auf den Entscheider selbst erstrecken, sie muss kollektiv bindend sein.⁷⁵³ Zusätzlich kommt es darauf an, eine entsprechende Kapazität bereitzuhalten, die über ein bloßes faktisches Abschließen von kollektiv bindenden Entscheidungen hinausgeht.⁷⁵⁴

Es geht also darum, „wie und wozu man andere dazu bringen kann, eine Entscheidung über ihre Entscheidung zu akzeptieren, obwohl die Welt andere Möglichkeiten anbietet.“⁷⁵⁵ In einer Situation doppelter Kontingenz nehmen Alter und Ego mit ihrem jeweiligen Verhalten auf-

verbreitet. Aber auch sie greifen auf das Recht, welches konditional programmiert ist, zurück. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-a), S. 242; Luhmann, N. (1993/2002), S. 195.

⁷⁴⁶ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 197.

⁷⁴⁷ Zukünftige Ereignisse dürfen dabei nicht berücksichtigt werden. Das gilt auch, wenn spekulativ über den Ausgang eines Rechtsstreits entschieden wird. Dennoch können die Programme offen sein, in dem sie den Eintritt der Bedingungen unbestimmt lassen. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 197.

⁷⁴⁸ Leistungsbeziehungen zwischen Funktionssystemen, auch die zwischen Politik und Recht, werden in Kapitel 5.4.2 ausführlich beschrieben.

⁷⁴⁹ Luhmann, N. (2000/2008), S. 84. Vgl. auch Luhmann, N. (1968/2009), S. 200.

⁷⁵⁰ Politik verhindert somit Konflikte. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 87.

⁷⁵¹ Entscheidungen sind ein spezifischer Typ von Kommunikation, der immer zugleich die abgelehnten Möglichkeiten mit präsentieren muss. Damit tritt die Kontingenz einer Entscheidung stets offensichtlich zutage. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 84. Weitere Ausführungen zu Entscheidungen als besonderer Art der Kommunikation enthält Kapitel 5.3.2.1.

⁷⁵² Diese Bindungswirkung muss nach Luhmann unabhängig vom Nutzen oder der Normativität der Entscheidung effektiv eintreten. Sie muss durchgesetzt werden können. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 84 f. Damit ist jedoch nicht die Festlegung künftiger Systemzustände gemeint.

⁷⁵³ Eine Änderung ist nur durch weitere Entscheidungen innerhalb des Systems möglich. Dazu sind bestimmte Verfahren einzuhalten, um Entscheidungsänderungen von Willkür zu unterscheiden. Somit kann sie nicht von außen vorgegeben sein. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 85.

⁷⁵⁴ Auch die Vorbereitung von Entscheidungen zählt somit zum politischen System. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 85, S. 254.

⁷⁵⁵ Luhmann, N. (2000/2008), S. 59.

einander Bezug.⁷⁵⁶ Das Problem der Politik setzt sowohl auf Seiten von Ego als auch von Alter eine Zurechnung des Verhaltens als Handeln voraus.⁷⁵⁷ Das Handeln von Alter soll Egos Handeln mitbestimmen. Je offensichtlicher versucht wird, das Handeln des Gegenübers durch eigenes Handeln zu beeinflussen, desto unwahrscheinlicher wird das Gelingen dieser Kommunikation.⁷⁵⁸ Der Versuch der Einflussnahme tritt besonders deutlich zutage, wenn die Zahl der Möglichkeiten groß ist.

Das spezifische Medium der Politik, das die Wahrscheinlichkeit des Gelingens dieser Kommunikation steigert, ist die Macht.⁷⁵⁹ Sie reduziert die Komplexität der Situation doppelter Kontingenz durch die Einschränkung des Möglichkeitsraums von Alter.⁷⁶⁰ Bestimmtes Handeln lässt sich zwar nicht bewirken, wird aber wahrscheinlicher. Der zugehörige Code basiert auf der Unterscheidung von Macht (Machtüberlegenheit) und Ohnmacht (Machtunterlegenheit) bzw. Macht haben und nicht haben. Beide Seiten sind stets zugleich gegeben und setzen sich gegenseitig voraus.⁷⁶¹ Macht ist paradox. Macht antizipiert, dass sie befolgt wird. Umgekehrt wird der Gebrauch von Macht immer vorausgesetzt.⁷⁶² Dieser Zirkel kann nur durch einen Beobachter durchbrochen werden. Der Beobachter rechnet die Macht entweder den inneren Kräften des Machthabers oder dem Unterwerfungswillen seiner Untergebenen zu.⁷⁶³ In der Regel wird Macht dem Machthaber zugerechnet.⁷⁶⁴

Handlungen sind zu motivieren und zwar sowohl aufseiten der Machtunterlegenen als auch beim Machthaber. Die Machtunterlegenen sind dazu zu motivieren, die Anweisungen des Machthabers auszuführen und dieser muss motiviert sein, überhaupt Anweisungen zu geben.⁷⁶⁵ Hier zeigt sich wiederum die besondere Beziehung sozialer Systeme zu den psychischen Systemen in ihrer Umwelt. Macht zeigt sich stets, wenn dem Gegenüber bei

⁷⁵⁶ Dabei ergeben sich in Abhängigkeit von der Position des Beobachters, machtüberlegen oder –unterlegen, andere kontingente Strukturen. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 89.

⁷⁵⁷ Handeln ergibt sich stets aus der Zurechnung auf einen selbst und ist das Resultat von einer Entscheidung zwischen mehreren Alternativen. Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 19. Entscheidungen werden ausführlicher in Kapitel 5.3.2.1 erläutert, da Organisationen ihre Autopoiesis in Form von Entscheidungen vorantreiben. Je komplexer die Gesellschaft wird und je mehr Möglichkeiten gegeben sind, umso erforderlicher wird Macht erforderlich. Vgl. Hellmann, K.-U. (2005), S. 21.

⁷⁵⁸ Die Interessen der Beteiligten weichen voneinander ab. Die Kontingenz wird offensichtlich. Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 14.

⁷⁵⁹ Vgl. Luhmann, N. (1968/2009), S. 204 f.

⁷⁶⁰ Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 11, S. 19. Der bestehende Möglichkeitsraum von Alter ergibt sich durch die Möglichkeit, so oder anders zu handeln. Somit ist Alter frei auch anders zu handeln. Diese Freiheit ist Voraussetzung für Macht, da diese erst in Situationen auftritt, wo andere Möglichkeiten verfügbar sind. Gibt es keine Alternativen, gibt es auch keine Macht. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 39.

⁷⁶¹ Macht ist demnach durch ein System selbst konstruiert und nicht etwas irgendwie Gegebenes. Genau wie in der Wirtschaft entstehen mit jeder Operation im Medium neue Differenzen. Die Macht ist ebenso wie Geld im System ungleich verteilt und regt so zu neuen Operationen an. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 88.

⁷⁶² Die beiden Seiten bedingen sich somit gegenseitig.

⁷⁶³ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 28. Macht kann also funktional äquivalent aus Zwang und aus freiwilliger Unterwerfung entstehen. Vgl. Bode, O. F. (1999), S. 177. Diese Ansicht ist auch außerhalb der Systemtheorie anerkannt. Siehe beispielsweise North, D. C. (1988), S. 25 ff., S. 61 ff.

⁷⁶⁴ Die Präferenz liegt auf der Seite der Macht. Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 15 f.; Luhmann, N. (2000/2008), S. 88.

⁷⁶⁵ Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 21.

Nichtbefolgung der Handlungsanweisung des Machthabers negative Konsequenzen drohen.⁷⁶⁶ Diese können direkt gegeben sein, z. B. durch die Androhung von Gewalt, oder auch erst durch den Entzug zuvor gewährter positiver Anreize entstehen.⁷⁶⁷ Ein Beispiel für Letzteres ist die Streichung von Steuervergünstigungen.

Im Medium der Macht reicht bereits die Möglichkeit der Androhung negativer Sanktionen aus, auf die tatsächliche Ausübung kommt es hingegen nicht an.⁷⁶⁸ Macht gilt demnach stets als erfolgreich ausgeübt, sobald das Gegenüber im Einklang mit den Anordnungen des Machthabers handelt. Das gilt unabhängig davon, ob das Gegenüber sich nicht sowieso schon so verhalten hätte. Somit scheint die Betätigung in Politikfeldern, in denen vermeintlich Konsens besteht, besonders attraktiv.⁷⁶⁹ Die Macht gilt als symbolisch, d. h. ohne ihren tatsächlichen Einsatz, bestätigt. Wichtig ist jedoch, dass die Macht im Hintergrund besteht.⁷⁷⁰ Diese sanktionsbewährte Drohmacht ist „*Bedingung der Ausdifferenzierung eines besonderen politischen Systems* [Hervorhebungen im Original, Anm. der Verf.]“.⁷⁷¹ Das gemeinsame Handeln muss dementsprechend nicht bereits im Voraus wahrscheinlich sein, sondern erst institutionalisiert werden.

Hinsichtlich der Sanktionsmittel geht Luhmann davon aus, dass sie zum einen für verschiedene Zwecke einsetzbar und zum anderen durchsetzbar sein müssen. Sie müssen entsprechend ebenfalls generalisierbar sein. In diesem Fall reicht eine potenzielle Androhung der Anwendung bereits aus.⁷⁷² Demnach scheint physische Gewalt als Drohmittel besonders geeignet zu sein.⁷⁷³ Sie kann auch unabhängig vom eigentlichen Machthaber ausgeübt werden, wenn davon auszugehen ist, dass Andere auf seine Entscheidung hin entsprechend handeln. Das lässt sich durch Organisation erreichen. Macht in organisierter Form tendiert zum Aufbau von Staaten. Dabei werden die konkreten politischen Ziele offengehalten. Es werden zahlreiche Möglichkeiten eröffnet, die es zugleich durch das politische System einzuschränken gilt. Das politische System bringt alle Ausübung physischer Gewalt in seinen Bereich und kriminalisiert sie außerhalb.⁷⁷⁴

⁷⁶⁶ Sie ist negativ konditioniert.

⁷⁶⁷ Gerade die zuletzt genannte Möglichkeit der Sanktionierung eröffnet dem Machthaber besondere Möglichkeiten. Vgl. Luhmann, N. (1975/2003), S. 23 f. Sie ist jedoch nicht auf die Politik beschränkt, sondern beispielsweise kann in Organisationen über den Entzug der Mitgliedschaft diese Form der Macht ausgeübt werden. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 79 f.

⁷⁶⁸ In der Wirtschaft kommt es zur Einflussnahme hingegen darauf an, dass der Tausch tatsächlich stattfindet. Luhmann sieht im Tausch eine positive Sanktionsmöglichkeit.

⁷⁶⁹ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 48.

⁷⁷⁰ Ohne die implizite Bereitschaft zum Einsatz von Macht würde es sich nicht um spezifisch politische Kommunikation handeln. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 54. Drohmacht, die auf kollektiv bindendes Entscheiden gerichtet ist, unterscheidet demnach politische Macht von anderen Formen der Macht. Erst Drohmacht als spezielle Form der Macht ermöglicht die Schließung des politischen Systems.

⁷⁷¹ Luhmann, N. (2000/2008), S. 52.

⁷⁷² Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 48 f.

⁷⁷³ Physische Gewalt ist zugleich auch der symbiotische Mechanismus der Politik, d. h. ihre Verbindung zur psychischen und körperlichen Umwelt des sozialen Systems. Siehe dazu ausführlicher Luhmann, N. (2000/2008), S. 55.

⁷⁷⁴ Die Begrenzung der durch physische Gewalt bewährten Drohmacht bewirkt, dass in anderen Systemen der Gesellschaft darauf weitgehend verzichtet werden kann. Organisationen motivieren nicht durch Androhung

Im Übergang von vorherigen Gesellschaftsformen gilt es zunächst, Machtüberlegenheit für alle Fälle sicherzustellen.⁷⁷⁵ Es kommt zur Ausbildung einer zentralen Machtinstanz. Diese wird traditionell als Staat bezeichnet.⁷⁷⁶ Aus Sicht der Systemtheorie handelt es sich um eine Selbstbeschreibung der Politik, die Anschluss weiterer Operationen durch Bestimmung einer Identität ermöglicht.⁷⁷⁷ Zum einen kann eine Binnendifferenzierung der Politik in Ämter anschließen, die sich auf verschiedenen Hierarchiestufen ansiedeln. Zum anderen wird eine Zweitcodierung der Macht durch den Code Regierung und Opposition möglich.

Die anschließende hierarchische Ausbildung politischer Ämter ermöglicht nicht primär die Bildung einer Weisungskette, sondern die Verbreiterung der Kommunikation auf horizontaler Ebene.⁷⁷⁸ Macht wird so in eine stabile Form gebracht, die es ermöglicht, politische Macht als solche zu erkennen und von anderen Formen der Macht zu unterscheiden.⁷⁷⁹ Es werden Stellen geschaffen, die über einen längeren Zeitraum stabil sind, auch wenn einzelne Parameter ihrer Beschreibung ausgetauscht werden.⁷⁸⁰ Das gibt der Macht zum einen Identifizierbarkeit und zum anderen Änderbarkeit, also Stabilität und Flexibilität in einem. Diese Form der Identifizierbarkeit bewirkt letztlich eine klare Unterscheidung von politischer Kommunikation und anderen auf Macht basierten Kommunikationen und damit die Schließung des politischen Systems.⁷⁸¹ Durch die Ämterstruktur kann das politische System sich an sich ändernde Umweltbedingungen anpassen. Die Stellen sind dann jeweils weiter zu spezifizieren. Aber die Macht wird von der sie ausübenden Person unabhängig, und die Besetzung der Ämter kann politisch geregelt werden.⁷⁸²

An die Ausdifferenzierung des politischen Systems auf Basis des Mediums Macht kann eine Zweitcodierung anschließen. Die Macht an der Spitze des politischen Systems wird durch Codierung mit den Werten Regierung und Opposition gespalten.⁷⁸³ Mit einem Einheitsbegriff kann diese Form der Zweitcodierung als Demokratie bezeichnet werden.⁷⁸⁴ Demokratie ist dementsprechend eng abgegrenzt lediglich eine von vielen möglichen Organisationsformen

körperlicher Gewalt, sondern vielmehr durch Bezahlung oder rechtliche Regelungen. Letztere sind jedoch wieder durch den potenziellen Einsatz staatlicher Macht gesichert. Daneben stehen situationsabhängige Drohmittel zur Verfügung. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 56 f.

⁷⁷⁵ Diese Macht durfte zunächst keine Anzeichen von Schwäche tragen, um nicht einen Umsturz zu riskieren. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 98.

⁷⁷⁶ Zu beachten ist allerdings, dass der Staat lediglich eine vereinfachende Selbstbeschreibung des politischen Systems ist. Er ist Adresse politischer Kommunikation. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 217.

⁷⁷⁷ Vgl. Bode, O. F. (1999), S. 215.

⁷⁷⁸ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 73.

⁷⁷⁹ Weitere Formen politischer Macht sind beispielsweise Drohmacht und Kampf. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 91.

⁷⁸⁰ Stellen sind ein Merkmal organisierter Sozialsysteme. Nähere Erläuterungen enthält Kapitel 5.3.2.3.

⁷⁸¹ Vgl. Bode, O. F. (1999), S. 183 f. Macht allein kennzeichnet das politische System noch nicht hinreichend und ist auch in anderen Systemen zu finden.

⁷⁸² Die Besetzung wird unabhängig von der Herkunft der Person. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 74.

⁷⁸³ Mithilfe dieser Unterscheidung beobachtet das politische System sich selbst. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 97 f.

⁷⁸⁴ Demokratie, in der alle Macht vom Volk ausgehen soll, ist zugleich ein spezifisches Symbol der Politik für die Inklusion der Bevölkerung in die Funktionssysteme. Vgl. Luhmann, N. (1986/2009-a), S. 134; Luhmann, N. (2000/2008), S. 97.

der Politik. Sie deutet weder auf die Herrschaft des Volkes über das Volk noch auf die Forderung nach Partizipation bei der Entscheidungsfindung hin.⁷⁸⁵ Dieser Code ermöglicht es der Politik sensibel auf Veränderungen in der innergesellschaftlichen Umwelt zu reagieren, da die oberste Macht labil gestaltet ist.⁷⁸⁶ Regierung und Opposition sind bei allen politischen Entscheidungen gleichzeitig präsent und lassen die Entscheidung so kontingent erscheinen.⁷⁸⁷ Die Opposition könnte nach den nächsten Wahlen die Macht innehaben, sodass die Politik sich alle Möglichkeiten offen hält und in ihrem Inneren äußerst flexibel ist.⁷⁸⁸ Wann Macht konkret einzusetzen und wie zu entscheiden ist, wird durch (Partei-) Programme konditioniert.

Die Wahl ist das Verfahren, das den Übergang an der Spitze politischer Macht erleichtert, institutionalisiert und legitimiert.⁷⁸⁹ Dadurch wird der Wechsel der Seite vereinfacht und eben gerade nicht durch Macht herbeigeführt. Die Selbstreferenz des politischen Systems, wodurch jede Ausübung von Macht zur Festigung der Machtüberlegenheit beitragen würde, wird unterbrochen. Dadurch erhält das System eine unbekannt Zukunft.⁷⁹⁰ Über diese kann das System dann wiederum entscheiden und so seine Autopoiesis fortsetzen. Zugleich statet sich das System mit hinreichender Komplexität mit Blick auf eine komplexe Umwelt aus. Es kann sich ihr gegenüber gerade wegen seiner operativen Schließung auf Basis des Codes öffnen.⁷⁹¹ Dies darf jedoch nicht mit einer Bestimmung der systeminternen Operationen durch die Umwelt verwechselt werden. Diese wird gerade durch die operative Schließung verhindert. Das System muss selbst Kriterien für die eigenen Operationen festlegen. Im Falle der Politik leistet zunächst die Orientierung am Gemeinwohl die Einschränkung der eigenen Operationen bei zugleich hinreichend großem Möglichkeitenraum.⁷⁹² Daran anschließend greift die Politik auf legitime, d. h. öffentlich darstellbare, Präferenzen zurück.⁷⁹³ Legitimation bezieht sich somit auf Werte, die jedoch auch miteinander in Konflikt geraten können. Die Entscheidung zugunsten des einen oder anderen Wertes richtet sich dann nach deren Durchsetzungsfähigkeit. Legitimation bedeutet somit letztlich eine „faktisch kompetente, durchsetzungsfähige Aus-

⁷⁸⁵ Dadurch wird es möglich, funktionale Äquivalente zu sehen. Vgl. Luhmann, N. (1986/2009-a), S. 131 f. Vgl. Buchstein, H. (2006), S. 250.

⁷⁸⁶ Vgl. Luhmann, N. (1986/2009-a), S. 134.

⁷⁸⁷ Wobei die Regierung die positive Seite dieses Codes, die Präferenz, darstellt. Nur auf dieser Seite werden die Entscheidungen getroffen. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 98 f. Jedoch hat die Opposition mit Blick auf die kommende Wahl durch Thematisierung nicht beachteter Politikfelder die Möglichkeit, die Entscheidungen der Regierung zu beeinflussen. Vgl. Bode, O. F. (1999), S. 197.

⁷⁸⁸ Dieses Nacheinander, welches sich durch den Wechsel von Regierungen ergibt, ist nicht die Hauptleistung des Codes. Diese liegt vielmehr in der sich durch Gleichzeitigkeit von Regierung und Opposition ergebenden Kontingenz. Vgl. Luhmann, N. (1986/2009-a), S. 134 f; Luhmann, N. (2000/2008), S. 99. Zu beachten ist, dass für einen reibungslosen Ablauf der Codierung die Opposition in der Lage sein muss, selbst an die Macht zu kommen. Andernfalls können von ihr unmögliche Forderungen vorgetragen werden. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 101.

⁷⁸⁹ Vgl. Luhmann, N. (1968/2009), S. 211; Luhmann, N. (2000/2008), S. 98. Zur Legitimation durch Verfahren siehe insbesondere auch Luhmann, N. (2001b). Die Quellen der Legitimation liegen im System selbst und nicht in seiner Umwelt.

⁷⁹⁰ Über die damit verbundene Ungewissheit kann das System entscheiden. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 104.

⁷⁹¹ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 105.

⁷⁹² Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 119 ff.

⁷⁹³ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 122.

übung politischer Gewalt.“⁷⁹⁴ Wird sie in dieser Form jedoch in der Kommunikation thematisiert, wird sie zugleich gemindert. Die Werte, die im Vordergrund stehen, sind leichter kommunizierbar als die Durchsetzungsfähigkeit.⁷⁹⁵

Legitimation bewirkt unabhängig von ihrer Form, Werte oder durchsetzungsfähige politische Gewalt, die Akzeptanz der verbindlichen Geltung von Entscheidungen.⁷⁹⁶ Akzeptanz liegt hier lediglich in einer generalisierten, formalisierten Form vor, die zur Übernahme der Entscheidung in individuelles Verhalten und die eigene Erwartungsstruktur beiträgt.⁷⁹⁷ Die Institutionalisierung der Akzeptanz als Selbstverständlichkeit macht Lernen möglich.⁷⁹⁸ Dabei ist zu beachten, dass Luhmann den Begriff der Legitimation und des damit verbundenen Lernens auf soziale Systeme bezieht. Nur Änderungen in diesem Rahmen können auch das individuelle Verhalten wirksam ändern.⁷⁹⁹ Aufgrund der operativen Geschlossenheit sozialer Systeme muss die Entscheidung von jedem System selbst akzeptiert werden. Allerdings kann das entscheidende System die Akzeptanz seiner Entscheidungen fördern. Das ist zum einen durch innere Konsistenz der Entscheidungen sowie Kausallogiken und zum anderen durch Verfahren, in denen die zu akzeptierenden Entscheidungen entstehen, möglich.

Verfahren sind nach Luhmann faktische, nach bestimmten Regeln ablaufende, Kommunikationsprozesse.⁸⁰⁰ Ihr Ausgang ist dabei nicht im Voraus bestimmt, sondern ergibt sich durch selektive Entscheidungen. Die Selektivität der Entscheidung gibt der Kommunikation Sinn. „So läuft das Verfahren ab als eine Entscheidungsgeschichte, in der jede Teilentscheidung einzelner Beteiligter zum Faktum wird, damit den anderen Beteiligten Entscheidungsprämissen setzt und so die gemeinsame Situation strukturiert, aber nicht mechanisch auslöst, was als nächstes zu geschehen hat.“⁸⁰¹ Nach Luhmann sind Verfahren demnach soziale Systeme. Als solche reduzieren sie die Komplexität der Welt und ermöglichen sinnvollen Anschluss, insbesondere durch Strukturbildung.⁸⁰² Ihre Dauer ist jedoch auf die Erarbeitung einer Entscheidung begrenzt. Verfahren setzen ein übergeordnetes, sie zeitlich überdauerndes System voraus. Von diesem sind sie dennoch autonom. Jedes Verfahren ist durch die in ihm getroffenen

⁷⁹⁴ Luhmann, N. (2009g), S. 161. Dieses Begriffsverständnis wurde im 18. Jahrhundert geprägt. Auch hier sind wiederum die beidem Quellen der Macht, freiwillige Unterwerfung und Zwang zu erkennen. Werte zielen auf Freiwilligkeit, die jedoch im Konflikt nicht erreicht werden kann, wodurch Zwang erforderlich wird.

⁷⁹⁵ Luhmann verweist beispielhaft auf die von politischen Parteien vertretenen Werte. Vgl. Luhmann, N. (2009g), S. 163 f. Diese wiederum können ebenfalls wechseln. Die Werte sind ebenso wie die Normen des Rechts nicht invariant. Die Ideologie kann angepasst werden. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-a), S. 230 ff.

⁷⁹⁶ Diese kann sich sowohl auf Entscheidungen selbst als auch auf ihre Prämissen, die ebenfalls auf Entscheidungen beruhen, beziehen. Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 31.

⁷⁹⁷ Innere Überzeugung ist gerade nicht erforderlich. Sie steht sogar genau im Widerspruch zur Akzeptanz, die auf Legitimation beruht. Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 32 f.

⁷⁹⁸ Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 33 f.

⁷⁹⁹ Denn nur so besteht ein Anreiz, nicht in das alte Verhalten zurückzufallen. Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 35.

⁸⁰⁰ Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 36 f.

⁸⁰¹ Luhmann, N. (2001b), S. 40.

⁸⁰² Durch Strukturen bauen Systeme eigene Komplexität durch höherwertige Ordnungen auf, in dem Verhaltens-erwartungen generalisiert werden. Generalisierung bedeutet sachliche, zeitliche und soziale Stabilisierung. Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 41 f.

Selektionen und damit durch seine eigene Geschichte bestimmt.⁸⁰³ Wahl als Verfahren legitimiert politische Macht.

Eng mit dem Begriff der Legitimation ist der Begriff der Partizipation verbunden. Eine Steigerung der Partizipation soll dem klassischen Verständnis nach zu mehr Legitimation durch ein höheres Maß an Zustimmung führen.⁸⁰⁴ Partizipation bedeutet in Anlehnung an den tradierten Systembegriff „*Teil eines Ganzen sein* [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“⁸⁰⁵ Partizipation zielt somit auf die Frage ab, wie ein Individuum Teil der Gesellschaft sein kann.⁸⁰⁶ Oben wurde jedoch bereits gezeigt, dass die Systeme strikt voneinander getrennt sind, sodass Individuen nicht in der Gesellschaft vorkommen. „Historische Begriffe wie Partizipation und Legitimation können nicht unkontrolliert übernommen werden; sonst placiert man mit Hilfe dieser Begriffe Erwartungen in Kontexte, in denen sie nicht erfüllt werden können, und provoziert damit Enttäuschungen.“⁸⁰⁷

Die Kontrolle einer Verwendung hat vor dem Hintergrund einer funktional differenzierten Gesellschaft zu erfolgen. Die Funktionssysteme müssen Anreize für Bewusstseinsysteme bieten, an ihnen zu partizipieren.⁸⁰⁸ Partizipation kann im Sinne der Systemtheorie als ein Mehrsystemereignis gedeutet werden. Ein Ereignis trägt zur Autopoiesis zweier Systeme, konkret zum sozialen politischen System und zu den einzelnen Bewusstseinsystemen, bei. Die Systeme bleiben jedoch stets operativ getrennt. Das Ereignis ist für jedes dieser Systeme zugleich ein anderes, da es dort je unterschiedliche Vorgänger und Nachfolger hat. Durch die einzelnen Operationen können Bewusstseinsysteme demnach an sozialen Systemen partizipieren.⁸⁰⁹ Partizipation im systemtheoretischen Verständnis kann durch die Institutionalisierung von Interessenvertretungen zur Funktionserfüllung der Politik beitragen. Die Betroffenen werden gehört, wenn ihre Mitwirkung benötigt wird.⁸¹⁰ Aber „[m]it der ursprünglichen Intention des Bemühens um mehr Partizipation, mit einer Verbesserung der Chancen zu individueller Selbstverwirklichung, hat das nichts zu tun.“⁸¹¹

In der Politik ist demnach jede Kommunikation an die Form der Entscheidung gebunden. Das legt inhaltlich nichts fest, und dennoch ist das politische System aufgrund seiner Historie stets

⁸⁰³ Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 44.

⁸⁰⁴ Luhmann, N. (2009g), S. 159 f. Luhmann geht jedoch nicht davon aus, dass Partizipation die Zustimmung steigert, sondern vielmehr die Enttäuschungen.

⁸⁰⁵ Sowohl der Begriff der Partizipation als auch der Legitimation stammt aus dem Mittelalter. Vgl. Luhmann, N. (2009g), S. 160.

⁸⁰⁶ Im Mittelalter wurde Individualität über Beziehungen, also sozial, vermittelt. Das änderte sich im 18. Jahrhundert und das Individuum gewann seine Individualität aus sich selbst heraus. Die Umorientierung wurde durch die Evolution der Gesellschaft, insbesondere durch die funktionale Differenzierung begünstigt, da die Gesellschaft nicht mehr in der Gesellschaft vorkommt. Eine Inklusion in die Gesellschaft kann nicht einfach durch Verfahren, wie die Partizipation, hergestellt werden. Vgl. Luhmann, N. (2009g), S. 160 f.

⁸⁰⁷ Luhmann, N. (2009g), S. 162.

⁸⁰⁸ Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 188.

⁸⁰⁹ Der Homo oeconomicus wäre entsprechend aufzuteilen oder anders: Jedes Funktionssystem verlangt nach seinem eigenen Menschenbild. Das zeigt sich an der „Verwandtschaft“ der Homo oeconomicus. Dem Homo politicus, sociologicus, iuridicus usw. Vgl. Bode, O. F. (2000), S. 197

⁸¹⁰ Vgl. Luhmann, N. (2009g), S. 167.

⁸¹¹ Luhmann, N. (2009g), S. 167.

gebunden.⁸¹² Nicht alle Operationen des politischen Systems basieren auf Macht, wohl aber auf der Möglichkeit, von politischer Macht Gebrauch zu machen.⁸¹³ Im ausdifferenzierten System lassen sich andere Kommunikationen anschließen, wie z. B. die Vorbereitung einer Entscheidung oder die Erörterung von Konsenschancen.⁸¹⁴ An politische Operationen können stets nur weitere politische Operationen anschließen. Im ausdifferenzierten politischen System wird an kollektiv bindende Entscheidungen der Regierung mit kollektiv bindenden Entscheidungen an verschiedenen Stellen angeschlossen. Die Opposition kann mit einer Gegenbewegung durch Thematisierung anschließen. Die niedrigeren Ämter benötigen eigene kollektiv bindende Entscheidungen, um Vorgaben der Regierung umsetzen zu können. Die Bevölkerung kann durch den Wahlmechanismus die kollektiv bindende Entscheidung treffen, die aktuelle Regierung abzusetzen.⁸¹⁵ Außerhalb des politischen Systems werden keine kollektiv bindenden Entscheidungen gefällt. Auf Sachverhalte der Umwelt, egal ob innergesellschaftlich oder organisch, kann die Politik zwar reagieren, aber nur, sofern sie politisch relevant erscheinen. Dazu müssen sie in den eigenen Code übersetzt werden können. Ein direkter Einfluss im Sinne einer punktgenauen Steuerung durch die Politik ist diesem Verständnis zufolge unmöglich.⁸¹⁶

5.2.5 Zwischenfazit

Die Ausführungen dieses Kapitels haben gezeigt, wie sich auf operationaler Basis Funktionssysteme in der Gesellschaft ausdifferenzieren und so zur Lösung ihrer Probleme beitragen. Jedes Funktionssystem reagiert auf ein spezifisches Problem, das es exklusiv für die Gesellschaft löst. Es operiert unter dem Primat der Erfüllung seiner Funktion.⁸¹⁷ Daraus ergeben sich Folgeprobleme in anderen Funktionssystemen.⁸¹⁸ Die Rationalität der Funktionssysteme führt zu Abweichungsverstärkung. Kein Funktionssystem der Gesellschaft kann ein anderes ersetzen oder dominieren.⁸¹⁹

Allerdings verschieben sich die Gewichte der Funktionssysteme untereinander im Zeitablauf. Diese Verschiebung könnte durch die Dringlichkeit der jeweils für die Gesellschaft zu lösenden Probleme bedingt sein.⁸²⁰ Dabei werden „technisch kompetente Funktionsbereiche, die besser als andere in der Lage sind, ihre Funktion über spezifische Codes und Programme zu

⁸¹² Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 86. Auch das Unterlassen wird als Entscheiden aufgefasst, nämlich als Entscheidung (vorerst) nicht zu entscheiden.

⁸¹³ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 76.

⁸¹⁴ Konsens kann den Einsatz von Macht ersetzen. Diese Formen der Kommunikation halten nicht die Autopoiesis des Systems, wohl aber seine Komplexität aufrecht. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 76, S. 90 f.

⁸¹⁵ Vgl. Bode, O. F. (1999), S. 202.

⁸¹⁶ Vgl. Bode, O. F. (1999), S. 207 ff.

⁸¹⁷ Es gibt keine Letztinstanz in der Gesellschaft, die die Funktionssysteme integrieren könnte. Allein durch Kohärenz wird die Integration gewährleistet. Vgl. Teubner, G. (1989), S. 745.

⁸¹⁸ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 138 f.

⁸¹⁹ Vgl. Runkel, G./Burkart, G. (2005), S. 10.

⁸²⁰ Diese Verschiebung lässt sich jedoch nie aktuell sondern immer nur im Nachhinein beobachten. Vgl. Roellecke, G. (2000), S. 9 f. Roellecke verweist auf soziale Resonanzböden, konkret die von Luhmann genannten Protestbewegungen, welche die Konflikte regeln.

operationalisieren“ begünstigt.⁸²¹ Die positiven und negativen Aspekte der funktionalen Differenzierung gehen zwingend einher und entstehen eben genau durch diese. Eine Zurechnung der negativen Folgen auf ein Funktionssystem muss zwingend scheitern.⁸²²

In der nachfolgenden Tabelle sind nochmals die Spezifika zusammengefasst, die zur Ausdifferenzierung und Funktionserfüllung der beschriebenen Funktionssysteme beitragen.

	Wirtschaft	Politik	Recht
Funktion	Regulierung von Knappheit	Ermöglichung kollektiv bindender Entscheidungen	Stabilisierung normativer Erwartungen
Medium	Geld	Macht	Recht
Code	Eigentum haben/nicht haben	Macht haben/nicht haben	Recht haben/nicht haben
Symbiotischer Mechanismus	Bedürfnis	Gewalt	Gewalt

Tabelle 5: Gegenüberstellung der Funktionssysteme Wirtschaft, Politik und Recht⁸²³

Die bisherigen Ausführungen haben die Trennung der Systeme deutlich betont. Es ist jedoch zu beachten, dass die Exklusivität der Funktionsübernahme die Abhängigkeit der Funktionssysteme untereinander ebenfalls stärkt. Die Systeme sind zur Erfüllung ihrer jeweiligen Funktion aufeinander angewiesen. Die Gedanken diesbezüglich werden im Anschluss an die Erläuterungen zu den Organisationen, als weiteren Typ sozialer Systeme, im Kapitel 5.4 nochmals aufgegriffen.

5.3 Organisationen

Organisationen wurden erstmals durch Barnard (1938) und Selznick (1948) als eigener Untersuchungsgegenstand wissenschaftlich betrachtet.⁸²⁴ Barnard sieht Organisationen als rationale, von Individuen beeinflussbare Systeme an, mit denen bestimmte Ziele erreicht werden sollen. Hingegen betont Selznick den naturalistischen Aspekt der Organisation, welche eigene von den Mitgliedern unabhängige Ziele verfolgen kann.⁸²⁵ Diese beiden Aspekte bilden das bis heute bestehende Fundament der Organisationsforschung.⁸²⁶ Dabei betonen Sozio-

⁸²¹ So sieht Luhmann Religion und Kunst beispielsweise im Nachteil gegenüber Politik und Wirtschaft. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 37; Luhmann, N. (2009k), S. 285.

⁸²² Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 38.

⁸²³ Eigene Darstellung in Anlehnung an Vgl. Münch, R. (2004), S. 213.

⁸²⁴ Siehe Barnard, C. I. (1938/1997) und Selznick, P. (1948). Zuvor waren nicht die Organisationen selbst, sondern die in ihnen stattfindenden Vorgänge Gegenstand der Untersuchung. Vgl. Scott, W. R. (2004), S. 2.

⁸²⁵ Vgl. Gouldner, A.W. (1959).

⁸²⁶ Vgl. Scott, W. R. (2004), S. 3.

logen zumeist den naturalen, Wirtschaftswissenschaftler hingegen meist den rationalen Aspekt.⁸²⁷

Sowohl in der Praxis als auch in der wirtschaftswissenschaftlichen Theoriebildung werden Organisationen in der Regel auf die hinter ihnen stehenden Individuen zurückgeführt. In der Praxis führt das zu der Annahme, Individuen, zumeist Führungspersönlichkeiten, könnten eine Organisation kontrollieren oder steuern. In Kapitel 2.3 wurden die Grundannahmen der Neuen Institutionenökonomik bereits vorgestellt, welche das Phänomen der Organisation bedingt durch eine Kombination aus methodologischem Individualismus mit dem Prinzip der rationalen Entscheidungsfindung als Mittel zur individuellen Nutzenmaximierung ansieht. Die Individuen werden in der ökonomischen Theoriebildung durch das Verhaltensmodell des Homo oeconomicus abgebildet.⁸²⁸ Diese Abstraktion ist erforderlich, um menschliches individuelles Handeln auf psychologischer Ebene zu motivieren.⁸²⁹ Dieses Konstrukt ist „im Kontext wirtschaftlicher Transaktionen gerade deshalb erforderlich [...], weil man nicht wissen kann, wie individuelle Bewusstseinsoperationen von Moment zu Moment tatsächlich ablaufen [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.]“.⁸³⁰

Aus Sicht der Neuen Institutionenökonomik handelt es sich bei Organisationen um Bündel aus Verträgen.⁸³¹ Individuen handeln diese aus, um den Prozess ihrer Entscheidungsfindung rational zu gestalten.⁸³² Organisationen können demnach unter einem Zweck-Mittel-Schema beobachtet werden. Jedoch sind diese Verträge stets unvollständig und die Rationalität der Entscheidungsfindung kann bezweifelt werden. Das zeigt sich in der Praxis durch zahlreiche nicht intendierte Folgen der Handlungen.⁸³³

Nach Luhmann handelt es sich um eine Kontrollillusion, wenn Praxis und wirtschaftswissenschaftliche Theorie davon ausgehen, Organisationen könnten durch Individuen zur Erreichung ihrer Ziele gesteuert werden.⁸³⁴ Für ihn sind Organisationen hingegen autopoietische soziale Systeme. Bereits in den Kapiteln 3.4 und 3.5 wurde deutlich, dass psychische und soziale Systeme zwei verschiedene Arten autopoietischer Systeme sind, zwischen deren Operationen

⁸²⁷ Dieser Gegensatz zeigt sich auch in den folgenden Ausführungen zur Systemtheorie, welche immer wieder auf die Neue Institutionenökonomik verweisen. Vgl. Scott, W. R. (2004), S. 7. Einen Überblick über zahlreiche theoretische Ansätze zur Erklärung des Zustandekommens und des Wandels von Organisationen liefert Rüegg-Stürm, J. (2003) auf den Seiten 107-153.

⁸²⁸ Das Verhaltensmodell des Homo oeconomicus unterstellt wie oben gezeigt stets einseitige, auf die individuelle Nutzenmaximierung ausgerichtete Motive. Weitere Motivlagen, wie beispielsweise Altruismus und Zwang, werden nicht berücksichtigt. Siehe Kapitel 2.3.2.

⁸²⁹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 83.

⁸³⁰ Luhmann, N. (2006), S. 83.

⁸³¹ Siehe exemplarisch Williamson, O. E. (1990b) sowie die weiteren Beiträge im Herausgeberband Aoki, M./Gustafsson, B./Williamson, O. E. (1990).

⁸³² Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 382. Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 64.

⁸³³ Mit der Schließung der Lücken beschäftigt sich die umfassende Literatur zum Thema Governance. Dabei kommt es bei Governance nicht nur auf hierarchische Führung an, sondern auch Formen der freiwilligen Zusammenarbeit über Motivation und Anreize sind zu beachten. „Die Schließung muss selbst wieder Öffnung erlauben.“ Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 65.

⁸³⁴ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 85. Diese ergibt sich aufgrund der Verwurzelung dieser Theorien in klassisch ontologischen Erkenntnistheorien. Damit ist, wie oben gezeigt (Kapitel 4.1.1), ein Denken in Sein und Nichtsein, Teilen und Ganzen, Zwecken und Mitteln verbunden. Vgl. Drepper, T. (2003), S. 68.

es keine Überschneidungen gibt.⁸³⁵ Die Systeme erzeugen sich selbst mittels eigener momenthafter Operationen.⁸³⁶

Ziel dieses Kapitels ist entsprechend, Organisationen als eigenen Typ autopoietischer sozialer Systeme zu charakterisieren. Die Systemtheorie verzichtet dabei auf Wesensannahmen und beschreibt statt dessen die Art und Weise, wie sich Systeme selbst erzeugen. In diesem Sinne ist eine „Organisation [...] ein System, das sich selbst als Organisation erzeugt.“⁸³⁷ Zur Konkretisierung der Art und Weise, wie das geschieht, ist nach Luhmann eine Reihe von Theorieentscheidungen notwendig, die auch anders hätten getroffen werden können. Die zuvor eingeführten Begriffe aus der allgemeinen Theorie sozialer Systeme sind für ihre Verwendung in Bezug auf Organisationen noch weiter einzuschränken.⁸³⁸ Bezogen auf Organisationen, wie auch bei allen anderen Systemen, ist zu bestimmen, welche Operationen ihre autopoietische Schließung erzeugen. Als soziales System basieren Organisationen auf Kommunikation. Die besondere Art der Kommunikation, die Organisationen erzeugt, ist die Kommunikation von Entscheidungen.⁸³⁹

Den Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen bilden jedoch nicht die Entscheidungen, welche die operative Basis der Organisationen darstellen. Stattdessen wird in Analogie zu den Beschreibungen der Funktionssysteme der Gesellschaft zunächst gezeigt, auf welches Problem Organisationen reagieren.⁸⁴⁰ Im Anschluss werden Entscheidungen als Operationen von Organisationen als autopoietischer sozialer Systeme ausführlich dargestellt. Dabei werden die sich aus dieser Definition ergebenden Konsequenzen für das Verständnis von Organisationen im Verhältnis zur üblichen Auffassung erläutert.

5.3.1 Organisationen als autopoietische soziale Systeme

Die Ausdifferenzierung von Organisationen wirft die Frage auf, welches Problem durch Organisationen gelöst wird. In Bezug zur operationalen Basis der Organisation kann auch gefragt werden, warum Entscheidungen kommuniziert werden.⁸⁴¹ Oben wurde bereits gezeigt, dass die Funktion sich immer im Bezug eines Systems zur Gesellschaft zeigt. Die Funktion der formalen Organisation bezieht sich demnach auf das kontingente Verhältnis eines gesellschaftlichen Problems und seiner Lösung durch Organisation.

⁸³⁵ Vgl. Luhmann, N. (2006), S.81

⁸³⁶ Diese prozessorientierte Sichtweise auf die Strukturen der Organisation hat inzwischen auch allgemein in die Organisationsforschung Eingang gefunden. Sie löst die vormals herrschende Sichtweise auf Strukturen als Dinge ab. Der Ansatz geht auf Weick zurück. Vgl. Weick, K. E. (1995/2007). Vgl. Scott, W. R. (2004), S. 13. Somit liegt Luhmann mit seinem Organisationsverständnis in diesem Entwicklungstrend.

⁸³⁷ Luhmann, N. (2006), S. 45.

⁸³⁸ Das bedeutet nicht, dass sich diese Einschränkungen deduktiv aus der allgemeinen Theorie gewinnen lassen. Sie müssen lediglich die Bedingungen der Kohärenz und Konsistenz erfüllen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 61. Siehe Kapitel 4.2.2.

⁸³⁹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 63 ff.

⁸⁴⁰ Dabei ist zu beachten, dass Organisationen und Entscheidungen sich wiederum gegenseitig bedingen. Das Verhältnis ist ebenso zirkulär, wie das zugrunde liegende Verhältnis von Beobachtung und System, also dem Beobachter, das in Kapitel 3.3 erläutert wurde. In Analogie zu Kapitel 3 wird auch hier dafür optiert, zunächst das System und im Anschluss die konstituierende Operation zu erläutern.

⁸⁴¹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 66 ff.

Konkret übernehmen Organisationen die Funktion der Generalisierung von Verhaltenserwartungen in allen drei Sinndimensionen.⁸⁴² Sie stabilisieren entsprechend Erwartungen in sachlicher, zeitlicher und sozialer Hinsicht über das Einzelereignis hinaus.⁸⁴³ Dadurch wird Unsicherheit absorbiert.⁸⁴⁴ Dies ermöglicht ein sich Einlassen auf Kommunikation in der nun schon vielfach genannten Situation der doppelten Kontingenz. Die Annahme einer Kommunikation, in diesem Fall der spezifischen Kommunikation von Entscheidungen, wird wahrscheinlicher.⁸⁴⁵

Diese Funktion der formalen Organisation ist demnach funktional äquivalent zum Vertrauen und zur „sozialen Reflexivität“ in Interaktionssystemen bzw. zur „Normierung von Verhaltenserwartungen“.⁸⁴⁶ Ein System erzeugt die operationsleitenden Muster selbst und kopiert sie nicht einfach aus seiner Umwelt. Die oben genannten Mechanismen geben Anhaltspunkte für den weiteren Verlauf der Kommunikation.⁸⁴⁷ Soziale Reflexivität bedeutet, dass in Interaktionen erwartet wird, dass die Teilnehmer die Erwartungen der anderen beachten. Dadurch setzen sie sich selbst unter Druck, an die anderen keine Erwartungen zu richten, die einen sozialen Konflikt hervorrufen könnten.⁸⁴⁸ Normierung von Verhaltenserwartungen macht deutlich, dass diese auch im Fall ihrer Enttäuschung weiter bestehen.⁸⁴⁹ Die formale Organisation sozialer Systeme bedingt, dass bereits die Inklusion, also die Mitgliedschaft, auf einer Entscheidung beruht.⁸⁵⁰ Die Erwartungen werden zu Entscheidungen über Entscheidungen, das System ist reflexiv. Im Bereich der formalen Organisation wird vorausgesetzt, dass alle Kommunikationen Entscheidungen sind, sodass stets Rechtfertigungen bereitgehalten werden. Das Verhalten passt sich dementsprechend an den Entscheidungsdruck an.⁸⁵¹

⁸⁴² Das wird insbesondere durch den noch zu erläuternden Mechanismus der Mitgliedschaft erreicht. Ein durch ein Individuum negativ empfundenes Verhalten, wie die Erbringung einer Arbeitsleistung, kann durch die Mitgliedschaft einer Organisation herbeigeführt (normalisiert) werden. Es kann jedoch dennoch zu Boykott kommen, und Luhmann sieht das eher als Normalform und die Sicherung des dennoch organisationskonformen Verhaltens als Leistung an. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 42. Organisationen sind insofern funktional äquivalent zu den symbolisch generalisierten Kommunikationsmedien der Funktionssysteme. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-b), S. 155 f. Tratschin, L. (2007), S. 150. Zum Verhältnis von Medium und Organisation innerhalb eines Funktionssystems siehe Kapitel 5.4.1.

⁸⁴³ Vgl. Luhmann, N. (1973/1999), S. 55 f. In Organisationen ist die Generalisierung sachlich durch Rollenbildung, zeitlich durch Normierung und sozial durch Institutionalisierung gekennzeichnet. Vgl. Luhmann, N. (1995), S. 55 f; 61 ff.

⁸⁴⁴ Diese bereits von March und Simon Organisationen zugesprochene Funktion (siehe March, J. G./Simon, H. A. (1993), S. 221) greift Luhmann explizit für Organisationen und Politik auf. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 41.

⁸⁴⁵ Grundsätzlich ist zunächst davon auszugehen, dass die Kommunikation einer Entscheidung auf Widerstand stößt und abgelehnt wird. Warum dies so ist, wird in Kapitel 5.3.2.1 gezeigt.

⁸⁴⁶ Baecker nennt als Beispiele für vertrauensbasierte Interaktionssysteme moderne Netzwerkorganisationen. Vgl. Baecker, D. (2005a), S. 65.

⁸⁴⁷ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 78.

⁸⁴⁸ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 294.

⁸⁴⁹ Normierung geht in der Regel mit Recht einher, wohingegen soziale Reflexivität eher der Geselligkeit zuzuordnen ist. Die Normierung muss dementsprechend kommuniziert werden, da derjenige, der sich gegen die Erwartung entscheidet, in der Regel ins Unrecht gesetzt wird. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 295.

⁸⁵⁰ Zur Bedeutung für die auf einen Mechanismus zur Exklusion angewiesenen Funktionssysteme siehe Kapitel 5.4.1.

⁸⁵¹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 296.

Diese Erwartungsdruck erzeugenden Variablen sind in der modernen Gesellschaft vielfach vorhanden. Somit werden ständig Entscheidungen erzwungen. Folge ist die relativ dauerhafte Ausdifferenzierung eines geschlossenen Systems aus der Umwelt, das ständig Entscheidungen trifft und kommuniziert.⁸⁵² Organisationen entstehen, die mit den eigenen Operationen die Differenz zur Umwelt verfestigen und so ein „Eigenleben“ entwickeln. In bereits lange bestehenden Organisationen entstehen Strukturen, die von der Umwelt, konkret den psychischen Systemen in ihr, nicht nachvollzogen werden können.⁸⁵³ Die Differenz von System und Umwelt wird durch die fortlaufenden Operationen verstärkt. Ein Abweichen von den verfestigten Strukturen zeigt dann einen möglichen Änderungsbedarf an.⁸⁵⁴ Funktionen und Folgen formaler Organisation weichen voneinander ab. Die Funktion der Stabilisierung von Erwartungen wird von Organisationen durch die eigenen Operationen, also der Kommunikation von Entscheidungen gelöst. Und zwar konkret durch die Verknüpfung von Entscheidungen mit Entscheidungen. Die Folge ist die Ausdifferenzierung von Organisationen als eigener Typ sozialer Systeme.⁸⁵⁵

Organisationen, von denen das Treffen und die Kommunikation von Entscheidungen erwartet werden, weisen entsprechend folgende Eigenarten auf. Sie generieren ihren eigenen Entscheidungsbedarf. Weiter wird von Organisationen erwartet, dass sie entscheiden, wodurch Absicherungsstrategien erwirkt und möglichst risikoarme Entscheidungen getroffen werden.⁸⁵⁶ Der Aufbau von Entscheidungen auf Entscheidungen bewirkt, dass Änderungen nur mittels weiterer Entscheidungen herbeigeführt werden können. Organisationen werden zu Wachstum nach innen und zu mehr Bürokratie gedrängt.⁸⁵⁷ Entscheidungen können stets in weitere Subentscheidungen untergliedert werden.

Organisationen sind soziale Systeme, deren Autopoiesis auf der Kommunikation von Entscheidungen beruht. Ihre Geschichte lässt sich als Abfolge von Entscheidungen darstellen.⁸⁵⁸ Dabei ist zu beachten, dass Organisationen nicht jede Entscheidung mit jeder anderen Entscheidung verbinden können und somit komplex sind. Es muss eine Selektion stattfinden und diese ist mittels eines Gedächtnisses entweder zu erinnern oder zu vergessen. Das Vergessen

⁸⁵² Vgl. Baecker, D. (2005a), S. 65. Im Gegensatz dazu führt die funktional äquivalente Stabilisierung von Verhaltenserwartungen durch Vertrauen nicht zu langfristig stabilen Systemen, die sich aus der Umwelt ausdifferenzieren. Interaktionen sind zeitlich befristete soziale Systeme.

⁸⁵³ Die Organisation besteht fort, auch wenn kein Individuum aus ihr einen Nutzen zieht. Vgl. Baecker, D. (2005a), S. 65.

⁸⁵⁴ Vgl. Baecker, D. (2005a), S. 65. Luhmann spricht hier von brauchbarer Illegalität. Vgl. Luhmann, N. (1995), S. 304 ff.

⁸⁵⁵ Hier zeigt sich das zirkuläre Verhältnis von Organisation und Entscheidung.

⁸⁵⁶ Diese Tendenz wird durch Erwartungen verstärkt, die Rationalität oder Sozialität an die Entscheidung heranbringen. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 289.

⁸⁵⁷ Entscheidungen entstehen durch Erwartungsdruck und wenn dieser durch die Karriere, Ansehen usw. forciert wird, werden vermutlich Verhaltensweisen dadurch erzeugt, die sonst nicht auftreten würden. Das ist eventuell ein möglicher Ansatzpunkt zur Erklärung der Irrationalitäten. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 290. Zur Rationalität siehe auch Kapitel 2.3.2.

⁸⁵⁸ Jedoch hat nicht alle in Organisationen stattfindende Kommunikation die Form von Entscheidungen.

schaft freie Informationsverarbeitungskapazitäten.⁸⁵⁹ Das Erinnern hält bei der Verknüpfung von Entscheidungen das fest, was bei folgenden Entscheidungen als Prämisse übernommen wird.⁸⁶⁰ Somit entscheiden die Folgeentscheidungen durch den Rückgriff über die Bildung des Gedächtnisses.⁸⁶¹ Das Gedächtnis hält die Geschichte der Organisation fest. Das setzt die Dokumentation von Sachverhalten voraus, um so individuelle Gedächtnisse der Organisationsmitglieder, die jeweils subjektiv sind, mittels Kommunikation in ein Organisationsgedächtnis zu überführen.⁸⁶² Dieses ist stets durch erneute Kommunikation zu erinnern, um Gedächtniseinbußen zu verhindern. Organisationen erinnern Entscheidungen zumeist über Stellen und Zurechnung auf Personen, die sie besetzen.⁸⁶³ Durch Bewusstseins-systeme in Form von Personen werden Organisationen ständig irritiert.⁸⁶⁴ Sie legen jedoch durch interne Reaktionen darauf ihre eigene Geschichte fest.⁸⁶⁵

Eine der Entscheidungen, die das Gedächtnis erinnert, ist die Mitgliedschaft. Grundsätzlich ist die Bevölkerung von der Teilnahme an Organisationen zunächst ausgeschlossen. Erst durch die Entscheidung zur Mitgliedschaft werden Individuen in Form von Personen in eine Organisation inkludiert.⁸⁶⁶ Mitgliedschaft ist eine sachliche und zeitliche Interpretation der Rolle.⁸⁶⁷ Sachlich grenzt die Mitgliedschaft die Kommunikationen des Systems nach außen und nach innen ab. Nach außen kommt die Unterscheidung Zugehörigkeit/Nichtzugehörigkeit zum Tragen.⁸⁶⁸ Das ermöglicht zum einen eine hohe Indifferenz gegenüber Nichtzugehörigen, da Organisationen lediglich in Bezug auf das Verhalten der Mitglieder Ansprüche stellen.⁸⁶⁹ Zum anderen können Zugehörige entsprechend mit besonderen Vorteilen bedacht werden. Organisationen er-

⁸⁵⁹ Diese Leistung des Gedächtnisses ist entscheidend, wie in Kapitel 5.3.2.3 gezeigt wird. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 192.

⁸⁶⁰ Zur Bildung von Entscheidungsprämissen als Strukturen der Organisation siehe Kapitel 5.3.2.3.

⁸⁶¹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 193 f.

⁸⁶² Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 86, S. 194. Die Dokumentation wird teilweise durch das betriebliche Rechnungswesen übernommen. Siehe zu Rechnungswesen und Rechnungslegung Kapitel 6.1.1.

⁸⁶³ Personen wird ein konsistentes Verhalten unterstellt, wodurch die Zurechnung von Entscheidungen auf Personen vereinfacht wird. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 194.

⁸⁶⁴ Irritationen können sich auch beispielsweise durch Organisationen der Umwelt ergeben. Zum besseren Verständnis einer Organisation ist deshalb zu fragen, welche Irritationen die Operationen angeregt haben, die den aktuellen Zustand der Organisation herbeigeführt haben. Das bedingt auch zu fragen, wie erinnert wird und welche Zurechnungen dazu gewählt werden.

⁸⁶⁵ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 34.

⁸⁶⁶ Der Beitritt beruht auf einer Entscheidung, der beitretenden Person oder der Organisation. Ein Austritt ist ebenfalls durch Entscheidung dieser beiden Instanzen möglich. Der Ausschluss von weiteren Organisationen bleibt jedoch bestehen. Im Gegensatz dazu ist die gesamte Bevölkerung in der Gesellschaft und ihren Funktionssystemen grundsätzlich eingeschlossen. Die Funktionssysteme sind auf die Organisationen angewiesen, um sich durch die Anreize der Mitgliedschaft, Motivation zur Teilnahme an der Kommunikation zu sichern. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 390. Siehe zur Beziehung von Funktionssystemen und Organisationen Kapitel 5.4.

⁸⁶⁷ Vgl. Luhmann, N. (2005b), S. 282; Luhmann, N. (2006), S. 113.

⁸⁶⁸ Die Unterscheidung von Mitgliedern und Nicht-Mitgliedern kennzeichnet Organisationen als formal aufgebaute Systeme und unterscheidet sie grundlegend von Interaktionen und Gesellschaft. Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 13.

⁸⁶⁹ Durch die Unterscheidung von internen und externen Konflikten erreichen Organisationen ein hohes Maß an Konfliktregelungspotenzial. Konflikt bedeutet, dass Interaktionssteilnehmer einen Selektionsvorschlag ablehnen und dies auch mitteilen. Interne Konflikte vermeiden Organisationen durch die in der Mitgliedschaft erteilte pauschale Zustimmung zu ihren Entscheidungen. Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 19 ff.; Luhmann, N. (2005b), S. 282.

reichen so ein hohes Maß an Motivation zur Teilnahme der psychischen Systeme an Kommunikation.⁸⁷⁰ Nach innen ermöglicht die Mitgliedschaft durch ihre geringe Konkretisierung weitere Spezifikationen, sodass es sich um ein Medium handelt. Es liegt selbst erzeugte Unsicherheit vor, die mit der Zeit durch weitere Entscheidungen schrittweise abgearbeitet werden kann.⁸⁷¹ Hier zeigt sich das bereits angedeutete weitere Wachstum der Organisationen nach innen. „Die Theorie getrennter autopoietischer Operationen führt schließlich zu dem Schluss, dass Organisationen fortbestehen können, *ohne dass ein Individuum seinem Selbstverständnis nach davon profitiert* [Hervorhebungen im Original, Anm. D. Verf.].“⁸⁷² Die Kommunikation muss lediglich Motive für die Teilnahme der Individuen unterstellen, um einen Fortgang ihrer selbst zu gewährleisten. Wie es in den Individuen tatsächlich aussieht, ist für die Kommunikation unerheblich.⁸⁷³

Die Mitgliedschaft ist ein besonderes Kennzeichen der Organisation. Sie befähigt die Organisation, an Kommunikation teilzunehmen und kennzeichnet sie als kommunikationsfähig. „Organisationen können nur deshalb in eigenem Namen kommunizieren, weil sie Mitglieder durch Entscheidung rekrutieren und sie, wenn Mitgliedschaft akzeptiert wird, zur Anerkennung der Entscheidung der Organisation verpflichten.“⁸⁷⁴ Organisationen treten in der Kommunikation dann wie Individuen als Personen auf.⁸⁷⁵ Sie dienen als Adresse und Thema der Kommunikation. Dabei regeln die Strukturen der Organisation, durch welche mitgeteilten Informationen sich die Organisation irritieren und zur Verarbeitung im eigenen System anregen lässt. Die Organisation entscheidet, welche Informationen sie mitteilen will.⁸⁷⁶ Es ist jedoch zu betonen, dass Kommunikationsfähigkeit nicht bedeutet, Organisationen könnten über ihre Grenze hinweg kommunizieren. Das ist aufgrund der operationalen Geschlossenheit ausgeschlossen. Ihnen kann jedoch Kommunikation in einem anderen System zugerechnet werden.⁸⁷⁷ Organisationen sind die einzige Art sozialer Systeme, die diese Fähigkeit besitzt.

⁸⁷⁰ Die Mitgliedschaft beruht auf einem freiwilligen Beitritt und daher ermöglichen es Organisationen, unwahrscheinliches Verhalten auf eine gewisse Dauer zu motivieren. Vgl. Luhmann, N. (1975/2009), S. 14. Es ist daran zu erinnern, dass die Kommunikation Motive für die Teilnahme der Individuen lediglich unterstellen muss, um einen Fortgang der Kommunikation selbst zu gewährleisten. Wie es in den Individuen tatsächlich aussieht, ist für die Kommunikation unerheblich. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 88. Motivation kann systemtheoretisch allenfalls strukturelle Kopplung „zwischen operational getrennten, je für sich geschlossenen Systemen“ angesehen werden. Luhmann, N. (2006), S. 86. Siehe zum Begriff der strukturellen Kopplung Kapitel 5.4.2.

⁸⁷¹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 112 f.

⁸⁷² Luhmann, N. (2006), S. 87 f.

⁸⁷³ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 88.

⁸⁷⁴ Luhmann, N. (2006), S. 390. Siehe auch ebd. S. 52.

⁸⁷⁵ Vgl. Drepper, T. (2005), S. 182. Dies wird besonders durch den Begriff der juristischen Person deutlich. Voraussetzung für Kommunikationsfähigkeit ist, dass die Organisation als Teilnehmer der Kommunikation beobachtet werden kann. Das gilt sowohl für Selbst- als auch Fremdbeobachtung. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 52. Siehe zur juristischen Person ausführlich Drepper, T. (2003), S. 284 ff.

⁸⁷⁶ Das legt die Kommunikation aus Sicht der Systemtheorie aber noch nicht fest. Es ist daran zu erinnern, dass Kommunikation als die Einheit dreier Selektionen erst mit dem Verstehen abgeschlossen ist. Auf das Verstehen hat die Organisation jedoch keinen Einfluss, wenn sie sich entscheidet, Informationen mitzuteilen. Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 158 f.

⁸⁷⁷ Kommunikation ist innerhalb der Organisation und in ihrer Umwelt zu finden. Das erfordert, dass bei der Betrachtung der Organisation stets zwei Systemreferenzen zu unterscheiden sind: Organisation und Gesellschaft.

Jedoch ergibt sich für Organisationen im Gegensatz zu den Funktionssystemen ein Problem. Oben wurde bereits gezeigt, dass Organisationen ebenfalls eine Funktion für die Gesellschaft übernehmen. An der Formulierung fällt auf, dass von Organisationen im Plural die Rede ist. Damit wird bereits deutlich, dass eine Organisation im Gegensatz zu einem Funktionssystem die Funktion nicht exklusiv für die Gesellschaft übernimmt. Sie trifft, im Gegenteil, in ihrer Umwelt auf zahlreiche soziale Systeme gleichen Typs. Das führt zu Problemen bei der Identitätsbildung.⁸⁷⁸ Die Abgrenzung auf Basis von Entscheidungen bedingt noch nicht die Identität einer Organisation als soziales System. Organisationen können ihre Selbstbeschreibung auch nicht wie die Funktionssysteme an spezifischen Funktionen und entsprechenden Codes orientieren.⁸⁷⁹ Zur Bildung der Identität ist somit ein anderes Merkmal heranzuziehen: „Organisationen werden dazu gedrängt, Identität in der Systemreferenz Leistung zu entwickeln.“⁸⁸⁰ Vormalig wurde die Abgrenzung durch unterschiedliche Technologien begünstigt. Heute wird Individualität zunehmend über eine individuelle Organisationskultur, eine Corporate Identity, erreicht.⁸⁸¹ Dabei ist jedoch zu beachten, dass sich Organisationen insbesondere gegenüber ähnlichen Organisationen hinsichtlich Technologien oder Werten abgrenzen. Das geschieht mittels Strategien der Überbietung wie Innovation und Konkurrenz.⁸⁸² Auch bei der Bildung der Identität spielt das Systemgedächtnis eine entscheidende Rolle. Es hält die Selbstbeschreibungen fest, die eine Orientierung der eigenen Operationen ermöglichen.⁸⁸³ Selbstbeschreibungen sind Bezugspunkte für die laufende Beobachtung im Wechsel von Selbst- und Fremdreferenz.⁸⁸⁴ Selbstbeschreibungen bündeln die Selbstreferenzen zur Identität.⁸⁸⁵ Es handelt sich um eine Leistung des Systemgedächtnisses, da so die laufende Unterscheidung kondensiert wird.⁸⁸⁶

Die Funktion der Organisation und die sich durch die Übernahme ergebende Ausdifferenzierung der Organisation sind somit beschrieben. Jedoch charakterisiert erst ein Verständnis ihrer spezifischen Operationsweise Organisationen als eigenen Typ sozialer Systeme.

Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 69; Luhmann, N. (2006), S. 383 f. Kommunikationsfähigkeit von Organisationen ist erst in der Gesellschaft relevant. Vgl. Drepper, T. (2003), S. 295.

⁸⁷⁸ Entsprechend der Schwierigkeit der Identitätsbildung von Organisationen gibt es zahlreiche verschiedene Reflexionstheorien über sie. Der Neo-Institutionalismus als eine dieser Reflexionstheorien beschreibt insbesondere das Verhältnis der Organisation zu den Funktionssystemen der Gesellschaft, also Wirtschaft, Politik, Recht usw. Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 70.

⁸⁷⁹ Dabei ist stets die Einbettung der Organisationen in die Gesellschaft zu beachten. Sie beziehen sich stets auf diese Umwelt. Damit ergibt sich ein Bezug auf ähnliche Werte und das Problem der Einzigartigkeit tritt besonders deutlich zutage. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 437 f.

⁸⁸⁰ Tacke, V. (1999b), S. 69.

⁸⁸¹ Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 70. In einer Dienstleistungsgesellschaft spielen Technologien eine immer geringer werdende Rolle, sodass auf andere Abgrenzungsmerkmale zurückzugreifen ist. Unter Organisationskultur versteht Luhmann dabei die Summe aller nicht-entscheidbarer Entscheidungsprämissen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 145, S. 240 ff. Entscheidungsprämissen als Strukturen der Organisation, die Entscheiden ermöglichen, werden weiter unten aufgegriffen.

⁸⁸² Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 438 ff.

⁸⁸³ Selbstbeschreibungen werden in Kapitel 6.1.1 nochmals ausführlicher erläutert.

⁸⁸⁴ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 879 f.

⁸⁸⁵ Das System nimmt in der Selbstbeschreibung auf sich selbst als Einheit Bezug. Die Selbstbeschreibungen begrenzen die Organisation so, wie der Körper das „Ich“ begrenzt. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 421 ff.

⁸⁸⁶ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 418 f, S. 440.

Im Folgenden werden daher die obigen Ausführungen durch eine ausführliche Beschreibung der Entscheidung ergänzt.

5.3.2 Operationen und Strukturen von Organisationen

In diesem Kapitel wird zunächst der Begriff der Entscheidung auf Basis der in Kapitel 3.3 eingeführten Unterscheidung von Operation und Beobachtung dargestellt. Dies führt zu einem von der Neuen Institutionenökonomik abweichenden Begriffsverständnis und wird aus diesem Grund ausführlich behandelt. Von der Entscheidung an sich ist ihre Kommunikation zu unterscheiden. Erst Letztere bildet die operationale Basis von Organisationen. Dabei ist zu zeigen, wie es Organisationen gelingt, stets neue Entscheidungskommunikationen zu erzeugen und aneinander anzuschließen. In Analogie zu Kapitel 3.3 ist auch hier zwischen der einzelnen momenthaften Operation und den relativ dauerhaften Strukturen des Systems zu unterscheiden. Die Strukturen werden einerseits aus den Operationen erzeugt und ermöglichen sie andererseits erst.

5.3.2.1 Entscheidungen und das Problem ihrer Kommunikation

Bevor die Kommunikation von Entscheidungen dargestellt werden kann, ist zunächst zu klären, was Entscheidungen sind und wie sie entstehen. Entscheidungen werden in üblichen, zumeist wirtschaftswissenschaftlichen Entscheidungstheorien als Wahl beschrieben, die ein Handelnder durch seine Handlung vollzieht.⁸⁸⁷ Dabei ist das Verhältnis von Entscheidung und Handlung nicht eindeutig geklärt.⁸⁸⁸ Die Entscheidungen finden unter Unsicherheit statt, sodass stets das Risiko besteht, sich falsch zu entscheiden. Kriterien rationalen Entscheidens geben der Entscheidung zusätzlich eine Richtung vor.⁸⁸⁹ Es wird also festgelegt, wie Entscheidungen zu treffen sind. Warum diese anfallen, wird nicht thematisiert, sodass stets ein Entscheidungsbedarf bereits impliziert ist.⁸⁹⁰ Auf weitere Ausführungen kann an dieser Stelle mit einem Verweis auf die Aussagen in Kapitel 2.3.2 verzichtet werden. Es ist festzuhalten, dass mit dem Thema Entscheidung auch die Themen Risiko, Unsicherheitsabsorption und Rationalität verbunden sind.

Während das Verhältnis zwischen Entscheidung und Handlung in den wirtschaftswissenschaftlichen Theorien zumeist nicht expliziert wird, setzt eine Handlung aus soziologischer Perspektive stets eine Entscheidung voraus.⁸⁹¹ Erst durch eine Entscheidung entsteht eine vom

⁸⁸⁷ Dabei werden klare Kausalitäten erkannt, da der Wille des Handelnden Ursache des Handelns (Wirkung) ist. Es handelt sich um reduzierte Zurechnungsweisen, bei denen zu klären ist, wer eine Handlung als solche beobachtet und beschreibt. Laut Luhmann ist es nicht der Handelnde selbst, sondern ein anderer, der das Handeln zurechnet. Damit gilt: „Derjenige handelt, der als Handelnder behandelt wird.“ Luhmann, N. (2006), S. 124. Zu beachten ist jedoch, dass die Systemtheorie diese vereinfachten Zurechnungsweisen nicht ablehnt, sondern sie lediglich als solche ausweist. Im Folgenden wird auf die vereinfachte Beobachtung der Organisationen im Medium der Kausalität noch genauer eingegangen.

⁸⁸⁸ Was eine Handlung zur Entscheidung macht, wird weder durch die Charakterisierung einer Entscheidung als Wahl noch durch die Ergänzung, es handele sich um eine Wahl zwischen Alternativen, deutlich. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 125 f.

⁸⁸⁹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 286.

⁸⁹⁰ Somit wird vernachlässigt, wie überhaupt ein Entscheidungsbedarf besteht und wie die Autopoiesis der Organisationen stets neue Entscheidungen erfordert. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 284.

⁸⁹¹ Das Verhältnis der beiden Begriffe zueinander wird meist nicht analysiert. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 125 f.

bloßen Verhalten zu unterscheidende Handlung. Dieser Zusammenhang kann als Grund dafür angesehen werden, dass es kaum Aussagen zu einer soziologischen Theorie des Entscheidens gibt.⁸⁹² Die folgenden Ausführungen geben die Versuche Luhmanns wieder, ein soziologisches Begriffsverständnis zu entwickeln.⁸⁹³ Luhmann ersetzt dazu den Letztbegriff der Handlung durch den Begriff der Beobachtung.⁸⁹⁴ Der Begriff wurde bereits in Kapitel 3.3 eingeführt. An dieser Stelle sind somit lediglich die für eine Umstellung des Entscheidungsbegriffs auf diese theoretische Basis notwendigen Besonderheiten zu erinnern.

Eine Beobachtung ist die Einheit zweier Operationen. Die erste Operation ist die Unterscheidung zweier Seiten. Die anschließende zweite Operation bezeichnet eine Seite und erzeugt so Anschlussmöglichkeiten.⁸⁹⁵ Der Begriff der Beobachtung umfasst jede Handlung, jedes Wahrnehmen und jede Kommunikation, da diese bereits eine Unterscheidung voraussetzen. Die Beobachtung ist dabei aber nicht eine der beiden Seiten, sondern die Einheit und somit das ausgeschlossene Dritte. Die Beobachtung kann sich selbst nicht beobachten und weist einen blinden Fleck auf. Sie ist paradox.

All das gilt nun entsprechend auch für die Entscheidung. Sie beobachtet mithilfe einer spezifischen Unterscheidung, die Alternative genannt wird.⁸⁹⁶ Alternativen „sehen, wie jede Unterscheidung, zwei Seiten vor, setzen aber voraus, dass *beide Seiten der Unterscheidung erreichbar sind, also beide Seiten bezeichnet werden können* [Hervorhebungen im Original, Anm. d. Verf.].“⁸⁹⁷ Mittels einer zweiten Operation bezeichnet eine Entscheidung die bevorzugte Alternative. Die Entscheidung ist jedoch nicht eine Seite der Alternative, auch nicht die für die entschieden wird. Sie ist die Einheit der beiden Operationen, der Konstruktion der Alternativen und der Bestimmung der Präferierten. Somit sind Entscheidungen stets unentscheidbar. Sie sind ebenso wie die Beobachtung paradox. Das Paradox der Entscheidung kann jedoch durch die Trennung der beiden Unterscheidungen, also den Anschluss weiterer Entscheidungen, handhabbar gemacht werden.⁸⁹⁸ Dazu sind „die konstitutive Unterscheidung, die sich von der unmarkiert bleibenden Welt unterscheidet, und die Unterschiede, die innerhalb dieser Unterscheidung unterschieden werden können“⁸⁹⁹, zu unterscheiden.

⁸⁹² Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 272.

⁸⁹³ Das gilt auch für die mit dem Entscheidungsbegriff verbundenen Themen. Explizit zum Erfordernis der nachträglichen Begriffsabgrenzung beim Thema Risiko siehe Luhmann, N. (2009i), S. 126.

⁸⁹⁴ Zum einen kann der als Einheit gedachte Handlungsbegriff nicht mit der stets an Differenzen ansetzenden Systemtheorie in Einklang gebracht werden. Zum anderen sieht Luhmann bereits die Bemühungen Max Webers, zu einem zweckrationalen Handlungsbegriff zu kommen, als gescheitert an. Die Unterscheidung von Zwecken und Mitteln scheiterte insofern, als dass es Handlungen gibt, die keinen Zweck verfolgen. Diese lassen sich nicht unter den Begriff des zweckrationalen Handelns fassen. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 273 f.

⁸⁹⁵ Eine Unterscheidung erzeugt stets zugleich Beobachtetes und Unbeobachtetes. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 126.

⁸⁹⁶ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 132. Auf dieser Ebene ist noch nicht festgelegt, ob es sich um eine Handlung, eine Wahrnehmung oder eine Kommunikation handelt. Aus Sicht einer Organisation als soziales System ist die Entscheidung jedoch stets Kommunikation. Die Ausführungen zur Entscheidung im Allgemeinen sind im weiteren Verlauf des Kapitels noch auf die Kommunikation von Entscheidungen einzuschränken.

⁸⁹⁷ Luhmann, N. (2006), S. 133.

⁸⁹⁸ Die Entscheidungsoperationen rufen stets neue hervor. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 146.

⁸⁹⁹ Luhmann, N. (2006), S. 133 f.

Alternativen werden im Medium der Kausalität konstruiert. Es wurde bereits gezeigt, dass Kausalität allein durch Zurechnung eines Beobachters entsteht. Sowohl die Ursachen als auch die Wirkungen wurden als kontingent, d. h. auch anders möglich, ausgezeichnet. Die Kausalzurechnung erfordert somit stets Selektionen und erzeugt eine bestimmte Form im Medium. Erst die Form ermöglicht Beobachtung, da sie eine Unterscheidung herbeiführt.⁹⁰⁰ Anders ausgedrückt: Ohne die Selektion von Ursachen und Wirkungen wäre alles richtig oder alles falsch, ohne dazwischen unterscheiden zu können.⁹⁰¹ Zudem wird durch Zurechnung der Entscheidung auf einen Entscheider das Ergebnis der Entscheidung zu einem gewissen Grad vorhersehbar, wenn man den Entscheider kennt.⁹⁰² Durch diese Referenz werden zahlreiche Erklärungsmöglichkeiten geboten. Allerdings führt sie auch zu zahlreichen Fehlannahmen, wie Entscheidungen seien rational oder würden primär langfristigen Interessen dienen.⁹⁰³

Entscheidung basiert auf einer Mehrheit von Möglichkeiten, aus denen eine Selektion stattfindet. In wirtschaftswissenschaftlichen Entscheidungstheorien wird die Einheit der Entscheidung über die Annahme einer Präferenz zum Ausdruck gebracht.⁹⁰⁴ Auch an dieser setzt Luhmann bei seinem Entscheidungsbegriff weiter vorne an und ersetzt den Begriff der Präferenz durch den der Erwartung.⁹⁰⁵ Erwartungen sind Strukturen, die von relativer Dauer sind und entweder von Außen an den Handelnden herangetragen oder in ihm durch ihn selbst erzeugt werden.⁹⁰⁶ Erwartungen ermöglichen sowohl das Treffen von Entscheidungen als auch darüber hinaus, dass diese beobachtet werden können.⁹⁰⁷

Nach Luhmann ist „eine Handlung immer dann als Entscheidung anzusehen, wenn sie auf eine an sie gerichtete Erwartung reagiert.“⁹⁰⁸ Dabei legen die Erwartungen noch nicht fest, wie gehandelt wird, sie erzwingen lediglich eine Entscheidung, sich entweder konform oder abweichend zu der Erwartung zu verhalten.⁹⁰⁹ Entscheidungen machen für die Erwartungen einen Unterschied und können sowohl zu deren Verfestigung als auch Änderung beitragen.⁹¹⁰ Stets sind Erwartungen vorausgesetzt. Sind keine Erwartungen vorhanden, können diese bei-

⁹⁰⁰ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 267 f.

⁹⁰¹ Jedoch ist mit der Selektion auch stets das Risiko verbunden, sich falsch zu entscheiden. Jede Entscheidung erzeugt somit stets Unsicherheit in der Zukunft. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 268. Diese Themen werden weiter unten ausführlicher behandelt.

⁹⁰² Auch wenn dieser das wiederum antizipieren und sich genau anders entscheiden kann. Ein Ausweg besteht dann darin, der Entscheidung einen Moment der Willkür zuzusprechen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 136.

⁹⁰³ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 136.

⁹⁰⁴ Dann besteht Entscheiden hauptsächlich in der Herausarbeitung einer Präferenz unter gegebenen Bedingungen. Die können sich Präferenzen im Zeitablauf ändern, was jedoch in der Theorie schwer zu berücksichtigen ist. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 275 f.

⁹⁰⁵ Präferenzen können als Erwartungen aufgefasst werden, sich für das bessere zu entscheiden und sind somit eine Teilmenge von Erwartungen. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 281.

⁹⁰⁶ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 278.

⁹⁰⁷ Dadurch wird die Identität der Entscheidung gewahrt. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 283.

⁹⁰⁸ Luhmann, N. (1988/2002), S. 281.

⁹⁰⁹ Um nicht vor die Wahl gestellt zu werden, müssten Erwartungen annulliert werden. Umgekehrt kann der Druck, der mit auf die Entscheidung ausgeübt wird, durch die normative Vorgabe der Erwartungen verstärkt werden. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 279 ff.

⁹¹⁰ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 283.

spielsweise über die Vorgabe von Zwecken selbst konstruiert werden. In diesem Fall werden Informationen zur Rechtfertigung besonders wichtig.⁹¹¹

Bei der Beobachtung von Entscheidungen ist die Erwartung die Struktur, die einen Fixpunkt zum Vergleich zweier Zustände darstellt.⁹¹² Die Entscheidung selbst ist als momenthaftes Ereignis unbeobachtbar.⁹¹³ Im Zeitpunkt der Entscheidung ist dieser Vergleich jedoch unmöglich. Die Handelnden halten sich statt dessen an Erwartungen und teilen diese im Zweifel auch mit.⁹¹⁴ Nicht jede Entscheidung wird kommuniziert. Jedoch gilt auch in diesem Fall, dass „Entscheidungen [...] nur kommuniziert werden [können], wenn auch die abgelehnten Möglichkeiten mit kommuniziert werden, denn anders würde nicht verständlich werden, dass es sich überhaupt um eine Entscheidung handelt.“⁹¹⁵ Das erweckt stets den Zweifel daran, ob die getroffene Entscheidung richtig war. Die Wahrscheinlichkeit von Dissens bzw. Ablehnung der Kommunikation der Entscheidung steigt. Durch Kommunikation einer Entscheidung wird eine unabänderliche Vergangenheit herbeigeführt. Das verändert die Situation. Kommunizierte Entscheidungen tendieren zum Aufbau von Machtverhältnissen und Organisationen.⁹¹⁶ Weiter oben wurde bereits gezeigt, dass derjenige, der zuerst handelt, einer Situation doppelter Kontingenz in einen engeren Möglichkeitenbereich bringt. Er schafft Irreversibilitäten, die als Anhaltspunkt für weitere Kommunikation dienen können. Genau dieser Effekt tritt bei Entscheidungen im gesteigerten Ausmaß hervor, da die Alternativen ebenfalls erreichbar gewesen wären. Die prinzipielle Erreichbarkeit lässt die Kontingenz deutlicher hervortreten.

An dieser Stelle schließt sich der Kreis. Entscheidungen lassen sich schlecht kommunizieren. Zur Lösung dieses Kommunikationsproblems bilden sich Organisationen heraus, deren Autopoiesis auf Basis der Kommunikation von Entscheidungen abläuft. Durch die Vernetzung dieser Operationen untereinander bilden sich Strukturen, die diese erst ermöglichen. Dieser Zusammenhang wird im Folgenden weiter ausgearbeitet.

5.3.2.2 Strukturen zur Ermöglichung der Entscheidungskommunikation

In Organisationen handelt es sich bei der Entscheidung stets um ein kommunikatives Ereignis.⁹¹⁷ Wird eine Entscheidung kommuniziert, so steigt, wie oben gezeigt, zunächst die Wahrscheinlichkeit von Dissens und abweichendem Verhalten. Somit drängt sich die Frage auf, wie durch die Autopoiesis von Organisationen das zugrunde liegende Paradox der Entscheidung

⁹¹¹ An der Informationsbeschaffung kann abgelesen werden, von welchen Erwartungen eine Entscheidung ausgeht. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 286 f.

⁹¹² Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 278.

⁹¹³ Die Momenthaftigkeit von Entscheidungen vereint zu diesem Zeitpunkt zwei Kontingenzen: Vor der Entscheidung hat man die Wahl, sich so oder anders zu entscheiden. Nach der Entscheidung kann man erkennen, dass die Entscheidung auch anders hätte ausfallen können. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 282.

⁹¹⁴ Dadurch wird Komplexität reduziert und das soziale System beschreibt sich selbst als Handlungssystem. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 277. Entsprechend den üblichen Entscheidungstheorien wird eben erwartet, dass entschieden wird und zusätzlich nach bestimmten Kriterien.

⁹¹⁵ Luhmann, N. (2006), S. 64. Vgl. Luhmann, N. (2005b), S. 285.

⁹¹⁶ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 67 ff.

⁹¹⁷ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 141. Das ist strikt von den Operationen im Bewusstsein eines Individuums zu unterscheiden.

verborgen werden kann.⁹¹⁸ Die Antwort lautet, durch den Anschluss weiterer Entscheidungen und dem damit verbundenen Aufbau von Strukturen.

Das führt zu der Frage: „welche Selbstorganisation auf struktureller Ebene ermöglicht die Autopoiesis der Kommunikation von Entscheidungen in Organisationen?“⁹¹⁹ Kommunikation ist die Einheit der drei Selektionen Mitteilung, Information und Verstehen. Die Entscheidung „muss eine Metainformation mitkommunizieren.“⁹²⁰ Diese Metainformation bezieht sich auf das Recht, so zu entscheiden, wie es geschehen ist. Die Entscheidung kann durch Angabe von Gründen, und damit fingiertem Konsens, oder durch Macht gerechtfertigt werden.⁹²¹ Diese ergeben sich wiederum aus den Strukturen der Organisation. Somit wird durch den Rückgriff auf vorangegangene Entscheidungen, z. B. die Mitgliedschaft, die Akzeptanz der Entscheidung begünstigt. Die Rekursivität der Entscheidungen ist durch operationale Geschlossenheit der Organisation bedingt.⁹²²

In diesem Sinne sind Organisationen Selbstversorger mit Informationen. Jedes soziale System kann Information nur intern erzeugen, aber Entscheidungen haben aus sich heraus stets Informationswert.⁹²³ Eine Information ist als ein Unterschied definiert, der einen Unterschied macht. Für an die Entscheidung gerichtete Erwartungen macht jede Entscheidung, diese zu erfüllen oder auch nicht, einen Unterschied. Sie trägt entweder zur Verfestigung oder Schwächung der Erwartung bei.⁹²⁴ Jede Entscheidung wird also selbst wieder zur Information und jede Mitteilung dieser Information bedarf wieder einer Entscheidung. Jede Entscheidung benötigt Information zur Bezeichnung der Alternative und kann selbst wiederum zu Information werden. Entscheidungen entstehen aus Entscheidungen und Informationen aus Informationen.⁹²⁵ „Alle Operationen des Systems sind *Informationsverarbeitung* [Herv. im Original, Anm. d. Verf.].“⁹²⁶ Dabei muss sich das System selbst voraussetzen.

„Information hat im System die Funktion der selektiven Beschränkung der Möglichkeiten der Fortsetzung eigener Operationen mit der weiteren Funktion, dass über Anschlussmöglichkeiten relativ schnell entschieden werden kann.“⁹²⁷ Diese zweite Funktion setzt voraus, dass das System die vorangegangenen Operationen, die Anschluss ermöglichen sollen, erinnert und

⁹¹⁸ Die Autopoiesis von Organisationen basiert auf der Kommunikation von Entscheidungen. Daneben kann aber eine Fülle anderer Kommunikationen innerhalb der Organisation vorkommen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 69. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 145.

⁹¹⁹ Luhmann, N. (2006), S. 145.

⁹²⁰ Luhmann, N. (2006), S. 142.

⁹²¹ Vertrauen und Macht zeigen sich hier wiederum als funktional äquivalente Mechanismen.

⁹²² Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 68.

⁹²³ Dagegen besteht bei Kommunikation über Wissen etc. stets die Gefahr, dass etwas bereits Bekanntes mitgeteilt wird. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 69.

⁹²⁴ Prognosen, als ein Beispiel für eine Erwartung, erzeugen Informationen, da ihr Eintritt bzw. Nichteintritt erst einen Unterschied macht, der als Information registriert werden kann. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 58.

⁹²⁵ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 183 f. Üblicherweise wird hier das Konzept der Zweckrationalität eingesetzt, der jedoch zum einen bereits Entscheidungen voraussetzt und zum anderen auf viele Organisationen nicht anwendbar ist.

⁹²⁶ Luhmann, N. (2006), S. 57.

⁹²⁷ Luhmann, N. (2006), S. 53.

andere Operationen vergisst. Das betriebliche Rechnungswesen trägt zu dieser Funktion bei, indem es Daten aggregiert.⁹²⁸ Es wird oft durch Vorgaben entschieden, was mitgeteilt wird und was nicht. Es kommt darauf an, das Vergessen zu regulieren und Irritationen in mitgeteilte Informationen umzuwandeln. Dazu benötigt das System jeweils Entscheidungen.⁹²⁹

Die erste Funktion, die selektive Beschränkung der eigenen Möglichkeiten, wird gemeinhin auch als Unsicherheitsabsorption bezeichnet.⁹³⁰ Dabei ist Unsicherheit die Form des Wissens, also die Differenz von Wissen und Nichtwissen, die Entscheiden erst notwendig werden lässt und somit die Autopoiesis vorantreibt.⁹³¹ Wichtig ist jedoch zu erkennen, dass die Autopoiesis von Organisationen Unsicherheit zugleich selbst erzeugt und reduziert.⁹³² Jede Entscheidung erzeugt neue Unsicherheit, aber durch die operationale Geschlossenheit der Organisation, also Verknüpfung von Entscheidungen mit Entscheidungen, wird diese zugleich reduziert.⁹³³ Die Organisation lässt sich durch bereits getroffene Entscheidungen bei aktuellen Entscheidungen leiten.⁹³⁴ So konstruiert das System seine Welt als Resultat seiner Entscheidungsgeschichte.⁹³⁵

⁹²⁸ Das hier angesprochene Rechnungswesen ist das Interne. Viele Informationen werden vergessen und oder zu spät geliefert, bedingt durch ihre Aufbereitung. Es handelt sich somit um eine Entscheidungs- bzw. Gedächtnisleistung. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 189. Erst wenn eine Organisation sich dazu entschließt, diese Informationen anderen Systemen in der innergesellschaftlichen Umwelt mitzuteilen, handelt es sich um die im weiteren Verlauf der Arbeit relevante externe Rechnungslegung.

⁹²⁹ Verzerrungen von Aufmerksamkeit können die Qualität der Entscheidung stark beeinflussen. Leicht beschaffbare und gut vorbereitete Informationen werden unter Zeitdruck bevorzugt, sodass diese sich eher durchsetzen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 176, S. 190.

⁹³⁰ Die Begriffe Unsicherheitsabsorption und Macht werden oft synonym verwendet. Die Unsicherheitsabsorption rückt jedoch den Prozess in den Vordergrund, während Macht sich auf eine Ursache bezieht. Luhmann fasst den Machtbegriff hingegen enger als mit negativen Sanktionsmöglichkeiten bewährte „Drohmacht“, wie die Ausführungen zur Politik (Kapitel 5.2.4) bereits gezeigt haben. Diese kann in Organisationen nicht uneingeschränkt ausgeübt werden, sodass sie häufig durch Formen der Kooperation ersetzt wird. In Krisenzeiten kann sich Macht hingegen uneingeschränkt zeigen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 200 ff.

⁹³¹ Die Konsequenzen aus Wissen bzw. Nichtwissen sind stets gegeneinander abzuwägen. Nichtwissen kann als Ausrede dienen oder die Kommunikation vorantreiben, sodass es in Organisationen oft absichtlich erhalten bleibt. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 184 ff.

⁹³² Entscheidungen bekämpfen Nichtwissen und damit Unsicherheit, indem sie sich an bereits vorangegangenen Entscheidungen orientieren. Dieser Prozess erzeugt dann zugleich Unsicherheit, da zukünftige Entscheidungen folgen, die in die aktuelle Entscheidung einbezogen werden. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 185. Jede Entscheidung erzeugt neue Unsicherheit. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 216 f. Vgl. Krause (2005), S. 58.

⁹³³ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 64. Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 160. Soziale Systeme bestehen aus Kommunikationen, so auch Organisationen, somit steht auch zur Absorption von Unsicherheit lediglich Kommunikation zur Verfügung. Dabei können schriftliche und mündliche Formen der Kommunikation je nach ihrer Eignung zur Absorption von Unsicherheit unterschieden werden. Programme und das Finanzsystem sind schriftlich fixiert. Das dient der Einheitlichkeit und Überprüfbarkeit. Hingegen kommunizieren Führungskräfte überwiegend mündlich, sodass laufende Unsicherheitsabsorption in dieser Form geschieht. Protokolle halten in diesem Fall lediglich das Ergebnis der Unsicherheitsabsorption fest. Beide Formen der Kommunikation müssen dem System zur Verfügung stehen, sodass es sich fallweise der einen oder anderen Form bedienen kann. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 214 f.

⁹³⁴ Die Gegenwart des Systems ist demnach durch seine Vergangenheit determiniert, da aktuelle Operationen an Vergangene Anschluss finden müssen. Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 133. Die Zukunft bleibt stets unbekannt. Eine Entscheidung unterteilt ihre Zeit in eine unabänderliche Vergangenheit und eine noch nicht bestimmte Zukunft. Daraus erhält sie jeweils Anhaltspunkte für ihren Vollzug, der jedoch weder von der einen noch von der anderen Seite bestimmt ist. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 172.

⁹³⁵ Dabei operieren Organisationen in einer durch die Gesellschaft bereits vorkonstruierten Wirklichkeit, die sie selbst durch weitere Unterscheidungen zusätzlich strukturieren und damit je eigene Wirklichkeitskonstruktionen erzeugen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 216 f. Zur Geschichtsbildung sind zeitfeste Identitäten von Ereignis zu Ereignis fortzuschreiben, was mittels des Systemgedächtnisses geschieht. Im Fall von

Diese Geschichte ist unabänderlich, auch wenn sie es ermöglicht, die eigenen Entscheidungen infrage zu stellen.⁹³⁶ Dazu ist Irritabilität der Organisation, die sich aus der Mischung von Selbst- und Fremdreferenz ergibt, zu erhalten und zu pflegen. Die Irritationen sind dann systemintern in Information umzuwandeln, um über eine Strukturänderung zu entscheiden. Kommt es zu einer Änderung, entfällt die bisher geleistete Unsicherheitsabsorption. Die Organisation benötigt dann Zeit, um mittels neuer Entscheidungen die entstandene Unsicherheit zu reduzieren.⁹³⁷

5.3.2.3 Strukturentscheidungen

Es gibt Entscheidungen im System, die Unsicherheit stärker als andere absorbieren.⁹³⁸ Es handelt hierbei um Entscheidungen über Entscheidungsprämissen.⁹³⁹ Entscheidungsprämissen sind Entscheidungen, die den Spielraum einer Vielzahl weiterer Entscheidungen einschränken und vom System als gegeben hingenommen werden.⁹⁴⁰ Bei Folgeentscheidungen ist nicht die Prämisse selbst, sondern lediglich ihre Relevanz zu überprüfen. Dadurch wird Zeit gespart.⁹⁴¹ Dabei sind die Prämissen weder logisch noch kausal mit den Entscheidungen verknüpft, sodass die auf ihnen aufbauenden Entscheidungen nicht voll spezifiziert sind. Zu beachten ist dabei, dass durch die Prämissen die Entscheidung noch nicht festgelegt, sondern lediglich auf einen Spielraum, in dem sie oszillieren kann, beschränkt ist. Ein Beobachten unter dem Schema konform/nicht konform wird dadurch ermöglicht. „Organisationen ermöglichen sich die Erzeugung interner, noch bestimmungsbedürftiger Komplexität durch die Entscheidung über Entscheidungsprämissen für weitere Entscheidungen.“⁹⁴²

Organisationen handelt es sich um Schriften, Belege und Akten, die die eigenen Entscheidungen mit Blick auf die künftige Vergangenheit festhalten. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 161.

⁹³⁶ Organisationen halten dabei oft länger an ihren Weltkonstruktionen fest als für einen externen Beobachter verständlich. Das gilt insbesondere bei hohen Risiken oder bei typischen Gegnern und Konkurrenten. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 217.

⁹³⁷ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 218 f.

⁹³⁸ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 203. Den Beitrag einer Entscheidung zur Unsicherheitsabsorption nennt Luhmann Verantwortung. Diese ist also bei jeder Entscheidung gegeben und ist strikt von der Verantwortlichkeit zu trennen. Verantwortlichkeit erfordert eine Zurechnung auf einen personalen Entscheider, um eine dauerhafte Verantwortlichkeit zu begründen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 197.

⁹³⁹ Im Gegensatz zu den Funktionssystemen der Gesellschaft verfügen Organisationen nicht über eigene binäre Codes, um ihre Grenzen zu markieren. Die Organisationen binden sich vielmehr an die Codes des jeweiligen Funktionssystems, in dem sie tätig werden. Dadurch wird die Einteilung in Wirtschaftsunternehmen, politische Parteien etc. erst möglich. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 238 f. Siehe dazu auch Kapitel 5.4.1. In Organisationen übernehmen Entscheidungsprämissen die Funktion der Grenzziehung der binären Codes. Sie sind jedoch in selbstreferenzieller Anpassung veränderbar. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 173.

⁹⁴⁰ Eine weitere Fassung des Begriffs umfasst alles, was vom System bei einer Entscheidung hingenommen wird, also nicht nur Entscheidungen. Dieser Begriff ist nach Luhmann jedoch zu umfassend. Auf Entscheidung basierende Entscheidungsprämissen gelten, wie alle selbst erzeugten Strukturen, nur in dem sie erzeugenden System. Auch hier tritt das zirkuläre Verhältnis von Strukturen des Systems und Operationen deutlich zutage. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 223 f., S. 229. Nicht entscheidbare Entscheidungsprämissen fasst Luhmann unter dem Begriff der Organisationskultur zusammen. Auch diese entstehen durch Entscheidungen, können jedoch nicht zugerechnet werden. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 240. Daneben nennt Luhmann noch sog. „kognitive Routinen“ als Entscheidungsprämissen. Diese erzeugt das System zwar selbst, rechnet sie aber der Umwelt zu. Dazu zählen beispielsweise Namen, Adressen, typische Qualitäten und Lieferzeiten. Das sind standardisierte Erwartungen des Systems an seine Umwelt. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 250.

⁹⁴¹ Rückfragen werden vermieden. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 204.

⁹⁴² Luhmann, N. (2006), S. 222.

Entscheidungsprämissen können weiter unterschieden werden in Programme, Kommunikationswege und Personaleinsatz. Entscheidungsprogramme legen regulative Bedingungen für richtiges oder fehlerhaftes Entscheiden fest. Kommunikationswege können als Entscheidungsprämisse aufgefasst werden, wenn dadurch Kompetenzen zur Entscheidung festgelegt werden. Gleiches gilt für die Regulierung des Personaleinsatzes, da Personen nach ihrer Eignung zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe innerhalb der Organisation ausgewählt werden.⁹⁴³ Diese drei Arten von Entscheidungsprämissen sind nicht hierarchisch geordnet, sondern werden in je aktuellen Entscheidungen unterschiedlich wichtig für die Organisation. Sie bedingen sich gegenseitig, sodass sie untereinander zu einem gewissen Grad substituierbar sind. Die drei Arten von Entscheidungsprämissen sind aneinander ausgerichtet.⁹⁴⁴ Die Abstimmung erfolgt in Organisationen über Stellen.⁹⁴⁵ Da die Entscheidungsprämissen jedoch unterschiedlich stabil über die Zeit sind, sodass sie durch die Organisation stets neu aufeinander abgestimmt werden müssen. Dadurch orientiert sich eine Vielzahl von (gleichzeitig) ablaufenden Entscheidungen an denselben Entscheidungsprämissen, andere Entscheidungen können sich hingegen an anderen Entscheidungsprämissen orientieren.⁹⁴⁶ Die Änderung von Entscheidungsprämissen bedarf wiederum einer Entscheidung. Diese Art von Entscheidungen bezeichnet Luhmann als Planung.⁹⁴⁷

Im Folgenden werden lediglich Programme als spezifische Art von Entscheidungsprämissen in Organisationen näher erläutert. Programme wurden bereits bei den Ausführungen zu den Funktionssystemen angesprochen. Dort wurde geschildert, dass Programme über die Zuordnung der Codewerte entscheiden. Hier kann nun spezifiziert werden, dass Organisationen über ihre Programme die Entscheidung für die eine oder andere Seite des Codes der Funktionssysteme treffen. Organisationen statten die Funktionssysteme demnach mit Entscheidungsfähigkeit aus.

Was sind aber nun Entscheidungsprogramme? „Entscheidungsprogramme definieren Bedingungen der sachlichen Richtigkeit.“⁹⁴⁸ Sie ersetzen somit die üblicherweise verwendeten Begriffe Aufgabe, Zweck, Ziel und deren Synonyme.⁹⁴⁹ Sie können sehr weit gefasst sein und so Unsicherheit in generalisierter Form absorbieren.⁹⁵⁰ Da sie durch Entscheidung in Kraft gesetzt werden, erhalten sie einen normativen Charakter. Je nachdem, ob die Programme dabei eher

⁹⁴³ Hier wird oft der Begriff der formalen Organisation verwendet. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 225.

⁹⁴⁴ Wird eine Art der Entscheidungsprämissen geändert, so kann das einen Änderungsbedarf in den beiden übrigen Arten nach sich ziehen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 230.

⁹⁴⁵ Stellen koordinieren die Entscheidungsprämissen, indem für bestimmte Stellen Personen eingestellt, Kommunikationswege vorgeschrieben und Kompetenzen zugewiesen werden. Die Stelle an sich ist inhaltsleer und ihre Komponenten können ausgewechselt werden. Dabei ist jedoch zu beachten, dass in keinem Moment die Stelle vollkommen leer sein darf. Sie benötigt also stets gegebene Entscheidungsprämissen, da ihr sonst die identitätswahrende Kontinuität fehlen würde. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 231.

⁹⁴⁶ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 239.

⁹⁴⁷ Für Planungsentscheidungen gilt alles bisher zu Entscheidungen Gesagte. Auch für sie ist die Zukunft unbekannt. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 230 f.

⁹⁴⁸ Luhmann, N. (2006), S. 257. Aber auch für Programme bleibt die Zukunft stets unbekannt.

⁹⁴⁹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 256 f.

⁹⁵⁰ Programme bedürfen in der sachlichen Dimension keiner Mindestbestimmtheit. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 261.

an der Vergangenheit oder Zukunft orientiert sind, können Konditionalprogramme und Zweckprogramme unterschieden werden. Konditionalprogramme richten sich nach den durch vergangene Operationen geschaffenen Bedingungen. Zweckprogramme sind auf die Zukunft, also die dort noch zu erzeugenden Differenzen gerichtet.⁹⁵¹ Keine der beiden Programmarten kann jedoch komplett ohne die andere auskommen. Jede Entscheidung ist in der Gegenwart unter Berücksichtigung von Vergangenheit und Zukunft zu treffen.⁹⁵² Mischprogramme sind demnach möglich. Im Folgenden werden jedoch beide Arten der Programmierung kurz für sich dargestellt.

Konditionalprogramme orientieren sich an den durch vergangene Operationen erzeugten Bedingungen und legen Konsequenzen fest, die bei deren Eintritt erfolgen sollen. Konditionalprogramme weisen eine Wenn-Dann-Form auf. Zu beachten ist dabei, dass die Bedingungen zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Programm noch in der Zukunft liegen. Erst aus der Sicht künftiger Gegenwarten sind sie Vergangenheit.⁹⁵³ Die auslösende Bedingung kann dabei relativ genau formuliert werden, auch wenn das Programm Entscheidungen in der Zukunft betrifft.⁹⁵⁴ Es ist jedoch auch möglich, sowohl das „Wenn“ als auch das „Dann“ relativ unbestimmt zu lassen.⁹⁵⁵ Der dadurch eröffnete Möglichkeitenraum kann durch weitere anschließende Konditionalprogramme ausgefüllt werden.⁹⁵⁶ Das führt zu einer Verdichtung des Regelwerks eines Konditionalprogramms im Zeitablauf, was einen höheren Zeitbedarf der zu treffenden Entscheidung impliziert. Dadurch kann es zu einem organisationsinternen Wachstum, der Aufgliederung in mehrere Stellen, kommen.⁹⁵⁷

Zweckprogramme sind hingegen auf die in der Zukunft zu erzeugenden Differenzen ausgerichtet. „[E]ine stets unsichere, stets unbekannte Zukunft [muss] in der Gegenwart so be-

⁹⁵¹ Luhmann spricht aufgrund des Bezugs an gegebenen Bedingungen auch von Inputorientierung der Konditionalprogramme. Die Zweckprogramme weisen hingegen eine Outputorientierung auf, da sie sich auf noch durch das System zu erzeugende Differenzen beziehen. Vgl. Luhmann, N. (1967/2009-a), S. 241 f. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 260.

⁹⁵² Konditionalprogramme können die Zukunft nicht außer Acht lassen, da sie müssen den Fortbestand bedenken. Umgekehrt müssen Zweckprogramme den Bedingungen Rechnung tragen. In der Gegenwart sind Vergangenheit und Zukunft momenthaft vereint. Die Abstimmung einer Entscheidung mit ihren Vorgängern und Nachfolgern ist die selbstreferenzielle Operationsweise des Systems. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 161 f., S. 262.

⁹⁵³ Diese Programme „müssen erinnert und gegebenenfalls rasch aktualisiert werden können, auch wenn sie nie angewandt werden.“ Luhmann, N. (2006), S. 271. Üblicherweise vergisst das Gedächtnis hingegen das, was nicht vorkommt. Es müssen spezielle Mechanismen der Erinnerung gefunden werden, wie z. B. Übungen oder laufende Memos. Ein weiteres Problem liegt in der Möglichkeit der Auslösung eines Fehlalarms aufgrund der Notwendigkeit rascher Entscheidungen. Daher muss in diese Art von Programmen eine Selbstkontrolle eingebaut werden.

⁹⁵⁴ So können Konditionalprogramme auch extrem unwahrscheinliche Bedingungen als Auslöser vorsehen. Alles, was die Bedingung nicht erfasst, ist automatisch ausgeschlossen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 263.

⁹⁵⁵ Bleibt das „Wenn“ unbestimmt, handelt es sich um ein Interpretationsproblem. Ist hingegen das „Dann“ unbestimmt, so ist die zu treffende Entscheidung nicht eindeutig festgelegt. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 263.

⁹⁵⁶ Alternativ können sich auch ohne bewusste Entscheidungen Gepflogenheiten einschleichen.

⁹⁵⁷ Organisationen wachsen demnach mit zunehmendem Alter. Bei Zweckprogrammen verschieben sich hingegen Zwecke und Mittel. Bei Zweckprogrammen ist die Suche nach Alternativen das funktionale Äquivalent hierzu. Konditionalprogramme können andererseits auch nochmals konditioniert sein, dass sie wiederum nur bei bestimmten Bedingungen anlaufen und ansonsten Ausnahmeregelungen greifen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 263 f.

handelt werden [...], als ob sie schon feststünde.“⁹⁵⁸ Dazu unterscheiden Zweckprogramme Zwecke und Mittel zu deren Erreichung.⁹⁵⁹ Zwecke sind Konstruktionen des Systems, die auch anders hätten gewählt werden können. Sie ermöglichen eine Synchronisation von Vergangenheit und Zukunft und damit das Treffen von Entscheidungen in der Gegenwart.⁹⁶⁰ Durch den Zukunftsbezug kann ein Zweck über die Zeit als relativ stabil gehalten und um Mittel zu seiner Erreichung ergänzt werden.⁹⁶¹ Die Vorgabe eines Zwecks schränkt die Wahl der Mittel automatisch ein und reduziert so Komplexität.⁹⁶² Die zur Erreichung des Zwecks geeigneten Mittel können darüber hinaus noch explizit ausgeschlossen werden.⁹⁶³ Auch bei der Zweckprogrammierung ist eine Verschachtelung mehrerer Programme möglich.⁹⁶⁴ So sind Nebenzwecke denkbar, und auch Mittel können als Zwecke ausgewiesen werden, zu deren Erreichung dann wiederum andere Mittel erforderlich sind.⁹⁶⁵ Diese Verschachtelung dient dazu, die Programme komplexitätsadäquat zu gestalten. Dabei ist zu jedoch beachten, dass die Mittelentscheidung verselbstständigt wird. Aufgabe der programmierenden Stellen ist dann, „die Zweck/Mittel-Verschiebungen laufend auf ihre Nebeneffekte hin zu überwachen und gegebenenfalls mit Änderungen oder Ergänzungen des Programms auf unbeabsichtigte Fehlentwicklungen zu reagieren.“⁹⁶⁶

Für beide Arten der Programmierung ist festzuhalten, dass sie in der Geschichte einer Organisation zunehmend konkreter werden. „Sowohl Konditionalprogramme als auch Zweckprogramme erweitern das Repertoire kausaler Möglichkeiten ihres Organisationsystems. Sie ergänzen die natürliche Ursächlichkeit der Ereignisse durch Strukturkausalität und durch Negativkausalität, nämlich durch eine Kausalität von Fehlern und Unterlassungen.“⁹⁶⁷ Somit erzeugen Programme die Möglichkeit einer Entscheidung, da sie die Freiheit gewähren, auf verschiedene Weisen zu entscheiden.⁹⁶⁸ Sowohl die Anwendung als auch die Nichtanwendung

⁹⁵⁸ Luhmann, N. (2006), S. 266.

⁹⁵⁹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 261.

⁹⁶⁰ Entscheidungen sollen die Zukunft festlegen, ohne jedoch selbst durch die Vergangenheit festgelegt zu sein. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 165 f.

⁹⁶¹ Der Zweck wird in der Gegenwart für eine unbekannt Zukunft bestimmt. Dadurch kann eine gegenwärtige Entscheidung als Lösung dargestellt werden. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 163.

⁹⁶² Zu dieser Funktion der Zwecksetzung gibt es funktionale Äquivalente. Sofern dies erkannt ist, scheint der Begriff der Zweckrationalität in typischen wirtschaftswissenschaftlichen Theorien übertrieben zu sein. Vgl. Luhmann, N. (1973/1999), S. 179 f., S. 236 ff.

⁹⁶³ Hingegen ist bei Konditionalprogrammen alles verboten, was nicht explizit erlaubt ist. Der Grund für den expliziten Ausschluss ist in der sich aufgrund der Autopoiesis der Organisation ergebenden unsicheren Zukunft zu sehen. Die Erwartungen der Organisation sind lediglich über eine begrenzte Zeit stabil und können sich durch in der Zukunft getroffene Entscheidungen ändern. Der Zweckbegriff sollte sich daher nicht auf Werte, die sich aus den Erwartungen des Systems ergeben, stützen. Ein Beispiel ist der explizite Ausschluss rechtswidriger Mittel. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 266 ff.

⁹⁶⁴ Vgl. Luhmann, N. (1973/1999), S. 284 ff.

⁹⁶⁵ Die Zwecke können auf oberster Ebene dann in sehr generalisierter Form vorgegeben und durch ergänzende Programme konkretisiert werden. Das kann so weit gehen, dass die bloße Operation des Systems, seine Autopoiesis, als Zweck angesehen werden könnte. Die Autopoiesis ist aber niemals Zweck eines Systems. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 270.

⁹⁶⁶ Luhmann, N. (2006), S. 271.

⁹⁶⁷ Luhmann, N. (2006), S. 278.

⁹⁶⁸ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 262.

bzw. falsche Anwendung eines Programms hat Folgen im System.⁹⁶⁹ Während die Anwendung zur Verfestigung der Strukturen beiträgt, deutet die negative Seite stets auf einen Änderungsbedarf hin. Sie bringt zum Ausdruck, was hätte geregelt werden müssen.⁹⁷⁰ Darauf können spezifische Kompetenzen entstehen, die dann den Freiheitsgrad einschränken oder erweitern können. Die Programmarten unterscheiden sich hinsichtlich der konstruierten Entscheidungsmöglichkeiten und dem folgend hinsichtlich der Art der Kompetenzen.⁹⁷¹

An dieser Stelle ist nochmals auf die Kausalität einzugehen, die in Organisationen überwiegend durch Programme konstruiert wird. Es handelt sich durch den Bezug von Entscheidungen auf ihre Vorgänger und Nachfolger um Eigenkausalität.⁹⁷² Diese ermöglicht Organisationen den Aufbau interner Komplexität und die operative Schließung. Jedoch kann das System die Ursachen für seine Entscheidungen auch in der Umwelt suchen und ihr zurechnen. Dann beobachten Organisationen sich selbst als zweckorientiert handelnde soziale Systeme im Medium der Kausalität.⁹⁷³ Kausalzusammenhänge lösen die Paradoxie des Entscheidens in Bezug auf Unsicherheit auf, in dem sie lediglich zuvor ausgewählte Ursachen und Wirkungen betrachten.⁹⁷⁴ „Der Rahmen für anstehende Entscheidungen wird demnach von vornherein entscheidungsaffin konstruiert.“⁹⁷⁵ Die Entscheidung selbst wird zumeist der Person zugerechnet, die sie in der Kommunikation mitteilt.⁹⁷⁶ Dadurch können Fehlentscheidungen auf die Beschränkung des menschlichen Verstandes geschoben werden.⁹⁷⁷ Das System blendet aus, dass es Sicherheit und Unsicherheit zugleich selbst erzeugt und sucht die Hauptquelle der Unsicherheit in der Umwelt.⁹⁷⁸

Die hierzu in der Theorie entwickelten Rationalitätskonzepte richten sich entsprechend an einen Beobachter erster Ordnung. Sie gehen davon aus, dass es eine vom Beobachter un-

⁹⁶⁹ Anwendung und Nichtanwendung sind die zwei Seiten der durch Programme erzeugten beobachtbaren Form einer Entscheidung. Und es gilt wiederum zu beachten, dass beide Seiten stets gleichzeitig gegeben sind. Erst das Programm, oder allgemeiner formuliert, die Struktur, erzeugt die Möglichkeit der Anwendung bzw. Nichtanwendung. Diese Zweiwertigkeit absorbiert Unsicherheit. Sie wirft aber auch die Frage auf, ob sie nicht stets bei jeder Programmierung mit erzeugt wird, sodass Begriffe wie „Fehlertoleranz“ zu schwach gestaltet sind. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 260.

⁹⁷⁰ Das gilt ebenso für die Normierung. Somit prägt sich die Praxis in die Norm oder das Programm ein. Formentheoretisch ausgedrückt: Die rigideren Formen prägen das lose gekoppelte Medium. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 258.

⁹⁷¹ Das wiederum kann Verständigungsschwierigkeiten hervorrufen. Luhmann weist darauf hin, dass Juristen Konditionalprogramme, Ökonomen hingegen Zweckprogramme gewohnt sind. Beiden fällt es schwer, die jeweils andere Art der Programmierung zu verstehen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 262.

⁹⁷² Kausalität erfasst immer, auch als Eigenkausalität, System und Umwelt. Die Umwelt bleibt zwar mittels eigener Operationen für das System unerreichbar, bewirkt aber dessen Zustand mit. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 278.

⁹⁷³ Vgl. Krause, D. (2005), S. 60.

⁹⁷⁴ Die Auswahl hätte auch anders erfolgen können. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 213.

⁹⁷⁵ Luhmann, N. (2006), S. 214.

⁹⁷⁶ Die Zurechnung der Entscheidung auf einen Entscheider wird nicht nur durch einen Fremdbeobachter, sondern auch durch den Entscheider, also in Selbstbeobachtung, konstruiert. Das muss nicht unbedingt derjenige sein, der die Entscheidung trifft. Dieses ist bedeutsam, um Ansatzpunkte für die Beeinflussung von künftigen oder die Korrektur von bereits getroffenen Entscheidungen zu finden. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 138.

⁹⁷⁷ Siehe hierzu den Übergang in der Entscheidungstheorie von optimaler zu beschränkter Rationalität, der in Kapitel 2.3.2 kurz aufgezeigt wurde. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 288 f.; Luhmann, N. (2006), S. 138.

⁹⁷⁸ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 209.

abhängige Realität mit Risiken und Gefahren gibt.⁹⁷⁹ Sie suchen nach Prinzipien für einen angemessenen Umgang mit diesen. Dabei wird vernachlässigt, dass Risiken und Gefahren erst durch die Systeme entstehen. Mithilfe einer Beobachtung zweiter Ordnung kann jedoch gesehen werden, dass die Unterscheidung von Risiko und Gefahr nur durch Zurechnungen von Entscheidungen auf einen Beobachter möglich ist. Sowohl Risiken als auch Gefahren beziehen sich auf die unbekannte Zukunft und weisen dort auf einen möglichen Schaden hin.⁹⁸⁰ Dieser kann durch Einschränkung des Möglichkeitsraums in der Zukunft durch aktuelle Entscheidungen entstehen.⁹⁸¹ Immer dann, wenn die zukünftige Gegenwart anders ausfällt, als bei der gegenwärtigen Entscheidung unterstellt. Durch die Bindung von Zeit können soziale Kosten entstehen, wenn die Handlungsmöglichkeiten anderer eingeschränkt werden.⁹⁸²

Die beiden Begriffe unterscheiden sich hinsichtlich des Verhältnisses von Zeit- und Sozialdimension.⁹⁸³ „Der Unterscheidung von Risiko und Gefahr liegt ein Attributionsvorgang zugrunde, sie hängt also davon ab, von wem und wie etwaige Schäden zugerechnet werden. Im Falle von Selbstzurechnung handelt es sich um Risiken, im Falle von Fremdzurechnung um Gefahren.“⁹⁸⁴ Unter Risiko versteht Luhmann „Folgen von Entscheidungen, die auf Entscheidungen zurechenbar sind, also nicht eintreten würden, wenn die Entscheidung nicht getroffen worden wäre.“⁹⁸⁵ Gefahren liegen hingegen außerhalb der eigenen Kontrolle. Mit der Zahl der Entscheidungsmöglichkeiten steigen folglich auch die Risiken.⁹⁸⁶ Dabei ist zu beachten, dass die Entscheidung des Einen, einen potenziellen Schaden in Kauf zu nehmen, zu einer Gefahr für Andere werden kann.⁹⁸⁷ Da in der modernen Organisationsgesellschaft vermehrt Ent-

⁹⁷⁹ Siehe zu den Realitätsannahmen der Theorien Kapitel 4.1.1.

⁹⁸⁰ Damit ist die Unterscheidung so nicht in der Realität gegeben, sondern der Entscheider konstruiert diese erst. Ein möglicher Schaden in einer zukünftigen Gegenwart erscheint in der gegenwärtigen Gegenwart bereits als Schaden, da man sich gegen ihn absichert oder ihn zumindest bedenkt. Sowohl der Begriff des Risikos als auch der Gefahr ist auf jeden beliebigen Schaden anwendbar. Die Begriffe sind sachlich unbestimmt. Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 132, S. 148 f.

⁹⁸¹ Es ist zu beachten, dass Zeitbindung auch zu einer Ausweitung des Möglichkeitshorizonts beitragen kann.

⁹⁸² Weitere Formen der Bindung von Zeit wurden oben bereits dargestellt. Es handelt sich um Normierung und Knappheit, zu denen sich die Begriffe Risiko und Gefahr insofern funktional äquivalent verhalten. Bei der Normierung werden Motive für ein abweichendes Verhalten nicht berücksichtigt, was die sozialen Kosten einer Norm darstellt. Knappheit hingegen entsteht, indem etwas dem Zugriff Anderer entzogen und für einen späteren eigenen Bedarf reserviert wird. Hier sind die sozialen Kosten offensichtlich. Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 135 f. Die Unsicherheiten der Umwelt werden dabei in der Wirtschaft durch die Entscheidung über Zahlungen zu Risiken transformiert. Die freie Verwendungsmöglichkeit des Geldes erhöht das Risiko, sich falsch zu entscheiden. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 268 f.

⁹⁸³ Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 132.

⁹⁸⁴ Luhmann, N. (2009i), S. 140. Es ist stets ein Beobachter vorausgesetzt, der zurechnet. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 269.

⁹⁸⁵ Luhmann, N. (2006), S. 273. Das Risiko basiert auf der eigenen Entscheidung zu einer bestimmten Handlung/Unterlassung. Das gilt unabhängig von den mit der Entscheidung verbundenen Chancen, gegen die die Risiken verrechnet werden können. Damit ist der Begriff auch anwendbar, wenn keine direkten Chancen mit dem Risiko verbunden sind. Eine eisglatte Straße ist eine Gefahr, die mit der Entscheidung dennoch schnell zu fahren, zu einem Risiko wird. Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 140f.

⁹⁸⁶ Möglichkeiten der rationalen Kalkulation, insbesondere in der Praxis, steigen nicht unbedingt proportional mit den Entscheidungsmöglichkeiten. Rationales Verhalten ist dann nicht mehr unbedingt rational, und es ist ein neues Entscheidungskriterium zu finden. Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 141.

⁹⁸⁷ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 270. Die Differenz von Risiko des Einen und Gefahr des Anderen wird zum politischen Problem. Die Politik muss versuchen, hier zu einer kollektiv bindenden Entscheidung zu kommen, welche Risiken und Gefahren allgemein hinzunehmen sind. Zum einen soll die Politik Gefahren in Risiken trans-

scheidungen zu treffen sind, werden Gefahren dieser Art immer häufiger. Sie sind schwerer zu akzeptieren, als solche, die auf natürlichen Ursachen beruhen.⁹⁸⁸ Da jedoch nur konkret auf Einzelentscheidungen zurechenbare zukünftige Schäden Risiken darstellen, kommt es durch Verteilung von Entscheidungen wiederum dazu, dass diese nur Gefahren erzeugen. „Global-effekte und Überraschungseffekte lassen sich, wenn man realistisch bleiben will, schwer auf Einzelentscheidungen zurechnen.“⁹⁸⁹ Der Zusammenbruch der Wirtschaft ist ebenso wie der Klimawandel eine Gefahr, aber kein Risiko.⁹⁹⁰ Somit schafft das größtmögliche Offenhalten von Möglichkeiten einerseits Gefahr und andererseits Risiko.⁹⁹¹

Das eigene Verhalten kann unter der Voraussetzung von Beobachtung nicht rational auf die Zukunft gerichtet sein. Es hilft nur probieren und die Flexibilität im Nachhinein Änderungen zu ergreifen. Das erfordert, Reserven offen zu halten. Durchhaltevermögen differenziert zwischen richtigen und falschen Entscheidungen.⁹⁹² Es entstehen offene Entscheidungssituationen, die das System durch eigene Entscheidungen einschränken und erweitern, aber nicht aufheben oder garantieren kann. Demnach ist Erhaltung und Verbesserung der Entscheidungsfähigkeit das Kriterium effektiver Organisationen.⁹⁹³ Rationalität sollte demnach in Robustheit, der Fähigkeit Irrtümer zu überstehen, gesucht werden.⁹⁹⁴ Dies gelingt Systemen nur, wenn sie die Differenz von System und Umwelt in sich hineinkopieren. So können die Auswirkungen der eigenen Operationen auf die Umwelt wahrgenommen werden.⁹⁹⁵

An dieser Stelle schließt sich der Kreis zur Unsicherheitsabsorption. Die Bewertung einer Entscheidung im Hinblick auf ihre Unsicherheitsabsorption hängt somit nicht allein von der Entscheidung selbst ab. Sie ist stets in der Organisation und diese wiederum in ihrer Umwelt zu betrachten.⁹⁹⁶ Das bei einer Entscheidung Gewählte dient in der Regel als Ausgangspunkt weiterer Entscheidungen. Die Organisation bleibt jedoch für das bereits Ausgeschlossene, also die Umwelt, sensibel. Zuvor getroffene Entscheidungen können mittels weiterer Entscheidungen korrigiert werden, das Ausgeschlossene hingegen nicht.⁹⁹⁷ Somit bestimmt das Ausgeschlossene die Richtung des Systems stärker als das Gewählte, die getroffene Ent-

formieren, zum anderen soll möglichst wenig Unabänderliches geschaffen werden. Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 143, 147, 154, 156.

⁹⁸⁸ Risikobewusstsein und Entscheidungen bedingen sich in Organisationen gegenseitig. Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 144.

⁹⁸⁹ Luhmann, N. (2009i), S. 155.

⁹⁹⁰ Luhmann wirft Ökonomen und Ökologen gleichermaßen vor, das Problem durch eine unsaubere Begriffsverwendung zu verdecken, wenn sie von Risiko sprechen. Es kann eben gerade nicht eine ursächliche Entscheidung ausgemacht werden. Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 155.

⁹⁹¹ Vgl. Luhmann, N. (2009i), S. 157.

⁹⁹² Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 120.

⁹⁹³ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 181.

⁹⁹⁴ Vermutlich hängt auch die Wahrnehmung der Risiken von der Robustheit ab. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 122 f.

⁹⁹⁵ Das wird durch die aktuelle Sprache der Wirtschaft, die Preise, nicht erreicht und es scheint fraglich, ob es erreicht werden kann. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 40.

⁹⁹⁶ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 199.

⁹⁹⁷ Das wäre nur durch einen kompletten Neuanfang und mithilfe einer anderen Unterscheidung möglich. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 199.

scheidung. Es scheint entsprechend sinnvoll, stets die Entscheidung zu treffen, die den Spielraum für weitere Entscheidungen möglichst offen lässt.⁹⁹⁸

5.3.3 Zwischenfazit

Organisationen wurden in diesem Kapitel als autopoietische soziale Systeme eigener Art vorgestellt. Sie stabilisieren Erwartungen und machen die Kommunikation von Entscheidungen wahrscheinlich. Dabei erzeugen sie zugleich Sicherheit und Unsicherheit. Letztere Einsicht der Systemtheorie ist in den Annahmen üblicher wirtschaftswissenschaftlicher Theorien nicht enthalten. Diese Einsicht führt jedoch zu einem vollkommen anderen Verständnis von Rationalität in Organisationen. Eine Organisation ist dann rational, wenn sie sich einen größtmöglichen Entscheidungsspielraum offen hält. Dadurch kann sie ihr eigenes Überleben durch große Irritierbarkeit gegenüber der Umwelt sichern. Sie kann fortbestehen, ohne dass ein Individuum von ihr profitiert.

Jedoch können Organisationen auch im systemtheoretischen Verständnis nicht ohne Rücksicht auf ihre Umwelt operieren. Die Organisation muss Anreize zur Teilnahme bereithalten, da auch sie erst durch eine Situation doppelter Kontingenz entsteht. Die emergente Ebene der Organisation löst sich jedoch von den individuellen Bewusstseinszuständen ab, da nur das, was kommuniziert wird, für sie Realität gewinnt. Insofern greifen hier eigene Mechanismen der Verknüpfung der Operationen.

Mit den Organisationen ist nun die letzte Art sozialer Systeme in ihrer Eigenart und mit ihren Spezifika beschrieben. Die zu Beginn des Kapitels betonte Trennung der Systemarten hat bisher deutlich im Vordergrund gestanden. Allerdings sind bereits bei der Beschreibung der einzelnen Arten sozialer Systeme teilweise Verweise auf deren Beziehung untereinander zutage getreten. Im Folgenden werden diese innergesellschaftlichen Intersystembeziehungen ausgearbeitet, um zu einem umfassenderen Verständnis des Sozialen zu gelangen.⁹⁹⁹ Denn mit der Trennung der Systemarten treten zugleich die Abhängigkeiten voneinander deutlicher hervor.

5.4 Innergesellschaftliche Systembeziehungen

In den vorangegangenen Unterkapiteln wurden die Arten sozialer Systeme einzeln vorgestellt. Dabei standen ihre je spezifischen Besonderheiten und dadurch bedingt die Differenzen zwischen ihnen im Vordergrund. Jedoch wurde bereits an mehreren Stellen deutlich, dass zwischen den sozialen Systemen trotz, oder gerade wegen ihrer operativen Geschlossenheit, Beziehungen bestehen. Diese finden in Luhmanns Theorie verhältnismäßig wenig Beachtung.¹⁰⁰⁰

⁹⁹⁸ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 199.

⁹⁹⁹ Zur Notwendigkeit einer Mehrebenenbetrachtung sozialer Phänomene siehe auch Drepper, T. (2003), S. 298, S. 307 ff.

¹⁰⁰⁰ Vgl. Baecker, D. (2000), S. 210; Lieckweg, T. (2001), S. 268.

In der modernen funktional differenzierten Gesellschaft sind die Abhängigkeiten vor allem aufgrund der funktionalen Differenzierung deutlich zu beobachten.¹⁰⁰¹ Die Funktionssysteme übernehmen, wie oben gezeigt, je eine Funktion exklusiv für die Gesellschaft. Zur Erfüllung dieser Funktion sind sie jedoch auf die Leistungen der anderen Funktionssysteme angewiesen.¹⁰⁰² Organisationen spielen in dieser Leistungsbeziehung der Funktionssysteme eine „entscheidende“¹⁰⁰³ Rolle. Darüber hinaus sind sie auch innerhalb eines Funktionssystems von Bedeutung. In nahezu allen Funktionssystemen sind entsprechend zahlreiche Organisationen zu finden.¹⁰⁰⁴ Dabei sind die beiden Rollen voneinander zu unterscheiden.¹⁰⁰⁵ Umgekehrt ist die funktionale Differenzierung Voraussetzung für die Entstehung von Organisationen als eigene Art sozialer Systeme.¹⁰⁰⁶

Funktionale Differenzierung und die zunehmende Verbreitung von Organisationen setzen sich gegenseitig voraus.¹⁰⁰⁷ Die Arten sozialer Systeme sind zwar strikt voneinander zu trennen, ermöglichen sich jedoch gerade aufgrund dieses Unterschiedes gegenseitig. Dabei gilt: „Eine funktional differenzierte Gesellschaft reproduziert sich mit Hilfe der Differenz von Gesellschaft und Organisation, also auf Grund dieses Unterschieds, also nicht als Organisation von Gesellschaft.“¹⁰⁰⁸ Ein Großteil der Kommunikation in den Funktionssystemen der Gesellschaft wird von Organisationen getragen.¹⁰⁰⁹ Organisationen können nur in der Gesellschaft vorkommen, sodass ihre Autopoiesis stets zugleich Vollzug von Gesellschaft ist.¹⁰¹⁰ Jedoch kann die Gesellschaft niemals durch eine einzige Organisation repräsentiert werden. Das gilt auch für einzelne gesellschaftliche Funktionen.¹⁰¹¹

Innerhalb dieses Kapitels werden die oben angedeuteten gegenseitigen Ermöglichungs- und Steigerungsverhältnisse weiter ausgeführt. Dabei wird die Beziehung von Organisationen zu den sie umgebenden Funktionssystemen dargestellt. Im Anschluss wird die Beziehung der

¹⁰⁰¹ Funktionale Differenzierung verstärkt eher die Abhängigkeit, sie unterbindet hingegen direkte Austauschbeziehungen. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 323.

¹⁰⁰² Vgl. Lieckweg, T. (2001), S. 272; Hiller, P. (2009), S. 165.

¹⁰⁰³ Das ist hier aufgrund der autopoietischen Operation der Organisationen aus Basis von Entscheidungen nahezu wörtlich zu nehmen.

¹⁰⁰⁴ Vgl. Lieckweg, T. (2001), S. 272. Es liegt nahe, von einer Organisationsgesellschaft zu sprechen. Vgl. Bruckmeier, K. (1988); Schimank, U. (2005). Siehe auch die übrigen Beiträge im entsprechend titulierten Herausgeberband von Jäger, W./Schimank, U. (2005). Es ist jedoch zu beachten, dass die Gesellschaft primär funktional differenziert ist, sodass die Verwendung des Begriffs „Organisationsgesellschaft“ dem nicht gerecht wird. Vgl. Drepper, T. (2003), S. 15 f.

¹⁰⁰⁵ Vgl. Hutter, M. (2001), S. 308.

¹⁰⁰⁶ Organisationen sind somit erst in Folge der funktionalen Differenzierung als relativ späte evolutionäre Erlungenschaft möglich.

¹⁰⁰⁷ Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 73; Lieckweg, T. (2003), S. 102.

¹⁰⁰⁸ Luhmann, N. (1988/2002), S. 321; Drepper, T. (2003), S. 192 f.

¹⁰⁰⁹ Das lässt sich besonders an der Stellung der Unternehmen und Konzerne in der Wirtschaft verdeutlichen. Jedoch ist die Trennung der Systemarten stets zu beachten. Organisationen tragen mit ihrer Autopoiesis stets zum Vollzug der Gesellschaft und ihrer Funktionssysteme bei, aber dasselbe kommunikative Ereignis hat in beiden Systemen eine andere Bedeutung. Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 165 f.

¹⁰¹⁰ Jedoch ist ein Teil der gesellschaftlichen Kommunikation stets auch nicht organisationsabhängig. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 383.

¹⁰¹¹ Vgl. Drepper, T. (2005), S. 178. Das ergibt sich bereits, wie weiter unten noch gezeigt wird, aufgrund von Unterschieden in der Behandlung der Bevölkerung.

Funktionssysteme untereinander dargestellt, in denen Organisationen ebenfalls eine bedeutende Rolle zukommt.

5.4.1 Organisationen innerhalb eines Funktionssystems

Funktionale Differenzierung und Organisationen steigern ihre Möglichkeiten gegenseitig. Somit kann zum einen gefragt werden, welche Voraussetzungen Organisationen für die Funktionssysteme bereithalten. Zum anderen ist genau die umgekehrte Fragerichtung möglich und die durch funktionale Differenzierung für Organisationen geschaffenen Voraussetzungen geraten in den Blick. Das Verhältnis zwischen beiden ist erst angemessen dargestellt, wenn beide Blickrichtungen untersucht wurden.¹⁰¹²

Oben wurde bereits darauf hingewiesen, dass Organisationen Schwierigkeiten bei der Bildung der eigenen Identität haben. Sie finden in der innergesellschaftlichen Umwelt zahlreiche andere Systeme gleichen Typs. Das gilt zunächst auch für die Funktionssysteme. Jedoch verfügen diese über einen spezifischen Code, der ihnen die Schließung und die exklusive Funktionsübernahme für die Gesellschaft ermöglicht. Dieses Alleinstellungsmerkmal haben Organisationen nicht. Sie können ihr Identitätsproblem jedoch zumindest eingrenzen, in dem sie über die Zugehörigkeit zu einem Funktionssystem entscheiden.¹⁰¹³ Dabei ist zu beachten, dass Zugehörigkeit in diesem Fall nicht besagt, die Organisation sei ein Teil eines übergeordneten Ganzen. Es handelt sich vielmehr um eine Festlegung der Primärreferenz.¹⁰¹⁴ Organisationen entscheiden, auf welches Funktionssystem sie sich mit ihrer Kommunikation primär beziehen. Die Zugehörigkeit einer Organisation zu einem Funktionssystem zeigt sich zum einen in ihrer Selbstbeschreibung und zum anderen im Thema ihrer Kommunikation.¹⁰¹⁵ Durch diese Anbindung an ein Funktionssystem wird der kommunikative Möglichkeitsraum der Organisationen spezifisch eingeschränkt, was ihre Identitätsbildung unterstützt. Organisationen beobachten sich selbst fortan als diesem System zugehörig.¹⁰¹⁶ In Folge dessen schränken Organisationen auch ihre Operationen spezifisch ein, sodass die Funktionssysteme den Organisationen durch die institutionalisierte Funktionsübernahme einen Selektions-

¹⁰¹² Vgl. Luhmann, N. (2009f), S. 453. Dabei ist zu beachten, dass Organisation und funktionale Differenzierung sich gleichzeitig ergeben und nicht erst das eine und in der Folge das andere. Wie bei jeder Unterscheidung sind stets beide Seiten gleichzeitig gegeben. Vgl. Drepper, T. (2003), S. 197, Fußnote 19.

¹⁰¹³ Organisationen sind nicht schon von vorneherein an ein Funktionssystem gebunden. Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 64.; Luhmann, N. (2009l), S. 217 f. Für Universitäten, die sowohl der Wissenschaft als auch dem Erziehungssystem dienen, gilt eine Ausnahme. Diese wird am Grundsatz der Einheit von Forschung und Lehre deutlich. Den Grund hierfür sieht Luhmann in der „Prestigemultiplikation“. Beide Bereiche profitieren voneinander und Prestige ist das Medium, das sie miteinander verbindet. Der Steigerungszusammenhang droht zu kippen, da die Öffentlichkeit immer häufiger nicht nur der Technik, sondern auch der Wissenschaft gegenüber skeptisch eingestellt ist.

¹⁰¹⁴ Organisationen legen zwar ihre Primärreferenz fest, in ihnen bleibt jedoch andere Kommunikation möglich, und sie beziehen ihre Kommunikation auch auf andere Funktionssysteme. Organisationen sind entsprechend keine Subsysteme der Funktionssysteme. Sie sind nicht deren Form der Binnendifferenzierung. Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 162. Sie können diese jedoch beispielweise bei der Binnendifferenzierung nach Zentrum und Peripherie unterstützen. Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 153 f.

¹⁰¹⁵ Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 71; Krause, D. (2005), S. 60.

¹⁰¹⁶ Ebenso wird es anderen Beobachtern möglich, Organisationen als einem Funktionssystem zugehörig zu beobachten. Es handelt sich jedoch stets um eine Konstruktion. Vgl. Tacke, V. (2001), S. 149; Tratschin, L. (2007), S. 169.

rahmen vorgeben.¹⁰¹⁷ Dieser ist jedoch änderungsoffen und auch unbestimmt, hinsichtlich der genauen Funktionserbringung. Das ermöglicht es den Organisationen, diesen Raum mittels eigener Programme auszufüllen und so Beiträge zu der Funktion zu übernehmen.¹⁰¹⁸ Das kann beispielsweise durch Zwecksetzung erreicht werden. Diese dient dann organisationsintern der Leitung der eigenen Operationen. Nach Außen kann sie bewirken, die relevante Umwelt auf die Organisation aufmerksam zu machen, sofern der Zweck in der Kommunikation mitgeteilt wird.¹⁰¹⁹

Durch die Entscheidung über die Zugehörigkeit zu einem Funktionssystem machen Organisationen diese zu ihrer spezifischen innergesellschaftlichen Umwelt.¹⁰²⁰ Es entsteht eine innere Umwelt im System, in der besondere Bedingungen einer geringeren Komplexität durch die Außengrenzen des Systems gewährleistet sind. Somit reduziert sich die Komplexität auf ein für Organisationen erträgliches Maß.¹⁰²¹ Dieser Vorgang kann am Beispiel der Wirtschaft verdeutlicht werden. Die Wirtschaft ist zum einen ein Funktionssystem der Gesellschaft. Zum anderen ist sie die innergesellschaftliche Umwelt für die ihr angehörigen Organisationen.¹⁰²² Als Umwelt der Organisationen tritt die Wirtschaft als Markt in Erscheinung.¹⁰²³ Der Markt ist „die wirtschaftsinterne *Umwelt* [...], die für jedes eine andere, zugleich aber auch für alle dieselbe ist.“¹⁰²⁴ Damit wird die Wirtschaft zur Umwelt ihrer Aktivitäten, wobei die äußere Umwelt weiter bestehen bleibt. Diese wird vom Markt jedoch nur durch Preise beobachtet, wodurch Komplexität reduziert wird.¹⁰²⁵ Der Markt erlaubt es den Organisationen der Wirtschaft zudem, sich selbst und ihre Konkurrenten wie in einem Spiegel zu beobachten.¹⁰²⁶ Die Konkurrenten sind ebenfalls Organisationen, also autopoietisch geschlossene Systeme. Sie

¹⁰¹⁷ Von den Beobachtungen gehen somit Rückwirkungen auf die operationale Ebene aus. Vgl. Tacke, V. (2001), S. 14; Tratschin, L. (2007), S. 169. Mit alledem ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass Organisationen entweder durch sich selbst oder einen anderen Beobachter als zu mehreren Funktionssystemen gehörend beobachtet werden. Des Weiteren müssen Selbst- und Fremdbeobachtungen der Zugehörigkeit nicht übereinstimmen. Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 171.

¹⁰¹⁸ Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 73; Luhmann, N. (2009f), S. 465.

¹⁰¹⁹ Eine zu große Differenz von kommuniziertem und operativ verfolgtem Zweck sollte vermieden werden. Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 172 f. Beschreibung und Strukturen des Systems stimmen in gewissen Grad überein.

¹⁰²⁰ Dabei ist zu beachten, dass die Funktionssysteme unterschiedliche Bedingungen für Organisationen bereitstellen und somit nicht gleich geeignet erscheinen für die Organisationsbildung. Vgl. Luhmann, N. (2009f), S. 453 f.

¹⁰²¹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 93 f. Zur Ausdifferenzierung von Unternehmen als Organisationen der Wirtschaft siehe Kapitel 5.4.1. Jedoch übernehmen Organisationen von den Funktionssystemen geschaffenen Bedingungen nicht einfach, sondern passen sie für die eigene Autopoiesis an. Vgl. Drepper, T. (2003), S. 202.

¹⁰²² Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 94 ff.

¹⁰²³ Markt als interne Umwelt setzt eine ausdifferenzierte Wirtschaft voraus. Der Gegenbegriff zu Markt ist nach Luhmann eine nicht ausdifferenzierte Wirtschaft. Plan oder Staat, wie im Begriffspaar Plan- versus Marktwirtschaft oft nahe gelegt wird, scheiden seiner Meinung nach aus. Auch eine Planwirtschaft verfügt über einen Markt. Der Markt wird in der Ökonomie zunächst als besonderer Ort des Tausches beschrieben und anschließend als ein besonderes soziales System. Das führt zu Missverständnissen, wonach Markt als Subsystem der Wirtschaft aufgefasst wird. Das verhindert eine klare Abgrenzung von Unternehmen und Haushalten. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 91 f.

¹⁰²⁴ Luhmann, N. (1988/2002), S. 94.

¹⁰²⁵ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 95.

¹⁰²⁶ Der Spiegeleffekt entsteht dadurch, dass die Motive ihrer Abnehmer für die Organisationen intransparent sind. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 108 f.

haben keinen Kontakt zueinander, sodass Konkurrenz Konflikte vermeidet.¹⁰²⁷ Es wird ermöglicht, das Handeln anderer zu erleben und so die Folgen des Zugriffs auf knappe Ressourcen durch andere für das eigene Handeln abzuschätzen. Kommunikation wird gerade dadurch vermieden.¹⁰²⁸

Durch Entscheidung von Organisationen über die Zugehörigkeit zu einem Funktionssystem werden Grenzen in diesem Grenzen geschaffen.¹⁰²⁹ Grenzen entstehen, da Organisationen nur in einer von den Funktionssystemen und anderen Organisationen verschiedenen Weise eine eigene Identität bilden können. Dazu entscheiden Organisationen zunächst über ihre Zugehörigkeit zu einem Funktionssystem. Diese selbst gewählte Begrenzung verdecken sie sodann für sich selbst und andere.¹⁰³⁰ Das geschieht insbesondere mittels ihrer spezifischen Leistungsbeziehungen.¹⁰³¹ Organisationen entscheiden nach eigenen Kriterien, durch welche Irritationen der innergesellschaftlichen Umwelt sie sich zur Informationsverarbeitung anregen lassen. Nicht alle Operationen eines Funktionssystems werden für sie unmittelbar relevant. Dadurch verhindern Organisationen, dass alle Operationen eines Funktionssystems stets von allen anderen abhängen und unterbrechen die Interdependenz des Funktionssystems, zu dem sie gehören. Dies ermöglicht dem Funktionssystem, Strukturen aufzubauen, die die weiteren Operationen einschränken.¹⁰³² Die Interdependenzunterbrechung wird wiederum am Beispiel der Wirtschaft konkretisiert. Wirtschaftsunternehmen sind Organisationen, die zunächst über ihre Zugehörigkeit zur Wirtschaft entschieden haben. Im Anschluss entscheiden sie über ihre spezifischen Leistungen, beispielsweise in Form der angebotenen Produkte. So wird die Wirtschaft durch Organisationen und ihre Programme in Teilbereiche zergliedert. Infolgedessen sind nicht mehr alle Preise zu beobachten, sondern nur noch solche, im Zusammenhang mit dem Produkt. Das verhindert, dass eine Zahlung für einen Sack Reis den Ölpreis beeinflusst. Es entstehen relativ unabhängige Teilmärkte, in denen sich die teilnehmenden Organisationen gegenseitig beobachten.¹⁰³³ Organisationen der Wirtschaft reduzieren somit die in der Wirtschaft noch vorherrschende Komplexität soweit, dass sie für Entscheidungen handhabbar wird.¹⁰³⁴

Die Entscheidungsfähigkeit der Organisationen ist generell für die Gesellschaft und ihre Funktionssysteme unerlässlich. Die Zuordnung der Codewerte wird in den Funktionssystemen über Programme geregelt, die jedoch entschieden werden müssen. Diese Entscheidungs-

¹⁰²⁷ Durch die Konkurrenz entfällt die Notwendigkeit der Bildung von zeitintensiven Interaktionssystemen. Das erhöht die Geschwindigkeit in der Wirtschaft. Aber durch den Wegfall der Interaktion entfallen auch deren spezifischen Kontrollmöglichkeiten und damit Sicherheiten. Die partizipierenden Systeme müssen versuchen, in ihrer Reaktion die Reaktion der Wirtschaft bereits vorwegzunehmen. Dadurch passen sich die Strukturen fortlaufend an und verlieren ihre ordnende Wirkung. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 102 ff.

¹⁰²⁸ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 102; Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 845.

¹⁰²⁹ Vgl. Drepper, T. (2003), S. 233.

¹⁰³⁰ Dieser Sachverhalt kann mittels des Begriffs der Latenz beschrieben werden. Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 75.

¹⁰³¹ Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 74.

¹⁰³² Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 845 f; Drepper, T. (2003), S. 235; Luhmann, N. (2006), S. 394.

¹⁰³³ Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 152.

¹⁰³⁴ Vgl. Luhmann, N. (2009f), S. 470.

kompetenz wurde in früheren Gesellschaftsformen zumeist höheren Letztentscheidungsinstanzen zugesprochen.¹⁰³⁵ In der funktional differenzierten Gesellschaft übernehmen diese Leistung jedoch Organisationen. Dadurch wird die funktionale Differenzierung, die auf eine übergreifende Instanz verzichtet, überhaupt erst möglich. Die Funktionssysteme werden voneinander unabhängig und treten in immer größere Differenz, da sie allein unter dem eigenen Code und ihren eigenen Programmen operieren.¹⁰³⁶

Die Unabhängigkeit der Funktionssysteme untereinander zeigt sich auch im Verhältnis zur menschlichen Umwelt. In früheren Gesellschaftsformen waren Menschen exklusiv auf gesellschaftliche Teilsysteme, Stände aufgeteilt. Dabei umfasste die Einteilung den kompletten Menschen. Die Funktionssysteme teilen Menschen hingegen nicht exklusiv zu. Prinzipiell sind Menschen in Form von Personen in alle Funktionssysteme der Gesellschaft jederzeit inkludierbar.¹⁰³⁷ Das wird durch die Einheit des Mediums erreicht.¹⁰³⁸ Jedoch sind stets zwei Werte, z. B. Eigentum und Nicht-Eigentum, zu unterscheiden. Nur einer davon ermöglicht Anschluss, sodass Personen praktisch meist von der überwiegenden Zahl der Funktionssysteme aktuell ausgeschlossen sind. So entsteht in der Gesellschaft ausreichende Mobilität, um die Bildung von durch Mitgliedschaft gekennzeichneten Organisationen voranzutreiben.¹⁰³⁹ Diese basieren auf dem Ausschlussprinzip, gewähren ihren gewählten Mitgliedern jedoch besondere Bedingungen. Dadurch können Menschen zu bestimmten, zunächst unwahrscheinlichen Verhalten relativ dauerhaft motiviert werden. Verhalten wird erwartbar und Kommunikation wahrscheinlicher.¹⁰⁴⁰ Es gibt Personen, die von einer Organisation ausgeschlossen, aber im Funktionssystem eingeschlossen sind.¹⁰⁴¹ Inklusion und Exklusion können somit gleichzeitig in der modernen Gesellschaft durch das Zusammenspiel von funktionaler Differenzierung und Organisation realisiert werden.¹⁰⁴² Es ist jedoch unmöglich, die Funktion in eine Organisation zu pressen.¹⁰⁴³

Umgekehrt sind Organisationen wiederum auf gesellschaftliche Bedingungen, konkret die funktionale Differenzierung, zur Schaffung der besonderen Bedingungen angewiesen.¹⁰⁴⁴ Das

¹⁰³⁵ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 745 ff. Moral, Ethik und Religion haben vormalig als solche Instanzen gegolten. Nun handelt es sich um Funktionssysteme unter vielen.

¹⁰³⁶ Vgl. Baecker, D. (1994), S. 105. Die besonderen Fähigkeiten erlangen Organisationen durch die Bestimmung ihrer Zugehörigkeit über die Mitgliedschaft. Organisationen sind die einzigen kommunikationsfähigen sozialen Systeme. Siehe Kapitel 5.3.1.

¹⁰³⁷ Dabei konstruiert jedes Funktionssystem aufgrund seiner auf Basis von Codes geschlossenen Operationsweise seine eigenen Personen. Vgl. Teubner, G. (1989), S. 738. Siehe exemplarisch zu den Konstruktionen der Wissenschaft für die personalen Konstrukte in Wirtschaft und Recht Hutter, M./Teubner, G. (1994). Dabei ist die Konstruktion der Wissenschaft von denen aus Wirtschaft und Recht zu unterscheiden.

¹⁰³⁸ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 316.

¹⁰³⁹ Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 148.

¹⁰⁴⁰ Vgl. Luhmann, N. (2005b), S. 283. Generell zum Verhältnis von Organisation und den Funktionssystemen der Gesellschaft siehe Tratschin, L. (2007) und Drepper, T. (2003).

¹⁰⁴¹ Das abstrahiert von der Realität, in der weite Teile der Bevölkerung von Funktionssystemen ausgeschlossen sein können. Vgl. Luhmann, N. (2005b), S. 283; Tratschin, L. (2007), S. 159 f.

¹⁰⁴² Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 231 f.

¹⁰⁴³ Vgl. Drepper, T. (2005), S. 178.

¹⁰⁴⁴ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 380; Tratschin, L. (2007), S. 149.

gilt insbesondere für die Leistungen der Funktionssysteme Wirtschaft, Erziehung und Recht.¹⁰⁴⁵ Das kann am Beispiel der Arbeit verdeutlicht werden. Ursprünglich war Arbeit rein extern determiniert. Wer überleben wollte, musste in irgendeiner Form dafür arbeiten. Eine neue Art der Motivation wird zur Arbeitsleistung in der funktional differenzierten Gesellschaft erforderlich, da Menschen nicht mehr exklusiv zugeteilt werden. Das Erziehungssystem trennt die Arbeitsleistung und fachliche Kompetenz von sozialen Ständen und Familien.¹⁰⁴⁶ Organisationen sind auf Geld der Wirtschaft zur Bezahlung ihrer Mitglieder angewiesen. Geld motiviert zur Arbeitsleistung, indem es künftige Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten in Aussicht stellt. Dieses Verhältnis wird durch rechtliche Verträge stabilisiert.¹⁰⁴⁷

Die obigen Ausführungen deuten bereits an, dass die Medien der Funktionssysteme und Organisationen in gewissem Maß funktional äquivalente Mechanismen darstellen. Sowohl symbolisch generalisierte Kommunikationsmedien als auch Mitgliedschaft tragen zur Generalisierung von Verhaltenserwartungen bei.¹⁰⁴⁸ „Medium und Organisation sind [...] zwei verschiedene Formen der Bildung ungewöhnlicher, anspruchsvoller Erwartungen, der Transformation von Unwahrscheinlichkeit in Wahrscheinlichkeit.“¹⁰⁴⁹ Aber Medium und Organisation erfüllen ihre Funktion, das Wahrscheinlichmachen des Unwahrscheinlichen, auf unterschiedliche Weise.¹⁰⁵⁰ Funktionssysteme sind im unterschiedlichen Maß auf beide Mechanismen angewiesen.¹⁰⁵¹ Dieser Zusammenhang kann mithilfe der allgemeinen Unterscheidung von Medium und Form spezifiziert werden.

Ein Medium ist eine lose Kopplung von Elementen.¹⁰⁵² Jedem Element stehen im Medium stets mehr Anschlussmöglichkeiten zu Verfügung als realisiert werden können. Das nächste Element hat die Freiheit, so oder anders auszufallen. Der Anschluss ist kontingent.¹⁰⁵³ Die Elemente eines Systems können auf Basis der Medien sehr unterschiedlich ausfallen. So können in der Wirtschaft aus unterschiedlichsten Anlässen Zahlungen erfolgen. Luhmann spricht in diesem Zusammenhang auch von Varietät.¹⁰⁵⁴ Die Zuordnung der beiden Werte eines medienbasierten Codes ist unsicher.¹⁰⁵⁵ Eine Form koppelt hingegen die Elemente mehr oder weniger fest.¹⁰⁵⁶

¹⁰⁴⁵ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 828; Luhmann, N. (2006), S. 381. Hier zeigt sich bereits, dass Organisationen einen Treffraum für unterschiedliche Funktionssysteme bereitstellen. Darauf wird in Kapitel 5.4.2 nochmals eingegangen.

¹⁰⁴⁶ Dadurch wird die Organisation unabhängig von einer in der Gesellschaft vorherrschenden sozialen Ordnung. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 381 f. Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 149.

¹⁰⁴⁷ Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 148.

¹⁰⁴⁸ Sie sind demnach funktional äquivalent und Funktionssysteme sind im unterschiedlichen Ausmaß auf beide angewiesen. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 42; Tratschin, L. (2007), S. 150.

¹⁰⁴⁹ Luhmann, N. (2009a), S. 42.

¹⁰⁵⁰ Dabei ist keine der beiden Weisen von sich heraus überlegen, sodass sie nicht bewertet werden können. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 48.

¹⁰⁵¹ Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 150 f.

¹⁰⁵² Vgl. Luhmann, N. (2009b), S. 227 f.; Luhmann, N. (2009l), S. 215.

¹⁰⁵³ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 305.; Luhmann, N. (2006), S. 221.

¹⁰⁵⁴ Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 43 f. Der Gegenbegriff zur Varietät ist die Redundanz. Sie ist „das Ausmaß, in dem man in Kenntnis eines Elementes andere erraten kann und nicht auf weitere Informationen angewiesen ist.“ Luhmann, N. (2009a), S. 43 f. Steigt die Varietät innerhalb eines Systems, nimmt üblicherweise die Redundanz ab, die Zusammenhänge lockern sich, und umgekehrt.

¹⁰⁵⁵ Vgl. Baecker, D. (1994), S. 104; Lieckweg, T. (2003), S. 60.

Organisationen sind solche Formen. Innerhalb einer Organisation nimmt die Varietät ab.¹⁰⁵⁷ So schränken Organisationen die Freiheitsgrade der einzelnen Operation der Medien auf das Machbare ein und erzeugen Stabilität.¹⁰⁵⁸

In den Funktionssystemen kann es nie nur Medium oder nur Organisation geben, sondern immer nur eine Kombination von beidem.¹⁰⁵⁹ Die Kombination kann dann mal mehr zu der einen und mal mehr zu der anderen Seite tendieren.¹⁰⁶⁰ Medium und Organisation sind in den Funktionssystemen miteinander verknüpft. In der Wirtschaft regeln beispielweise die Zentralbanken die Geldmenge.¹⁰⁶¹ Die fester gekoppelten Formen der Organisation setzen sich gegenüber dem lockerer gekoppelten Medium durch. Sie prägen sich ihm ein.¹⁰⁶² So ist Geld in der Wirtschaft auch zumeist durch Organisationen verplantes Geld.¹⁰⁶³ Dadurch werden die Möglichkeiten des Mediums eingeschränkt, da Organisationen weniger flexibel und offen sind.¹⁰⁶⁴ Umgekehrt werden den Organisationen durch das Medium ständig neue, nicht ausgenutzte Möglichkeiten vorgeführt.¹⁰⁶⁵ „Die Organisation wird mit Kontingenz überflutet, wird mit Risikobewußtsein und Sicherheitsbedarf und nicht selten mit permanent schlechtem Gewissen bestraft. Sie verpasst Gelegenheiten.“¹⁰⁶⁶ Es ist festzuhalten, dass weder feste noch lockere Kopplungen aus sich heraus überlegen sind. Allein die Evolution kann entscheiden, welche Art der Problemlösung unter welchen Bedingungen besser geeignet erscheint. Die Funktionssysteme somit sind auf beides angewiesen, was sich unter anderem daran zeigt, dass es in jedem Funktionssystem ein Medium und mehrere Organisationen gibt.¹⁰⁶⁷

An dieser Stelle ist jedoch explizit hervorzuheben, dass die Funktionssysteme zwar auf Organisationen angewiesen sind, es sich aber stets um getrennte Systeme handelt.¹⁰⁶⁸ So

¹⁰⁵⁶ Vgl. Luhmann, N. (2009I), S. 215.

¹⁰⁵⁷ Mit der Abnahme der Varietät steigt zugleich die Redundanz. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 44.

¹⁰⁵⁸ Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 42.

¹⁰⁵⁹ Marktwirtschaft und auch politische Demokratie sind Beispiele für das Zusammenspiel von Varietät und Redundanz, von loser und strikter Kopplung. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 44 f. Beides lässt sich auf unterschiedliche Weise kombinieren. Zum einen sind Kompromisse und zum anderen Differenzierung in rigidere und lockerere Organisationsteile denkbar. Diese Möglichkeiten lehnt Luhmann jedoch ab. Er favorisiert Verhältnisverschiebung im Zeitablauf, da diese Abhängigkeit und dennoch Gegensätzlichkeit der beiden Formen verdeutlicht. Dabei kann eine solche Verschiebung nur innerhalb einer Organisation, nicht jedoch in einem Funktionssystem stattfinden. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 49 f.

¹⁰⁶⁰ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 317 f.; Luhmann, N. (2009a), S. 48.

¹⁰⁶¹ In der Politik zeigt sich die Verknüpfung in der Organisation Staat. Luhmann spricht hier von „Primärorganisation“ und nennt die Entstehung weiterer Großorganisationen innerhalb eines Funktionssystems „Sekundärorganisation“. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 46 f.

¹⁰⁶² Vgl. Luhmann, N. (2009I), S. 215.

¹⁰⁶³ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 312.

¹⁰⁶⁴ Die höhere Rigidität der Organisationen kann im Extremfall dazu führen, dass ganze Märkte zusammenbrechen. Das kann der Fall sein, wenn Preise zwischen Großorganisationen direkt ausgehandelt werden. So kann der Geldfluss soweit behindert sein, dass sich die Bedingungen für weitere Wirtschaftsteilnehmer ändern. Luhmann nennt den Arbeitsmarkt als Beispiel. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 313.

¹⁰⁶⁵ Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 37.

¹⁰⁶⁶ Luhmann, N. (2009a), S. 45. Überraschungen sollen vermieden und das eigene Versäumnis nicht als solches sichtbar werden.

¹⁰⁶⁷ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 315. Vgl. Luhmann, N. (2009a), S. 43.

¹⁰⁶⁸ Vgl. Hiller, P. (2009), S. 167.

können Organisationen zwar Kommunikation in den Funktionssystemen erwartbar machen und dadurch einen Beitrag zur Funktionserfüllung übernehmen. Jedoch muss jedes System seine eigenen Grenzen ziehen und stabilisieren.¹⁰⁶⁹ Die Ausdifferenzierung der Funktionssysteme wird durch ihre medienbasierten Codes getrieben.¹⁰⁷⁰ Organisationen tragen nicht zur Grenzziehung der Funktionssysteme bei und können diese auch nicht stabilisieren. Insofern ist die Rede von „Grenzorganisationen“, „Boundary Objects“ oder „Intermediären Organisationen“ irreführend.¹⁰⁷¹ Was zu diesen Bezeichnungen anregt, ist der Beitrag von Organisationen in den Beziehungen der Funktionssysteme untereinander. Oben wurde bereits darauf hingewiesen, dass durch funktionale Differenzierung nicht nur die Unabhängigkeit der Funktionssysteme, sondern zugleich deren Abhängigkeit gesteigert wird. Organisationen leisten auch unter dem letztgenannten Aspekt einen Beitrag zur funktionalen Differenzierung. Dieser wird im folgenden Unterkapitel expliziert.

5.4.2 Organisationale Leistung in der Beziehung von Funktionssystemen

Die funktionale Differenzierung steigert Freiheit und Abhängigkeit der Funktionssysteme gleichermaßen, da die Funktionssysteme zur Erfüllung ihrer Funktion auf die Leistung der übrigen Funktionssysteme angewiesen sind.¹⁰⁷² „Die theoretische Grundlage für die Analyse zunehmender Verflechtungen und wechselseitiger Abhängigkeiten liegt in der These, dass Offenheit nur auf der Basis von Geschlossenheit möglich ist, denn Interdependenzen kann es nur geben, wo es Grenzen gibt, die Erwartungen differenzieren und regulieren können.“¹⁰⁷³ Ein Zuviel oder Zuwenig in anderen Funktionssystemen kann ein System bei der Erfüllung der eigenen Funktion behindern.¹⁰⁷⁴ Der Begriff Leistung bezeichnet die Beziehung eines Funktionssystems zu anderen Systemen in seiner innergesellschaftlichen Umwelt.¹⁰⁷⁵

Leistungsbeziehungen zwischen den Funktionssystemen sind vielfältig und alltäglich.¹⁰⁷⁶ Nahezu alle Funktionssysteme sind auf Geld aus der Wirtschaft angewiesen, um Motivation zu

¹⁰⁶⁹ Das wurde weiter oben bereits unter dem Aspekt der Interdependenzunterbrechung angesprochen.

¹⁰⁷⁰ Dass Grenzziehung stets eine Leistung des Systems ist, wurde bereits in Kapitel 3.2 hervorgehoben. Die Autonomie der Funktionssysteme ist durch ihre Autopoiesis gesichert.

¹⁰⁷¹ Vgl. Hiller, P. (2009), S. 167 in Kritik der Begriffsverwendung durch Guston, D. H. (1999), S. 105 f. Dieser argumentiert in einem prinzipial-agententheoretischen Zusammenhang und unterscheidet nicht zwischen den Organisationen und Gesellschaft als Typen sozialer Systeme. Dies ist aus dem Prinzip des methodologischen Individualismus heraus auch nicht erforderlich, da wie oben gezeigt, alle sozialen Systeme auf die Individuen zurückgeführt werden.

¹⁰⁷² Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 70 f.

¹⁰⁷³ Luhmann, N. (2006), S. 71.

¹⁰⁷⁴ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 753. So reagiert beispielsweise das Erziehungssystem auf Entlassungen in Organisationen der Wirtschaft. Es bestehen also nicht nur positive, sondern auch negative Zusammenhänge. Vgl. Schimank, U./Volkman, U. (1999), S. 36 f. Das optimale Maß gegenseitiger Leistung lässt sich mittels der Systemtheorie nicht bestimmen, da jedes System aus sich heraus auf das andere und seine Leistungen reagiert. Vgl. Roellecke, G. (2000), S. 9 f.

¹⁰⁷⁵ In der gesellschaftlichen Umwelt gibt es daneben noch Interaktionen und Organisationen. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 156; Krause, D. (2005), S. 45. Zu möglichen Systembeziehungen vgl. allgemein Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 757 ff. Neben den oben beschriebenen kommt als dritte Art der Systembeziehung noch die eines Systems zu sich selbst in Betracht. Diese Beziehung ist durch den Begriff der Reflexion gekennzeichnet.

¹⁰⁷⁶ Siehe zu den folgenden Beispielen Schimank, U./Volkman, U. (1999), S. 35 f.

beschaffen. Diese wird durch die künftige Aussicht auf Bedürfnisbefriedigung erreicht.¹⁰⁷⁷ Das Erziehungssystem trägt dafür Sorge, dass ausreichend qualifiziertes Personal zur Verfügung steht. Politik und Recht wirken insbesondere durch ihren symbiotischen Mechanismus Macht verhaltenssteuernd und bieten damit einen stabilisierenden Verhaltensrahmen für die übrigen Funktionssysteme.¹⁰⁷⁸ Diese Beziehungen können jedoch durch die Funktionssysteme nicht operativ beeinflusst werden, da sie nicht über ihre eigenen Grenzen hinaus operieren können.¹⁰⁷⁹ Sie können die gegenseitige Abhängigkeit jedoch beobachten.

An dieser Stelle erbringen nun Organisationen eine besondere Leistung. Sie übersetzen die gegenseitige Beobachtung der Funktionssysteme hinsichtlich des Leitungsbedarfs in anschlussfähige Kommunikation. Während sie innerhalb eines Funktionssystems Interdependenz unterbrechen, ermöglichen sie sie zwischen Funktionssystemen.¹⁰⁸⁰ Dies wird durch die Kommunikationsfähigkeit der Organisationen ermöglicht.¹⁰⁸¹ Dabei ist zu beachten, dass auch Organisationen nicht über ihre Grenzen hinweg kommunizieren können. Sie können jedoch als Teilnehmer der Kommunikation in Erscheinung treten. Ihnen kann Kommunikation zugerechnet werden. Sie können entscheiden, Informationen mitzuteilen und sich dabei auf verschiedene Funktionssysteme beziehen. Organisationen sind dabei Multireferenten, d. h., sie können sich in ihrer Kommunikation auf verschiedene Funktionssysteme beziehen, auch wenn sie ihre Identität meist in Bezug auf nur ein Funktionssystem bilden.¹⁰⁸² Dazu können Organisationen für unterschiedliche funktionale Bezüge verschiedene Subsysteme ausbilden oder verschiedene Arten der Programmierung vorsehen.¹⁰⁸³ Diese Vermittlerrolle in den Leitungsbeziehungen der Funktionssysteme übernehmen fast zahlreiche Organisationen.

Die Leistung als Intersystembeziehung ermöglicht die exklusive Funktionsübernahme durch autopoietische Systeme. Sie kann jedoch nicht zur Erklärung der Parallelentwicklung von Systemen herangezogen werden. Dennoch ist zu beobachten, dass Entwicklungen in einem Funktionssystem oft mit einer ähnlichen Entwicklung in einem anderen Funktionssystem einhergehen.¹⁰⁸⁴ Aufgrund der Trennung der verschiedenen Systeme auf operativer Basis scheint eine ähnliche Entwicklung in zwei Funktionssystemen zunächst äußerst unwahrscheinlich und erklärungsbedürftig. Das Konzept der strukturellen Kopplungen bietet eine Beobachtungs-

¹⁰⁷⁷ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 63 f.

¹⁰⁷⁸ Verhaltenssteuerung schränkt Verhalten nicht nur ein, sondern ermöglicht es auch erst. In diesem Sinne schafft das Recht Freiheit. Zur Beeinflussung des Verhaltens lassen sich jedoch in der innergesellschaftlichen Umwelt funktionale Äquivalente finden. Luhmann verweist hier auch auf die Common Law Tradition, welche funktionale Äquivalente zur Konfliktlösung vor Gerichten entwickelt zu haben scheint. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 157 ff.

¹⁰⁷⁹ Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 65.

¹⁰⁸⁰ Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 155.

¹⁰⁸¹ Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 65; Lieckweg, T. (2003), S. 102; Hiller, P. (2009), S. 161.

¹⁰⁸² Organisationen ordnen sich zwar meist primär einem Funktionssystem zu, aber sie ermöglichen es immer zugleich mehreren Funktionssystemen, sich in ihnen einzunisten. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 398; Lieckweg, T. (2003), S. 61. Siehe zur Multireferenz Wehring, C./Tacke, V. (1992).

¹⁰⁸³ Organisationen der Wirtschaft, Unternehmen, bilden beispielsweise Rechts- und PR-Abteilungen aus. Die Multireferenz zeigt sich somit in den Strukturen der Organisation. Vgl. Drepper, T. (2003), S. 200 f.

¹⁰⁸⁴ So zieht beispielsweise eine Globalisierung der Wirtschaft eine Globalisierung des Rechts oder der Wissenschaft nach sich. Vgl. Stichweh, R. (1999); Lieckweg, T. (2003), S. 30 f.

möglichkeit für Parallelentwicklungen in zwei Funktionssystemen.¹⁰⁸⁵ Strukturelle Kopplung bedeutet „Umformung analoger (gleichzeitiger, kontinuierlicher) Verhältnisse in digitale, die nach einem entweder/oder-Schema behandelt werden können, und ferner Intensivierung bestimmter Bahnen wechselseitiger Irritation bei hoher Indifferenz gegenüber der Umwelt im Übrigen.“¹⁰⁸⁶ Sie sind durch die dauerhafte wechselseitige Irritation zur internen Informationsverarbeitung gekennzeichnet, welche durch Beschränkung auf einen kleinen Ausschnitt mit dadurch gesteigerter Relevanz vermittelt werden.¹⁰⁸⁷ Die gekoppelten Systeme setzen sich gegenseitig voraus, d.h. sie erwarten, dass das jeweils andere seine Funktion erfüllt¹⁰⁸⁸

Des Weiteren ist zu beachten, dass, wie der Name bereits andeutet, sich die Kopplungen auf der Ebene der Strukturen des Systems bilden. Sie sind entsprechend von relativer Dauer. Es ist daran zu erinnern, dass das System Strukturen nur mittels eigener Operationen, also in Selbstorganisation erzeugen kann.¹⁰⁸⁹ Die Operationen bleiben stets Operationen nur eines Systems.¹⁰⁹⁰ Die Irritationen auf struktureller Ebene bedingen aber eine Unsicherheit im System, auf die es intern mit eigenen Operationen reagiert.¹⁰⁹¹ Dadurch haben strukturelle Kopplungen für die beteiligten Funktionssysteme eine unterschiedliche Bedeutung.¹⁰⁹² Jedes Funktionssystem entwickelt sich nach seiner eigenen Logik fort und erzeugt selbst seinen historisch bedingten Zustand. Eine direkte Beeinflussung von Außen ist im Sinne einer Steuerung ist nicht möglich.¹⁰⁹³ Strukturelle Kopplungen können durch Dauerirritation eine Parallelentwicklung von Systemen auslösen, ohne jedoch das Ergebnis der Dauerirritation zu determinieren.¹⁰⁹⁴ Eine Steuerung im Sinne eines gezielten Eingriffs in ein anderes Funktions-

¹⁰⁸⁵ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 778; Lieckweg, T. (2001), S. 284; Lieckweg, T. (2003), S. 32. Das Thema wurde früher unter dem Stichwort „Integration“ diskutiert, weist jedoch in dieser Fassung einen starken Bezug zu Personen auf. Die Integration der Funktionssysteme läuft über wechselseitige System-Umwelt-Wahrnehmungen, wodurch die Freiheitsgrade der Subsysteme wechselseitig beschränkt werden. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 605; Luhmann, N. (2005b), S. 269.

¹⁰⁸⁶ Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 779. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 101; Luhmann, N. (2008b), S. 17.

¹⁰⁸⁷ Strukturelle Kopplungen vermitteln demnach niemals einen Gesamteindruck der Umwelt. Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 32; Luhmann, N. (1993/2002), S. 441. Es ist zu beachten, dass der Begriff der strukturellen Kopplung nicht ausschließlich zur Kennzeichnung der Beziehung zwischen Funktionssystemen bestimmt ist. Er bezeichnet vielmehr jedes Steigerungsverhältnis zwischen Systemen, also auch beispielsweise zwischen sozialen und psychischen Systemen, soweit diese in ihrer Entwicklung auf gegenseitige Dauerirritation angewiesen sind.

¹⁰⁸⁸ Vgl. Drepper, T. (2005), S. 188.

¹⁰⁸⁹ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 94; Hiller, P. (2009), S. 163.

¹⁰⁹⁰ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 32; Luhmann, N. (2008b), S. 17. Strukturelle Kopplungen zwischen Funktionssystemen werden meist durch operative Kopplungen ergänzt. Das bedeutet, dass ein Ereignis die Autopoiesis zweier Funktionssysteme fortsetzt, sodass es sich zwar um ein Ereignis handelt, dieses jedoch in beiden Systemen verschieden ist. Ein typisches Beispiel einer operativen Kopplung ist die Zahlung zur Begleichung einer Rechtsverbindlichkeit oder die Zahlung zur Ausübung von Macht im politischen System. Das Ereignis wird aufgrund der unterschiedlichen Einbettung in den rekursiven Operationszusammenhang auf unterschiedliche Weise durch die Systeme beobachtet. Es handelt sich um ein Mehrsystemereignis. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 441; Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 605, S. 753 f., S. 788; Schützeichel, R. (2003), S. 55.

¹⁰⁹¹ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 33.

¹⁰⁹² Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 443; Lieckweg, T. (2003), S. 43.

¹⁰⁹³ Strukturelle Kopplungen stellen keine Kausalbeziehung zwischen den gekoppelten Systemen her. Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 33.

¹⁰⁹⁴ Es ist nochmals deutlich zu betonen, dass Veränderung in einem auf temporalen Ereignissen basierenden System, nur anhand von dauerhaften Strukturen beobachtet werden kann. Vgl. Luhmann, N. (1988/2008),

system, ist ausgeschlossen.¹⁰⁹⁵ Die Systeme können sich lediglich selbst steuern, indem sie durch Beobachtung Differenzen ermitteln, die sie zu verringern suchen.¹⁰⁹⁶ Durch die Selbststeuerung der Funktionssysteme entstehen Differenzen, die dann von den anderen Funktionssystemen verarbeitet werden müssen, da sich ihre Umwelt ändert. Das geschieht ebenfalls durch Selbststeuerung. Es kann also nicht als Steuerungseffekt dem ersten System zugerechnet werden. Die anderen Systeme reagieren jeweils nur nach Maßgabe ihres Codes, soweit die Änderung für sie relevant ist.¹⁰⁹⁷ Diese Relevanz wird durch strukturelle Kopplungen gesteigert. Bisher wurde beschrieben, was strukturelle Kopplungen ermöglichen, nämlich gegenseitige Selbstirritation, die zur Selbststeuerung anregt. Das kann zu Parallelentwicklung von Systemen führen. Dabei ist offengeblieben, wie strukturelle Kopplungen insbesondere zwischen Funktionssystemen entstehen können. Luhmann geht davon aus, dass strukturelle Kopplungen über Programme, Personen oder Organisationen erfolgen können.¹⁰⁹⁸ Im Folgenden wird lediglich die Rolle von Organisationen in den strukturellen Kopplungen der Funktionssysteme ausführlich thematisiert.¹⁰⁹⁹ Dies scheint gerechtfertigt, da, wie in diesem Kapitel bereits mehrfach gezeigt, in der funktional differenzierten Gesellschaft zugleich die Bedeutung der Organisationen zunimmt. Somit scheint auch die strukturelle Kopplung über Organisationen in den Vordergrund zu treten.¹¹⁰⁰ Des weiteren begünstigt die Entwicklung zu global um-

S. 46. Luhmann spricht hier auch von einem „structural drift“. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 495, S. 561; Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 862.

¹⁰⁹⁵ Der Steuerung im oben genannten Sinn liegt ein handlungstheoretischer Ansatz zugrunde. Einem steuernden Subjekt wird eine Intention zur Beeinflussung eines Objektes unterstellt. Dabei liegt das Hauptaugenmerk der Theorie jedoch auf den Grenzen der Steuerung, die sich in laufenden nicht intendierten Handlungsfolgen zeigen. Die Effekte des Steuerungshandelns sind selbst ungesteuert. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 328 f. Die obigen Ausführungen zeigen, dass der Steuerungsoptimismus Ökonomien aus Sicht der Systemtheorie unhaltbar ist und einem „Steuerungspessimismus“ weicht. Vgl. Bode, O. F. (1999), S. 207.

¹⁰⁹⁶ Ein möglicher durch das System wahrgenommener Input ist lediglich eine Konstruktion des Systems selbst. Dadurch kann das System intern Selbst- und Fremdreferenz unterscheiden. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 334.

¹⁰⁹⁷ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 337.

¹⁰⁹⁸ Vgl. Krause, D. (2005), S. 184.

¹⁰⁹⁹ Personen dienen insbesondere der Kopplung psychischer und sozialer Systeme über Sprache und die gemeinsame Nutzung des Universalmediums Sinn. Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 211 ff. Für die Kopplung verschiedener Kommunikationssysteme sind einzelne Personen jedoch nicht weittragend genug. Wie Organisationen tragen Personen jedoch dazu bei, die gegenseitigen Leistungsbeobachtungen der Funktionssysteme in anschlussfähige Kommunikation zu übersetzen. Sie können in verschiedenen Funktionssystemen unterschiedliche Rollen wahrnehmen und dort mittels der unterschiedlichen Codes kommunizieren. Programme hingegen stellen die Fremdreferenz der Systeme in Fortsetzung ihrer eigenen Autopoiesis dar. Auf die Möglichkeit einer durch Programme herbeigeführten Parallelentwicklung geht Luhmann explizit im Verhältnis von Wirtschaft und Politik ein. Programme der verschiedenen Funktionssysteme können so angelegt sein, dass sie sich gegenseitig beeinflussen. Das geschieht, in dem ein Funktionssystem mittels eigener Programme Bedingungen schafft, auf die dann ein anderes Funktionssystem auf Ebene seiner Programme reagiert. Dazu müssen die Bedingungen der Selbststeuerung des anderen Systems getroffen werden, auf die lediglich durch Beobachtung geschlossen werden kann. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 346 ff.; Drepper, T. (2005), S. 188. Willke geht einen Schritt über diese Überlegungen hinaus. Er entwickelt ein Modell der Kontextsteuerung, welches der Politik und dem Recht, also dem Staat, Steuerungsfunktion zubilligt. Vgl. Willke, H. (2001).

¹¹⁰⁰ Vgl. Schimank, U./Volkman, U. (1999), S. 21.

fassenden Funktionssystemen strukturelle Kopplungen über Organisationen, da diese weltweiten Anschluss der Kommunikation ermöglichen.¹¹⁰¹

Im Gegensatz zu den Leistungsbeziehungen, die alltäglich stattfinden, sind strukturelle Kopplungen dauerhafte Einrichtungen, auf die sich die Funktionssysteme in ihrer Autopoiesis verlassen. Dementsprechend ist die Rolle der sie ermöglichenden Organisationen auch eine andere.¹¹⁰² Lieckweg unterscheidet drei Rollen, die Organisationen in strukturellen Kopplungen der Funktionssysteme wahrnehmen können: Sie können Voraussetzung für und Träger von strukturellen Kopplungen sein oder selbst als solche in Erscheinung treten.¹¹⁰³ Voraussetzung für strukturelle Kopplungen ist die Kommunikationsfähigkeit der Organisationen. Genau wie Leistungsbeziehungen der Funktionssysteme werden auch strukturelle Kopplungen erst dadurch möglich, dass Organisationen zwischen den verschiedenen Codes der Funktionssysteme übersetzen.¹¹⁰⁴ In diesem Sinne kommen wiederum sehr viele Organisationen als Voraussetzungen für strukturelle Kopplungen in Betracht, da sie die dazu notwendigen Strukturen bereitstellen.¹¹⁰⁵ Im Gegensatz sind nur sehr wenige Organisationen selbst als strukturelle Kopplung anzusehen oder tragen diese.¹¹⁰⁶

Folgende Bedingungen sind nach Lieckweg von Organisationen zu erfüllen, um selbst als strukturelle Kopplung angesehen zu werden: „[S]ie müssten die Lösung für die Selbstreferenzprobleme der gekoppelten Systeme sein und sie dürfen kein „Zwischen“ den Systemen sein, sondern müssten von beiden Systemen gleichermaßen, aber auf je eigene Weise in Anspruch genommen werden.“¹¹⁰⁷ Diesen Anspruch erfüllen die wenigsten Systeme. Luhmann selbst nennt explizit nur Universitäten, zieht aber daneben noch Finanzämter und Verfassungsgerichte als strukturelle Kopplungen in Betracht.¹¹⁰⁸ Lieckweg sieht in Letzteren jedoch lediglich Träger struktureller Kopplungen. Auf den ersten Blick erscheinen Trägerorganisationen selbst als strukturelle Kopplung. Sie markieren die Adresse für sich auf die Kopplung beziehende Kommunikation oder beziehen sich auf diese.¹¹⁰⁹ Der Bezug auf eine strukturelle Kopplung kann beispielsweise in der Übersetzung der Kommunikation von einem in den

¹¹⁰¹ Im Gegensatz ist die Kopplung über Personen eher räumlich begrenzt. Vgl. Lieckweg, T. (2001), S. 279 f. Personen erscheinen jedoch eignet, die Organisationen, welche zur Kopplung der Funktionssysteme beitragen, zu stärken. Das wird möglich, indem sie in der koppelnden Organisation und in Organisationen in ihrer Umwelt unterschiedliche Rollen wahrnehmen.

¹¹⁰² Leistungen und strukturelle Kopplungen sind voneinander zu unterscheiden. Vgl. Lieckweg, T. (2001), S. 268 f., S. 281 und zustimmend Hiller, P. (2009), S. 166.

¹¹⁰³ Luhmann selbst spricht nur sehr allgemein von der Möglichkeit, strukturelle Kopplungen über Organisationen zu realisieren. Aus diesem Grund beziehen sich die folgenden Ausführungen überwiegend auf Lieckweg, T. (2001); Lieckweg, T. (2003).

¹¹⁰⁴ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 398; Lieckweg, T. (2003), S. 61; Luhmann, N. (2006), S. 400.

¹¹⁰⁵ Vgl. Lieckweg, T. (2001), S. 275 f.; Lieckweg, T. (2003), S. 62.

¹¹⁰⁶ Vgl. Hiller, P. (2009), S. 165.

¹¹⁰⁷ Lieckweg, T. (2001), S. 278. Vgl. Lieckweg, T. (2003), S. 62. Daneben vermutet sie noch „Prestigemultiplikation“, wie sie von Luhmann bei Universitäten festgestellt wurde, als weiteres Merkmal, S. 276.

¹¹⁰⁸ Vgl. Luhmann, N. (2009); Lieckweg, T. (2003), S. 63. Hiller weist hier jedoch darauf hin, dass es sich um die Universitäten im Plural, nicht jede einzelne Universität handelt. Vgl. Hiller, P. (2009), S. 165.

¹¹⁰⁹ Vgl. Lieckweg, T. (2001), S. 278 f.; Lieckweg, T. (2003), S. 63.

anderen Code bestehen. Diese Leistung übernehmen auch Professionen, sodass organisierte Professionen die Übersetzungsleistung besonders gut erbringen.¹¹¹⁰

Im Folgenden werden die von Luhmann identifizierten strukturellen Kopplungen zwischen den Funktionssystemen Wirtschaft, Recht und Politik kurz dargestellt. Diese sind schwer zu identifizieren, da diese Systeme eine große Nähe zueinander aufweisen und traditionell gemeinsam betrachtet werden. Auch wenn die konkreten Kopplungen schwer zu identifizieren sind, lässt die relative Nähe der drei Funktionssysteme umgekehrt den Schluss zu, dass zwischen ihnen strukturelle Kopplungen bestehen. Diese scheinen die eine Parallelentwicklung durch gegenseitige Dauerirritation ermöglicht zu haben.¹¹¹¹

Funktionssystem	Strukturelle Kopplung	Funktionssystem
Recht	Verfassung	Politik
Recht	Eigentum/Vertrag	Wirtschaft
Politik	Steuern/Abgaben, Notenbank	Wirtschaft

Tabelle 6: Strukturelle Kopplungen zwischen Funktionssystemen¹¹¹²

Die strukturellen Kopplungen gehen zunächst vom Recht aus und bilden sich sowohl in seiner Beziehung zur Wirtschaft als auch zur Politik.¹¹¹³ Erst relativ spät bilden sich dann auch Kopplungen zwischen Wirtschaft und Politik.¹¹¹⁴ Über das Eigentum sind Recht und Wirtschaft miteinander gekoppelt. Es wird von beiden Funktionssystemen auf je unterschiedliche Weise in Anspruch genommen, trägt aber jeweils zu deren Autopoiesis bei. Aus Sicht der Wirtschaft stellt das Eigentum die Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit des Mediums Geld dar.¹¹¹⁵ Aus Sicht des Rechts interessiert in Streitfällen lediglich, wer das Recht über einen Gegenstand innehat. Über den Vertrag wird die Einheit des Güter- und Geldtausches in der Wirtschaft erzwungen. Je unabhängiger die beiden Phasen voneinander werden, desto wichtiger wird Kommunikation zwischen Recht und Wirtschaft.¹¹¹⁶ Die Verfassung koppelt Recht und Politik. Sie liegt noch in einer segmentär differenzierten Gesellschaft begründet und ist für die Weltgesellschaft in dieser Form nicht mehr gegeben. Politik und Recht wachsen aneinander. Sie verhalten sich gegenseitig parasitär zueinander. Die Verbindung zwischen Politik und Wirtschaft ergibt sich über Steuern. Diese werden von den Finanzämtern als Organisation getragen. Die interne segmentäre Differenzierung der Politik in Staaten ist eine Besonderheit. Sie

¹¹¹⁰ Vgl. Lieckweg, T. (2001), S. 279; Lieckweg, T. (2003), S. 64. Lieckweg argumentiert hier in Anlehnung an Hutter, M. (1989).

¹¹¹¹ Diese Nähe hat in der wissenschaftlichen Rezeption mit Theorien wie der „Neuen politischen Ökonomie“ ihren Niederschlag gefunden. Des Weiteren bilden sich Disziplinen wie Wirtschaftsrecht oder Wirtschaftspolitik. Vgl. Hutter, M. (2001), S. 291. Siehe zu den Disziplinen Kapitel 2.2.

¹¹¹² Eigene Darstellung in Anlehnung an Münch, R. (2004), S. 214.

¹¹¹³ Das Recht trägt zur Differenzierung von Politik und Wirtschaft bei. Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 451.

¹¹¹⁴ Vgl. Luhmann, N. (1993/2002), S. 451.

¹¹¹⁵ Siehe Kapitel 5.2.2.

¹¹¹⁶ Die Bedeutung des Eigentums als strukturelle Kopplung nimmt ab, die des Vertrags hingegen zu. Vgl. Lieckweg, T. (2003), S. 40 ff.

sichert die Eigendynamik der anderen Funktionssysteme auf weltgesellschaftlicher Ebene.¹¹¹⁷ Nach Luhmann müsste jedoch im Einzelfall untersucht werden, „[w]ie weit Organisationen an diesen strukturellen Kopplungen beteiligt sind [...]“.¹¹¹⁸

Das gilt insbesondere vor dem Hintergrund der Globalisierungstendenzen in diesen drei Funktionssystemen. Ihr gegenseitiges Ermöglichungsverhältnis ist genauer zu untersuchen.¹¹¹⁹ Globalisierungstendenzen in einem Funktionssystem führen insbesondere, vermittelt durch strukturelle Kopplungen, über Organisationen zu Irritationen in den gekoppelten Systemen. Diese können dadurch zur Globalisierung der eigenen Strukturen angeregt werden.¹¹²⁰ Eine Parallelentwicklung zwischen den Systemen scheint möglich. Vor diesem Hintergrund erscheint eine Globalisierung der Politik und des Rechts in wirtschaftsnahen Bereichen nicht weiter verwunderlich. Die Wirtschaft ist bereits weitgehend global strukturiert und irritiert so ständig nationales Recht bzw. Politik. Umgekehrt kann sich eine globale Wirtschaft nicht auf die Leistung der noch überwiegend nationalstaatlich orientierten Funktionssysteme verlassen. Entsprechend bildet sie zunächst eigene Ersatzlösungen, also in gewissem Grad funktional äquivalente Mechanismen zur Stabilisierung von Verhaltenserwartungen, aus.¹¹²¹ Hierzu scheinen Organisationen aufgrund ihrer oben beschriebenen funktionalen Äquivalenz zu den Medien der Funktionssysteme besonders geeignet. Dabei ist zu beachten, dass die Wirtschaft niemals ihre eigene Politik oder ihr eigenes Recht schaffen kann.¹¹²² Es handelt sich um funktionale Äquivalente, die für einen Übergang die mangelnde Leistung der anderen Funktionssysteme überbrücken, nicht jedoch um die Übernahme deren Funktion. Die Fähigkeit zur Multireferenz gestattet es dann auch den überwiegend nationalstaatlichen Funktionssystemen, sich in den global kommunizierenden Organisationen einzunisten. Dadurch entstehen neue Formen der strukturellen Kopplung über Organisationen.¹¹²³ Diese können dann wiederum eine Parallelentwicklung in den noch überwiegend nationalstaatlich orientierten Funktionssystemen Recht und Politik auslösen. Die strukturelle Kopplung zur Wirtschaft kann

¹¹¹⁷ Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 222 f.; Lieckweg, T. (2003), S. 38.

¹¹¹⁸ Luhmann, N. (2006), S. 397.

¹¹¹⁹ Lieckweg untersucht das Verhältnis von Wirtschaft und Recht am Beispiel der Lex Mercatoria ausgiebig, vernachlässigt jedoch die Politik. Sie weist auf einen entsprechenden Ergänzungsbedarf hin. Wird die Politik stärker in die Analyse einbezogen, können sich völlig anders gelagerte Einblicke ergeben, da diese noch überwiegend nationalstaatlich differenziert ist. Vgl. Lieckweg, T. (2003), S. 133.

¹¹²⁰ Zu beachten ist jedoch, dass nicht zwingend von einer Parallelentwicklung ausgegangen werden kann. Vgl. Lieckweg, T. (2003), S. 103.

¹¹²¹ Grund ist die Internationalität des Handelns in der globalen Wirtschaft, die mit rein nationalstaatlichem Recht nicht mehr vereinbar ist und durch dieses sogar behindert wird. Vgl. Blaurock, U. (1993), S. 247-267, S. 249; Lieckweg, T. (2003), S. 21.

¹¹²² Die Funktionsübernahme ist jeweils exklusiv durch die Funktionssysteme gelöst. Sobald über Recht und Unrecht entschieden wird, handelt es sich um eine Kommunikation des Rechts. Sobald kollektive Verbindlichkeiten geschaffen werden, ist die Kommunikation politisch. Vgl. Lieckweg, T. (2003), S. 121. Zur gegenteiligen Vermutung, die Wirtschaft schaffe ihr eigenes Recht, siehe Mertens, H.-J. (1992), S. 226; Stein, U. (1995).

¹¹²³ Im Bereich der Lex Mercatoria sieht Lieckweg in den multinational tätigen Unternehmen Vermittler der strukturellen Kopplung von Recht und Wirtschaft, da sie den Vertrag stärken. Die Schiedsgerichte sind in diesem Sinne Voraussetzung der strukturellen Kopplung und die Formulating Agencies sind sowohl Voraussetzung für als auch Vermittler von Verträgen. Vgl. Lieckweg, T. (2001), S. 285 ff. Die Ausführungen von Lieckweg beschränken sich auf die Kopplung von Wirtschaft und Recht und könnten unter Einbezug der Politik anders ausfallen.

eine Globalisierung dieser Funktionssysteme anregen.¹¹²⁴ Das könnte dann wiederum Anlass für eine selbstreferenzielle Anpassung der die Kopplung ermöglichende Organisation sein.

Auch in den Beziehungen der Funktionssysteme untereinander erbringen Organisationen somit sowohl auf operativer als auch struktureller Ebene eine besondere Leistung. Es ist somit festzuhalten, dass funktionale Differenzierung und Organisationen sich gegenseitig bedingen.

5.5 Konsequenzen der Theorie sozialer Systeme für eine Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung

Die Ausführungen dieses Kapitels haben sowohl die Eigenheiten verschiedener Arten sozialer Systeme dargestellt, als auch ihr gegenseitiges Ermöglichungs- und Steigerungsverhältnis erläutert. Dabei galt es zu beachten, dass jedes System auf operativer Basis geschlossen ist und somit nicht von außen durch gezielte Eingriffe gelenkt werden kann. Das gilt sowohl für das Verhältnis sozialer Systeme untereinander als auch für ihre Beziehung zu psychischen Systemen. Insbesondere für Organisationen wurde herausgestellt, dass sich somit ein von den üblichen Theorien abweichendes Verständnis ergibt.

Bereits am Ende des vorherigen Kapitels wurden soziale Systeme als Referenzpunkt der Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung festgelegt. An dieser Stelle kann weiter konkretisiert werden, welche Art sozialer Systeme beobachtet werden soll. Aufgrund ihrer Ausrichtung auf den Kapitalmarkt und die Öffentlichkeit scheint der Bezug der Internationalen Rechnungslegung zu Interaktionssystemen eher gering zu sein. Vielmehr liegt die Vermutung nahe, dass es sich um eine evolutionäre Errungenschaft im Rahmen der funktionalen Differenzierung der Gesellschaft handelt. Es wird zu prüfen sein, inwiefern Rechnungslegung dazu beiträgt, Kommunikation unter diesen unwahrscheinlichen Bedingungen wahrscheinlich werden zu lassen. Des Weiteren ist bereits auf den ersten Blick offensichtlich, dass Rechnungslegung einen Bezug zu Organisationen aufweist. Unternehmen als Organisationen der Wirtschaft erstellen und veröffentlichen Jahresabschlüsse. Entsprechend wird die Frage zu klären sein, welche Funktion dadurch für die Unternehmen erfüllt wird. Das Verhältnis zu den Unternehmen, die Abschlüsse erstellen, bildet zwar den Einstieg in eine systemtheoretische Analyse, kennzeichnet jedoch noch nicht die Internationale Rechnungslegung.

Es ist weiterhin zu fragen, welche Rolle Rechnungslegung in der Wirtschaft spielt. Die Wirtschaft ist das die Unternehmen umfassende Funktionssystem und somit ihre innere Umwelt. In dieser Form tritt die Wirtschaft als Markt in Erscheinung und ermöglicht die gegenseitige Beobachtung der Unternehmen. Die Besonderheit der Internationalen Rechnungslegung scheint darüber hinaus im Verhältnis der global entwickelten Wirtschaft zu den national geprägten Funktionssystemen Recht und Politik zu liegen (vgl. Kapitel 5.4.2). Es wird zu untersuchen sein, ob die IASO eine Ersatzeinrichtung der Wirtschaft darstellt, um ihren globalen Ansprüchen Rechnung zu tragen. Diese scheinen durch nationale Politik und nationales Recht nicht erfüllt

¹¹²⁴ Vgl. Lieckweg, T. (2003), S. 2 f.

werden zu können. Wenn diese durch die Wirtschaft geschaffenen Ersatzeinrichtungen durch diese Funktionssysteme in Selbstreferenz aufgenommen werden, kann das wiederum Rückflüsse auf die IASO haben.¹¹²⁵

Das folgende Kapitel zeigt, wie die Internationale Rechnungslegung in das gegenseitige Ermöglichungs- und Steigerungsverhältnis verschiedener Arten sozialer Systeme in der funktional differenzierten Gesellschaft eingebunden ist.

¹¹²⁵ Rückflüsse der Änderung der IASO auf die Organisationen, die die Standards der IASO in ihren Jahresabschlüssen anwenden, sind ebenfalls denkbar. Diese sind jedoch nicht explizit Gegenstand dieser Untersuchung.

6. Internationale Rechnungslegung aus systemtheoretischer Perspektive

Ziel dieses Kapitels ist es, die bisher gewonnenen Einsichten in die Systemtheorie auf den Wandel der Internationalen Rechnungslegung zu übertragen. Dazu scheint es angebracht, zunächst zu klären, wie Rechnungslegung aus systemtheoretischer Perspektive zu verstehen ist. Es ist festzuhalten, dass Rechnungslegung kein System ist. Es treten jedoch zwei Systeme hervor, die als Referenzpunkt der Analyse dienen können. Dabei handelt es sich zum einen um die Rechnung legenden Organisationen, die Unternehmen, und zum anderen um deren gesellschaftsinterne Umwelt, die Wirtschaft. Bereits in Kapitel 5.3 wurde darauf hingewiesen, dass die Organisationen mit ihren Operationen stets zugleich zum Vollzug von Gesellschaft beitragen.¹¹²⁶ Somit sind bei der Betrachtung der Organisation stets zwei Systemreferenzen zu unterscheiden: Organisation und Gesellschaft.¹¹²⁷ Rechnungslegung erfüllt entsprechend sowohl für die Unternehmen als auch für deren wirtschaftliche Umwelt eine Funktion. Diese wird im Folgenden herausgearbeitet. Dieser „Umweg“ auf dem Weg zur Analyse des Wandels der Internationalen Rechnungslegung ist notwendig, um das Phänomen der Internationalen Rechnungslegung umfassend begreifen zu können.

Im Anschluss wird gezeigt, wie es zur Entstehung einer internationalen Form der Rechnungslegung kommt. Dazu wird die IASO als Organisation dargestellt und erläutert, wie sie sich selbst beschreibt und wie das zu ihrer selbstreferenziellen Schließung als Organisation beiträgt. Des Weiteren wird verdeutlicht, welche Mechanismen ihren Wandel ermöglichen. Wie dieser organisationale Wandel zugleich die IFRS beeinflusst und diese wiederum die Rechnungslegungspraxis wird genauso beantwortet, wie das umgekehrte Verhältnis. Dabei werden die wirkenden Mechanismen aufgezeigt, ohne jedoch Kausalverhältnisse zu unterstellen. Es kann aus systemtheoretischer Perspektive lediglich darum gehen, den Wandel zu verstehen. Eine Erklärung, die Gründe für eine bestimmte Entwicklung sucht, wäre stets ein Konstrukt. Eine gefundene Erklärung ist aus Sicht der Systemtheorie genauso gut wie jede andere, solange sie nicht an der Welt scheitert.¹¹²⁸

¹¹²⁶ Diese Notwendigkeit zur Beachtung der Gesellschaft bei der Untersuchung von Organisationen ergibt sich nicht erst aus der Systemtheorie. In Kapitel 2.3.4 wurde auf Veröffentlichungen des Neo-Institutionalismus und den Fokus der Rückkehr der Gesellschaft hingewiesen.

¹¹²⁷ Vgl. Tacke, V. (1999b), S. 69; Luhmann, N. (2006), S. 383 f.

¹¹²⁸ Das bedeutet, dass Konstruktionen der Kausalität möglich sind, aber nicht zum Verständnis beitragen. Kausale Beobachtungen sind in unserer Alltagswelt die Regel, stets werden bestimmte Ursachen mit bestimmten Wirkungen verbunden. Wie jedoch das Beispiel in Fußnote 298 auf S. 54 zeigt, können sich diese Zuweisungen ändern. Sie sind kontingent.

6.1 Allgemeine Überlegungen zur Rechnungslegung aus systemtheoretischer Perspektive

6.1.1 Rechnungslegung – Form der Selbstbeschreibung

Dieses Kapitel zeigt, dass der publizierte Jahresabschluss eines Unternehmens eine Form der Selbstbeschreibung darstellt. Konkret beschreiben sich Unternehmen als Organisationen der Wirtschaft und nehmen dabei auf ihre spezifische Umwelt Bezug. Dabei findet die Selbstbeschreibung nicht nur intern Verwendung, sondern richtet sich an Beobachter außerhalb der Organisationen.

Zunächst ist zu erinnern, was bereits in Kapitel 3.3 zu Selbstbeschreibungen gesagt wurde. Mittels einer Selbstbeschreibung erinnert das System, in welchen Zustand es sich selbst durch eigene Operationen versetzt hat. Dazu beobachtet sich das System selbst, d. h., es unterscheidet und bezeichnet sich. Die Selbstbeschreibung ist ein textförmiges Kondensat der Selbstbeobachtungen, das Wiederholung und Revision ermöglicht.¹¹²⁹ Dadurch wird der Möglichkeitenraum für weitere Operationen eingeschränkt.¹¹³⁰ Diese Aussagen werden zunächst auf Ebene der allgemeinen Systemtheorie ergänzt und anschließend für Organisationen sowie speziell für Unternehmen spezifiziert.¹¹³¹

Eine Selbstbeschreibung ist niemals aktuell, da eine Beobachtung sich in ihrem Vollzug nicht selbst unterscheiden kann.¹¹³² Des Weiteren ist zu beachten, dass es sich bei dem Beschriebenen und der Beschreibung um zwei verschiedene Ebenen handelt. Im Falle einer Selbstbeschreibung ist die Beschreibung immer bereits Teil des Beschriebenen, aber sie stimmt niemals mit ihm überein.¹¹³³ Anders formuliert: Die Einheit des Systems ergibt sich durch den Bezug seiner Operationen aufeinander. Die Selbstbeschreibung spiegelt diese lediglich wider.¹¹³⁴ Die Selbstbeschreibung ist gegenüber dem System stets vereinfachend und weniger komplex.¹¹³⁵ Sobald dies erkannt ist, können Ergänzungen gemacht werden, die zeigen, „daß

¹¹²⁹ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 882 f.; Luhmann, N. (2006), S. 419 f.

¹¹³⁰ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 28; Luhmann, N. (1997/2001-a), S. 581; Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 767 f.; Luhmann, N. (2008b), S. 22.

¹¹³¹ Somit wird auch innerhalb dieses Kapitels die Vorgehensweise dieser Arbeit, vom Allgemeinen zum Speziellen zu kommen, beibehalten.

¹¹³² Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 882.

¹¹³³ Ein Satz bleibt ein Satz, egal was er bezeichnet.

¹¹³⁴ Vgl. Seidl, D. (2005), S. 78. Die Selbstbeschreibung eines Systems muss nicht unbedingt mit seinen eigentlichen latenten Strukturen übereinstimmen. Klassisch wird zwischen Rede und Handlung unterschieden. So kann ein Unternehmen in seiner Corporate-Compliance-Berichterstattung beispielsweise vorgeben, sich an diverse Normen zu halten und intern ganz anders verfahren. Vgl. Brunsson, N./Jacobsson, B. (2000/2005), S. 127 f. Jedoch ist von einer gewissen Übereinstimmung von Selbstbeschreibung und Strukturen auszugehen. Vgl. Seidl, D. (2007), S. 720. Vgl. für diesen Zusammenhang bei der Corporate-Compliance-Berichterstattung vor dem Hintergrund der Prinzipal-Agenten-Theorie Junc, L. (2010), S. 28 ff.

¹¹³⁵ Dabei können Struktur und Selbstbeschreibung eines Systems unterschiedlich weit voneinander entfernt sein. Somit können sich zwar gewisse Rückflüsse ergeben, wenn sich die Strukturen oder die Selbstbeschreibung ändern auf das jeweils andere. Jedoch handelt es sich nicht um eine Kausalbeziehung. Dabei sind in Anlehnung an Stichweh, R. (2000) vier mögliche Beziehungen zwischen Strukturen des Systems und dessen Selbstbeschreibung zu unterscheiden. Heßling überträgt diese bereits auf die Rechnungslegung. Vgl. Heßling, A. F. (2006b), S. 89 ff. Für unsere Analyse ist an dieser Stelle ausreichend zu erkennen, dass zwischen beiden Sachverhalten Unterschiede bestehen können.

die Aussage auch gelten würde, wenn die Realität anders wäre.“¹¹³⁶ Eine andere Möglichkeit des Umgangs mit der Unvollständigkeit der Selbstbeschreibungen liegt in der gleichzeitigen Existenz einer Vielzahl von Selbstbeschreibungen.¹¹³⁷ Zur Identitätsbildung des sich selbst beschreibenden Systems tragen Selbstbeschreibungen nur dann bei, wenn diese sich nach der Beschreibung richtet. Prinzipiell können Selbstbeschreibungen angenommen oder abgelehnt werden, und erst ihre Verwendung als Bezugspunkt gibt ihnen Realität.¹¹³⁸ Aus ihrem Beitrag zur Identitätsbildung resultiert, dass Selbstbeschreibungen in verschiedenen Situationen wiederholbar sein müssen. Dabei müssen sie je andere Sinnzuweisungen zulassen.¹¹³⁹ Das bedeutet in der Sozialdimension, dass ein anderer Beobachter einer Beschreibung einen anderen Sinn beimessen kann, als das sich selbst beobachtende und beschreibende System. In der Zeitdimension kann ein Beobachter einer Beschreibung einen anderen Sinn beimessen als im Zeitpunkt ihrer Entstehung. Sachlich kann eine Beschreibung einen anderen Sinn erhalten, je nachdem was als das Ausgeschlossene angesehen wird.¹¹⁴⁰

Diese Aussagen werden nun für Organisationen konkretisiert. Für Organisationen sind Selbstbeschreibungen zur Grenzziehung von besonderer Bedeutung, da diese, wie oben ausgeführt, nicht über einen spezifischen Code und eine exklusiv zu erfüllende Funktion verfügen, sondern auf zahlreiche Systeme gleichen Typs in ihrer Umwelt treffen. Die Einheit einer Organisation, ihre Identität, ergibt sich durch den Bezug ihrer Entscheidungskommunikationen aufeinander. Was sich als Entscheidung der Organisation darstellen lässt, gehört zur Organisation. Alles andere ist ausgeschlossen. Steht nicht eindeutig fest, ob eine Entscheidung zur Organisation gehört oder nicht, so entscheidet die Organisation über die Zugehörigkeit.¹¹⁴¹ Eine Selbstbeschreibung kann nun insofern zur Identitätsbildung beitragen, als sie bei der Entscheidung über die Zugehörigkeit herangezogen wird.

Selbstbeschreibungen leiten die Operationen der Organisation durch Sinnfestlegungen und dadurch gegebene Einschränkungen des Möglichkeitenbereichs. Organisationen können in ihren Selbstbeschreibungen alle drei Sinndimensionen adressieren. In der Sachdimension wird allgemein zwischen diesem und jenem unterschieden, d. h., Grenzen werden festgelegt. Zum einen kann die Grenze zwischen der Organisation und der Umwelt und zum anderen können interne Grenzen bezeichnet werden. Sowohl äußere als auch innere Grenzen ziehen Organisationen in der Regel in der Leistungsperspektive, d. h., sie bezeichnen sich selbst als

¹¹³⁶ Luhmann, N. (1992/2009), S. 35. Derartige Selbstbeschreibungen sind normativ, da die mit ihnen erzeugten Erwartungen über den Enttäuschungsfall hinaus beibehalten werden sollen.

¹¹³⁷ Vgl. Luhmann, N. (1992/2009), S. 36; Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 891. Diese können im Zeitablauf wechseln oder auch gleichzeitig gegeben sein. Dabei müssen sie nicht unbedingt identisch oder komplementär sein, sondern können auch miteinander in Konflikt geraten. Dann muss das System Regelungen zur Konfliktbeseitigung vorsehen. Vgl. Seidl, D. (2005), S. 100 ff.

¹¹³⁸ Vgl. Luhmann, N. (1997/2001-b), S. 888. Siehe dazu auch Foerster, H. v. (1984), S. 274 ff. Die Selbstbeschreibung ist ein wiederverwendbarer Text und als solcher keine Operation. Erst durch den operativen Gebrauch wird das System bezeichnet. Vgl. Seidl, D. (2005), S. 78.

¹¹³⁹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 417.

¹¹⁴⁰ Ein aktuelles Beispiel, das zeigt, wie sich Sinnzuweisungen durch Austausch in einer Sinndimension ändern können, enthält Fußnote 298 in Kapitel 3.5.

¹¹⁴¹ Vgl. Seidl, D. (2005), S. 76.

Auto- oder PC-Hersteller oder als Steuerberatungsgesellschaft und unterscheiden intern Produktion, Absatz oder Beschaffung.¹¹⁴² Die Sozialdimensionen unterscheidet die Perspektiven verschiedener Beobachter. Bezogen auf Organisationen kann zum einen zwischen verschiedenen internen Beobachtern und zum anderen zwischen der Organisation und externen Beobachtern unterschieden werden. Intern kann die Organisation beispielsweise formale Hierarchiestrukturen beschreiben. Im Verhältnis zu anderen Beobachtern grenzt sich eine Organisation über Wettbewerber oder Kunden ab. In der Zeitdimension ist zwischen Vergangenheit und Zukunft zu unterscheiden. Entsprechend können Selbstbeschreibungen von Organisationen auf vergangene oder zukünftige Operationen Bezug nehmen. Vergangenheitsbezogene Selbstbeschreibungen erzählen Geschichten.¹¹⁴³ Zukunftsbezug hingegen kann in Zielen oder Zwecken zum Ausdruck kommen, wobei hier zu unterscheiden ist zwischen prinzipiell erreichbaren und unerreichbaren Zielen. Richtet eine Organisation ihre Selbstbeschreibungen auf ein erreichbares Ziel, stellt sie selbst ihr Ende in Aussicht.¹¹⁴⁴ Typische Beispiele für Selbstbeschreibungen wären ein Mission Statement oder einfach die Firmenphilosophie eines Unternehmens.

Bereits in Kapitel 5.4.1 wurde deutlich, dass Organisationen sich meist mit Bezug auf ein Funktionssystem bilden, indem sie über die Zugehörigkeit entscheiden. Diese Zugehörigkeit zeigt sich u. a. im Thema ihrer Kommunikation. Organisationen beobachten sich im Anschluss selbst als einem Funktionssystem angehörend und reduzieren dadurch Komplexität.¹¹⁴⁵ Ebenso ist es weiteren Beobachtern möglich, Organisationen durch Zurechnung zu einem Funktionssystem gehörig zu beobachten.¹¹⁴⁶ Unabhängig vom zurechnenden Beobachter handelt es sich bei der Zurechnung jedoch stets um eine Konstruktion. Unternehmen sind Organisationen, die als zur Wirtschaft gehörig beobachtet werden.¹¹⁴⁷ Dadurch machen Unternehmen die Wirtschaft zu ihrer spezifischen Umwelt. Alles, was in ihr geschieht, ist von gesteigerter Relevanz für die Unternehmen. Anderes wird vernachlässigt. Diese Zurechnung zu einem Funktionssystem spiegelt sich auch in der Selbstbeschreibung einer Organisation. Für die Selbstbeschreibung von Unternehmen ist somit ein Bezug zur Wirtschaft zu erwarten.¹¹⁴⁸

¹¹⁴² Räumliche Abgrenzungen scheiden aus, da Organisationen mit ihren Operationen meist nicht an einen Ort gebunden sind. Abgrenzungen über die zugehörigen Mitglieder erscheinen nur bei kleinen Organisationen möglich, bei denen die Mitglieder vollständig bekannt sind. Im Gegensatz zu Individuen verfügen Organisationen auch nicht über physische Grenzen, wie einen Körper, die sie gegenüber der Umwelt begrenzen. Vgl. Seidl, D. (2005), S. 94.

¹¹⁴³ Vgl. Seidl, D. (2005), S. 96. Rechnungslegung erzählt ebenfalls Geschichten. Diese können zudem nicht nur auf die Organisation bezogen, sondern in einem übergeordneten gesellschaftlichen Zusammenhang betrachtet werden. „Once we were held accountable to God, then to the state, and then our employers; now, we are now engaged in permanent mutual audit.“ Jenkins, J. (2010).

¹¹⁴⁴ Es sei denn, es handelt sich lediglich um ein Teilziel. Vgl. Seidl, D. (2005), S. 96.

¹¹⁴⁵ Es kommt nur noch ein eingeschränkter Bereich der Kommunikation in Betracht.

¹¹⁴⁶ In diesem Fall wird die funktionale Differenzierung als Beobachtungsschema herangezogen. Vgl. Tacke, V. (2001), S. 149; Tratschin, L. (2007), S. 169.

¹¹⁴⁷ Diese Zurechnung kann ebenfalls durch die Unternehmen selbst und durch andere Beobachter vollzogen werden.

¹¹⁴⁸ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 470.

Dabei gilt es zu beachten, dass Wirtschaft und ihre Organisationen strikt voneinander getrennt sind. Ihre Autopoiesis beruht auf anderen Elementen. Organisationen reproduzieren sich aus der Kommunikation von Entscheidungen, die Wirtschaft aus Zahlungen. Entscheidet nun ein Unternehmen über eine Zahlung, so handelt es sich um ein Mehrsystemereignis, das in beiden Systemen ein anderes ist. Die Systeme bilden entsprechend auch eigene Gedächtnisse. Die Wirtschaft erinnert und beschreibt sich selbst in Form von Preisen.¹¹⁴⁹ Organisationen erinnern Entscheidungen in Form von Dokumenten und Akten, um als Prämissen für nachfolgende Entscheidungen zu dienen.¹¹⁵⁰ Bei der Erinnerung von wirtschaftlichen Entscheidungen des Unternehmens spielt das Rechnungswesen eine zentrale Rolle. Das zeigt sich in der ihm allgemein zugesprochenen Dokumentationsfunktion. Es ist zu beachten, dass das Rechnungswesen, als Teil des Gedächtnisses eines Unternehmens, niemals alles berücksichtigen kann, was Preise, als Selbstbeschreibung der Wirtschaft, beinhalten.¹¹⁵¹ Das Rechnungswesen erinnert darüber hinaus nicht alle Entscheidungen eines Unternehmens, sondern nur den Teil mit Bezug zur Wirtschaft.

Die Schnittmenge der Operationen von Wirtschaft und Unternehmen, die Zahlungsentscheidungen der Unternehmen, erinnern Letztere in der Form der doppelten Buchführung. Diese spiegelt den Doppelkreislauf des Geldes.¹¹⁵² Das ermöglicht den Unternehmen den spezifischen Umgang mit ihrer Konditionierung von Zahlung. Oben wurde bereits ausgeführt, dass Unternehmen ihre Zahlungsfähigkeit aus Zahlungsunfähigkeit generieren, indem sie Zahlungen rentabel einsetzen. Durch die Verwendung von Zeit werden die Zahlungsereignisse entkoppelt, sodass trotz laufender Zahlungen Zahlungseingänge generiert werden können.¹¹⁵³ Unter-

¹¹⁴⁹ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 33.

¹¹⁵⁰ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 86.

¹¹⁵¹ Vgl. Watts, R. L. (2006), S. 55. Zu diesem Ergebnis kommt vor einem anderen Hintergrund auch Hayek, F. A. (1945), S. 519 f. Preise enthalten stets mehr Informationen als dem einzelnen Individuum vorliegen. Luhmann setzt nicht bei den Individuen, sondern auf der Ebene des Sozialen an.

¹¹⁵² Baecker unterscheidet vier Ansatzpunkte zur Beobachtung der doppelten Buchführung. Dabei handelt es sich um die Bücher, die Eintragungen, die erzeugten Berichte und die Techniken ihrer Erzeugung. Vgl. Baecker, D. (1992), S. 160. Die Bedeutung in der doppelten Buchführung in Wirtschaft und Organisationen lässt sie nach Ansicht von Baecker und Borger als eine Form der strukturellen Kopplung erscheinen. Als solche entwickelt sie sich weiter, wenn die gekoppelten Systeme sich entwickeln. Sie wird von den beteiligten Systemen jedoch auf je eigene Weise in Anspruch genommen. Vgl. Baecker, D. (1992), S. 170 f.; Borger, D. (1999), S. 86. M. E. ist das Konzept der strukturellen Kopplung hier jedoch nicht treffend, da die Wirtschaft nicht durch die Organisationen irritiert wird. Diese nehmen an der Wirtschaft teil und setzen so mit ihren Zahlungsentscheidungen die Autopoiesis der Wirtschaft fort.

¹¹⁵³ In Kapitel 5.2.2 wurde erläutert, dass es sich um eine mögliche Form der Konditionierung handelt, die jedoch die Reflexivität der Wirtschaft verstärkt. Jede Organisation, egal, in welchem Funktionssystem sie angesiedelt ist, benötigt Geld. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 306 f. Jedoch bekämpfen andere Organisationen ihre Zahlungsunfähigkeit auf andere Weise. Der Staat erhebt beispielsweise Steuern, und Haushalte erbringen Arbeitsleistungen. Somit benötigen andere Organisationen keine Jahresabschlüsse in Form der doppelten Buchführung. Insofern wäre die Tendenz, im öffentlichen Sektor (Städte, Gemeinden, Universitäten) Jahresabschlüsse mittels der Doppik zu erstellen, genauer zu prüfen. Es scheint die Gefahr einer übermäßigen Inanspruchnahme der Wirtschaft zu bestehen, wenn nun auch andere Organisationen an den Doppelkreislauf des Geldes anschließen. Die Reflexivität der Wirtschaft scheint sich zu verstärken. Die wirtschaftliche Kommunikation entfernt sich immer weiter von dem durch symbiotische Mechanismen und soziale Kontrolle geschützten Bereich. Dadurch nimmt die Unwahrscheinlichkeit der Kommunikation zu. Darüber hinaus sind auch die Rückwirkungen auf die Organisationen zu bedenken, die sich aus der Umstellung der Selbstbeschreibung ergeben können. Siehe zu den Rückwirkungen der Rechnungslegung auf die Unternehmen Kapitel 6.1.4.

nehmen treffen ihre Zahlungsentscheidungen mit Blick in beide Richtungen des Geldkreislaufs.¹¹⁵⁴ Die doppelte Buchführung lehnt sich an den Code der Wirtschaft an, was dazu führt, dass sie auch deren blinden Fleck übernimmt. Sie beinhaltet nur das, was sich in Zahlungen ausdrücken lässt und ist gegenüber allem nicht monetär Bewertbarem blind.¹¹⁵⁵ Das Rechnungswesen nimmt somit eine zentrale Stellung im Verhältnis von Unternehmen und Wirtschaft ein.

Nun gilt es zu beachten, dass ein Unternehmen eben nicht nur aus Zahlungen besteht. Unternehmen bestehen als Organisationen aus Entscheidungen. Das Rechnungswesen in Form der doppelten Buchführung erinnert nur einen Teil der Entscheidungen der Organisation, nämlich den mit Bezug zur Wirtschaft.¹¹⁵⁶ Es handelt sich demnach um Entscheidungen über Zahlungen. Die Selbstbeschreibung in Anlehnung an die Wirtschaft reduziert somit Komplexität der Unternehmen, indem sie nur die wirtschaftlich relevanten Aspekte sichtbar macht. Die übrigen Facetten eines Unternehmens bleiben in der doppelten Buchführung unsichtbar.¹¹⁵⁷ Eine Übertragung des oben allgemein geschilderten Zusammenhangs von Strukturen und Selbstbeschreibungen eines Systems auf diesen Sachverhalt verdeutlicht, dass Unternehmen nicht mit der in Form der doppelten Buchführung erinnerten Selbstbeschreibung zu verwechseln sind.¹¹⁵⁸

Vom Rechnungswesen, welches das interne wirtschaftsbezogene Gedächtnis einer Organisation darstellt, ist die externe Rechnungslegung zu unterscheiden. Externe Rechnungslegung ist keine reine Gedächtnisleistung, sondern stellt eine offizielle Selbstbeschreibung der Unternehmen gegenüber Dritten dar. Unternehmen sind operational geschlossene Systeme, die für andere Systeme in ihrer Umwelt intransparent sind. Somit bildet eine Situation der doppelten Kontingenz wie bei der Entstehung von Kommunikation allgemein die Ausgangsbasis der externen Rechnungslegung.¹¹⁵⁹ Die Form, in der ein Unternehmen seine wirtschaftsspezifische Selbstbeschreibung für Externe bereithält, ist der Jahresabschluss. Ein Jahresabschluss ist mitgeteilte Information. Es ist daran zu erinnern, dass in der Kommunikation allgemein eine Differenz von Information und Mitteilung besteht.¹¹⁶⁰ Eine Übertragung auf den Zusammenhang von Organisation, Rechnungswesen und Rechnungslegung lässt den folgenden Schluss zu. Eine Organisation verfügt stets über mehr Informationen, als sie in der spezifischen

¹¹⁵⁴ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 307. Es handelt sich um ein gegenseitiges Steigerungs- und Ermöglichungsverhältnis. Dieses ist jedoch nicht exklusiv, sondern ist vielmehr im Zusammenhang mit der modernen, funktional differenzierten Gesellschaft zu sehen. Vgl. Baecker, D. (1992), S. 170 f.

¹¹⁵⁵ Vgl. Heßling, A. F. (2006b), S. 36.

¹¹⁵⁶ Es handelt sich um eine Form der Selbstbeschreibung. Oben wurde bereits darauf hingewiesen, dass Systeme über mehrere Selbstbeschreibungen verfügen können.

¹¹⁵⁷ Die Einträge, die die doppelte Buchführung erinnert sind somit selektiv. Vgl. Baecker, D. (1992), S. 161.

¹¹⁵⁸ Ortman sieht diese Gefahr im Zusammenhang mit der Entwicklung des Rechts, wo die Dokumentation einer Qualitätssicherung als Ersatz der Sicherung selbst in Bezug auf Haftungsregelungen genommen wird. Er weist jedoch auch darauf hin, dass von den Dokumentationsanforderungen Rückwirkungen auf die eigentliche Maßnahme zu erwarten sind. Vgl. Ortman, G. (2008), S. 164.

¹¹⁵⁹ Die doppelte Kontingenz wird im folgenden Kapitel nochmals aufgegriffen und ausführlicher erläutert.

¹¹⁶⁰ Damit Kommunikation entsteht, muss die Differenz von Information und Mitteilung darüber hinaus noch verstanden werden.

Form des Jahresabschlusses mitteilt. Die Organisation besteht aus den fortlaufend aneinander anschließenden Entscheidungen. Das Rechnungswesen erinnert den wirtschaftsspezifischen Teil der Entscheidungen der Unternehmen, also Zahlungsentscheidungen. Von diesen Entscheidungen wird nur ein Teil in einer aggregierten Form über den Jahresabschluss mitgeteilt. Organisationen sind weder mit den Daten des Rechnungswesens noch mit den Daten des Jahresabschlusses identisch.¹¹⁶¹ Insofern können Organisationen, wie Personen, unterscheiden zwischen dem, was in ihnen vorgeht und dem, was sie davon mitteilen. Der Jahresabschluss als Form der Rechnungslegung ist demnach eine im Verhältnis zur Komplexität des Unternehmens stark vereinfachte Selbstbeschreibung.¹¹⁶²

Die Anlehnung der Selbstbeschreibung an die Wirtschaft bleibt auch in der offiziellen Form, der Rechnungslegung, erhalten. Ihre Nähe zur Wirtschaft, welche aus Zahlungen/Nichtzahlungen besteht, zeigt sich in den Zahlen des Jahresabschlusses.¹¹⁶³ Dadurch wird auch dort eine bestimmte Facette der Unternehmen hervorgehoben, wohingegen anderes unsichtbar bleibt. Die Rechnungslegung ist gegenüber allem, was nicht monetär beschreibbar ist, blind. Auf diese Beschränkung des Jahresabschlusses reagiert beispielsweise die Lageberichterstattung, die es ermöglicht, ihn durch textliche Beschreibungen des Unternehmens zu ergänzen.¹¹⁶⁴ Jedoch richten die Unternehmen ihre Selbstbeschreibung nicht mehr nur an der wirtschaftsinternen Umwelt aus, sondern nehmen vermehrt auf die übrige gesellschaftsinterne Umwelt Bezug. Das zeigt sich im Streben nach „Corporate Identity“ und damit verbunden einem positiven Bild in der Öffentlichkeit.¹¹⁶⁵ Diese Ausrichtung spiegelt sich ebenfalls in der Selbstbeschreibung der Unternehmen, beispielsweise in Form von Nachhaltigkeits- und Ökoberichten.¹¹⁶⁶ Laut Luhmann ist es abzuwarten, wie es den Unternehmen gelingt, die Differenz der beiden Umwelten „in die Sprache von Programmen für eigene Operationen zu übersetzen.“¹¹⁶⁷ Analog zur Rechnungslegung entwickelt sich ein Integrated Reporting.¹¹⁶⁸

Die Spiegelung der wirtschaftlichen Ausrichtung der Unternehmen in ihrer Selbstbeschreibung bedingt die Bindung der Rechnungslegung an monetäre Größen.¹¹⁶⁹ Wie die Rechnungslegung

¹¹⁶¹ Vgl. Baecker, D. (1992), S. 172.

¹¹⁶² Hier wurde betont, dass Strukturen, Selbstbeschreibung und deren offizielle Form nicht übereinstimmen. Dennoch kann die Rechnungslegung Rückwirkungen auf das Unternehmen haben, das sich mit ihrer Hilfe selbst beschreibt, sofern sie bei den zu treffenden Entscheidungen berücksichtigt wird. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 418.

¹¹⁶³ Vgl. Baecker, D. (1992), S. 164.

¹¹⁶⁴ Vgl. Heßling, A. F. (2006a), S. 187 ff.

¹¹⁶⁵ Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 107.

¹¹⁶⁶ Vgl. Luhmann, N. (2009f), S. 459.

¹¹⁶⁷ Luhmann, N. (1988/2002), S. 108.

¹¹⁶⁸ Entsprechende Beobachtungsschemata in Form von Standards wurden beispielsweise durch die Global Reporting Initiative (2010) und das Princes Accounting for Sustainability Project (2010) entwickelt. Diese wollen laut einer Pressemitteilung vom 2.8.2010 ihre Arbeit künftig gemeinsam im International Integrated Reporting Committee fortsetzen. Siehe Princes Accounting for Sustainability Project/Global Reporting Initiative (2010). Zu den Beobachtungsschemata der klassischen Rechnungslegung, also mit Bezug zur Wirtschaft, siehe die weiteren Ausführungen dieses Kapitels.

¹¹⁶⁹ Vgl. Heßling, A. F. (2006b), S. 32 ff.

konkret ausgestaltet ist, ist dadurch noch nicht festgelegt.¹¹⁷⁰ Die konkrete Ausgestaltung erfordert in allen drei Sinndimensionen das Treffen von Unterscheidungen, die stets kontingent sind. Es gibt keine eindeutig festgeschriebene Form, die bestimmt, wie Rechnungslegung auszusehen hat. In der Sozialdimension muss das Unternehmen zwischen seinen eigenen wirtschaftlichen Entscheidungen und denen anderer Unternehmen unterscheiden. In der Sachdimension ist festzulegen, welche Zahlungsentscheidungen des Unternehmens wie in der Rechnungslegung erfasst werden. Die Rechnungslegung lässt in dieser Dimension als Beobachtung erster Ordnung „Dinge“ entstehen.¹¹⁷¹ Die Zeitdimension gibt an, ob die Rechnungslegung eher auf die Vergangenheit oder die Zukunft ausgerichtet ist, sie also eher die Entscheidungen der Vergangenheit darstellt oder auf dieser Basis künftige Entscheidungen prognostiziert. Dabei baut sie stets auf den erinnerten Entscheidungen des Rechnungswesens auf, d. h., sie orientiert sich stets an vergangenen wirtschaftlichen Entscheidungen. Des Weiteren ist ein Zeitpunkt zu bestimmen, von dem aus die Betrachtung stattfinden soll.¹¹⁷² Die Festlegungen in den Sinndimensionen bringen die offizielle wirtschaftsspezifische Selbstbeschreibung in eine Form. Sie geben an, wie das Unternehmen sich selbst beobachtet. Diese Formen können als Beobachtungsschemata wiederholbar erinnert werden. Die Schemata, die die Rechnungslegung konkretisieren, können auch als Rechnungslegungsschemata bezeichnet werden. Diese Schemata reduzieren durch Selektionen in den Sinndimensionen die Komplexität des Unternehmens über das bereits durch Einschränkung der Beobachtung auf wirtschaftliche Entscheidungen erreichte Maß hinaus.¹¹⁷³ Die Schemata sind auf Wiederholung ausgelegt, sodass sie als Medium aufgefasst werden können, in dem die Jahresabschlüsse Formen darstellen. Die Schemata leiten die Erstellung eines Jahresabschlusses.¹¹⁷⁴ Durch Fixierung der Beobachtungsschemata wird es möglich, Veränderungen zu beobachten. Verändert sich hingegen das Schema, kann eine Veränderung der zugrunde liegenden Sachverhalte kaum mehr festgestellt werden.¹¹⁷⁵

Die Festlegung von Beobachtungsschemata bewirkt, dass ein Unternehmen sich nur in einer spezifischen Weise beobachtet. Die grundsätzlich infrage kommenden Beobachtungsmöglich-

¹¹⁷⁰ Wird Rechnungslegung als Selbstbeschreibung oder allgemein als Kommunikation verstanden, so ist sie sowohl inhaltlich als auch formal weit weniger festgelegt, als die traditionelle Auffassung vermuten lässt. Vgl. Power, M. (2009), S. 328.

¹¹⁷¹ Weder Vermögensgegenstände noch Schulden oder sonstige Kategorien des Jahresabschlusses existieren außerhalb der Rechnungslegung. Sie entstehen in ihrer dort gegebenen Bedeutung erst durch die Festlegungen in den Sinndimensionen. Vgl. Baecker, D. (1992), S. 166 ff. Im Gegensatz zur Rechnungslegung kann die Prüfung der Rechnungslegung als Beobachtung zweiter Ordnung aufgefasst werden. Diese beobachtet das Rechnung legende Unternehmen bei seiner Beobachtung. Konkret handelt es sich um eine Fremdbeobachtung der Selbstbeobachtung der Unternehmen der Wirtschaft.

¹¹⁷² Als Zeitpunkte für die Berücksichtigung kommt neben dem Zahlungszeitpunkt auch der Zeitpunkt in Betracht, zu dem die Geschäftsvorfälle auftreten.

¹¹⁷³ Die Selektivität wird verstärkt. Vgl. Baecker, D. (1992), S. 163 f. Dabei ist den Unternehmen zunächst die Kontingenz nicht offenbar. Sie verdecken diese für sich selbst, indem sie bestimmte Zwecke mit der Selbstbeschreibung verfolgen. Die Auswahl der Schemata wird dann durch die Zwecke geleitet. Es wird verdeckt, dass Zwecke ebenfalls konstruiert sind. Erst im Kontakt mit anderen im Medium Sinn operierenden Systemen zeigt sich deren Kontingenz, was Rückschlüsse auf die eigene Selektivität erlaubt.

¹¹⁷⁴ Der Jahresabschluss als feste Form ist im losen Medium beobachtbar und prägt sich diesem ein. Zur Unterscheidung von Medium und Form siehe Kapitel 5.4.1.

¹¹⁷⁵ Vgl. Ortmann, G. (2008), S. 182.

keiten, welche sich durch die Wahl anderer Unterscheidungen ergäben, werden eingeschränkt. Es handelt sich demnach um eine standardisierte Betrachtungsweise. Standardisierung reduziert stets die Vielfalt möglicher in Betracht kommender Ausprägungen.¹¹⁷⁶ Prinzipiell könnte nun jedes Unternehmen diese Festlegungen in den drei Sinndimensionen für sich treffen und danach seine Selbstbeschreibung richten. Dann würden Jahresabschlüsse verschiedener Unternehmen nach anderen Rechnungslegungsschemata erstellt werden. Was im Kern erhalten bliebe, wäre dann die durch das Rechnungswesen erinnerte Anlehnung der Unternehmen an die Wirtschaft.¹¹⁷⁷ Somit ist festzuhalten, dass die Rechnungslegung in ihrer Einheit der Wirtschaft, konkret der Verbindung von Wirtschaft und Unternehmen, entstammt.¹¹⁷⁸ Bevor jedoch die Institutionalisierung bestimmter Beobachtungsschemata in Kapitel 6.1.3 thematisiert wird, zeigen die folgenden Ausführungen, auf welches kommunikative Problem der Jahresabschluss die Lösung darstellt. Die externe Rechnungslegung ist an Dritte gerichtet, und der Jahresabschluss ist eine offizielle Selbstbeschreibung. Diese Besonderheit macht einen Perspektivenwechsel erforderlich.

6.1.2 Rechnungslegung – Mechanismus zur Steigerung der Wahrscheinlichkeit wirtschaftlicher Kommunikation

Im Folgenden wird gezeigt, dass die Rechnungslegung nicht nur die Zugehörigkeit der Unternehmen zur Wirtschaft zum Ausdruck bringt, sondern zugleich wirtschaftsinterne Kommunikation wahrscheinlicher macht. Das Unternehmen macht sein Verhalten in wirtschaftlichen Entscheidungen für andere Kommunikationsteilnehmer, Organisationen oder Personen, erwartbar. Aus dieser Perspektive lässt sich zeigen, wie es zur Ausbreitung einiger Rechnungslegungsschemata kommt.¹¹⁷⁹ Die Rechnungslegung bildet verschiedene Formen aus.

Oben wurde bereits geschildert, dass Organisationen in ihrer Umwelt auf zahlreiche Systeme gleichen Typs treffen. Das gilt auch für Unternehmen. Es handelt sich um operativ geschlossene, füreinander intransparente Systeme. Genau wie psychische Systeme haben Organisationen in dieser Situation zwei Möglichkeiten: Sie können einander beobachten oder an Kommunikation teilnehmen.¹¹⁸⁰ Durch ihre Teilnahme an Kommunikation tragen Organisationen zur Autopoiesis eines von ihnen getrennten sozialen Systems bei. Im Falle der

¹¹⁷⁶ Vgl. Gaa, J. C. (1988), S. 11. Standardisierung ist von Normierung und Institutionalisierung zu unterscheiden. Alle generalisieren Erwartungen, jedoch mit Dominanz in je einer Sinndimension. Eine Generalisierung in Zeitdimension wird als Normierung bezeichnet. Die soziale Stabilisierung erfolgt durch Institutionalisierung. Die Standardisierung generalisiert in der Sachdimension. Meist fallen jedoch Generalisierungen in mehreren Dimensionen zusammen. Oft wird auch nicht eindeutig zwischen den verschiedenen Formen der Generalisierung von Erwartungen unterschieden.

¹¹⁷⁷ Andernfalls würde es sich um eine andere Form der Selbstbeschreibung handeln. Es ist daran zu erinnern, dass eine Organisation mehrere Selbstbeschreibungen von sich anfertigen kann. Keine davon kann jedoch allumfassend sein.

¹¹⁷⁸ Somit kann eine Untersuchung der Internationalen Rechnungslegung auf diesem gemeinsamen Kern aufbauen. Siehe zu der Feststellung, dass diese Perspektive in der aktuellen Forschung kaum präsent ist, Power, M. (2009), S. 336.

¹¹⁷⁹ Vgl. Baecker, D. (1992), S. 162.

¹¹⁸⁰ Vgl. zu dieser Aussage für psychische Systeme Kapitel 3.5.

Unternehmen handelt es sich dabei um die Wirtschaft. Diese muss beobachten, was in ihr geschieht und die Rechnungslegung stellt entsprechende Schemata dazu bereit.¹¹⁸¹

Von dieser Ausgangslage kann für Unternehmen in Analogie zur Entstehung von Kommunikation in einer Situation der doppelten Kontingenz zweier psychischer Systeme folgendermaßen argumentiert werden. Unternehmen als soziale Systeme operieren im Medium Sinn, sodass ihre Entscheidungen stets kontingent sind, also auch hätten anders ausfallen können. Das können Unternehmen auch für Organisationen in ihrer Umwelt beobachten.¹¹⁸² Das ermöglicht ihnen, Rückschlüsse auf sich selbst zu ziehen, wodurch sich ihnen ihre eigene Kontingenz offenbart. Die Situation der doppelten Kontingenz erfordert genau wie bei psychischen Systemen eine Abstimmung zwischen Unternehmen und anderen Kommunikationsteilnehmern, um Kommunikation dennoch wahrscheinlich zu machen.¹¹⁸³ Die Verhaltensabstimmung zwischen psychischen Systemen läuft über Erwartungen. Sie unterstellen ihrem Gegenüber als Person einen konsistenten Charakter. Dieses Vorgehen erlaubt es, aus dem Verhalten in vergangenen Situationen auf künftiges Verhalten der Person zu schließen.

Dieses Vorgehen kann ebenfalls bei Unternehmen beobachtet werden. Unternehmen sind auf die Teilnahme an wirtschaftlicher Kommunikation angewiesen, da sie andernfalls ihre Autopoiesis nicht fortsetzen können. Sie benötigen beispielsweise Geld, um die Motivation ihrer Mitglieder einzukaufen. Somit besteht für die Unternehmen ein Anreiz, sich als zuverlässiger Kommunikationspartner zu erweisen und die Bildung von Erwartungen an sich zu ermöglichen.¹¹⁸⁴ Das veranlasst die Unternehmen, freiwillig eine Selbstbeschreibung anderen Kommunikationsteilnehmern zur Verfügung zu stellen. Diese können daraus bei der Unterstellung eines konsistenten Verhaltens Erwartungen an das künftige Verhalten der Unternehmen bilden.¹¹⁸⁵ Die Rechnungslegung baut auf den Daten des Rechnungswesens auf, d. h., sie stützt die Selbstbeschreibung auf vergangene wirtschaftliche Entscheidungen, die das Unternehmen sich selbst zugerechnet hat. Dadurch wird die Identität eines Unternehmens in Bezug auf wirtschaftliche Aspekte herausgehoben. Somit wird die Möglichkeit eröffnet, auf künftige Zahlungsentscheidungen des Unternehmens zu schließen, wodurch die Rechnungslegung insbesondere in wirtschaftlicher Kommunikation als ein vertrauensfördernder

¹¹⁸¹ Vgl. Heßling, A. F. (2006b), S. 19 f.

¹¹⁸² Es ist daran zu erinnern, dass Beobachten als die Einheit aus Unterscheiden und Bezeichnen zu verstehen ist. Es handelt sich nicht um das menschliche Sehen. Vgl. Kapitel 3.3.

¹¹⁸³ Vgl. zu dieser Situation bei psychischen Systemen Luhmann, N. (1969), S. 31 f.

¹¹⁸⁴ Es ist zu beachten, dass das Unternehmen lediglich aus sich heraus die Situation der doppelten Kontingenz so wahrnimmt. Es legt sich selbst fest. Es wird nicht durch die Umwelt kausal dazu veranlasst. Es besteht auch umgekehrt keine direkte Wirkung der Selbstbeschreibung, das Unternehmen beobachtet lediglich auf diese Weise. Zufall ist somit letztlich der Auslöser für die Entstehung der Rechnungslegung ebenso wie für Kommunikation im Allgemeinen.

¹¹⁸⁵ Zur Analogie der Konstruktionen von Personen und Organisationen in der Kommunikation siehe Drepper, T. (2005), S. 182. Jedoch unterscheidet sich die Beobachtung von Personen und Organisationen, da Organisationen nicht durch einen Körper räumlich abgrenzbar sind. Die Rechnungslegung trägt als Selbstbeschreibung dazu bei, das Unternehmen als Zurechnungspunkt zu konstruieren. Kommunikation von Organisationen wird somit oftmals einzelnen Individuen in Form von Personen zugerechnet.

Mechanismus erscheint.¹¹⁸⁶ Die Unsicherheit in Bezug auf das künftige Verhalten als Teilnehmer an wirtschaftlicher Kommunikation wird durch Bezug auf seine Vergangenheit reduziert.¹¹⁸⁷ Die Zukunft gilt zum Teil als durch die Vergangenheit bestimmt.

Oben wurde bereits deutlich, dass ein Unternehmen stets mehr Informationen über sich selbst besitzt, als es in Form des Jahresabschlusses mitteilt. Hier kann nun festgehalten werden, dass der Jahresabschluss zur Kommunikation beiträgt, sofern ein anderer Kommunikationsteilnehmer versteht, dass zwischen Information und Mitteilung eine Differenz besteht. Das Gegenüber wird jedoch lediglich irritiert und zu eigener interner Informationsverarbeitung stimuliert. Was verstanden wird, richtet sich in der Kommunikation stets nach dem Gegenüber. Informationen können nicht übertragen werden.¹¹⁸⁸ Die Funktion der Rechnungslegung in der Wirtschaft ist, künftige Zahlungsentscheidungen der Unternehmen kalkulierbar zu machen. Sie schafft Vertrauen in die Unternehmen. Dabei entscheidet jedoch das Gegenüber, durch welche mitgeteilten Informationen es sich in geeigneter Weise irritieren lässt. Es ist zu beachten, dass die Selbstbeschreibung der Unternehmen zur Erfüllung dieser Funktion nicht zu stark vereinfacht sein kann. Die Veröffentlichung einer einzigen Zahl, z. B. des Unternehmenswertes, wäre nicht ausreichend, um auf die künftigen Zahlungsentscheidungen zu schließen.¹¹⁸⁹ Der Jahresabschluss muss entsprechend eine komplexitätsadäquate Beobachtung der Unternehmen ermöglichen, d. h., er stellt systemgerechte Irritationen dar, die zu eigener Informationsverarbeitung anregen können. Bereitstellung von Irritationsquellen in geeigneter Komplexität bedeutet umgekehrt aber auch, dass der Jahresabschluss nicht die volle Komplexität des Unternehmens enthalten darf. Dadurch wäre es für das Gegenüber schwerer zu bestimmen, wovon es sich irritieren lässt und was unbeobachtet bleibt. Die Reduktion ermöglicht eine

¹¹⁸⁶ Es wird offensichtlich, dass andere Mechanismen zur Erfüllung dieser Funktion ebenfalls infrage kommen. Umgekehrt kann die Rechnungslegung andere Funktionen erfüllen. Sie ist lediglich ein viabeles Mittel, welches in der Weltgesellschaft funktionsfähig ist. Formen des direkten Kontaktes zum Vertrauensaufbau sind auf Ebene der Weltgesellschaft zu zeit- und kostenintensiv.

Die Funktion der Rechnungslegung wird durch zahlenmäßige Darstellung des Jahresabschlusses unterstützt, da Zahlen als objektiv gelten. Sie können somit als funktional äquivalent zu Bildern gesehen werden. Bilder und Zahlen erinnern an eine Situation der direkten Wahrnehmung. Dabei ist jedoch zu bedenken, dass Bilder in einer Nachrichtenübermittlung ebenso selektiv sind und damit zur Konstruktion der Realität beitragen wie die Zahlen der Rechnungslegung. Zur Objektivität von Zahlen sei allgemein auf Porter, T. M. (1995) verwiesen.

¹¹⁸⁷ Auch andere Kommunikationspartner können sich durch den Jahresabschluss eines Unternehmens irritieren lassen und daraus Informationen für eigene Operationen ziehen.

¹¹⁸⁸ Insofern besteht ein Unterschied zu der Beschreibung der Rechnungslegung als Instrument zum Abbau von Informationsasymmetrien, wie beispielsweise die Prinzipal-Agenten-Theorie vorgeht. Aus Sicht der Systemtheorie erzeugt jedes System Informationen selbst, sodass zwischen verschiedenen Systemen stets Informationsasymmetrien bestehen, die auch nicht abgebaut werden können. Welche Informationen relevant und entscheidungsnützlich sind, richtet sich bereits bei einer prinzipal-agententheoretisch geprägten Sichtweise auf Rechnungslegung nach den Adressaten. Vgl. Ruhnke, K. (2008), S. 9. Allerdings wählt hier das Rechnung legende Unternehmen die Information aus und teilt sie mit. Auf die Verarbeitung bei den Adressaten wird meist nicht eingegangen. Des Weiteren wird nicht zwischen dem empirisch beobachtbaren System, welches die Selbstbeschreibung beobachtet, und dem sozialen Konstrukt des Nutzers unterschieden. Dieses ist aufgrund der operationalen Geschlossenheit erforderlich und kann in Analogie zu Personen in der Kommunikation allgemein oder speziell dem Homo oeconomicus in den Wirtschaftswissenschaften beschrieben werden. Siehe zur Konstruktion von Nutzern in der Rechnungslegung Young, J. J. (2006).

¹¹⁸⁹ Vgl. Watts, R. L. (2006), S. 58. Soll ein Unternehmen lediglich als verlässlich identifiziert werden, ohne bereits sein künftiges Verhalten einzuschätzen, so kann vereinfacht beobachtet werden. Dazu kann auf die Einhaltung der Schemata abgestellt werden.

Konzentration auf einen Ausschnitt mit gesteigerter Relevanz. In Analogie zur Generalisierung von Kommunikationsmedien kann für die Rechnungslegung argumentiert werden, sie führe zu einer Verbreitung und Beschleunigung. Entscheidungen über die Beziehung zu einem Unternehmen in wirtschaftlicher Kommunikation können von einer großen Anzahl an Beobachtern schneller getroffen werden.¹¹⁹⁰

Aus dieser Perspektive ergibt sich, dass die Festlegungen der Rechnungslegung, also die Beobachtungsschemata, nicht primär durch das Unternehmen bestimmt werden, das sich mit ihrer Hilfe selbst im Jahresabschluss beschreibt. Die Selbstbeschreibung hat die Funktion, dem Gegenüber die Bestimmung der Identität des Unternehmens zu erleichtern und so Vertrauen in seine künftigen Operationen aufzubauen.¹¹⁹¹ Das Gegenüber bestimmt, durch welche Selbstbeschreibungen es sich zu eigener Informationsverarbeitung anregen lässt und welche Schemata besonders zur Erstellung dieser Selbstbeschreibungen geeignet erscheinen.¹¹⁹² Die Unternehmen stellen ursprünglich von sich aus Selbstbeschreibungen bereit, aber im Nachhinein kann beobachtet werden, welche Selbstbeschreibungen der Unternehmen besonders dazu beigetragen haben, ihr künftiges Entscheidungsverhalten für das Gegenüber kalkulierbar zu machen.¹¹⁹³ Diese Selbstbeschreibungen haben dazu geführt, Vertrauen in das Unternehmen zu erzeugen und die Schemata der Beobachtung, die diese Selbstbeschreibungen erzeugt haben, gelten als bewährt. Sie können auf andere Unternehmen übertragen werden. Dieser Vorgang führt zu einer weiteren Standardisierung. Verschiedene Unternehmen werden anhand einheitlicher Schemata beobachtet und die Vielzahl der in Betracht kommenden Möglichkeiten, Unternehmen zu beobachten, wird reduziert.

An dieser Stelle ist exkursorisch zu erinnern, dass die Zurechnung des Erfolgs einer Selbstbeschreibung auf die hinter ihr stehenden Beobachtungsschemata grundsätzlich durch einen Beobachter geschieht. Dieser konstruiert bestimmte Wirkungen und Ursachen und verbindet sie im Medium der Kausalität. Das gilt unabhängig davon, ob derjenige, an den die ursprüngliche Selbstbeschreibung gerichtet war, auf diese Weise zurechnet, oder ein anderer Beobachter, der die Situation beobachtet. Es handelt sich um komplexitätsreduzierende Zurechnungen, die an Vergangenes anknüpfen und dadurch für die Zukunft bestimmte Sachverhalte wahrscheinlicher werden lassen. Das bedeutet jedoch nicht, dass zwischen der Selbst-

¹¹⁹⁰ Vgl. Heßling, A. F. (2006a), S. 189. Wer an dem künftigen Verhalten in künftigen wirtschaftlichen Entscheidungen interessiert ist, benötigt in der Regel keine Informationen über die Umweltphilosophie des Unternehmens, es sei denn, diese haben einen monetär bewertbaren Einfluss. Diese Reduktion lässt sich auch in wirtschaftlicher Kommunikation bei Personen beobachten. Beim Abschluss eines Mobilfunkvertrages, interessiert sich der Verkäufer nicht für die komplexe Persönlichkeit des Kunden um herauszufinden, ob dieser vermutlich seine Rechnungen begleicht. Statt dessen holt der Verkäufer eine Auskunft bei der Schufa ein und entscheidet anhand der Auskunft, ob er einen Vertrag abschließt oder nicht. Der Kunde wird auf eine Zahl reduziert. Auch hier sind Geschwindigkeit und Ausdehnung zu beobachten.

¹¹⁹¹ Es ist daran zu erinnern, dass Vertrauen die Ausgangsbasis jeder Kommunikation darstellt. Symbolisch generalisierte Kommunikationsmedien überbrücken lediglich die Differenz, die durch Ausweitung der Kommunikationszusammenhänge entsteht. Sie sind insofern Ersatzmechanismen.

¹¹⁹² Die Handhabung der Schemata bleibt stets den Unternehmen überlassen.

¹¹⁹³ Die innere Informationsverarbeitung des Gegenübers bestimmt, welche Schemata besonders geeignet erscheinen. Die Selbstbeschreibung irritiert lediglich. Das Gegenüber wählt selbst aus und konstruiert die Information im Prozess seiner eigenen Autopoiesis..

beschreibung oder den Schemata und der Verlässlichkeit des Unternehmens als Kommunikationspartner tatsächlich ein Zusammenhang besteht. Die Zurechnungen lenken jedoch die künftigen Operationen von Systemen, deren Aufbau so ermöglicht wird. Selektive Festlegungen bestimmen, wonach sich Systeme im weiteren Verlauf richten. Im Falle der Beobachtungsschemata der Rechnungslegung ist durch den Aufbau der Kommunikation davon auszugehen, dass insbesondere die Festlegungen des Gegenübers und nicht die der Unternehmen zur Ausbreitung bestimmter Schemata beigetragen haben. Als Ergebnis sind die uns heute bekannten Schemata der Rechnungslegung in institutionalisierter Form entstanden. Diese bezeichnen wir als HGB, US-GAAP oder IFRS oder auch steuerliche Bilanzierungsvorschriften. Wie es zur Institutionalisierung kommt, wird im folgenden Kapitel herausgearbeitet.

6.1.3 Institutionalisierung bestimmter Beobachtungsschemata

Institutionalisierung ist die Stabilisierung von Erwartungen in der Sozialdimension. Dieses Kapitel geht entsprechend der Frage nach, wie es dazu kommt, dass verschiedene Unternehmen ihre Selbstbeschreibung in Form des Jahresabschlusses nicht nach verschiedenen Schemata erstellen, sondern anhand weniger einheitlicher Schemata. Im vorigen Kapitel wurde bereits deutlich, dass die Übertragung von Beobachtungsschemata nicht von den Jahresabschluss erstellenden Unternehmen ausgeht, sondern der Zurechnung eines Beobachters über den Erfolg der Beschreibung abhängt. Die Frage lässt sich demnach auch aus der Perspektive der Beobachter stellen. Wie kommt es dazu, dass verschiedene Beobachter Unternehmen anhand bestimmter Schemata beobachten und nicht jeder Beobachter seine eigenen Schemata an die Unternehmen heranträgt. Eine Übertragung ist auf zwei unterschiedlichen Wegen möglich. Zum einen kann die Erwartung zur Anwendung der entsprechenden Beobachtungsschemata normativ an andere Unternehmen von dem Adressaten einer erfolgreichen Selbstbeschreibung herangetragen werden. Zum anderen können andere Unternehmen von sich aus die erfolgreichen Schemata anwenden.¹¹⁹⁴

Im ersten Fall geht die Übertragung von dem Gegenüber aus, das seine Erwartungen an der Selbstbeschreibung des Unternehmens ausrichtet.¹¹⁹⁵ Dabei ist zu beachten, dass nicht nur zwei Kommunikationspartner in der Wirtschaft gegeben sind, sondern eine Vielzahl von Beobachtungen stattfindet. Somit erscheint es sinnvoll, nicht für jedes Unternehmen spezifische Erwartungen hinsichtlich der Beobachtungsschemata auszubilden, sondern für alle beobachteten Unternehmen dieselben. Dabei können bewährte Beobachtungsschemata auf andere Unternehmen übertragen werden.¹¹⁹⁶ Zur Bewährung kommt es durch Bezug auf vorangegangene Situationen. Konnte ein Beobachter ein Unternehmen als erwartbarer Teil-

¹¹⁹⁴ Die Bewährung und die Vorgabe von Sollwerten sind zu einem gewissen Grad funktional äquivalent. Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 33 f.

¹¹⁹⁵ Normative Erwartung ist erst dann wahrscheinlich, wenn das kontrafaktische Festhalten an ihr gerechtfertigt werden kann. Siehe zu normativen Erwartungen Kapitel 5.2.3.

¹¹⁹⁶ Dabei ist zu beachten, dass die Beobachtungsschemata lediglich den Spielraum bei den Sinnfestlegungen des Unternehmens begrenzen. Dieser sollte hinreichend offen sein, um den Unternehmen noch eine Anpassung an die individuellen Verhältnisse zu ermöglichen. Andernfalls weichen Strukturen und offizielle Selbstbeschreibungen der Unternehmen möglicherweise stark voneinander ab.

nehmer der Kommunikation identifizieren und führt er dies auf die Selbstbeschreibung zurück, scheint es sinnvoll, die Schemata, die ihr zugrunde lagen, auch an andere Unternehmen heranzutragen.¹¹⁹⁷ Von ihnen wird dann erwartet, dass sie ihren Jahresabschluss auf Basis der vorgegebenen Unterscheidungen erstellen. Diese Erwartung kann in einer Weise kommuniziert werden, die offenbart, dass auch bei Abweichung an ihr festgehalten wird.¹¹⁹⁸ Damit ist jedoch nicht gesagt, ob sich das Unternehmen danach richtet.¹¹⁹⁹ Wenn das Unternehmen die Schemata jedoch in seine Selbstbeschreibung übernimmt, kommt es zu einer Verbreitung der Beobachtungsschemata.¹²⁰⁰

Unternehmen können ebenfalls andere Unternehmen beobachten. Dabei kann beobachtet werden, dass bestimmte Unternehmen besonders in wirtschaftliche Kommunikation eingebunden sind. Unternehmen, die dies beobachten, können die Einbindung wiederum auf den Erfolg der Selbstbeschreibung des Unternehmens und konkret die von ihnen angewandten Schemata zurechnen.¹²⁰¹ Das kann das Unternehmen veranlassen, seinen eigenen Jahresabschluss künftig ebenfalls anhand der erfolgreichen Schemata zu erstellen.¹²⁰² Zum anderen wurde bereits ausgeführt, dass Organisationen allgemein dazu neigen, ihre Identität in Bezug auf besonders ähnliche Organisationen auszubilden.¹²⁰³ Wenn ein Unternehmen nun beobachtet, dass sein direkter Konkurrent seinen Jahresabschluss mithilfe bestimmter Schemata anfertigt, kann es dazu tendieren, die Schemata zu übernehmen. Der Unterschied zwischen beiden Übertragungsweisen der Schemata liegt darin, dass einmal der Erfolg der Schemata dazu veranlasst, diese zu übernehmen und einmal deren bloße Existenz. Diese Imitationen

¹¹⁹⁷ Dabei ist zu beachten, dass der Beobachter entscheidet, durch welche Aspekte der Selbstbeschreibung er sich irritieren lässt. Das hängt wiederum von seinen Entscheidungen ab, die er mithilfe der durch die Irritation der Rechnungslegung erzeugten Informationen trifft. Somit bestimmt auch aus systemtheoretischer Perspektive der Adressat der Rechnungslegung, welche Beobachtungsschemata als relevant erscheinen. Das deckt sich mit der traditionell formulierten Einsicht, der Zweck der Rechnungslegung bestimme ihre konkrete Ausgestaltung. Siehe Kapitel 2.1. Hier wurde der Beobachter jedoch noch nicht weiter konkretisiert, sodass nicht gesagt ist, welche Informationen er aus der Selbstbeschreibung zieht. Der Beobachter muss nicht zwingend an wirtschaftlicher Kommunikation mit dem Unternehmen interessiert sein. So können beispielsweise durch die Anknüpfung des Staates an die Rechnungslegung der Unternehmen zur Steuerbemessung andere Schemata entstehen, als zur Beobachtung am Markt geeignet erscheinen.

¹¹⁹⁸ In diesem Fall erwartet das Gegenüber normativ.

¹¹⁹⁹ Auf den Konfliktfall wird weiter unten explizit eingegangen.

¹²⁰⁰ Mechanismen, die die Übertragung wahrscheinlich werden lassen, sind Wahrheit, Sympathie oder auch Machtunterlegenheit. Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 24 f. Gerade dieser Prozess der durch den Beobachter getriebenen Verbreitung der Schemata lässt ihre Kontingenz deutlich hervortreten. Das Unternehmen kann hier deutlich erkennen, dass die Schemata nicht durch seine eigenen Strukturen vorgegeben sind. Folglich stimmt auch der erzeugte Jahresabschluss nicht mit dem Unternehmen überein. Somit ist im Falle normativer Ausbreitung der Beobachtungsschemata eine Abweichung besonders zu erwarten. Ist die Möglichkeit hierzu jedoch erst einmal durch die Unternehmen erkannt, ist sie bei allen Rechnungslegungsentscheidungen offenbar. Vgl. Baecker, D. (1992), S. 174.

¹²⁰¹ In diesem Fall beobachten andere Unternehmen den Erfolg der Kommunikation zwischen wirtschaftlichen Kommunikationspartnern. Dieser Fall scheint insbesondere zur Verbreitung von Schemata beizutragen, die ein Unternehmen in wirtschaftlicher Kommunikation kalkulierbar machen.

¹²⁰² Das ist zu Beginn der Verbreitung der Schemata der Rechnungslegung insbesondere dann zu erwarten, wenn zuvor kein eigener Jahresabschluss erstellt und veröffentlicht wurde. Wird bereits ein eigener Jahresabschluss erstellt, so kann es sein, dass die Schemata anderer Unternehmen als überlegen angesehen werden.

¹²⁰³ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 438. Einzigartigkeit gestaltet sich demnach paradox. Somit kommt es zu Überbietungen, um im selben Beobachtungsschema einzigartig zu sein. Das kann einerseits zur Bereitstellung freiwilliger Informationen und andererseits zur Beschönigung der Zahlen führen. Letzteres kann als möglicher Auslöser der Bilanzskandale angesehen werden. Vgl. Heßling, A. F. (2006b), S. 31.

können auch aufseiten anderer Beobachter, die ebenfalls Unternehmen beobachten, stattfinden.¹²⁰⁴ Bei der Übernahme seitens der Unternehmen ist zu beachten, dass auch hier wieder ihre Gegenüber in der Kommunikation die Schemata als geeignet identifizieren müssen. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn es sich um ein Gegenüber handelt, das bereits andere Unternehmen mittels der Schemata beobachtet hat.

Unabhängig ob die Übertragung vom Beobachter oder von den Rechnung legenden Unternehmen ausgeht, wird die Beobachtung mithilfe bestimmter Schemata zu einem sich selbst verstärkenden Zirkel. Auch in systemtheoretischer Perspektive gilt, je mehr Unternehmen die Schemata anwenden und je größer die Zahl der Beobachter ist, die anhand bestimmter Schemata beobachten, desto eher setzen sie sich durch.¹²⁰⁵ Die Schemata werden in einem durch die Kommunikationsteilnehmer begrenzten Raum institutionalisiert. Dabei ist Raum hier nicht unbedingt örtlich zu verstehen, sondern vielmehr als ein Bereich, in dem regelmäßig Beobachtungen mittels der Schemata stattfinden. Institutionalisation bedeutet jedoch stets, dass Konsens über die Anwendung bestimmter Beobachtungsschemata in der Rechnungslegung unterstellt wird. Diese Unterstellung führt dazu, dass die Schemata weniger angezweifelt werden. Dadurch erhalten die Schemata dann auch Geltung.¹²⁰⁶ Wenn die Selbstbeschreibung eines Unternehmens nicht die ihr zugedachte Funktion erfüllt, das Unternehmen für andere kalkulierbar zu machen, werden nicht sofort die Beobachtungsschemata hinterfragt.¹²⁰⁷ Das Vertrauen in die Institution ist zu wahren. Deutungshilfen erklären das abweichende Verhalten in einer Weise, die es zulässt, weiter Konsens zu unterstellen. Das geschieht, indem die Ursache für die Abweichung als außerhalb der Erwartung liegend klassifiziert wird. Es können übernatürliche Kräfte, Schuldzuweisungen, Stereotypen zur Erklärung herangezogen werden. Das alles lenkt von der Erwartung ab und sucht die Ursache abweichenden Verhaltens, die dann entweder bekämpft oder resigniert zur Kenntnis genommen werden kann. Somit wird zumeist an der Art und Weise der Anwendung der Schemata gezweifelt.¹²⁰⁸

An dieser Stelle ist exkursorisch darauf hinzuweisen, dass Rechnungslegung ihre Funktion der Steigerung der Wahrscheinlichkeit wirtschaftlicher Kommunikation nur dann erfüllen kann, wenn sowohl Vertrauen in die Schemata als auch deren Anwendung besteht.¹²⁰⁹ Vertrauen in

¹²⁰⁴ Vgl. Seidl, D. (2007), S. 711. Als andere Beobachter kommen im Falle der Rechnungslegung insbesondere Investoren, Analysten und Wirtschaftsprüfer in Betracht.

¹²⁰⁵ Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 75. Die Neoklassik würde hier von positiven Netzwerkeffekten sprechen.

¹²⁰⁶ Es ist nochmals zu betonen, dass es sich lediglich um eine kommunikative Konsensunterstellung handelt. Von dieser ist ein faktischer Konsens, bei dem ein Gleichklang zwischen verschiedenen psychischen Systemen notwendig ist, zu unterscheiden. Die Schemata ziehen sich durch die Unterstellung in Münchhausenmanier am eigenen Zopf aus dem Sumpf. Vgl. Pelzer, P. (2007), S. 116. Das gilt analog für die Systemtheorie und den selbstreferenziellen Aufbau von Systemen.

¹²⁰⁷ Die Institutionalisation gibt zugleich Anlass, normativ an den Schemata festzuhalten.

¹²⁰⁸ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 38. Luhmann erläutert in diesem Zusammenhang jedoch den Umgang mit Abweichungen von einer Norm.

¹²⁰⁹ Allgemein wird durch Vertrauen in Verfahren Handeln in Erleben transformiert. Das lässt Konstruktionen als gegebene Fakten erscheinen. Vgl. Latour, B./Woolgar, S. (1986), S. 240; Berger, P. L./Luckmann, T. (2009), S. 20. Diesen Zusammenhang von Verfahren und den mit ihrer Hilfe erzeugten Ergebnissen stellt Heintz anhand von

die Anwendung kann beispielsweise durch geeignete Schulungen und Anforderungen an den Berufsstand gestützt werden. Funktional äquivalent zur Vertrauen ist Kontrolle. Kontrolle kann Vertrauen demnach ersetzen. Kontrolle kann entweder individuell oder ebenfalls in institutionalisierter Form durch die pflichtmäßige Jahresabschlussprüfung erreicht werden. Damit verschiebt sich jedoch das Vertrauensproblem auf die Ebene der Prüfung. Darauf reagieren wiederum Enforcement-Organisationen. Es ist festzuhalten, dass sowohl Ausbildung als auch Prüfung und Enforcement einen Beitrag zur Sicherung der Funktionsfähigkeit wirtschaftlicher Kommunikation leisten. Rechnungslegung ist erst eingebettet in ein Geflecht aus anderen Institutionen funktionsfähig, da hier nicht gleichzeitig alles angezweifelt werden kann.

Der Anwendungsbereich bestimmter Beobachtungsschemata ist die innere Umwelt der Kommunikationsteilnehmer. Innerhalb der Wirtschaft handelt es sich um den Markt. Dieser ermöglicht den Ein- und Austritt von Beobachtern. Sie sind so lange Teilnehmer des Marktes, wie sie die Beobachtungsschemata anwenden.¹²¹⁰ Der Markt selbst ist dynamisch. Der Kern der Rechnungslegung entsteht somit aus der Wirtschaft heraus, aus der Notwendigkeit, Unternehmen als Kommunikationsteilnehmer kalkulierbar zu machen. Der Prozess der Institutionalisierung in einem gegenseitigen Beobachtungsraum kann nicht ausschließen, dass in einem anderen Raum anders beobachtet wird. Somit kann es dort zur Institutionalisierung anderer Schemata kommen. Wechseln die Teilnehmer, so können mehrere institutionalisierte Schemata in Konflikt geraten, sofern beide Seiten beabsichtigen, an ihrem bisher verwendeten Beobachtungsschema festzuhalten.¹²¹¹ Die Konsensunterstellung, die aufgrund der Institutionalisierung der Schemata gilt, scheint es eher zu rechtfertigen, normativ an ihnen festzuhalten.¹²¹² Ein Konflikt ist ebenfalls denkbar, wenn ein Unternehmen keine Selbstbeschreibung anhand bestimmter Beobachtungsschemata zur Verfügung stellt und daran ebenfalls festhält. Beide Partner erwarten in dieser Situation normativ die Verwendung bestimmter Beobachtungsschemata in der Rechnungslegung. Die Erwartungen hinsichtlich der Rechnungslegung sind dabei zunächst private Normen. „Privat“ kennzeichnet hier Normen, die nicht Teil des Rechts sind, also wirtschaftliche, wissenschaftliche, religiöse usw. Erwartungen, die im Enttäuschungsfall beibehalten werden sollen.¹²¹³ Die Normen der Kommunikations-

Beispielen aus der experimentellen Physik dar. Ergebnisse gelten dort als richtig, solange davon ausgegangen wird, dass die Apparatur zur Messung verlässlich funktioniert. Umgekehrt kann von einer verlässlichen Ermittlung nur ausgegangen werden, wenn man die Richtigkeit der Werte annimmt. Vgl. Heintz, B. (2007), S. 77.

¹²¹⁰ Neue Teilnehmer können auch andere Schemata in den Markt einbringen. Auch kann sich durch die noch zu zeigenden Rückwirkungen zwischen den Schemata und den Unternehmen ihre Verwendung im Markt ändern. Vgl. Seidl, D. (2007), S. 711. Dieser spricht hier jedoch von einem Netzwerk aus gegenseitigen Beobachtungen. Das ist dem nicht mit der Systemtheorie identischen Beobachteransatz geschuldet.

¹²¹¹ Die Entschlossenheit, im Enttäuschungsfall nicht zu lernen, kennzeichnet normatives Erwarten. Diese Ignoranz kann so nicht offen zutage treten, sondern muss begründet werden. Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 37. Im Falle der Verwendung institutionalisierter Schemata ergibt sich die Begründung aus dem unterstellten Konsens ihrer Anwendung. Bei der Nichtanwendung ist eine derartige Begründung nicht direkt greifbar.

¹²¹² Prozesse der Institutionalisierung und Normierung wirken somit gegenseitig verstärkend, aber auch, wie oben am Beispiel des Rechtssystems gezeigt wurde, auch paradox. Die Norm nimmt stets auch die Möglichkeit der Abweichung in den Blick, während eine Institution alternativlose Geltung unterstellt. Vgl. Kapitel 5.2.3.

¹²¹³ Erfüllung von Normen ist unter dem Modebegriff „Compliance“ ein Zentralthema in der modernen Gesellschaft. Vgl. Ortmann, G. (2008), S. 172

teilnehmer können voneinander abweichen, sodass stets eine enttäuscht wird. Das wiederum kann zum Abbruch der Kommunikation führen.

Es liegt in der Funktion des Rechts, normative Erwartungen sozial zu stabilisieren.¹²¹⁴ Konkret im Fall der Rechnungslegung greift das Recht Erwartungen hinsichtlich der Selbstbeschreibung auf und überlagert eine mögliche Abweichung durch den Code von Recht und Unrecht. Zur Herbeiführung einer kollektiv bindenden Entscheidung darüber, was fortan als Recht und Unrecht gelten soll, ist das Recht auf die Politik angewiesen. Die Institutionalisierung einer Norm führt dazu, dass sie als objektiv gegeben erscheint. Dadurch erscheint sie nicht als externe Forderung und erleichtert es so, sich nach ihr zu richten.¹²¹⁵ Durch die Anknüpfung dieser beiden Funktionssysteme an die Rechnungslegung können nationalstaatliche Formen der Rechnungslegung entstehen. Diese beiden Funktionssysteme operieren zwar unter einem globalen Code, sind jedoch intern regional differenziert. Das bedeutet, dass der Code durch nationale Organisationen operationalisiert wird. Nationale Gerichte entscheiden über Recht und Unrecht. Nationalstaaten führen für ihr territorial abgegrenztes Gebiet kollektiv bindende Entscheidungen herbei. Die Wirtschaft hingegen bildet intern Grenzen durch verschiedene Beobachtungsräume in Form von Märkten. Diese stimmen nicht notwendig mit den territorialen Abgrenzungen von Recht und Politik überein. Zu Beginn der funktionalen Differenzierung lagen die Beobachtungsräume der Wirtschaft jedoch zumeist innerhalb der territorialen Grenzen. Somit war eine Institutionalisierung der Beobachtungsschemata der Rechnungslegung unter dem globalen Code mittels regional spezifischer Programme möglich.¹²¹⁶ Im Rahmen des Institutionalisierungsprozesses entscheidet die Politik, welche Schemata künftig anzuwenden sind. Dies geschieht entweder im Rahmen der Zentralorganisation des Staates, durch Festlegung in Gesetzen oder durch Übertragung entsprechender Kompetenzen an Organisationen in der Peripherie des Rechts.¹²¹⁷ In beiden Fällen führt es dazu, dass die Schemata künftig extern an den Markt herangetragen werden. Beobachter und Unternehmen greifen diese zur Beobachtung bzw. Erstellung des Abschlusses auf.

In den so begrenzten Räumen haben sich unterschiedliche Beobachtungsschemata stabilisiert und zur Ausbildung nationalstaatlicher Unterschiede in der Rechnungslegung beigetragen.¹²¹⁸

¹²¹⁴ Siehe Kapitel 5.2.3.

¹²¹⁵ Vgl. Luhmann, N. (1969), S. 33.

¹²¹⁶ Nicht nur die Rechnungslegung, sondern auch die weiteren Mechanismen in ihrem Umfeld, wie Prüfung und Enforcement, sind in nationalen Beobachtungsräumen institutionalisiert. Vgl. Wagenhofer, A. (2002), S. 231. Sie bedingen sich dort gegenseitig und entwickeln sich durch gegenseitige Irritationen parallel. Die Organisationen, welche zur Institutionalisierung beitragen, sind miteinander strukturell gekoppelt. Dennoch handelt es sich um jeweils geschlossene Systeme, die jeweils die eigene Autopoiesis fortsetzen.

¹²¹⁷ Welche Form hier gewählt wird, entscheidet dabei jede staatliche Organisation aus sich heraus. So besteht beispielweise in Deutschland und den USA eine andere Historie, die in Bezug auf die Entscheidungen in der Rechnungslegung ebenfalls andere Formen wahrscheinlich werden lassen, ohne jedoch zwingend auf etwas Bestimmtes hinauszulaufen. Zudem bietet sich für den Staat die Möglichkeit, durch Bezugnahme auf die Rechnungslegung seine eigene Zahlungsunfähigkeit zu bekämpfen, indem er die Steuerermittlung anschließt. Dadurch wird der Staat selbst zum Beobachter der Unternehmen und muss geeignete Schemata identifizieren.

¹²¹⁸ Siehe zu möglichen Einflussfaktoren auf die Entstehung national unterschiedlicher Ausprägungen Fußnote 139 auf S. 26.

Warum genau sich die spezifischen Beobachtungsschemata in der uns bekannten Form, also HGB, US-GAAP und andere nationale Formen, in ihrer konkreten Ausgestaltung bilden, liegt außerhalb des Anwendungsbereichs der Systemtheorie. Die Antwort müsste auf Basis der obigen Ausführungen mit „Zufall“ beantwortet werden. Der erste Kontakt zwischen Unternehmen und anderen Kommunikationsteilnehmern in ihrer Umwelt führt zu kontingenten Festlegungen, die auch anders hätten ausfallen können. Die Frage, auf die mithilfe der Systemtheorie eine Antwort gefunden werden kann, lautet: Wie bilden sich diese Schemata? Sie ist hiermit beantwortet. Entscheidend ist, dass die Schemata beobachtet werden können und somit funktionieren. Damit ist der Ausgangspunkt für die Entstehung einer internationalen Form der Rechnungslegung bereits markiert. Bevor jedoch genauer bestimmt werden kann, auf welches Problem die IASO mit ihrer Entstehung reagiert und wie sich die Organisation im Verlauf ihrer Geschichte wandelt, werden die Ausführungen zur Rechnungslegung auf einer allgemeinen Ebene ergänzt.

6.1.4 Rückwirkungen zwischen Beobachtungsschemata und Unternehmen

Die Ausführungen zur Rechnungslegung haben mit der Feststellung der Differenz von Strukturen, Selbstbeschreibung und deren offizieller Form begonnen. Jedoch können Rückwirkungen zwischen den einzelnen Ebenen bestehen. Deren Beschreibung bildet den Inhalt dieses Kapitels.

Die Selbstbeschreibung eines Unternehmens ist, wie oben bereits gezeigt wurde, stets vereinfachend. Sie umfasst niemals alles, was das Unternehmen ausmacht. Daneben handelt es sich bei Struktur und Beschreibung um zwei getrennte Ebenen, die allein aus diesem Grund nicht identisch sein können. Dennoch können von einer Selbstbeschreibung Rückwirkungen auf die Operationen des Unternehmens ausgehen, sofern sich dieses intern nach der Beschreibung richtet.¹²¹⁹ Das gilt auch für den Jahresabschluss. Dieser wird zwar ursprünglich für Externe angefertigt, um die Bildung von Erwartungen an das Unternehmen zu ermöglichen, aber es ist nicht ausgeschlossen, dass das Unternehmen seine eigenen Operationen ebenfalls daran orientiert. Das Unternehmen berücksichtigt den Jahresabschluss dann bei seinen Entscheidungen. In letzterem Fall stimmen offizielle und interne Selbstbeschreibung zumindest teilweise überein. Zudem kann das Unternehmen im Spiegel des Marktes beobachten, wie andere auf seine offizielle Selbstbeschreibung in Form des Jahresabschlusses reagieren. Dadurch kann das Unternehmen Rückschlüsse auf sich selbst ziehen und versuchen, seine offizielle Selbstbeschreibung mittels eigener Operationen zu beeinflussen.¹²²⁰

Der Inhalt einer Selbstbeschreibung ist nicht allein durch die Strukturen des Systems bestimmt, sondern auch, oder sogar insbesondere, durch die ihr zugrunde liegenden Unterscheidungen. Erst eine Unterscheidung zusammen mit einer an sie anschließenden Bezeichnung führt zu einer Beobachtung. Das gilt auch für die Selbstbeobachtung, auf der die Selbstbeschreibung des Systems aufbaut. Im Falle der Rechnungslegung werden die Beobachtungsschemata in der

¹²¹⁹ Die Selbstbeschreibung beruht stets auf einer Selbstbeobachtung. Vgl. Tacke, V. (2001), S. 149; Tratschin, L. (2007), S. 169.

¹²²⁰ Vgl. Heßling, A. F./Pahl, H. (2006), S. 213 f.

Regel extern an die Unternehmen, meist in institutionalisierter Form (IFRS, HGB oder sonstige nationale Schemata), herangetragen.¹²²¹ Die Festlegungen in den Sinndimensionen bestimmen, wie bereits gezeigt, zunächst die Beobachter, indem sie für sich selbst geeignete Schemata identifizieren und an die Unternehmen herantragen.¹²²² Im Anschluss an die Institutionalisierung durch Recht und Politik werden die Schemata an beide extern herangetragen. Dabei ist zu beachten, dass in Wirtschaft, Recht und Politik damit jeweils etwas anderes verbunden ist.

Die Institutionalisierung unterstützt diese Übertragung, indem sie unterstellt, über die Schemata bestünde Konsens und sie würden alternativlos gelten. Das einzelne Unternehmen stellt ihre Geltung nicht infrage, sodass die theoretisch bestehende Möglichkeit der anderen Sinnfestlegung zur Beobachtung nicht in den Blick gerät. Umgekehrt führt die Übertragung von Außen dazu, dass die Unternehmen besonders deutlich erkennen, dass sich die Schemata nicht zwangsläufig aus ihren Strukturen ergeben. Die Differenz von Selbstbeschreibung in Form des Jahresabschlusses und inneren Strukturen der Unternehmen wird offenbar.

Für die Unternehmen eröffnet diese Einsicht zwei alternative Vorgehensweisen. Die Schemata können tatsächlich zur Selbstbeobachtung herangezogen oder lediglich ausgefüllt werden, ohne sie in direkten Bezug zu den eigenen Strukturen zu bringen.¹²²³ Werden die Schemata tatsächlich zur Selbstbeobachtung genutzt, können dadurch Einblicke in die eigenen Strukturen entstehen, die dem Unternehmen bisher aufgrund anderer Beobachtungsschemata verborgen geblieben sind.¹²²⁴ Das wiederum kann zu Irritationen des Unternehmens führen und intern zur Informationsverarbeitung anregen. Dadurch kann es zur Änderung der Strukturen des Unternehmens kommen. Damit ist lediglich gesagt, dass die Beobachtung Veränderungen der Strukturen hervorrufen kann. Es bleibt unbestimmt, ob diese Änderungen positiv oder negativ, als erwünscht oder unerwünscht beurteilt werden.¹²²⁵ Umgekehrt können die Schemata, wenn die Differenz zwischen eigenen Strukturen und den Selbstbeschreibungen einmal erkannt ist, lediglich ausgefüllt werden. In diesem Fall geben die Unternehmen lediglich vor, eine Selbstbeschreibung anhand der Schemata anzufertigen, beschreiben jedoch etwas anderes. Derartige Abweichungen sind insbesondere dann zu erwarten, wenn sie nicht bzw. nur schwer durch den externen Beobachter beobachtet werden können und so eine Entdeckung unwahrscheinlich ist.¹²²⁶

¹²²¹ Die Ausgangsbasis der doppelten Kontingenz, in der die Unternehmen freiwillig eine Selbstbeschreibung zur Verfügung stellen, ist so nicht mehr gegeben. Darüber hinaus können Unternehmen stets freiwillig ergänzende Beschreibungen zur Verfügung stellen, um sich als besonders offen und gut kalkulierbar darzustellen. Sie verfolgen dann einen intern gesetzten Zweck.

¹²²² Die Beobachter rechnen dabei vereinfachend im Medium der Kausalität zu. Der Beobachter misst einem Sachverhalt aufgrund seiner eigenen Historie eine bestimmte Bedeutung bei.

¹²²³ Vgl. Baecker, D. (1992), S. 174.

¹²²⁴ Die Unterscheidungen bestimmen sowohl, was sichtbar wird, als auch was unsichtbar bleibt.

¹²²⁵ Dieses Urteil wäre wiederum eine Konstruktion, die auch anders hätte ausfallen können.

¹²²⁶ Seidl wirft diese Fragen in Bezug auf Corporate Governance Kodizes auf. Er sieht es jedoch als Regelfall an, dass die Unternehmen im Einklang mit der Selbstbeschreibung handeln, dass also Schein und Sein übereinstimmen. Vgl. Seidl, D. (2007), S. 720. Diese Aussage fußt auf der Annahme, dass das Unternehmen zur Fortsetzung seiner Autopoiesis auf die Teilnahme an wirtschaftlicher Kommunikation angewiesen ist.

In beiden Fällen ist zu fragen, ob sie sich ohne die Vorgabe der Schemata und die damit erzeugte Selbstbeschreibung in Form des Jahresabschlusses ebenso verhalten hätten.¹²²⁷ Ein typisches Beispiel für durch die offizielle Selbstbeschreibung induzierte Entscheidungen von Unternehmen, welche sich aus den angewandten Beobachtungsschemata ergeben, sind Sale-and-Lease-Back-Transaktionen. Es handelt sich um Geschäfte, die lediglich deshalb durchgeführt werden, um bestimmte Vermögensgegenstände nicht im eigenen Jahresabschluss ausweisen zu müssen. Umgekehrt können auch Schulden zu niedrig ausgewiesen werden, wie beispielsweise der Fall Lehman verdeutlicht.¹²²⁸ Einflüsse sind immer dann zu beobachten, wenn Maßnahmen aufgrund bestimmter Beobachtungsschemata der Rechnungslegung unterbleiben oder nur ihretwegen ergriffen werden. Daran zeigt sich besonders deutlich, dass die zugrunde liegende Unterscheidung bestimmt, was fortan im System als Realität gilt.¹²²⁹

Jedoch gehen nicht nur von den Beobachtungsschemata Rückwirkungen auf die mit ihrer Hilfe beobachteten Unternehmen aus. Die Anwendung bzw. Nichtanwendung der Beobachtungsschemata bei der Selbstbeschreibung durch die Unternehmen wirkt sich umgekehrt auch auf die Schemata aus.¹²³⁰ Zunächst ist festzuhalten, dass Einhaltung und Nichteinhaltung der Schemata stets als zwei Seiten einer Unterscheidung gleichzeitig gegeben sind. Eine Erwartung schafft immer zugleich die Möglichkeit, sich abweichend zu verhalten. Die beiden Seiten bedingen sich gegenseitig, aber nur eine kann aktuell gewählt werden.¹²³¹ Solange die Möglichkeit des abweichenden Verhaltens besteht, sind die Schemata noch in Kraft.¹²³² Erstellen die Unternehmen jedoch tatsächlich fortwährend nicht mit den Schemata konforme Selbstbeschreibungen, so kann auf einen Änderungsbedarf der Schemata geschlossen werden.¹²³³ Ständige Änderungen würden jedoch der Stabilisierung von Erwartungen genau entgegenwirken. Zudem könnten Änderungen der Unternehmen nicht mehr beobachtet werden, wenn sich die Schemata ändern.¹²³⁴ Es ist somit eine Balance zwischen Stabilität und Aktualität der Schemata zu finden. Solange die Schemata trotz tatsächlicher Abweichungen beibehalten werden sollen, sie also normativ erwartet werden, sind insbesondere Deutungshilfen zur Er-

¹²²⁷ Werden diese eingehalten, obwohl sie nicht zum eigenen Unternehmen passen, können sich die Strukturen ändern. Vgl. Seidl, D. (2007), S. 720.

¹²²⁸ Eine umfassende Beschreibung des Vorgehens, welches unter den Namen „Repo 105“ bekannt war, enthält United States Bankruptcy Court (2010).

¹²²⁹ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 418.

¹²³⁰ Vgl. Pelzer, P. (2007), S. 114. Diese Einsicht findet sich handlungstheoretisch formuliert auch bei Ortmann, G. (2004), S. 42. Nicht nur die Norm bestimmt das Handeln, sondern umgekehrt auch das Handeln die Norm.

¹²³¹ Vgl. Pelzer, P. (2007), S. 115.

¹²³² So basiert Macht im politischen System auch allein auf der Möglichkeit, diese zu zeigen. Sie muss nicht permanent demonstriert werden. Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 69 ff. Luhmann spricht hier von „Brauchbarer Illegalität“, vgl. Luhmann, N. (1995), S. 304 ff. Dem Normenverstoß an sich spricht beispielsweise auch Sjöberg positive Wirkungen zu. Vgl. Sjöberg, G. (1960), S. 201.

¹²³³ Vgl. Baecker, D. (1992), S. 174.

¹²³⁴ Vgl. Kabalak, A./Klett, D./Priddat, B. P. (2007), S. 72.

klärung der Abweichungen erforderlich. Meist klassifizieren diese den Grund für die Abweichung als außerhalb der Schemata liegend.¹²³⁵

Zusätzlich ist zu bedenken, dass die Schemata lediglich festlegen, welche Unterscheidungen anzuwenden sind. Sie geben jedoch nicht konkret die Zuordnung der Werte vor, sodass für die Unternehmen stets ein Anwendungsspielraum verbleibt. Die Schemata können insofern analog zu den jeweils spezifischen Codes der Funktionssysteme gesehen werden. Die Zuordnung der Werte zu einer Seite der beiden Seiten übernehmen Programme. Damit hängen die im Jahresabschluss dargestellten Werte und deren Interpretation im Wesentlichen nicht von den Schemata selbst, sondern eben diesen ergänzenden Programmen ab.¹²³⁶ Die Programme der Unternehmen respezifizieren die Schemata.¹²³⁷ Dieser Zusammenhang lässt sich auch anhand der allgemeinen Differenz von Medium und Form beschreiben. Die Schemata können als Medium angesehen werden, aus dem Jahresabschlüsse als Formen gebildet werden, die sich als feste Kopplungen dem Medium einprägen.¹²³⁸ Die Schemata sind nicht objektiv gegeben, sondern entstehen in einem sozialen Prozess, in dem sich gegebene Schemata und gelebte Praxis gegenseitig annähern. Jedes Schema kann im Nachhinein gerechtfertigt werden. Aber der Prozess seiner Entstehung aus freiwilliger Anwendung, Verbreitung, normativer Erwartung und anschließender Respezifikation macht es unmöglich, im Voraus das Ergebnis zu bestimmen.¹²³⁹

6.1.5 Zwischenfazit

Dieses Kapitel verfolgt das Ziel, das systemtheoretische Instrumentarium auf die Rechnungslegung zu übertragen und somit Einblicke in deren Funktion und Einbettung in die durch soziale Systeme konstruierte Welt zu ermöglichen. Dabei wurde ihr eigener Beitrag zu dieser Konstruktion beleuchtet. Es wurde gezeigt, dass die Rechnungslegung Unternehmen in ihren wirtschaftlich relevanten Teilbereichen sichtbar macht, indem sie mittels bestimmter Unterscheidungen auf das Rechnungswesen, das wirtschaftsbezogene Gedächtnis der Unternehmen, zugreift. Die Unterscheidungen bestimmen stets, was sichtbar wird und was im Ver-

¹²³⁵ Es wird nach Schuldigen gesucht. Diese finden sich meist in Form der anwendenden Unternehmen und dort wiederum in Form einer verantwortlichen Person. Ihr wird die Verantwortung zugerechnet. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 197. Siehe auch Kapitel 5.3.2.3.

¹²³⁶ Die Schemata setzende Organisation könnte versuchen, die Zuordnung bereits über eigene Programme zu regeln. Hier wäre beispielsweise an die Interpretationen des IFRIC oder das Rahmenkonzept zu denken. Siehe dazu Kapitel 6.2.4. Schemata können jedoch niemals vollständig sein, und so würde die Schemata setzende Organisation nur eigene Entscheidungen an die Stelle der Unternehmensentscheidungen setzen. Vgl. Pelzer, P. (2007), S. 114; Seidl, D. (2007), S. 716 ff. Seidl spricht jedoch nicht von Programmen, sondern von ergänzenden Beobachtungsschemata. Das liegt darin begründet, dass seine Ausführungen auf der Beobachter-Theorie und nicht der Systemtheorie basieren.

¹²³⁷ Vgl. Baecker, D. (1992), S. 178; Seidl, D. (2007), S. 717. Das bedeutet auch, dass die Unternehmen die Auswahl der Unterscheidung sinngelitet treffen müssen. Sie ist nicht vorgegeben. Allerdings ist die Zuschreibung von Sinn wiederum ein Konstrukt. An der Art der bereitgehaltenen Informationen kann abgelesen werden, mit welcher Reaktion der Entscheider gerechnet hat. Er konstruiert Erwartungen, da nur diese Entscheidungen ermöglichen.

¹²³⁸ Siehe zur Differenz von Medium und Form Kapitel 5.4.1.

¹²³⁹ Es kann keine Letztbegründung geben. Vgl. Pelzer, P. (2007), S. 115.

borgenen bleibt. Die Unternehmen stimmen nicht mit ihrer Selbstbeschreibung in Form des Jahresabschlusses überein.

Dennoch kann diese Selbstbeschreibung Unsicherheit absorbieren und dazu beitragen, wirtschaftliche Kommunikation wahrscheinlicher zu machen. Welche Formen dabei konkret entstehen, kann mittels der Systemtheorie nicht beantwortet werden. Sie verdeutlicht jedoch, dass die Entstehung bestimmter Formen von kontingenten Sinnfestlegungen abhängt. Rechnungslegung spiegelt die Beziehung zwischen Wirtschaft und Unternehmen wider.¹²⁴⁰ Ihre konkrete Ausgestaltung variiert im Zeitablauf ausgelöst durch Veränderungen insbesondere in diesen beiden Systemen. Diese wiederum ändern sich ebenfalls selbst, wenn Irritationen in der Umwelt sie dazu veranlassen.¹²⁴¹ Daneben wurde bereits deutlich, dass die Rechnungslegung ihre Funktion erst zusammen mit anderen Mechanismen in geeigneter Weise erfüllt, die durch diverse Organisationen stabilisiert werden. Änderungen in diesen können ebenfalls zu Veränderungen der Rechnungslegung führen.

Vor diesem Hintergrund scheint der Wandel der Internationalen Rechnungslegung bereits nicht mehr erklärungsbedürftig, sondern der zu erwartende Regelfall zu sein. Die Internationale Rechnungslegung ist eine Episode im Kontinuum der sich ständig ändernden Rechnungslegung. Bereits an dieser Stelle kann festgehalten werden, dass ihre weitere Entwicklung nicht konkret vorhersehbar ist. Sie wird jedoch ebenso durch die sich ändernden Verhältnisse zwischen Unternehmen, Wirtschaft und anderen Funktionssystemen der Gesellschaft und deren Organisationen ausgelöst, wie auch bereits ihre Entstehung. Der genaue Grund für ihre Entstehung kann nicht angegeben werden. Es lassen sich stattdessen zahlreiche mehr oder weniger plausible Gründe anführen. Die folgenden Beispiele verdeutlichen die Vielfalt:¹²⁴²

¹²⁴⁰ Das ist der konstante Kern der Rechnungslegung, welcher über Jahrhunderte hinweg beobachtbar ist. Vgl. beispielsweise Baecker, D. (1992) und Power, M. (2009), Erster mit und Zweiter ohne systemtheoretischen Hintergrund.

¹²⁴¹ Es ist daran zu erinnern, dass die Elemente der Systeme aus momenthaften Ereignissen bestehen. Sie vergehen im Moment ihres Entstehens. Lediglich die operationsleitenden Strukturen der Systeme sind von gewisser Dauer. Aber auch sie können durch die laufenden Operationen geändert werden.

¹²⁴² Die Auflistung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie beschränkt sich vielmehr auf die Begründungen, die in an deutschen Universitäten häufig verwendeten Lehrbüchern zu finden sind. Durch die Verwendung im Lehrbetrieb ist davon auszugehen, dass diese Begründungen besonders verbreitet sind und entsprechend als die „wahren“ Gründe angesehen werden. Diese Aufzählung ließe mit Blick in die umfassende Fachliteratur nahezu beliebig erweitern.

Gründe für Entstehung der Internationalen Rechnungslegung	Quelle
Internationale Kapitalmärkte	Wagenhofer, A. (2005), S. 5 ff.; Buchholz, R. (2008), S. 1 ff., S. 21 f.; Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (2010), S. 39; Ruhnke, K. (2008), S. 18 f., S. 62 f.; Coenenberg, A. G. et al. (2009), S. 12 ff., 51; Baetge, J. et al. (2007), S. 52
Internationalisierung der Wirtschaft	Wagenhofer, A. (2005), S. 10 ff.; Pellens, B. et al. (2008), S. 40 ff.
Interne Steuerung des Unternehmens	Wagenhofer, A. (2005), S. 12 ff.; Ruhnke, K. (2008), S. 63, S. 90 f.; Coenenberg, A. G. et al. (2009), S. 15 f.
Vergleichbarkeit/Standardisierung	Buchholz, R. (2008), S. 1 ff.; Federmann, R. (2006), S. 16; Heuser, P.J./Theile, C. (2009), S. 7; Ruhnke, K. (2008), S. 62 f., S. 229 ff.; Pellens, B. et al. (2008), S. 49 ff., S. 82 f., S. 86, S. 117; Coenenberg, A. G. et al. (2009), S. 11, S. 51, 58; Baetge, J. et al. (2007), S. 52
Börsenvorschriften	Buchholz, R. (2008), S. 1 f.; Federmann, R. (2006), S. 14; Pellens, B. et al. (2008), S. 47; Coenenberg, A. G. et al. (2009), S. 15; Baetge, J. et al. (2007), S. 61 f.
Zeit- und Kostenersparnis	Buchholz, R. (2008), S. 1 ff.
Schaffung eines einheitlichen Weltstandards	Buchholz, R. (2008), S. 20

Tabelle 7: Gründe für die Entstehung der Internationalen Rechnungslegung und der IASO¹²⁴³

Die Gründe entstehen durch Beobachtungen im Medium der Kausalität. Es handelt sich um Konstruktionen. Gleiches gilt für Erklärungen des Wandels der Internationalen Rechnungslegung, die darauf zielen, die auslösenden Ursachen zu bestimmen.¹²⁴⁴ Bei dieser Form der Untersuchung wird oftmals das „Wie“ vernachlässigt. Vereinzelt finden sich Aussagen wie „über die Ausübung politischer Macht“, „personelle Verflechtungen“ usw., jedoch ohne Bezug zu einem übergeordneten methodischen Bezugsrahmen. Ein solcher ist notwendigerweise komplex, um der Komplexität des beobachteten Sachverhalts Rechnung tragen zu können. Einen möglichen Bezugsrahmen stellt die Systemtheorie dar. Ihre Grundannahmen ebenso wie

¹²⁴³ Eigene Darstellung.

¹²⁴⁴ Der Wandel findet in den Lehrbüchern noch keine umfassende Berücksichtigung. Beispielfhaft sei auf die Arbeiten von Abbott, K. W./Snidal, D. (2001); Mattli, W./Büthe, T. (2005); Perry, J./Nölke, A. (2005) und Botzem, S./Hofmann, J. (2009) sowie die weiteren in Kapitel 2.4 dieser Arbeit zitierten Quellen verwiesen.

einige Ausführungen zu verschiedenen Arten sozialer Systeme wurden im Rahmen dieser Arbeit dargestellt. Dabei ist zu beachten, dass die Systemtheorie in ihrer Komplexität weit über das hier vorgestellte Maß hinaus reicht. Die Ausführungen beschränken sich auf spezifische Aspekte der Theorie, die besonders geeignet erscheinen, die Mechanismen aufzuzeigen, die bei Entstehung und Wandel der Internationalen Rechnungslegung wirksam werden.¹²⁴⁵ Im weiteren Verlauf dieser Arbeit wird eine Antwort auf die Frage gegeben: „Wie wandelt sich die Internationale Rechnungslegung?“

6.2 Rechnungslegung in ihrer internationalen Form

Im vorherigen Kapitel wurde Rechnungslegung als eine offizielle Selbstbeschreibung der Unternehmen vorgestellt, welche sowohl deren Bezug zur Wirtschaft widerspiegelt, als auch an diese gerichtet ist. Es wurde gezeigt, wie es zu verschiedenen Ausgestaltungen in unterschiedlichen Beobachtungsräumen und im Zeitablauf kommt. Dabei wurde die Entstehung nationaler Formen der Rechnungslegung auf die Institutionalisierung durch Recht und Politik zurückgeführt. Innerhalb der verschiedenen Beobachtungsräume haben Prozesse der gegenseitigen Respezifikation von Beobachtungsschemata und deren Anwendung in Verbindung mit verschiedenen Mechanismen der Institutionalisierung und Normierung zu unterschiedlichen Formen der Rechnungslegung geführt. Dabei können Änderungen der Sinnfestlegungen sowohl von Unternehmen und Beobachtern als auch von Organisationen ausgehen, die zur Institutionalisierung der Rechnungslegung und weiterer Mechanismen in ihrem Umfeld beitragen. Beispiele für Letztere sind die Schemata setzenden Organisationen, aber auch Prüfungs- und Enforcement-Organisationen. Diese Systeme tragen zur gegenseitigen Beobachtung bei, weisen den Ereignissen jedoch aufgrund der Einbettung in ihre je eigenen Operationen unterschiedlichen Sinn zu. Die verschiedenen Formen der Rechnungslegung sind demnach das Ergebnis evolutorischer Prozesse und nicht planmäßig entstandene Formen. Die jeweilige konkrete Ausgestaltung ist dem Zufall geschuldet. Jedoch ist die Komplexität in einem Beobachtungsraum bereits reduziert und die Realität vorstrukturiert. Die Beobachter in einem Beobachtungsraum halten sich bei ihren eigenen Selektionen an die in diesem Raum vorstrukturierte Realität.

Die Situation einer in verschiedene nationale Beobachtungsräume fragmentierten Rechnungslegung bildet den Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen. Es stellt sich zunächst die Frage, wie die internationale Form der Rechnungslegung entsteht. Wie unterscheidet sie sich von den

¹²⁴⁵ Es handelt sich um eine notwendig vereinfachende Beschreibung. Die Festlegungen sind kontingent. Beispielsweise hätten sprachliche Aspekte, welche die Rechnungslegung als eine besondere Form derselben darstellen, stärker betont werden können. Ein Ausblick auf derartige Untersuchungen wird in Kapitel 7.2 gewagt. Auch wäre im Rahmen des Wandels eine stärkere Betonung der evolutionstheoretischen Aspekte der Arbeit denkbar gewesen. Dabei handelt es sich jedoch eher um einen Nebenplatz in der Theorie sozialer Systeme. Aus diesem Grund erscheint eine Betonung dieses Theoriebausteins im Rahmen einer Arbeit, die versucht, die Systemtheorie für das Themengebiet Rechnungslegung fruchtbar zu machen, unangemessen. Daneben erscheint der Untersuchungszeitraum als zu kurz. Die evolutionären Züge werden sich insbesondere auf Ebene der Funktionssysteme zeigen. Es wird beobachtet werden können, ob die Irritation durch die IASO zu einer Aufgabe tradierter nationaler Mechanismen und zur Institutionalisierung globaler Strukturen beiträgt.

nationalen Formen? Wie verändert sie sich? Auch diese spezielle Form der Rechnungslegung ist selbst kein System, sondern entsteht erst durch die gegenseitigen Beobachtungen verschiedener Systeme in der Wirtschaft. Die Wirtschaft bildet die innere Umwelt der an ihr teilnehmenden Systeme. Sowohl die Wirtschaft selbst als auch die teilnehmenden Systeme können durch die neue Form der Beobachtung zu Änderungen angeregt werden. Das wiederum kann weitere Systeme in der Umwelt ebenfalls zur Selbständerung veranlassen. Umgekehrt kann dadurch wiederum die Rechnungslegung beeinflusst werden.

Der Vorteil des systemtheoretischen Ansatzes ist, dass er genau diese komplexen Zusammenhänge durch die Berücksichtigung von System und Umwelt sichtbar macht. Die Rechnungslegung ist Teil der in der Gesellschaft erzeugten kommunikativen Realität und trägt selbst dazu bei, diese Realität zu erzeugen, indem sie bestimmte Sachverhalte sichtbar macht. Der sich gleichzeitig einstellende Nachteil der Systemtheorie ist, dass stets etwas vorausgesetzt werden muss, das erst später erläutert werden kann. Das gilt nicht nur für die Ebene der Theorie, sondern auch für die Systeme selbst. Jedes System operiert lediglich mittels eigener Operationen, wobei die Umwelt stets nur als inneres Konstrukt des Systems erscheint. Somit kann nicht bestimmt werden, ob das System durch seine Operationen auf Irritationen der Umwelt reagiert oder diese auslöst. Im Nachhinein kann nicht beobachtet werden, ob die Unternehmen sich erst als international beobachtet haben und dadurch ein Bedarf an internationalen Schemata der Rechnungslegung in der Wirtschaft entstand. Es können auch umgekehrt internationale Schemata die Unternehmen angeregt haben, sich selbst als international zu beobachten.¹²⁴⁶

Um einen möglichen Referenzpunkt der weiteren Untersuchungen zu bestimmen, scheint es angebracht, die Rechnungslegung in ihrer internationalen Form zu charakterisieren. Da es sich bei der Internationalen Rechnungslegung um ein allgemein beobachtbares Phänomen handelt, wird dazu auf ihre Beschreibung in Lehrbüchern zurückgegriffen. Diese Vorgehensweise basiert auf der Annahme, dass diese die gesellschaftlich kommunizierte Realität entscheidend prägen.¹²⁴⁷ Die Charakteristika werden auf der folgenden Seite in Tabelle 8 dargestellt.

¹²⁴⁶ Globale Standards nennt Stichweh „projektive Universalismen“, welche die Weltgesellschaft in ihrer Projektion vorwegnehmen. Sie unterstellen einen globalen Kommunikationszusammenhang, der als solcher noch nicht realisiert ist. Vgl. Stichweh, R. (2000/2003), S. 130 f. Dadurch können wiederum Unternehmen dazu veranlasst werden, sich selbst als international zu beobachten und ihre Strukturen globaler auszurichten. Was zuerst da war, globale Standards, globale Märkte oder globale Unternehmen lässt sich wiederum mittels der Systemtheorie nicht beantworten. Sie verweisen zirkulär aufeinander. Es kann in Analogie zum Knappheitsproblem in der Wirtschaft davon ausgegangen werden, dass hier eine paradoxe Ausgangssituation gegeben ist. Dort schafft der Zugriff ebenfalls erst das, was er zu beseitigen vorgibt. Vgl. Luhmann, N. (1988/2002), S. 177 f.

¹²⁴⁷ Die Übersicht erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Selektion erfolgte anhand der bereits zur Darstellung der Begründung der Internationalen Rechnungslegung herangezogenen Lehrbücher.

Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung	Quelle
Nicht an nationalstaatliche Grenzen gebunden; durch internationalen Standardsetzer entwickelt	Wagenhofer, A. (2005), S. 44, S. 46; Buchholz, R. (2008), S. 4 ff.
Aus sich selbst heraus nicht verbindlich; freiwillige Anwendung in der Praxis (Staaten, Börsen oder Unternehmen)	Wagenhofer, A. (2005), S. 66, S.92 f.; Buchholz, R. (2008), S. 6; Federmann, R. (2006), S. 13f.; Petersen, K./Bansbach, F. /Doernbach, E. (2009), S. 8; Heuser, P.J./Theile, C. (2009), S. 18ff.; Ruhnke, K. (2008), S. 14 ff., S. 66 ff.; Küting, K./Weber, C.-P. (2006), S. 4 f.; Pellens, B. et al. (2008), S. 96 ff.; Coenenberg, A. G. et al. (2009), S. 50, S. 53 ff.
Durch ein privatrechtliches Gremium geschaffen	Buchholz, R. (2008), S. 6, S. 14 f.; Federmann, R. (2006), S. 13 f.; Petersen, K./Bansbach, F. /Doernbach, E. (2009), S. 8; Heuser, P.J./Theile, C. (2009), S. 9 ff.; Ruhnke, K. (2008), S. 15, S. 64 f.; Küting, K./Weber, C.-P. (2006), S. 4; Pellens, B. et al. (2008), S. 81; Coenenberg, A. G., et. al (2009), S. 50 f.; Baetge, J. et al. (2007), S. 52.
Große Änderungsdynamik	Wagenhofer, A. (2005), S. 100; Federmann, R. (2006), S. 16;
Prinzipienbasierte Standards	Wagenhofer, A. (2005), S. 108; Federmann, R. (2006), S. 13; Ruhnke, K. (2008), S. 53 f.
Spezialregelungen (case law)	Buchholz, R. (2008), S. 6 ff.; Federmann, R. (2006), S. 13; Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (2010), S. 40 ff.; Heuser, P.J./Theile, C. (2009), S. 1 f.; Coenenberg, A. G. et al. (2009), S. 50.
Informationsfunktion (keine Ausschüttungsbemessung)	Buchholz, R. (2008), S. 14; Federmann, R. (2006), S. 27; Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (2010), S. 29 ff.; Petersen, K./Bansbach, F. /Doernbach, E. (2009), S. 6, 8 f.; Heuser, P.J./Theile, C. (2009), S. 2 ff, S. 59.; Ruhnke, K. (2008), S. 19, S. 217 ff.; Pellens, B. et al. (2008), S. 111 ff.; Coenenberg, A. G., et. al (2009), S. 23 f., 51; Baetge, J. et al. (2007), S. 146 f.
Fair Value Orientierung	Buchholz, R. (2008), S. 27 ff.; Heuser, P.J./Theile, C. (2009), S. 3 ff.; Ruhnke, K. (2008), S. 284 ff.

Tabelle 8: Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung¹²⁴⁸

¹²⁴⁸ Eigene Darstellung.

Die Aussagen zur Kennzeichnung der Internationalen Rechnungslegung beziehen sich überwiegend auf die Schemata der Rechnungslegung und die sie setzende Organisation, die IASO. Das ist insofern verständlich, als Rechnungslegung zuvor als Kontinuum dargestellt wurde, in dem die Internationale Rechnungslegung eine Episode darstellt. Rechnung legende Unternehmen, Beobachter und auch weitere Systeme im Umfeld der Rechnungslegung sind allen Formen der Rechnungslegung gemein. Die IASO und die von ihr erlassenen Schemata treten hingegen erst mit der Rechnungslegung in ihrer internationalen Form auf. Die IASO schafft eine neue Unterscheidung zwischen nationaler und internationaler Rechnungslegung, die es vorher als solche nicht gab. Sie strebt eine Reform an, sodass die Vergangenheit notwendig als schlechter präsentiert wird, als sie eigentlich war. Von den beiden Seiten der Unterscheidung markiert sie die internationale als Präferenzwert. Das bedingt, dass sich die Geschichte der IFRS, jetzt da sie in der Welt weit verbreitet sind, als Erfolgsgeschichte liest. Es werden Gründe gefunden, die sowohl die Entstehung als auch ihre jetzige Existenz rechtfertigen und als logische Konsequenz gegebener Ursachen darstellen.¹²⁴⁹ Dabei wird die Kontingenz der Entstehung vernachlässigt.

Wird die Kontingenz der Entstehung jedoch berücksichtigt, ist zu fragen, wie es der IASO gelungen ist, die etablierte Realitätskonstruktion, welche auf nationalen Beobachtungsräumen basiert, durch die Einführung einer neuen Unterscheidung zu verändern.¹²⁵⁰ Weiter können die Auswirkungen, die sich durch die Anwendung der Schemata auf die sie setzende Organisation ergeben, beobachtet werden.¹²⁵¹ Beide Aspekte werden im Folgenden betrachtet. Die Wahl der IASO als Referenzsystem der nachfolgenden Analysen ist dadurch motiviert, dass sie ein empirisch beobachtbares System ist, das aufgrund seiner Leistung, der Erstellung der Schemata, in der Internationalen Rechnungslegung einzigartig ist.¹²⁵² Zudem entsteht die IASO

¹²⁴⁹ Siehe Tabelle 7 auf S. 178 zu möglichen Gründen für die Entstehung einer internationalen Form der Rechnungslegung.

¹²⁵⁰ Die Entstehung der IASO und der internationalen Beobachtungsschemata wird nicht thematisiert. Es wird nicht gefragt, was der Auslöser für die IASO war, sich selbst als Setzer internationaler Schemata zu beobachten. Sie ist jedoch in einen Kommunikationszusammenhang eingebunden, in dem die Internationalisierung der Rechnungslegung ein seit Mitte der sechziger Jahre zunehmend diskutiertes Thema war. Vgl. für eine Abgrenzung dieses Zeitraums anhand der Zunahme der Publikationen im Bereich der Internationalen Rechnungslegung Baker, C. Richard/Barbu, Elene M. (2007), S. 274. Sie zeigen dort zunächst eine Zunahme der Praxisveröffentlichungen. Die IASO greift dieses Thema bei ihrer Selbstbeschreibung auf. Sie beobachtet sich als international und sieht einen Bedarf an internationalen Beobachtungsschemata. Jedoch ist die beobachtbare Realität zum Zeitpunkt der Entstehung der IASO noch überwiegend durch nationale Beobachtungsräume gekennzeichnet. Die IASO trifft also auf die Schwierigkeit, eine vorhandene Realität mittels einer neuen Unterscheidung zu verändern.

¹²⁵¹ Die Beobachtung wird erschwert, da es kaum Daten über die Anwendung und Verbreitung der IFRS in ihrer Frühzeit gibt. Die intern durchgeführten Befragungen der Mitgliedsorganisationen sind durch deren Verhältnis, insbesondere die Verpflichtung zur Erfüllung der Verpflichtungserklärung geprägt. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 149 ff. Deutschland berichtete als einziges Land, dass kein Unternehmen seinen Abschluss in Übereinstimmung mit IFRS erstellte. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 169 ff. Dabei wird als ein möglicher Grund für dieses Ergebnis die deutsche Genauigkeit gesehen, während andere Länder eine eher ungefähre Übereinstimmung festgestellt haben.

¹²⁵² Damit ist nicht gesagt, dass die IASO allein die Internationale Rechnungslegung bestimmt. Sie wird nicht verantwortlich gemacht. In Kapitel 6.1.4 wurde bereits deutlich, dass sich die Beobachtungsschemata und die Praxis der Beobachtung in einem Prozess des ständigen Rückverweizens aneinander annähern und so die Rechnungslegung bestimmen. Das gilt auch für die IFRS als Beobachtungsschemata. Somit ergibt sich, dass der

erst im Zusammenhang mit der Internationalen Rechnungslegung, wodurch die Abgrenzung erleichtert wird.¹²⁵³ Eine Untersuchung der beobachtbaren Rückwirkungen scheint in diesem Fall besonders interessant, wobei auch die hier gewonnen Erkenntnisse nicht verallgemeinerbar sind. Sie sind weder auf künftige Operationen der IASO noch auf die anderer Schemata setzender Organisationen übertragbar.¹²⁵⁴

Weiter könnte hinterfragt werden, wie sich die Bereitstellung der IFRS als Beobachtungsschemata in der Wirtschaft, den an ihr teilnehmenden Systemen und den Systemen der Umwelt auswirkt. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Rückwirkungen auf die teilnehmenden Systeme lediglich allgemein beschrieben werden können. D. h., es könnte lediglich geschildert werden, wie beispielsweise ein Unternehmen reagieren könnte, wenn es die Änderung wahrnehme.¹²⁵⁵ Ob das geschieht, hängt genauso von dessen eigenen Operationen ab, wie eine mögliche Selbständerung. Jedes Unternehmen entscheidet für sich selbst und müsste letztlich separat beobachtet werden.¹²⁵⁶ Aus diesem Grund wird auf eine Darstellung dieser Rückwirkungen, die sich durch die Anwendung der Schemata in den nationalen Beobachtungsräumen auf die an ihnen teilnehmenden Systeme ergeben, verzichtet. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Schemata der IASO, sobald sie wahrgenommen werden, die Kontingenz der bisher angewandten Schemata offenbaren. Dadurch ist die durch Institutionalisierung getragene Selbstverständlichkeit der Schemata und damit die Funktionsfähigkeit der Rechnungslegung in Gefahr.

Die folgenden Ausführungen basieren auf der offiziellen Selbstbeschreibung der IASO. Als solche wird die jeweils aktuell gültige Satzung der IASO angesehen. Diese findet ebenso wie die Rechnungslegung der Unternehmen nicht allein intern Verwendung, sondern trägt dazu bei, die IASO nach außen sichtbar zu machen. Als offizielle Selbstbeschreibung ist die Satzung von besonderer Relevanz für das Verhältnis der IASO zu ihrer gesellschaftlichen Umwelt.¹²⁵⁷ Die Kommunikation in der Gesellschaft bestimmt, was über die IASO in der Gesellschaft als Realität

Einfluss der IASO auf die Internationale Rechnungslegung lediglich begrenzt ist. Schemata können niemals vollständig sein. Im Wandel der Rechnungslegung zeigt sich das komplexe Zusammenspiel der verschiedenen Arten sozialer Systeme in der modernen Gesellschaft.

¹²⁵³ Die IASO ist nicht bereits durch eine Historie vor der Internationalen Rechnungslegung geprägt, die ihre Entscheidungen beeinflussen könnte.

¹²⁵⁴ Mit der Festlegung auf die Entwicklung der IASO als Referenzsystem ergibt sich die Organisation als Schwerpunkt der nachfolgenden Betrachtungen. Die Schemata der IASO basieren auf kontingenten Festlegungen, die sich aus der Sicht der IASO ergeben. Ändert sich diese Sicht, so kann das auch die Schemata verändern. Welche Wirkungen verschiedene Formen der Schemata auf die beobachteten Unternehmen haben, kann aus der hier gewählten Perspektive nicht weiter thematisiert werden. Eine derartige Betrachtung scheint jedoch mittels des systemtheoretischen Instrumentariums möglich, insbesondere wenn kommunikationstheoretische Aspekte der Theorie in den Vordergrund gerückt werden.

¹²⁵⁵ Daneben wäre es auch möglich, eine der Organisationen, die eine Rolle im Zusammenhang mit den ergänzenden Mechanismen Ausbildung, Prüfung oder Enforcement spielen, zu beobachten. Die Auswahl ergibt sich bereits aus der Historie, die Bestimmtes wahrscheinlicher hat werden lassen. Sie hätte anders ausfallen können.

¹²⁵⁶ Alternativ könnte ein Unternehmen ausgewählt werden, wobei die gewonnenen Erkenntnisse nicht verallgemeinerbar wären.

¹²⁵⁷ Die offizielle Selbstbeschreibung muss jedoch nicht mit internen Selbstbeschreibungen und Strukturen der IASO übereinstimmen. Geraten sie jedoch in zu große Differenz zueinander, kann das den Bezug eigener Operationen auf das System erschweren und dadurch im Extrem die Autopoiesis verhindern. Beschreibung und Strukturen des Systems stimmen in gewissem Grad überein. Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 172 f.

beobachtet wird. Die IASO als Organisation kann ebenso wie eine Person nicht nur Thema der Kommunikation sein, sondern auch an ihr teilnehmen, d. h. Informationen auswählen und mitteilen, die, sofern sie verstanden werden, Teil der gesellschaftlichen Kommunikation sind. Darüber hinaus kann sie sich selbst durch Kommunikation irritieren lassen. Neben den Satzungen wird auf weitere eindeutig der IASO zurechenbare Äußerungen und die durch sie autorisierte Historie von Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007) zurückgegriffen. Diese Quellenauswahl verdeutlicht, wie sich die IASO selbst sieht und wie das ihre eigenen Operationen angeleitet hat. Dabei ist zu beachten, dass die IASO zugleich stets die Reaktion ihrer Umwelt auf sich selbst beobachten und in die eigene Beschreibung einarbeiten kann. Weitere Quellen, die die IASO von außen beschreiben, werden bewusst nicht verwendet.¹²⁵⁸ Der Anhang der vorliegenden Arbeit enthält eine tabellarische Übersicht der Historie der IASO. Dabei ist zu beachten, dass die Auswahl der repräsentierten Ereignisse stets kontingent ist. Sie beinhaltet jedoch lediglich Ereignisse, die von der IASO selbst als relevant bestimmt wurden. Sie kann unterstützend zu den verbalen Ausführungen herangezogen werden, um den Überblick zu wahren.¹²⁵⁹

Im Folgenden wird zunächst die IASO anhand ihrer Selbstbeschreibung aus dem Jahr 1973 näher bestimmt. Das anschließende Kapitel beantwortet die Frage, wie es der IASO gelingt, die gesellschaftliche Realität so weit zu verändern, dass es zur Anwendung der durch sie geschaffenen Beobachtungsschemata kommt. Von diesem Punkt ergeben sich Rückwirkungen auf die IASO, welche sich in der Veränderung ihrer Strukturen zeigen. Schließlich entscheidet sich die IASO selbst zur Strukturänderung und ermöglicht dadurch anderen Systemen, sich in ihr einzunisten.

6.2.1 IASO als autopoietisches System

Die IASO ist ein soziales System, dessen Autopoiesis auf Entscheidungen beruht. Die erste Entscheidung ist die zu ihrer Gründung. Diese wurde am 29.6.1973 von sechzehn Berufsverbänden der Wirtschaftsprüfer aus neun Ländern schriftlich fixiert und kommuniziert.¹²⁶⁰ Mit der Entscheidung zur Gründung haben die Berufsverbände zugleich über ihre Mitgliedschaft entschieden. Die folgende Tabelle zeigt die Gründungsmitglieder der IASO.¹²⁶¹

¹²⁵⁸ Weitere Quellen werden lediglich verwendet, sofern sie auf in der Autopoiesis der IASO wirkende Mechanismen hinweisen und so die systemtheoretische Argumentation stützen können. Diese basieren meist auf neo-institutionalistischen Annahmen oder sind dem Critical Accounting zuzuordnen.

¹²⁵⁹ Vgl. Tabelle 10 im Anhang.

¹²⁶⁰ Es ging aus der 1967 entstandenen Accountants International Study Group (AISG) hervor, die aus den nationalen Berufsorganisationen Kanadas, der USA und des Vereinigten Königreichs bestand. Ziel war eine Zusammenstellung der nationalen Rechnungslegungsprinzipien der drei Länder, welche von den nationalen Berufsverbänden ohne Rücksicht auf das Vorgehen in den anderen beiden Ländern entwickelt wurden. Die AISG veröffentlichte insgesamt 20 Studien, wovon elf im Bereich der Rechnungslegung und die Mehrzahl der übrigen Studien im Bereich Prüfung angesiedelt waren. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 29 ff.

¹²⁶¹ Es ist wichtig zu erkennen, dass die Mitgliedsorganisationen nicht mit dieser Rolle zu verwechseln sind. Sie zeichnen sich selbst durch über die IASO hinausgehende eigene Operationen aus und sind ebenfalls operativ geschlossene Systeme.

Land	Organisationen
Australien	The Institute of Chartered Accountants in Australia
	Australian Society of Accountants
Deutschland	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Institute of Auditors in Germany)
	Wirtschaftsprüferkammer (Chamber of Auditors)
Frankreich	Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés (Order of Accounting Experts and Qualified Accountants)
Großbritannien/Irland	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
	The Institute of Chartered Accountants in Scotland
	The Institute of Chartered Accountants in Ireland
	The Association of Certified Accountants
	The Institute of Cost and Management Accountants
	The Institute of Municipal Treasures and Accountants
Japan	The Japanese Institute of Certified Public Accountants
Kanada	The Canadian Institute of Chartered Accountants
Mexiko	Instituto Mexicano de Contadores Públicos (Mexican Institute of Public Accountants)
Niederlande	Nederlands Instituut van Registeraccountants (Netherlands Institute of Registered Auditors)
USA	American Institute of Certified Public Accountants

Tabelle 9: Gründungsmitglieder der IASO¹²⁶²

Die national unterschiedliche Herkunft der Gründungsmitglieder der IASO betont ihre Internationalität. Darüber hinaus kann festgehalten werden, dass die Mitglieder der IASO keine Personen, sondern ebenfalls Organisationen sind.¹²⁶³ Es handelt sich um Berufsverbände der Wirtschaftsprüfer, die somit über die nationalen Besonderheiten hinaus einen gemeinsamen Hintergrund aufweisen. Sie nehmen in unterschiedlichen nationalen Beobachtungsräumen dieselbe Funktion wahr. Wirtschaftsprüfer fördern mit ihrer Tätigkeit die Funktionsfähigkeit der Rechnungslegung, indem sie die Anwendung der Rechnungslegungsschemata kontrollieren. Das setzt jedoch voraus, dass diesem Kontrollmechanismus wiederum vertraut wird. Dieses Vertrauen fördert die Profession bewusst durch Anforderungen der nationalen Berufsverbände an Ausbildung und Persönlichkeit der einzelnen Prüfer und Verfahrensregeln in Rahmen ihrer Tätigkeit. Wirtschaftsprüfer werden als Experten auf dem Gebiet der Rechnungslegung angesehen. Darüber hinaus spielen sie in einigen nationalstaatlich geprägten Formen der Rechnungslegung eine Rolle im Bereich der Vorgabe der Beobachtungsschemata. So kann der Staat die Selbstregulierung durch den Berufsstand billigen oder ihn explizit mit der Aufgabe betrauen, Schemata der Rechnungslegung zu entwickeln.

¹²⁶² Eigene Darstellung. Die Namen der Berufsverbände sind entsprechend der Satzung wiedergegeben. Sofern diese nicht bereits in englischer Sprache abgebildet waren, wurden die Übersetzungen entsprechend Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 49 ergänzt.

¹²⁶³ Somit sind die Motive ihrer Gründung insbesondere auf der Ebene der Organisationen zu suchen. Die IASO ist Teil einer sozialen Weltkonstruktion, die bereits relativ weit von individuellen Motiven und Zielen entfernt ist.

Die IASO ist jedoch nicht mit ihren Mitgliedern identisch. Als Organisation entwickelt sie eine eigene, von der ihrer Mitglieder unabhängige Identität. Dazu richtet sie ihre eigenen Operationen nach einer Selbstbeschreibung aus. Zunächst bezeichnet sich die IASO selbst als International Accounting Standards Committee, IASC.¹²⁶⁴ Sie verweist somit bereits in ihrer Namensgebung auf ihre Internationalität und ihre spezifische Leistung. Diese liegt im Bereich der Beobachtungsschemata der Rechnungslegung. Konkret wird eine Reduktion der Vielfalt der Beobachtungsschemata der Praxis angestrebt. Die IASO setzt dazu an den national bereits standardisierten Beobachtungsschemata an und führt eine neue Differenz ein. Dabei handelt es sich um die Differenz von nationalen und internationalen Schemata. Letztere ergeben sich durch eine Generalisierung der Sachdimension der bereits bestehenden nationalen Schemata und damit Standardisierung auf weltweiter Ebene.¹²⁶⁵

Es ist daran zu erinnern, dass Organisationen ihre Identität in der Systemreferenz Leistung ausbilden und darüber selbst entscheiden. Diese Leistung ist in Art. 1 (a) Vereinbarung zur Gründung der IASO seitens der Gründer durch eine Zielvorgabe weiter konkretisiert.¹²⁶⁶ Sie sehen es als Leistung der IASO „[...] to formulate and publish in the public interest, basic standards to be observed in the presentation of audited accounts and financial statements and to promote their worldwide acceptance and observance.“¹²⁶⁷ Diese Zielvorgabe ermöglicht der IASO durch Bezug der eigenen Entscheidungen auf sich selbst eine eigene Identität aufzubauen, die jenseits der ihrer Mitglieder liegt.¹²⁶⁸ Die Festlegung des Leistungsbereichs markiert zugleich die Grenze der IASO. Alles andere wird als außen liegend behandelt. Dabei tendieren Organisationen generell dazu, ihre eigene Identität mit Blick auf ähnliche Organisationen zu bilden. Zum Zeitpunkt ihrer Gründung ist die IASO die einzige Organisation ihrer Art, die Schemata der Rechnungslegung für weltweite Beobachtung anbieten möchte. Sie hat keine direkte Konkurrenz, an der sie sich orientieren kann.¹²⁶⁹ Als mögliche Organisationen kommen

¹²⁶⁴ Vgl. IASC (1973b), Art. 1a.

¹²⁶⁵ Vgl. Gaa, J. C. (1988), S. 11. Standardisierung ist somit von Normierung und Institutionalisierung zu unterscheiden. Sie alle generalisieren Erwartungen, jedoch mit Dominanz in je einer anderen Sinndimension. Eine Generalisierung in der Zeitdimension wird als Normierung bezeichnet. Die soziale Stabilisierung erfolgt durch Institutionalisierung. Siehe hierzu Kapitel 5.2.3. Meist fallen Generalisierungen in mehreren Dimensionen zusammen. Oft wird nicht eindeutig zwischen den verschiedenen Formen der Generalisierung von Erwartungen unterschieden. Es ist jedoch fraglich, ob diese Unterscheidung seitens der IASO so reflektiert wurde. Zugleich ist zu beachten, dass mit der zweiten Zielkomponente der IASO, der Förderung der Akzeptanz und Einhaltung auch auf eine Institutionalisierung und Normierung hingewirkt wird. Die Generalisierung der IASO bezieht sich in allen drei Sinndimensionen auf Beobachtungsschemata der Rechnungslegung.

¹²⁶⁶ Die Zielvorgabe ist eine Entscheidungsprämisse. Siehe zu Entscheidungsprämissen Kapitel 5.3.2.3.

¹²⁶⁷ Sie ist auf die Identitätsbildung in der Systemreferenz Leistung angewiesen, da sie die erwartungsstabilisierende Funktion mit allen Organisationen gemein hat. Es handelt sich nicht um eine Besonderheit der IASO.

¹²⁶⁸ Durch die Mitgliedschaft wird es der Organisation möglich, sich von der Gesellschaft zu lösen und ihren eigenen autonomen Bereich zu schaffen, da sie die Fähigkeit erlangt, an Kommunikation teilzunehmen. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 392. Die IASO hat ihre eigene Identität und kann aus diesem Grund nicht zur Erreichung bestimmter Zwecke ihrer Mitglieder eingesetzt werden. Das gilt auch dann, wenn die Mitglieder selbst davon ausgehen, dass die von ihnen gegründete IASO einen von ihnen bestimmten Zweck verfolgt. Diese verpflichten sich in ihrer Mitgliedsrolle zur Förderung dieser Ziele.

¹²⁶⁹ Die EU kann schwerlich als direkter Konkurrent angesehen werden, da sie sich nicht ausschließlich mit der Rechnungslegung befasst und auch lediglich eine auf den Binnenmarkt beschränkte Harmonisierung mittels der Richtlinien anstrebt. Die UN hatte 1972 ebenfalls ein Interesse an der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards ausgedrückt, jedoch insbesondere für Entwicklungsländer. Die IASO hat sich zur Zusammenarbeit mit

vor diesem Hintergrund insbesondere Organisationen mit ähnlichen Mitgliedern in Betracht. Durch Festlegung auf die Erarbeitung weltweiter Beobachtungsschemata der Rechnungslegung grenzt sich die IASO von anderen Organisationen mit ähnlichen Mitgliedern, der IFAC bzw. ihrer Vorgängerorganisation ICCAP (International Co-ordinating Committee for the Accountancy Profession), ab. So ist die IASO keine internationale Organisation des Berufsstandes und erarbeitet keine Prüfungsstandards.¹²⁷⁰ Das wären vor dem Hintergrund der Mitglieder äußerst wahrscheinliche Alternativen der Leistungsfestlegung für die IASO gewesen.¹²⁷¹ Mit ihrer Festlegung reagiert die IASO aus sich selbst heraus auf ein wahrgenommenes Bedürfnis an internationalen Beobachtungsschemata der Rechnungslegung.¹²⁷² Somit entsteht sie in Anlehnung an die Bedürfnisse der Wirtschaft zur Beobachtung ihrer Unternehmen. Im Gegensatz zu manchen Formen der nationalen Rechnungslegung, wie beispielsweise der deutschen, stellt sie nicht auf politische Beobachter ab.¹²⁷³

Die Gründungsorganisationen der IASO verpflichten sich in ihrer Rolle als Mitglieder, diese auf folgende Weise zu unterstützen und legen so ihr eigenes Verhalten im Bereich der IASO fest. Hierin zeigt sich die Funktion der Erwartbarmachung des Verhaltens der Mitglieder in allen drei Sinndimensionen, die Organisation allgemein aufweisen.¹²⁷⁴ Sie unterstützen die durch die IASO herausgegebenen Standards und unternehmen bestmögliche Anstrengungen, um die Übereinstimmung veröffentlichter Abschlüsse mit ihnen sicherzustellen und Regierungen, Kapitalmarktaufsichten und die Geschäftswelt von der Anwendung dieser Standards in zu veröffentlichenden Abschlüssen zu überzeugen.¹²⁷⁵ Sie wollten darüber hinaus ihre eigenen Mit-

ihr entschlossen. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 187 ff. Ab 1973 wurde auch die OECD aktiv und schuf 1978 eine Arbeitsgruppe, mit möglichem Ziel Rechnungslegungsstandards zu erlassen. Jedoch wurde letztlich entschieden, eine Koordinationsfunktion zwischen der Politik, der IASO und Unternehmen wahrzunehmen. Dadurch ergab sie sich als wichtiger Kommunikationspartner der IASO. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 193 ff.

¹²⁷⁰ Die Erarbeitung von Prüfungsstandards stand zur Diskussion, wurde jedoch niemals in die Leistung der IASO aufgenommen. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 104. Vgl. zur Wahrnehmung von ICCAP und IFAC Tabelle 10 im Anhang.

¹²⁷¹ Vgl. zu dem Verhältnis der IASO zu diesen beiden Organisationen Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 49 ff., 195 ff.

¹²⁷² Damit ist nicht gesagt, dass dieses nicht allein durch die IASO konstruiert wurde.

¹²⁷³ Hiermit ist die Anknüpfung an die Jahresabschlüsse zur Steuerbemessung gemeint, mit der der Staat seine Zahlungsunfähigkeit behebt.

¹²⁷⁴ Was ihre Mitglieder, nationale Berufsverbände, dazu veranlasst hat, ihre Kommunikation einzuschränken und im Bereich der IASO erwartbar zu machen, kann nicht beantwortet werden. Es liegt in der Autopoiesis der Mitglieder, die in ihrer eigenen Konstruktion der Welt eine entsprechende Notwendigkeit identifiziert haben. In der Kommunikation werden Motive lediglich zugeschrieben. Welche als wahrscheinlich gelten, ergibt sich sowohl bei Personen als auch bei Organisationen als Teilnehmer der Kommunikation aus ihrem „Charakter“. Zur Bildung eines Charakters bei Organisationen, der es erlaubt ihr Verhalten in Kommunikation erwartbar zu machen, siehe Kapitel 5.3.1. So wird beispielsweise für den britischen Berufsverband unterstellt, er wolle seinen Einfluss auf die Standardsetzung nicht verlieren, den er durch die EU-Richtlinien bedroht sah. Kommuniziert wurde ein erkannter Bedarf an internationalen Standards zur Verbesserung der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse weltweit agierender Unternehmen. Vgl. beispielhaft Wagenhofer, A. (2005), S. 54. Der Bedarf an einheitlichen Beobachtungsschemata hätte auf andere Weise ebenfalls erfüllt werden können. So wäre beispielsweise auch eine staatliche Initiative denkbar gewesen. Vgl. Botzem, S./Hofmann, J. (2009), S. 232. Somit bestanden funktional äquivalente Möglichkeiten. Die Standardisierung durch die IASO hat sich als viabel erwiesen.

¹²⁷⁵ Vgl. IASC (1973a), Art. 1 (b) und (c) i und ii. Zumindest sollte bei Abweichungen eine Erklärung über den Grad der Abweichung abgegeben werden.

glieder, die Wirtschaftsprüfer, dazu verpflichtet, sich von der Übereinstimmung der Abschlüsse mit diesen Standards zu überzeugen.¹²⁷⁶ Des Weiteren sollten die Mitglieder der IASO versuchen, eine ähnlich generelle Akzeptanz und Befolgung der Standards des IASC auf internationaler Ebene herbeizuführen.¹²⁷⁷ An dieser Stelle ist zu ergänzen, dass die Gründer der IASO nicht ihre einzigen Mitglieder waren. Bereits die ursprüngliche Satzung sah die Möglichkeit vor, weitere Berufsverbände als assoziierte Mitglieder aufzunehmen. Das Angebot, der IASO als assoziiertes Mitglied beizutreten, erging im Dezember 1973 an 74 Wirtschaftsprüfungsorganisationen aus 59 Ländern. Insgesamt verzeichnete die IASO 46 assoziierte Mitglieder.¹²⁷⁸ Diese waren in derselben Weise zur Unterstützung der IASO verpflichtet wie die Gründer.

Die Ausführungen der beiden nächsten Kapitel konkretisieren die Bedeutung der Zielsetzung für die Bildung einer eigenen Identität der IASO. Dabei werden die beiden Unterziele, die Schaffung der Standards einerseits und ihre Verbreitung andererseits, getrennt untersucht. Die Rolle der Mitglieder der IASO wird ebenfalls aufgezeigt.

6.2.2 Schaffung internationaler Beobachtungsschemata der Rechnungslegung

Dieses Kapitel beschreibt die Schaffung der Beobachtungsschemata durch die IASO in ihrer Wirkung für die Organisation. Daneben wird die Rolle der Mitglieder zur Erreichung dieser Zielsetzung beleuchtet.

Die IASO beschreibt sich selbst als Standardsetzer, indem sie ihren Möglichkeitenbereich auf die Erstellung von Standards einschränkt und sich auf die Erbringung dieser spezifischen Leistung festlegt. Diese Leistung konkretisiert sie zugleich weiter durch Fokussierung auf die Bereitstellung von Beobachtungsschemata, welche in der Rechnungslegung zur Erstellung von Jahresabschlüssen und sonstigen Finanzberichten herangezogen werden können. Die Schemata werden durch die Ergänzung „Basic“ zusätzlich spezifiziert. Die Entwicklung der Standards erfolgt innerhalb der IASO mittels eigener Entscheidungen. Lediglich zur Motivation verweist die IASO auf das öffentliche Interesse, also auf die Umwelt. Aber auch das geschieht allein im Selbstkontakt. Die IASO hat keinen Zugang zur Umwelt, sondern konstruiert diese lediglich. Sie legt durch ihre Entscheidungen fest, was als öffentliches Interesse gilt und was nicht. Dennoch schließt auch dieser Zusatz weitere Möglichkeiten aus und leitet dadurch die

¹²⁷⁶ Im Fall von Abweichungen sollte der Prüfungsbericht entweder einen Hinweis auf die Abweichungserklärung des Abschlusses enthalten oder selbst erklären, inwieweit der Abschluss von den Standards abweicht. Soweit praktikabel sollten angemessene Maßnahmen gegen Wirtschaftsprüfer ergriffen werden, deren Prüfungsberichte die Anforderungen aus ii. nicht erfüllten. Vgl. IASC (1973a), Art. 1 (c) iii.

¹²⁷⁷ Vgl. IASC (1973a), Art. 1 (d). Das waren hochgegriffene Ziele in Anbetracht der Tatsache, dass die Wirtschaftsprüferverbände meist einen geringen Einfluss auf die Normensetzung in ihrem Land hatten. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 6.

¹²⁷⁸ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 74. Im Jahr 1982 wurde die Erklärung der gegenseitigen Anerkennung zwischen dem IASC und der International Federation of Accountants (IFAC) unterzeichnet, wodurch alle Mitglieder der letzteren automatisch zu Mitgliedern des IASC wurden. In diesem Zuge ging die Verpflichtung zur Übernahme bestmöglicher Anforderungen an alle Mitglieder der IFAC über und wurde insofern modifiziert, als die Verpflichtung zur Angabe von Abweichungen entfallen ist. Nachfolgend wurde die Satzung des IASC geändert, um die Zahl der stimmberechtigten Mitglieder des Boards auf siebzehn zu erhöhen. Die IFAC konnte dreizehn Mitglieder bestimmen, das IASC vier weitere, die nicht der IFAC angehören mussten. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 88. Dadurch entfiel der Status als assoziiertes Mitglied.

Operationen der IASO, womit zugleich bestimmte Sinnfestlegungen in den von ihr erstellten Beobachtungsschemata wahrscheinlicher werden.¹²⁷⁹

Darüber, wie die IASO die Leistung der Erstellung der Schemata erbringt, enthält ihre Satzung nur wenige Bestimmungen.¹²⁸⁰ Die Erarbeitung der Standards oblag dem Committee der IASO, welches ab 1977 als das Board bezeichnet wurde.¹²⁸¹ Ihm gehörten lediglich die Delegationen der Mitglieder aus den neun Gründungsstaaten, nicht jedoch der assoziierten Mitglieder an.¹²⁸² Es wurde bei seiner Arbeit von sog. Steering Committees unterstützt.¹²⁸³ Diese bestanden anfänglich aus drei Mitgliedern der IASO, also auch der assoziierten Mitglieder, und wurden bei schwierigen Projekten um ein bis zwei weitere Mitglieder ergänzt.¹²⁸⁴ Von 1980 an bildeten mindestens vier Mitglieder ein Steering Committee.¹²⁸⁵ Die Steering Committees wiederum konnten auf die Hilfe der technischen Angestellten des IASC zurückgreifen.¹²⁸⁶ Die Erarbeitung eines Standardentwurfs oblag dem Steering Committee. Die Mitgliederauswahl oblag dem IASC und erfolgte nach Ländern.¹²⁸⁷ Nach Vorlage und ggf. Überarbeitung durch das IASC wurde der Entwurf zur Kommentierung veröffentlicht. Auf Basis des Entwurfs und der dazu eingegangenen Kommentare erarbeitete das Steering Committee den endgültigen Standard zur Genehmigung durch das IASC.¹²⁸⁸ Zur Verabschiedung eines Standards waren sieben (3/4), zur Verabschiedung eines Entwurfs sechs von neun Stimmen (2/3) erforderlich.¹²⁸⁹

Weitere Regelungen bezüglich der Erarbeitung der Standards, wie beispielsweise die Auswahl der Themen, gab es nicht. Somit stellt sich die Frage, wie die IASO es dennoch geschafft hat, innerhalb kurzer Zeit eine große Anzahl an Standards zu erarbeiten. Camfferman und Zeff führen dazu aus, dass über den Inhalt des ersten Standards (IAS 1: Disclosure of Accounting

¹²⁷⁹ Ausgeschlossen sind beispielsweise Standards, die der Steuerermittlung dienen oder die Interessen beispielsweise der Industrie zulasten der Öffentlichkeit begünstigen.

¹²⁸⁰ Auch ergänzende Vorschriften, wie beispielsweise das Due Process-Handbuch oder das Rahmenkonzept, lagen damals nicht vor.

¹²⁸¹ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 80.

¹²⁸² Die Delegation eines Landes konnte aus bis zu zwei Delegierten bestehen, die von einem Staff Observer zu den Sitzungen des IASC begleitet wurden. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 66.

¹²⁸³ Die Steering Committees sind in der Satzung nicht explizit genannt und auch die Möglichkeit der Kommentierung der Entwürfe nicht. Die Verfahrensweise bei der Standarderstellung wurde in der ersten Sitzung des Committee vom 29.06.1973 festgelegt. Darüber hinaus wurden ab 1974 Gliederungsentwürfe vor Entwurf des vollständigen Standards von den Steering Committees an das Committee geschickt. Diese wurden zunehmend detaillierter und ab 1981 vorab durch Themenpapiere ergänzt. Ab 1978 wurden Rohfassungen der Entwürfe vor der endgültigen Verabschiedung eines Entwurfs zur Kommentierung an die Mitglieder geschickt. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 90 f.

¹²⁸⁴ Die assoziierten Mitglieder erhielten so die Möglichkeit, an der Gestaltung der Standards mitzuwirken. Vgl. IASC (1973b), Art. 1b.

¹²⁸⁵ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 91 f.

¹²⁸⁶ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 79.

¹²⁸⁷ Die Mitgliedsorganisationen bestimmten die sie vertretenden Mitglieder selbst.

¹²⁸⁸ Entgegen dieser offiziellen Vorgehensweise entstand ein Großteil der Entwürfe unter Mitarbeit des IASC. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 91.

¹²⁸⁹ Die Satzung wies jedem Land unabhängig von der Anzahl der teilnehmenden Berufsorganisationen eine Stimme zu. Vgl. IASC (1973b), Art. 4b. Die Stellung als assoziiertes Mitglied ermöglichte auf Einladung der IASO die Teilnahme an den Sitzungen des Committee, jedoch ohne Stimmrecht. Vgl. IASC (1973b), Art. 1b.

Policies) Einigkeit bestand.¹²⁹⁰ Danach traten jedoch Fragen auf, welche Themen anhand der Vorgabe „basic standards“ zu wählen waren, wie die Schemata ausgestaltet und die Steering Committees zusammengesetzt sein sollten.¹²⁹¹

An dieser Stelle ist zu vermuten, dass die IASO ihre Funktion als Organisation bestens erfüllt hat. Sie hat durch die Mitgliedsrolle das Verhalten der Mitgliedsorganisationen erwartbar gemacht. Die Entscheidung über die Mitgliedschaft bewirkt, dass innerhalb der IASO Konsens über die verfolgten Ziele und die Mittel zu ihrer Erreichung unterstellt werden kann, sodass Detailregelungen nicht erforderlich waren.¹²⁹² Kein Mitglied einer Organisation kann gegen alles widersprechen. Die Mitgliedschaft einer Organisation beruht auf einer Entscheidung und genauso ist es umgekehrt möglich, durch Entscheidung die Mitgliedschaft zu beenden. Die Entscheidung dazu kann sowohl vom Mitglied als auch von der Organisation getroffen werden. Das bedeutet, dass die Mitgliedsorganisationen zwar verschiedene Ansichten vertreten können, sich aber letztlich in der Kommunikation nach der Konsensunterstellung richten. Der Zugang zum IASB bedarf einer Entscheidung. Das sichert das Wissen in der Organisation.¹²⁹³

Die Konsensunterstellung wird durch den Expertenstatus der Berufsangehörigen gestützt. Das lässt sich am Beispiel der Formulierung des „public interest“ im Agreement der IASO verdeutlichen.¹²⁹⁴ Diese ist hinreichend offen, um konkrete Anpassungen zu erlauben.¹²⁹⁵ Was als öffentliches Interesse gilt, kann die IASO selbst entscheiden, und die Standards müssen, um dieser Anforderung zu genügen, nicht eindeutig bestimmt sein.¹²⁹⁶ Der Verweis auf das öffentliche Interesse sichert somit die Entscheidungsfreiheit der IASO und ermöglicht eine Entscheidung auf Basis des Fachwissens der Mitglieder der IASO.¹²⁹⁷ Der Expertenstatus kann

¹²⁹⁰ Des Weiteren waren in einigen Mitgliedsorganisationen bereits Standards zu dem Thema erarbeitet worden, auf denen die IASO aufsetzen konnte. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 93 ff.

¹²⁹¹ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 96 f. Es ist zu beachten, dass das Wort „basic“ im Verlauf der Historie der IASO entfällt.

¹²⁹² Detailregelungen können als Verfahren angesehen werden, die legitimierend wirken, also dazu beitragen, Entscheidungen über einen erwarteten Widerstand hinweg zu stabilisieren. Zur Legitimation durch Strukturen der IASO siehe Kapitel 6.2.6.

¹²⁹³ Vgl. Botzem, S./Hofmann, J. (2009), S. 228.

¹²⁹⁴ Vgl. IASC (1973a), Art. 1 (a).

¹²⁹⁵ Somit fallen Debatten und Konflikte im Verhältnis zum unterstellten Grundkonsens eher gering aus. Vgl. Power, M. (2009), S. 333. Gemeinsame Werte können unscharf formuliert sein, da sie lediglich die Operationen leiten und nicht einen Konsens, im Sinne einer tatsächlichen Übereinstimmung der inneren Werte der Mitglieder, ermöglichen sollen. Vgl. Kurz, D. (2006), S. 183.

¹²⁹⁶ So wurden schnell Standards geschaffen, die aus den nationalen Vorgaben entstanden. Sie enthielten zahlreiche Wahlrechte, konnten jedoch dennoch als Anhaltspunkt für die Vergleichbarkeit der nationalen Normen dienen. Vgl. Botzem, S./Hofmann, J. (2009), S. 235. Diese gehen davon aus, dass externe Interessen nicht berücksichtigt werden mussten. M. E. waren sie durch die IASO zu antizipieren, um das zweite Ziel der Akzeptanz und Einhaltung der Standards zu fördern. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die IASO niemals direkten Zugang zu den Interessen anderer hat, sondern diese lediglich intern konstruiert. Allerdings lässt sich durch die Mitteilung in Kommunikation die Wahrscheinlichkeit steigern, die Interessen des Gegenübers adäquat zu deuten.

¹²⁹⁷ Vgl. Wallace, R. S. (1990), S. 8. Gaa verweist auf die Bedeutung der Profession für die Entstehung der US-amerikanischen Rechnungslegung. Professionsangehörige werden als qualifiziert angesehen, berufsspezifische Entscheidungen zu treffen. Sie tendieren dazu, Organisationen zu formen, um ihre spezifischen Interessen durchzusetzen. Sie weisen ein spezifisches Wissen auf, das sie in Erbringung ihrer Leistungen einsetzen. Somit sind bestimmte Kompetenznormen erforderlich. Dabei wird ihnen unterstellt, im öffentlichen Interesse zu handeln, um weiterhin die professionsspezifischen Vorteile genießen zu können. Somit erscheint es zunächst

als vertrauensfördernder Mechanismus innerhalb der Organisation interpretiert werden, der die Wahrscheinlichkeit der Annahme von Kommunikation steigert. Insofern ist der gemeinsame professionelle Hintergrund funktional äquivalent zum Situationsdruck unter Anwesenden in Interaktion oder zur Rechnungslegung in der Anbahnung wirtschaftlicher Kommunikation der Unternehmen. Der Interaktionsdruck kommt in den Sitzungen der IASO noch verstärkend zum Expertenstatus hinzu. In beiden Fällen wird ein bestimmtes Verhalten normativ erwartet, sodass Abweichungen von der Norm auffallen. Die im Hintergrund bestehende formale Organisation der IASO kann zu einem Funktionieren unter den Bedingungen des Vertrauens beitragen, gerade weil sie die Möglichkeit eröffnet, einen Sachverhalt im Nachhinein als Entscheidung der Organisation darzustellen.¹²⁹⁸

Das Ergebnis dieser Vorgehensweise sind Schemata, die durch eine Vielzahl von Wahlrechten gekennzeichnet sind. Die Mitglieder der IASO können zwar als Experten der Rechnungslegung charakterisiert werden, aber eben stets geprägt durch ihren eigenen nationalen Hintergrund. Das bedeutet, dass sie unterschiedliche Realitäten der Rechnungslegung als bekannt vorausgesetzt haben und die neu zu schaffende internationale Realität noch nicht fest stand. Damit ergibt sich, dass diese zu einem gewissen Maß durch die bisherige Realitätskonstruktion ihrer Mitglieder geprägt ist. Die IASO weist noch keine eigene Historie auf, die die Bestimmung der Schemata weiter leiten könnte.¹²⁹⁹ Vor diesem Hintergrund scheint die Zusammenfassung nahezu aller in den Mitgliedsstaaten erlaubten Vorgehensweisen zunächst eine Option, das angestrebte Ziel, die Schaffung internationaler Schemata, zu erreichen. Dieses Vorgehen ermöglichte die Vereinbarkeit nahezu aller nationalen Schemata mit denen der IASO.¹³⁰⁰ Somit wird zwar eine neue Form der Schemata eingeführt, ohne jedoch offen mit den bisherigen Realitätskonstruktionen in Konflikt zu geraten. Die neuen Schemata bauen auf Vertrautem auf.

Die Standardsetzung ist in der Anfangsphase der IASO somit durch das gegenseitige Vertrauen der Mitglieder gekennzeichnet. Sie nehmen in den nationalen Beobachtungsräumen der Rechnungslegung ähnliche Rollen wahr und weisen so einen gemeinsamen Erfahrungshintergrund auf. Dieser erleichtert die Zusammenarbeit, sodass auf konkrete Detailvorschriften zur Erarbeitung der Standards verzichtet werden kann.¹³⁰¹ Trotz Schließung auf Basis des Fachwissens musste die IASO stets berücksichtigen, dass die ersten Standards ihr Bild in der Öffentlichkeit prägen würden.¹³⁰² Diese Ausführungen leiten zur zweiten Zielsetzung der IASO

sinnvoll, die Regulierung der Rechnungslegung der Selbstregulierung der Profession zu überlassen. Vgl. Gaa, J. C. (1988), S. 4 ff. Allerdings basiert seine Argumentation nicht auf der Systemtheorie.

¹²⁹⁸ Vgl. Tratschin, L. (2007), S. 151.

¹²⁹⁹ Später entwickelt die IASO aus eigenen Entscheidungen ein Rahmenkonzept, welches die eigenen Operationen weiten kann. Vgl. dazu Kapitel 6.2.4

¹³⁰⁰ Das Vorgehen in dieser Phase bezeichnen Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007) als „Compromise to Harmonise“. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 90 ff.

¹³⁰¹ Diese rücken in den Vordergrund, wenn die Kommunikation nicht auf Vertrauen, sondern Macht oder Kontrolle basiert. Vgl. Lieckweg, T. (2001), S. 279. So wird beispielweise ein Rahmenkonzept zur Ableitung von Standards erforderlich, wenn nicht auf die Intuition und das Fachwissen der Profession vertraut wird. Vgl. Gaa, J. C. (1988), S. 11.

¹³⁰² Die IASO tritt als neues System in den Beobachtungsraum der Rechnungslegung hinzu. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 97.

über, der Förderung der Akzeptanz und Einhaltung ihrer Standards. Die neuen durch die IASO geschaffenen Schemata müssen wahrgenommen werden, um in der gegenseitigen Beobachtung herangezogen zu werden.

6.2.3 Kommunikation zur Förderung der Akzeptanz und Einhaltung der Standards

Die IASO legt in ihrer Satzung nicht allein die Erarbeitung standardisierter Beobachtungsschemata als Ziel fest, sondern darüber hinaus die Förderung der weltweiten Akzeptanz und Einhaltung dieser Schemata. Diese zweite Zielsetzung weist einen direkten Bezug zur gesellschaftlichen Umwelt der IASO auf. Dieses Subziel ist entscheidend für die Veränderung der gesellschaftlich konstruierten Realität und somit dafür, dass wir die Internationale Rechnungslegung als solche überhaupt wahrnehmen.

Die Zielformulierung in Art. 1 (a) der Vereinbarung zur Gründung der IASO lässt jedoch offen, wen diese von der Akzeptanz und Einhaltung ihrer Schemata überzeugen will. Hier kommen alle Systeme in Betracht, die ebenfalls an dem Zusammenspiel in der Rechnungslegung beteiligt sind. Aus der Konkretisierung der Anforderungen an die Mitgliedsrolle, welche in Art. 1 (c) der Vereinbarung zur Gründung der IASO festgehalten ist, kann geschlossen werden, dass sämtliche an der Rechnungslegung in nationalen Beobachtungsräumen beteiligten Systeme angesprochen waren. Sowohl Regierungen, Kapitalmarktaufsichten und die Geschäftswelt, also Unternehmen und ihre Beobachter, als auch ihre Prüfer werden dort genannt.

An dieser Stelle ergibt sich ein Problem für die IASO. Diese anderen Systeme operieren in einem institutionalisierten Beobachtungsraum, in dem eine spezifische Realitätskonstruktion erzeugt wird. Diese basiert auf den bisher verwendeten Schemata. Die Beobachtungsräume sind darüber hinaus in eine gesellschaftliche Realitätskonstruktion eingebunden. Diese mag zwar bereits das Thema Internationalität in sich selbst angesprochen haben, jedoch noch nicht innerhalb der Beobachtungsräume der Rechnungslegung. Dort gelten die bisherigen Schemata als selbstverständlich und werden nicht hinterfragt. Somit steht die IASO vor dem Problem, die Kommunikationsteilnehmer der nationalen Beobachtungsräume zunächst auf die Differenz von nationalen und internationalen Schemata aufmerksam machen zu müssen. Darüber hinaus müssen die Teilnehmer durch eigene Operationen die Schemata wechseln. Die IASO kann dazu allenfalls einen Beitrag über Irritation der entsprechenden Systeme leisten. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007) belegen die Schwierigkeiten, auf die die IASO bei ihrer Mission gestoßen ist.¹³⁰³

Dabei ist zu beachten, dass die Umwelt und die anderen Systeme in ihr für die IASO mittels eigener Operationen stets unerreichbar sind. Die IASO besitzt jedoch wie alle Organisationen die Fähigkeit zur Teilnahme an Kommunikation, welche zur Erreichung des zweiten Ziels unerlässlich ist. Sie kann von ihr als relevant erachtete Informationen auswählen und mitteilen und so für Irritationen sorgen, die andere zur internen Informationsverarbeitung anregen. Allerdings kann die IASO weder bestimmen, wodurch andere sich zur Informationsver-

¹³⁰³ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 145 ff.

arbeitung anregen lassen, noch was andere Kommunikationsteilnehmer verstehen. Sie kann lediglich aus deren beobachtbarer Reaktion zu folgern versuchen, was diese verstanden haben und entsprechende Rückschlüsse für ihre weiteren Operationen ziehen.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass diese Beschränkung für alle gilt, die in der Kommunikation etwas mitteilen, und zwar für Personen wie Organisationen gleichermaßen. Es handelt sich nicht um eine spezifische Beschränkung der IASO. Dieser Einschub ist wichtig, da oftmals mit Blick auf ihren privatrechtlichen Charakter darauf hingewiesen wird, die IASO habe in der Erreichung des zweiten Ziels besondere Schwierigkeiten.¹³⁰⁴ Zusätzlich wird angeführt, auch ihre Mitglieder könnten dieses Ziel nicht aus sich heraus erreichen. Aus Sicht der Systemtheorie ist festzuhalten, dass Akzeptanz und Einhaltung im Fall tatsächlich erlebten abweichenden Verhaltens lediglich durch Institutionalisierung über die Funktionssysteme Politik und Recht herbeigeführt werden können.¹³⁰⁵ Organisationen übernehmen diese Funktion ebenfalls, allerdings ausschließlich gegenüber ihren eigenen Mitgliedern. Für die Organisationen von Recht und Politik gilt das ebenfalls, sie tragen mit ihrer Autopoiesis jedoch überwiegend zu der des jeweiligen Funktionssystems bei, dem sie sich selbst zurechnen. Dieses ist gegenüber den eigenen Organisationen gesteigert sensibel und lässt sich durch sie potenziell eher irritieren.

Die IASO hat ihr Ziel der Akzeptanz und Einhaltung der von ihr bereitgestellten Schemata inzwischen dennoch, zumindest in Teilen, erreicht. Somit stellt sich die Frage, wie eine Ausbreitung der internationalen Schemata der IASO möglich war. Die Antwort wird lauten durch Kommunikation. In der Anfangsphase werden die Schemata der IASO nur zögerlich an die nationalen Beobachtungsräume herangetragen. Ein geeigneter Mechanismus zur Verbreitung und Akzeptanzsicherung wäre die Kommunikation ihrer Mitgliedsorganisationen in ihren Rollen in den nationalen Beobachtungsräumen gewesen. Das bedeutet, die Berufsverbände hätten ihre Mitglieder, die Wirtschaftsprüfer, über die Standards informieren und basierend auf deren Mitgliedschaft darüber hinaus konformes Verhalten erwartbar machen können. Jedoch weisen Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007) darauf hin, dass dies in den meisten Fällen nicht geschehen ist, wie die internen Studien der IASO über die Umsetzung der Mitgliederverpflichtungen belegen.¹³⁰⁶ Es bestanden Schwierigkeiten, sich gegen bestehende Realitätskonstruktionen durchzusetzen. Zwar legen sich die Mitglieder der IASO in dieser Rolle zur Förderung der Ziele der IASO fest, sie sind jedoch in den nationalen Beobachtungsräumen in ihren traditionellen Funktionen verwurzelt. Somit kann sich die IASO in diesem Bereich nicht auf ihre Mitglieder verlassen.

¹³⁰⁴ Vgl. McKinnon, S. M./Janell, P. (1984), S. 31.

¹³⁰⁵ Solange es nicht zu Konflikten in den Erwartungen über die Anwendung der Schemata kommt, ist ein Eingreifen von Politik und Recht nicht erforderlich. Wird jedoch abweichendes Verhalten erlebt, so können Politik und Recht stabilisierend wirken. Akzeptanz ist auch dort nicht im Sinne einer inneren Konformität der Kommunikationsteilnehmer zu erzielen.

¹³⁰⁶ Dabei ist zu beachten, dass die Mitgliedsorganisationen selbst über die Umsetzung berichtet haben. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 149 ff Allgemein wird den Berufsverbänden aus UK eine Vorreiterrolle zugesprochen. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 153. Den größten Erfolg bei der Umsetzung der Mitgliederverpflichtungen hatte Kanada. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 166.

Die IASO selbst weist hingegen keine nationalen Wurzeln auf, was ihr erlaubt, das Thema offen zu adressieren. Dazu kann sie geeignete Informationen mitteilen und beobachten, wie andere Systeme in der Umwelt darauf reagieren. Allerdings besteht für sie das Problem, zunächst als Kommunikationsteilnehmer in den nationalen Beobachtungsräumen wahrgenommen werden zu müssen. An dieser Stelle zeigt sich erneut der Zufall in der Entstehung verschiedener Realitätskonstruktionen. Die IASO und ihre Schemata werden von außen beobachtet und in die Kommunikation eingebaut. Die Lafferty-Studien der Financial Times ziehen diese als Vergleichsmaßstab heran und tragen so zur Konstruktion der Unterscheidung bei.¹³⁰⁷ Die Kommunikation schafft Realität. Das kann m. E. ein entscheidendes Moment gewesen sein, die Irritation der entsprechenden Systeme zu bewirken, auf die die IASO zur Verbreitung ihrer Standards in den nationalen Beobachtungsräumen angewiesen war.

Die Teilnahme der IASO an gesellschaftlicher Kommunikation zeigt sich beispielsweise in den Reisen der Vorsitzenden zu nationalen Standardsetzern und öffentlichen Reden bei Kongressen. Daneben veranstaltete die IASO selbst Konferenzen und trug so dazu bei, auf sich aufmerksam zu machen. Darüber hinaus wurden ab Juni 1981 wichtige Personen aus dem Bereich Rechnungslegung zur Teilnahme an Boardsitzungen und ab 1994 Beobachter zu den Sitzungen der Steering Committees eingeladen.¹³⁰⁸ Diese konnten dann in ihren Rollen in der Rechnungslegung über die IASO berichten und so zur Irritation in den Beobachtungsräumen beitragen. Dabei lag es außerhalb der Kontrolle der IASO, was berichtet und was davon verstanden wurde. Darüber hinaus wurde im Juni 1983 beschlossen, die Materialien der IASO direkt an Universitäten und Fachhochschulen zu verteilen.¹³⁰⁹ Hierin ist m. E. ein entscheidender Beitrag in der Realitätskonstruktion zu sehen. Zum einen wird eine große Personenzahl mit der Kommunikation erreicht, die potenziell nach ihrer Ausbildung eine Rolle in den nationalen Beobachtungsräumen spielen. Diese sind dann jedoch nicht mehr allein die Existenz nationaler Schemata gewohnt, sondern sind bereits mit der Unterscheidung nationaler und internationaler Schemata vertraut.¹³¹⁰ Damit wird die Möglichkeit der Anwendung internationaler Schemata offenbar.

Durch zunehmende Verbreitung der Internationalen Rechnungslegung steigt die Wahrscheinlichkeit der Irritation von Systemen in der Umwelt. Zunächst reagieren auf die Irritation insbesondere Systeme, die sich ebenfalls als international beobachten. Dabei handelt es sich bei-

¹³⁰⁷ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 148.

¹³⁰⁸ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 183, S. 232.

¹³⁰⁹ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 183 f.

¹³¹⁰ An dieser Stelle wird lediglich ein Hinweis auf einen sprachlichen Aspekt der Systemtheorie gegeben, dessen Ausarbeitung im Rahmen weitergehender Forschungen vielversprechend erscheint. Die Bedeutung des Erlernens der Differenz der Schemata kann mit der Bedeutung der Entwicklung einer entsprechenden Schreib- und Lesefähigkeit zur Ausbreitung des Buchdrucks verglichen werden. Vgl. Vormbusch, U. (2007), S. 44, 57. Heute fördert die IASO aktiv das Erlernen der von ihr geschaffenen Sprache, also den Umgang mit den Schemata. Das ist deutlich an der Schulungsinitiative der IASO zu erkennen. Vgl. IASO (2010h). Sie gibt beispielsweise für die Standards für SME Schulungsunterlagen heraus, die auf der Homepage der IASO abgerufen werden können. Vgl. IASO (2010g). Diese Schulungen können auch als selektionsübertragender Mechanismus angesehen werden, der dazu beiträgt, die Unternehmen in nationalen Beobachtungsräumen zur Anwendung der Schemata zu überzeugen. Sie sind somit funktional äquivalent zu den legitimierenden Strukturen der IASO, die in Kapitel 6.2.6 erläutert werden, oder den ergänzenden Mechanismen wie Prüfung und Enforcement.

spielsweise um internationale Börsenverbände, die IFAC und die Weltbank.¹³¹¹ Diese bauen die IFRS für Kommunikation in ihre Belange ein. Von den genannten Organisationen ist die Weltbank hervorzuheben. Zum einen fordert sie die Anwendung der Schemata der IASO in ihren Kundenländern fordert, sofern keine geeigneten Schemata vorliegen. Zum anderen wirkt sie über Schulungen als Multiplikator.¹³¹² Damit steigt die Irritation. Die Kommunikationsfähigkeit der Organisationen scheint insgesamt für die Ausbreitung der Internationalen Rechnungslegung entscheidend zu sein. Sie reicht weiter als die Kommunikation von Personen, sodass zurecht festgehalten werden kann, Organisationen seien ein wesentlicher Faktor der Denationalisierung.¹³¹³

Die Teilnahme der IASO an innergesellschaftlicher Kommunikation bietet gerade in ihrer Anfangsphase den Vorteil, zunächst einen weiten Kreis auf die IASO aufmerksam machen zu können. Diese Form der Kommunikation ist jedoch durch Unsicherheit geprägt, da die Reaktion der anderen Teilnehmer nicht im Voraus eingeschätzt werden kann. Eine Form der Stabilisierung der Erwartungen der Kommunikationsteilnehmer ist Festlegung eines gemeinsamen Ziels, welches in Form von Projekten erreichbar ist. Projekte sind selbst keine Organisationen, da sie auf formale Koordination der Teilnehmer beispielsweise als Weisungshierarchie oder Mitgliedschaftsregeln verzichten.¹³¹⁴ Beide Teilnehmer können das Projektziel in die je eigene Autopoiesis einbauen, jedoch wird durch die kommunikative Festlegung beider Partner ihr jeweiliges Verhalten erwartbar. Damit wird ein Unterschied geschaffen, der bei einem späteren Ereignis einen Unterschied machen kann, indem er erfüllt oder enttäuscht wird.¹³¹⁵ Die IASO geht im Verlauf ihrer Geschichte zahlreiche Projekte mit unterschiedlichen Partnern ein und konkretisiert ihre eigenen Ziele mit Bezug auf diese relevante Projektumwelt.¹³¹⁶ Als Beispiele lassen sich hier das Comparability- and Improvements-Projekt (1987-1993 im Zusammenhang mit IOSCO) und das Konvergenzprojekt (2002-heute (2010) in Zusammenarbeit mit dem FASB) anführen.¹³¹⁷ Darüber hinaus arbeitet die IASO an zahlreichen kleineren Projekten mit nationalen und internationalen Organisationen zusammen. Dabei ist zu beachten, dass die Projektteilnehmer ihre Kommunikationspartner auf Basis eigener Entscheidungen auswählen. Das bedeutet, dass sich allein aus den Beobachtungen der IASO er-

¹³¹¹ Vgl. Arnold, P. J. (2005), S. 300 ff. Arnold stellt insbesondere heraus, dass die Globalisierung der Rechnungslegung keine unausweichliche Notwendigkeit darstellt. Dem ist aus der Perspektive der Systemtheorie vollkommen zuzustimmen. Vgl. zur Wahrnehmung der IASO ihrer Kommunikationspartner Tabelle 10 im Anhang.

¹³¹² Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 441 f. Der Weltbank kommt somit eine ähnliche Rolle wie den Universitäten zu.

¹³¹³ Vgl. Lieckweg, T. (2003), S. 19.

¹³¹⁴ Projekte sind nicht zwingend mit anderen Partnern zusammen durchzuführen, sondern können auch dazu dienen, das Ziel der Organisation in erreichbare Teilziele zu zerlegen. So kann der Fortbestand der Organisation über das Teilziel hinaus gesichert und zugleich eine operationsleitende Vorgabe geschaffen werden. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 272 f.

¹³¹⁵ Damit ist nicht ausgeschlossen, dass die Partner sich dennoch anders verhalten, aber sie bauen durch die Festlegung zunächst Erwartungen auf.

¹³¹⁶ Vgl. zu den Projekten der IASO Tabelle 10 im Anhang.

¹³¹⁷ Vgl. zum Comparability-and Improvements-Projekt Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 270 ff. Vgl. zum Konvergenzprojekt IASO (2010c). Insbesondere am Konvergenzprojekt lässt sich aufgrund des umfangreichen verfügbaren Materials gut nachvollziehen, wie die zugewiesene Bedeutung je nach Projektpartner und im Zeitablauf in deren Entwicklung variiert.

gibt, warum sie die konkreten Kommunikationspartner auswählt. Es ist davon auszugehen, dass diese von der IASO als zur Unterstützung des von ihr verfolgten Ziels als geeignet beobachtet wurden. Jedoch kann nicht gesagt werden, was genau sie dazu veranlasst.¹³¹⁸

Neben der Teilnahme an gesellschaftlicher Kommunikation, in ihrer allgemeinen oder projektspezifischen Form, besteht für die IASO die Möglichkeit, Kommunikation in ihre eigenen Grenzen zu verlagern. Kommunikation im Inneren der IASO lässt das Verhalten der Teilnehmer durch die Mitgliedschaftsrolle erwartbar werden. Dadurch steigt die Wahrscheinlichkeit des erwartungskonformen Verhaltens der Kommunikationsteilnehmer. Dazu kann die IASO durch Binnendifferenzierung nach innen wachsen und so die Grenze zu ihrer Umwelt verschieben. Dieser Mechanismus wird im Folgenden erläutert.

6.2.4 Strukturaufbau in der IASO

Ein weiterer Mechanismus, der zur Verbreitung der Rechnungslegung in ihrer internationalen Form beiträgt, indem er sie wahrscheinlicher werden lässt, ist die Binnendifferenzierung der IASO.¹³¹⁹ Diese ermöglicht ihr den Aufbau von Eigenkomplexität und so flexiblere Reaktionen auf die Umwelt.¹³²⁰ Die IASO reagiert durch die Integration von als relevant erachteten Teilen ihrer Umwelt auf potenzielle Konflikte.¹³²¹ In der Organisation herrschen andere kommunikative Bedingungen als bei der Teilnahme an gesellschaftlicher Kommunikation, also auf Ebene eines anderen Systems. Das Verhalten der Kommunikationsteilnehmer wird innerhalb der IASO erwartbar.¹³²² Durch diesen Vorgang verschiebt die IASO ihre Systemgrenze.¹³²³ Zugleich differenziert sie sich nach innen weiter aus, wodurch ihre Komplexität entscheidend zunimmt. Das verhindert, dass intern direkt jede Entscheidung durch alle anderen Entscheidungen beeinflusst wird. Dabei ist zu beachten, dass der Strukturaufbau im Inneren der IASO allein durch ihre eigenen Entscheidungen erreicht werden kann. Die so entstandenen Strukturen kann die IASO ebenfalls durch eigene Operationen ändern.¹³²⁴ Als Strukturen einer Organisation gelten ihre Entscheidungsprämissen, also jene Entscheidungen, die als Voraussetzung weiterer Entscheidungen dienen und nicht weiter hinterfragt werden. Es handelt sich

¹³¹⁸ Vor diesem Hintergrund ist eine separate Erläuterung der Projekte entbehrlich. Lediglich der Mechanismus, bestimmtes Verhalten wahrscheinlicher werden zu lassen, ist für das Verständnis der Ausbreitung der Internationalen Rechnungslegung relevant.

¹³¹⁹ Vgl. zur Relevanz der Binnendifferenzierung für das Überleben der IASO bereits Wallace, R. S. (1990), S. 2 f. Er geht ebenfalls von der Kontingenz der IASO aus und stellt somit das Überleben als erklärungsbedürftige Leistung dar.

¹³²⁰ Es ist zu beachten, dass ein System, also auch die IASO, stets an seine Umwelt angepasst ist. Vgl. Luhmann, N. (2000/2008), S. 247 ff. Kurz überträgt diesen allgemein von Luhmann festgestellten Sachverhalt bereits auf die Expansion der Bürokratie in Europa. Vgl. Kurz, D. (2006), S. 187.

¹³²¹ Vgl. Botzem, S./Hofmann, J. (2009), S. 240. Jedoch nicht aus systemtheoretischer Perspektive.

¹³²² Mitsprache ist allenfalls unter Beachtung der Eigenlogik des Systems möglich. Vgl. Kurz, D. (2006), S. 187.

¹³²³ Auch aus Sicht von Akteurstheorien lässt sich dies konstatieren. Die Grenzverschiebung ist dann das Resultat unterschiedlicher Einflussnahme der Akteure aufgrund von Expertise, Betroffenheit und Legitimation. Vgl. Botzem, S./Quack, S. (2006), S. 16.

¹³²⁴ Diese Änderungen sind es, die den Wandel der Internationalen Rechnungslegung beobachtbar machen. Dies liegt in den ereignishaften Elementen der Systeme begründet. Diese vergehen sofort im Moment ihres Entstehens, sodass sich das System mit jeder Operation verändert. Lediglich die Strukturen sind von gewisser Dauer und ermöglichen dem System und anderen die Identifikation. Wandel kann auf Basis der Systemtheorie allein anhand der Veränderung von Strukturen beobachtet werden. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 331.

um Personaleinsatz, Kommunikationswege und Programme.¹³²⁵ Die drei Prämissen verweisen aufeinander und werden über Stellen koordiniert. Anzahl und Verschiedenartigkeit der Stellen drücken zusammen die Komplexität einer Organisation aus.¹³²⁶

Die IASO verfügt zwar ebenfalls über Personal im klassischen Sinne, jedoch ist sie eine Organisation, deren Mitglieder selbst wiederum Organisationen sind. Somit erscheint es angebracht, die Idee des Personaleinsatzes auf die an ihr teilnehmenden Organisationen zu übertragen.¹³²⁷ Die Organisationen, als Mitglieder der IASO, werden nach ihrer Eignung zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe innerhalb der IASO ausgewählt. Dadurch ergibt sich zugleich, dass die von ihnen getroffenen Entscheidungen hingenommen werden.¹³²⁸ Anfänglich sind die Mitglieder der IASO 16 nationale Berufsverbände der Wirtschaftsprüfer aus neun Ländern. Deren Eignung zur Erarbeitung der Beobachtungsschemata wurde bereits erläutert. Im Rahmen der Erfüllung ihres zweiten Ziels entscheidet die IASO jedoch, weitere Stellen, d. h. Gremien, zu schaffen und andere intern verfügbar zu machen.¹³²⁹ Zusätzlich wird die Kommunikation unter erwartbare Bedingungen gestellt und damit wahrscheinlicher. Die folgenden Ausführungen behandeln nicht alle Organe der IASO, da lediglich der Mechanismus verdeutlicht werden soll, der das Überleben der IASO und die Ausbreitung ihrer Schemata gesichert hat.¹³³⁰

Kurz nach der Gründung wird weiteren Berufsverbänden die Möglichkeit zur Teilnahme an der IASO als assoziierte Mitglieder eingeräumt. Diese Stellung ist jedoch nicht mit denselben Rechten verbunden wie die Gründungsmitgliedschaft. Dadurch steigt sowohl die Zahl auch die Verschiedenartigkeit der Stellen der IASO. Im Verlauf ihrer Historie räumt die IASO weiteren Organisationen die Boardmitgliedschaft ein und schafft zudem neue Gremien, in denen andere Organisationen an ihr teilnehmen können. 1982 wurde durch Satzungsänderung die Möglichkeit geschaffen, mit Wirkung zum 1.1.1983 bis zu vier Mitglieder des Boards aus nicht-berufsständischen Organisationen zu bestimmen.¹³³¹ 1986 war das International Coordinating Committee of Financial Analysts Associations die erste Organisation, die davon Gebrauch machte.

¹³²⁵ Entscheidungsprämissen sind weder von außen vorgegeben noch müssten sie notwendig so sein, wie sie derzeit ausgestaltet sind. Vgl. zu Entscheidungsprämissen Kapitel 5.3.2.3.

¹³²⁶ Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 312.

¹³²⁷ Personal im klassischen Sinne ist das „Staff“ der IASO. Vgl. IASO (2010d).

¹³²⁸ Es ist daran zu erinnern, dass die verschiedenen Entscheidungsprämissen stets aufeinander verweisen. Im Zusammenhang mit steigender Vielfalt und Anzahl der Stellen werden zugleich Kommunikationswege erforderlich, die bestimmen, welche Stelle wie an welcher Entscheidung mitwirkt. Das „Wie“ wird dabei insbesondere durch Programme bestimmt, die gewährleisten, dass unabhängig von der konkreten Besetzung einer Stelle im Sinne der Organisation entschieden wird. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 225.

¹³²⁹ Der Begriff der Stelle weist eine starke personale Bindung auf, sodass es angemessen scheint, ihn im Rahmen der vorliegenden Arbeit durch den Begriff des Gremiums zu ersetzen.

¹³³⁰ Gremien, die beispielsweise innerhalb der IASO die Entscheidungen über Entscheidungsprämissen vorbereitet haben, selbst aber nur von begrenzter Dauer waren, werden nicht thematisiert. Die Umstrukturierung wird gesondert in Kapitel 6.2.5 dargestellt, sodass hier nur Gremien erwähnt sind, die bis zum Jahr 2000 geschaffen wurden. Vgl. zu den strukturellen Veränderungen der IASO Tabelle 10 im Anhang.

¹³³¹ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 88.

Neu geschaffene Gremien der IASO, die eine andere Form der Teilnahme an der IASO ermöglichen, sind beispielsweise die 1981 eingerichtete Consultative Group, das 1995 gegründete Advisory Council und das 1997 geschaffene Standing Interpretations Committee (SIC). Für die IASO ist entscheidend, dass sie die Erweiterungen ihrer Strukturen stets als eigene Entscheidungen darstellen kann. Die Festlegung des Zugangs ist eines der Kernelemente in der Entwicklung der IASO.¹³³² Sie entscheidet, was sie als relevant erachtet und welche Gremien sie wie besetzt, um die von ihr angestrebten Ziele zu erreichen. Es ist jedoch zu beachten, dass die IASO selbst wiederum die innere Umwelt ihrer Mitglieder, d. h. der an ihr teilnehmenden Systeme, ist. Somit können im Inneren der IASO Strukturen entstehen, die nicht auf Entscheidungen der IASO zurückzuführen sind.¹³³³ Sie selbst entscheidet über den Zugang zu ihrem Inneren.

Die Mitglieder der Consultative Group stammten aus Organisationen mit einem Interesse in der Finanzberichterstattung und beobachteten sich selbst ebenfalls überwiegend international. Beispielsweise die Weltbank und ab 1990 die EU-Kommission waren in diesem Gremium vertreten, das überwiegend beratend tätig war.¹³³⁴ Damit konnte die IASO zum einen intern für Irritation durch die vertretenen Organisationen sorgen und so mit gesteigerter Relevanz deren Reaktion beobachten. Darüber hinaus war die kommunikative Unterstützung durch diese Organisationen sichergestellt. Die Aufgaben des Advisory Councils ähneln mehr oder weniger denen der heutigen Treuhänder, dazu zählen die Strategiebestimmung des Boards, die Finanzierung und die Veröffentlichung eines jährlichen Berichts über die Effektivität des Boards. Die Mitglieder stammten überwiegend aus dem Kreis derjenigen Systeme, welche in nationalen Beobachtungsräumen stabilisierend wirkten, unter anderem diverse Börsen und deren Aufsichten.¹³³⁵

Die zunehmende Binnendifferenzierung ermöglicht der IASO, relevante Teile der Umwelt in sich zu repräsentieren und so kalkulierbar zu machen. Die Formulierung „relevante Teile“ spielt auf die Rolle als Mitglied an, bei der stets zu beachten ist, dass die Mitgliedsorganisationen nicht mit der Rolle als Mitglied der IASO identisch sind. Sie nehmen darüber hinaus noch andere Rollen wahr, und ihre Autopoiesis ist getrennt. Mit der zunehmenden Binnendifferenzierung tritt die Trennung verschiedener Bereiche innerhalb der IASO deutlicher hervor. Spezifische Entscheidungskompetenzen werden einzelnen Gremien zugewiesen. Diese folgen einer spezifischen Entscheidungslogik, wodurch es möglich wird, weiter auf Vertrautem aufzubauen. So obliegt die eigentliche Standardisierungsarbeit dem Board und damit bis zur Umstrukturierung der IASO weiterhin insbesondere den nationalen Berufsverbänden der Wirtschaftsprüfer. Zugleich ermöglichen die verschiedenen Gremien, einen gesteigert sensiblen Ausschnitt der Umwelt in der IASO wahrnehmbar zu machen. Mit der Binnendifferenzierung in Form verschiedener und zusätzlicher Gremien wird zugleich die Festlegung von

¹³³² Vgl. Botzem, S./Hofmann, J. (2009), S. 245.

¹³³³ Vgl. zu diesen nicht entscheidbaren Entscheidungsprämissen, die Luhmann unter dem Begriff der Organisationskultur zusammenfasst, Luhmann, N. (2006), S. 160, 243 f.

¹³³⁴ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 87, 250 f.

¹³³⁵ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 246 f.

Kommunikationswegen erforderlich. So beschreibt die IASO in ihrer Satzung nicht nur die Gremien, sondern auch, wie diese zueinander in Verbindung stehen. Dadurch wird geregelt, welches Gremium sich durch welches andere irritieren lässt. Es kann sich auf die Entscheidungen der anderen verlassen, ohne diese zu hinterfragen.¹³³⁶ Dadurch wird es möglich, die einzelnen Entscheidungen untereinander abzustimmen.

Wie zu entscheiden ist, bestimmen die Programme einer Organisation. Die Vorgabe einer Zielsetzung, wie beispielsweise durch das Agreement von 1973 und später durch die Satzung der IASO, kann bereits als Zweckprogramm aufgefasst werden. Die Zielformulierung ist jedoch so unbestimmt, dass die Ableitung konkreter Entscheidungen schwerfällt und, wie bereits geschildert wurde, auf die Expertise der Mitgliedsorganisationen zurückgegriffen wird. Im Verlauf der eigenen Historie konkretisiert die IASO die Zielvorgabe jedoch weiter und hält ihre diesbezüglichen Entscheidungen im Rahmenkonzept fest.¹³³⁷ Das Rahmenkonzept kann ebenfalls als Programm angesehen werden, das die künftigen Entscheidungen leitet. Dabei werden im Rahmenkonzept bestimmte Ziele der Rechnungslegung ebenso vorgegeben wie potenzielle Beobachter, Nutzer. Es handelt sich notwendig um eine systeminterne Konstruktion, da die Operationen der verschiedenen Systeme aufgrund der operationalen Geschlossenheit füreinander unerreichbar und intransparent sind.¹³³⁸ Ähnlich wie bereits das öffentliche Interesse erlaubt es die Konstruktion des Nutzers, weitere Entscheidungen daran anzuknüpfen. Daraus lassen sich einzelne Standards als Mittel zur Erreichung des angestrebten Zweckes ableiten. Die IASO kann ihre Entscheidungen durch Bezug auf das eigene Rahmenkonzept statt mit Bezug zur Umwelt, den nationalen Schemata, treffen. Das Rahmenkonzept trägt zur selbstreferenziellen Schließung der IASO bei. Zugleich treten die von ihr entwickelten Schemata in größere Differenz zu existierenden nationalen Schemata, und Wahlrechte können vermieden werden.¹³³⁹ Die Realitätskonstruktion der IASO wird in sich geschlossen, konsistent.¹³⁴⁰ Es wird verhindert, dass Lücken in der Realitätskonstruktion bestehen, welche die Kontingenz offenbaren würden.¹³⁴¹

¹³³⁶ Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 206.

¹³³⁷ Die Festlegung des Rahmenkonzeptes kann als schriftliche Fixierung der Programme gedeutet werden. Wann diese intern bereits wirksam wurden, kann nicht bestimmt werden. Power vermutet, dass sich das Rahmenkonzept aus den gemeinsamen Werten der Professionsangehörigen ableiten lässt. Vgl. Power, M. (2009), S. 326, der jedoch ohne einen systemtheoretischen Bezugsrahmen zu dieser Aussage kommt.

¹³³⁸ Siehe zur Konstruktion von Nutzern in der Rechnungslegung, konkret im Rahmenkonzept des FASB, Young, J. J. (2006). Das scheint insofern erläuterungsbedürftig, als weiter oben davon ausgegangen wurde, dass die anzuwendenden Schemata letztlich durch den Beobachter bestimmt werden. Dieser Beobachter als empirisch beobachtbares operierendes System ist jedoch nicht mit dem Nutzer identisch. Bei dem Nutzer handelt sich um eine Person in einer bestimmten Form, so wie in der Wissenschaft beispielsweise der Homo oeconomicus konstruiert wird. Die unterstellten Nutzer spielen im Standardsetzungsprozess kaum eine Rolle, obwohl ihre Belange zumeist zur Rechtfertigung der Aktivitäten herangezogen werden. Vgl. Hopwood, A. G. (1994), S. 248 ff.

¹³³⁹ Mit dem Rahmenkonzept und der Lösung von den nationalen Schemata kann auch das Aufkommen der Fair Value-Bilanzierung thematisiert werden. Für eine mögliche systemtheoretische Betrachtung siehe Kapitel 7.2. Die Art der Schemata verändert sich durch die stärker ausgeprägte Selbstreferenz der IASO. Vgl. Power, M. (2009), S. 337.

¹³⁴⁰ Vgl. Wallace, R. S. (1990), S. 20.

¹³⁴¹ Somit wirkt das Rahmenkonzept auch legitimierend. Darüber hinaus nimmt die IASO mit den eigenen Entscheidungen bereits einen Teil des Interpretationsspielraums der Beobachter in den Beobachtungsräumen

Dabei ist zu beachten, dass sich die IASO sowohl bei der Erarbeitung ihrer Schemata als auch bei der Entscheidung über das Rahmenkonzept durch ihre Umwelt irritieren lässt. Das gilt beispielsweise für die Schemata der nationalen Räume und andere beobachtbare Sachverhalte in ihrer Umwelt. In welchem Ausmaß sich die IASO irritieren und zur eigenen Informationsverarbeitung anregen lässt, hängt von ihren eigenen Beobachtungen ab. Gesteigert sensibel reagiert sie sicherlich auf ihre Projektpartner. Darüber hinaus kann sie sich durch Kommentare, die zu ihren Entwürfen eingehen, irritieren lassen.¹³⁴² Die Kommentare ermöglichen der IASO auf verschiedene Realitätskonstruktionen in der Umwelt aufmerksam zu werden und ggf. die eigene entsprechend anzupassen.¹³⁴³ Dadurch kann eine Kohärenz der unterschiedlichen Konstruktionen gewahrt werden.¹³⁴⁴ Weiter bewirkt der Due Process, dass intern unterstellt werden kann, relevante Systeme in der Umwelt hätten zugestimmt. Aber die Entscheidung über einen Standard verbleibt stets in der IASO. Es ist wichtig, zu erkennen, dass die Verfahren nicht zu besseren Standards oder einer effizienteren Vorgehensweise der Standardsetzung führen, wie traditionell angenommen wird.¹³⁴⁵ Sie haben lediglich eine unterstützende Wirkung in Bezug auf die Verbreitung und Akzeptanz der durch die IASO geschaffenen Schemata. Sie fördern damit zugleich die Verbreitung der auf der Unterscheidung von national und international aufbauenden Realitätskonstruktion.

Die in diesem Kapitel geschilderten Strukturen der IASO ergeben sich durch ihre eigenen Entscheidungen im Zeitablauf und verfestigen sich. Jedoch ist die heutige IASO nur noch bedingt mit der 1973 gegründeten IASO identisch. In ihrer Historie ist dabei ein Bruch zu verzeichnen, der durch die Umstrukturierung markiert ist. Um die IASO überhaupt noch als identische Organisation wahrnehmen zu können, war es erforderlich, auch die Umstrukturierung als eine ihrer Entscheidungen darstellen zu können. Im Moment der geplanten Änderung der Strukturen wird ihre Kontingenz offenbar. Damit besteht die Gefahr, die Leitfunktion für zukünftige Entscheidungen zu verlieren. Nachfolgend wird weniger auf die zur geplanten Strukturänderung erforderlichen Bedingungen eingegangen als vielmehr auf das beobachtbare Resultat der Änderungen.

6.2.5 Entscheidung zur Umstrukturierung

Die bisherigen Ausführungen haben verdeutlicht, dass die IASO stets sensibel auf Veränderungen der sie umgebenden Umwelt reagiert hat, was insbesondere die Verschiebung der Grenze der IASO belegt. Die Entscheidungen zur Binnendifferenzierung der IASO lassen sich auf eine aktive Beobachtung ihrer selbst in der von ihr als relevant erachteten Umwelt zurück-

vorweg. Gleiches gilt für die Interpretationen des SIC. Die Entscheidungen der IASO müssen jedoch nicht für die beobachtenden Organisationen angebracht sein. Vgl. zur Vorwegnahme der Entscheidungen durch Schemata setzende Organisationen Seidl, D. (2007), S. 716.

¹³⁴² Dabei ist zu beachten, dass die Entwürfe von Beginn an und nicht erst seit Veröffentlichung des formellen Due Process-Handbuchs Teil des Prozesses der Standardsetzung war. Vgl. Kapitel 6.2.2.

¹³⁴³ Vgl. Teubner, G. (1989), S. 752.

¹³⁴⁴ Genau wie das Rahmenkonzept weist auch der Due Process als Verfahren nach außen eine legitimierende Wirkung auf. Konsens kann unterstellt werden, solange niemand widerspricht.

¹³⁴⁵ Vgl. traditionell argumentierend Gaa, J. C. (1988), S. 11. Die Systemtheorie kann jedoch, wie in Kapitel 4.2.2 gezeigt, niemals die Überlegenheit der einen oder anderen Konstruktion begründen.

führen. Dazu hat die IASO stets innerhalb ihrer eigenen Grenzen Arbeitsgruppen geschaffen, die mit der Aufgabe betraut waren, die strategische Ausrichtung der IASO zu überprüfen und falls notwendig, entsprechende Änderungsvorschläge zu unterbreiten. Somit war es ihr möglich, eigene Strukturen aufzubauen und damit ihre Operationen zu leiten und zugleich diese Strukturen änderungsoffen zu halten. Sie hat sich ihre Irritabilität erhalten.¹³⁴⁶

Bereits 1977 wurde das Organization and Planning Committee (OPC) ins Leben gerufen, welches 1988 den Vorschlag zur Errichtung einer Stiftung zum Zweck der Finanzierung unterbreitete.¹³⁴⁷ 1992 wurde eine Foundation Working Party geschaffen, welche die Einrichtung einer Stiftung und mögliche Strukturänderungen der IASO erörtern sollte. Diese erarbeitet zwar entsprechende Vorschläge, in denen eine Stiftung vorgesehen war, die sowohl für die Finanzierung als auch die Aufsicht über das Board zuständig war. Daneben wurde vorgeschlagen, mindestens einen Sitz pro Delegation für einen Vertreter eines nationalen Standardsetzers vorzusehen.¹³⁴⁸ Aber der Widerstand gegen ein unabhängiges Aufsichtsgremium war damals noch zu groß, und so wurde das oben bereits erwähnte Advisory Council geschaffen, welches mit geringeren Befugnissen ausgestattet war. Dabei wurde jedoch bereits auf eine mögliche Weiterentwicklung des Gremiums hingewiesen.¹³⁴⁹ Der Vorschlag zur Aufnahme von Vertretern nationaler Standardsetzer in das Board wurde ebenfalls nicht umgesetzt. Diese kurze Wiedergabe zeigt, dass die Änderung der Struktur der IASO keineswegs eine neue Idee ist. Sie scheiterte jedoch zuvor an den eigenen Entscheidungen der IASO. Das bedeutet, dass sie ihre eigenen Strukturen insgesamt als geeignet empfunden hat, die eigenen Operationen zu leiten und die von ihr gesetzten Ziele zu erreichen. Umgekehrt kann sie auch auf Widerstand in ihrem Inneren gestoßen sein, da ihrer Mitglieder an der bisherigen Konstruktion der IASO festhalten. Es kann sein, dass zwar die IASO Informationen zur Selbständerung durch eigene Irritationen herleitet, die Mitglieder andere Informationen erzeugen und so die Änderung nicht mitvollziehen. Es kann festgehalten werden, dass die IASO ihre Strukturen überwiegend ausgebaut oder lediglich leicht modifiziert hat.

Im September 1996 schafft die IASO erneut eine Arbeitsgruppe zur Überprüfung der eigenen Strukturen, die Strategy Working Party (SWP). Zu diesem Zeitpunkt ist es der IASO durch Teilnahme an gesellschaftlicher Kommunikation gelungen, andere auf sich aufmerksam zu machen und damit die Unterscheidung nationaler und internationaler Beobachtungsschemata in die Welt einzuführen. Sie kann beobachten, dass ihre Schemata nicht nur wahrgenommen, sondern zunehmend von Unternehmen, entweder auf freiwilliger Basis oder weil nationale

¹³⁴⁶ Vgl. dazu Kapitel 5.3.2.3.

¹³⁴⁷ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 85 f; S. 240. Der Vorschlag wurde durch das Board nur bedingt unterstützt und stattdessen ein Funding Steering Committee geschaffen, welches alternative Finanzierungswege suchte. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 242 f. Es ist zu beachten, dass die Finanzierung der IASO bis heute ein Thema in der öffentlichen Diskussion ist. So hat die EU beispielsweise in 2009 ein vorläufiges Programm aufgesetzt, aus dem auch der IASO Gelder zufließen. Siehe hierzu EU Kommission (2005). Die IASO widmet dem Thema einen eigenen Platz auf ihrer Internetpräsenz. Vgl. IASO (2010j).

¹³⁴⁸ Diese Vorschläge kommen den tatsächlich realisierten Umstrukturierungen im Jahr 2000 nahe.

¹³⁴⁹ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 243 ff.

Gesetze sie dazu verpflichten, angewandt werden.¹³⁵⁰ Eine weitere Verbreitung der Schemata steht mit Vollendung des Core-Standards-Projektes und der Aussicht auf Empfehlung der IOSCO zur Anwendung der Schemata bevor.¹³⁵¹ Darüber hinaus zeichnet sich ein Wechsel der Strategie der Europäischen Kommission in der Harmonisierung der Rechnungslegung ab. Auch in diesem Beobachtungsraum scheint künftig eine zunehmende Anwendung der von der IASO erarbeiteten Schemata möglich.¹³⁵² Derartige Veränderungen der Umwelt kann die IASO sich selbst als Erfolg ihrer Operationen zurechnen.¹³⁵³ Darüber hinaus kann sie jedoch auch Änderungen registrieren, die sie nicht auf sich selbst, sondern auf andere Systeme in der Umwelt zurückführt. Die IASO erlebt, dass die durch das FASB geschaffenen Schemata nicht mehr allein im national begrenzten Beobachtungsraum der USA, sondern zunehmend auch von anderen Unternehmen zur Erstellung ihrer Selbstbeschreibung angewandt werden. Daraus kann die IASO auf eine mögliche Konkurrenz der Schemata des FASB zu seinen eigenen schließen. Diese Beobachtung wird gestützt durch entsprechende Kommunikationen des FASB, seine Schemata zunehmend an internationalen Anforderungen auszurichten.¹³⁵⁴ Verstärkt wird dieser Eindruck durch das ebenfalls beobachtbare Verhalten der SEC. Diese war als eines der zentralen Systeme in einem der größten Beobachtungsräume weltweit ein möglicher Kommunikationspartner der IASO zur Verbreitung ihrer Schemata. Die Veränderungen der Umwelt mögen die IASO veranlasst haben, sich für eine erneute Überprüfung der eigenen Strukturen zu entscheiden. Sowohl die absehbare Erreichung der eigenen Ziele als auch das Entstehen einer Konkurrenz sind weitreichende Veränderungen und damit potenziell dazu geeignet, die IASO tatsächlich zur Änderung der eigenen Strukturen zu bewegen. Dieser Zusammenhang wird nachfolgend erläutert.

Der Erfolg, den die IASO in der Verbreitung ihrer Schemata zu verzeichnen hat, führt dazu, dass sich die Bedingungen der Übernahme ändern. Zu Beginn ihrer Tätigkeit schafft die IASO die Schemata und sorgt dafür, dass sie wahrgenommen werden. Ein System, das so von der IASO bzw. ihren Schemata irritiert wird, entscheidet selbst, diese zu beachten. Die ersten Unternehmen wenden die Schemata auf freiwilliger Basis zur Selbstbeobachtung an. Dies kann verschiedene Gründe haben. So kann ein Unternehmen sich selbst als international beobachten und deshalb entscheiden, die Schemata der IASO seien besser für seine Selbstbeschreibung geeignet. Es kann als innovativ gelten wollen und sieht die Schemata als geeignetes Mittel an, dies auch in der Selbstbeschreibung auszudrücken. Weiter kann ein Unternehmen die IASO als Experte auf dem Gebiet der Schemata der Rechnungslegung beobachten und aus diesem Grund zu dem Schluss kommen, die Schemata anzuwenden. Analog können auch Beobachter aus der Expertise der IASO veranlasst sein, diese Schemata für ihre Beobachtungen zu ver-

¹³⁵⁰ Vgl. zu den Erfolgen der IASO außerhalb Europas Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 433. Vgl. zur Wahrnehmung der IASO der Veränderungen ihrer Umwelt Tabelle 10 im Anhang.

¹³⁵¹ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 328 ff.

¹³⁵² Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 418 ff.

¹³⁵³ Auch hier kann wieder daran erinnert werden, dass es sich lediglich um eine Zurechnung und damit eine Konstruktion handelt. Was der Grund für den Erfolg ist, kann nicht beantwortet werden.

¹³⁵⁴ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 439 ff.

wenden. Einzelne Staaten können ebenfalls aus sich heraus entscheiden, die Schemata in ihrem Beobachtungsraum einzuführen, weil sie entweder nicht selber über geeignete Schemata verfügen oder die der IASO für überlegen halten. All diesen Ausbreitungsvarianten der Schemata der IASO ist gemein, dass diejenigen, die die Schemata übernehmen, dies aus sich heraus entscheiden. Sie reagieren ebenso wie die IASO mit der Bereitstellung der Schemata auf ein wahrgenommenes Bedürfnis. Diese ursprüngliche Form der Verbreitung der Schemata der Internationalen Rechnungslegung ist somit eindeutig durch eine wirtschaftliche Semantik geprägt und kann als Indiz dafür gesehen werden, dass die IASO diesem Funktionssystem und seinem Bedürfnis an Beobachtung seiner Unternehmen Rechnung getragen hat.

Mit der zunehmenden Verbreitung der Schemata wird jedoch auch von Unternehmen ihre Anwendung erwartet, die aus sich selbst heraus nicht den Bedarf dazu sehen. Das ist immer dann der Fall, wenn Systeme, die in einem Beobachtungsraum verbindliche Entscheidungen herbeiführen können, sich dazu entschließen, die Schemata der IASO als Teil ihrer Entscheidungen, die von den Unternehmen zu akzeptieren sind, zu integrieren. Beispiele für solche Systeme können sowohl Börsenaufsichten sein, die die Erstellung eines IFRS-Abschlusses als Zugangsvoraussetzung normieren, als auch Staaten, die zur Anwendung in ihrem nationalen Beobachtungsraum eine kollektiv bindende Entscheidung herbeiführen. Warum sich diese Systeme für eine Übernahme der Schemata der IASO entscheiden, ist aus Sicht der Systemtheorie nicht zu beantworten. Sie reagieren auf eine Irritation, die sie für sich selbst in Information übersetzt haben. So kann es sein, dass sie Konflikte in ihrem Beobachtungsraum vermeiden wollen. Alternativ scheint es möglich, dass die Übernahme lediglich ein Fall ist, an dem kollektiv bindende Entscheidungen nahezu ohne Widerstand herbeigeführt werden können. Dieser kann dazu genutzt werden, die eigene Macht zu stärken, ohne davon Gebrauch machen zu müssen.¹³⁵⁵

Unabhängig von den Motiven anderer Organisationen bewirkt deren Übernahmeentscheidung, dass die Schemata der IASO unter deren operative Bedingungen gestellt werden. Die Schemata sind zwar dann noch dieselben, aber auch wieder nicht, da sie in verschiedene Systeme eingebunden sind.¹³⁵⁶ Es ergibt sich ein typisches Legitimationsproblem, nämlich, dass von den Unternehmen erwartet wird, die Schemata bei ihren Beobachtungen anzuwenden, obwohl sie nicht selbst darüber entschieden haben.¹³⁵⁷ Im Fall der Übernahme durch Staaten ist offensichtlich, dass die Übernahme eine kollektiv bindende Entscheidung ist, die letztlich

¹³⁵⁵ Siehe zu den verschiedenen Formen der Macht Kapitel 5.2.4.

¹³⁵⁶ Wenn sich die Politik der Regulierung der Rechnungslegung zuwendet, geschieht das rein politikintern. Die Operationen der verschiedenen Systeme bleiben stets getrennt. Vgl. Teubner, G. (1989), S. 750; Power, M. (2009), S. 329.

¹³⁵⁷ Zur Legitimation siehe Kapitel 5.2.4. Es ist daran zu erinnern, dass die Übertragung durch Selektion reduzierter Komplexität angestrebt wird. In Bezug auf die Schemata der Rechnungslegung werden Unternehmen dazu gebracht, sich anhand bestimmter Schemata zu beobachten und andere Möglichkeiten außer Acht zu lassen. Die Probleme, die sich bei der Übertragung der Schemata ergeben können, wenn das Unternehmen deren Kontingenz erkennt, wurden in Kapitel 6.1.4 thematisiert.

dazu führt, dass diese Teil des Rechts werden.¹³⁵⁸ Bei der Übernahme durch Börsen bzw. deren Aufsichten kann ebenfalls argumentiert werden, dass diese auf politischer Entscheidung basieren. Am Beispiel der SEC lässt sich zeigen, dass diese auf einer politischen Entscheidung fußt und dadurch selbst die Fähigkeit erlangt, kollektiv bindende Entscheidungen in dem durch sie stabilisierten Beobachtungsraum herbeizuführen. Politik und Recht basieren, wie in Kapitel 5.2.5 zusammengefasst, jedoch nicht auf dem Bedürfnis, sondern auf Gewalt als symbiotischen Mechanismus.¹³⁵⁹ Sie bewirken Akzeptanz durch bestimmte Verfahren. Diese können sich sowohl auf die Entscheidung selbst als auch deren Prämissen beziehen und sind notwendige Voraussetzungen zum Funktionieren eines auf Entscheidungen beruhenden Rechts.¹³⁶⁰

Voraussetzung für eine Akzeptanz der Schemata der IASO auf Basis einer bindend herbeigeführten Entscheidung ist somit, dass sowohl die Entscheidung selbst als auch die Prämissen, auf denen sie beruht, als legitim empfunden werden. Dabei gilt es zu beachten, dass die Schemata von der IASO stets weiterentwickelt und geändert werden.¹³⁶¹ Damit wird von den Unternehmen erwartet, dass sie sich auf etwas einlassen, von dem sie noch nicht genau wissen, was es ist. Die Akzeptanz ist zu generalisieren. Somit kann ein einzelner Standard letztlich nur dann als legitim empfunden werden, wenn sowohl der Inhalt des einzelnen IFRS als auch die Schemata insgesamt, die sie setzende Organisation und darüber hinaus die Organisationen, die die Übernahmeentscheidung herbeigeführt haben, akzeptiert werden. Die Akzeptanz in diesem Sinne ist somit äußerst voraussetzungsreich. Sofern diejenigen, die die Entscheidung zur Übernahme der Schemata der IASO in ihren Beobachtungsraum treffen, auch deren Akzeptanz durch die Unternehmen erreichen wollen, sind sie dazu auch auf einen Beitrag der IASO angewiesen. Sie muss dafür sorgen, dass sowohl sie selbst als auch die von ihr erlassenen Schemata als legitim empfunden werden. Bestimmte Verfahren können dazu beitragen. Bevor diese jedoch erläutert werden, ist zunächst nochmals auf die Umstrukturierungsentscheidung der IASO einzugehen. Diese ermöglicht ihr diesen Beitrag zu leisten.

Die IASO hat sich selbst als Organisation beschrieben, die ihre Leistung in der Bereitstellung von internationalen Rechnungslegungsschemata sieht und darüber hinaus deren weltweite Anwendung und Akzeptanz fördert. Vor diesem Hintergrund muss eine Übernahme ihrer Schemata durch die IOSCO oder die EU für sie äußerst erstrebenswert gewesen sein, da sie damit ihrem selbst gewählten Ziel einen großen Schritt näher kommt. Diese Systeme sind jedoch, wie geschildert, auf einen legitimierenden Beitrag der Organisation, die die von ihnen in ihrem Beobachtungsraum eingeführten Schemata bereitstellt, angewiesen. Das gilt auch für die Staaten, die die Schemata der IASO bereits zuvor in ihrem Beobachtungsraum eingeführt haben, jedoch konnte die IASO dort entweder davon ausgehen, dass keine Alternativen zur

¹³⁵⁸ Die IFRS sind außerhalb des politischen Systems in einer Art evolutorischem Prozess entstandene Normen. Normen in diesem Begriffsverständnis können auch außerhalb des Rechtssystems vorkommen. Erst die Normierung der Norm macht sie zur Rechtsnorm. Vgl. Opp, K.-D. (1983), S. 223.

¹³⁵⁹ Siehe zu Gegenüberstellung der Funktionssysteme Tabelle 5 auf S. 118.

¹³⁶⁰ Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 31. Siehe auch Kapitel 5.2.3.

¹³⁶¹ Vgl. zu dieser Feststellung der Änderungsdynamik Tabelle 8 auf S. 182.

Verfügung stehen, oder sie hat den Entscheidungen nicht dieselbe Bedeutung beigemessen. Somit sah sie sich nicht zur Veränderung der eigenen Strukturen veranlasst. In der Situation gegen Ende des vergangenen Jahrhunderts kommen nun mehrere Faktoren zusammen, die die IASO zur Strukturänderung veranlassen können. Zum einen misst die IASO der Übernahmeentscheidung durch die IOSCO bzw. die SEC potenziell eine Bedeutung bei. Zum anderen beobachtet sie das FASB bzw. die G4 als mögliche Konkurrenz. Dabei handelte es sich um eine Gruppe der nationalen Standardsetzer aus dem angloamerikanischen Raum.¹³⁶² Diese Konstellation verdeutlicht auch, warum die mögliche Übernahme durch diese alleine vielleicht nicht ausgereicht hätte, die Entscheidung zur Strukturänderung zu motivieren. Die EU hatte die Schemata des FASB für den eigenen Beobachtungsraum in der Teilnahme an gesellschaftlicher Kommunikation bereits ausgeschlossen, sodass die IASO die EU als alternativlos betrachten konnte.¹³⁶³ Somit wäre eine Ausbreitung ihrer Schemata ohne Selbständerung möglich gewesen. Umgekehrt kann die historisch einmalige Konstellation die IASO in einer Weise irritiert und zu eigener Informationsverarbeitung angeregt haben, dass sie daraus den Schluss gezogen hat, eine Annäherung an ihr Ziel sei nur auf dem Weg der Selbständerung möglich. Es ist wichtig zu erkennen, dass es sich um den eigenen Entschluss der IASO handelt. Sie hätte ihre Ziele neu definieren oder andere Mittel zu deren Erreichung auswählen können. Die Strukturänderung war keine von außen gegebene Notwendigkeit; die IASO hat sie als solche erachtet, was vor dem Hintergrund ihrer eigenen Geschichte nachvollziehbar scheint. Damit ist jedoch nicht gesagt, dass sie allein aufgrund dieser Entscheidung ihr Ziel erreicht hat. Die Systeme in ihrer Umwelt müssen selbst die Entscheidung zur Übernahme der Schemata der IASO treffen. Sie entscheiden, wovon sie sich irritieren lassen und ob die Umstrukturierung der IASO dazu gehört.

Die IASO entscheidet, sich eine neue Struktur zu geben. Damit ist alle zuvor durch die eigenen Strukturen absorbierte Unsicherheit wieder gegeben.¹³⁶⁴ Die Kontingenz der eigenen Entscheidungen wird offenbar.¹³⁶⁵ Die Vielzahl der sich für die IASO ergebenden Möglichkeiten der

¹³⁶² Konkret bestand die Gruppe aus dem Australian Accounting Standards Board, dem Canadian Accounting Standards Board, dem UK Accounting Standards Board und dem US FASB. Ziel war eine Einigung auf gemeinsame Prinzipien auf Basis des Rahmenkonzeptes der IASO zu erzielen, die bei der Verabschiedung der nationalen Standards berücksichtigt werden sollten. Durch diese Vorgehensweise wurde die Standardsetzung der teilnehmenden Länder teilweise auf eine internationale Ebene verlagert. Vgl. ausführlich zu einem möglichen Einfluss der G4 auf die Entscheidung der IASO zur Umstrukturierung, Street, D. L. (2006). Die IASO gehörte der G4 als +1 an. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007) zeigen, dass die G4 durch Mitglieder der IASO als mögliche Konkurrenz gesehen wurde bzw. dass sie als solche von ihnen positioniert wurde, um die favorisierte künftige Ausgestaltung der IASO wahrscheinlicher werden zu lassen. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 458, S. 460, S. 479, S. 486.

¹³⁶³ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 425 f.

¹³⁶⁴ Diese Unsicherheit lässt sich an den Ängsten der Mitglieder ablesen, die allseits vorhanden waren, die Michael Crooch, ein Mitglied der US Delegation, die Situation zusammenfassend beschreibt. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 471. Vor dem systemtheoretischen Hintergrund erscheint sein praktischer Rat, einen Kompromiss zu schließen, der dann geändert werden kann, geeignet, die Unsicherheit durch den Aufbau neuer Strukturen zu überwinden.

¹³⁶⁵ Vgl. Seidl, D. (2005), S. 115. Die Kontingenz ist insbesondere durch die Fokussierung der eigenen Operationen auf das gewählte Ziel in der Regel verdeckt. Im Rahmen der Umstrukturierung werden auch neue bzw. ergänzende Zielsetzungen in Bezug auf die Zusammenarbeit mit nationalen Standardsetzern diskutiert, wodurch auch deren Kontingenz offenbar wird.

Festlegung neuer Strukturen und die damit verbundene Unsicherheit lassen sich anhand der im Rahmen des ersten Treffens der SWP auftretenden Fragen erahnen. So war beispielsweise unklar, ob die neue Struktur aus zwei oder nur einem Hauptgremium bestehen sollte und welche Befugnisse wo liegen sollten. Die Rolle nationaler Standardsetzer stand ebenso zur Diskussion wie die Finanzierung und die Besetzung der Gremien.¹³⁶⁶ Innerhalb der IASO haben insbesondere die (kontinentaleuropäischen) Boardmitglieder gegenüber Veränderungen, welche eine weitreichende Beteiligungen nationaler Standardsetzer vorsahen, Widerstand geäußert.¹³⁶⁷ Die Vorschläge zur Gestaltung der künftigen Struktur wurden in und zwischen den Treffen der SWP mehr oder weniger stark modifiziert. Hinsichtlich der Grundstruktur der künftigen IASO lassen sich jedoch zwei Modelle unterscheiden, die bis zum Ende in der Diskussion standen. Es handelt sich um das „unabhängige Expertenmodell (independent expert model)“, welches von den Angloamerikanern favorisiert wurde und dem Aufbau des FASB entlehnt ist, und das „Repräsentationsmodell“¹³⁶⁸ (constituency model)“, welches die bevorzugte Variante der Kontinentaleuropäer war.¹³⁶⁹

Hinter diesen beiden Grundmodellen stehen verschiedene Annahmen der Legitimation im politischen System, die jedoch beide die Funktion erfüllen, die Übernahme von Entscheidungen in die Erwartungsstrukturen derjenigen, die nicht selbst entscheiden, zu erleichtern.¹³⁷⁰ Es kommt allein auf die faktische Übernahme, nicht jedoch auf die Gründe, die den Einzelnen dazu bewogen haben, an.¹³⁷¹ Zudem ist zu beachten, dass die hier beschriebenen Mechanismen auf die generalisierte, d. h. vom Einzelfall unabhängige, Übernahme zielen.¹³⁷² Dabei gilt es aus Sicht der Systemtheorie zu beachten, dass es keine richtigen Schemata der Rechnungslegung geben kann, sondern verschiedene Beobachter unterschiedliche Konstruktionen aufbauen können. Gerade wegen der Unterschiede wird Legitimation erforderlich, denn andernfalls ergibt sich das Problem der Übernahme in die Erwartungs-

¹³⁶⁶ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 451 ff.

¹³⁶⁷ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 458 f.

¹³⁶⁸ Dieses Modell basiert auf dem Gedanken, dass die „Wählerschaft“ der IASO in ihr vertreten sein sollte. Als solche können nationale Regierungen, der Internationalen Währungsfonds, die Weltbank und Regulierer angesehen werden. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 469. Siehe zu einer ähnlichen Übersetzung Botzem, S. (2010), S. 123. Dieser analysiert die Historie der IASO im Zeitraum von 1997-2007 vor einem akteurstheoretischen Hintergrund als Pfadgestaltung.

¹³⁶⁹ Vgl. zur Anlehnung des Expertenmodells an das FASB Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 460, 479. Bis auf diese Grundstrukturen variiert in den Vorschlägen im Zeitablauf von den Namen über die Machtverhältnisse bis zur Besetzung nahezu alles. Dies kann den extensiven Beschreibungen des gesamten 13. Kapitels von Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007) entnommen werden. Auch dies kann als Indiz für die mit der Aussicht auf Selbständerung verbundene Unsicherheit gewertet werden.

¹³⁷⁰ Zu den Kommentaren eines Diskussionspapiers der SWP der Europäischen Kommission und der SEC, die beide mehr Legitimation jedoch von unterschiedlichen Modellen fordern, siehe Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 470. Zu funktional äquivalenten Mechanismen der Übertragung von Vorstellungen siehe Luhmann, N. (2001b), S. 24 f.

¹³⁷¹ In der Regel basiert die Übernahme auf einer Mischung aus Macht und Konsens. Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 27 f.

¹³⁷² Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 28. Diese Situation ist von der in Kapitel 6.1.3 geschilderten Übertragung der Beobachtungsschemata durch einen Beobachter insofern zu unterscheiden, als zwischen ihm und dem beobachteten Unternehmen eine Beziehung besteht. Prinzipiell kommen jedoch dieselben Mechanismen, beispielsweise Sympathie oder Machtdifferenzen, in Betracht. Es muss nur gelingen, diese zu generalisieren. Das ist die Funktion der Verfahren.

strukturen nicht. Jeder Beobachter käme zu derselben Konstruktion.¹³⁷³ Das Expertenmodell setzt, wie der Name bereits andeutet, auf die legitimierende Wirkung von Wissen und damit Wahrheit. Es wird suggeriert, diejenigen, die am besten geeignet sind, die richtige Entscheidung über die Schemata zu treffen, wären damit betraut. Zuvor wurde argumentiert, dass die Verbreitung der Schemata der IASO von dem Expertenstatus der IASO und ihrer Mitglieder getragen wurde. Zugleich soll im Expertenmodell gesichert sein, dass die Experten nur aus ihrem Wissen heraus, frei von sonstigen Einflüssen entscheiden. Diese Voraussetzung erfüllt die IASO nicht, da ihre Mitglieder insbesondere von nationalen Berufsverbänden der Wirtschaftsprüfer stammen und deren Einfluss befürchtet wird. Das Repräsentationsmodell zielt hingegen darauf ab, eine Identifikation der von der Entscheidung betroffenen mit den Entscheidern zu ermöglichen. In diesem Fall scheint es angemessen, Entscheider nach ihrer Ähnlichkeit zu denjenigen zu bestimmen, von denen erwartet wird, dass sie die Entscheidung akzeptieren.¹³⁷⁴ Diese Ähnlichkeit kann sich beispielsweise in Form funktionaler oder regionaler Herkunft ausdrücken. Danach sollte sich die Besetzung des Entscheidungsgremiums, sowohl in geografischer Herkunft als auch in der vormals ausgeübten Tätigkeit die Beobachter in den Räumen, in denen die Schemata der IASO angewandt werden, widerspiegeln.

Die Alternativen sind in dieser Arbeit nicht weiter zu diskutieren. Was beobachtet werden kann, ist zum einen, dass sich die IASO zur Umstrukturierung entschieden hat und zum anderen, welche Strukturen dabei entstanden sind. Die Umstrukturierung kann aus Sicht der IASO dazu beigetragen haben, eine mögliche Anwendung durch die SEC herbeizuführen und eine Konkurrenz des FASB abzuwehren. Somit gelingt es der IASO, die Entscheidung vor dem Hintergrund der eigenen Strukturen zu rechtfertigen.¹³⁷⁵ In der Situation, in der sie ihre Identität neu ausrichtet, beobachtet die IASO das von ihr als Konkurrenz empfundene FASB und entscheidet, die eigenen Strukturen in Anlehnung an dessen Vorbild, auf dem das Expertenmodell basiert, neu aufzubauen.¹³⁷⁶ Auch hier kann eine Äußerung der SEC, welche das Repräsentationsmodell entschieden ablehnte, die IASO irritiert und in der Konstruktion ihrer Alternativen beeinflusst haben.¹³⁷⁷ Die IASO übernimmt die Strukturen nicht identisch, sondern legt für sich selbst fest, was sie als relevant erachtet.¹³⁷⁸ Die Adaption der Strukturen einer ähnlichen Organisation scheint vor dem Hintergrund der Komplexität der Situation sinnvoll, da diese sofort reduziert wird. Der Möglichkeitenbereich wird eingegrenzt und dadurch zugleich entscheidbar. Die IASO belegt somit anhand ihrer Umstrukturierungsentscheidung die systemtheoretische Vermutung, dass Organisationen dazu neigen, sich bei der Identitätsbildung an

¹³⁷³ Vgl. Luhmann, N. (2001b), S. 23 f.

¹³⁷⁴ Diese Form der Legitimation ist nicht mit der Partizipation zu verwechseln, die den Betroffenen die Möglichkeit einräumt, sich an der Entscheidung zu beteiligen. Es ist jedoch offen, inwieweit sich das entscheidende System tatsächlich irritieren lässt. Siehe hierzu Kapitel 5.2.4. Dabei ist an den Due Process zu denken, welcher nach Luhmann funktional äquivalent zum Wahlmechanismus ist. Vgl. Luhmann, N. (2001b), 19.

¹³⁷⁵ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 492.

¹³⁷⁶ Die Entscheidungen innerhalb des Boards der IASO fielen einstimmig für das Expertenmodell im November 1999, für den endgültigen Entwurf der SWP im Dezember 1999 und für die neue Satzung im März 2000. Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 492 ff.

¹³⁷⁷ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 479.

¹³⁷⁸ Es werden auch Bestandteile des Repräsentationsmodells in die neue Struktur eingefügt.

besonders ähnlichen Organisationen zu orientieren.¹³⁷⁹ Zugleich kann festgehalten werden, dass die IASO überlebt, ohne dass ihre Mitglieder daraus einen Nutzen ziehen.¹³⁸⁰ Die nationalen Berufsverbände büßen ihre herausragende Stellung innerhalb der IASO ein. Die Mitglieder der IFAC, welche seit der gegenseitigen Anerkennung 1982 auch Mitglieder der IASO waren, stimmen in ihrer Vollversammlung am 25.5.2000 der neuen Satzung und damit der Umstrukturierung der IASO zu. Die Entscheidung zur Umstrukturierung löst die IASO von ihrer Anbindung an den Berufsstand und kann somit zu ihrer Legitimierung beitragen.¹³⁸¹

Ob die Umstrukturierung entscheidend zur Irritation der Systeme in den nationalen Beobachtungsräumen beigetragen hat oder nicht, kann nicht festgestellt werden. Es kann jedoch beobachtet werden, dass die Schemata der IASO inzwischen in zahlreichen Beobachtungsräumen angewandt werden. So sind sie beispielsweise in der EU seit 2005 von kapitalmarkt-orientierten Unternehmen in ihrem Konzernabschluss verpflichtend anzuwenden. Die sich durch die Übernahme ergebenden Rückwirkungen auf die an den Beobachtungsräumen teilnehmenden Systeme können nicht weiter thematisiert werden. Dazu wäre das Referenzsystem der Betrachtung zu wechseln. Nachfolgend wird beobachtet, wie die IASO sich selbst beschreibt und wie sie sich bis heute verändert. Dies geschieht vor dem Hintergrund ihrer legitimierenden Strukturen, die die Diskussion um ihre Umstrukturierung dominiert haben.

6.2.6 Legitimierende Strukturen der IASO

Ziel dieses Kapitels ist die Beschreibung der Strukturen der IASO, die sie sich selbst im Prozess der Umstrukturierung gibt. Um die neuen Strukturen aus Sicht der IASO nachvollziehen zu können, wird zunächst ihre neue Zielsetzung analysiert, um einen Anhaltspunkt dafür zu gewinnen, wonach sich die IASO beim Aufbau ihrer Strukturen gerichtet hat.

Ihre neuen Ziele bestimmt die IASO in Artikel 2 der Satzung folgendermaßen:

- “to develop, in the public interest, a single set of high quality, understandable and enforceable global accounting standards that require high quality, transparent and comparable information in financial statements and other financial reporting to help participants in the world’s capital markets and other users make economic decisions;
- to promote the use and rigorous application of those standards; and
- to bring about convergence of national accounting standards and International Accounting Standards to high quality solutions.”¹³⁸²

¹³⁷⁹ Vgl. zu dieser paradoxen Lösung der Einmaligkeit vor dem Hintergrund als ähnlich empfundener Organisationen Kapitel 5.3.1. Vgl. Luhmann, N. (2006), S. 339.

¹³⁸⁰ Siehe zu dieser Vermutung ebenfalls Kapitel 5.3.1.

¹³⁸¹ Vgl. Camfferman, K./Zeff, S. A. (2007), S. 496 ff. Dabei ist zu beachten, inwieweit diese überhaupt in die IASO involviert waren. Die Entscheidungen wurden bereits zuvor durch das Board und damit ein kleines Gremium innerhalb der IASO getroffen. Von den Mitgliedern bzw. Beobachtern des alten Boards werden acht auch in das neue Board gewählt und am 25.01.2001 bekannt gegeben. Von diesen acht sind drei ehemalige Mitglieder der G4, welche am 01.02.2001 seine Aktivitäten einstellte. Sechs neue Mitglieder kamen hinzu.

¹³⁸² IASCF (2000), Art.2.

Im Vergleich zur Zielformulierung aus dem Jahr 1973 ist auffallend, dass das erste Ziel wesentlich umfassender beschrieben und das unter Punkt c) genannte Ziel ergänzt wurde.¹³⁸³ Die umfassendere Beschreibung des ersten Ziels kann dazu beitragen, die Operationen der IASO durch stärkere Einschränkung auf einen relevanten Aspekt zu leiten. Die Selektion wird verstärkt, d. h., alle nicht definierten Bereiche werden als außerhalb des eigenen Operationsbereichs liegend ausgeschlossen. Die Fokussierung auf einen relevanten Bereich kann die Entscheidungen der IASO leiten, d. h., sie kann die Erarbeitung konsistenter Schemata unterstützen. Eine derartige Konsistenz kann legitimierend wirken, da die IASO und ihre Entscheidungen für andere leichter bestimmbar werden. Auch das trägt dazu bei, die Unternehmen bei der Übernahme der Schemata zu unterstützen.¹³⁸⁴ Auf die weitere Darstellung der Zielvorgaben wird an dieser Stelle verzichtet, da ihre komplexitätsreduzierende Wirkung bereits in den vorherigen Kapiteln ausführlich erläutert wurde. Es ist festzuhalten, dass die IASO ihre Schemata speziell für die Kapitalmärkte bereithält und somit die an ihnen teilnehmenden Systeme von ihr als relevante Umwelt beachtet und mit gesteigerter Relevanz beobachtet werden.

Nachfolgend wird insbesondere auf die Strukturen Bezug genommen, die sich die IASO vor dem Hintergrund einer (potenziellen) Einbindung ihrer Schemata in nationale Beobachtungsräume gibt. Sie kann beobachten, wie die bisherigen Schemata und die sie setzenden Organisationen in das Zusammenspiel eingebunden sind und zu dem Schluss kommen, dass sie bei der Ausbildung ähnlicher Strukturen die Übernahme erleichtert. Die Ausführungen des vorigen Abschnitts haben gezeigt, dass die IASO insbesondere die Kapitalmärkte als relevante Beobachtungsräume betrachtet. Die Entscheidung zur Übernahme der Schemata trifft nicht die IASO, sondern Organisationen, die stabilisierende Funktionen in den nationalen Märkten wahrnehmen. Recht und Politik stabilisieren die Rechnungslegung in nationalen Beobachtungsräumen. Konkret wirken sie in diesen Räumen über Organisationen in Form von Aufsichtsbehörden. Es kann sich entweder um Börsenaufsichten oder Enforcementorganisationen handeln. Die stabilisierende Wirkung basiert auf Macht und führt dazu, dass die an anderer Stelle getroffenen Entscheidungen in die eigene Erwartungsstruktur übernommen werden. Zugleich wird konformes Verhalten gefördert.¹³⁸⁵ Die Macht der Enforcementorganisationen kann sich insbesondere in Form von Geldstrafen und der An-

¹³⁸³ Vom heutigen Standpunkt aus lässt sich das Ziel der Konvergenz als Episode in der Historie der IASO werten. In ihrer Satzung vom 26.01.2010 sieht sie die Konvergenz bereits lediglich als Mittel, die Übernahme ihrer Schemata zu erleichtern. In Artikel 2d) heißt es dort „to promote and facilitate adoption of International Financial Reporting Standards (IFRSs) [...] through the convergence of national accounting standards and IFRSs.“ IASCF (2010), Art. 2d). Dies wird dadurch erreicht, dass die Differenzen zwischen den Schemata gering gehalten werden. Ihr eigentliches Ziel ergänzt die IASO somit um ein Subziel und nutzt die komplexitätsreduzierende Wirkung der Verkettung zweier Programme miteinander. Vgl. dazu Kapitel 5.3.2.3. Als Ergänzung zu den unter a) und b) genannten Zielen wurde bereits in 2005 eingefügt, „to take account of, as appropriate, the special needs of small and medium-entities and emerging economies;“ IASCF (2005), Art. 2c). Diese Zielsetzung wurde 2010 lediglich erweitert durch die Formulierung “the needs of a range of size and types of entities in diverse economic settings“. IASCF (2010), Art. 2c).

¹³⁸⁴ Vgl. zum Rahmenkonzept Kapitel 6.2.4 und zur Legitimation durch innere Konsistenz Kapitel 6.2.6. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Formulierungen, genau wie die des öffentlichen Interesses in der Satzung von 1973, durch weitere Entscheidungen der IASO zu konkretisieren sind.

¹³⁸⁵ Zur Paradoxie der Macht und den verschiedenen Formen des Drohpotenzials siehe Kapitel 5.2.4.

drohung von Reputationsverlusten äußern.¹³⁸⁶ Von der Entscheidung zur Übernahme durch diese Organisationen sind die Unternehmen und ihre Beobachter ebenso betroffen, wie die Organisationen, deren Schemata durch die der IASO verdrängt werden.¹³⁸⁷ Für alle an den Beobachtungsräumen beteiligten Systeme ändern sich mit der Übernahme der Schemata die Bedingungen. Im Folgenden werden insbesondere die von der IASO beobachteten Anforderungen an ihre Strukturen dargestellt, die sich mit der Übernahme ergeben.¹³⁸⁸

Konkret beobachtet sie, dass in den Beobachtungsräumen durch legitimierende Verfahren und Strukturen Stabilität erzeugt wird, insbesondere durch Politik und Recht. Die IASO kommt aus sich heraus den dortigen Anforderungen nach, indem sie zu ihrer eigenen Legitimierung beiträgt.¹³⁸⁹ Die nachfolgenden Ausführungen zeigen dabei sowohl die Strukturen anhand der Satzung von 24.5.2000 als auch deren Änderungen bis August 2010. In der Satzung aus dem Jahr 2000 beschreibt die IASO ihre Strukturen wesentlich umfassender und detaillierter als das 1973 der Fall war. So stellt sie nicht nur die einzelnen Gremien vor, sondern darüber hinaus die zwischen ihnen bestehende Kompetenzverteilung, d. h. die Kommunikationswege.¹³⁹⁰ Sie sieht einen zweigliedrigen Aufbau der Organisation mit einer strikten Trennung des Schemata setzenden Gremiums, dem Board, und der dahinterstehenden Stiftung, der IASC Foundation, vor.¹³⁹¹ Letztere wird durch ihre Treuhänder vertreten. Weitere Gremien sind das SIC und das SAC, die bereits in den alten Strukturen der IASO in ähnlicher Form vorgesehen waren.¹³⁹² Dabei liegt der Schwerpunkt der Betrachtung auf den beiden Hauptgremien, den Treuhändern und dem Board. Ergänzend wird das im Jahr 2009 neu geschaffene Gremium, das Monitoring Board, behandelt. Insgesamt basiert die neue Struktur der IASO auf einer Mischung aus dem Repräsentationsmodell und dem Expertenmodell.

¹³⁸⁶ Vgl. zu unterschiedlichen Enforcement-Mechanismen Brown, P./Tarca, A. (2007) und Fokus auf das Enforcement der Internationalen Rechnungslegung Brown, P./Tarca, A. (2005).

¹³⁸⁷ Verdrängung kann entweder zum Ersatz der Schemata oder zu einem Parallelbestand oder zu einer Abgrenzung neuer Beobachtungsräume führen. Zu verschiedenen Formen der Übernahme der Schemata der IASO in die Beobachtungsräume siehe IASO (2010a). Welche Wirkungen von den unterschiedlichen Formen ausgehen, bleibt abzuwarten.

¹³⁸⁸ Die Respezifikation der Schemata durch die Anwendung wurde bereits in Kapitel 6.1.4 erläutert. Gleiches gilt für den Einfluss, den die Schemata auf die Unternehmen haben können. Potenziell werden die Schemata durch nationale Besonderheiten spezifiziert und den Gegebenheiten der verschiedenen Beobachtungsräume angepasst. Dadurch bleiben unterschiedliche Beobachtungsweisen der Rechnungslegung je nach dem bisher bestehenden Beobachtungsraum bestehen. Eine Vereinheitlichung in der Interpretation der Beobachter, d. h., der Unternehmen in Selbstbeobachtung und der ihrer Beobachter in Fremdbeobachtung, kann nicht erreicht werden. Umgekehrt besteht die Chance, dass die Unternehmen sich durch die internationalen Schemata als international beobachten und die eigenen Strukturen entsprechend ändern. Zusätzlich sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass sich im Übergang von den bisher verwendeten Schemata zu denen der IASO deren Kontingenz deutlich zeigt. Somit ergeben sich für die Unternehmen die bereits angedeuteten Möglichkeiten zur Ausnutzung der Spielräume bei der Erstellung der eigenen Selbstbeschreibung.

¹³⁸⁹ Die legitimierenden Strukturen wurden durch den One World Trust beurteilt und insbesondere die Partizipation als gegenüber Vergleichsinstitution aller Branchen hoch eingeschätzt. Vgl. One World Trust (2007a), S. 29 und One World Trust (2007b).

¹³⁹⁰ Die Festlegung der Kompetenzen ist im Inneren der IASO eine Entscheidungsprämisse. Nach außen kann sie legitimierend wirken, wenn dadurch erreicht wird, dass andere wahrnehmen, die geeigneten Personen treffen die Entscheidung. Dabei kann Eignung wiederum unterschiedlich gedeutet werden.

¹³⁹¹ Die IASC Foundation wurde am 01.07.2010 in IFRS Foundation umbenannt.

¹³⁹² Diese beiden Gremien werden im Folgenden nicht explizit erläutert. Sie behalten ihre Funktionen über die Umstrukturierung hinaus bei. Das SIC trägt zur Konsistenz der Schemata bei, das SAC ermöglicht die Partizipation weiterer Gruppen. Beide wirken somit zusätzlich legitimierend.

Das Repräsentationsmodell ist insbesondere auf Ebene der Treuhänder verankert. Die ersten 19 Treuhänder wurden bereits vor dem Inkrafttreten der Satzung aus dem Jahr 2000 durch ein Nominierungskomitee ausgewählt und bildeten den Ausgangspunkt der Umstrukturierung des IASC in die IASCF.¹³⁹³ Für die Wahl ihrer Nachfolger sind die Treuhänder selbst verantwortlich, wobei die in den Artikeln 9 bis 11 der Satzung enthaltenen Kriterien zu beachten sind.¹³⁹⁴ Artikel 9 nennt zum einen allgemeine Voraussetzungen, die von den Treuhändern zu erfüllen sind¹³⁹⁵ und zum anderen den geografischen Mix der Treuhänder.¹³⁹⁶ Letzterer soll die Kapitalmärkte der Welt repräsentieren und so eine breite internationale Basis schaffen. Damit wird bestimmt, dass je sechs Treuhänder aus Nordamerika und Europa und vier aus der asiatischen/pazifischen Region stammen sollen. Die Herkunft der restlichen drei Treuhänder ist nicht festgelegt, soll aber die geografische Balance sichern.¹³⁹⁷ Hierin zeigt sich der Repräsentationsgedanke bezogen auf die geografische Herkunft. Artikel 10 räumt der IFAC das Recht ein, fünf der Treuhänder in Abstimmung mit den Treuhändern zu nominieren. Zwei davon sollten in der Regel Seniorpartner von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. Drei weitere Treuhänder sollen die Berufsgruppen der Ersteller, Nutzer und Akademiker repräsentieren und nach Abstimmung mit entsprechenden internationalen Organisationen ernannt werden. Die übrigen elf Treuhänder sind nicht in Abstimmung mit anderen Organisationen zu ernennen.¹³⁹⁸ Zum einen tritt hier die funktionale Repräsentanz zutage. Zum anderen kann das Vorgehen, einen Teil der Treuhänder in Abstimmung mit Organisationen zu bestimmen, die vor den Schemata der IASO betroffen sind, im Sinne der Partizipation gewertet werden. Die Betroffenen bestimmen einen Teil derjenigen, die die Aufsicht über das Schemata setzende Gremium haben, selbst. Dadurch wird es möglich, zu unterstellen, sie hätten mit dieser Wahl der endgültigen Entscheidung zugestimmt. Dieser Mechanismus wurde bereits in 2005 weiter ausgebaut. Seitdem sieht die Satzung vor, alle Treuhänder nach Beratung mit

¹³⁹³ Das siebenköpfige Nominierungskomitee bestand aus nationalen und internationalen Organisationen. Den Vorsitz hatte der damalige Vorsitzende der SEC, Arthur Levitt, inne. Die Satzung bestätigt die Treuhänder lediglich in ihrer Rolle. Vgl. IASCF (2000), Art. 7. Im Rahmen der Umstrukturierung war es gemäß Art. 18c ihre Aufgabe zu „determine and create [...] the legal entity under which the IASC shall operate [...]“. IASCF (2000), Art. 18c.

¹³⁹⁴ Seit 2009 ist das Monitoring Board ebenfalls in den Auswahlprozess der Treuhänder einbezogen. Siehe dazu die weiteren Ausführungen dieses Kapitels.

¹³⁹⁵ Dabei handelt es sich u. a. um das Zugeständnis zum IASC als Setzer qualitativ hochwertiger weltweiter Rechnungslegungsstandards, Finanzkenntnisse und zeitliche Voraussetzungen.

¹³⁹⁶ Hinsichtlich der beruflichen Hintergründe verlangt Artikel 9 lediglich Verschiedenheit. Eine Konkretisierung gibt es nicht.

¹³⁹⁷ In 2005 wurde die Anzahl der Treuhänder auf 22 erhöht und zugleich der geografische Mix derart geändert, dass je sechs Treuhänder aus Nordamerika, Europa und aus der asiatischen/ozeanischen Region stammen und die restlichen vier die geografische Balance sichern sollen. Vgl. IASCF (2005), Art. 6. Diese Passage wurde 2010 erneut modifiziert und aus den vier Mitgliedern zur Sicherung der geografischen Balance sind nun zwei geworden. Dafür ist festgelegt, dass je ein Treuhänder aus Afrika und Südamerika stammen sollte. Vgl. IASCF (2010), Art. 6.

¹³⁹⁸ Vgl. IASCF (2000), Art.11.

nationalen und internationalen Organisationen der Prüfer, Ersteller, Nutzer und Akademiker auszuwählen.¹³⁹⁹

Gemäß Artikel 18 obliegen u. a. folgende Aufgaben den Treuhändern. Sie sollen die Verantwortung für die Finanzierung der IASO übernehmen, regelmäßig den rechtlichen und operativen Sitz der IASO überprüfen und einen jährlichen Bericht veröffentlichen, der über die Aktivitäten der IASO Auskunft gibt.¹⁴⁰⁰ Dieser Bericht kann in Analogie zu den Jahresabschlüssen der Unternehmen als eine Selbstbeschreibung der IASO gesehen werden, die es anderen Kommunikationsteilnehmern erlaubt, Erwartungen an die künftigen Operationen der IASO zu bilden. Somit kann auch dieser dazu beitragen, die Legitimation der IASO zu fördern. Darüber hinaus sind die Treuhänder u. a. zuständig für die Berufung der Mitglieder des Boards, des SIC und der SAC, für die jährliche Überprüfung der Strategie des Boards und seiner Effektivität, für die Genehmigung des jährlichen Budgets des Boards und die Bestimmung der Finanzierung. Daneben überprüfen sie die langfristigen strategischen Sachverhalte, die die Schemata der IASO betreffen, unterstützen das Board bei seiner Arbeit und fördern die strikte Anwendung der Schemata weltweit.¹⁴⁰¹

Die Rechtschaffenheit der Treuhänder soll u. a. durch ihre Verpflichtung, im öffentlichen Interesse zu handeln, und turnusmäßig festgeschriebene Überprüfungen der Satzung sichergestellt werden.¹⁴⁰² Weitere Vorkehrungen zur Rechenschaft der Treuhänder nennt die ansonsten detaillierte Satzung nicht explizit. Stattdessen sind Worte „inter alia“ durch Kursivdruck hervorgehoben. Das ist besonders auffallend, da eher sparsam Gebrauch von derartigen stilistischen Mitteln gemacht wird. Es scheint, als ob hier ein über die tatsächlichen Gegebenheiten hinausgehendes Rechenschaftsverhältnis suggeriert werden soll, um die IASO und ihre Standards weiter zu legitimieren. Aus Sicht der Systemtheorie ist die Wirksamkeit dieses Mittels jedoch zu hinterfragen, da Aufrichtigkeit, in diesem Fall also eine tatsächlich weitergehende Rechenschaft, generell nicht kommunizierbar ist.¹⁴⁰³ Die Rechenschaftspflicht wird durch die Einführung eines weiteren Gremiums, das Monitoring Board, in die Struktur der IASO in 2009 erweitert. Das Monitoring Board im Anschluss an die legitimierenden Mechanismen des Boards erläutert.

Das Board bleibt auch nach der Umstrukturierung das Schemata setzende Gremium in der Struktur der IASO. Es ist für alle technischen Angelegenheiten verantwortlich. Dazu gehören die Erstellung und Veröffentlichung von Standards und Entwürfen und die endgültige Verabschiedung der Interpretationen des SIC sowie die Entscheidung über das Arbeits-

¹³⁹⁹ Gleichzeitig wurde das Sonderkonsultationsrecht der IFAC abgeschafft, die nun mit zu den Prüfungsorganisationen zählt. Vgl. IASCF (2005), Art. 7. Diese Vorschrift ist bis heute erhalten geblieben. Vgl. IASCF (2010), Art. 7.

¹⁴⁰⁰ Der Bericht soll die geprüften Finanzberichte der IASO und die Prioritäten des kommenden Jahres umschreiben. Vgl. IASCF (2000), Art. 18. IASCF (2010), Art. 13.

¹⁴⁰¹ Dabei muss ein Einfluss der Treuhänder auf technische Fragen der Erarbeitung der Schemata ausgeschlossen sein. Vgl. IASCF (2000), Art. 15. IASCF (2010), Art. 15.

¹⁴⁰² Vgl. IASCF (2000), Art. 22. IASCF (2010), Art. 17.

¹⁴⁰³ Dieser Zusammenhang ist als das Lügnerparadox bekannt.

programm.¹⁴⁰⁴ Diese Verantwortlichkeit wird konkretisiert durch die Empfehlung zur Veröffentlichung von Entwürfen und Diskussionspapieren, Einrichtung von geeigneten Verfahrensweisen zur Durchsicht der eingegangenen Stellungnahmen, Bildung von spezialisierten Ratgebergruppen zu großen Projekten, Beratung mit dem SAC über große Projekte, Entscheidungen über das Arbeitsprogramm und Prioritäten sowie die Veröffentlichung der Grundlagen für die Schlussfolgerung.¹⁴⁰⁵ Des Weiteren empfiehlt die Satzung, die Durchführung öffentlicher Anhörungen und Feldtests zu vorgeschlagenen Standards abzuwägen.¹⁴⁰⁶ Die Mehrheit dieser Verfahren ermöglicht eine innergesellschaftliche Kommunikation über die Themen der IASO. So können die Betroffenen, insbesondere die Beobachter in Märkten, in denen die Schemata der IASO angewandt werden, an dem Prozess partizipieren. Ihnen wird eine Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt und dadurch die Akzeptanz der Entscheidungen der IASO erleichtert. Sie werden jedoch nicht Teil der IASO, und diese entscheidet selbst, inwieweit sie sich davon irritieren lässt. Im Jahr 2006 wird der Due Process durch ein entsprechendes Handbuch weiter formalisiert. Die bereits bestehenden Strukturen werden nachträglich und einheitlich schriftlich fixiert, wodurch sie in eine geeignete Form gebracht werden, um von anderen wahrgenommen zu werden.¹⁴⁰⁷

Das Board besteht nach der Satzung von 2000 aus vierzehn Mitgliedern, wovon zwölf Vollzeit für das IASB tätig sind.¹⁴⁰⁸ Bis zum 1.7.2012 sollen zwei weitere Mitglieder hinzukommen, wovon eines in Teilzeit tätig sein kann.¹⁴⁰⁹ Sie werden von den Treuhändern für eine Amtszeit von fünf Jahren gewählt.¹⁴¹⁰ Dabei ist die Qualifikation der Boardmitglieder das Hauptauswahlkriterium, um die Entwicklung von hochwertigen Rechnungslegungsstandards zu ermöglichen.¹⁴¹¹ Die Qualifikationen werden im Anhang der Satzung spezifiziert. Demnach sollen Boardmitglieder u. a. nachgewiesene technische Kompetenzen und Wissen im Bereich der Rechnungslegung aufweisen, analytische sowie kommunikative Fähigkeiten besitzen und in der Lage sein, ausgewogene Entscheidungen zu treffen. Ebenso wie die Treuhänder sind sie den Zielen der IASO und dem öffentlichen Interesse verpflichtet.¹⁴¹² In der Boardbesetzung zeigen sich deutlich die Züge des auf dem Vorbild des FASB basierenden Expertenmodells. Legitimation wird hier, wie bereits geschildert, über den Eindruck von Objektivität und Wahrheit erreicht, die die Mitglieder aufgrund ihrer Expertise ausstrahlen. Der Vollzeitstatus soll gewährleisten, dass sie keine weiteren Interessen verfolgen als die der IASO und der Öffentlichkeit, der sie verpflichtet sind.

¹⁴⁰⁴ Die Vorarbeit hinsichtlich der Interpretationen leistet das IFRIC.

¹⁴⁰⁵ Vgl. IASCF (2000), Art. 36 a-d. Ebenso wie die Sitzungen der Treuhänder sollten auch die Sitzungen des IASB für die Öffentlichkeit zugänglich sein. Vgl. IASCF (2000), Art. 33. IASCF (2010), Art. 37.

¹⁴⁰⁶ Vgl. IASCF (2000), Art. 36 e-f. IASCF (2010), Art. 37.

¹⁴⁰⁷ Vgl. Für das aktuelle Due Process- Handbook IASO (2008).

¹⁴⁰⁸ Vgl. IASCF (2000), Art. 23.

¹⁴⁰⁹ Vgl. IASCF (2009), Art. 24. IASCF (2010), Art. 24.

¹⁴¹⁰ Die Amtszeit kann um eine weitere Amtszeit verlängert werden. Vgl. IASCF (2000), Art. 30. Die Satzung von 2010 sieht jedoch eine Verkürzung der zweiten Amtszeit auf drei Jahre vor. IASCF (2010), Art. 31.

¹⁴¹¹ Vgl. IASCF (2000), Art. 24. IASCF (2010), Art. 25.

¹⁴¹² Vgl. IASCF (2000), Anhang. IASCF (2010), Anhang.

Sieben Boardmitglieder nehmen als sogenannte „Liaison-Mitglieder“ spezielle Aufgaben in der Zusammenarbeit mit nationalen Standardsetzern wahr, um das Konvergenzziel zu fördern.¹⁴¹³ Dabei weist die Satzung explizit darauf hin, dass es sich nicht zugleich um stimmberechtigte Mitglieder nationaler Standardsetzer handeln darf. Auch dies dient der Förderung der Unabhängigkeit der Boardmitglieder. Aus Sicht der Systemtheorie können diese Mitglieder als eine Kopplung über Personen gedeutet werden.¹⁴¹⁴ Sowohl die IASO als auch die nationalen Standardsetzer werden in ihren Operationen fortwährend voneinander über diese Personen irritiert. Das kann zu einer Ko-Evolution zwischen diesen Systemen beitragen. Der Mechanismus wird jedoch durch die Unabhängigkeitsvorkehrung geschwächt. In 2005 wird der Mechanismus jedoch modifiziert, sodass die Zahl der Boardmitglieder, die diese Funktion wahrnehmen, nicht mehr fixiert ist und die Spezifikation auf nationale Standardsetzer entfällt. Somit ist eine Liaison auch mit anderen Standardsetzern und anderen Organisationen mit einem Interesse an der Rechnungslegung möglich.¹⁴¹⁵

Anders als bei den Treuhändern bestehen für die Boardmitglieder im Jahr 2000 keine konkreten Vorschriften hinsichtlich der geografischen Zusammensetzung, wobei die Treuhänder bei ihrer Wahl jedoch die Dominanz einer Gruppe vermeiden sollen.¹⁴¹⁶ Artikel 26 der Satzung sieht jedoch eine funktionspezifische Repräsentanz vor. Demnach sollen fünf Boardmitglieder aus der Berufsgruppe der Wirtschaftsprüfer, jeweils mindestens drei aus der Berufsgruppe der Ersteller und Nutzer von Jahresabschlüssen sowie ein Akademiker dem Board angehören.¹⁴¹⁷ Im Jahr 2005 wird diese genaue Vorgabe durch die Forderung eines angemessenen Mix ersetzt.¹⁴¹⁸ Die Satzung aus dem Jahr 2009 sieht ab dem 1.7.2012 stattdessen folgenden geografischen Mix vor. Je vier Boardmitglieder sollen aus Asien/Ozeanien, Europa und Nordamerika stammen, je ein weiteres aus Afrika und Südamerika. Zwei weitere Mitglieder sollen die angemessene geografische Balance im Board sichern.¹⁴¹⁹ Somit gelten die Aussagen zur nationalen Repräsentanz der Treuhänder nun auch für die Mitglieder des Boards. Neben diesen Veränderungen innerhalb der bestehenden Gremien bildet die IASO zum 1.2.2009 ein neues Gremium, welches eine stark legitimierende Wirkung entfaltet. Es handelt sich um das Monitoring Board. Die Mitglieder des Monitoring Boards sind die Europäische Kommission, die Japanese Financial Service Agency, die SEC, sowie das Emerging Markets Committee und das Technical Committee der IOSCO. Der Vorsitzende des Basel Committee on Banking Supervision nimmt als nicht-stimmberechtigter Beobachter an den Sitzungen des

¹⁴¹³ Vgl. IASCF (2000), Art. 27.

¹⁴¹⁴ Vgl. Kapitel 5.4.2.

¹⁴¹⁵ Vgl. IASCF (2005), Art. 22. IASCF (2010), Art. 28. Welche Organisationen hier konkret angesprochen sind, kann nicht spezifiziert werden. Vor dem Hintergrund der Entwicklung des Integrated Reporting kann vermutet werden, dass auch die Setzer dieser Schemata angesprochen sind. Die IASO ist über Sir David Tweedie im IIRC vertreten. Vgl. IIRC (2010). Siehe hierzu Fußnote 1168 auf S. 163.

¹⁴¹⁶ Vgl. IASCF (2000), Art. 25.

¹⁴¹⁷ Vgl. IASCF (2000), Art. 26.

¹⁴¹⁸ Vgl. IASCF (2005), Art. 21. IASCF (2010), Art. 27.

¹⁴¹⁹ Vgl. IASCF (2005), Art. 26. IASCF (2010), Art. 26.

Monitoring Board teil.¹⁴²⁰ Die meisten hier genannten Organisationen hatten bereits zuvor ein intensives Verhältnis zur IASO. Sie waren Partner in der innergesellschaftlichen Kommunikation oder nehmen bereits eine andere Rolle innerhalb der IASO wahr. In Artikel 1 der im ersten Treffen festgelegten Charter beschreibt sich das Monitoring Boards als eine nicht rechtliche Einheit, bestehend aus „a group of capital market authorities that are responsible for setting the form and content of financial reporting in their jurisdictions, have a responsibility to protect and advance the public interest and are strongly committed to supporting the development of high quality international accounting standards.“¹⁴²¹ Die Aufgaben und Verpflichtungen des Monitoring Boards sind in Artikel III, 7 des Memorandum of Understanding zwischen dem Monitoring Board und der IASO festgelegt. Das Monitoring Board nimmt am Nominierungsprozess der Treuhänder teil und genehmigt die nominierten Treuhänder.¹⁴²² Es überprüft die Angemessenheit und Eignung der von den Treuhändern getroffenen Maßnahmen zur Finanzierung des IASB und deren Aufsicht über den Standardsetzungsprozess des IASB, insbesondere im Hinblick auf die Due Process-Regelungen. Das Monitoring Board kann die Treuhänder hinsichtlich ihrer Aufgaben insbesondere in Verbindung mit regulatorischen, rechtlichen und politischen Entwicklungen mit Bezug zur Aufsicht der IASCF über das IASB beraten. Darüber hinaus werden Angelegenheiten von besonderem öffentlichem Interesse mit Bezug zur Finanzberichterstattung an die Treuhänder zur Berücksichtigung durch das IASB weitergegeben.¹⁴²³

Durch die Einbindung dieser Aufsichtsorganisationen in die eigenen Strukturen wird die IASO zusätzlich legitimiert. Sie baut neben dem Vertrauen in die Auswahl geeigneter Personen zur Setzung der Schemata nun auch auf die Kontrolle durch staatlich legitimierte Organisationen. Die Auswahl geeigneter Personen fördert die Übernahme der Schemata in die Strukturen der Unternehmen durch Expertise oder Vertrauen auf Personen, die einen ähnlichen Hintergrund haben. Sie wirkt somit legitimierend durch freiwillige Übernahme der Schemata seitens der Unternehmen. Die Kontrolle durch öffentliche Organisationen bewirkt hingegen, dass eine Übernahme den Entscheidern und letztlich den öffentlichen Organisationen zugerechnet wird.¹⁴²⁴ Es ist daran zu erinnern, dass Macht paradox konstituiert ist und immer bereits antizipiert, dass sie befolgt wird. Die Zurechnung vollzieht ein Beobachter. Was die Unternehmen letztlich zur Übernahme der Schemata motiviert, ist unbedeutend. Entscheidend ist das tatsächlich beobachtbare konforme Verhalten. Beide Mechanismen können sich ergänzen.

¹⁴²⁰ Vgl. IASCF (2009), Art. 21. IASCF (2010), Art. 21.

¹⁴²¹ IASCF Monitoring Board (2009), Charter Art. 1.

¹⁴²² Hinsichtlich der Teilnahme am Nominierungsprozess der Treuhänder konkretisiert Artikel 8 des Memorandum of Understanding, dass grundsätzlich die in der Satzung festgelegten Auswahlkriterien zur Auswahl und Wiederwahl von Treuhändern Gültigkeit behalten. Jedoch sollen künftig vakante Positionen in einer transparenten Art und Weise bekannt gemacht werden. Die Treuhänder schlagen die Kandidaten selbst unter Angabe von Gründen vor, jedoch kann das Monitoring Board Anregungen geben. Jeder Kandidat und auch der Vorsitzende der Treuhänder muss jedoch durch das Monitoring Board genehmigt werden. Vgl. IASCF Trustees/IASCF Monitoring Board (2009), Art. 8.

¹⁴²³ IASCF Trustees/IASCF Monitoring Board (2009), Art. 7.

¹⁴²⁴ Der Begriff „öffentliche Organisation“ bezeichnet in dieser Arbeit nationale und internationale Aufsichtsbehörden der Rechnungslegung, die durch die Politik legitimiert sind.

Diese Ausführungen zeigen deutlich, wie stark die legitimierenden Mechanismen der IASO im Zeitablauf variieren. Damit stellt sich die Frage, was die IASO veranlasst, ihre Strukturen zu verändern. Veränderungen in der von ihr als relevant erachteten Umwelt können diese zur Selbständerung veranlassen. Die Übernahme in die Beobachtungsräume bewirkt, dass die IASO in den Blick der dort bereits operierenden Systeme gerät. Dabei ist zu beobachten, dass nun über das Monitoring Board eine Verbindung zwischen den Organisationen der öffentlichen Aufsicht und der IASO besteht. Diese kann als Kopplung gedeutet werden, über die Politik und Wirtschaft sich gegenseitig und dauerhaft irritieren. Ähnliche Verbindungen bestanden, wie bereits angedeutet, zuvor in rein nationalen Beobachtungsräumen.

Während die IASO bei ihrer Entstehung eine rein wirtschaftlich orientierte Organisation war, die Märkten geeignete Schemata zur Beobachtung bereitstellt, irritiert sie nach der Entscheidung zu ihrer Einführung in den nationalen Beobachtungsraum die Politik bzw. deren Organisationen im gesteigerten Maß. Das vormals rein national bestehende Zusammenspiel zwischen den verschiedenen Organisationen wird durch die IASO verändert. Mit der Entscheidung zur Übernahme der IFRS in einen nationalen Beobachtungsraum legen die öffentlichen Organisationen ihre als relevant erachtete Umwelt im Bereich der Rechnungslegung neu fest. Zusätzlich zu Irritationen durch nationale Standardsetzer ist nun die IASO als relevante Irritationsquelle zu betrachten. Die öffentlichen Organisationen knüpfen, wie gezeigt, an politische Macht an, sodass über diese Organisationen die Politik durch die IASO irritiert wird.

Auf Ebene der nationalen Rechnungslegung waren Recht und Politik in Form des Staates stets an der Bereitstellung der Beobachtungsschemata beteiligt. In der Erfüllung ihrer Funktion ermöglichen sie es, bei einem gewissen Ausbreitungsgrad der Schemata, der eine normative Erwartung der Schemata wahrscheinlich werden lässt, diese zu institutionalisieren. Dadurch werden Konflikte der verschiedenen normativen Erwartungen innerhalb eines Beobachtungsraums verhindert. Würden diese nicht beseitigt, bestünde die Gefahr, dass die Rechnungslegung als Mechanismus der Steigerung der Wahrscheinlichkeit wirtschaftlicher Kommunikation ihre Funktionsfähigkeit verliert. Solange die Politik das Geschehen im Markt als reibungslos beobachtet, muss sie nicht tätig werden. Wenn sie jedoch erkennt, dass das Zusammenspiel im Beobachtungsraum nicht funktioniert und das Versagen als politisches Problem definiert, rechnet sie dieses zu. So kann sie die IASO dafür verantwortlich machen und versuchen, diese mittels ihrer Kommunikationen zur Selbständerung zu veranlassen. Die IASO wiederum wurde hinreichend irritiert, um über die Einrichtung eines entsprechenden Gremiums zu entscheiden. Dies ist vor dem Hintergrund der Systeme, die zu ihrer Irritation beigetragen haben, nicht weiter verwunderlich, denn das politische System und seine Organisationen wirken auf Basis ihrer Macht insbesondere auf die Übernahme von Entscheidungen, die nicht vom einzelnen selbst getroffen wurden, hin. Diese Beschreibungen scheinen vor dem Hintergrund der Finanzkrise und des damit verbundenen Vertrauensver-

lustes plausibel.¹⁴²⁵ Die Einwirkung der Politik auf die Entstehung des Monitoring Boards kann beispielsweise anhand der Kommunikationen zwischen der IASO und den G20 rekonstruiert werden.¹⁴²⁶ Es ist jedoch zu beachten, dass jedes System sich stets nur selbst ändern kann und lediglich aufgrund spezifischer Beobachtungen manches wahrscheinlicher ist als anderes.

6.2.7 Fazit und Ausblick zum Wandel der Rechnungslegung in ihrer internationalen Form aus Sicht der IASO

Zur Beantwortung der eingangs formulierten Forschungsfrage „Wie wandelt sich die Internationale Rechnungslegung?“ wurde in dieser Arbeit die IASO als Referenzsystem der Analyse gewählt. Die Festlegung war dadurch motiviert, dass die IASO ein empirisch beobachtbares System ist, welches erst mit der Rechnungslegung in ihrer internationalen Form entsteht. Zudem gehen zahlreiche Charakteristika, die der Internationalen Rechnungslegung zugesprochen werden, die Schemata setzende Organisation zurück. Vor diesem Hintergrund konnte die Forschungsfrage durch Herausarbeitung selektionsübertragender Mechanismen beantwortet werden. Diese tragen dazu bei, die gesellschaftliche Konstruktion der Wirklichkeit durch die IASO zu verändern und umgekehrt Veränderungen in der gesellschaftlichen Konstruktion innerhalb der IASO wirksam werden zu lassen.

Die IASO entsteht aus einem wahrgenommenen Bedürfnis der Wirtschaft heraus. Nationale Berufsverbände der Wirtschaftsprüfer gründen die IASO in einer Zeit, in der die Gesellschaft, die Unterscheidung von national und international zunehmend thematisiert, sie jedoch in der Rechnungslegung noch nicht gegeben ist. Die IASO führt diese Unterscheidung durch ihre Teilnahme an gesellschaftlicher Kommunikation in die Rechnungslegung ein. Zunächst reagieren insbesondere Organisationen, die sich ebenfalls als international beobachten. Somit verfestigt sich die Unterscheidung. Insbesondere durch Einbindung in die eigenen Strukturen gelingt es der IASO, die Kommunikation der von ihr als relevant erachteten Systeme der Umwelt in ihrem Verhalten erwartbar zu machen. Der Fokus der IASO liegt zunächst in der Ausbreitung ihrer Weltsicht und damit in der Schaffung der Möglichkeit zur Anwendung der von ihr erarbeiteten Schemata. Diejenigen, die sich zur Übernahme der Schemata entscheiden, kommen aus sich selbst heraus zu diesem Entschluss.

Die Übertragung der Selektionsleistung der IASO basiert in diesem Stadium auf Vertrauen. Dieses wiederum kann aus dem Expertenstatus der IASO entstehen oder aus der Beobachtung, dass bereits andere, denen dieser Status zugesprochen wird, anhand der Schemata beobachten. Zudem ist ein mögliches Übernahmemotiv die Ähnlichkeit der Schemata der IASO oder ihrer selbst zu den eigenen Beobachtungen. Das gilt für Unternehmen oder Organisationen allgemein, die sich ebenfalls als international beobachten. Zu einem gewissen Zeitpunkt ist jedoch die Politik hinreichend irritiert und entscheidet über öffentliche

¹⁴²⁵ Darüber hinaus ist generell in der Gesellschaft eine Verschiebung von Vertrauen zu Kontrolle zu verzeichnen. Vgl. Power, M. (1999). Zu der Vermutung, dass sich Macht in Krisenzeiten uneingeschränkt zeigen kann, siehe bereits Fußnote 930 auf Seite 132.

¹⁴²⁶ Siehe hierzu allen die Reaktionen der IASO auf die Anforderungen der G20 IASB/IASC Foundation (2009).

Organisationen, die Schemata der IASO für verbindlich zu erklären. Was die Politik dazu bewegt, kann wiederum nur vermutet werden. So ist die Erklärung, dass sie tätig wird, weil sie Konflikte zwischen verschiedenen Schemata vermeiden möchte, ebenso plausibel, wie dass sie zu einem Zeitpunkt eingreift, zu dem bereits ein gewisser Konsens über die Nutzung der Schemata besteht. In diesem Fall kann sie eine bindende Entscheidung ohne den offenen Einsatz ihrer Macht herbeiführen und trägt damit zugleich zur Verfestigung derselben bei. Die Politik entscheidet selbst, wann und wodurch sie sich irritieren lässt.

Damit ändern sich die Bedingungen für die Operationen der IASO. Sie entwickelt Strukturen, die der Einbindung ihrer Schemata in nationale Beobachtungsräume auf normativer Basis gerecht werden. Durch das Zusammenspiel der verschiedenen Systeme in den Beobachtungsräumen werden diese ständig voneinander irritiert. Sie können dadurch zur Änderung der eigenen Strukturen veranlasst werden. Ebenso können jedoch auch andere Beobachtungen jedes einzelne System irritieren. Die Beobachtungsräume sind durch eine entsprechende Dynamik gekennzeichnet, die in die gesellschaftliche Entwicklung eingebettet ist und diese zugleich mit bestimmt. Auf dieser Ebene scheint es unmöglich, sämtliche Systeme, die einen Einfluss auf die Internationale Rechnungslegung haben könnten, in den Blick zu bekommen.

Die Übernahme der Schemata in stabilisierte Beobachtungsräume rechtfertigt es m. E., von einer internationalen Form der Rechnungslegung zu sprechen. Für kapitalmarktorientierte Unternehmen lösen sich die nationalen Beobachtungsräume auf und weichen internationalen Räumen. In diesen stammen die Schemata von einer internationalen Organisation, die sie anwendenden Unternehmen sind ebenfalls überwiegend international ausgerichtet, und auch die stabilisierenden Mechanismen von Recht und Politik scheinen sich von nationalstaatlichen Grenzen zu lösen. So sind die Mitglieder des Monitoring Boards der IASO sowohl nationale als auch internationale Organisationen. Im Bereich der Prüfung stehen mit den ISA ebenfalls internationale Standards bereit. Somit scheint sich die Rechnungslegung in einem internationalen Raum selbstreferenziell zu schließen. Dabei ist zu beachten, dass einige der teilnehmenden Systeme bereits internationaler ausgerichtet sind als andere. Die öffentlichen Organisationen sind an den Rändern der Politik angesiedelt, die selbst immer noch überwiegend national beobachtet. Es bleibt abzuwarten, inwieweit sich diese durch Entwicklungen auf den internationalen Kapitalmärkten zu einer Selbständerung anregen lassen. Das Potenzial zur Änderung ist durch die Dauerirritation im Bereich der Rechnungslegung und anderen wirtschaftsnahen Bereichen von Politik und Recht gegeben.¹⁴²⁷ Ob dann andere Lösungen der Bereitstellung der Schemata herausgebildet werden, bleibt ebenfalls dem Lauf der Ereignisse überlassen. Bisher hat die IASO sich jedoch als äußerst flexibel und anpassungsfähig erwiesen.

Weiter scheint es eine interessante Frage der Entwicklung zu sein, ob in weiteren Beobachtungsräumen ebenfalls internationale Schemata mit Erfolg eingebracht werden können.

¹⁴²⁷ Als anderer wirtschaftsnaher Bereich des Rechts gilt die Lex Mercatoria, der aus systemtheoretischer Perspektive das Potenzial als Dauerirritationsquelle zu dienen, zugesprochen wird. Siehe dazu die Arbeit von Lieckweg, T. (2003). Power schlägt vor, die Rechnungslegung in Analogie zur Lex Mercatoria zu betrachten. Vgl. Power, M. (2009), S. 326.

Auch hier zeigt sich die IASO gegenüber weiteren Entwicklungen bereits offen. Sie erweitert ihre Zielsetzung, um den Bedürfnissen verschiedener Unternehmen in unterschiedlichen ökonomischen Situationen Rechnung tragen zu können.¹⁴²⁸ Die IASO hat in 2009 Beobachtungsschemata bereitgestellt, die speziell an die Bedürfnisse kleiner und mittlerer Unternehmen angepasst sind. Der Erfolg, den die IASO mit diesem Projekt haben wird, lässt sich noch nicht abschätzen. Einerseits weisen diese Unternehmen eher selten internationale Strukturen auf. Andererseits können sie durch die Schemata oder einen Blick auf ihre großen, kapitalmarkt-orientierten Konkurrenten zu einer Selbständerung angeregt werden. Die Schemata sind bereits seit längerem Thema der Kommunikation, was dazu beitragen könnte, auch dieses Projekt der IASO Realität werden zu lassen.

¹⁴²⁸ Vgl. IASCF (2010). In 2005 waren konkret kleine und mittlere Unternehmen bzw. aufstrebende Volkswirtschaften angesprochen.

7. Fazit und Ausblick

7.1 Fazit

Ausgangspunkt der Untersuchung war die Feststellung, dass die bisherigen theoretischen Erklärungsangebote über den Wandel der Internationalen Rechnungslegung in eine gemeinsame Richtung weisen. Dies wurde auf die Grundannahmen der traditionell verwendeten Methoden zurückgeführt. Im Kern geht es dabei um eine Theorie der rationalen Wahl in Verbindung mit einer starken Ontologie. Dieses klassische, in der Betriebswirtschaftslehre allgegenwärtige Theorieangebot trägt der Komplexität der Realität nur unzureichend Rechnung. Die Theorie erkennt diesen Mangel selbst und reagiert beispielsweise durch die Einführung einer Beschränkung hinsichtlich der Rationalitätsannahmen.¹⁴²⁹ Ferner folgt sie einem methodologischen Individualismus und versucht, soziale Phänomene auf das Verhalten von Individuen zurückzuführen. Sie unterschlägt damit die Komplexität des Phänomens Gesellschaft als emergente Ordnung. Mit Blick auf diese Beschränkungen im klassischen Theorieangebot wurde die Systemtheorie als eine alternative Methode eingeführt, deren Grundannahmen den üblichen diametral entgegenstehen.

Auch die Systemtheorie unterliegt spezifischen, der Methode immanenten Beschränkungen. Sie erzeugt Verstehen, aber keine Erklärung. Weitere Kritikpunkte ließen sich anführen. Die Wahl der Systemtheorie als Methode zur Untersuchung des Wandels verfolgt demnach nicht das Ziel, bessere Erkenntnisse zu generieren, sondern andere und so zu einem umfassenderen Verständnis der Realität im Allgemeinen und der Internationalen Rechnungslegung im Speziellen beizutragen. Bislang folgten nur sehr wenige Untersuchungen einem systemtheoretischen Ansatz in den Wirtschaftswissenschaften. Im Bereich der Internationalen Rechnungslegung ist der Verfasserin keine Arbeit bekannt, die das Phänomen konsequent anhand der Systemtheorie nach Niklas Luhmann untersucht und zudem noch weitreichende Übersetzungsleistungen zwischen der Systemtheorie und ökonomischen Methoden erbringt.¹⁴³⁰

Ausgangspunkt der Untersuchung des Wandels der Internationalen Rechnungslegung war eine Darstellung der Rechnungslegung aus systemtheoretischer Perspektive. Es wurde gezeigt, dass es sich um einen Mechanismus handelt, der Verhalten erwartbar macht. Die Rechnungslegung leistet einen Beitrag zur Reduktion von Komplexität und damit zur Beschleunigung wirtschaftlicher Kommunikation. Die klassische Rechnungslegungsforschung stellt hingegen die Transaktionskosten minimierende Wirkung in den Vordergrund. Den Wandel der Rechnungslegung erklären klassische Arbeiten der Rechnungslegungsforschung zumeist auf Basis der Neuen Institutionenökonomik. Dazu werden bestimmte Faktoren ausgewählt und ihr Einfluss auf den Wandel dargestellt bzw. empirisch untersucht, beispielsweise Machtverhältnisse und Eigen-

¹⁴²⁹ Die Theorie verliert dadurch an Konsistenz.

¹⁴³⁰ Die Arbeiten des Critical Accounting weisen, wie in Kapitel 2.5 gezeigt, in eine ähnliche Richtung. Auch Heßling setzt sich in ihrer Arbeit mit dem Phänomen Rechnungslegung auseinander, jedoch auf eine Weise, die den Anschluss außerhalb der Soziologie nahezu unmöglich macht. Vgl. Heßling, A. F. (2006b).

interessen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Es werden in einem kausalen Beobachtungsschema bestimmte Ursachen mit Wirkungen miteinander verknüpft. Dem liegt die Annahme zugrunde, die Welt halte bestimmte Ursachen und deren Wirkungen bereit, die es seitens der Wissenschaft zu entdecken gilt, um zielgerichtete Entscheidungen und bewusste Änderungen herbeiführen zu können.¹⁴³¹

Die Systemtheorie geht hingegen von der Annahme aus, die Realität sei lediglich ein Konstrukt. Sie untersucht, wie diese Konstruktion entsteht. Für den Wandel der Internationalen Rechnungslegung ist zu fragen, durch die Konstruktionen welcher Beobachter sie entsteht. Dabei bildet die Realitätskonstruktion der Unternehmen den Ausgangspunkt der Entstehung der Rechnungslegung. Durch die Übertragung der Beobachtungsschemata, die dieser Konstruktion zugrunde liegen, auf andere Beobachtungen bzw. durch daran anschließende Beobachtungen anderer Beobachter mittels anderer Unterscheidungen ändert sich auch deren Realitätskonstruktion. Mit ihrer Selbstbeschreibung tragen die Unternehmen zur Konstruktion der Realität in der Wirtschaft bei. Ändern sich die Beobachtungsschemata, ändert sich auch das, was als Realität gilt. Die IASO stellt internationale Beobachtungsschemata bereit und trägt durch ihre Kommunikation maßgeblich zu deren Verbreitung bei. Damit wird eine Unterscheidung eingeführt, die Veränderungen in der gesellschaftlichen Realitätskonstruktion anregen kann. Dabei ist zu beachten, dass die Unterscheidung durch andere Systeme wahrgenommen werden muss, um wirksam zu werden. Umgekehrt wird die IASO bei der Erarbeitung ihrer Schemata durch Irritationen in der Umwelt zur eigenen Informationsverarbeitung angeregt.

Um zu einem Verständnis der möglichen Änderungen zu gelangen, ist aus Sicht der Systemtheorie das System zu beobachten, von dem eine Änderung erwartet wird. Dieses kann sich lediglich selbst ändern, sofern es sich durch die eigenen Operationen oder Veränderungen der Umwelt irritieren lässt. Wovon sich ein System irritieren lässt, hängt von seiner Wahl der zur Beobachtung verwendeten Unterscheidung ab. Um mögliche Änderungen der Internationalen Rechnungslegung zu bestimmen, scheint aus systemtheoretischer Perspektive eine Beobachtung des Systems, von dem die Änderung vermutet wird, unerlässlich. Das bedeutet nicht, dass die Umwelt vernachlässigt werden kann, da das System in der jeweiligen Umwelt operiert. Im Gegensatz zu den Betrachtungen der Neuen Institutionenökonomik wird also kein direkter Ursache-Wirkungszusammenhang unterstellt, sondern die Beobachtung des Systems sozusagen als Filter eingebaut, da letztlich jedes System selbst entscheidet, wodurch es sich irritieren lässt. Dabei ist jedoch zu beachten, dass aufgrund der Einbindung der Operationen eines Systems in den Verlauf der eigenen Historie Bestimmtes wahrscheinlicher wird als Anderes. Zugleich sind die Operationen der Systeme durch gegenseitige Beobachtungen und Teilnahme an gesellschaftlicher Kommunikation bestimmt, sodass andere Systeme im jeweiligen Beobachtungsraum eines Systems am ehesten zu dessen Irritation beitragen.

¹⁴³¹ Vgl. Kapitel 2.3 und Kapitel 4.1.2.

Die Leistung der vorliegenden Arbeit liegt darin, genau diesen Perspektivenwechsel zu vollziehen und so zu einem Verständnis der Internationalen Rechnungslegung beizutragen, das über die Wirkung von Kausalzusammenhängen hinausgeht. Derartige Beobachtungen bleiben selbstverständlich weiterhin möglich, es handelt sich jedoch lediglich um eine spezifische Form der Beobachtung. Vor dem Hintergrund der eigenen Konstruktionsleistungen sozialer Systeme scheint ein Aufzeigen der Mechanismen, die trotz der operativen Geschlossenheit eine Übertragung der Selektionsleistungen ermöglichen, eine wertvolle Erkenntnis zu sein.

Die Mechanismen, die die Übertragung von Selektionsleistungen ermöglichen, wurden in der vorliegenden Arbeit umfassend thematisiert. Dabei liegt die Stärke der Systemtheorie darin, der Komplexität der Realität Rechnung tragen zu können, da sie sowohl einzelne Systeme als auch deren Verbindung in der Konstruktion der Realität beobachten kann. Diese Erkenntnisse können die klassische Sichtweise auf die Rechnungslegung ergänzen und so zu einem besseren Verständnis der Vorgänge in der sozial konstruierten Welt beitragen. Das Potenzial wird im Folgenden anhand eines bisher nicht beleuchteten Aspekts der Internationalen Rechnungslegung, der Fair Value-Bilanzierung, nochmals kurz verdeutlicht.

7.2 Ausblick - Fair Value als Thema im Wandel der Internationalen Rechnungslegung

Die vorliegende Arbeit hat den Wandel der Internationalen Rechnungslegung mithilfe der Systemtheorie untersucht. Die forschungsleitende Fragestellung lautete „Wie wandelt sich die Internationale Rechnungslegung?“. Auf sie wurde im vorherigen Kapitel 6.2 eine Antwort erarbeitet, die durch die Wahl der IASO als Referenzsystem der Analyse geprägt war. Die Ausführungen waren durch die Unterscheidung von national und international als Formen der Rechnungslegung geprägt. Im Folgenden wird eine alternative Antwort auf die Forschungsfrage kurz angedeutet, die durch andere Selektionen möglich gewesen wäre.¹⁴³²

Dazu wird das Thema „Fair Value“ aufgegriffen, welches in Tabelle 8 auf S. 174 ebenfalls als eines der Charakteristika der Internationalen Rechnungslegung genannt wurde. Aus Sicht der IASO kann der Fair Value geeignet gewesen sein, die selbstreferenzielle Schließung und eine Lösung von den national bereitgestellten Schemata zu ermöglichen.¹⁴³³ Es ist jedoch zu fragen, welche Auswirkungen sich aus der Fair Value-Bilanzierung für die Rechnung legenden Unternehmen und die Funktionsfähigkeit der Rechnungslegung ergeben. Es ist zu beachten, dass die folgenden Ausführungen lediglich erste Überlegungen in diese Richtung darstellen. Es handelt

¹⁴³² Eine abschließende Darstellung des Theoriepotenzials der Systemtheorie ist allein deshalb nicht möglich, weil sie sich selbst fortschreibt. Die Auswahl im Rahmen der Arbeit ist ebenso kontingent, wie die hier als Ausblick präsentierte. Alternativ wäre das Thema XBRL aufgrund des Einflusses der Technologisierung auf die Gesellschaft im Allgemeinen und die Rechnungslegung im Speziellen reizvoll. Vor dem Hintergrund der zunehmenden kommunikativen Verflechtungen über moderne Kommunikationsmedien scheint auch die Entstehung einer entsprechenden Rechnungslegungssprache als Ausdruck dieser Entwicklungstendenzen. XBRL ist ein Präsentationsformat für Finanzberichte, welches statt vorgegebener Strukturen einen dynamischen Datenzugriff erlaubt. D. h., die Daten können für unterschiedliche Verwendungszwecke aufbereitet werden. Vgl. IASO (2010e).

¹⁴³³ Siehe hierzu die Ausführungen zum Rahmenkonzept in Kapitel 6.2.4.

sich nicht um eine umfassende Behandlung des Themas, die zwingend in den jeweiligen Gesamtkontext des betrachteten Referenzsystems eingeordnet werden müsste.

Der Einstieg in das Thema wird auf Basis der Betonung des sprachlichen Charakters der Rechnungslegung gewählt.¹⁴³⁴ Es wurde argumentiert, dass Sprache unser Denken in eine bestimmte Richtung lenkt. Das lässt sich ebenfalls anhand der Beobachtungsschemata der Rechnungslegung zeigen. So wird mit ihrer Hilfe lediglich Bestimmtes sichtbar, während anderes unsichtbar bleibt. Konkret zeigt die Rechnungslegung in der klassischen Form insbesondere monetär bewertbare Sachverhalte. Es handelt sich um eine zahlenmäßige Form der Darstellung.¹⁴³⁵ Generell sind Zahlen im Gegensatz zur Sprache nicht direkt negierbar, was ihnen Objektivität verleiht.¹⁴³⁶ Zahlen machen sehr unterschiedliche Sachverhalte vergleichbar, Komplexität wird reduziert. Sie gelten gemeinhin oft als objektiv, jedoch nur solange die Verfahren zur Ermittlung der Zahlen als zuverlässig gelten und richtig angewandt werden. Aus der allgemeinen Erkenntnis, dass dies durch die Verfahren, die bei der Ermittlung angewandt werden, resultiert, kann für die Rechnungslegung geschlossen werden, dass die Objektivität der Zahlen in dem Maß gegeben ist, wie auf die Beobachtungsschemata und ihre Anwendung vertraut wird. Vertrauen und Kontrolle können in diesem Bezug jedoch als funktional äquivalent angesehen werden.

Vor dem Hintergrund scheint eine Vergangenheitsorientierung der in der Selbstbeschreibung präsentierten Ereignisse die Funktion der Rechnungslegung besser zu unterstützen, da sich Vertrauen und Kontrolle ergänzen können. So kann im Nachhinein überprüft werden, ob die Schemata von den Unternehmen im Sinne der Funktion der Rechnungslegung angewandt wurden oder nicht.¹⁴³⁷ Das widerspricht nicht der Funktion, künftiges Verhalten der Unternehmen in wirtschaftlicher Kommunikation sichtbar zu machen. Ebenso wie Verhalten von Individuen zu Personen, denen ein konsistenter Charakter unterstellt wird, kondensiert wird, erlaubt eine vergangenheitsbezogene Rechnungslegung Schlüsse auf die Zukunft.¹⁴³⁸

¹⁴³⁴ An einigen Stellen der Arbeit wurden bereits Parallelen zwischen der Rechnungslegung und der Sprache angedeutet. Wie die Verbreitung des Buchdrucks ist auch die Verbreitung von Rechnungslegung an entsprechend ausgebaute „Lesefähigkeiten“ gebunden. Vgl. insbesondere Fußnote 1310 auf S. 194. Derartige Vergleiche finden sich auch bereits in der klassischen Rechnungslegungsforschung. Vgl. exemplarisch Zwirner, C. (2007), S. 14 f. und insbesondere S. 62 ff.

¹⁴³⁵ Dieser Einfluss numerischen Denkens wird im OECD/UNESCO-Report hervorgehoben. PISA sieht hier ein eigenes Testgebiet vor. Vgl. OECD/UNESCO-UIS (2003).

¹⁴³⁶ Sprache enthält für alles eine Ja- und eine Nein-Fassung und verweist direkt auf andere Möglichkeiten. Mit der schriftlichen Kommunikation verbreitet sich die Wahrscheinlichkeit der Ablehnung, da sie nicht unter dem Druck der Anwesenheit steht. Bei Zahlen im Gegensatz zur Sprache, müssen zur Ablehnung andere Zahlen ermittelt werden. Eine Zahl ist schwerer zu negieren. Sie kann somit dazu beitragen, den in globaler Kommunikation fehlenden Interaktionsdruck zu kompensieren. Vgl. Heintz, B. (2007), S. 78. Vgl. Porter, T. M. (1995), S. VIII f. Oftmals werden Zahlen dann als Wirklichkeit angesehen und nicht wie selektive Wahrnehmungen derselben.

¹⁴³⁷ Vgl. Watts, R. L. (2006), S. 55. Die Zahlen der Rechnungslegung bieten aufgrund ihrer Einwertigkeit immer auch die Möglichkeit, Fehler bei ihrer Ermittlung, ob bewusst herbeigeführt oder unbewusst, zu verdecken. Vgl. Heßling, A. F. (2006a), S. 186.

¹⁴³⁸ Eine zukunftsorientierte Selbstbeschreibung ist beispielsweise die Vorgabe von Zwecken. Diese trägt dazu bei, die Operationen des Unternehmens zu leiten, in dem nur bestimmte Mittel zur Erreichung des Zweckes geeignet erscheinen.

Das ermöglicht einen Ausblick auf eine Ausarbeitung zum Thema Fair Value und dessen Rolle in der Finanzkrise. Die Zukunft ist stets ungewiss. Während jedoch bei traditionellen Formen der Rechnungslegung jedes Gegenüber selbst seine Schlüsse zieht und versucht, das Verhalten der Unternehmen bei künftigen wirtschaftlichen Entscheidungen abzuschätzen, tritt beim Fair Value die Einschätzung des Unternehmens an diese Stelle. Das lässt eine andere Zurechnung von Verantwortlichkeit im Fall eines in der Zukunft tatsächlich anders gegebenen Verlaufs wahrscheinlich werden. Traditionell zieht jeder Beobachter seine eigenen Schlussfolgerungen, und dies ist ihm auch bewusst, sodass ein anderes Erleben auf die eigenen Entscheidungen zugerechnet und damit als Risiko in Kauf genommen wird. Beim Fair Value entscheidet das Rechnung legende Unternehmen, was zu einer Gefahr für die Beobachter wird.¹⁴³⁹ Wird die Unsicherheit der Zukunft jedoch durch die Beobachter in Rechnung gestellt, so kann die Rechnungslegung die Funktion der Vertrauensförderung nicht adäquat erfüllen. Sie ist dann lediglich ein Prognoseinstrument, das auf Erfüllung ja oder nein hinausläuft.¹⁴⁴⁰

Das Misstrauen gegenüber dem Fair Value wird potenziell durch fehlende Legitimation der zu seiner Ermittlung herangezogenen Verfahren verstärkt. Während die Messung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten unstrittig ist, gilt der Fair Value oftmals als nicht verlässlich ermittelbar. Über dessen Ermittlung gab es in nationalen Räumen noch keine ähnlichen Schemata.¹⁴⁴¹ Somit kann über die Verfahren zur Ermittlung des Fair Value kein Konsens unterstellt werden.¹⁴⁴² Damit ist die Vertrauenswürdigkeit der Unternehmen und so letztlich auch das Zustandekommen wirtschaftlicher Kommunikation potenziell in Gefahr.

Zugleich ist die Sprache Ausdruck anderer gesellschaftlicher Verhältnisse. Verändert sich die Gesellschaft, so spiegelt sich diese Veränderung in der Sprache, also auch der Rechnungslegung wider.¹⁴⁴³ Power schlägt vor, die verstärkte Hinwendung zur Fair Value Bilanzierung als Zeichen für die Auswirkungen der Financialization auf die Rechnungslegung zu sehen.¹⁴⁴⁴ „Financialization“ soll hier im Sinne der weiten Definition Epsteins verstanden werden und bezeichnet „the increasing role of financial motives, financial markets, financial actors and financial institutions in the operation of the domestic and international economies.“¹⁴⁴⁵ Auch Arnold fordert explizit eine Analyse der Veränderungen der Internationalen Rechnungslegung vor dem Hintergrund der „Financialization“.¹⁴⁴⁶ Die Rechnungslegung entsteht aus einem Bedürfnis der

¹⁴³⁹ Siehe zur Unterscheidung von Risiko und Gefahr Kapitel 5.3.2.3.

¹⁴⁴⁰ Hier kann eine Analogie zu Personen aufgezeigt werden. Man vertraut langfristig eher jemandem, der sich moderat äußert, in dem Sinne, dass seinen Worten auch Taten folgen. Ein Schwätzer mag auf den ersten Blick interessant sein und viele anziehen, er enttäuscht jedoch, wenn er nicht derjenige ist, der er vorgibt zu sein.

¹⁴⁴¹ Es entsteht etwas Neues, das zunächst institutionalisiert werden muss. Somit ist unerheblich, ob der Fair Value originär durch die IASO propagiert wird und zu ihrer Schließung beiträgt, oder ob sich zugleich in nationalen Schemata ein Trend abzeichnet. Dieser kann durch verschiedene Beobachtungen ausgelöst sein.

¹⁴⁴² Vgl. Heintz, B. (2007), S. 75

¹⁴⁴³ So ergaben Sprachstudien über einen Amazonasstamm, dass die Stammesangehörigen weder Vergangenheit noch Zukunft kennen, sondern allein in der Gegenwart leben. Ihre Sprache hat entsprechend keine Zeiten ausgebildet. Des Weiteren enthält ihre Sprache keine exakten Zahlen, keine Farben und auch keine abstrakten Begriffe, wie Hass, Liebe etc. Es gibt auch keine komplexen Satzkonstrukte. Vgl. Everett, D. (2010).

¹⁴⁴⁴ Vgl. Power, M. (2009), S. 335.

¹⁴⁴⁵ Epstein, G. A. (2005), S. 3.

¹⁴⁴⁶ Vgl. Arnold, P. J. (2009), S. 58 ff.

Wirtschaft heraus, sodass die Frage berechtigt erscheint, inwieweit deren Veränderung mit der Veränderung der Wirtschaft einhergeht. Financialization zeigt eine zunehmende Ausrichtung der Gesamtunternehmenstätigkeit auf die Wirtschaft an. Sie beziehen sich nicht mehr auf von außerhalb der Wirtschaft stammende Bedürfnisse, zu deren Befriedigung durch Erstellung der Produkte beigetragen wird, sondern Geld wird aus Geld geschöpft. Aus Sicht der Systemtheorie ist zu fragen, welche Auswirkungen sich aus der steigenden Reflexivität für die Wirtschaft und die an ihr teilnehmenden Organisationen ergeben. Und welche Auswirkungen das wiederum auf deren Selbstbeschreibung hat. Motive für Zahlungen stammen zunehmend nicht mehr aus der Umwelt der Wirtschaft, sondern aus ihr selbst. Dabei ist sicherlich zu beachten, dass zunehmend auch nicht der Wirtschaft angehörige Organisationen ihre Selbstbeschreibung nach dieser ausrichten.¹⁴⁴⁷

Die hier skizzierten Überlegungen verdeutlichen das der Systemtheorie immanente Potenzial für weitere Analysen im Bereich der Internationalen Rechnungslegung, die sich mit Wechsel der Systemreferenz oder auch der Basisunterscheidungen ergeben. So scheint weitere Forschung in diesem Bereich erstrebenswert, um ein umfassenderes Verständnis der gesellschaftlichen Veränderungen und speziell des Wandels der Rechnungslegung zu erlangen.

¹⁴⁴⁷ Dies zeigt sich beispielsweise an der Tendenz zur Erstellung von Jahresabschlüssen in Form der Doppik im öffentlichen Bereich.

Anhang

Die folgende Tabelle beinhaltet Daten im Zusammenhang mit der Entstehung der Rechnungslegung in ihrer Internationalen Form. Die Tabelle basiert auf den Einträgen des ehemaligen Internetauftritts der IASO¹⁴⁴⁸ und der IASPlus-Datenbank¹⁴⁴⁹, welche von der IASO selbst als relevante Quelle genannt wird.¹⁴⁵⁰ Somit besteht Grund zu der Annahme, dass diese Daten von der IASO selbst als relevant empfunden wurden.

Die in den genannten Quellen aufgezeigten Daten werden anhand folgender Kategorien dargestellt: Veränderung der IASO, Veränderungen der Umwelt aus Sicht der IASO, Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt und Veröffentlichungen der IASO. Die Einteilung wurde von der Verfasserin gewählt, um folgende in der Arbeit behandelten Aspekte durch eine übersichtliche Darstellung der Zeitpunkte ihres Auftretens zu unterstützen.¹⁴⁵¹

Die organisationalen Veränderungen der IASO werden in der entsprechenden Kategorie aufgezeigt. Daneben wird in der Arbeit argumentiert, dass die IASO ihre Umwelt wahrnimmt und dadurch irritiert wird. Diese Wahrnehmungen sind in der Kategorie „Veränderungen der Umwelt aus Sicht der IASO“ enthalten. Inwieweit sie zur Irritation und Informationsverarbeitung angeregt haben, kann nicht bestimmt werden. Die Projektarbeit der IASO wird in Kapitel 6.2.3 als ein Mechanismus genannt, die Kommunikationen der Partner für die Dauer des Projektes erwartbar zu machen. Diese werden in der „Kategorie Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt“ genannt. Die allgemein an die gesellschaftliche Umwelt adressierte Kommunikation der IASO ist in der Kategorie „Veröffentlichungen der IASO“.

¹⁴⁴⁸ IASB (2005).

¹⁴⁴⁹ IASPlus (2010b). Die in IASPlus genannten Zeitpunkte der Veröffentlichungen von Entwürfen und entgeltigen Standards der IASO sind in der Tabelle nicht enthalten. Die Angaben in der Kategorie „Veröffentlichungen der IASO“ sind in IASPlus unter „Events“ dargestellt.

¹⁴⁵⁰ Vgl. IASO (2010h).

¹⁴⁵¹ Die Einteilung und die Übersetzung wurden von der Verfasserin vorgenommen. Die tabellarische Übersicht verleitet dazu, zwischen Ereignissen in der Umwelt der IASO und ihrer Entwicklung kausale Beziehungen herzustellen. Dies ist jedoch nicht der beabsichtigte Zweck der Tabelle.

Tabelle 10: Historie der IASO

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
1966	Vorschlag zur Gründung einer internationalen Studiengruppe der berufsständischen Organisationen aus Kanada, dem Vereinigten Königreich und den USA, zur Entwicklung vergleichender Studien über Rechnungslegung und Prüfung in diesen drei Ländern	
1967	Gründung der AISG (Vorgänger des IASC)	
1968		
1972	Vorschlag zur Gründung des IASC auf dem 10. World Congress of Accountants in Sydney. Diesbezügliche Gespräche der drei AISG-Länder (Kanada, UK, US)	
	Weiterführende Diskussion Vorschlags zur Gründung des IASC mit Vertretern aus Australien, Frankreich, Deutschland, Japan, den Niederlanden und Mexiko	
1973	Unterzeichnung des Abkommens zur Errichtung des IASC durch Vertreter der berufsständischen Organisationen aus Australien, Kanada, Frankreich, Deutschland, Japan, Mexiko, den Niederlanden, dem Vereinigten Königreich & Irland und den USA	
	Berufung der Steering Committees für die oben genannten Projekte (die ersten Steering Committees des IASC).	
	Erste Sitzung eines IASC Steering Committees (IAS 1, Darstellung des Abschlusses)	
1974	Aufnahme erster assoziierter Mitglieder des IASC: Belgien, Indien, Israel, Neuseeland, Pakistan und Zimbabwe	
1975		Vorschlag zur Gründung der IFAC als Nachfolgeorganisation des ICCAP

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
		1966
		1967
	Erste AISG-Studie: Vergleich der Bilanzierungspraxis von Vorräten in Kanada, dem Vereinigten Königreich und den USA. Die AISG veröffentlichte bis zu ihrer Auflösung 1977 insgesamt 20 Studien. Einige wurden vom IASC in seinen frühen Standards verwendet.	1968
		1972
		1972
	Verabschiedung des ersten IASC-Arbeitsprogramms bestehend aus drei fachlichen Projekten: Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Vorräte, Konzernabschlüsse	1973
		1973
		1973
		1974
		1975

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
1976		
1977	Überarbeitung der Satzung des IASC. Das Standard setzende Gremium wird als das Board bezeichnet. Zugleich Erhöhung der Anzahl der Sitze im Board um zwei (zusätzlich zu den neun Gründungsmitgliedern) auf insgesamt elf. Verabschiedung eines Standards mit neun von elf Stimmen (sichert den neun Gründungsmitgliedern maßgeblichen Einfluss).	Gründung der IFAC; Auflösung der AISG
1978	Beitritt Südafrikas und Nigerias zum Board	
1979		
1980		
1981	Schaffung der IASC Consultative Group zur Beratung des IASC hinsichtlich Projekten und Prioritäten. Mitglieder der Gruppe stammen aus berufsständische und nicht-berufsständische Organisationen mit einem Interesse an Finanzberichterstattung (Börsen, Banken, Anwälte, Unternehmen, Gewerkschaften, Regierungen, die Vereinten Nationen, die Weltbank, OECD, etc.). Erste Sitzung im Oktober 1981.	

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
Finanzierung eines IASC-Projekts für Bankabschlüsse durch "Die Gruppe der Zehn" Bankenchefs		1976
		1977
Beginn der Gespräche zwischen IASC und IFAC über gegenseitige Anerkennung sowie die Beziehung der beiden Organisationen	Erstmalige Ablehnung eines Standards durch das Board (basierend auf E11, Bilanzierung und Bewertung von Fremdwährungstransaktionen und Umrechnung ausländischer Abschlüsse) und Berufung eines neuen Steering Committee	1978
Treffen des IASC mit OECD Arbeitsgruppe für Rechnungslegungsstandards		1979
Erstes Treffen der Intergovernmental Working Group on Accounting and Reporting der Vereinten Nationen. IASC schlägt eine Vereinbarung zur Zusammenarbeit mit der UN Arbeitsgruppe vor.	IASC veröffentlicht Diskussionspapier über Anhangangaben für Banken (Projekt finanziert durch die "Gruppe der Zehn" Bankenchefs).	1980
Beginn eines gemeinsamen Projektes von IASC und nationalen Standardsetzern aus den Niederlanden, des UK und den USA über Bilanzierung und Bewertung von Ertragsteuern		1981

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
1982	Gegenseitige Vereinbarungen zwischen IASC und IFAC: Erweiterung des IASC Boards auf bis zu 17 Mitglieder, wovon 13 Ländermitglieder durch das Council der IFAC berufen werden; Vier Sitze stehen Repräsentanten von Organisationen mit einem Interesse an Finanzberichterstattung zu und werden durch das IASC benannt; Alle Mitglieder der IFAC werden zu Mitgliedern ("Sponsoren") des IASC. IFAC erkennt IASC als den weltweiten Setzer von Rechnungslegungsstandards an. Satzungsmaßige Sonderstellung der neun Gründungsmitglieder des IASC wird abgeschafft.	
1983	Italien tritt dem IASC Board bei.	
	Das erweiterte IASC Board unter der neuen Satzung tritt in Kraft.	
1984	Taiwan tritt dem IASC Board bei.	
1985		
1986	Finanzanalysten (International Coordinating Committee of Financial Analysts Associations) erhalten einen Sitz im IASC Board.	
1987		
	IOSCO tritt der Consultative Group bei.	

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
		1982
		1983
		1983
IASC hält eine formelle Sitzung mit der SEC ab.		1984
IASC nimmt am OECD-Forum zur weltweiten Harmonisierung der Bilanzierung teil.		1985
IASC antwortet auf SEC-Vorschläge für multi-nationale Emissionsprospekte.		1985
IASC ist Mitausrichter einer Konferenz der New Yorker Börse (NYSE) und der International Bar Association zur Globalisierung der Finanzmärkte.		1986
	Beginn des Comparability-and-Improvements-Projekts: Ziel ist die Reduzierung oder Eliminierung von Alternativen und die Schaffung detaillierter und verpflichtender Standards statt flexibler und die aktuelle Praxis beschreibender Standards.	1987
IOSCO unterstützt das Comparability-and-Improvements-Projekt.	IASC veröffentlicht die erste gebundene Ausgabe der IAS. Sie enthält alle am 1.9.1987 bestehenden Standards.	1987

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
1988	Jordanien, Korea und die nordische Föderation (Institutionen aus Norwegen, Dänemark, Schweden, Finnland und Island) ersetzen Mexico, Nigeria und Taiwan im IASC Board.	
	FASB tritt der Consultative Group bei und wird Beobachter bei den Sitzungen des Boards des IASC.	
1989		IFAC führt eine Richtlinie für den öffentlichen Sektor ein, die staatliche Unternehmen zur Anwendung der IAS verpflichtet.
		European Accounting Federation (FEE) unterstützt die internationale Harmonisierung und die verstärkte Involvement der EU im IASC.
1990	Europäische Kommission tritt der Consultative Group bei und bekommt einen Sitz als Beobachter bei Boardsitzungen des IASC. Bank-Regulatoren und Vermögensgutachter treten der Consultative Group ebenfalls bei.	
1991		FASB deutet seine Unterstützung für internationale Bilanzierungsstandards an.
1992	Überarbeitung der Satzung des IASC	Erste Zusammenkunft der G4
1993	Indien ersetzt Korea im Board.	Nach Abschluss des Comparability-and-Improvements-Projekts empfiehlt die IOSCO die IAS nicht für den Gebrauch bei grenzübergreifenden Wertpapierangeboten.
		Beschluss des südafrikanischen Institute of Chartered Accountants, dass südafrikanische Rechnungslegungsstandards auf den IAS basieren sollen. Überarbeitung existierender südafrikanischer GAAP.
1994	Ausbilder aus dem Bereich Rechnungslegung treten der Consultative Group bei.	IOSCO akzeptiert 14 IAS und identifiziert spezifische Sachverhalte, die in den verbleibenden Core-Standards zu adressieren sind (die sog. "Shiratori letters").
	Gründung des IASC Advisory Council. Dies ist verantwortlich für Aufsicht und Finanzen.	

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
Start eines gemeinsamen Projektes über Finanzinstrumente mit dem Canadian Accounting Standards Board	IASC veröffentlicht eine Umfrage über die Nutzung der IAS.	1988
	IASC veröffentlicht Rahmenkonzept für die Auf- und Darstellung von Abschlüssen.	1989
	Absichtserklärung zur Vergleichbarkeit von Abschlüssen.	1990
	Programm zur Suche externer Finanzierung wird aufgesetzt.	
IASC organisiert eine Konferenz nationaler Standardsetzer in Zusammenarbeit mit FEE und FASB.		1991
		1992
IASC und IOSCO einigen sich auf eine Liste von Core-Standards.	Abschluss des Comparability-and-Improvements-Projekts mit Verabschiedung 10 überarbeiteter IAS	1993
Board trifft mit nationalen Standardsetzern zusammen, um E48: "Finanzinstrumente" zu diskutieren.		1994
Zustimmung des FASB zur Mitarbeit an einem gemeinsamen Projekt über Gewinn pro Aktie mit der IASC		

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
1994		
1995	Vereinigung Schweizer Holdinggesellschaften übernimmt einen Sitz im Board.	Europäische Kommission unterstützt die Vereinbarung von IASC und IOSCO und folgert, dass IAS von europäischen multinationalen Gesellschaften befolgt werden sollten.
	Malaysia und Mexico ersetzen Italien und Jordanien im Board. Zustimmung Indiens und Südafrikas zur Teilung ihrer Sitze mit Sri Lanka bzw. Zimbabwe.	Rechnungslegungshandbuch der Weltbank bemerkt, dass "bei Fehlen eines hochwertigen nationalen Standards die Bank die Erstellung der Abschlüsse nach IAS verlangt".
1996	International Association of Financial Executives Institutes tritt dem IASC Board bei.	Studie des EU Contact Committees befindet die IAS mit geringen Ausnahmen als mit EU-Richtlinien im Einklang.
	IOSCO übernimmt einen Sitz im Board des IASC als Beobachter.	US-Kongress verlangt "eine qualitativ hochwertige und umfassende Sammlung allgemein akzeptierter internationaler Rechnungslegungsstandards."
		SEC gibt ihre Unterstützung des IASC-Ziels bekannt, so schnell wie möglich Bilanzierungsstandards zu entwickeln, die zur Anfertigung von Jahresabschlüssen in grenzüberschreitenden offerings verwendet werden können.
		Australische Börse befürwortet ein Programm zur Harmonisierung australischer Standards mit den IAS.
	WTO fördert die erfolgreiche Vollendung internationaler Rechnungslegungsstandards.	

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
Zustimmung der Weltbank zur Finanzierung des Landwirtschaftsprojekts		1994
G4+1 Gruppe, welche das IASC als "+1" beinhaltet, veröffentlicht ihre erste Studie über zukünftige Ereignisse.		
Einigung von IASC und IOSCO auf den Abschluss des Core-Standards-Projekt bis 1999: IOSCO verkündet, dass sie die Core-Standards nach Abschluss des Projektes auf ihre Eignung zum Endorsement bei grenzüberschreitenden offerings überprüfen wird.		1995
IASC startet ein Projekt über Rückstellungen mit dem UK Accounting Standards Board.	IASB beschleunigt sein Core-Standard-Projekt: Verkürzung um ein Jahr. Abschluss für Ende 1998 geplant.	1996

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
1997	SIC wird gegründet. 12 stimmberechtigte Mitglieder.	FEE ersucht EU das Rahmenkonzept des IASC zu verwenden.
	Versicherungsmathematiker treten der Consultative Group bei.	Arab Society of Certified Accountants fordert seine 22 Mitgliedstaaten auf, die IAS als nationalen Rechnungslegungsstandard einzuführen ('Dubai Declaration').
	China wird Mitglied der IFAC und tritt dem IASC Board als Beobachter bei.	Asia-Pacific Economic Cooperation drückt ihre Unterstützung für die Bemühungen des International Accounting Standards Committee, internationale Bilanzierungsstandards zu entwickeln, aus.
	IASC beruft SWP zur Erarbeitung von Vorschlägen bzgl. der zukünftigen Struktur und Arbeitsabläufe des IASC nach Abschluss der Core-Standards ein. Erste Sitzungen im April.	SEC berichtet dem Kongress über die Aussicht der erfolgreichen Fertigstellung internationaler Bilanzierungsstandards, welche in den USA annehmbar seien.
1998	IFAC/IASC Mitgliedschaft auf Lateinamerika (neue Mitgliedsorganisationen in Bolivien, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras und Nicaragua) sowie in Haiti, Iran und Vietnam erweiter. Zahl der Mitgliedsorganisationen auf 140 in 101 Ländern steigen lässt.	Neue Gesetze in Belgien, Frankreich, Deutschland und Italien gestatten großen Unternehmen, ihre nationalen Konzernabschlüsse nach IAS aufzustellen.
	SWP schlägt strukturelle Änderungen (einschließlich einer Zweikammer-Standard-Setzungs-Struktur) und engere Bindungen an nationale Standardsetzer vor.	IFAC Public Sector Committee startet ein Programm zur Entwicklung von Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor basierend auf den IAS.
		Antwort auf die asiatische Finanzkrise: G8 Gipfel, G7 Finanzminister und Zentralbankchefs, die Weltbank und der IWF fordern schnelle Vollendung und weltweite Einführung qualitativ hochwertiger internationaler Rechnungslegungsstandards.
		International Federation of Stock Exchanges drückt ihre Unterstützung für die IAS aus.

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
IASC und FASB erlassen ähnliche Standards zum „Ergebnis pro Aktie“. IASC, FASB und CICA erstellen neue Standards zur Segmentberichterstattung mit sehr geringen Unterschieden.	IASC Diskussionspapier schlägt beizulegenden Zeitwert für alle finanziellen Vermögenswerte und Schulden vor. IASC hält 45 Beratungstreffen in 16 Ländern ab.	1997
IASC finanziert eine Konferenz von Standardsetzern aus 20 Ländern in Hong Kong.	Gemeinsame Arbeitsgruppe über Finanzinstrumente wird mit nationalen Standardsetzern gegründet.	
	Mit Verabschiedung von IAS 39 im Dezember vervollständigt das IASC die Core-Standards.	1998

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
1999	Sitzungen des IASC Boards werden der Öffentlichkeit zugänglich gemacht.	G7 Finanzminister und IWF drängen auf Unterstützung der IAS zur Stärkung der internationalen Finanzarchitektur
	Diverse Treffen der SWP, zur Besprechung der Kommentare ihres ersten Vorschlags und zur Entwicklung endgültiger Empfehlungen. SWP veröffentlicht einen überarbeiteten Vorschlag.	Studie der Europäischen Kommission findet keine signifikanten Konflikte zwischen IAS und den europäischen Richtlinien. Die Europäische Kommission führt einen Aktionsplan bzgl. Finanzdienstleistungen ein, der die Nutzung der IAS als "europäisches GAAP" beinhaltet.
	IASC Board beschließt einstimmig die Restrukturierung in ein 14-köpfiges Board (12 Vollzeit) unter einem unabhängigen Treuhänderausschuss.	Eurasian Federation of Accountants and Auditors plant Einführung der IAS in CIS Ländern (Commonwealth of Independent States).
	IASC Board beruft ein Nominierungskomitee unter Vorsitz des damaligen US SEC Chairmans Arthur Levitt ein, um erste Treuhänder der neuen IASC Struktur zu bestimmen.	IOSCO beginnt mit der Überprüfung der Core-Standards.
		Das neue IFAC International Forum on Accountancy Development (IFAD) legt die IAS Minimalanforderung an nationale Rechnungslegungsstandards zur weltweiten Verbesserung fest.
		FEE 'reporting strategy for Europe' unterstützt den Gebrauch von IAS in Europa, ohne die Übereinstimmung mit den Richtlinien der Europäischen Kommission zu fordern, sowie den Ausstieg aus den US-GAAP.
2000	Als Teil des Restrukturierungsprogrammes verabschiedet das IASC eine neue Satzung.	Basel Komitee drückt seine Unterstützung für die IAS und internationale Harmonisierungsbestrebungen der Finanzberichterstattung aus.
	SIC-Sitzungen werden der Öffentlichkeit zugänglich gemacht.	SEC veröffentlicht ein Konzeptpapier zum Gebrauch internationaler Bilanzierungsstandards in den USA zum Zwecke der Kommentierung.
	Nominierungskomitee gibt die ersten Treuhänder der restrukturierten IASC bekannt. Paul Volcker, früherer US Federal Reserve Board Chairman, übernimmt den Vorsitz des Treuhänderausschusses.	IOSCO empfiehlt ihren Mitgliedern, die Zulassung der IAS bei multinationalen Emittenten in grenzüberschreitenden offerings und listings.

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
	IASC veröffentlicht eine Studie über Geschäftsberichte im Internet die über Jahresabschlüsse hinausgehen.	1999
	Treuhandgeber geben Suche nach neuen Boardmitgliedern bekannt. Über 200 Bewerbungen gehen ein.	2000
	IASC Board verabschiedet begrenzte Änderungen von IAS 12, IAS 19 und IAS 39.	
	IASC veröffentlicht eine erste Sammlung von Fragen und Antworten bzgl. Implementation Guidance des IAS 39.	

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
2000	IASC Mitgliedsorganisationen nehmen die Restrukturierung und die neue Satzung des IASC an.	Europäische Kommission kündigt einen Plan an, welcher alle börsennotierten europäischen Unternehmen verpflichtet bis spätestens Anfang 2005 IAS anzuwenden.
	Als eine seiner letzten Amtshandlungen erlässt das IASC Board eine Stellungnahme an das neue IASC Board bzgl. weiter zu verfolgender und möglicher zusätzlicher Projekte.	
2001	Treuändern der IASCF berufen die ersten 14 Boardmitglieder (IASB).	IFAC-IFAD veröffentlicht GAAP 2000 – ein Vergleich von IAS und GAAP in 53 Ländern – als einen Teil der Bemühungen nationale GAAP an IAS anzupassen.
	Im März 2001 aktivieren die IASC Treuhänder Teil B der neuen Verfassung der IASC und gründen eine "non-profit Delaware corporation" namens International Accounting Standards Committee Foundation.	Europäische Kommission kündigt eine Verordnung an, welche alle börsennotierten Unternehmen der EU zur Anwendung der IAS im Konzernabschluss ab 01.01.2005 verpflichtet.
	Am 1.4.2001 übernimmt das neue IASB die Verantwortung zur Setzung internationaler Rechnungslegungsstandards vom IASC. Das neue Board hält sein erstes Meeting ab, übernimmt existierende IAS und SIC und berät seine Agenda und andere Themen.	Europäische Richtlinien werden erweitert, um Einhaltung von IAS 39 zu gestatten.
	Treuänder ernennen 49 Gründungsmitglieder zum IASB Standards Advisory Council. Erstes SAC-Meeting im Juli.	EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) wird durch den Berufsstand der Bilanzbuchhalter, Nutzer und Standard-Setzer in EU-Ländern gegründet, zur Beratung der Europäischen Kommission bzgl. Akzeptanz bestimmter IAS für Europa, sowie zur Reaktion auf die Kommentardokumente der IASB.
	Treuänder ernennen die Mitglieder des restrukturierten SIC.	Der neue SEC Chief Accountant drängt zur globalen Konvergenz von Bilanzierungsstandards.
		Die sieben größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften befürworten ausdrücklich die IAS für Europa.

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
	Verabschiedung IAS 41 Landwirtschaft im letzten Meeting des IASC Board (veröffentlicht in 2001)	2000
IASB trifft Vorsitzende nationaler Rechnungslegungsstandardsetzer, mit formaler Beziehung zum IASB - Australien/Neuseeland, Kanada, Frankreich, Deutschland, Japan, das Vereinigte Königreich und die USA - zur Koordinierung von Arbeitsprogrammen und Definition von Konvergenzziele.	IASB verabschiedet seine ursprüngliche Agenda von 9 fachlichen Projekten und stimmt zu, eine beratende oder überwachende Rolle bei 16 zusätzlichen Projekten zu übernehmen, die von nationalen Standardsetzern bearbeitet werden.	2001
	Debatte über das IASB Projekt zu Aktienoptionen erreicht den US-Kongress.	

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
2002	Umbenennung des SIC in IFRIC. Mandat umfasst nicht nur Erstellung von Interpretation existierender IAS und IFRS, sondern auch zeitnahe Beratung zu nicht in den IAS/IFRS geregelten Sachverhalten.	US Rechnungslegungsreformgesetzgebung verlangt von FASB, die internationale Konvergenz bzgl. der Anpassung von US-GAAP zu bedenken.
		Die EU Kommission verabschiedet die sog. IAS-Verordnung, welche alle börsennotierten Unternehmen, Banken und Versicherungsgesellschaften eingeschlossen, verpflichtet, ihre Konzernabschlüsse ab 1.1.2005 nach IAS aufzustellen.
2003	Treuhand der IASCF beginnen mit einer Überprüfung der Satzung	IFAC schlägt Selbstverpflichtung ihrer Mitgliedsorganisationen zur Anstellung größte Bemühung vor, Regierungen und private Standardsetzer zu überzeugen, dass veröffentlichte Jahresabschlüsse des privaten Sektors nach IFRS zu erstellen sind.
		Basierend auf den Empfehlungen des Accounting Regulatory Committee billigt die Europäische Kommission die Nutzung aller existierenden IAS (mit Ausnahme von IAS 32 and 39) in der EU. Offizielle Übersetzungen werden veröffentlicht.

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
Vorsitzende von IASB, Sir David Tweedie, und IASCF, Paul Volcker, sagen in einer Anhörung im US-Senat zu Themen der Rechnungslegung und des Investorenschutzes aus (Auslöser: Vorfälle bei ENRON und anderen börsennotierten Gesellschaften).	IASB veröffentlicht seinen ersten Entwurf und endgültigen Standard zu einem Rechnungslegungsthema (IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer).	2002
Gemeinsame Sitzung von FASB und IASB führt zur Verabschiedung des Memorandum of Understanding bezüglich der Konvergenz ihrer Standards und der Koordination ihrer Arbeitsprogramme.	IASB veröffentlicht ersten Entwurf eines Standards, welcher Teil seiner neuen Reihe von International Financial Reporting Standards (IFRS) sein wird: ED1 Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards.	
Vorsitzende von IASB, Sir David Tweedie, und IASCF, Paul Volcker, sprechen bei der Plenarsitzung zur Eröffnung des Rechnungslegungsweltkongresses in Hong Kong.		
Nach umfassender Abstimmung mit dem SAC, nationalen Standardsetzern, Regulatoren und anderen Interessengruppen gibt das IASB sein neues Programm fachlicher Projekte bekannt.		
	IASB veranstaltet öffentliche Diskussionsrunden über Finanzinstrumente. Vertreter von 108 Organisationen nehmen teil.	2003
	IASB verabschiedet den ersten Standard seiner neuen Reihe von IFRS: IFRS 1, Erstmalige Anwendung der IFRS	
IASB schließt das General-Improvements-Project mit Veröffentlichung 13 überarbeiteter IAS, sowie überarbeiteter Fassungen der beiden Standards zu Finanzinstrumenten ab.		

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
2004	Treuhänder der IASCF schlagen konstitutionelle Änderungen vor.	Australien, Hong Kong, Neuseeland und die Philippinen übernehmen überarbeitete IAS und IFRS annähernd wörtlich als nationale Rechnungslegungsstandards.
	IASB startet interne Überprüfung seiner Beratungsprozesse.	Europäische Kommission übernimmt sämtliche IAS und IFRS in europäisches Recht, mit Ausnahme zweier Abschnitte des IAS 39, welche ausgeklammert werden.
2005	Sitzungen der IASB Arbeitsgruppen werden der Öffentlichkeit zugänglich gemacht.	SEC veröffentlicht 'roadmap' zur Abschaffung des Überleitungserfordernisses zwischen von IFRS auf US GAAP.
	Erster unabhängiger Vorsitzender des SAC wird ernannt.	
	Treuhänder ernennen Mitglied des IASB zum Vorsitzenden des IFRIC.	
	Treuhänder der IASCF formieren Trustee Appointments Advisory Group.	
	Satzungsänderung der IASCF u.a.: Ausweitung der Anzahl der IASCF-Treuhänder von 19 auf 22, Änderung der IASB-Abstimmungsstatuten von einfacher Mehrheit auf "9 aus 14", Einsetzung eines unabhängigen Vorsitzes des SAC.	
2006	Treuhänder veröffentlichen Handbuch zum Due Process des IASB.	IOSCO Datenbank über die Durchsetzung der IFRS durch Wertpapierregulatoren (securities regulators)
2007	Treuhänder veröffentlichen Due-Process-Handbuch für das IFRIC.	SEC stimmt für die Abschaffung des Überleitungserfordernisses für IFRS-Registranten.
	IFRIC wird von 12 auf 14 Mitglieder erweitert.	SEC veröffentlicht ein Konzeptpapier zum Gebrauch der IFRS in börsennotierten US-Unternehmen zur Kommentierung.

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
Intensive Diskussionen zwischen IASB und verschiedenen europäischen Gruppen über IAS 32 und IAS 39.	Veröffentlichung des ersten IASB Diskussionspapier über vorläufige Ansichten über Rechnungslegungsstandards für kleine und mittlere Unternehmen	2004
IASB und japanisches Accounting Standards Board beginnen Konvergenzprojekt.	Neue Reihe von IASB-Veröffentlichungen wird vorgeschlagen aber nach öffentlichen Kommentaren wieder verworfen: Vornahme fachlicher Verbesserungen.	
Einigung von IASB und FASB über den Beginn eines Projektes zur Entwicklung eines gemeinsamen Rahmenkonzeptes.		
		2005
Aktualisierte IASB-FASB Vereinbarung bzgl. Konvergenz	IASB-Stellungnahme über die Arbeitsbeziehungen zu anderen Standardsetzern	2006
	IASB verkündet, dass keine neuen wesentlichen Standards vor 2009 in Kraft treten werden.	
	Board schlägt eigene IFRS für die Unternehmen vor, die nicht der öffentlichen Rechenschaft unterliegen (KMU).	2007

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
2007	Treuhandler schlagen eine erweiterte Organisationsstruktur, einschließlich einer neuen Einheit zur Überwachung der IASCF und des IASB, vor.	
2008		<p>Im Zuge der globalen Finanzmarktkrise drängt das FSF das IASB, die Bilanzierung für nicht konsolidierte Gesellschaften ("off-balance sheet entities") zu verbessern.</p> <p>IOSCO Stellungnahme drängt Unternehmen anzugeben, ob sie die IFRS in Gänze befolgen, oder, falls nicht, Unterschiede in der Anwendung zu erklären.</p> <p>SEC schlägt 'roadmap' für den Gebrauch von IFRS durch Registranten in den USA vor.</p> <p>AICPA bestimmt IASB als anerkannten Standard-Setzer nach seinen Ethik-Regeln.</p> <p>Das Europäische Parlament veröffentlicht einen Bericht, welcher Sorgen bzgl. der Strukturen und Prozesse von IASB und IASCF zum Ausdruck bringt.</p> <p>Gipfel der G20 Staatschefs unterbreitet Vorschläge und Empfehlungen bzgl. IASB und internationaler Rechnungslegungsstandards.</p>
2009	<p>IASB wird auf 16 Mitglieder erweitert (einschließlich maximal 3 Teilzeitmitglieder) und Einführung eines "geographischen Mixes".</p> <p>Zum 1.2.2009 wird die Satzung der IASCF, zur Schaffung eines Monitoring Boards öffentlicher Einrichtungen, ergänzt. Grund der Schaffung des Monitoring Boards: Die öffentliche Rechenschaft des IASB zu erweitern ohne den Standardsetzungsprozess zu beeinträchtigen.</p>	

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
		2007
IASB und FASB beschleunigen gemeinsame Projekte zur Fertigstellung Mitte 2011, in der Erwartung, dass zusätzliche Jurisdiktion, auch die USA, obligatorische Einführung der IFRS 2013 planen könnten.	IASB unternimmt verschiedene Schritte als Antwort auf globale Finanzmarktkrise.	2008
Einigung von IASB und FASB, sich ab Januar 2010 monatlich mindestens zwei Tage zu treffen, um das Ziel der Konvergenz zwischen IFRS und US GAAP so weit wie möglich bis Juni 2011 zu erreichen	Veröffentlichung der IFRS für KMU	2009
	IASB veröffentlicht im verkürzten Due Process einen Standard zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten; EU entscheidet jedoch, die Übernahmeentscheidung zu vertagen	

Jahr	Veränderung der IASO	Veränderung der Umwelt
2010	Treuhande beenden Teil zwei der Satzungsüberprüfung 2008-2010 u. a. mit folgenden Ergebnissen: Schaffung eines Vizevorsitzes für IASB und IASC Stiftung, Begrenzung der zweiten Amtszeit der IASB Mitglieder, und Namensänderungen von IASC Stiftung in IFRS Stiftung, von IFRIC zu IFRS Interpretations Committee, von SAC zu IFRS Advisory Council.	SEC gibt ihre Unterstützung für globale Standards bekannt, vertagt jedoch die Entscheidung über die Zulassung der IFRS für SEC Registranten bis 2011.

Zusammenarbeit mit Organisationen der Umwelt	Veröffentlichungen der IASO	Jahr
	IASB veröffentlicht zwei Gesamtausgaben der IFRS – eine mit nur aktuell in Kraft befindlichen Standards und eine mit allen veröffentlichten Standards	2010

Literaturverzeichnis

AAA (1975): *Report of the Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports*, in: *The Accounting Review*, Jg. 50, Nr. Committee Reports: Supplement to Volume XLX, S. 41-49.

Abbott, Kenneth W./Snidal, Duncan (2001): *International 'Standards' and International Governance*, in: *Journal of European Public Policy*, Jg. 8, Nr. 3, S. 345-370.

Achleitner, Ann-Kristin (1995): *Die Normierung der Rechnungslegung - Eine vergleichende Untersuchung unterschiedlicher institutioneller Ausgestaltungen des nationalen und internationalen Standardsetzungsprozesses*, Zürich, Treuhand-Kammer.

Al Koni, Saed (1998): *Der Einfluß der theoretischen, wirtschaftlichen, politischen und rechtlichen Rahmenbedingungen auf den Normenentwicklungsprozeß im Bereich der externen Rechnungslegung - Ein internationaler Vergleich, insbesondere zwischen Deutschland und den USA*, zugl. Diss. Univ. Würzburg, Würzburg, [vervielf.].

Albert, Hans (1991): *Traktat über kritische Vernunft*, 5. Aufl., Tübingen, Mohr Siebeck.

Alchian, Armen A. (1961): *Some Economics of Property*, Santa Monica, Rand Corporation.

Alexander, David/Archer, Simon (2003): *On economic reality, representational faithfulness and the 'true and fair override'*, in: *Accounting & Business Research*, Jg. 33, Nr. 1, S. 3-17.

Alford, Robert R./Friedland, Roger (1985/1992): *Powers of Theory - Capitalism, the state, and democracy*, Cambridge u.a., Cambridge University Press.

Altvater, Elmar (2009): *Globalisierung als Verselbständigung der Ökonomie*, in: Nissen, S./Vobruba, G. (Hrsg.) (2009), *Die Ökonomie der Gesellschaft - Festschrift für Heiner Ganßmann*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 205-223.

Aoki, Masahiko/Gustafsson, Bo/Williamson, Oliver E. (Hrsg.) (1990): *The Firm as a Nexus of Treaties*, London u.a., SAGE Publications.

Arnold, Patricia J. (2005): *Disciplining Domestic Regulation - The World Trade Organization and the Market for Professional Services*, in: *Accounting, Organizations and Society*, Jg. 30, Nr. 4, S. 299-330.

Arnold, Patricia J. (2009): *Institutional Perspectives on the Internationalization of Accounting*, in: Chapman, C. S./Cooper, D. J./Miller, P. B. (Hrsg.) (2009), *Accounting, Organizations, and Institutions - Essays in Honor of Anthony Hopwood*, Oxford, Oxford University Press, S. 48-64.

Arpan, Jeffrey S./Radebaugh, Lee H. (1985): *International Accounting and Multinational Enterprises*, 2. Aufl., New York u.a., Wiley & Sons Inc.

Arrow, Kenneth J. (1985): *Social Choice and Individual Values*, 2. Aufl., New Haven, Yale University Press.

Arrow, Kenneth J. (1986): *Rationality of Self and Others in an Economic System*, in: *the Journal of Business*, Jg. 59, Nr. 4, S. 385-399.

- Arrow, Kenneth J. (1994):** *Methodological Individualism and Social Knowledge*, Stanford, Department of Economics, Stanford University.
- Baecker, Dirk (1992):** *The writing of accounting*, in: Stanford Literature Review, Jg. 9, Nr. 2, S. 157 - 178.
- Baecker, Dirk (1994):** *Soziale Hilfe als Funktionssystem der Gesellschaft*, in: Zeitschrift für Soziologie, Jg. 23, Nr. 2, S. 93-110.
- Baecker, Dirk (1999):** *Die Preisbildung an der Börse*, in: Soziale Systeme, Jg. 5, Nr. 2, S. 287-312.
- Baecker, Dirk (2000):** *Kritik - Eine bestimmt unbestimmte Gesellschaft*, in: Ethik und Sozialwissenschaften, Jg. 11, Nr. 2, S. 209-212.
- Baecker, Dirk (2005a):** *Organisation als Begriff - Niklas Luhmann über die Grenzen der Entscheidung*, in: OrganisationsEntwicklung, Jg. 24, Nr. 4, S. 63-71.
- Baecker, Dirk (2005b):** *Schlüsselwerke der Systemtheorie*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Baetge, Jörg et al. (2007):** *Bilanzen*, 9. Aufl., Düsseldorf, IDW-Verlag.
- Baker, C. Richard/Barbu, Elene M. (2007):** *Trends in Reserach on International Accounting Harmonization*, in: The International Journal of Accounting, Jg. 42, Nr. 3, S. 272-304.
- Ballwieser, Wolfgang (2009):** *IFRS-Rechnungslegung – Konzept, Regeln und Wirkungen*, 2. Aufl., München, Verlag Franz Vahlen.
- Barnard, Chester I. (1938/1997):** *The Functions of the Executive*, Cambridge, Harvard University Press.
- Baruch, Lev (2003):** *Corporate Earnings - Facts and Fiction*, in: Journal of Economic Perspectives, Jg. 17, Nr. 2, S. 27-50.
- Bateson, Gregory (1972/1978):** *Steps to an Ecology of Mind - a Revolutionary Approach to Man's Understanding of Himself*, New York, Chandler.
- Baxter, Jane/Chua, Wai F. (2003):** *Alternative Management Accounting Research - Whence and Whither*, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 28, Nr. 2-3, S. 97-126.
- Becker, Gary S. (1993):** *Der ökonomische Ansatz zur Erklärung menschlichen Verhaltens*, 2. Aufl., Tübingen, Mohr Siebeck.
- Beer, Raphael (2007):** *Erkenntniskritische Sozialisationstheorie - Kritik der sozialisierten Vernunft*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Berger, Peter L./Luckmann, Thomas (2009):** *Die gesellschaftliche Konstruktion der Wirklichkeit - Eine Theorie der Wissenssoziologie*, 22. Aufl., Frankfurt am Main, Fischer.
- Berghaus, Margot (2004):** *Luhmann leicht gemacht*, 2. Aufl., Köln, Böhlau Verlag GmbH & Cie.
- Bertalanffy, Ludwig von (1956):** *General System Theory*, in: Bertalanffy, L. von/Rapoport A. (Hrsg.) (1956), *General Systems - Yearbook of the Society for the Advancement of General Systems Theory*, Mental Health Research Institute, Ann Arbor (Michigan), The Society, S. 1-10.

- Blaurock, Uwe (1993):** *Übernationales Recht des Internationalen Handelns*, in: Zeitschrift für europäisches Privatrecht, 1, S. 247-267.
- Bloom, Robert/Naciri, M.A. (1989):** *Accounting Standard Setting and Culture - A Comparative Analysis of the United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan and Switzerland*, in: The International Journal of Accounting, Jg. 42, Nr. 1, S. 70-97.
- Bode, Otto F. (1999):** *Systemtheoretische Überlegungen zum Verhältnis von Wirtschaft und Politik - Luhmanns Autopoiesekonzept und seine exemplarische Anwendung auf Fragen wirtschaftspolitischer Steuerungsmöglichkeiten*, Marburg, Metropolis-Verlag.
- Bode, Otto F. (2000):** *Die Ökonomische Theorie und die Systemtheorie Niklas Luhmanns - Möglichkeiten und Grenzen der Kompatibilität auf der theoretischen und praktischen Erklärungsebene*, in: Gripp-Hagelstange, H. (Hrsg.) (2000), Niklas Luhmanns Denken - Interdisziplinäre Einflüsse und Wirkungen, Konstanz, UKV Universitätsverlag Konstanz, S. 179-208.
- Bohnen, Alfred (2000):** *Handlungsprinzipien oder Systemgesetze - Über Traditionen und Tendenzen theoretischer Sozialerkenntnis*, Tübingen, Mohr Siebeck.
- Borger, David (1999):** *Der Sinn des Rechnungswesens - Finanzinstrumente und die Reproduktion von Unternehmensgrenzen*, in: Soziale Systeme - Zeitschrift für soziologische Theorie, Jg. 5, Nr. 1, S. 83 - 104.
- Botzem, Sebastian (2010):** *Standards der Globalisierung - Die grenzüberschreitende Regulierung der Unternehmensrechnungslegung als Pfadgestaltung*, zugl. Diss. Freie Univ. Berlin, Online Veröffentlichung, URL: http://www.diss.fu-berlin.de/diss/servlets/MCRFileNodeServlet/FUDISS_derivate_000000007292/Botzem_2010_Standards_der_Globalisierung.pdf;jsessionid=411FD C1F8694E7925E07C945A0B4E664?hosts= (letzter Abruf: 30.08.2010).
- Botzem, Sebastian/Hofmann, Jeanette (2009):** *Dynamiken transnationaler Governance - Grenzübergreifende Normsetzung zwischen privater Selbstregulierung und öffentlicher Hierarchie*, in: Botzem, S. et al. (Hrsg.) (2009), Governance als Prozess - Koordinationsformen im Wandel, Baden-Baden, Nomos, S. 225-249.
- Botzem, Sebastian/Quack, Sigrid (2006):** *Contested Rules and Shifting Boundaries - International Standard Setting in Accounting*, Discussion Paper SP III 2005-201, Berlin, Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung.
- Botzem, Sebastian/Quack, Sigrid (2009):** *(No) Limits to Anglo-American accounting? Reconstructing the history of the International Accounting Standards Committee: A review article*, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 34, Nr. 8, S. 988-998.
- Brecht, Berthold (1967):** *Turandot oder der Kongress der Weißwäscher*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Breidenbach, Karin (1997):** *Normensetzung für die Rechnungslegung - Bisherige Ausgestaltung und mögliche Fortentwicklung in Deutschland*, Wiesbaden, Gabler.

- Brinton, Mary C./Nee, Victor (2001):** *The New Institutionalism in Sociology*, New York, Russell Sage Foundation.
- Brodbeck, Karl-Heinz (1998):** *ABC der Wissenschaftstheorie für Betriebswirte*, Online Veröffentlichung, URL: <http://www.fh-wuerzburg.de/professoren/bwl/brodbeck/abc.pdf> (letzter Abruf: 25.08.2010).
- Brown, Philip/Tarca, Ann (2005):** *A Commentary on Issues relating to the Enforcement of International Financial Reporting Standards in the EU*, in: *European Accounting Review*, Jg. 14, Nr. 1, S. 181 - 212.
- Brown, Philip/Tarca, Ann (2007):** *Achieving High Quality, Comparable Financial Reporting: A Review of Independent Enforcement Bodies in Australia and the United Kingdom*, in: *Abacus*, Jg. 43, Nr. 4, S. 438-473.
- Bruckmeier, Karl (1988):** *Kritik der Organisationsgesellschaft - Wege der systemtheoretischen Auflösung der Gesellschaft von M. Weber, Parsons, Luhmann und Habermas*, zugl. Diss. Univ. Berlin, Münster, Verlag Westfälisches Dampfboot.
- Brunsson, Nils/Jacobsson, Bengt (2000/2005):** *Following Standards*, in: Brunsson, N./Jacobsson, B. (Hrsg.) (2005), *A World of Standards*, Oxford, Oxford University Press, S. 127-137.
- Buchholz, Rainer (2008):** *Internationale Rechnungslegung - Die wesentlichen Vorschriften nach IFRS und reformiertem HGB*, 7. Aufl., Berlin, Erich Schmidt Verlag.
- Buchstein, Hubertus (2006):** *Niklas Luhmann*, in: Massing, P./Breit, G. (Hrsg.) (2006), *Demokratie-Theorien - Von der Antike bis zur Gegenwart*, 2. Aufl., Schwalbach, Wochenschau Verlag, S. 247-252.
- Bühler, Karl (1978):** *Die Krise der Psychologie*, 3. Aufl., Frankfurt am Main, Ullstein Verlag.
- Camfferman, Kees/Zeff, Stephen A. (2007):** *Financial Reporting and Global Capital Markets - A History of the International Accounting Standards Committee 1973-2000*, New York, Oxford University Press.
- Cappallo, Stephan (2006):** *Funktionen und Ziele wissenschaftlichen Fortschritts aus strukturationstheoretischer Perspektive*, in: Zelewski, S./Akca, N. (Hrsg.) (2006), *Fortschritt in den Wirtschaftswissenschaften*, Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag, S. 19-48.
- Castaneda, Carlos (1970/1974):** *The Teachings of Don Juan – A Yaqui Way of Knowledge*, Berkeley, University of California Press.
- Chalmers, Alan F. (2007):** *Wege der Wissenschaft - Einführung in die Wissenschaftstheorie*, 6. Aufl., Berlin u. a., Springer-Verlag.
- Chapman, Christopher S./Cooper, David J./Miller, Peter B. (2009):** *Linking Accounting, Organizations, and Institutions*, in: Chapman, C. S./Cooper, D. J./Miller, P. B. (Hrsg.) (2009), *Accounting, Organizations and Institutions - Essays in Honour of Anthony Hopwood*, Oxford, Oxford University Press.

- Chiapello, Eve/Medjad, Karim (2009):** *An Unprecedented Privatisation of Mandatory Standard-Setting - The Case of European Accounting Policy*, in: *Critical Perspectives on Accounting*, Jg. 20, Nr. 4, S. 448-468.
- Chmielewicz, Klaus (1994):** *Forschungskonzeptionen der Wirtschaftswissenschaft*, 3. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Chua, Wai F. (1986):** *Radical Developments in Accounting Thought*, in: *The Accounting Review*, Jg. 61, Nr. 4, S. 601-631.
- Chua, Wai F./Taylor, Stephen L. (2008):** *The Rise and Rise of IFRS - An Examination of IFRS Diffusion*, in: *Journal of Accounting and Public Policy*, Jg. 27, Nr. 6, S. 462-473.
- Coase, Ronald H. (1937/1993):** *The Nature of the Firm*, in: Williamson, O. E. (Hrsg.) (1993), *The Nature of the Firm - Origins, Evolution and Development*, New York u. a., Oxford University Press, S. 18-33.
- Coenenberg, Adolf G. et al. (2009):** *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse*, 21. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Cooper, David J./Robson, Keith (2006):** *Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization*, in: *Accounting, Organizations and Society*, Jg. 31, Nr. 4-5, S. 415-444.
- Czayka, Lothar (2000):** *Formale Logik und Wissenschaftsphilosophie - Einführung für Wirtschaftswissenschaftler*, 2. Aufl., München, Oldenbourg.
- Dammertz, Andreas (2001):** *Die Theorie selbstreferentieller Systeme von Niklas Luhmann als konsequente Fortführung traditioneller erkenntnistheoretischer Ansätze*, zugl. Diss. Univ. Duisburg, Duisburg, [vervielf.].
- David, Marian (2009):** *The Correspondence Theory of Truth*, in: Zalta, E. N. (2009), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Fall 2009 Edition), Online Veröffentlichung, URL: <http://plato.stanford.edu/archives/fall2009/entries/truth-correspondence/> (Letzter Abruf: 12. 5.2010).
- Demsetz, Harold (1967):** *Toward a Theory of Property Rights*, in: *American Economic Review*, Jg. 57, S. 347-359.
- Demski, Joel S. (1973):** *The General Impossibility of Normative Accounting Standards*, in: *Accounting Review*, Jg. 48, Nr. 4, S. 718-723.
- Dermer, J. D./Lucas, R. G. (1986):** *The Illusion of Managerial Control*, in: *Accounting, Organizations and Society*, Jg. 11, Nr. 6, S. 471-482.
- Dettmann, Ulf (1999):** *Der radikale Konstruktivismus - Anspruch und Wirklichkeit einer Theorie*, zugl. Diss. Univ. Mannheim, Tübingen, Mohr Siebeck.
- DiMaggio, Paul J./Powell, Walter W. (1991/2008):** *Introduction*, in: Powell, W. W./DiMaggio, P. J. (Hrsg.) (2008), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, University of Chicago Press, S. 1-40.

- Drepper, Thomas (2003):** *Organisationen der Gesellschaft - Gesellschaft und Organisation in der Systemtheorie Niklas Luhmanns*, zugl. Diss. Univ. Essen, Wiesbaden, Westdeutscher Verlag.
- Drepper, Thomas (2005):** *Organization and Society*, in: Seidl, D./Becker, K. H. (Hrsg.) (2005), *Niklas Luhmann and Organization Studies*, Kristiansstad (Sweden), Liber & Copenhagen Business School Press, S. 171-190.
- Eberhard, Kurt (1999):** *Einführung in die Erkenntnis- und Wissenschaftstheorie - Geschichte und Praxis der konkurrierenden Erkenntniswege*, 2. Aufl., Stuttgart u. a., Kohlhammer.
- Ebster, Claus/Stalzer, Lieselotte (2008):** *Wissenschaftliches Arbeiten für Wirtschafts- und Sozialwissenschaftler*, 3. Aufl., Wien, Facultas Verlags- und Buchhandels AG.
- Eichhorn, Wolfgang (1979):** *Modelle und Theorien in den Wirtschaftswissenschaften*, in: Raffée, H./Abel, B. (Hrsg.) (1979), *Wissenschaftstheoretische Grundfragen der Wirtschaftswissenschaften*, München, Verlag Franz Vahlen, S. 60-104.
- Ellrich, Lutz (1992):** *Die Konstitution des Sozialen - Phänomenologische Motive in N. Luhmanns Systemtheorie*, in: *Zeitschrift für philosophische Forschung*, Jg. 46, Nr. 1, S. 24-43.
- Epstein, Gerald A. (2005):** *Introduction - Financialization and the World Economy*, in: Epstein, G. A. (Hrsg.) (2005), *Financialization and the World Economy*, Cheltenham, Northampton, Edward Elgar Publishing, S. 3-16.
- Evans, Peter B./Rueschemeyer, Dieter/Skocpol, Theda (Hrsg.) (1994/2010):** *Bringing the State Back In*, New York et al., Cambridge University Press.
- Everett, Daniel (2010):** *Das glücklichste Volk - Sieben Jahre bei den Pirahã-Indianern am Amazonas*, München, Deutsche Verlags-Anstalt.
- Federmann, Rudolf (2006):** *IAS-IFRS-stud. - International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards mit SIC/IFRIC-Interpretation*, 3. Aufl., Berlin, Erich Schmidt Verlag.
- Feldhoff, Michael (1992):** *Die Regulierung der Rechnungslegung - Eine systematische Darstellung der Grundlagen mit einer Anwendung auf die Frage der Publizität*, zugl. Diss. Univ. Passau, Frankfurt am Main et al., Lang.
- Foerster, Heinz von (1984):** *Observing Systems*, 2. Aufl., Seaside, California, Intersystems Publications.
- Foerster, Heinz von (1999):** *Sicht und Einsicht*, Braunschweig, Friedr. Vieweg & Sohn.
- Friedland, Roger/Alford, Robert R. (1991/2008):** *Bringing Society Back In - Symbols, Practices, and Institutional Contradictions*, in: Powell, W. W./DiMaggio, P. J. (Hrsg.) (2008), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, The University of Chicago Press, S. 232-263.
- Fuchs, Peter (1994):** *Der Mensch - das Medium der Gesellschaft?*, in: Fuchs, P./Göbel, A. (Hrsg.) (1994), *Der Mensch - das Medium der Gesellschaft?*, Frankfurt am Main, Suhrkamp, S. 15-39.
- Fülbier, Rolf U. (2004):** *Wissenschaftstheorie und Betriebswirtschaftslehre*, in: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, Jg. 33, Nr. 5, S. 266-271.

- Fülbier, Rolf U. (2005):** *Wissenschaftstheorie und Betriebswirtschaftslehre*, in: Horsch, A./Meinhövel, H./Paul, S. (Hrsg.) (2005), *Institutionenökonomie und Betriebswirtschaftslehre*, München, Verlag Franz Vahlen, S. 15-29.
- Gaa, James C. (1988):** *Methodological Foundations of Standardsetting for Corporate Financial Reporting*, in: *Studies in Accounting Research*, Sarasota, American Accounting Association.
- Gäfgen, Gérard (1974):** *Theorie der wirtschaftlichen Entscheidung - Untersuchungen zur Logik und Bedeutung des rationales Handelns*, 3. Aufl., Tübingen, Mohr Siebeck.
- Gäfgen, Gérard (1983):** *Institutioneller Wandel und ökonomische Erklärung*, in: Boettcher, E./Herder-Dorneich, P./Schenk, K.-E. (Hrsg.) (1983), *Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie*, Tübingen, Mohr Siebeck, S. 19-49.
- Gikas, Michael (1986):** *Die "Funktionale Analyse" als systemaffirmative Methode - Erkenntnistheoretische Betrachtungen zu einem populären Ansatz in der Soziologie*, in: *Osnabrücker Sozialwissenschaftliche Manuskripte*, Osnabrück, Fachbereich Sozialwissenschaft der Univ. Osnabrück [vervielf.].
- Glaserfeld, Ernst von (1987/1992):** *Wissen, Sprache und Wirklichkeit - Arbeiten zum radikalen Konstruktivismus*, Braunschweig u. a., Vieweg & Sohn.
- Glaserfeld, Ernst von (1997):** *Radikaler Konstruktivismus - Ideen, Ergebnisse, Probleme*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Glaserfeld, Ernst von (2010):** *Konstruktion der Wirklichkeit und des Begriffs der Objektivität*, in: Foerster, H. v. et al. (2010), *Einführung in den Konstruktivismus*, 12. Aufl., München et al., Pieper, S. 9-39.
- Gouldner, Alvin W. (1959):** *Organizational Analysis*, in: Merton R. K. et al. (Hrsg.) (1959), *Sociology today - Problems and Prospects*, New York, Basic Books, S. 400-428.
- Gripp-Hagelstange, Helga (1989):** *Niklas Luhmann - oder - Was ist ein "differenztheoretischer" Ansatz?*, in: *Duisburger Beiträge zur Soziologischen Forschung*, Duisburg, Univ. Duisburg - Fachbereich 1 Soziologie, [vervielf.].
- Gripp-Hagelstange, Helga (1997):** *Niklas Luhmann - Eine erkenntnistheoretische Einführung*, 2. Aufl., München, UTB - Fink.
- Gripp-Hagelstange, Helga (2000):** *Einführung: Niklas Luhmanns Denken - oder - Die Überwindung des Alteuropäischen Denkens*, in: Gripp-Hagelstange, H. (Hrsg.) (2000), *Niklas Luhmanns Denken - Interdisziplinäre Einflüsse und Wirkungen*, Konstanz, UKV Universitätsverlag Konstanz, S. 7-21.
- Guston, David H. (1999):** *Stabilizing the Boundary between US Politics and Science - The Role of the Office of Technology Transfer as a Boundary Organization*, in: *Social Studies of Science*, Jg. 29, Nr. 1, S. 87-111.
- Haase, Michaela (2008):** *Wissenschaftstheorie*, in: Corsten, H./Gössinger, R. (Hrsg.) (2008); *Lexikon der Betriebswirtschaftslehre*, 5, München, Oldenbourg.

- Habermas, Jürgen (1971):** *Vorbereitende Bemerkung zu einer Theorie der kommunikativen Kompetenz*, in: Habermas, J./Luhmann, N. (Hrsg.) (1971), *Theorie der Gesellschaft oder Sozialtechnologie - Was leistet die Systemforschung?*, Frankfurt am Main, Suhrkamp, S. 101-141.
- Habermas, Jürgen (2000):** *Der philosophische Diskurs der Moderne: 12 Vorlesungen*, 7. Aufl., Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Habermas, Jürgen (2006):** *Theorie des kommunikativen Handelns - Band 2: Zur Kritik der funktionalistischen Vernunft*, 6. Aufl., Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Hahn, Alois (1987):** *Soziologische Aspekte der Knappheit*, in: Heinemann, K. (Hrsg.) (1987), *Soziologie wirtschaftlichen Handelns*, Opladen, Westdeutscher Verlag, S. 119-132.
- Haller, Axel (1997):** *Wertschöpfungsrechnung - Ein Instrument zur Steigerung der Aussagefähigkeit von Unternehmensabschlüssen im internationalen Kontext*, Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Haller, Axel/Walton, Peter (2003):** *Country Differences and Harmonization*, in: Walton, P. (2003), *International Accounting*, 2. Aufl., London, International Thomson Business Press, S. 1-30.
- Hanisch, Detlef A. (1996):** *Beiträge des kritischen Rationalismus zur Lösung wirtschafts- und unternehmensethischer Grundprobleme*, zugl. Diss. Univ. Göttingen, Frankfurt am Main u. a., Lang.
- Hanisch, Detlef A. (2009):** *Darstellung und Kritik des Konstruktivismus aus kritisch-rationaler Perspektive*, Frankfurt am Main, Lang.
- Harbach, Heinz (2004):** *Konstruktivismus und Realismus in den Sozial- und Verhaltenswissenschaften*, Münster, LIT Verlag.
- Hayek, Friedrich A. von (1945):** *The Use of Knowledge in Society*, in: *The American Economic Review*, Jg. 35, Nr. 4.
- Hayek, Friedrich A. von (1949/1980):** *Individualism and economic order*, Chicago, University of Chicago Press.
- Hayek, Friedrich A. von (1968):** *Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren*, Kieler Vorträge - gehalten im Institut für Weltwirtschaft der Universität Kiel am 5.7.1968, [vervielf.].
- Heintz, Bettina (2007):** *Zahlen, Wissen, Objektivität - Wissenschaftssoziologische Perspektiven*, in: Mennicken, A./Vollmer, H. (Hrsg.) (2007), *Zahlenwerk - Kalkulation, Organisation und Gesellschaft*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 65-85.
- Heisenberg, Werner (1959):** *Physik und Philosophie*, in: Blum, W./Dürr, H.-P./Rechenberg, H. (Hrsg.) (1959), *Heisenberg - Gesammelte Werke - Physik und Erkenntnis 1956-1968*, München, Piper.
- Hellmann, Kai-Uwe (2005):** *Spezifik und Autonomie des politischen Systems - Analyse und Kritik der politischen Soziologie Niklas Luhmanns*, in: Runkel, G./Burkart, G. (Hrsg.) (2005), *Funktions-*

systeme der Gesellschaft - Beiträge zur Systemtheorie von Niklas Luhmann, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 13-51.

Heßling, Alexandra F. (2006a): *Cognitive Shifts in Regulation: The Role of Ignorance in the Regulatory Field of Accounting*, in: Strulik, T./Willke, H. (Hrsg.) (2006), *Towards a Cognitive Mode in Global Finance - The Governance of a Knowledge-Based Financial System*, Frankfurt am Main, New York, Campus Verlag, S. 180-209.

Heßling, Alexandra F. (2006b): *Die globale Taxis der Rechnungslegung - Soziologische Studien zur Zahlenproduktion in der Wissensökonomie*, zugl. Diss. Univ. Bielefeld, 2006, Bielefeld, [vervielf.].

Heßling, Alexandra F./Pahl, Hanno (2006): *The Global System of Finance - Scanning Talcott Parsons and Niklas Luhmann for Theoretical Keystones*, in: *American Journal of Economics and Sociology*, Jg. 65, Nr. 1, S. 189-218.

Heuser, Paul J./Theile Carsten (2009): *IFRS Handbuch - Einzel- und Konzernabschluss*, 4. Aufl., Köln, Otto-Schmidt-Verlag.

Hiller, Petra (2009): „Grenzorganisationen“ und funktionale Differenzierung, in: Halfmann, J./Schützenmeister, F. (Hrsg.) (2009), *Organisationen der Forschung - Der Fall der Atmosphärenwissenschaft*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 146-170.

Himme, Alexander (2009): *Gütekriterien der Messung - Reliabilität, Validität und Generalisierbarkeit*, in: Albers, S. et al. (Hrsg.) (2009), *Methodik der empirischen Forschung*, 3. Aufl., Wiesbaden, Gabler, S. 485-500.

Hines, Ruth D. (1988): *Financial Accounting - In Communicating Reality, We Construct Reality*, in: *Accounting, Organizations and Society*, Jg. 13, Nr. 3, S. 251-261.

Hodgson, Geoffrey M. (1988/2005): *Economic and Institutions – A Manifesto for a Modern Institutional Economics*, Cambridge, Oxford Polity Press.

Hölscher, Thomas (2009): *Niklas Luhmanns Systemtheorie*, in: Schönwälder-Kuntze, T./Wille, K./Hölscher, T. (Hrsg.) (2009), *George Spencer Brown - Eine Einführung in die „Laws of Form“*, 2. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 257-272.

Homann, Karl/Suchanek, Andreas (2005): *Ökonomik - Eine Einführung*, 2. Aufl., Tübingen, Mohr Siebeck.

Hopwood, Anthony G. (1994): *Some reflections on "The harmonizing of accounting within the EU"*, in: *European Accounting Review*, Jg. 3, Nr. 2, S. 241-253.

Humphrey, Christopher/Loft, Anne/Woods, Margaret (2009): *The Global Audit Profession and the International Financial Architecture - Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis*, in: *Accounting, Organizations and Society*, Jg. 34, Nr. 6-7, S. 810-825.

Hutter, Michael (1989): *Die Produktion von Recht - Eine selbstreferenzielle Theorie der Wirtschaft angewandt auf den Fall des Arzneimittelpatentrechts*, zugl. Habil. Univ. München, Tübingen, Mohr-Siebeck.

- Hutter, Michael (1990):** *Welchen Unterschied macht die Systemtheorie? Ein Übersetzungsversuch von Luhmanns "Die Wirtschaft der Gesellschaft"*, in: *Kyklos*, Jg. 43, Nr. 3, S. 485-493.
- Hutter, Michael (2001):** *Structural Coupling between Social Systems - Art and the Economy as Mutual Sources of Growth*, in: *Soziale Systeme*, Jg. 7, Nr. 2, S. 290-312.
- Hutter, Michael/Teubner, Gunther (1994):** *Der Gesellschaft fette Beute - Homo juridicus und Homo oeconomicus als kommunikationserhaltende Fiktionen*, in: Fuchs, P./Göbel, A. (Hrsg.) (1994), *Der Mensch - Das Medium der Gesellschaft*, Frankfurt am Main, Suhrkamp, S. 110-145.
- Jäger, Wieland/Schimank, Uwe (2005):** *Organisationsgesellschaft - Facetten und Perspektiven*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Jansen, Dorothea (2000):** *Der neue Institutionalismus*, Speyerer Vorträge, Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaften Online Veröffentlichung, URL: <http://www.hfv-speyer.de/JANSEN/download/SpeyererVotr%C3%A4geInstitutionalismus.pdf> (Letzter Abruf: 19.01.2010).
- Jenkins, Jolyon (2010):** *How men in grey suits changed the world*, in: BBC News, Online Veröffentlichung, URL: http://news.bbc.co.uk/2/hi/uk_news/magazine/8552220.stm (Letzter Abruf: 8.3.2010).
- Jensen, Michael C./Meckling, William H. (1976):** *Theory of the Firm - Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*, in: *Journal of Financial Economics*, Jg. 3, Nr. 4, S. 305-360.
- Junc, Lars (2010):** *Corporate-Compliance-Berichterstattung in Deutschland - Eine theoretische und empirische Analyse*, zugl. Diss. Univ. Duisburg-Essen, Wiesbaden, Gabler.
- Kabalak, Alihan/Klett, David/Priddat, Birger P. (2007):** *Subjekt und System - Ist die Systemtheorie wirklich akteurstheoretisch unbrauchbar?*, in: Kabalak, A./Priddat, B. P. (Hrsg.) (2007), *Wieviel Subjekt braucht die Theorie?*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 39-84.
- Kenny, Sara Y./Larson, Robert K. (1993):** *Lobbying Behaviour and the Development of International Accounting Standards*, in: *European Accounting Review*, Jg. 2, Nr. 3, S. 531-554.
- Kerwer, Dieter (2007):** *How Accountable is the "International Accounting Standards Board"?*, Technische Universität München, Online Veröffentlichung, Arbeitspapier, URL: <http://archive.sgir.eu/uploads/Kerwer-Kerwer%20SGIR%20Torino%20Panel%209.pdf> (Letzter Abruf: 30.08.2010).
- Kieser, Alfred (1988):** *Erklären die Theorie der Verfügungsrechte und der Transaktionskostenansatz historischen Wandel von Institutionen?*, in: Budäus, D./Gerum, E./Zimmermann, G. (Hrsg.) (1988), *Betriebswirtschaftslehre und Theorie der Verfügungsrechte*, Wiesbaden, Gabler, S. 299-324.
- Kirchgässner, Gebhard (1982):** *Zwischen Dogma und Dogmatismusvorwurf - Bemerkungen zur Diskussion zwischen kritischem Rationalismus und konstruktivistischer Wissenschaftstheorie*, in: *Jahrbuch für Sozialwissenschaften* 1982, Jg. 33, S. 64-91.

- Kirchgässner, Gebhard (2008):** *Homo oeconomicus - Das ökonomische Modell individuellen Verhaltens und seine Anwendung in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften*, 3. Aufl., Tübingen, Mohr Siebeck.
- Kirsch, Werner/Seidl, David/Aaken, Dominik van (2007):** *Betriebswirtschaftliche Forschung - Wissenschaftstheoretische Grundlagen und Anwendungsorientierung*, Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Kneer, Georg/Nassehi, Armin (2000):** *Niklas Luhmanns Theorie sozialer Systeme - Eine Einführung*, 4. Aufl., München, Wilhelm Fink Verlag.
- Kornmeier, Martin (2007):** *Wissenschaftstheorie und wissenschaftliches Arbeiten - Eine Einführung für Wirtschaftswissenschaftler*, Heidelberg, Physica-Verlag.
- Kratky, Karl W. (1989):** *Vom linearen zum systemischen Denken*, in: Kratky, K. W./Bonet, E. M. (Hrsg.) (1989), *Systemtheorie und Reduktionismus*, Wien, Verlag der Österreichischen Staatsdruckerei, S. 11-32.
- Krause, Detlef (2005):** *Luhmann-Lexikon - Eine Einführung in das Gesamtwerk von Niklas Luhmann - Mit über 600 Lexikoneinträgen einschließlich detaillierter Quellenangaben*, 4. Aufl., Stuttgart, Lucius & Lucius.
- Kuhn, Thomas S. (1976/2007):** *Die Struktur wissenschaftlicher Revolutionen*, Frankfurt a.M., Suhrkamp.
- Kurz, David (2006):** *Das Europa der Gesellschaft*, in: Priddat, B. P. (Hrsg.) (2006), *Irritierte Ordnung - Moderne Politik - Politische Ökonomie der Governance*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 181-188.
- Kurz, Gerhard (2009):** *Das IASB und die Regulierung der Rechnungslegung in der EU - Eine Analyse von Legitimation und Lobbying*, zugl. Diss., Univ. München, Frankfurt am Main, Peter Lang.
- Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (2006):** *Der Konzernabschluss - Praxis der Konzernrechnungslegung nach IFRS und HGB*, 10. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Latour, Bruno/Woolgar, Steve (1986):** *Laboratory Life - The Social Construction of Scientific Facts*, Princeton, Princeton University Press.
- Laux, Helmut (1998):** *Die Entscheidungstheorie*, 4. Aufl., Berlin et al., Springer Verlag.
- Lee, Thomas A. (2006):** *The FASB and Accounting for Economic Reality*, in: *Accounting and the Public Interest*, Jg. 6, S. 1-21.
- Leuz, Christian (1996):** *Rechnungslegung und Kreditfinanzierung*, Frankfurt am Main u. a., Peter Lang.
- Lieckweg, Tania (2001):** *Strukturelle Kopplung von Funktionssystemen "über" Organisation*, in: *Soziale Systeme*, Jg. 7, Nr. 2, S. 267-289.
- Lieckweg, Tania (2003):** *Das Recht der Weltgesellschaft - Systemtheoretische Perspektiven auf die Globalisierung des Rechts am Beispiel der Lex Mercatoria*, zugl. Diss. Univ. Witten-Herdecke, Stuttgart, Lucius & Lucius.

Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter (2010): *Haufe IFRS Kommentar*, 8. Aufl., Freiburg i.B., Haufe Mediengruppe.

Luhmann, Niklas (1962/2009): *Funktion und Kausalität*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 1 - Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*, 8. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 11-38.

Luhmann, Niklas (1964/2009): *Funktionale Methode und Systemtheorie*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 1 - Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*, 8. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 39-67.

Luhmann, Niklas (1967/2009-a): *Positives Recht und Ideologie*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 1 - Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*, 8. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 224-255.

Luhmann, Niklas (1967/2009-b): *Soziologie als Theorie sozialer Systeme*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 1 - Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*, 8. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 143-172.

Luhmann, Niklas (1968/2009): *Soziologie des politischen Systems*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 1 - Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*, 8. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 194-223.

Luhmann, Niklas (1969): *Normen in soziologischer Perspektive*, in: *Soziale Welt*, Jg. 20, S. 28-48.

Luhmann, Niklas (1969/2009): *Gesellschaft*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 1 - Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*, 8. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 173-193.

Luhmann, Niklas (1972/2009): *Einfache Sozialsysteme*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 2 - Aufsätze zur Theorie der Gesellschaft*, 6. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 25-47.

Luhmann, Niklas (1973): *Institutionalisierung - Funktion und Mechanismus im sozialen System der Gesellschaft*, in: Schelsky, H. (Hrsg.) (1973), *Zur Theorie der Institution*, 2. Aufl., Bertelsmann Universitätsverlag, S. 27-41.

Luhmann, Niklas (1973/1999): *Zweckbegriff und Systemrationalität*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.

Luhmann, Niklas (1974/2009): *Symbiotische Mechanismen*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 3 - Soziales System, Gesellschaft, Organisation*, 5. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 262-280.

Luhmann, Niklas (1975/2003): *Macht*, 3. Aufl., Stuttgart, Lucius & Lucius

Luhmann, Niklas (1975/2009): *Interaktion, Organisation, Gesellschaft - Anwendungen der Systemtheorie*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 2 - Aufsätze zur Theorie der Gesellschaft*, 6. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 9-24.

Luhmann, Niklas (1977/2009): *Interpenetration - Zum Verhältnis personaler und sozialer Systeme*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 3 - Soziales System, Gesellschaft, Organisation*, 5. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 172-192.

Luhmann, Niklas (1978/2009): *Erleben und Handeln*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 3 - Soziales System, Gesellschaft, Organisation*, 5. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 77-92.

Luhmann, Niklas (1979/2009-a): *Schematismen der Interaktion*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 3 - Soziales System, Gesellschaft, Organisation*, 5. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 93-114.

Luhmann, Niklas (1979/2009-b): *Unverständliche Wissenschaft: Probleme eine theorieeigenen Sprache*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 3 - Soziales System, Gesellschaft, Organisation*, 5. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 193-204.

Luhmann, Niklas (1984/2008): *Soziale Systeme - Grundriß einer allgemeinen Theorie*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.

Luhmann, Niklas (1985/2008): *Die Soziologie und der Mensch*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2008), *Soziologische Aufklärung 6 - Die Soziologie und der Mensch*, 3. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 252-261.

Luhmann, Niklas (1986/2008): *Intersubjektivität oder Kommunikation: Unterschiedliche Ausgangspunkte soziologischer Theoriebildung*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2008), *Soziologische Aufklärung 6 - Die Soziologie und der Mensch*, 3. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 162-179.

Luhmann, Niklas (1986/2009-a): *Die Zukunft der Demokratie*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 4 - Beiträge zur funktionalen Differenzierung der Gesellschaft*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 131-138.

Luhmann, Niklas (1986/2009-b): *"Distinctions directrices" - Über Codierung von Semantiken und Systemen*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 4 - Beiträge zur funktionalen Differenzierung der Gesellschaft*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 13-32.

Luhmann, Niklas (1987/2008-a): *Die Autopoiesis des Bewußtseins*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2008), *Soziologische Aufklärung 6 - Die Soziologie und der Mensch*, 3. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 55-108.

Luhmann, Niklas (1987/2008-b): *Was ist Kommunikation?*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2008), *Soziologische Aufklärung 6 - Die Soziologie und der Mensch*, 3. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 109-120.

Luhmann, Niklas (1988/2002): *Die Wirtschaft der Gesellschaft*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.

Luhmann, Niklas (1988/2008): *Wie ist Bewußtsein an Kommunikation beteiligt?*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2008), *Soziologische Aufklärung 6 - Die Soziologie und der Mensch*, 3. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 38-54.

- Luhmann, Niklas (1990):** *Sinn als Grundbegriff der Soziologie*, in: Habermas, J./Luhmann, N. (Hrsg.) (1990), *Theorie der Gesellschaft oder Sozialtechnologie - Was leistet die Systemforschung?*, 10. Aufl., Frankfurt am Main, Suhrkamp, S. 25-100.
- Luhmann, Niklas (1990/2005):** *Die Wissenschaft der Gesellschaft*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Luhmann, Niklas (1991/2003):** *Soziologie des Risikos*, Berlin, Walter de Gruyter GmbH & Co. KG.
- Luhmann, Niklas (1991/2006):** *Die Beschreibung der Zukunft*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2006), *Beobachtungen der Moderne*, 2. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 129-147.
- Luhmann, Niklas (1992/2008):** *Die operative Geschlossenheit psychischer und sozialer Systeme*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2008), *Soziologische Aufklärung 6 - Die Soziologie und der Mensch*, 3. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 26-37.
- Luhmann, Niklas (1993/2002):** *Das Recht der Gesellschaft*, 4. Aufl., Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Luhmann, Niklas (1994):** *Die Tücke des Subjekts und die Frage nach den Menschen*, in: Fuchs, P./Göbel, A. (Hrsg.) (1994), *Der Mensch - das Medium der Gesellschaft?*, Frankfurt am Main, Suhrkamp, S. 40-56.
- Luhmann, Niklas (1995):** *Funktionen und Folgen formaler Organisation*, 5. Aufl., Berlin, Dumcker & Humboldt.
- Luhmann, Niklas (1997):** *Globalization or World Society - How to conceive of Modern Society*, in: *International Review of Sociology*, Jg. 7, Nr. 1, S. 13.
- Luhmann, Niklas (1997/2001-a):** *Die Gesellschaft der Gesellschaft - Band I*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Luhmann, Niklas (1997/2001-b):** *Die Gesellschaft der Gesellschaft - Band II*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Luhmann, Niklas (2000/2008):** *Die Politik der Gesellschaft*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Luhmann, Niklas (2000/2009):** *Vertrauen*, 4. Aufl., Stuttgart, Lucius & Lucius.
- Luhmann, Niklas (2001/2007-a):** *Die Paradoxie der Form*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2007), *Aufsätze und Reden*, Stuttgart, Reclam, S. 243-261.
- Luhmann, Niklas (2001/2007-b):** *Erkenntnis als Konstruktion*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2007), *Aufsätze und Reden*, Stuttgart, Reclam, S. 218-242.
- Luhmann, Niklas (2001/2007-c):** *Autopoiesis als soziologischer Begriff*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2007), *Aufsätze und Reden*, Stuttgart, Reclam, S. 137-158.
- Luhmann, Niklas (2001b):** *Legitimation durch Verfahren*, 5. Aufl., Frankfurt am Main, Suhrkamp.

- Luhmann, Niklas (2005a):** *Das Erkenntnisprogramm des Konstruktivismus und die unbekannt bleibende Realität*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2005), *Soziologische Aufklärung 5 - Konstruktivistische Perspektiven*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 31-57.
- Luhmann, Niklas (2005b):** *Einführung in die Theorie der Gesellschaft*, Darmstadt, Wissenschaftliche Buchgesellschaft.
- Luhmann, Niklas (2006):** *Organisation und Entscheidung*, 2. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Luhmann, Niklas (2008a):** *Ökologische Kommunikation - Kann die moderne Gesellschaft sich auf ökologische Gefährdungen einstellen?*, 5. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Luhmann, Niklas (2008b):** *Probleme mit operativer Schließung*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2008), *Soziologische Aufklärung 6 - Die Soziologie und der Mensch*, 3. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 13-25.
- Luhmann, Niklas (2008c):** *Vorwort*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2008), *Soziologische Aufklärung 6 - Die Soziologie und der Mensch*, 3. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 7-11.
- Luhmann, Niklas (2009a):** *Die Differenzierung von Politik und Wirtschaft und ihre gesellschaftlichen Grundlagen*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 4 - Beiträge zur funktionalen Differenzierung der Gesellschaft*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 33-50.
- Luhmann, Niklas (2009b):** *Einführung in die Systemtheorie*, 5. Aufl., Heidelberg, Carl-Auer-Systeme.
- Luhmann, Niklas (2009c):** *Haltlose Komplexität*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 5 - Konstruktivistische Perspektiven*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaft, S. 58-74.
- Luhmann, Niklas (2009d):** *Ich sehe was, was Du nicht siehst*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 5 - Konstruktivistische Perspektiven*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 220-226.
- Luhmann, Niklas (2009e):** *Identität - was oder wie*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 5 - Konstruktivistische Perspektiven*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 15-30.
- Luhmann, Niklas (2009f):** *Organisationen im Wirtschaftssystem*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 3 - Soziales System, Gesellschaft, Organisation*, 5. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 450-478.
- Luhmann, Niklas (2009g):** *Partizipation und Legitimation*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 4 - Beiträge zur funktionalen Differenzierung der Gesellschaft*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 159-168.

- Luhmann, Niklas (2009h):** *Die Realität der Massenmedien*, 4. Aufl., Opladen, Westdeutscher Verlag.
- Luhmann, Niklas (2009i):** *Risiko und Gefahr*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 5 - Konstruktivistische Perspektiven*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 126-162.
- Luhmann, Niklas (2009j):** *Vorwort*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 5 - Konstruktivistische Perspektiven*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 7-13.
- Luhmann, Niklas (2009k):** *Wirtschaft als soziales System*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 1 - Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*, 8. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 256-290.
- Luhmann, Niklas (2009l):** *Zwischen Gesellschaft und Organisation. Zur Situation der Universitäten*, in: Luhmann, N. (Hrsg.) (2009), *Soziologische Aufklärung 4 - Beiträge zur funktionalen Differenzierung der Gesellschaft*, 4. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 214-224.
- Lukka, Kari (1990):** *Ontology and Accounting - The Concept of Profit*, in: *Critical Perspectives on Accounting*, Jg. 1, Nr. 3, S. 239-261.
- Macintosh, Norman B. (2009):** *Accounting and the Truth of Earnings Reports - Philosophical Considerations*, in: *European Accounting Review*, Jg. 18, Nr. 1, S. 141-175.
- Macintosh, Norman B. et al. (2000):** *Accounting as Simulacrum and Hyperreality - Perspectives on Income and Capital*, in: *Accounting, Organizations and Society*, Nr. 25, S. 13-50.
- March, James G. (1994/2010):** *A Primer on Decision Making - How Decisions Happen*, New York, Macmillan.
- March, James G./Olsen, Johan P. (1989):** *Rediscovering Institutions - The Organizational Basis of Politics*, New York, Macmillan.
- March, James G./Olsen, Johan P. (1998):** *The Institutional Dynamics of International Political Orders*, in: *International Organization*, Jg. 52, Nr. 4, S. 943-969.
- March, James G./Simon, Herbert A. (1993):** *Organizations*, 2. Aufl., Cambridge, Blackwell Publishers.
- Marten, Kai-Uwe et al. (2002):** *Rechnungslegung nach IFRS – Nutzeneffekte aus Sicht von Eigenkapitalgebern*, in: *Betriebs-Berater*, Jg. 2002, Nr. 39, S. 2007-2012.
- Maslow, Abraham H. (1943):** *A Theory of Human Motivation*, *Psychological Review* 1943, Jg. 50, S. 370-396.
- Mattli, Walter/Büthe, Tim (2005):** *Global Private Governance - Lessons from a National Model of Setting Standards in Accounting*, in: *Law and Contemporary Problems*, Jg. 68, Nr. 3-4, S. 225-262.

Maturana, Humberto R. (1985): *Erkennen - Die Organisation und Verkörperung von Wirklichkeit - Ausgewählte Arbeiten zur biologischen Epistemologie*, 2. Aufl., Braunschweig, Wiesbaden, Friedr. Vieweg & Sohn.

Maturana, Humberto R./Varela, Francisco J. (2009): *Der Baum der Erkenntnis - Die biologischen Wurzeln menschlichen Erkennens*, 2. Aufl., Frankfurt am Main, Fischer Taschenbuch Verlag

Maur, Eitel von (2009): *Konstruktivismus und Wirtschaftsinformatik - Begriffs(verw)irrungen*, in: Becker, J./Krcmar, H./Niehaves, B. (Hrsg.) (2009), *Wissenschaftstheorie und gestaltungsorientierte Wirtschaftsinformatik*, Heidelberg, Physica Verlag, S. 133-159.

Mayntz, Renate et al. (1988): *Differenzierung und Verselbständigung - Zur Entwicklung gesellschaftlicher Teilsysteme*, Frankfurt am Main, Campus Verlag.

Mayntz, Renate/Scharpf, Fritz W. (1995): *Der Ansatz des akteurszentrierten Institutionalismus*, in: Mayntz, R./Scharpf, F. W. (Hrsg.) (1995), *Gesellschaftliche Selbstregulierung und politische Steuerung*, Frankfurt am Main, Campus Verlag.

Mayring, Phillip (2002): *Einführung in die qualitative Sozialforschung*, 5. Aufl., Weinheim, Basel, Beltz.

McKinnon, Steve M./Janell, Paul (1984): *The International Accounting Standards Committee: A Performance Evaluation*, in: *International Journal of Accounting*, Jg. 19, Nr. 2, S. 19-34.

Mertens, Hans-Joachim (1992): *Nichtlegislatorische Rechtsvereinheitlichung durch transnationales Wirtschaftsrecht und Rechtsbegriff*, in: *Rabels Zeitschrift*, Jg. 56, S. 219-242.

Michael, Lothar (2005): *Private Standardsetzer und demokratisch legitimierte Rechtsetzung*, in: Bauer, H./Huber, P. M./Sommermann, K.-P. (Hrsg.) (2005), *Demokratie in Europa*, Tübingen, Mohr Siebek, S. 431-456.

Miller, Peter (2007): *Wie und warum das Rechnungswesen in der Soziologie in die Vergessenheit geriet*, in: Mennicken, A./Vollmer, H. (Hrsg.) (2007), *Zahlenwerk - Kalkulation, Organisation und Gesellschaft*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 19-42.

Moehrle, Stephen R./Reynolds-Moehrle, Jennifer A. (2007a): *Developments in Accounting Regulation. A Synthesis and Annotated Bibliography of Evidence and Commentary in the Academic Literature (2003-2004)*, in: *Research in Accounting Regulation: a research annual*, Jg. 18.

Moehrle, Stephen R./Reynolds-Moehrle, Jennifer A. (2007b): *Developments in Accounting Regulation. A Synthesis and Annotated Bibliography of Evidence and Commentary in the Academic Literature (2001-2002)*, in: *Research in Accounting Regulation: a research annual*, Jg. 19.

Moehrle, Stephen R./Reynolds-Moehrle, Jennifer A./Stuerke, Pamela (2008): *Developments in Accounting Regulation. A Synthesis and Annotated Bibliography of Evidence and Commentary in the Academic Literature (2005 - 2006)*, in: *Research in Accounting Regulation: a research annual*, Jg. 20.

- Moehrle, Stephen R./Reynolds-Moehrle, Jennifer A./Stuerke, Pamela (2009):** *Developments in Accounting Regulation. A Synthesis and Annotated Bibliography of Evidence and Commentary in the Academic Literature (1999-2000)*, in: *Research in Accounting Regulation: a research annual*, Jg. 21.
- Moore, Louella (2009):** *Economic Reality and the Myth of the Bottom Line*, in: *Accounting Horizons*, Jg. 23, Nr. 3, S. 327-340.
- Münc, Richard (2004):** *Soziologische Theorie - Gesellschaftstheorie, Bd. 3*, Frankfurt am Main u. a., Campus Verlag.
- Mussler, Werner/Wohlgemuth, Michael (1994):** *Institutionen im Wettbewerb - Ordnungstheoretische Anmerkungen zum Systemwettbewerb in Europa*, in: *Max-Planck-Institut zur Erforschung von Wirtschaftssystemen, Diskussionsbeitrag 05/94 Jena*, [vervielf.].
- Nobes, Christopher/Parker, Robert H. (2010):** *Comparative International Accounting*, 11. Aufl., Harlow u. a., Pearson.
- Nölke, Andreas/Perry, James (2007):** *The Power of Transnational Private Governance - Financialization and the IASB*, in: *Business and Politics*, Jg. 9, Nr. 3, S. 1-36, Article 34.
- North, Douglass C. (1981):** *Structure and Change in Economic History*, New York, London, W.W. Norton & Company.
- North, Douglass C. (1988):** *Theorie des institutionellen Wandels - Eine neue Sicht der Wirtschaftsgeschichte*, Tübingen, Mohr Siebeck.
- North, Douglass C. (1990/2009):** *Institutions, institutional change and economic performance*, Cambridge, Cambridge University Press.
- North, Douglass C. (1992/1998):** *Institutionen und institutioneller Wandel - Einführung*, in: North, D. C. (Hrsg.) (1998), *Institutionen, institutioneller Wandel und Wirtschaftsleistung*, Tübingen, Mohr Siebeck, S. 3-12.
- Oguri, Taskashi (2005):** *Functions of Accounting and Accounting Regulation - Alternative Perspectives Based on Marxian Economics*, in: *Critical Perspectives on Accounting - An International Journal for Social and Organizational Accountability*, Jg. 16, Nr. 2, S. 77-94.
- Olsen, Johann P. (1991):** *Political Science and Organization Theory - Parallel Agendas but Mutual Disregard*, in: Czada, R. M./Adrienne, W.-H. (Hrsg.) (1991), *Political Choice - Institutions, Rules and the Limits of Rationality*, Campus Verlag, S. 87-119.
- Opp, Karl-Dieter (1979):** *Individualistische Sozialwissenschaft - Arbeitsweise und Probleme individualistisch und kollektivistisch orientierter Sozialwissenschaften*, Stuttgart, Ferdinand Enke Verlag.
- Opp, Karl-Dieter (1983):** *Die Entstehung sozialer Normen - Ein Integrationsversuch soziologischer, sozialpsychologischer und ökonomischer Erklärungen* Tübingen, Mohr Siebeck.
- Opp, Karl-Dieter (1995):** *Methodologie der Sozialwissenschaften: Einführung in Probleme ihrer Theoriebildung und praktischen Anwendung*, 3. Aufl., Opladen, Westdeutscher Verlag.

- Ordeltjeide, Dieter (2004/2006):** *The Politics of Accounting - A Framework*, in: Leuz, C./Pfaff, D./Hopwood, A. (Hrsg.) (2006), *The Economics and Politics of Accounting - International Perspective on Research Trends, Policy, and Practice*, New York, Oxford University Press, S. 269-284.
- Ortmann, Günther (2004):** *Als Ob - Fiktionen und Organisationen*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Ortmann, Günther (2008):** *Die Différance der Globalisierung und die Globalisierung der Différance*, in: Ortmann, G. (2008), *Organisation und Welterschließung - Dekonstruktionen*, 2. Aufl., Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 162-184.
- Ortmann, Günther/Sydow, Jörg/Türk, Klaus (2000a):** *Organisation, Strukturation, Gesellschaft - Die Rückkehr der Gesellschaft in die Organisationstheorie*, in: Ortmann, G./Sydow, J./Türk, K. (Hrsg.) (2000), *Theorien der Organisation - Die Rückkehr der Gesellschaft*, 2. Aufl., Wiesbaden, Westdeutscher Verlag, S. 15-34.
- Ortmann, Günther/Sydow, Jörg/Türk, Klaus (2000b):** *Theorien der Organisation - Die Rückkehr der Gesellschaft*, 2. Aufl., Wiesbaden, Westdeutscher Verlag.
- Ötsch, Walter (1996):** *Die Herausforderung des Konstruktivismus für die ökonomische Theorie*, in: Priddat, B. P./Wegner, G. (Hrsg.) (1996), *Zwischen Evolution und Institution - Neue Ansätze in der ökonomischen Theorie*, Marburg, Metropolis-Verlag, S. 35-55.
- Parsons, Talcott (1937/1967):** *The Structure of Social Action*, New York, The Free Press.
- Pellens, Bernhard et al. (2008):** *Internationale Rechnungslegung*, 7. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Pelzer, Peter (2007):** *Basel II, oder - die Einsicht in die unzureichende Verlässlichkeit reiner Quantifizierung*, in: Mennicken, A./Vollmer, H. (Hrsg.) (2007), *Zahlenwerk - Kalkulation, Organisation und Gesellschaft*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 105-121.
- Perry, James/Nölke, Andreas (2005):** *International Accounting Standard Setting - A Network Approach*, in: *Business and Politics*, Jg. 7, Nr. 3, S. 1-32.
- Peters, B. Guy (2005/2007):** *Institutional Theory in Political Science - The "New Institutionalism"*, 2. Aufl., London, Continuum.
- Petersen, Karl/Bansbach, Florian/Dörnbach, Eike (2009):** *IFRS Praxishandbuch mit Praxisbeispielen*, 4. Aufl., München, Vahlen Verlag.
- Pollard, Sidney (1984):** *Transaction Costs, Institutions, and Economic History*, in: *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, Jg. 140, Nr. 1, S. 18.
- Popper, Karl (1995a):** *Lesebuch - Ausgewählte Texte zu Erkenntnistheorie, Philosophie der Naturwissenschaften, Metaphysik, Sozialphilosophie*, 4. Aufl., Tübingen, Mohr Siebeck.
- Popper, Karl (1995b):** *Objektive Erkenntnis: Ein evolutionärer Entwurf*, 4. Aufl., Hamburg, Hoffmann und Campe.
- Popper, Karl (2005):** *Logik der Forschung*, 11. Aufl., Tübingen, Mohr Siebeck.

- Porter, Theodore M. (1995):** *Trust in Numbers - The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*, Princeton, Princeton University Press.
- Powell, Walter W. (1991/2008):** *Expanding the Scope of Institutional Arrangements*, in: Powell, W. W./DiMaggio, P. J. (Hrsg.) (2008), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, University of Chicago Press, S. 183-203.
- Powell, Walter W./DiMaggio, Paul J. (Hrsg.) (1991/2008):** *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, London, The University of Chicago Press.
- Power, Michael (1999):** *The Audit Society - Rituals of Verification*, 2. Aufl., Oxford, New York et al., Oxford University Press.
- Power, Michael (2009):** *Financial Accounting without a State*, in: Chapman, C. S./Cooper, D. J./Miller, P. B. (Hrsg.) (2009), *Accounting, Organizations, and Institutions - Essays in Honour of Anthony Hopwood*, Oxford, Oxford University Press.
- Priddat, Birger P. (1994):** *Rational Choice, Hermeneutik und Systemtheorie - Ein Beitrag zur Subjektivierung des Akteurs auf Null*, Witten, VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Priddat, Birger P. (1999):** "Rational Choice" in multiplen Kontexten, in: *Internationale Zeitschrift für Soziologie, Kommunikations- und Kulturforschung*, Jg. 37, S. 9-39.
- Priddat, Birger P. (2002):** *Theoriegeschichte der Wirtschaft*, München, Wilhelm Fink Verlag.
- Prim, Rolf/Tilmann, Heribert (1997):** *Grundlagen einer kritisch-rationalen Sozialwissenschaft - Studienbuch zur Wissenschaftstheorie Karl R. Poppers*, 8. Aufl., Wiesbaden, UTB / Quelle & Meyer.
- Quack, Sigrid (2006):** *Institutioneller Wandel - Institutionalisierung und De-Institutionalisierung*, in: Senge, K./Hellmann, K.-U. (Hrsg.) (2006), *Einführung in den Neo-Institutionalismus*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 172-184.
- Radnitzky, Gerard (1992):** *Universal Economics - Assessing the Achievements of the Economic Approach*, New York, Praeger House.
- Raffée, Hans/Abel, Bodo (1979):** *Aufgaben und aktuelle Tendenzen der Wissenschaftstheorie in den Wirtschaftswissenschaften*, in: Raffée, H./Abel, B. (Hrsg.) (1979), *Wissenschaftstheoretische Grundfragen der Wirtschaftswissenschaften*, München, Verlag Franz Vahlen, S. 1-10.
- Richter, Rudolf/Furubotn, Eirik G. (2003):** *Neue Institutionenökonomik - Eine Einführung und kritische Würdigung*, 3. Aufl., Tübingen, Mohr Siebeck.
- Roellecke, Gerd (2000):** *Zur Unterscheidung und Kopplung von Recht und Wirtschaft*, in: *Rechtstheorie*, Jg. 31, S. 1-14.
- Rolle, Robert (2005):** *Homo oeconomicus - Wirtschaftsanthropologie in philosophischer Perspektive*, zugl. Diss. Univ. Regensburg, Würzburg, Königshausen & Neumann.
- Rost, Peter (1991):** *Der internationale Harmonisierungsprozeß der Rechnungslegung - Theorie, Praxis, Perspektiven*, Frankfurt am Main u. a., Peter Lang.

- Rüegg-Stürm, Johannes (2003):** *Organisation und organisationaler Wandel - Eine theoretische Erkundung aus konstruktivistischer Sicht*, 2. Aufl., Wiesbaden, Westdeutscher Verlag.
- Ruhnke, Klaus (2008):** *Rechnungslegung nach IFRS und HGB - Lehrbuch zur Theorie und Praxis der Unternehmenspublizität*, 2. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Runkel, Gunter/Burkart, Günter (2005):** *Einleitung - Luhmann und die Funktionssysteme*, in: Runkel, G./Burkart, G. (Hrsg.) (2005), *Funktionssysteme der Gesellschaft: Beiträge zur Systemtheorie von Niklas Luhmann*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 7-11.
- Rusch, Gebhard (1987):** *Erkenntnis - Wissenschaft - Geschichte: Von einem konstruktivistischen Standpunkt*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Schanz, Günther (1979):** *Die Betriebswirtschaftslehre und ihre sozialwissenschaftlichen Nachbardisziplinen - Das Integrationsproblem*, in: Raffée, H./Abel, B. (Hrsg.) (1979), *Wissenschaftstheoretische Grundfragen der Wirtschaftswissenschaften*, München, Verlag Franz Vahlen, S. 121-137.
- Schildbach, Thomas (1998):** *Harmonisierung der Rechnungslegung - ein Phantom*, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Jg. 50, Nr. 1, S. 1-22.
- Schimank, Uwe (2005):** *Organisationsgesellschaft*, in: Jäger, W./Schimank, U. (Hrsg.) (2005), *Organisationsgesellschaft - Facetten und Perspektiven*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 19-50.
- Schimank, Uwe/Volkman, Ute (1999):** *Gesellschaftliche Differenzierung*, Bielefeld, transcript Verlag.
- Schmidt, Tobias (1998):** *Grundlagen einer Systemtheorie des Finanzsektors*, zugl. Diss. Univ. Göttingen Berlin, Berliner Wissenschafts-Verlag.
- Schneider, Dieter (1995):** *Informations- und Entscheidungstheorie*, München, Oldenbourg Verlag.
- Schneider, Dieter (2001):** *Betriebswirtschaftslehre - Band 4: Geschichte und Methoden*, München et al.
- Schneider, Norbert (2006):** *Erkenntnistheorie im 20. Jahrhundert - Klassische Positionen*, Stuttgart, Reclam.
- Schneider, Wolfgang L. (2009):** *Intersubjektivität und Geltung - Die Zentrierung von Intersubjektivität auf Begründungsfragen und die Pluralisierung des Rationalitätsbegriffs in der Habermasschen Theorie des kommunikativen Handelns*, in: Schneider, W. L. (Hrsg.) (2009), *Grundlagen der Soziologischen Theorie*, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 184-249.
- Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke (2008):** *Methoden der empirischen Sozialforschung*, München u. a, Oldenbourg Verlag.
- Schramm, Matthias (2005):** *Verhaltensannahmen der Transaktionskostentheorie - Von eingeschränkter Rationalität zu sozialer Einbettung*, zugl. Diss. Univ. Duisburg, Berlin, Duncker & Humblot.

- Schrage, Klaus (1977):** *Theorien normativer Strukturen und ihres Wandels - Teil II: Zur Rekonstruktion und Kritik der Theorien von Talcott Parsons, Ralf Dahrendorf und Niklas Luhmann*, Basel, Social Strategies Publishers Co-operatives Society.
- Schüle, Johann August/Reitze, Simon (2005):** *Wissenschaftstheorie für Einsteiger*, 2. Aufl., Wien, Facultas Verlags- und Buchhandels AG.
- Schumacher, Thomas (2003):** *Identität oder strategischer Wandel? - Eine systemische Perspektive auf organisationale Veränderungen*, zugl. Diss. Univ. St. Gallen, Heidelberg, Carl Auer Systeme.
- Schumpeter, Joseph A. (1908/1995):** *Der methodologische Individualismus, Auszug aus: Das Wesen und der Hauptinhalt der theoretischen Nationalökonomie*, Leipzig, S. 88-98, in: Internationales Institut „Österreichische Schule der Nationalökonomie“ (Hrsg.) (1995), Die Österreichische Schule der Nationalökonomie, Texte – Bd. 1. Von Menger bis Mises, Wien.
- Schumpeter, Joseph A. (2007):** *Geschichte der ökonomischen Analyse I*, 2. Aufl., Göttingen, Vandenhoeck & Ruprecht.
- Schurz, Gerhard (2008):** *Einführung in die Wissenschaftstheorie*, 2. Aufl., Darmstadt, Wissenschaftliche Buchgesellschaft.
- Schütze, Rainer (2003):** *Sinn als Grundbegriff bei Niklas Luhmann*, zugl. Diss. Fernuniv. Hagen, Frankfurt, New York, Campus Verlag.
- Schwaninger, Markus (2005):** *System Dynamics and the Evolution of Systems Movement - A Historical Perspective*, St. Gallen, [vervielf.].
- Scott, Richard W. (2004):** *Reflections on a Half-Century of Organizational Sociology*, in: Annual Review of Sociology, Jg. 30, Nr. 1, S. 1-21.
- Scott, Richard W. (2009):** *Institutions and Organizations - Ideas and Interests*, 3. Aufl., Los Angeles u. a., Sage.
- Searle, John R. (1995):** *The Construction of Social Reality*, London u. a., Allen Lane - The Penguin Press.
- Searle, John R. (2005):** *What is an Institution?*, in: Journal of Institutional Economics, Jg. 1, Nr. 1, S. 1-22.
- Seidl, David (2005):** *Organisational Identity and Self-Transformation - An Autopoietic Perspective*, Hants, Ashgate.
- Seidl, David (2007):** *Standard Setting and Following in Corporate Governance - An Observation-Theoretical Study of the Effectiveness of Governance Codes*, in: Organization, Jg. 14, Nr. 5, S. 705-727.
- Selznick, Phillip (1948):** *Foundations of the theory of organizations*, in: American Sociological Review, Jg. 13, S. 25-35.

- Senge, Konstanze (2005):** *Der Neo-Institutionalismus als Kritik der ökonomistischen Perspektive*, zugl. Diss. Univ. Darmstadt, Online Veröffentlichung, URL: <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/620/1/BIB9.pdf> (Letzter Abruf: 30.8.2010).
- Senge, Konstanze/Hellmann, Kai-Uwe (Hrsg.) (2006):** *Einführung in den Neo-Institutionalismus*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Simon, Fritz B. (1998/2005):** *Unterschiede, die Unterschiede machen - Klinische Epistemologie - Grundlage einer systematischen Psychiatrie und Psychosomatik*, 2. Aufl., Berlin u. a., Springer-Verlag.
- Simon, Fritz B. (2007):** *Einführung in Systemtheorie und Konstruktivismus*, 4. Aufl., Heidelberg, Carl-Auer-Systeme.
- Simon, Herbert A. (1967):** *A Behavioral Model of Rational Choices*, in: Alexis, M. (Hrsg.) (1967), *Organizational Decision Making*, Englewood cliffs, NJ, Prentice-Hall, S. 174-184.
- Sjoberg, Gideon (1960):** *Contradictory functional requirements*, in: *The Journal of Conflict Resolution*, Jg. 4, Nr. 2.
- Soderstrom, Naomi S./Sun, Kevin J. (2007):** *IFRS Adoption and Accounting Quality - A Review*, in: *European Accounting Review*, Jg. 16, Nr. 4, S. 675-702.
- Spanheimer, Jürgen (2000):** *Internationale Rechnungslegung - Hintergründe, Entwicklungstendenzen, Folgewirkungen*, zugl. Diss. Univ. Würzburg, Würzburg, [vervielf.].
- Spencer Brown, George (1969):** *Laws of Form*, London, Lowe and Brydone.
- Stein, Ursula (1995):** *Lex Mercatoria – Realität und Theorie*, zugl. Habil. Univ. Frankfurt am Main, Frankfurt am Main, Klostermann.
- Stichweh, Rudolf (1999):** *Globalisierung von Wirtschaft und Wissenschaft - Produktion und Transfer wissenschaftlichen Wissens in zwei Funktionssystemen der modernen Gesellschaft*, in: *Soziale Systeme*, Jg. 5, Nr. 1, S. 27-39.
- Stichweh, Rudolf (2000):** *Semantik und Sozialstruktur - Zur Logik einer systemtheoretischen Unterscheidung* in: *Soziale Systeme*, Jg. 6, Nr. 2, S. 237-250.
- Stichweh, Rudolf (2000/2003):** *Die Weltgesellschaft - Soziologische Analysen*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Strange, Susan (1996/2005):** *The Retreat of the State - The Diffusion of Power in the World Economy*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Street, Donna L. (2006):** *The G4's Role in the Evolution of the International Accounting Standard Setting Process and Partnership with the IASB*, in: *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Jg. 15, Nr. 1, S. 109-126.
- Sunder, Shyam (2002):** *Regulatory Competition Among Accounting Standards Within and Across International Boundaries*, in: *Journal of Accounting and Public Policy*, Jg. 21, Nr. 3, S. 219-234.

- Tacke, Veronika (1999a):** *Wirtschaftsorganisationen als Reflexionsproblem - Zum Verständnis von neuem Institutionalismus und Systemtheorie*, in: *Soziale Systeme*, Jg. 5, S. 55-81.
- Tacke, Veronika (1999b):** *Wirtschaftsorganisationen als Reflexionsproblem. Zum Verhältnis von Neuem Institutionalismus und Systemtheorie*, in: *Soziale Systeme - Zeitschrift für soziologische Theorie*, Jg. 5, Nr. 1, S. 55-80.
- Tacke, Veronika (2001):** *Funktionale Differenzierung als Schema der Beobachtung von Organisationen - Zum theoretischen Problem und empirischen Wert von Organisationstypologien*, in: Tacke, V. (Hrsg.) (2001), *Organisation und gesellschaftliche Differenzierung*, Wiesbaden, Westdeutscher Verlag, S. 141-169.
- Terberger, Eva (1994):** *Neo-institutionalistische Ansätze - Entstehung und Wandel, Anspruch und Wirklichkeit*, zugl. Habil. Univ. Frankfurt am Main, Wiesbaden, Gabler.
- Teubner, Gunther (1984):** *Unternehmensinteresse - das gesellschaftliche Interesse des Unternehmens "an sich"?*, in: *Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht*, Jg. 148.
- Teubner, Gunther (1989):** *How the Law Thinks - Toward a Constructivist Epistemology of Law*, in: *Law & Society Review*, Jg. 23, Nr. 5, S. 727-757.
- Thorngate, Warren (1976):** *"In General" vs. "It Depends" - Some Comments of the Gergen-Schlenker Debate*, in: *Personality and Social Psychology Bulletin*, Jg. 2, Nr. 4, S. 404-410.
- Tinker, Anthony (1984):** *Theories of the State and the State of Accounting - Economic Reductionism and Political Voluntarism in Accounting Regulation*, in: *Journal of Accounting & Public Policy*, Jg. 3, Nr. 1, S. 55-74.
- Tinker, Tony (1988):** *Panglossian Accounting Theories - The Science of Apologising in Style*, in: *Accounting, Organizations and Society*, Jg. 13, Nr. 2, S. 165-189.
- Tratschin, Luca (2007):** *Organisation und moderne Gesellschaft - Zum Verhältnis von Organisation und funktionaler Differenzierung in Niklas Luhmanns Systemtheorie*, in: *Sociologia Internationalis*, Jg. 45, Nr. 1-2, S. 145-175.
- Trochim, William M. K. (2006):** *Research Methods Knowledge Base*, Online Veröffentlichung, URL: <http://www.socialresearchmethods.net/kb/> (Letzter Abruf: 30.08.2010).
- Ulrich, Peter (1993):** *Transformation der ökonomischen Vernunft*, zugl. Habil. Univ. Witten/Herdecke, 3. Aufl., Bern u. a., Paul Haupt.
- Umbeck, John (1981):** *Might Makes Rights - A Theory of the Formation and Initial Distribution of Property Rights*, in: *Economic Inquiry*, Jg. 19, Nr. 1, S. 38-59.
- Varela, Francisco J. (1993):** *Kognitionswissenschaft - Kognitionstechnik*, 3. Aufl., Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Vobruba, Georg (2009):** *Globalisierung und ihre Interpretationen - Soziologie der Transnationalisierung als Beobachtung zweiter Ordnung*, in: Nissen, S./Vobruba, G. (Hrsg.) (2009), *Die Ökonomie der Gesellschaft - Festschrift für Heiner Ganßmann* Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 225-239.

- Vogel, Matthias/Wingert, Lutz (2003):** *Wissen zwischen Entdeckung und Konstruktion - Erkenntnistheoretische Kontroversen*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Vollmer, Hendrik (2003):** *Bookkeeping, Accounting, Calculative Practice - The Sociological Suspense of Calculation*, in: *Critical Perspectives on Accounting*, Jg. 14, Nr. 3, S. 353-381.
- Vormbusch, Uwe (2007):** *Die Kalkulation der Gesellschaft*, in: Mennicken, A./Vollmer, H. (Hrsg.) (2007), *Zahlenwerk - Kalkulation, Organisation und Gesellschaft*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 43-63.
- Wagenhofer, Alfred (2002):** *Die Rolle der Standards des IASB in der Internationalisierung der Rechnungslegung*, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Jg. 2002, Nr. 3, S. 230-245.
- Wagenhofer, Alfred (2005):** *Internationale Rechnungslegungsstandards - IAS/IFRS - Grundkonzepte / Bilanzierung, Bewertung, Angaben / Umstellung und Analyse*, 5. Aufl., Frankfurt, Redline Wirtschaft.
- Wallace, Reginald S. (1990):** *Survival Strategies of a Global Organization - The Case of the International Accounting Standards Committee*, in: *Accounting Horizons*, Jg. 4, Nr. 1, S. 1-22.
- Watrin, Christoph (2001):** *Internationale Rechnungslegung und Regulierungstheorie*, zugl. Habil. Univ. Köln, Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag.
- Watrin, Christoph (2001):** *Sieben Thesen zur künftigen Regulierung der Rechnungslegung – Anmerkungen zu den Vorschlägen des Arbeitskreises Externe Rechnungslegung der Schmalenbach-Gesellschaft*, in: *Der Betrieb*, Jg. 54, Nr. 18, S. 933-938.
- Watts, Ross L. (2006):** *What Has the Invisible Hand Achieved?*, in: *Accounting & Business Research*, Jg. 36, Nr. Special Issue - International Accounting Policy Forum 2006, S. 51-61.
- Watts, Ross L./Zimmerman, Jerold L. (1978):** *Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards*, in: *Accounting Review*, Jg. 53, Nr. 1, S. 112-135.
- Watts, Ross L./Zimmerman, Jerold L. (1990):** *Positive Accounting Theory - A Ten Year Perspective*, in: *Accounting Review*, Jg. 65, Nr. 1, S. 131-156.
- Weber, Max (1980/2002):** *Wirtschaft und Gesellschaft - Grundriss der verstehenden Soziologie*, 5. Aufl., Tübingen, Mohr Siebeck.
- Wehrsig, Christof/Tacke, Veronika (1992):** *Funktionen und Folgen informatisierter Organisationen*, in: Malsch T./Mill U. (Hrsg.) (1992), *ArBYTE – Modernisierung der Industrie-soziologie?*, Berlin, Ed. Sigma, S. 219 - 240.
- Weick, Karl E. (1995/2007):** *Der Prozeß des Organisierens*, Frankfurt am Main, Suhrkamp.
- Wells, Murray C. (1976):** *A Revolution in Accounting Thought?*, in: *Accounting Review*, Jg. 51, Nr. 3, S. 471-482.
- Wendel, Hans J. (1989):** *Wie erfunden ist die Wirklichkeit?*, in: *Delfin*, Jg. 6, Nr. 2, S. 79-89.
- Williamson, Oliver E (1987/2009):** *The Economic Institutions of Capitalism - Firms, Markets, Relational Contracting*, New York, The Free Press.

- Williamson, Oliver E. (1981):** *The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach*, in: *The American Journal of Sociology*, Jg. 87, Nr. 3, S. 548 - 557.
- Williamson, Oliver E. (1984):** *The economics of governance: Framework and implications*, in: *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, Bd. 140, New York, The Free Press, S. 195-223.
- Williamson, Oliver E. (1990a):** *Die ökonomischen Institutionen des Kapitalismus - Unternehmen, Märkte, Kooperationen*, Tübingen, Mohr Siebeck.
- Williamson, Oliver E. (1990b):** *The Firm as a Nexus of Treaties - an Introduction*, in: Aoki, M. G., Bo; Williamson, Oliver (Hrsg.) (1990), *The Firm as a Nexus of Treaties*, London et al., Sage Publications, S. 1-25.
- Willke, Helmut (2001):** *Systemtheorie III - Steuerungstheorie - Grundzüge einer Theorie der Steuerung komplexer Sozialsysteme*, 3. Aufl., Stuttgart, Lucius & Lucius.
- Willke, Helmut (2005):** *Komplexität als Formprinzip - Helmut Willke über Niklas Luhmann "Soziale Systeme - Grundriß einer allgemeinen Theorie"*, in: Baecker, D. (Hrsg.) (2005), *Schlüsselwerke der Systemtheorie*, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 303-323.
- Willke, Helmut (2006):** *The Autonomy of the Financial System - Symbolic Coupling and the Language of Capital*, in: Strulik, T./Willke, H. (Hrsg.) (2006), *Towards a Cognitive Mode in Global Finance - The Governance of a Knowledge-Based Financial System*, Frankfurt am Main, New York, Campus Verlag, S. 36-69.
- Wissenschaftlicher Rat der Dudenredaktion (2006):** *Duden - Das Fremdwörterbuch*, 9. Aufl., Mannheim, Leipzig, Wien, Zürich, Dudenverlag.
- Witte, Eberhard (1991):** *Betriebswirtschaftliche Forschung - Wohin? - Konsequenzen aus der Institutionenökonomik*, in: Ordelheide, D. et al. (Hrsg.) (1991), *Betriebswirtschaftslehre und Ökonomische Theorie*, Stuttgart, Schäffer-Poeschel, S. 445-469.
- Wöhe, Günter/Döring, Ulrich (2008):** *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 23. Aufl., München, Verlag Franz Vahlen.
- Wohlgemuth, Michael (1999):** *Systemwettbewerb als Entdeckungsverfahren*, in: Streit, M. E./Wohlgemuth, M. (Hrsg.) (1999), *Systemwettbewerb als Herausforderung an Politik und Theorie*, Baden-Baden, Nomos, S. 49-70.
- Wolk, Harry I./Tearney, Michael G./Dodd, James L. (2008):** *Accounting Theory - Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, 7. Aufl., Cincinnati, South-Western College Publishing.
- Wrona, Thomas (2006):** *Fortschritts- und Gütekriterien im Rahmen qualitativer Sozialforschung*, in: Zelewski, S./Akca, N. (Hrsg.) (2006), *Fortschritt in den Wirtschaftswissenschaften*, Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag, S. 189-216.
- Wüstemann, Jens (2002):** *Institutionenökonomik und internationale Rechnungslegungsordnung*, zugl. Habil. Univ. Frankfurt Main, Tübingen, Mohr Siebeck.

Young, James O. (2008): *The Coherence Theory of Truth*, in: in: Zalta, E. N. (2008), The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2008 Edition); The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2008 Edition), Online Veröffentlichung, URL: <http://plato.stanford.edu/archives/fall2008/entries/truth-coherence/> (Letzter Abruf: 12. 5.2010).

Young, Joni J. (2006): *Making up Users*, in: *Accounting, Organizations and Society*, Jg. 31, Nr. 6, S. 579-600.

Zimmermann, Jochen (2009): *EU Federalism and the Governance of Financial Reporting*, in: *Publius*, Jg. 40, S. 200-225.

Zülch, Henning/Gebhardt, Ronny/Hoffmann, Sebastian (2009): *Politische Ökonomie der Rechnungslegung – Bisherige Forschungsergebnisse und künftige Forschungsperspektiven unter besonderer Berücksichtigung des Lobbyingkonzepts*, in: *Journal für Betriebswirtschaft*, Jg. 59, Nr. 1, S. 1-29.

Zwirner, Christian (2007): *IFRS-Bilanzierungspraxis – Umsetzungs- und Bewertungsunterschiede in der Rechnungslegung*, Berlin, Erich Schmidt Verlag.

Verzeichnis sonstiger Quellen

EU Kommission (2005): Beschluss 716/2009/EG, Art. 1. Vgl. Beschluss 716/2009/EG: „Beschluss Nr. 718/2009/EG des Europäischen Parlaments und des Rates der Europäischen Union vom 16. September 2009 zur Auflegung eines Gemeinschaftsprogramms zur Unterstützung spezifischer Tätigkeiten auf dem Gebiet der Finanzdienstleistungen, der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung“, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 253/8 ff. am 25.9.2009.

Global Reporting Initiative (2010): Global Reporting Framework, URL: <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/ReportingFrameworkDownloads/> (Letzter Abruf 30.8.2010).

IASB (2005): Historie der des IASB, URL: <http://archive.iasb.org.uk/about/history.asp> (Letzter Abruf: 29.8.2010).

IASB/FASB (2007a): Definitions of Measurement Basis Candidates, URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/5E9C70A7-5572-496B-A7BB-42A72B6C63C7/0/CF0704j14appcobs.pdf> (Letzter Abruf: 30.8.2010).

IASB/FASB (2007b): Measurement Basis Candidates by Time Frame with Their Variations, URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/47D86464-C739-4A84-9226-CAD208FF0D43/0/CF0704j14appbobs.pdf> (Letzter Abruf: 30.8.2010).

IASB/IASCF Foundation (2009): Response to April 2009 G20 Recommendations, URL: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/70B16DE0-350B-4BFE-AE38-0E8AC93710BF/0/vbAprilG20responseupdatedAug09.pdf> (Letzter Abruf: 30.8.2010).

IASB (1973a): Agreement vom 29.6.1973, London.

IASB (1973b): Constitution vom 29.6.1973, London.

IASB (1989): Framework, London.

IASCF (2000): Constitution vom 24.5.2000, Edinburgh.

IASCF (2005): Constitution vom 21.6.2005, London.

IASCF (2009): Constitution vom 15.1.2009, London.

IASCF (2010): Constitution vom 26.1.2010, London.

IASCF Monitoring Board (2009): Charter of the IASCF Monitoring Board, URL: http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/28B9BB17-79C8-4623-B043-B15F8D7A774D/0/Monitoring_Board_Charter.pdf (Letzter Abruf: 30.8.2010).

IASCF Trustees/IASCF Monitoring Board (2009), Memorandum of Understanding to Strengthen the Institutional Framework of the International Accounting Standards Committee Foundation, URL: http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/FF78D98F-A025-4BCB-B063-4CC418237F5A/0/Monitoring_Board_Mou080110.pdf (Letzter Abruf: 30.8.2010).

- IASO (2008):** *Due Prodesss-Handbook*, URL: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/1E8D75B7-927F-495B-BE4A-04C9BE967097/0/DueProcess09.pdf> (Letzter Abruf: 30.8.2010).
- IASO (2010a):** *Adopt, adapt, converge?*, URL: <http://www.ifrs.org/News/Features/Adopt+adapt+converge.htm> (Letzter Abruf: 30.8.2010).
- IASO (2010b):** *Satzungsüberprüfung 2008 - 2010*, URL: <http://www.ifrs.org/News/Announcements+and+Speeches/IASC+Foundation+name+change.htm>, (Letzter Abruf: 13.8.2010).
- IASO (2010c):** *Konvergenzprojekt*, URL: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Global+convergence/Convergence+with+US+GAAP/Convergence+with+US+GAAP.htm> (Letzter Abruf: 13.8.2010).
- IASO (2010d):** *Personal der IASO*, URL: <http://www.ifrs.org/The+organisation/Senior+staff.htm> (Letzter Abruf: 30.8.2010).
- IASO (2010e):** *IFRS Taxonomie*, URL: http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/9BD6C404-7E22-4F98-BB13-17EA17950D68/0/20100215_IFRS_Taxonomy_2010_ED.zip, (Letzter Abruf: 22.1.2010).
- IASO (2010f):** *Umbenennung in IFRS Foundation*, URL: <http://www.ifrs.org/News/Announcements+and+Speeches/IASC+Foundation+name+change.htm> (Letzter Abruf: 13.8.2010).
- IASO (2010g):** *IFRS for SMEs*, URL: <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+modules.htm> (Letzter Abruf: 24.8.2010).
- IASO (2010h):** *IFRS Resources for Educators by Paul Pacter*, URL: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/5E110B01-52E2-40EE-9F48-17D284DEF494/0/ifrsresourcesPaulPacter.pdf> (Letzter Abruf: 29.8.2010).
- IASO (2010j):** *Finanzierung*, URL: <http://www.ifrs.org/The+organisation/Governance+and+accountability/Financing/Financing.htm> (Letzter Abruf 30.8.2010).
- IASPlus (2010a):** *Länderübersicht*, URL: <http://www.iasplus.com/country/useias.htm> (Letzter Abruf: 28.8.2010).
- IASPlus (2010b):** *Historie*, URL: <http://www.iasplus.com/restruct/chrono.htm> (Letzter Abruf: 29.8.2010).
- ICAEW (2009):** *Evolution - Changes in Financial Reporting and Audit Practice*, URL: http://www.icaew.com/index.cfm/route/166052/icaew_ga/Technical_and_Business_Topics/Thought_leadership/Audit_Quality_Forum/Evolution_changes_in_financial_reporting_and_audit_practice/pdf (Letzter Abruf: 30.8.2010).
- ICAS (2006):** *Principles-Based or Rules-Based Accounting Standards? - A Question of Judgment*, URL: http://www.icas.org.uk/site/cms/download/rs_PVR_Literature_Review_PW.pdf (Letzter Abruf: 30.8.2010).
- IIRC (2010):** *List of Members*, URL: <http://www.integratedreporting.org/node/7> (Letzter Abruf: 30.8.2010).

OECD/UNESCO-UIS (2003): Literacy Skills for the World of Tomorrow - Further results from PISA 2000, URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/43/9/33690591.pdf> (Letzter Abruf: 30.8.2010).

One World Trust (2007a): Global Accountability Report 2007, URL: http://www.oneworldtrust.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=82&Itemid=55 (Letzter Abruf: 30.8.2010).

One World Trust (2007b): Global Accountability Report 2007 - Accountability Profile IASB, http://www.oneworldtrust.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=82&Itemid=55 (Letzter Abruf: 30.8.2010).

Princes Accounting for Sustainability Project (2010): Connected Reporting - A practical guide with worked examples, URL: <http://www.accountingforsustainability.org/output/page159.asp> (Letzter Abruf: 30.8.2010).

Princes Accounting for Sustainability Project/Global Reporting Initiative (2010): Formation of the International Integrated Reporting Committee (IIRC), <http://www.integratedreporting.org/media>, (Letzter Abruf: 2.8.2010).

Statistisches Bundesamt (2010): Pressemitteilung Nr.261 vom 10.7.2009, http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Presse/pm/2009/07/PD09__261__124.psml (Letzter Abruf: 6.1.2010).

United States Bankruptcy Court (2010): Report of Anton R. Valukas, Examiner - Volume 3 of 9 - In re LEHMAN BROTHERS HOLDINGS INC. - Section III.A.4: Repo 105, Southern District of New York, URL: <http://lehmanreport.jenner.com/VOLUME%203.pdf> (Letzter Abruf: 30.8.2010).