

Petra Böhnisch

Kalkulationsarbeit

Petra Böhnisch

Kalkulationsarbeit

Eine subjektorientierte Untersuchung zur kalkulativen Praxis in
ausgewählten deutschen Industriekonzernen



TECHNISCHE UNIVERSITÄT
CHEMNITZ

Universitätsverlag Chemnitz
2020

Impressum

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Angaben sind im Internet über <http://www.dnb.de> abrufbar.

Titelgrafik: Igl Design – monikaigl.de
unter Verwendung einer Grafik von
NikVector / shutterstock.com
Satz/Layout: Petra Böhnisch

Technische Universität Chemnitz/Universitätsbibliothek
Universitätsverlag Chemnitz
09107 Chemnitz
<https://www.tu-chemnitz.de/ub/univerlag>

readbox unipress
in der readbox publishing GmbH
Rheinische Straße 171
44147 Dortmund
<https://www.readbox.net/unipress>

ISBN 978-3-96100-118-7

<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bsz:ch1-qucosa2-708670>

Dissertation

Kalkulationsarbeit

Eine subjektorientierte Untersuchung zur kalkulativen Praxis in ausgewählten deutschen Industriekonzernen.

Eingereicht am Institut für Soziologie der
Technischen Universität Chemnitz
zur Erlangung des akademischen Titels:

Dr. rer. soc.

Vorgelegt von:

Petra Böhnisch

Einreichung: 24. Mai 2019

Disputation: 18. Dezember 2019

Erstgutachter: Prof. em. Dr. G. Günter Voß

Zweitgutachter: Prof. Dr. Uwe Vormbusch

Drittgutachter: Prof. Dr. Markus Hertwig

Für meine Familie

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIII
1. Einleitung und Problemstellung	1
2. Theoretische Rahmung	17
2.1 Die kritische Accounting-Forschung: (Management) Accounting und die kalkulativen Praktiken	19
2.1.1 Vom Management Accounting und den kalkulativen Praktiken: Eine in Teilen historisch-evolutionäre begriffliche Einführung.....	20
2.1.2 Herkunft etablierter und Entwicklung neuer kritischer Perspektiven der Accounting-Forschung.....	49
2.1.3 Kritische Perspektiven im Forschungsfeld der kalkulativen Praktiken ...	71
2.1.4 Zusammenfassung: relevante Erkenntnisse und Kritik.....	79
2.2 Das deutsche Controlling: Entwicklung, Konzeption und Abgrenzung zum Accounting	89
2.2.1 Ein historisch-evolutionärer Blick auf die Entwicklung des Controllings als Praxis- und Wissenschaftsfeld	90
2.2.2 In Abgrenzung zur Accounting-Forschung: auf den Spuren der Besonderheit des deutschen Controllings als Praxis	100
2.2.3 Exkurs: Die Bedeutung von SAP für die Praxis des Controllings und die Kalkulationsarbeit (der Controller).....	116
2.2.4 Die Kritikperspektive des Controllings	121
2.2.5 Zusammenfassung: relevante Erkenntnisse und Kritik.....	127
2.3 Die Arbeits- und Industriesoziologie: zeitdiagnostische Thesen und subjektorientierte Konzepte	131
2.3.1 Die Rezeption von Controlling und seiner Praxis und ihre Verarbeitung in zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie.....	132
2.3.2 Subjektorientierung: Erfassung von Arbeitshandeln und Subjektivität und ihre Wechselwirkungen mit betrieblichen Strategien	150
2.3.3 Zusammenfassung: relevante Erkenntnisse und Kritik.....	159
2.4 Kalkulation als Arbeit der Subjekte: Zusammenführung der wesentlichen theoretischen Positionen und Ableitung eines Begriffs von Kalkulationsarbeit	167

2.4.1	Im Ergebnis des interdisziplinären Ansatzes: theoretische Bezugspunkte und Subjektverständnis	170
2.4.2	Konzeptualisierung von Kalkulationsarbeit.....	180
2.4.3	Zusammenfassung des theoretischen Rahmens.....	194
3.	Empirische Untersuchung	201
3.1	Zur qualitativen Methodik	201
3.1.1	Reflexion der Forschersubjektivität	206
3.1.2	Forschungsleitende Annahmen	210
3.1.3	Design der Untersuchung	215
3.1.3.1	Forschungsstrategie und Methodik.....	217
3.1.3.2	Gegenstandsangemessenheit der Methodik.....	228
3.1.3.3	Vorgehen und Ablauf der Erhebung.....	232
3.1.3.4	Anonymisierung	241
3.1.4	Fallauswahl auf den Untersuchungsebenen Organisation und Subjekt	242
3.1.4.1	Betrieblicher Erhebungskontext und feldbegrenzende Kriterien auf der Ebene Organisation.....	242
3.1.4.1.1	Forschungsfeld Metall- und Elektroindustrie	244
3.1.4.1.2	Besonderheit der Konzernumgebung.....	246
3.1.4.1.3	Besonderheit des Controllings im Konzern.....	252
3.1.4.1.4	Zusammenfassung der feldbegrenzenden Kriterien und übergreifendes Profil der Betriebsfälle	254
3.1.4.2	Zielgruppe und Stichprobenaufbau auf der Ebene Subjekt	257
3.1.4.2.1	Subjekt-Zielgruppe.....	257
3.1.4.2.2	Aufbau der Subjekt-Stichprobe und erhobene statistische Merkmale	259
3.1.5	Auswertungsmethode	265
3.2	Empirische Ergebnisse	275
3.2.1	Betriebsfall A: Objektivitätsfiktion trotz reflexiven Zahlenbewusstseins in der verhandelnden Organisation.....	279
3.2.1.1	Soziale Konstitution der kalkulativen Organisation bei A.....	282
3.2.1.1.1	Strukturen der internen kalkulativen Steuerung und Kontrolle.....	282
3.2.1.1.2	Bedeutung von Kalkulation und der kalkulativen Praxis.....	288
3.2.1.1.3	Ableitungen zur Verortung von Kalkulation	304

3.2.1.1.4 Verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation: Polyrationale Steuerung in der verhandelnden Organisation.....	308
3.2.1.2 Aneignungsbezüge in der Kalkulationsarbeit unter den organisationalen Bedingungen der verhandelnden Organisation.....	315
3.2.1.2.1 Beschreibung der subjektiven Aneignungsbezüge.....	317
3.2.1.2.2 Einordnung und Deutung der Aneignungsbezüge und Verdichtung der leitenden Kritikperspektive.....	338
3.2.1.3 Zusammenfassung: unhintergehbare Notwendigkeit eines reflexiven Zahlenbewusstseins in der Verhandlung multipler kalkulativ formulierter Interessen	343
3.2.2 Betriebsfall B: Personenabhängigkeit der gebrochenen Steuerung in der einseitig determinierten Organisation.....	347
3.2.2.1 Soziale Konstitution der kalkulativen Organisation bei B	351
3.2.2.1.1 Strukturen der internen kalkulativen Steuerung und Kontrolle.....	351
3.2.2.1.2 Bedeutung von Kalkulation und der kalkulativen Praxis.....	362
3.2.2.1.3 Ableitungen zur Verortung von Kalkulation	372
3.2.2.1.4 Verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation: Gebrochene Steuerung in der einseitig determinierten Organisation	374
3.2.2.2 Aneignungsbezüge in der Kalkulationsarbeit unter den organisationalen Bedingungen der einseitig determinierten Organisation...	377
3.2.2.2.1 Beschreibung der subjektiven Aneignungsbezüge.....	379
3.2.2.2.2 Einordnung und Deutung der Aneignungsbezüge und Verdichtung der leitenden Kritikperspektive.....	395
3.2.2.3 Zusammenfassung: Legitimitätsanspruch eines einseitigen Determinismus im Konflikt mit unerfüllten Reziprozitätserwartungen	399
3.2.3 Betriebsfall C: Personenunabhängigkeit, Kontrolle und Effizienz in der systemisch integrierten Organisation.....	403
3.2.3.1 Soziale Konstitution der kalkulativen Organisation bei C	408
3.2.3.1.1 Strukturen der internen kalkulativen Steuerung und Kontrolle.....	408
3.2.3.1.2 Bedeutung von Kalkulation und der kalkulativen Praxis.....	419
3.2.3.1.3 Ableitungen zur Verortung von Kalkulation	430
3.2.3.1.4 Verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation bei C: Umfassende Kontrolle und die Illusion von Effizienz in der systemisch integrierten Organisation.....	433

3.2.3.2	Aneignungsbezüge in der Kalkulationsarbeit unter den organisationalen Bedingungen der systemisch integrierten Organisation....	439
3.2.3.2.1	Beschreibung der subjektiven Aneignungsbezüge.....	441
3.2.3.2.2	Einordnung und Deutung der Aneignungsbezüge und Verdichtung der leitenden Kritikperspektive.....	456
3.2.3.3	Zusammenfassung: Schnittstellenprobleme, Effizienzillusionen und mangelnde Wertschätzung im Austausch für Möglichkeiten der Teilhabe und Kontrolle in der systemischen Integration von Kalkulationsarbeit	464
3.2.4	Betriebsfall D: marktliche Steuerung über fragmentierte Experten in der distanziert integrierten Organisation	469
3.2.4.1	Soziale Konstitution der kalkulativen Organisation bei D	472
3.2.4.1.1	Strukturen der internen kalkulativen Steuerung und Kontrolle.....	473
3.2.4.1.2	Bedeutung von Kalkulation und der kalkulativen Praxis.....	479
3.2.4.1.3	Ableitungen zur Verortung von Kalkulation	483
3.2.4.1.4	Verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation bei D: Marktliche Steuerung und Kontrolle in der distanziert integrierten Organisation der Leistungsverrechnung.....	485
3.2.4.2	Aneignungsbezüge in der Kalkulationsarbeit unter den organisationalen Bedingungen der distanziert integrierten Organisation	489
3.2.4.2.1	Beschreibung der subjektiven Aneignungsbezüge.....	490
3.2.4.2.2	Einordnung und Deutung der Aneignungsbezüge und Verdichtung der leitenden Kritikperspektive.....	496
3.2.4.3	Zusammenfassung: umfassende Nutzung und zunehmende Abwertung von Expertenleistungen in der distanziert integrierten Organisation der Leistungsverrechnung	499
4.	Zusammenführung der empirischen Ergebnisse und Diskussion.....	503
4.1	Soziale Konstitution kalkulativer Organisationen: einseitiger Determinismus kalkulativer Praktiken und Durchsetzungsmacht des Controllings im Spiegel der Realität	507
4.1.1	Zusammenführung der Ergebnisse und Vergleich der Betriebsfälle.....	511
4.1.2	Die unterschiedlichen Rollen des Controllings und seine Durchsetzungsmacht im Spiegel der Realität: Notwendigkeit der Differenzierung in der empirischen Forschung.....	521
4.1.3	Einseitiger Determinismus kalkulativer Praktiken aus dem Blickwinkel der Handelnden und die Vielfalt kalkulativer Praxis	529

4.1.4 Zusammenfassung der zentralen Ergebnisse auf der Ebene Organisation	534
4.2 Kalkulationsarbeit: Dimensionen von Aneignungsbezügen und Aneignung als Teil einer umfassenden Kalkulationsarbeit sowie Ausgangspunkt spezifischer Kritikperspektiven.....	539
4.2.1 Zusammenführung der Ergebnisse und Vergleich auf der Ebene der handelnden Subjekte.....	539
4.2.2 Aneignungsbezüge im Spiegel ihrer organisationalen Bedingungen: Individualisierung organisationaler Defizite und Effizienzillusionen im Tausch für Wertschätzung und Anerkennung.....	544
4.2.3 Perspektiven, Realisierungsmöglichkeiten und Grenzen individueller Kritik	550
4.2.4 Zusammenfassung der zentralen Ergebnisse auf der Ebene Subjekt....	557
5. Ausblick	563
Verzeichnis der Tabellen und Abbildungen.....	567
Literaturverzeichnis.....	569
Anhang.....	XV

Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft (Rechtsform)
AOS	Accounting, Organizations and Society (Periodical)
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
CFO	Chief Financial Officer ((regionaler) Controllingleiter)
CoC	Center of Competence (Kompetenzzentrum)
CPA	Certified Public Accountant
ERP	Enterprise Resource Planning, d. h. betriebswirtschaftliche Software zur Geschäftsressourcenplanung
FC	Finance and Controlling (Finanzen und Controlling)
F&E	Forschung und Entwicklung (Fachbereich in Unternehmen)
GM	General Motors Corporation (sog. „Old GM“ nicht „General Motors Company LLC“)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
ICV	Internationaler Controller Verein
IGC	International Group of Controlling
IPA	Interdisciplinary Perspectives on Accounting
ISF	Institut für sozialwissenschaftliche Forschung e.V. (in München)
KPI	Key Performance Indicator (Schlüsselkennzahlen)
LLC	Limited Liability Company (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
LOC	Levers of Control (Konzept von Robert Simons, 1995)
MCWG	Management Control Workshop Group
MIT	Massachusetts Institute of Technology
M&A	Mergers and Acquisitions (Fusionen durch Unternehmenszukäufe)

NPV	Net Present Value (Nettgegenwartswert)
P. B.	Anmerkungen der Autorin, Petra Böhnisch
PMO	Program Management Office (unternehmensspezifische Bezeichnung einer Stabstelle für die Steuerung eines übergreifenden Projektes, z. B. eines Effizienzprogramms)
QDA	Qualitative Data Analysis (Software zur Verwaltung und Auswertung von empirischen Daten)
RoS	Return on Sales (Umsatzrendite)
SAP	Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung und betriebswirtschaftliche Standardsoftware des gleichnamigen Konzerns und Softwareherstellers SAP SE mit Sitz im baden-württembergischen Walldorf
SE	Societas Europaea, d. h. Rechtsform für Aktiengesellschaften in der Europäischen Union bzw. im Europäischen Wirtschaftsraum
SFB	Sonderforschungsbereich
USA	United States of America
WACC	Weighted Average Cost of Capital (gewichtete durchschnittliche Kapitalkosten)

1. Einleitung und Problemstellung

Kalkulation wird in den Sozialwissenschaften zumeist als ein äußerst voraussetzungsvoller Begriff verstanden. In den Spezialdisziplinen der Soziologie weist der Terminus auf eine weiter gefasste soziale Praxis und damit über den rein instrumentellen Gebrauch neutraler und objektiver Techniken der Kalkulation und den Prozess des reinen Kalkulierens hinaus. Ausgehend von diesem begrifflichen Verständnis ist Kalkulation im Konzept der kalkulativen Praktiken als intersubjektiver Handlungsbegriff und Ausdruck vergesellschafteten Handelns verarbeitet und ist an der Schnittstelle, an der sich zahlenbasierte Formen des „command and control“ bzw. der „Steuerung und Kontrolle“ mit der Formierung von Subjektivität verschränken (vgl. Vormbusch 2012: 229), lokalisiert. Auch wenn kalkulative Praktiken nicht auf organisationale Praxisformen begrenzt sind, bezieht sich eine Vielzahl der Ergebnisse im Forschungsfeld auf organisierte Formen kalkulativer Praktiken und dabei im Wesentlichen auf betriebliche Zusammenhänge. Sie werden aus diesem Grunde konzeptionell zumeist in eine soziale und institutionale Praxis von Accounting eingebettet. Auch die Fragestellung dieser Arbeit steht im direkten Zusammenhang mit organisierten Formen kalkulativer Praktiken und ist in einer ursprünglich vom betrieblichen Controlling ausgehenden, aber nicht nur auf dieses begrenzten kalkulativen Praxis deutscher Industriekonzerne verortet. Nicht die kalkulative Praxis an sich stellt dabei jedoch den zentralen Gegenstand der folgenden Analysen dar, sondern im Zentrum steht die jeweils konkrete mit spezifischen Formen der Kalkulation zusammenhängende Arbeit der betrieblich Beschäftigten – der subjektive Umgang mit kalkulativer Praxis, der seinen Ausdruck in der *Kalkulationsarbeit* der betrieblich Beschäftigten findet.

Das vorliegende Forschungsprojekt ist in erster Linie empirisch ausgerichtet, um aufzeigen zu können, was Kalkulationsarbeit in der Praxis ist und umfasst. Da der hier verwendete Begriff der Kalkulationsarbeit bisher nicht etabliert worden ist, sind ebenso theoretische Vorarbeiten und Abgrenzungen in Vorbereitung auf die Empirie

notwendig. Hierfür wird immer auf zwei Ebenen rekonstruiert und analysiert: auf der organisationalen Ebene (Ebene Organisation) des betrieblichen Controllings und einer damit im Zusammenhang stehenden weiter gefassten kalkulativen Praxis sowie als Teil dieser die Ebene der Handelnden (Ebene Subjekt) und ihre Kalkulationsarbeit. Um dieses Vorhaben in der nötigen Breite und Tiefe verfolgen zu können, ist die Einbeziehung und Aufeinanderbeziehung verschiedener Disziplinen in Form eines interdisziplinären Ansatzes erforderlich. Die Auswahl der Disziplinen lässt sich im Wesentlichen auf Basis folgender Argumente begründen:

- Das betriebliche Controlling ist zentraler Bezugspunkt der entsprechend bezeichneten *Controllingforschung und -lehre*, einer Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre. Controlling wird in dieser Arbeit nicht nur als betriebliche Praxis verstanden, sondern auch als Wissenschaftsfeld mit für diese Arbeit relevanten Forschungsergebnissen betrachtet.
- Mit Blick auf betriebliche Mechanismen werden Accounting und spezifisch die kalkulativen Praktiken unter anderem als Formierung eines organisationalen Zugriffs durch Herrschaftsmechanismen und Techniken der Disziplinierung in der *kritischen Accounting-Forschung* in großer Breite und Tiefe primär theoretisch, aber auch empirisch erforscht. Die kritische Accounting-Forschung bietet somit einen großen Umfang anschlussfähiger Thesen.
- Die *Arbeits- und Industriosozologie* widmet sich in einer Vielzahl vor allem empirischer Arbeiten den Formen und Folgen des in betrieblichen Strategien unter anderem durch Kalkulation vorangetriebenen betriebsseitigen Zugriffs und verarbeitet diese in umfassenden zeitdiagnostischen Thesen. Bedeutsam für die vorliegende Arbeit sind zudem auch Konzeptionen, welche die Handelnden und ihre Subjektivität als weiteren betrieblichen „Mechanismus“ (vgl. Huchler/Voß/Wehrich 2007: 94ff.) gleichgewichtet einzubeziehen suchen.

Die drei Disziplinen zeichnen sich zum einen auf der organisationalen Ebene durch sowohl konträre als auch komplementäre Perspektiven auf die Praxis des betrieblichen Controllings bzw. kalkulative Praktiken aus. Zum anderen existieren auf der Ebene der Handelnden mit Blick auf die einzubeziehenden Disziplinen vor allem in der Arbeits- und Industriesoziologie entwickelte Konzepte zur Erfassung von konkreter Arbeit und darin zum Ausdruck kommende Subjektivität der Handelnden, um daraus ein Verständnis von Kalkulationsarbeit konzeptionell erarbeiten zu können. Was die Disziplinen – wenn auch ganz klar in unterschiedlichem Maße und Fokus – in gewisser Weise eint, ist, dass die (kritische) Auseinandersetzung der Handelnden mit den im Mittel Kalkulation angelegten Herrschaftsmechanismen und dem mit diesen in Zusammenhang stehenden problematischen, teils widersprüchlichen betriebsseitigen Zugriff auf ihre Subjektivität auf einseitige Art und Weise problematisiert und tendenziell unterschätzt wird. Vor diesem Hintergrund erhärtet sich der Eindruck, dass ein dann nur als einseitig bzw. ungebrochen verstehbarer subjektivierender Macht-Technik-Determinismus kalkulativer Praktiken bzw. eine subjektivierende Machtdurchsetzung durch das Controlling und den diesem im Ursprung zugeordneten kalkulativen Praktiken möglicherweise überschätzt wird.

Im Aufeinanderbeziehen relevanter Erkenntnisse der kritischen Accounting-Forschung, der Controllingforschung und der Arbeits- und Industriesoziologie steckt daher zum einen die Chance, einen multiperspektivischen organisationellen Rahmen für den zentralen Gegenstand dieser Arbeit zu entwerfen. Der interdisziplinäre Ansatz bietet gleichwohl einen Fortschritt für alle einbezogenen Disziplinen, indem auf Basis von empirischen Materialien ein realistisches Verständnis vom Faktor Mensch entwickelt werden soll, d. h. zum einen die Einbeziehung der Handelnden mit ihrer Subjektivität in die Konstitution kalkulativer Praxis und zum anderen der nicht zu überschätzende, aber auch nicht zu unterschätzende kritische Gehalt der Auseinandersetzung der Handelnden mit dieser Praxis im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit.

Während die nachfolgenden Überlegungen inhaltlich ganz wesentlich von den weitreichenden Erkenntnissen der kritischen Accounting-Forschung gespeist werden, flankiert durch Konzeptionen der deutschen Controllinglehre und darin enthaltene Hinweise auf empirisch relevante Besonderheiten des deutschen Controllings, ist die zentrale Forschungsperspektive dieser Arbeit ein als „Münchener subjektorientierte Soziologie“ bezeichnete Zugang zu empirischem Material in der Erfassung von konkretem Arbeitshandeln und den Wechselwirkungen mit betrieblichen Strategien. Forschungsperspektive bedeutet hierbei – wie Bolte 1983 es ausdrückt – „[...] ein spezifisches ‚In-den-Blick-nehmen‘ eines Forschungsgegenstandes [...]“ (Bolte 1983: 12). Die „subjektorientierte Soziologie“ verweist daher nicht auf eine bestimmte Theorie oder ein spezifisches Analyseschema, sondern stellt eine spezielle Forschungsperspektive dar, die das „[...] wechselseitige Konstitutionenverhältnis von Mensch und Gesellschaft besonders ins Blickfeld zu rücken [...]“ (Bolte 1983: 15) versucht, etwa indem sie „[...] gesellschaftliche Strukturen hinsichtlich ihrer menschenprägenden Wirkung sowie als spezifischen Rahmen und spezifische Resultate menschlichen Verhaltens [...]“ (Bolte 1983: 16) herausarbeiten möchte. Da konkretes Arbeitshandeln in betrieblichen Zusammenhängen erfasst und untersucht werden soll, sind die Thesen und Ergebnisse der Arbeits- und Industriesoziologie ein weiterer wesentlicher theoretischer Bezugspunkt.

Die drei Disziplinen gehen somit zwar nicht gleichgewichtet in den interdisziplinären Ansatz ein, erfüllen jedoch jede für sich eine spezifische Aufgabe im Erkenntnisgewinn.

Dass es auch aus einer kritischen Perspektive heraus einer differenzierteren Betrachtung der Accounting-Mechanismen bedarf, wird in der kritischen Accounting-Forschung bereits seit längerem thematisiert. Beispielsweise sind Überlegungen in Richtung eines „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) entwickelt worden, in welchem versucht wird, dem Vorwurf eines einseitigen Determinismus etwas entgegenzusetzen, indem nicht nur das „constraining“, also die

determinierenden Momente von Accounting-Praxis, sondern im Gegenzug auch Aspekte eines „enabling“, also Freiräume und Chancen für die Handelnden herausgearbeitet werden sollen. Ebenso adressieren neuere Perspektiven im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken die Leerstelle der Handelnden und arbeiten Ansätze heraus, die nun auch die kalkulativen Praktiken selbst der Reflexion durch die Handelnden aussetzen. Dennoch, die jeweils spezifische Subjektivität der Handelnden bleibt in diesen Konzeptionen außen vor oder stellt keine Beziehung zu den organisationalen Bedingungen her. Auch wenn in der kritischen Accounting-Forschung ein Verständnis von Akteuren als handelnde Subjekte nicht gänzlich neu ist, differiert dieses in einigen wesentlichen und aus Sicht dieser Arbeit folgenreichen Punkten vom Subjektverständnis der Arbeits- und Industriesoziologie und hier im Besonderen der Münchner subjektorientierten Soziologie. Darüber hinaus dominiert – so scheint es – in der kritischen Accounting-Forschung und speziell im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken forschungsperspektivisch der Blick auf Handeln in seiner vergesellschafteten Form. Insgesamt hält sich in den verhältnismäßig (im Vergleich zum Umfang theoretischer Arbeiten) wenigen empirischen Studien letztlich der Eindruck, dass ein von den kalkulativen Praktiken ausgehender, einseitiger bzw. ungebrochener Determinismus in gewisser Weise tatsächlich und unausweichlich als gegeben angenommen werden muss. Vormbusch 2005 vermerkt in diesem Zusammenhang mit Blick auf einen der kritischen Stränge innerhalb der kritischen Accounting-Forschung:

„*Erstens* ist insbesondere ihr poststrukturalistischer Strang durch die weitgehende Abstinenz empirischer Arbeiten gekennzeichnet. Die Argumentation verbleibt in weiten Strecken auf der konzeptionellen Ebene. In der Regel wird eher die Unausweichlichkeit der Machtwirkungen der untersuchten Praktiken und Diskurse festgestellt, als mögliche Angriffspunkte und Strategieoptionen der Akteure zu diskutieren. [...]

Zweitens wird im Rahmen der poststrukturalistischen Strömung der Frage, in welcher Weise konkurrierende Komplexe des Macht-Wissens epistemische Brüche und damit auch Denk- und Handlungsalternativen erzeugen, zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt. Die Gefahr besteht, dass die subjektivierenden Machtwirkungen des Accounting dementsprechend

überbewertet werden und die praktische Handlungsfähigkeit der Akteure [...] theoretisch negiert wird. [...]

Drittens wird ein ökonomistisch reduziertes und notwendig abstraktes „Zahlenwissen“ in diesem Diskurs als die härteste mögliche Form sozialen Wissens überhöht, mit den entsprechenden Folgen für die Konstitution des Subjektiven [...].“ (Vormbusch 2005: 106f.; Hervorh. i. Orig.)

Die Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung sind in ihren Ursprüngen zwar US-amerikanisch begründet, mit Blick auf die heutige reiche Studienlage jedoch primär angelsächsisch geprägt. Auf Basis dessen stellte sich im Rahmen dieser Arbeit die Frage nach in der Praxis möglicherweise unterschiedlichen Accounting-Kulturen und legte den Zwischenschritt nahe, die Übertragbarkeit der Ergebnisse einer heute dominant angelsächsischen kritischen Accounting-Forschung auf einen deutschen Untersuchungskontext konzeptionell zu prüfen. Auch wenn das deutsche Controlling seine eigenen Ursprünge im US-amerikanischen Raum verortet, lässt sich heute auf den ersten Blick inhaltlich nur in wenigen Punkten an diese Herkunft anknüpfen. Zudem wird auch in der Controllingforschung und -lehre selbst immer wieder auf eine Besonderheit des deutschen Controllings verwiesen und aus diesem Grund innerhalb dieses speziellen Zweigs der Betriebswirtschaftslehre eine Anbindung an die Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung abgesehen von wenigen Ausnahmen von der Hand gewiesen. Sozialwissenschaftliche und organisationstheoretische Fundierung erfolgt im Mainstream der Controllingforschung darum weiterhin – und dies gilt auch für sog. neuere Perspektiven wie des Behavioral Controllings (vor allem Argyris 1952, in Deutschland nur punktuell, z. B. Schäffer/Weber 2013, Küpper 2008), für reflexionsorientierte (z. B. Becker 2003, Pietsch/Scherm 2004) oder konstruktivistische (z. B. Lang 2004) Ansätze sowie einzelne Theoriebeiträge (vor allem Becker, z. B. 1999, Becker/Heinzelmann 2013, Kappler/Scheytt 1999), die Anknüpfungspunkte an die angelsächsisch geprägte, stärker organisationstheoretisch fundierte Accounting-Forschung herzustellen versuchen – vorrangig über die Theorie rationalen Handelns (vgl. Lang 2004: 62ff.). Es handelt sich zwar um eine

originär sozialwissenschaftliche Handlungstheorie, die versucht die Komplexität sozialen Handelns modellhaft zu vereinfachen, sie stellt dabei aber in den Sozialwissenschaften im Gegensatz zur Betriebswirtschaftslehre eine Handlungstheorie unter vielen dar (vgl. auch Opp 1994: 11f.). In der deutschen Betriebswirtschaftslehre dominiert diese Theorie jedoch das Verständnis über soziales Handeln. Dies stützt bzw. stärkt deswegen auch den Entwurf von Controlling als neutrales Management-Instrument, welches in der Hauptsache die Aufgabe hat, relevante Daten zu generieren und entsprechend aufzubereiten, um das Treffen rationaler Entscheidungen, sowie deren verlustfreie Umsetzung zu ermöglichen (vgl. Elsik 2004: 803). Und: „Zu diesem Zweck muss Controlling selbst rational konzipiert und praktiziert werden [...]“ (ebd.). In ähnlicher Weise argumentiert auch Lang 2004:

„Ausgehend von der Dominanz eines überwiegend realistischen, objektivistischen und funktionalistischen theoretischen Grundverständnisses der Controlling-Konzepte [sic] taucht natürlich (erneut) die Frage auf, inwieweit dieser Ansatz bei der Besonderheit des Phänomens Controlling und seiner Verankerung in der Managementpraxis nicht durchaus geeignet ist. Sofern man eine Fundierung des Controllings als Sozialtechnologie anstrebt, scheint dies durchaus akzeptabel.“ (Lang 2004: 64)

Die Herausforderung in Bezug auf eine Prüfung, ob und in welchem Umfang sich die Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung auf eine deutsche Controllingpraxis übertragen lassen, ist daher vor allem deswegen groß, weil die deutsche Controllingforschung in ihren Konzeptionen von Controlling selbst kaum an der tatsächlichen Controllingpraxis ansetzt (vgl. Becker 2004a: 755). Es ist daher festzuhalten, dass trotz der geplanten theoretischen Auseinandersetzung zu möglichen konzeptionellen Überschneidungen oder auch Unterschieden, die einer Übertragung der Ergebnisse auf einen deutschen Untersuchungskontext entgegenstehen oder auch nur kontextuelle Anpassungen erforderlich machen, diese spezifische Auseinandersetzung auf Basis der empirischen Ergebnisse abzurunden und abzuschließen ist.

Auch in der Arbeits- und Industriesoziologie sind äußerst relevante Forschungsperspektiven und zeitdiagnostische Thesen entwickelt worden, die das hier untersuchte Feld seltener in Anbindung an kalkulative Praktiken, sondern eher begrenzend auf das Controlling und seine Praxis wiederholt in den Blick nehmen. Diese Thesen sind selbst als betriebliche Strategien und Steuerungsmechanismen entwickelt worden, sodass eine Betrachtung von Controlling möglicherweise als zu starke Gegenstandsverengung erachtet wurde, auch wenn forschungspraktisch die innerbetrieblichen Auswirkungen dieser Praxis – manchmal nur implizit, häufig explizit – auf das Controlling zurückgeführt wurden und werden. Die verhältnismäßig begrenzte Rezeption der Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung und speziell des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken ist vermutlich darauf zurückzuführen, dass eigene umfassende zeitdiagnostische Thesen entwickelt wurden. Die Anbindung dieser Thesen an relevante Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung könnte diesen, so die hier vertretene Auffassung, jedoch durchaus mehr Kraft und Pointierung sowie gerade auch mehr internationale Wirksamkeit verschaffen, die letztlich für beide Seiten fruchtbar wäre. Pfeiffer 2007 konstatiert:

„Innerhalb der aktuellen Debatten sind die Ansätze der vergleichsweise traditionsreichen englischsprachigen kritischen Accountingforschung ebenso wie ihre deutschsprachigen Adaptionen und Weiterentwicklungen ein analytischer Gewinn für eine kritische Perspektive auf die neue Dominanz betriebswirtschaftlicher Strategien und unternehmenswertorientierter Managementkonzepte in den Unternehmen. Eine gleichwertig ausgearbeitete analytische Perspektive auf diese Entwicklungen hat die deutschsprachige Industriesoziologie bislang nicht zu bieten und auch wenn sie sich mit vielen einschlägigen empirischen Phänomenen seit Jahren durchaus befasst, sind die Begrifflichkeiten des Gegenstands und die relevanten Debattenströmungen noch lange kein industriesoziologisches Allgemeingut [...]“ (Pfeiffer 2007: 249f.)

Dieser Eindruck ist dennoch im Detail noch einmal zu prüfen – gerade aufgrund der Bedeutung von Controlling in der betrieblichen Praxis. Festzustellen ist, dass die Formen und Folgen dieser Praxis offenbar umfassend thematisiert werden, ohne in

jedem Fall erkennbar ein detailliertes und realistisches Verständnis von Controllingpraxis zu haben. Die Controller als ohnehin privilegierte Angestelltengruppe werden zumeist als betriebliche Treiber von übergeordneten Entwicklungen dargestellt, die vor allem für alle anderen (außerhalb des Controllings) negative Folgen bereitzuhalten scheinen (vgl. hierzu auch Nies 2015: 100ff.).

Fassen lassen sich diese übergeordneten Entwicklungen etwa unter dem wirtschaftssoziologischen Dachbegriff der Ökonomisierung (z. B. Schimank/Volkman 2008), der (wenn man dies auf die betriebliche Umgebung begrenzt), eine inhaltliche Nähe zum arbeits- und industriesoziologischen Begriff der Vermarktlichung (z. B. Peters/Sauer 2005, Kratzer 2006, Frey/Kirschbaum 2006) aufweist. Beide Begriffe machen auf anhaltende gesellschaftliche Transformationsprozesse aufmerksam, in denen sonst mit kapitalistischer Wirtschaft und dem kapitalistischen Markt in Zusammenhang gebrachte Strukturen, Prozesse und Mechanismen sowie individuelle Orientierungen insgesamt wirkmächtiger werden, nicht nur noch einmal verstärkt innerhalb ökonomischer, sondern gerade auch im Hinblick auf nicht-ökonomische Bereiche (vgl. z. B. Schimank/Volkman 2008: 382). Auf der Ebene der Handelnden impliziert der Begriff im Sinne einer umfassenden Selbstökonomisierung damit etwa die Ausrichtung der gesamten Lebensführung auf die Erfordernisse des Marktes, zum Beispiel durch entsprechendes Zeit- und Bildungsmanagement. Auch mit Blick auf betriebliche Zusammenhänge und den Faktor Arbeit – hier sogar noch einmal verstärkt – sind damit eine ungefederte Kopplung der Arbeit an Marktbedarfe und ihre Erfolge, aber auch Risiken und Unwägbarkeiten gemeint, die den Arbeitnehmer nun sehr viel direkter treffen und ihn in gewisser Weise zu einer Neuausrichtung seiner Arbeitspraktiken und Anpassung an die auch in betriebliche Strategien eingeschriebene Entwicklungen zwingen (vgl. Pongratz/Voß 2004: 129ff.). Im Hinblick auf innerbetriebliche Zusammenhänge und Organisation sind äußerst relevante Thesen etwa zur indirekten Steuerung (z. B. Peters/Sauer 2005, 2006) entwickelt worden. Die Formen dieser Entwicklungen auf der Ebene der Handelnden aus einer subjektorientierten Perspektive heraus sind im „nicht nur in

der subjektorientierten Arbeits- und Industriesoziologie, aber dort zentral begründet[en]“ (Huchler/Voß/Wehrich 2007: 22) Konzept der Entgrenzung (u. a. Voß 1998, Kratzer/Döhl/Sauer 1998, Döhl/Kratzer/Sauer 2000, Minssen 2000 u. 2007, Kratzer 2003, Gottschall/Voß 2005, Peters/Sauer 2005, Huchler/Voß/Wehrich 2007, Handrich/Koch-Falkenberg/Voß 2016) sowie als Folge dessen „eine hoch ambivalente und höchst folgenreiche erweiterte Nutzung von Subjektivität“ (Huchler/Voß/Wehrich 2007: 23) als Subjektivierung von Arbeit (u. a. Moldaschl/Voß 2002, Kleemann/Matuschek/Voß 2003, Voß/Weiß 2005, Huchler/Voß/Wehrich 2007) herausgearbeitet worden. Diese zeitdiagnostischen Thesen nehmen, wie noch detaillierter zu erläutern ist, auch immer wieder Bezug zum Wirken und der spezifischen Rolle des betrieblichen Controllings (vgl. auch Pfeiffer 2007: 255f.). Doch nicht das Controlling oder die Controller und ihre Rolle in betrieblichen Zusammenhängen stehen im Mittelpunkt dieser Arbeit, sondern – wenn es speziell um Controller geht – dann, weil diese ebenfalls Handelnde einer betrieblich organisierten, kalkulativen Praxis sind, die – so die nicht ganz neue Annahme – nicht nur innerhalb des Controllings, sondern eben auch deutlich über die Grenzen des Controllings hinaus stattfindet. Es sind also diese gesamte Praxis und alle ihre Handelnden, die es zu untersuchen gilt.

Aufgrund der theoretischen Breite des geplanten Ansatzes und der Übertragung des daraus entwickelten Rahmens auf eine empirische Untersuchung in deutschen Industriekonzernen ist auf die nicht immer in gleicher Weise umsetzbare theoretische Tiefe innerhalb dieser Monografie hinzuweisen.

Zu den vorangegangenen, noch rudimentären Vorüberlegungen kommen auch immer wieder persönliche Erfahrungen aus einer fast zehnjährigen Tätigkeit im Controlling eines führenden global tätigen deutschen Industriekonzerns hinzu, die ebenfalls Einfluss auf das in dieser Arbeit zum Ausdruck kommende praktische Verständnis hat. Dieses und die vertretene Forschungsperspektive Münchner subjektorientierter Soziologie wirkten wesentlich auf die Entwicklung der *zentralen*

Ziele ein. Im Rahmen dieser zentralen Ziele soll untersucht werden, in welchem Maße die Machtwirkungen des Controllings in der Praxis ausgewählter Betriebsfälle tatsächlich ungebrochen zum Tragen kommen, wie sich die Handelnden mit den Bedingungen ihrer kalkulativen Praxis konkret und im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit auseinandersetzen und über diese ihre spezifische Subjektivität – nicht nur in deterministischer Weise als Anpassungsleistung an diese Bedingungen – einbringen bzw. entwickeln. In dieser Betrachtung geht es daher insbesondere auch um die konkreten Inhalte dieser Auseinandersetzung und möglicherweise kritischen Perspektiven, die die Handelnden hierbei einbringen bzw. aus den spezifischen Bedingungen ihrer kalkulativen Praxis ableiten und entwickeln.

Die sich daraus ableitenden *zentralen Forschungsfragen* lauten:

- Was verstehen die befragten Handelnden unter ihrer Kalkulationsarbeit?
- Setzen sich die Bedingungen kalkulativer Praxis in der Realität der betrachteten Unternehmen tatsächlich ungebrochen und in deterministischer Weise durch?
- Welche tatsächliche Rolle kommt dem Controlling bzw. den Controllern in der konkreten Unternehmenspraxis zu?
- Welche Problematiken und Widersprüche nehmen die befragten Handelnden wahr und wie gehen sie mit diesen um?

In der Verfolgung der benannten Ziele dieser Arbeit und der Beantwortung der zentralen Forschungsfragen wird auch der Beitrag dieser Arbeit zur aktuellen Debatte gesehen.

Die Arbeit gliedert sich in einen theoretischen Teil (*Kapitel 2*) mit vier Unterkapiteln (*Abschnitt 2.1, 2.2, 2.3, 2.4*), welche sich zunächst einmal der Auseinandersetzung mit jeweils einer der drei Disziplinen des gewählten interdisziplinären Ansatzes widmen (*Abschnitt 2.1, 2.2, 2.3*). Anschließend werden die Erkenntnisse aus den drei

Disziplinen zusammengefasst und daraus ein Verständnis von Kalkulation als Arbeit der Subjekte abgeleitet (*Abschnitt 2.4*). An den theoretischen Teil schließt sich das für diese Arbeit zentrale empirische Kapitel (3) an, welches sich in einen methodischen Teil (*Abschnitt 3.1*) und eine Darstellung der Ergebnisse aus der empirischen Untersuchung (*Abschnitt 3.2*) untergliedert. Im letzten Kapitel (4) werden die empirischen Ergebnisse übergreifend zusammengeführt und unter Berücksichtigung der theoretischen Überlegungen (*Kapitel 2*) noch einmal abschließend diskutiert.

Im Detail gestaltet sich der Aufbau der Arbeit wie folgt: Im sich direkt anschließenden theoretischen Teil (*Kapitel 2*) erfolgt zunächst eine Einführung in die grundlegende Strukturierung der recht breiten Debatte der kritischen Accounting-Forschung und speziell das Forschungsfeld kalkulativer Praktiken (*Abschnitt 2.1* bzw. im Detail *Abschnitt 2.1.1*). Im Zuge dessen sollen einerseits einige der für diese Arbeit zentralen, aus dieser Debatte stammenden Begriffe erläutert werden; andererseits geht es auch darum, anschlussfähige kritische Perspektiven im Hinblick auf die Zielstellung dieser Arbeit und ihre primär empirische Bearbeitung in einem deutschen Untersuchungskontext herauszufiltern (*Abschnitt 2.1.2* und *2.1.3*). Die relevanten Erkenntnisse aus dieser Auseinandersetzung und auch mögliche Kritikpunkte werden abschließend noch einmal zusammengefasst (*Abschnitt 2.1.4*). Die ausgewählten Konzepte und kritischen Perspektiven sind dann hinsichtlich ihrer Übertragbarkeit auf das deutsche Controlling zu prüfen (beginnend mit *Abschnitt 2.2*). Hier wird zunächst einmal dargelegt, wie sich das deutsche Controlling historisch entwickelt hat (*Abschnitt 2.2.1*) – zum einen, weil dies noch nicht als Allgemeinwissen gelten kann; zum anderen, weil sich im Zuge einer historischen Betrachtung möglicherweise auch Spezifika des deutschen Controllings herauskristallisieren lassen. Diese Spurensuche nach einer Besonderheit des deutschen Controllings wird dann noch einmal in einem separaten Abschnitt (*2.2.2*) unter Einbeziehung der Konzeptionen von Controlling und seiner Techniken der Kalkulation zusammengeführt und die notwendigen Schlussfolgerungen werden gezogen. Da die Controllinglehre im interdisziplinären Ansatz als eine Art Scharnier

zwischen den zwei sich als kritisch verstehenden Disziplinen dient, wird es als notwendig erachtet, auch auf die spezifische Kritikperspektive des Controllings und seine Anschlussfähigkeit an die kritischen Disziplinen einzugehen (*Abschnitt 2.2.4*). Zudem wird aus den persönlichen Erfahrungen mit der Praxis des Controllings und in diesem Sinne als Vorschau auf die empirischen Untersuchungen in einem kurz gehaltenen Exkurs (*Abschnitt 2.2.3*) die Bedeutung von SAP für die Kalkulationsarbeit (nicht nur der Controller) erläutert. Auch die wesentlichen Ergebnisse dieser Auseinandersetzungen werden mit Blick auf die Ziele der vorliegenden Arbeit abschließend kritisch beleuchtet und zusammengefasst. Dem folgt zunächst eine Darstellung zur Rezeption von Controlling und seiner Praxis in der Arbeits- und Industriosozologie und im Zuge dessen auch eine Einführung in die für diese Arbeit relevanten zeitdiagnostischen Thesen des Fachs (beginnend ab *Abschnitt 2.3*, im Detail *Abschnitt 2.3.1*). Der nachfolgende Abschnitt (*2.3.2*) setzt sich dann mit arbeits- und industriosozologischen Konzepten zur Erfassung von Arbeit und Subjektivität auseinander und begründet die Forschungsperspektive, die in der vorliegenden Arbeit expliziert wird. Die Erkenntnisse daraus werden ebenso wieder zusammengefasst und kritisch beleuchtet (*Abschnitt 2.3.3*). Im sich anschließenden Abschnitt (*2.4*) werden die für diese Arbeit zentralen theoretischen Ergebnisse aus den drei Disziplinen zusammengeführt, um einerseits die Vielfalt der verwendeten Begriffe noch einmal klar zu ordnen (*Abschnitt 2.4.1*) und andererseits darauf aufbauend den zentralen Begriff der Kalkulationsarbeit theoretisch abzugrenzen und empirisch handhabbar zu konzeptualisieren (*Abschnitt 2.4.2*). Die theoretischen Leitbegriffe und die Beziehung, in der sie im Sinne der vorliegenden Arbeit zueinanderstehen sollen, werden im Anschluss daran abschließend zu einem kohärenten Rahmen zusammengefasst. Zum besseren Verständnis werden insbesondere die Leitbegriffe zusätzlich in einer Übersicht visualisiert (*Abschnitt 2.4.3*).

Der theoretischen Rahmensetzung folgt das für diese Arbeit zentrale empirische Kapitel (*Kapitel 3*). Dieses beginnt zunächst mit einer Darstellung der gewählten qualitativen Methodik der Untersuchung (*Abschnitt 3.1*) – im Wesentlichen in Bezug

auf das Design der Untersuchung, Erhebungskontext, Zielgruppe und Auswertungsmethode. Zusätzlich wird aufgrund des erwähnten persönlichen Erfahrungshintergrunds und der Eingebundenheit in ähnliche organisationale Zusammenhänge wie sie untersucht werden sollen, die Forscherinnensubjektivität notwendigerweise reflektiert. An den Methodikteil schließt sich die Darstellung der empirischen Ergebnisse an (*Abschnitt 3.2*). Diese basieren auf der Erhebung qualitativer Daten in vier unterschiedlichen führenden deutschen Industriekonzernen. Diese Konzerne werden jeweils zunächst anhand eines anonymisierten Unternehmensprofils vorgestellt. Die tatsächliche Ausgestaltung ihrer spezifischen kalkulativen Praxis wird aus Sicht ihrer Beschäftigten (Befragte) rekonstruiert, ebenso der konkrete Umgang dieser Beschäftigten mit der jeweiligen Praxis im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit. In den Blick genommen werden daher sowohl organisationale Strukturen (Ebene Organisation) als auch die handelnden Subjekte (Ebene Subjekt), denn es geht immer um die inhaltliche Auseinandersetzung der Subjekte im Verhältnis zu ihrer jeweiligen kalkulativen Praxis. Strukturen sind damit nicht im geläufigen Sinne des Wortes zu verstehen, da hier zwischen den intentionalen Strukturen verschriftlichter Organisationstabellen und der tatsächlichen Wahrnehmung durch die Handelnden unterschieden wird und diese darum aus einer subjektorientierten Perspektive heraus beschrieben werden. Die Herleitung und Darlegung der empirischen Ergebnisse erfolgt für jeden der vier Betriebsfälle in identischer Art und Weise. Ausgehend von den Erläuterungen der Befragten zu den sie unmittelbar betreffenden internen Strukturen der kalkulativen Steuerung in ihrem Konzern und im zweiten Schritt den Bedeutungen, die sie dabei diesen Strukturen und Kalkulation im Besonderen zuweisen, wird im dritten Schritt abgeleitet, wo spezifische Formen von Kalkulation in diesem Konzern verortet sind. Hieraus lässt sich unter anderem darauf schließen, welche Rolle das Controlling tatsächlich in der kalkulativen Steuerung dieses Konzerns übernommen hat. Die Ergebnisse dieser drei Schritte werden anschließend in einer Beschreibung der organisationalen Ebene – als kalkulative Organisation bezeichnet – verdichtet. Dem schließt sich die Betrachtung der Ebene der handelnden Subjekte an, d. h. ihr jeweils

individueller Umgang, ihre Handlungsstrategien und Überlegungen im Zusammenhang mit der zuvor beschriebenen organisationalen Ebene.

Im darauffolgenden Kapitel (*Kapitel 4*) werden die mit den weiter oben als zentral formulierten Fragen dieser Arbeit im Zusammenhang stehenden wesentlichen empirischen Ergebnisse für die betrachteten Betriebsfälle übergreifend zusammengefasst und mit Rückblick auf die theoretischen Überlegungen in Bezug auf die zentralen Ergebnisse noch einmal diskutiert.

Dem schließt sich als letzter Abschnitt (*Kapitel 5*) ein die Arbeit abschließender Ausblick an.

2. Theoretische Rahmung

Im Folgenden soll die Arbeit in den Stand der Forschung eingeordnet werden und die hier vertretene Perspektive auf den zentralen Forschungsgegenstand, also die eigene Positionierung im Forschungsfeld, theoretisch konkretisiert werden. Im Zuge dessen ist es auch die Aufgabe des theoretischen Rahmens die im Zusammenhang mit dieser Positionierung notwendigen Begriffe in ihrer Beziehung zueinander teils herauszuarbeiten, teils zu entwickeln und letztlich zu ordnen.

Zur Einordnung in den Stand der Forschung ist noch anzumerken, dass nicht die komplette Bandbreite an internationaler Accounting- und Controllingforschung Berücksichtigung finden konnte. Angeknüpft wird an dem, was aktuell mit Bezug zum Schwerpunkt dieser Arbeit in der deutschen Forschungslandschaft einerseits erarbeitet wurde und andererseits an internationaler Forschung entweder bereits rezipiert wurde oder besonders anschlussfähig ist, sodass neben diesen Ergebnissen und Ableitungen der deutschen Forschung vorrangig an die in der internationalen Diskussion hinsichtlich Anzahl an Publikationen und Bedeutung dominierende angelsächsische Accounting-Forschung (vgl. hierzu der Artikel von Hopper/Bui 2016) sowie zusätzlich US-amerikanische Arbeiten in diesem Bereich und ergänzend Forschungsbeiträge aus anderen Ländern und Regionen, die in den relevanten einschlägigen Fachjournalen¹ veröffentlicht wurden, angeschlossen wird.

Das vorliegende Kapitel (2) gliedert sich in drei Abschnitte der ausgewählten Disziplinen des interdisziplinären Ansatzes. Aufgrund der Dichte und Vielfalt an für den vorliegenden Gegenstand relevanten theoretischen Ergebnissen und Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung (*Abschnitt 2.1*) wird mit diesem begonnen. Im Anschluss (*Abschnitt 2.2*) werden diese vergleichend der (deutschen) Controllingforschung und -lehre gegenübergestellt und erfahren hierbei im Hinblick auf die spätere empirische Untersuchung in deutschen Industriekonzernen eine erste Anbindung und Kontextualisierung. Dies wird im interdisziplinären Ansatz (*Abschnitt 2.3*) durch die Vorstellung arbeits- und industriesoziologischer Thesen und

¹ siehe hierzu das Zeitschriften-Ranking im Beitrag von Henning-Thurau/Walsh/Schrader 2004

ihre spezifische Verarbeitung von Controlling und dessen Praxis ergänzt. Wesentlich sind in diesem Zusammenhang auch, wie einleitend erwähnt, die Implikationen subjektorientierter Forschung innerhalb der Arbeits- und Industriosozologie für den vorliegenden Forschungsgegenstand und seine spätere praktische Untersuchung auf Basis empirischer Daten. Aus den Kernergebnissen des interdisziplinären Ansatzes werden im letzten Schritt (*Abschnitt 2.4*) die zentralen und in den Disziplinen bereits etablierten Begriffe in ihrem Verhältnis zueinander zusammengefasst und anschließend der Begriff der Kalkulationsarbeit in Abgrenzung zu den etablierten, theoretischen Begriffen konzeptualisiert. Die theoretische Rahmung schließt mit einer Zusammenfassung der wesentlichen theoretischen Positionen sowie einer Überleitung zur empirischen Untersuchung ab.

2.1 Die kritische Accounting-Forschung: (Management) Accounting und die kalkulativen Praktiken

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist, wie einleitend dargelegt, eine vom Accounting bzw. Controlling ausgehende, aber nicht auf dieses begrenzte spezifische kalkulative Praxis in ausgewählten Betriebsfällen. Im Zentrum steht jedoch nicht eine solche Praxis. Zentraler Gegenstand sind vielmehr die Beschäftigten und ihr subjektiver Umgang mit dieser Praxis in Form ihrer Kalkulationsarbeit. Dem hier noch ohne jede weitere Erläuterung in den Raum gestellten Begriff der Kalkulationsarbeit soll sich im Zuge der nachfolgenden theoretischen Auseinandersetzungen wie in der Abschnittsübersicht vorgestellt schrittweise angenähert werden.

Aufgabe dieses Abschnitts ist eine Einführung in das Forschungsfeld der internationalen, angelsächsisch dominierten Accounting-Forschung sowie die Vorstellung zentraler und für diese Arbeit relevanter Begriffe, Konzepte und Thesen. Hierfür kann auf einen breiten Forschungsfundus der Accounting-Forschung² zurückgegriffen werden, insbesondere auf Forschungen im Bereich Management Accounting, welches die inhaltlich größte Schnittmenge zum deutschen Controlling aufweist, sowie im Bereich der sogenannten Calculative Practices, im Deutschen bezeichnet als kalkulative Praktiken (begriffliche Einführung siehe *Abschnitt 2.1.1*). Mangels einer ähnlich breiten originär deutschen Quellenlage werden die theoretischen Positionen perspektivisch aus diesem Grund vorerst aus denen der Accounting-Forschung entwickelt. Daraus ergibt sich wiederum zwangsweise, dass zunächst mit Begrifflichkeiten wie Accounting, Management Accounting und kalkulative Praktiken etc. gearbeitet wird. Die Vorauswahl dieser im Folgenden

²An dieser Stelle wird auf das Attribut einer „kritischen“ Accounting-Forschung vorerst verzichtet und allgemein von Accounting-Forschung gesprochen. Denn erst im *Abschnitt 2.1.2 Herkunft etablierter und Entwicklung neuer kritischer Perspektiven der Accounting-Forschung* werden die verschiedenen Perspektiven der Accounting-Forschung dargelegt und aufgezeigt, wie sich die kritische Accounting-Forschung hierin einordnet.

erläuterten Begriffe, Thesen und Konzepte der Accounting-Forschung folgt dem Gegenstand dieser Arbeit und ist auf diesen notwendigerweise inhaltlich begrenzt. Im Anschluss an die begriffliche Klärung wird auf die Auseinandersetzung mit diesen Begriffen in Form von etablierten und neuen Perspektiven der Accounting-Forschung Bezug genommen (*Abschnitte 2.1.2 und 2.1.3*). Dabei soll auch ein in Teilen historisch-evolutionärer Einblick in die benannten Forschungsfelder gegeben werden, im Sinne eines: „[w]hat has gone before remains important to understanding and acting in the present and anticipating and preparing for the future.“ (Gomes/Carnegie/Napier/Parker/West 2011: 399). Die für die vorliegende Arbeit relevanten Erkenntnisse sowie Kritikpunkte werden im Abschluss der Auseinandersetzungen mit den Positionen der kritischen Accounting-Forschung bzw. des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken noch einmal zusammengefasst (*Abschnitt 2.1.4*).

Im Folgenden wird festzustellen sein, dass die Abgrenzung zwischen Accounting Praxis und den kalkulativen Praktiken auch theoretisch nicht immer ganz klar gezogen wird bzw. werden kann. Ebenso ist an dieser Stelle noch einmal anzumerken, dass kein vollumfänglicher Einblick in das sehr umfangreiche Forschungsfeld gewährt werden kann. Die herangezogenen Ergebnisse sind jedoch nicht willkürlich gewählt, sondern basieren auf einer zunächst breit angelegten Analyse einschlägiger Fachjournale der Accounting-Forschung³ und schließlich der subjektiven Auswahl von als anschlussfähig erachteten Perspektiven.

2.1.1 Vom Management Accounting und den kalkulativen Praktiken: Eine in Teilen historisch-evolutionäre begriffliche Einführung

Eines soll gleich vorweggenommen werden: im Rahmen dieses Abschnitts soll ein für diese Arbeit anschlussfähiges Verständnis von Management Accounting und

³ Hierzu finden sich im methodischen Teil der empirischen Untersuchung weiterführende Hinweise.

kalkulativen Praktiken erarbeitet werden. Ein solches Verständnis soll in der Auseinandersetzung mit den in der Literatur vorgefundenen verschiedenen Perspektiven und gerade in ihrer historischen Betrachtung entwickelt werden. Aus diesem Grund werden diesem Abschnitt auch keine bereits feststehenden Definitionen vorangestellt. Da im Verlaufe der folgenden Auseinandersetzung notwendigerweise die Begriffe Management Accounting und kalkulative Praktiken bereits verwendet werden, sind diese zur ersten Orientierung wie folgt eingegrenzt:

- *Management Accounting* bedeutet mehr als nur die Funktion und spezifische Techniken der Kalkulation (Kosten, Ergebnisrechnung, Rendite), die hier gemeinhin verortet werden. In Bezug auf das Management Accounting werden die größten inhaltlichen Übereinstimmungen mit dem (deutschen) Controlling gesehen, weswegen es in dieser Arbeit als relevanter und – mit Blick auf die anderen zwei Forschungsrichtungen des interdisziplinären Ansatzes – anschlussfähiger Ausgangspunkt in der theoretischen Rahmung erachtet wird.
- *Kalkulative Praktiken* verweisen auf eine spezifische Praxis des Management Accounting, verorten diese aber nicht nur im selbigen.

Historischer Ausgangspunkt des Accounting allgemein sind der zunehmende Umgang mit Zahlen und ihre Verknüpfung in Kalkulation als ein Kennzeichen menschlicher Vergesellschaftung schlechthin (vgl. Vormbusch 2008: 87).⁴ Mit Innovationen, wie z. B. der Zeitmessung, der Navigation, der Einführung von Maßen und Gewichten, aber vor allem auch des Geldes als chartales Tausch- oder Zahlungsmittel (Weber 1980: 39), also generell der Organisation von Handel und seiner zahlenmäßigen Bewertung, drückt sich ein zunehmend sozial organisierter Gebrauch von Zahlen und ihre Verwertung in Techniken der Kalkulation aus (vgl. Vormbusch 2008: 87). Insbesondere Beachtung in der Literatur erfahren dabei die Techniken der

⁴ Vormbusch verweist hier auf die Arbeiten von Denise Schmandt-Besserat (1992) „Before Writing“ und Heinz-Dieter Hausstein (2004) „Quellen der Messkunst [...]“.

Buchführung, welche sich sehr früh als Instrument der Rechenschaft⁵ und Grundlage von Handel und Politik (vgl. ebd.) etablieren konnten. Zunächst unsystematisch und einfach, dann zunehmend komplexer hin zu dem System der doppelten Buchführung nach der italienischen Methode wie wir sie heute kennen und wie sie sich in Norditalien und der Toskana im 13. Jahrhundert in der Form vereinzelt auszubreiten begann (vgl. Soll 2014b: xiv). Es handelt sich bei der Methode der Buchführung sowohl in einfacher als auch doppelter Form also um eine sehr alte kaufmännische Technik, über die man der verfügbaren Literatur folgend einen nahezu tausendjährigen Bogen zeichnen müsste. In der Literatur scheint man sich jedoch zumeist auf die italienische Methode der doppelten Buchführung zu begrenzen. Diese Methode, die zwar nicht vom italienischen Mönch Luca Pacioli erfunden wurde, sondern auf den bereits seit dem 13. Jahrhundert kursierenden Methoden der doppelten Buchführung (einfachere Systeme sind bereits deutlich früher auszumachen) basierte,⁶ wurde aber von ihm erstmals in einer Form verschriftlicht und veröffentlicht, dass sie einer größeren Allgemeinheit zugänglich gemacht werden konnte (vgl. ebd.: 54).⁷ 1494 veröffentlichte er seine „Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita“ (nachfolgend bezeichnet als: Summa), eine mathematische Abhandlung, die auch eine ausführliche und in einfacher Sprache verfasste Anleitung zur Methode der doppelten Buchführung als ein für Pacioli notwendiges irdisches, mathematisches Instrument zur Organisation des täglichen Lebens einer sonst göttlichen Sprache der Mathematik enthält (vgl. ebd.: 48f.). In seinem Widmungsbrief zur Summa soll Pacioli geschrieben haben: „Möge dich die heimatliche Volkssprache nicht verletzen, denn ich werde umso mehr Nutzen bringen, je größer die Zahl der Leser sein wird [...]“ (Luca Pacioli zitiert in: Hoffmann 1993: 3). Paciolis Werk selbst war aufgrund der Umstände seiner

⁵ Eine umfassende Einführung hierzu findet sich bei Soll (2014) „The Reckoning. Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations.“

⁶ Es ist jedoch auch an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass die Methode der doppelten Buchführung auch nicht in Italien bzw. von Italienern entwickelt wurde. Einfachere Methoden der Buchführung scheinen noch deutlich weiter zurück verfolgbar zu sein, wie man den Forschungen von Denise Schmandt-Besserat 1992 entnehmen kann.

⁷ Zu diesem Zeitpunkt waren bereits Anleitungen zur Methode der doppelten Buchführung vorhanden allerdings nur unveröffentlichte, private Versionen. (vgl. hierzu Soll 2014b: 54)

Zeit, dem sich abzeichnenden Untergang des italienischen Handels, bedingt auch durch die Invasion Frankreichs und Spaniens in Italien,⁸ nicht sonderlich erfolgreich. Aber die Summa ist – und darin liegt wohl die eigentliche Bedeutung Paciolis – seitdem und bis heute Ansatzpunkt für Anleitungen zur Methode der doppelten Buchführung. An dieser Stelle ist jedoch ganz grundlegend die Frage: worin liegt die Bedeutung der doppelten Buchführung für die vorliegende Arbeit mit Blick auf das (Management-)Accounting. Es gibt eine Tendenz, Accounting in seiner frühen Phase mit der doppelten Buchführung gleichzusetzen. Als Beispiel: A. C. Littleton, 1905 Inhaber des ersten Accounting Lehrstuhls in den USA und Verfasser der vermutlich einflussreichsten Studie zur Geschichte des Accounting⁹, datiert die erste Phase des Accounting und damit seine Anfänge ebenfalls auf 1300, d. h. zu der Zeit als sich in Europa umfassende Systeme der doppelten Buchführung herausgebildet hatten und den nationalen aber vor allem auch international agierenden Händlern¹⁰ halfen, den Überblick über die Vielzahl ihrer Handelsflüsse, über das was sie schuldeten oder ihnen geschuldet wurde, zu behalten. Die zweite Phase wird laut Littleton etwa um 1800 mit der Verlagerung der bis dahin zwar systematischen aber noch nicht eindeutig verorteten Methode der doppelten Buchführung in die Unternehmen als Accounting eingeläutet. Dies beschreibt er wie folgt:

„[...] the nineteenth century saw bookkeeping (a mere method of systematically recording exchanges) expanded into accounting (a means of giving business management an effective control over its affairs).“ (Littleton 1966 [1933]: 360)

Unter anderem von bedeutenden Accounting Historikern, wie beispielsweise Littleton, und der umfassenden Rezeption ihrer Werke, entstammt (im

⁸ Für einen Überblick der Zusammenhänge soll hier nur auf Soll (2014) verwiesen werden, der dies in „The Reckoning [...]“ eingehend darlegt und in einen größeren geschichtlichen Zusammenhang einordnet.

⁹ Die Studie wurde unter dem Titel „Accounting Evolution to 1900“ erstmals 1933 veröffentlicht. Hierzu sei zusätzlich angemerkt, dass Littleton zwar einen umfangreichen historischen Einblick in die Herausbildung des Accounting bietet, er fokussiert sich hierbei jedoch auf die Entwicklung der Techniken des Accounting und untersucht nicht die strukturellen und sozialen Determinanten von Accounting.

¹⁰ Teils waren dies nicht nur einfach Händler im Sinne von Einzelpersonen, sondern ganze Clans oder Dynastien, wenn man mit Blick auf diese Arbeit an die Familien der Medici insbesondere des 13. bis fast 16. Jahrhunderts oder der Fugger des insbesondere 15. und 16. Jahrhunderts denkt.

internationalen und interdisziplinären Forschungskontext betrachtet) einerseits die überwiegende Auffassung, dass Accounting zunächst einmal doppelte Buchführung bedeutet. Andererseits ist dies die Basis für weitere Ableitungen, wie etwa, dass der Wandel von der doppelten Buchführung zum Accounting im Gefolge der vorindustriellen und industriellen Revolution und damit einer Bedeutungsverlagerung vom Handel zur Produktion zu verstehen ist und die Herausbildung von kalkulativen Praktiken, die dem Management Accounting zugeordnet werden, damit vor allem ab 1870 zu verorten sind (vgl. Boyns/Edwards 2013: 275). Während die Technik der doppelten Buchführung sehr gut geeignet scheint, um wie oben bereits festgehalten einfache Handelsaktivitäten darzustellen (Warenflüsse, Zu- und Abgänge, etc.) und ihr Aufkommen damit mit deren Entstehen zu verbinden, gilt dies nicht für eine komplexeres wirtschaftliches Unterfangen, welches neben dem Handel bzw. Absatz auch die eigene industrielle Produktion – zeitlich verortet im Gefolge der industriellen Revolution – inkludiert. Boyns und Edwards 2013 argumentieren dagegen in ihrer Historie zur Entwicklung des Management Accounting in Großbritannien, dass mit Blick auf die Quellenlage die einseitig anmutende Fokussierung der (doppelten) Buchführung als früheste Accounting-Praktik und vor allem als Basis für die Herausbildung von Management Accounting-Praktiken aus ihrer Sicht nicht angemessen ist. Sie konstatieren: „[T]he need for planning business development, for example, has always existed; budgetary control was simply the twentieth-century practical manifestation of that concept.“ (Boyns/Edwards 2013: 282). Management Accounting, welches sie ökonomisch-rationalistisch orientiert als „the use of accounting information for the purpose of assisting management in carrying out its numerous functions“ (ebd.: 278) definieren, ließe sich auf Basis ihrer Recherchen mindestens bis in das späte Mittelalter zurückverfolgen (ebd.). Ferner schreiben sie:

„Given the orientation of these works [...] [gemeint ist die Fachliteratur zur Historie des Management Accounting, die Boyns und Edwards an anderer Stelle aufführen, z. B. Littleton 1933, Edwards 1937, Solomons 1952, Garner 1954, Pollard 1965; P. B.], it is surprising that early historians of cost calculation placed emphasis on post-1870 events.

Research findings reported by the economic historian Pollard (1965), who concluded that the development of accounting for managerial purposes could not be attributed to the industrial revolution, did nothing to encourage future researchers to extend their study further into the past. Subsequent writers build significantly on the work of the pioneer historians but failed to question their assessments, preferring to focus either on later developments or on more specific issues.“ (ebd.: 275)¹¹

Boyns und Edwards weiten hier und auch in ihren früheren Forschungen die Perspektive dafür, dass auch Management Accounting-Praktiken bereits früh zum Einsatz kamen. Sie stellen in ihren Analysen, z. B. um Daniel Hechstetter, den Manager einer englischen Kupferanlage, ein „fairly clear understanding of differential cost behavior“ (Edwards/Hammersley/Newell 1990: 71)¹² fest ebenso wie dies durch andere Autoren beispielsweise auch für den Porzellanmanufaktur Josiah Wedgwood¹³ herausgearbeitet wurde (vgl. Miller/Napier 1993: 638). Waren es also eher die Techniken des Management Accounting, wie Kostenrechnung, anstatt der doppelten Buchführung? Oder beides? Diese Anmerkungen könnten auch als allzu simple Gegenbeispiele zur insbesondere Sombart'schen und mit Einschränkung auch der Weber'schen These um die Bedeutung der doppelten Buchführung in der Genese des Kapitalismus gedeutet werden (vgl. ebd.). Dies würde bekannte Kritiker in diesem Bereich, wie etwa Yamey 1948¹⁴, grundsätzlich bestätigen, aber im Prinzip primär die Perspektive dafür weiten, was dann ebenfalls unter Accounting zu zählen ist (vgl. ebd.: 645). Doch es geht differenzierter, wie Miller und Napier 1993 in ihrer

¹¹ Auch Hoskin/Macve 2000: 98 stellen dies bereits infrage.

¹² An dieser Studie war Boyns nicht beteiligt, sodass das „Sie“ am Anfang des Satzes lediglich auf Edwards et al. verweisen kann; Edwards und Boyns explizieren diese hier exemplarisch angeführte Sichtweise aber auch in ihren gemeinsamen Studien, z. B. Edwards/Boyns 1992 oder Boyns/Edwards 2013.

¹³ Ein vielbeachtetes Forschungsobjekt, welches aufgrund einer breiten Rezeption und daher guten Quellenlage auch in dieser Arbeit an der einen oder anderen Stelle Beachtung finden wird. Für Details um die Person Wedgwood und seine Bedeutung innerhalb der Accounting-Forschung sei vor allem auf den Beitrag von McKendrick 1970 verwiesen.

¹⁴ Yamey 1948 argumentiert, dass die doppelte Buchführung von seinen Recherchen historischen Materials betrachtet, weitestgehend dazu verwendet wurde, einen inventarischen Überblick über den Besitz zu erlangen und kein irgendwie tiefergehendes Verständnis über Verluste oder Profit (vgl. Yamey 1948: 108ff.). Winjum (eigentlich ausgebildeter Accountant und zwischendurch Assistant Professor of Accounting an der University of Michigan) 1971 und vor allem 1972 kommt auf Basis der gleichen Daten zu einer lesenswerten Auffassung, die zwischen Sombarts Annahmen und Yameys vergleichsweise radikaler Gegendarstellung vermittelt.

genealogischen Perspektive auf Accounting bzw. kalkulative Praktiken aufzeigen, indem sie zunächst einmal konstatieren:

„There has been an elevation of double-entry bookkeeping to the central objective of analysis, and the meanings with which diverse calculative practices have been endowed have received little attention.“ (Miller/Napier 1993: 634)

Dies führen die Autoren im Wesentlichen auf die Relevanzsetzungen bei Sombart und Weber zurück und stellen im Ergebnis ihrer Analyse fest (vgl. ebd.: 634ff.):

„Even if such statements have been strongly contested ever since [...], their force lies in the constitutive role accorded to double-entry bookkeeping in the organization and operation of economic life. No longer would bookkeeping be relegated to the margins of history, now it was placed at centre stage. Double-entry bookkeeping had been identified as the pre-eminent form of calculation.“ (ebd.: 636)

Und ferner:

„Firstly, accounting is made equivalent to double-entry bookkeeping. [...] Secondly, bookkeeping is decoupled from calculation. [...] Thirdly, and more generally, little consideration is given to the meanings attached to particular calculations.“ (ebd.: 637f.)

In ihrer – im Rahmen dieses spezifischen Beitrags– kurzen Analyse von Weber und Sombart verweisen auch sie darauf, was Vormbusch 2012 im Detail herausarbeitet, nämlich dass vorrangig Sombart die doppelte Buchführung als die Technik etabliert, der die Scharnierfunktion in der Genese des modernen Kapitalismus zuzurechnen ist, sowie – und dies ist ebenso zentral – die Schaffung einer Motivlage für kapitalistisch-orientiertes Handeln, „als generatives Moment der Durchsetzung von Erwerbsidee und ökonomischen Rationalismus“ (Vormbusch 2012: 219).¹⁵

¹⁵ vgl. hierzu W. Sombart (1902) „Der moderne Kapitalismus, Bd. 1 - Die Genesis des Kapitalismus“ bzw. auch die für die vorliegende Forschungsarbeit relevante Rezeption Sombarts bei Vormbusch (2012) „Die Herrschaft der Zahlen. Zur Kalkulation des Sozialen in der kapitalistischen Moderne.“

Demgegenüber war Weber zunächst einmal allgemeiner damit befasst, inwiefern verschiedene Formen von Kalkulation in einer Wirtschaft und Gesellschaft umfassenden Prozess der Rationalisierung (vgl. hierzu die Ausführungen von Weber 1980: 44ff.) involviert sind (vgl. hierzu auch Miller/Napier 1993: 635ff.). Indem er Geld als das „vollkommenste“ wirtschaftliche Rechnungsmittel, d. h. das „formal rationalste Mittel der Orientierung wirtschaftlichen Handelns“ (Weber 1980: 45) und Geldrechnung als „spezifisches Mittel zweckrationaler Beschaffungswirtschaft“ (ebd.) beschreibt (dieses gleichzeitig auch vom Geldgebrauch (ebd.)¹⁶ abgrenzend, was in der Literatur weniger häufig beachtet worden scheint, aber möglicherweise andere theoretische Implikationen haben könnte), eröffnet er zunächst ganz allgemein den Blick für Formen ökonomischer Kalkulation. Da er seine Überlegungen zur Rationalität des Wirtschaftens dann aber auf einer spezifischen Form von Geldrechnung, nämlich der Kapitalrechnung entwickelt (ebd.: 48ff.) – die Kapitalrechnung fußt dabei als Form einer statischen Bilanzanalyse auf den Ergebnissen der doppelten Buchführung einer kaufmännischen Periode¹⁷ – scheint dies der Ausgangspunkt für die Deutung der Kapitalrechnung bzw. doppelten Buchführung, dessen Teil sie ja ist, als bedeutsamstes Instrument in der Herausbildung der modernen, kapitalistischen Unternehmung zu sein. Dies hat Weber möglicherweise nur indirekt befeuert.¹⁸ Im Grunde genommen, so stellt es auch Vormbusch 2012 an späterer Stelle heraus, lässt auch Sombart die Frage unbeantwortet – Vormbusch spricht dabei von einem „bewusst“ unbeantwortet – „ob die Buchführung Wirkung oder Bedingung des entstehenden Kapitalismus

¹⁶ Dies hätte in Verbindung mit den Überlegungen von in Simmels (2009 [1907]) „Philosophie des Geldes“ explizierten Individuationsprozessen zu möglicherweise anderen Interpretationen führen können.

¹⁷ Dies gibt Auskunft über Mittelherkunft und Mittelverwendung und ist Ausgangspunkt für die dynamische Bilanzanalyse – eine, wenn man es so unter heutigen Gesichtspunkten zuordnen mag, Technik des Controllings, in Form der Kapitalflussrechnung bzw. Cashflow-Rechnung. Die Cashflow-Rechnung betrachtet Mittelherkunft und Mittelverwendung dann nicht statisch im Lichte des Abschlusses einer spezifischen kaufmännischen Periode, sondern dynamisch über Perioden hinweg. Schon hieraus müsste sich theoretisch die Frage nach einem „what counts as accounting“, wie sie Miller und Napier 1993 stellen, ergeben.

¹⁸ Hinweise darauf, dass Weber direkt die doppelte Buchführung herausstellte oder mit Kapitalrechnung auf eine spezifische Technik verweisen wollte, hat sich in der zugegebenermaßen begrenzten Lektüre ausgewählter Kapitel innerhalb von „Wirtschaft und Gesellschaft“ so nicht gezeigt. Eine allgemeinere Interpretation seiner Ausführungen ist möglich (vgl. hierzu auch wiederholt die Ausführungen von Miller/Napier 1993: 635ff.).

darstellt [...] und geht stattdessen von einer wechselseitigen Bedingtheit aus“ (Vormbusch 2012: 219f.). Dazu folgendes auch von Vormbusch 2012 angeführtes Zitat Sombarts:

„Man kann schlechthin Kapitalismus ohne doppelte Buchführung nicht denken: sie verhalten sich wie Form und Inhalt zueinander. Und man kann im Zweifel sein, ob sich der Kapitalismus in der doppelten Buchführung ein Werkzeug, um seine Kräfte zu betätigen, geschaffen oder ob die doppelte Buchführung erst den Kapitalismus aus ihrem Geiste geboren hat.“ (Sombart 1987 [1916]: 118)

Ausgehend davon hat diese Verbindung zwischen der Herausbildung des Kapitalismus und der doppelten Buchführung ab der Phase der Industrialisierung zahlreiche andere Autoren, unter ihnen die Gründer moderner ökonomischer Theorien¹⁹ bzw. Sozialtheorien wiederholt bewegt. An dieser Stelle sei angemerkt: die Arbeiten von Sombart und Weber haben zu Recht nicht an ihrer Bedeutsamkeit eingebüßt und sind in Bezug auf die Deutungen, die sie vornehmen und vor allem die Möglichkeiten der Interpretation, die sie aufzeigen, wegweisend. Dennoch bringt andersherum die Übertragung heutiger Bedeutungen auf historische Arbeiten auch immer viele Schwierigkeiten für gegenwärtige Forschungen mit sich, indem sie fortgesetzt auch ein Zurückgehen auf mögliche Ursprünge einfordert, die, wenn man sich die historischen Arbeiten und ihre immer neuen Beispiele noch früherer und noch differenterer Accounting-Praktiken anschaut, immer mühsamer festzumachen und auch durch puren Fleiß kaum noch aufzuarbeiten sind²⁰. Hinzu kommt, dass die

¹⁹ z. B. Adam Smith (1776) in „Wohlstand der Nationen“, mit Blick vorrangig auf die englische Nationalökonomie oder Joseph Schumpeter (1911) für den deutschsprachigen Raum in „Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung“, worin er allerdings auch die Abschottung der Ökonomie von anderen Sozialwissenschaften einleitet.

²⁰ Vor allem, wenn der Fokus solcher Arbeiten eigentlich keine Accountinghistorie ist. Vor diesem Hintergrund ist die in der deutschen Soziologie festgestellte forschersche Abstinenz seit Weber und Sombart nicht nur negativ zu bewerten, sondern auch fruchtbar deutbar, da sie einen distanzierten Blickwinkel auf die eigentliche Essenz der Sombart'schen und Weber'schen Thesen zu werfen helfen kann. Dazu ist natürlich zunächst noch einmal eine Rezeption und eingehende Interpretation ihrer Werke im gegenwärtigen Kontext notwendig, wie dies Vormbusch 2012 für Sombart unternimmt, was jedoch oft genug unterlassen wird. Doch im nächsten Schritt sollten nicht nur weitere direkte Anschlüsse gefordert werden, sondern die Essenz dessen und die Perspektiven, worauf diese Arbeiten verweisen, herausgearbeitet werden.

historischen Überleitungen von der doppelten Buchführung oder den Kostenrechnungspraktiken auf heutige Management Accounting-Praktiken nicht zweifelsfrei und eindeutig herzustellen sind. Die Herausbildung von Management Accounting und der kalkulativen Praktiken sollte aus diesem Grund möglicherweise nicht uneingeschränkt im Gefolge der doppelten Buchführung interpretiert werden. Insbesondere mit Blick auf die kalkulativen Praktiken werden diese zwar nicht als ahistorisch verstanden, sodass zunächst einmal eine historische Betrachtung der Kontexte, in denen verschiedene Kalkulationstechniken bzw. kalkulative Praktiken im Allgemeinen entstanden und in denen sich auch die Accounting-Forschung bzw. mindestens ein Grundverständnis davon entwickelte, durchaus hilfreich in der Interpretation gegenwärtiger Kontexte ist. Was man von Weber und seinem Konzept von Rationalität bzw. dem Prozess der Rationalisierung lernen kann, ist den sozialen Kontext einzubeziehen, der dazu führt, dass Kalkulationstechniken und kalkulativen Praktiken insgesamt spezifische oder sogar höherrangige Bedeutungen zugeordnet werden.

Die doppelte Buchführung ist heute eine äußerst spezialisierte Accounting-Technik mit recht fester organisationaler Verortung in betrieblichen Zusammenhängen. Demgegenüber können die kalkulative Praxis des Management Accounting und ihre spezifischen kalkulativen Praktiken unter anderem aufgrund ihrer Bedeutung als Managementtechnik (z. B. in der britischen, in der US-amerikanischen Accounting- und auch in der deutschen Controllingliteratur) sehr breit und tendenziell sogar eher an vielen Stellen in Unternehmen lokalisiert werden.

Wie bereits weiter oben erwähnt, gehen Boyns und Edwards 2013 in ihrer Studie davon aus, dass Accounting-Praktiken bereits deutlich weiter in der Historie zurück zur Anwendung gekommen sein müssen; sie weisen aber ebenso darauf hin, dass deren Aufkommen mehrheitlich in den letzten Jahrzehnten des 19. Jahrhunderts eingeordnet wird. Auch wenn unsere heutigen Deutungen um Rationalität, Effizienz oder um einen Kostenbegriff anders sein mögen als zum Ende des 19. Jahrhunderts, kann auf Basis der Forschungen von Weber, Sombart und auch Simmel zumindest

ein in Grundzügen ähnliches Verständnis in der Gegenwart angenommen werden (vgl. hierzu auch Miller/Napier 1993: 638). Relevant ist dieser Zeitpunkt auch, da es ab diesem zu einer Institutionalisierung im Sinne einer Professionalisierung dieser Praktiken und einhergehend einer Entwicklung einer eigenen Terminologie kommt. Grundsätzlich kann eine Historie des Management Accounting für den angelsächsischen und US-amerikanischen Raum, auf deren Arbeiten in der Accounting-Forschung im Wesentlichen Bezug genommen wird, nicht vereinheitlicht werden. Während Boyns und Edwards 2013 die Herausbildung des Management Accounting für den angelsächsischen Raum eher als eine Geschichte von „continuity and change“ (Boyns/Edwards 2013: 276) beschreiben, verweisen Johnson und Kaplan 1987 bereits im Titel ihrer Veröffentlichung auf „rise and fall“²¹ des US-amerikanischen Management Accounting. Die Herausbildung des Management Accounting – gemeint sind hier nicht die Kalkulationstechniken, die diesem zugeordnet werden, oder die kalkulative Praxis, die sie begründen, sondern die Funktion – wird im Allgemeinen auf Praktiken der Kostenrechnung zurückgeführt, begreift man die Funktion zunächst einfach nur als „Ort“ der Sammlung verschiedener Techniken von Kalkulation.²² Die damit verbundenen Techniken, wie etwa die kalkulatorische Ermittlung von Standardkosten (vgl. ebd.: 111), entstanden dabei vermehrt in einer Zeit, in der eine generelle planerische Ausrichtung, wie sie sowohl Sombart als auch Weber differenziert im Rahmen ihrer Thesen zum Aufkommen des kapitalistischen Geistes ihrer Zeit beschreiben²³, an

²¹ Der volle Titel lautet: „Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting“; siehe hierzu auch die kurzen Anmerkungen bei Boyns/Edwards 2013: 276ff., sowie in Teilen die Kritik von Otley 2008. Mit dem Verweis auf diesen Titel, zu dem es auch viele Kritiken gibt, wird nicht suggeriert, dass sich dieser Betrachtungsweise angeschlossen wird. Die Darstellung von Johnson und Kaplan bietet an dieser Stelle aber einen guten zusammenfassenden Überblick zum US-amerikanischen Management Accounting in Gegenüberstellung zu Boyns und Edwards Darstellungen des angelsächsischen Management Accounting. Es geht an dieser Stelle vielmehr um Ableitungen als um Darstellung eines ungeschränkt zutreffenden geschichtlichen Abrisses.

²² In der kritischen Accounting-Forschung wird unter der Funktion viel mehr als nur Techniken verstanden.

²³ Weber sieht die protestantische Ethik als Auslöser, konkret ihre mit der Bibelübersetzung Luthers für jeden Bürger verstehbaren Prämissen und Leitbilder (Weber 2009: 68f.). Durch Einführung des Begriffs der Pflichterfüllung und damit „sittliche Qualifizierung des weltlichen Berufslebens“ (Weber 2009: 70) als äußeren Ausdruck der Nächstenliebe (Weber 2009: 69) wurde, so Weber, der Weg vom traditionalistischen Geist reiner Bedarfswirtschaft (Weber 2009: 50f.) zu einem rationalistischen Geist des Kapitalismus (Weber 2009: 44) und mit ihm zur konstitutiven Bedeutung von Kalkulation

Bedeutung zu gewinnen scheint. Dies soll zwei Aspekte betonen: Einmal, dass die mit einer planerischen Ausrichtung verbundenen Techniken der Kalkulation nicht erst in dieser Zeit, d. h. während bzw. im Gefolge der industriellen Revolution eingeordnet werden können²⁴. Das heißt, dass auch ohne das Vorhandensein disruptiver Ereignisse, wie die industrielle Revolution, Inflation oder Kriege, die in der Literatur häufiger als Auslöser von sog. „accounting change“ Ereignissen diskutiert wurden und werden, spezifische Techniken von Kalkulation angewendet wurden, weil Akteure diese als bedeutsam für ihr Handeln erachteten. Exemplarisch dazu folgendes Zitat:

„In the absence of a trigger of accounting, such as the downturn in demand which encouraged Josiah Wedgwood to carry out his famous costing exercise in the 1770s, the continued employment of an existing accounting system is certainly natural, and can often be justified if it provides the information that managers think they need and which, in the past, appears to have helped the business to survive and prosper.“ (Boyns/Edwards 2013: 278f.)

Boyns und Edwards 2013 hinterfragen an diesem Punkt auch die weitverbreitete Annahme, dass Kostenkalkulation nur in wenigen großen Unternehmen angewandt wurde und schreiben hierzu: „Indeed, its use [cost calculation and the use of cost information for managerial purposes; P. B.] in large, medium and small firms is shown to have been more widespread than historians have often considered to be

(Kapitalrechnung) für die „rationale Betriebsorganisation“ und die Vergesellschaftung von Kapital geebnet (Weber 2009: 15f., Weber 1973: 344f.). Auch wenn er religiöse Handlungsmotive als Auslöser sieht, verbleibt Webers Betrachtung von Kalkulation, also Kapitalrechnung, auf die rationale Betriebsorganisation beschränkt (vgl. Vormbusch 2008a: 69), wenn er auf diese wohl auch nur exemplarisch verweist. Grundsätzlich zeigt sich die für ihn nicht zwingend leitende Bedeutung von doppelter Buchführung für die Genese des Kapitalismus. Sombarts Blick hingegen richtet sich im zweiten Band von „Der moderne Kapitalismus“ auf die Bedeutung von Kalkulation (doppelte Buchführung), sowohl für Wirtschaft als auch die Gesellschaft, da Kalkulation eben nicht nur das ökonomische Handeln, sondern auch die zugrundeliegenden Handlungsmotive verändert (Vormbusch 2007: 76f.). Mit der Einführung der doppelten Buchführung als zunächst technische Innovation der wirtschaftlichen Sphäre ist für ihn der Schritt von der Bedarfs- zur rationalen Gewinn- bzw. Erwerbsorientierung vollzogen worden, da diese durch ihre kalkulative Form und Darstellung nicht nur kapitalistisches (Gewinn-)Streben legitimiert, sondern auch Motive für das individuelle (Erwerbs-)Streben liefert (Sombart 1987: 119f.).

²⁴ Dies zeigen auch bereits die genannten personenbezogenen Beispiele und weitere, wie z. B. William Crawshaw und sein Wirken in seiner Firma Cyfarthfa Ironworks (siehe hierzu detailliert Evans 2004).

the case.“ (ebd.: 281) Natürlich sind externe Faktoren wie sie in der Literatur häufiger ins Feld geführt werden, ebenso denkbar. Etwa, dass es durch Änderungen am Markt, beispielsweise eine Verschärfung der Konkurrenzsituation oder relative Stärkung der Käufer für einzelne Produkte, notwendig wurde, Kosten nicht nur grob abzuschätzen, sondern recht genau zu bestimmen. Gleichfalls ist es möglich, dass durch den zunehmenden Einsatz der doppelten Buchführung die Professionalisierung der Kostenkalkulation durch eine entsprechend verfügbare Informationsbasis vorangetrieben wurde. An dieser Stelle halten Boyns und Edwards 2013 jedoch dagegen, dass es Hinweise darauf gibt, dass Kostenkalkulation im Einsatz war, ohne auf Informationen der doppelten Buchführung zurückzugreifen, falls kein solches System einer doppelten Buchführung etabliert war (ebd.: 278). Auch wenn aus historischen Dokumenten der vorindustriellen Periode, die Boyns und Edwards 2013 bearbeitet haben, nicht unbedingt hervorzugehen scheint, was genau aus Kostenkalkulationen geschlussfolgert wurde und inwiefern sie in Entscheidungsprozesse Eingang fanden, also aufgrund welcher angenommenen Bedeutung Kostenkalkulationen überhaupt zum Einsatz kamen, verweist dies auch aus Sicht eher ökonomisch-rationalistisch orientierter Historiker wie Boyns and Edwards in Analogie zu Sombart und Weber auf ein sehr frühes und starkes Interesse²⁵, Ressourcen auch in die Zukunft gerichtet sinnvoll zu allokatieren und den Betriebserfolg nachvollziehen und kontrollieren zu können (vgl. ebd.: 112).

Die *kritische Accounting-Forschung* sieht nun gerade darin, dass Dinge über ihre planerische Festlegung sowohl prospektiv aber auch retrospektiv kontrolliert werden

²⁵ Boyns und Edwards 2013 – mit ihrem Blick auf die britischen historischen Erfahrungen – zeigen auf, dass Accounting Historians wie Littleton, dessen Pionierleistung sie würdigen, die Entwicklung von Techniken der Kostenkalkulation bzw. Kostenrechnung eher im Anschluss an die industrielle Revolution bzw. teilweise sogar erst am Anfang des 20. Jahrhunderts (z. B. Pollard 1965) verorten (vgl. Boyns/Edwards 2013: 129f.). Für den Zeitraum bis 1870 wurden lediglich vereinzelte Entwicklungen von Kostenrechnungspraktiken und diese nur rudimentär vermerkt, jedoch kein sog. „accounting change“ (Boyns/Edwards 2013: 129ff.). Diese Sichtweise wird zwar noch recht häufig kolportiert, aber eine Vielzahl an Studien verschiedener Firmen (ein besonders bekanntes Beispiel bleibt Josiah Wedgwood) zeigen auf, dass sich Kostenrechnungspraktiken in manchen Unternehmen recht früh entwickelten (vgl. Boyns/Edwards 2013: 131), wenn auch nach heutigem Verständnis eher uneinheitlich und divers, da an den Anforderungen des jeweiligen industriellen Sektors ausgerichtet (vgl. Miller/Napier 1993: 644). Dabei scheint es jedoch noch keinen eindeutigen Hinweis auf eine positive Korrelation zwischen Firmengröße und Umfang an Kostenrechnungstechniken zu geben (Boyns/Edwards 2013: 165).

können, den Ursprung der Kontrolle von Arbeitskraft (vgl. hierzu Hopper/Armstrong 1991), d. h. Menschen durch Accounting und in Anlehnung an Foucault durch eine disziplinierende Macht (vgl. z. B. Hoskin/Macve 1994: 67ff, 2000: 91ff.) kontrollieren zu können.²⁶ Hoskin und Macve 2000 formulieren entsprechend:

„Accounting began to become newly disciplinary [...] as it was extended from being an accounting for objects or the best use of objects to a concomitant accounting for human performance, including a new kind of decision making concerned with the best joint use of human and physical assets within a defined organizational structure of accountability.“
(Hoskin/Macve 2000: 95)

Die Vertreter der kritischen Accounting-Forschung beschreiben Management Accounting im Wesentlichen nicht nur als eine Sammlung von Techniken der Kalkulation, sondern einerseits gerade auch als eine komplexe Sprache mit der Möglichkeit, organisationalen Prozessen einen spezifischen Sinn zuzuweisen, und andererseits als eine komplexe institutionelle Praxis, die Auswirkungen auf Individuen und Gesellschaft hat (vgl. Scheytt 2004: 830).

Mit der zunehmenden Etablierung des Begriffs Accounting (in englischsprachigen Regionen) als Funktion, die schnell eine Vielzahl von Techniken der Kostenkalkulation für sich vereinnahmte, wurde die doppelte Buchführung im angelsächsischen Raum schließlich als Basis der Kostenkalkulation – gestützt vor allem durch die sog. Chartered Accountants²⁷ – festgelegt. Seit den 1870er Jahren wurde dies zunehmend über Fachliteratur zur industriellen Kostenkalkulation

²⁶ Die Forschungslinien der Accounting-Forschung werden im nachfolgenden *Abschnitt 2.1.2 Herkunft etablierter und Entwicklung neuer kritischer Perspektiven der Accounting-Forschung* näher erläutert.

²⁷ „Chartered“ verweist auf die Gewährung einer Royal Charter durch die britische Krone, die bis heute bedeutsamen Körperschaften erteilt wird und diese dadurch besonders anerkennt. Die Chartered Accountants sahen sich auf Basis ihrer Royal Charter, welche ihnen bereits 1880 erteilt wurde, lange Zeit als die „wahren“ Accountants. Bis heute betrachten sie sich als die Begründer der Accounting Profession. Diese und weitere Informationen finden sich auf den Internetseiten des Institute of Chartered Accountants: <http://www.icaew.com/en/about-icaew/what-is-chartered-accountancy>. Hier ist u. a. auch die Royal Charter von 1880 als Datei zugänglich: <http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/who-we-are/charters-by-laws/royal-charter-of-the-11th-may-1880.ashx?la=en>.

verbreitet und so im öffentlichen Meinungsbild verankert. 1874 etwa wurde die Fachzeitschrift „The Accountant“ herausgegeben (Boyns/Edwards 2013: 169). Diese Publikationen²⁸ richteten sich zwar zunächst vor allem an Praktiker und enthielten einstweilig vor allem praktische Anleitungen, dies markierte jedoch gerade aus funktionaler Sicht auch den Beginn einer zunehmenden Systematisierung praktischer Fragestellungen, ihre Theoretisierung und einhergehend die Entwicklung einer eigenen Terminologie (ebd.: 171f.). Insbesondere die Bedeutung einer Theoretisierung und in deren Folge die Herausbildung einer eigenen Terminologie bzw. Sprache sind nicht zu unterschätzen. Hopwood 1987 schreibt hierzu:

„Accounting had provided an operational and influential language of economic motive, its calculations had infused and influenced important policy decisions, and the visibilities it created played an important role in making real particular segmentations of the organisational arena.“ (Hopwood 1987: 222)

Miller 2001 vermerkt in diesem Zusammenhang:

„The calculation of costs is closely linked to the development and spread of a vocabulary of costs and costliness. This vocabulary helps to establish as legitimate and self-evident the importance of knowing and calculating the costs of activities and individuals. This in turn fuels the call for further calculations.“ (Miller 2001: 385)

Die zunehmende Etablierung der Bedeutung von Kosten oder Aufwand seit Anfang des 19. Jahrhunderts beförderte also einerseits die Verbreitung und Ausweitung der Techniken der Kostenkalkulation (als Techniken, die die Vertreter des Cost- – später Management- – Accounting für sich vereinnahmten) und andererseits die funktionale Abgrenzung der Cost Accountants²⁹ von den bereits erwähnten und im

²⁸ Einen Überblick über bedeutende und einflussreiche Publikationen im angelsächsischen Raum dieser Zeit bieten Boyns und Edwards 2013 ab Seite 168.

²⁹ Spätestens seit etwa 1937 bemühten sich die Cost Accountants im angelsächsischen Raum um ein eigenes abgegrenztes Profil, welches sie in einer eigenen berufsständischen Organisation, dem Institute of Cost and Works Accountants (ICWA), später umbenannt in Institute of Cost and Management Accountants (ICMA), zu schärfen versuchten. Diese Organisation wurde erst 1957 offiziell in Form einer Royal Charter anerkannt (Boyns/Edwards 2013: 230).

angelsächsischen Raum als „Chartered“ bezeichneten Accountants. Wie Boyns und Edwards 2013 mit Blick auf die Abgrenzungsbemühungen und Gründungen eigener berufsständischer Organisationen schreiben: „While individuals are important, networks can also play a vital role in helping to disseminate fresh ideas and diffuse new-found practices.“ (Boyns/Edwards 2013: 283). Parallel dazu erfuhren die Techniken des Management Accounting deutliche Entwicklungsschübe, vor allem durch Verbreitung des McKinsey Budgetsystems auch in Großbritannien und deren Integration und Verschmelzung mit ökonomischer Theorie, was unter anderem Entwicklungen wie die Discounted Cashflow Methode hervorbrachte (ebd.: 240f.). Aus der ökonomisch-rationalistischen Perspektive, d. h. ohne die tatsächliche Bedeutung oder die Nützlichkeit dieser Entwicklungen für Entscheidungsprozesse in Organisationen zu hinterfragen, ebneten diese letztlich den Weg dafür, dass die Techniken, nicht mehr nur im bisherigen Dominanzbereich, der industriellen Produktion, zur Anwendung kamen, sondern auch in den Finanz- und öffentlichen Sektor Eingang fanden, sodass diese Bedeutungsausweitungen erfahren konnten. Viel wesentlicher ist aber, dass dies zu einer Bedeutungsverschiebung und -aufwertung „from passive records to active accounts“ (ebd.: 253) führte, „making individuals responsible for their actions“ (ebd.). Das heißt z. B.:

„Rather than confront individuals daily over the allocation of resources, why not provide funds to an individual who will have both the responsibility and the freedom to spend the money as they see fit?“ (Miller 2001: 381)

Sie ebneten also nicht nur den Weg hin zu einem sog. integrierten Accountingssystem, sondern zu einem System der „administrative coordination“ (Boyns/Edwards 2013: 239ff.). Anknüpfend an den Aspekt der „active accounts“, ging es daher nicht nur darum, neue Effizienzen im Produktionsprozess zu heben („[...] assess materials and machine efficiency [...]“; Hoskin/Macve 2000: 109), sondern, der Bedeutungsverschiebung folgend, darum, alles einschließlich der Menschen in dieses System der Bewertung, Steuerung und Kontrolle zu integrieren („[...] focus shifted

from machines to men.“ (Hoskin/Macve 2000: 109)). Es geht letztlich im Zusammenhang mit der Frage, welche Techniken genau zum Einsatz gelangten, darum, was in ihrem Namen als bedeutsam aufgefasst und getan wird (Miller/Napier 1993: 641). Die Herausbildung eines solchen umfassenden Bedeutungssystems markiert also den Startpunkt dessen, was heute unter Management Accounting verstanden wird, sowohl ökonomisch-rationalistisch als auch soziologisch.

Hoskin und Macve 2000 stellen interessanterweise fest, dass die Schlüsselfiguren³⁰ US-amerikanischer Entwicklung von Management Accounting³¹, alle Absolventen der US-Militärakademie Westpoint waren, an welcher neue Disziplinierungspraktiken des „constant writing, examining, and grading“ (Hoskin/Macve 2000: 94 u. 97) eingeführt worden waren. Führt man diesen Gedanken weiter, kann man feststellen, dass beispielsweise ab 1850 numerische Benotungssysteme an US-amerikanischen Hochschulen eingeführt waren (vgl. Durm 1993: 2)³². Auch an den Schulen wurde beispielsweise vor dem Hintergrund zunehmender Urbanisierung, Vergrößerung von Klassen und damit zunehmender Abschaffung des Gemeinschaftsunterrichts eine bis dato vorherrschende Mentorenpädagogik durch Disziplinierungspraktiken in Form von Notenvergabesystemen ersetzt (vgl. Moll 1998). An Englands Schulen (inkl. der Grundschulen) wurden diese etwa ab 1870 eingeführt, in den USA seit Anfang des 20. Jahrhunderts (vgl. ebd.). In Deutschland wurden ab Beginn des 19. Jahrhunderts zunächst nur an preußischen Gymnasien Noten eingeführt, die jedoch vorrangig

³⁰ Hoskin und Macve 2000 beziehen sich hier auf Chandler 1977 (S. 97f.). Dieser identifiziert z. B. George Whistler „on the Western Railroad [...] as the first (in 1841) to adopt a ‚modern, carefully defined, internal organizational structure,‘ making it “the first American business enterprise to operate through a formal administrative structure manned by full-time salaried managers.“ Ein weiteres Beispiel ist Herrmann Haupt für die Pennsylvania Railroad, „where the separation of financial and operating functions was achieved, leading in 1857 to the establishment of what Chandler [1977, pp. 105-106] called the first ‚decentralized line-and-staff divisional form of organization.‘ Also, the continuous generation and examination of detailed information flows on both physical and human assets enabled a low-cost, high-efficiency regime to be established. ‚Of all the organizational innovators . . . the Pennsylvania Railroad made the most significant contributions to accounting‘ [Chandler, 1977, p. 109].“ (Hoskin/Macve 2000: 93)

³¹ bzw. bei Hoskin und Macve bezeichnet als „administrative coordination“.

³² Bis dahin hatte man allerdings bereits verschiedene Skalen- und Benotungssysteme zur Bewertung ausprobiert (vgl. Durm 1993: 2f.).

Tüchtigkeit und Fleiß beurteilten; erst ab 1918 erhielten auch Grundschulen bzw. Volksschulen die Berechtigung zur Notenvergabe (vgl. ebd.). Ein Blick in mathematikgeschichtliche Zusammenhänge zeigt, dass eine zunehmende Formalisierung und Axiomatisierung der Mathematik mit eigener Theoretisierung und exakter Terminologie (vgl. Heintz 1993: 20)³³ ebenfalls in diesen Zeitraum ab Mitte bis Ende des 19. Jahrhunderts einzuordnen sind (Heintz 1993: 16ff.). Das Avancieren eines solchen Wissens und die zunehmende Entwicklung neuer kalkulativer Praktiken, welche neben den üblichen Verweisen auf Krisen wie den 1. Weltkrieg oder die Inflation der 1920er Jahre möglicherweise auch im Zusammenhang mit schulischen Disziplinierungspraktiken und ihrer zunehmenden Hervorbringung von „highly [...] numerate disciplinary experts, ‚calculating persons““ (Hoskin/Macve 2000: 95)³⁴ und deren späterem Wirken in Organisationen verstanden werden können. Mit Blick noch einmal zurück auf die Begründer der Soziologie, allen voran Max Weber, Georg Simmel und Ferdinand Tönnies, sowie – wenn auch nicht als Begründer – Werner Sombart betonen wie bereits wiederholt angemerkt im selben zeitlichen Kontext einen umfassenden gesellschaftlichen Umbruch von einer traditionellen zu einer modernen Gesellschaft als ein vielschichtiges Phänomen, deren Strukturprinzipien sie begrifflich etwa mit Rationalisierung und Differenzierung und einhergehend mit einer zunehmenden Auffassung der Beherrschbarkeit der Welt durch Berechnung charakterisieren (vgl. Heintz 1993: 157).³⁵ So wird an dieser Stelle offensichtlich, dass es sich um eine übergeordnete Bedeutung handeln muss, die im ökonomischen Bereich ihren Ausdruck in den Techniken der Kalkulation fand, für die sich aber genauso Entsprechungen in anderen gesellschaftlichen Bereichen aufzeigen lassen. Hierzu sei auch auf folgendes Zitat verwiesen:

³³ mit Blick auf diese sich verändernde Auffassung von Mathematik („Das inhaltliche Schließen wird durch ein äußeres Handeln nach Regeln ersetzt.“, (Hilbert 1925: 95, zitiert in: Heintz 1993: 154) wird sogar von einem „Taylorsystem der Mathematik“ (Bourbaki 1982: 295, zitiert in: Heintz 1993: 156) gesprochen (Heintz 1993: 154ff.).

³⁴ siehe hierzu vor allem auch Miller 1992 „calculable person in calculable spaces“ bzw. Miller 2001 „the responsible and calculating individual“

³⁵ Heintz greift hier diese gesellschaftliche Thematik als Hintergrund für die Änderungen in der Mathematik auf.

„The language of “efficiency“ [sic] was central to standard costing’s ambition to transform the enterprise. But the discursive field set out by the notion of efficiency was not limited to standard costing or even to the enterprise. Alongside standard costing, a plethora of techniques of socio-political management, including IQ testing and mental hygiene, sought to place the individual on a statistical distribution, and to measure and calibrate each individual in relation to a norm.“ (Miller/Napier 1993: 643)³⁶

Die vorangegangenen Überlegungen, die teils auch schon Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung eingebunden haben, knüpften in ihren praktischen Verweisen im Wesentlichen an Darstellungen der historischen Entwicklung der Funktion des Management Accounting im angelsächsischen Raum an.

Johnson und Kaplan 1987 stellen für den US-amerikanischen Raum fest, dass Management Accountingpraktiken – auch hier wird wieder die Verbindung zur Kostenrechnung hergestellt – früh, d. h. ab ca. 1812 und auch in kleineren Unternehmen zum Einsatz gelangten. Sie bringen dies aber mit der doppelten Buchführung in Verbindung (Johnson/Kaplan 1987: 20), was unter anderem auch auf den Forschungsstand zur Zeit der Veröffentlichung zurückzuführen sein dürfte. Die Autoren stellen dem folgend die häufig wiederholte These auf, dass Management Accounting erst das Entstehen großer Unternehmen ermöglicht habe (ebd.: 21). Sie argumentieren, dass erst die langsam zunehmende Komplexität von bis dahin auch im Bereich großer Unternehmen dominierenden „single-activity businesses“ und vor allem die wachsende Kapitalintensität dieser Unternehmen die Nutzung von Cost Accounting Systemen sinnvoll erscheinen ließen (vgl. ebd.: 32). Johnson und Kaplan 1987 verweisen beispielhaft auf Chandler 1977 und dessen Erkenntnis, dass beispielsweise amerikanische Railroad Unternehmen Cost Accounting Systeme bereits nutzten als Industriebetriebe dies noch nicht in der Breite, sondern eher nur vereinzelt taten. Zur Untermauerung greifen sie auf Chandlers Beispiel um die

³⁶ An anderer Stelle schreibt Miller gemeinsam mit O’Leary bzgl. *efficiency*: „In Britain and the US there was a discourse of ‚national efficiency‘, which deployed the notion of efficiency in different sites and in relation to a range of concerns including government, industry and social organization.“ (Miller/ O’Leary 1994: 100)

Person des Andrew Carnegie und die Carnegie Steel Company zurück (vgl. ebd.: 32f.).

„Although few persons have ever gained access to the accounting records of Carnegie Steel Company, those who have agree that Carnegie made a fetish of using cost statements to manage his giant steel works from 1872 to 1902.“ (Johnson/Kaplan 1987: 32)

Chandler selbst schrieb über Andrew Carnegie:

„Costs were Carnegie’s obsession. One of his favorite dicta was: Watch the costs and the profits will take care of themselves.“ (Chandler 1977: 6)

Insbesondere das Zitat Chandlers könnte als ein Hinweis darauf gewertet werden, dass die Bedeutung um Kosten zu diesem Zeitpunkt zumindest für Carnegie höherrangiger war als die um das Ergebnis. Eine generelle Bedeutungsverschiebung in Richtung „Ergebnisvokabular“ (z. B. Rendite, Profit, Deckungsbeitrag, Ergebnis, Return, Investment) wie es uns heute geläufig ist, erfolgte vermutlich erst zu einem späteren Zeitpunkt. Johnson und Kaplan 1987 nehmen eine solche Interpretation der Bedeutungen nicht vor, sondern möchten vorrangig auf Carnegies frühes anspruchsvolles Accounting System hinweisen, zu einer Zeit als dies für produzierende Unternehmen im US-amerikanischen Raum noch eine Ausnahme gewesen zu sein schien bzw. sich erst allmählich ausdifferenzieren begann (vgl. Johnson/Kaplan 1987: 33f.).

Die nächsten großen US-amerikanischen Businesses, die sich herausbildeten, waren dann in Ergänzung der Railroad Unternehmen und Telegraphensysteme, die für die schnelle Verteilung und Kommunikation der durch die Industriebetriebe hergestellten Waren sorgten, die großen Einzelhändler (Sears, Macy, Marshall Field), die die Waren den Kunden, welche sie ansprachen, erst direkt zugänglich machten (Johnson/Kaplan 1987: 39). Sie ergänzten wie die anderen großen Unternehmungen auf Basis ihrer spezifischen und differenten Fragestellungen die bestehenden

Kostensysteme, z. B. durch neue Kennzahlen wie Lagerumschlag oder Handelsspanne (ebd.: 41). Johnson und Kaplan 1987 vermerken hierzu:

„Each type of single-activity business identified a unique type of accounting information for this purpose: in manufacturing firms, the direct cost of converting raw or semifinished material from one stage of production to the next; in railroad transportation, the cost per ton-mile; in mass distribution firms, stockturn. In all cases this new accounting information focused on the efficiency with which single-activity firms used resources in their internally managed processes.“ (ebd.: 42)

Dem direkt folgend fragen sie sich dann jedoch:

„Why did late nineteenth-century circumstances not compel company accountants to produce additional information that seems indispensable to accountants in large-scale businesses today?“ (ebd.)

In gewisser Weise verweist dies auf eine Unterstellung von „efficiency“ als leitendes Motiv seitens Johnson und Kaplan. Wenn dieses für uns heute ebenso noch bedeutsame Motiv jedoch nicht einfach unhinterfragt auf heutige Fragestellungen übernommen werden würde, würde eine Frage danach, warum die Unternehmer dieser Zeit für uns heute folgerichtige Ableitungen nicht vornehmen, sich möglicherweise nicht stellen.³⁷

„Perhaps this absence of interest in capital accounting can be explained by the enormous expansion of markets in late nineteenth-century America, which could reduce the uncertainty associated with long-term investment. Another explanation may be that nineteenth-century manufacturing, transportation, and distribution firms engaged only in single activities. Each firm diversified only among the processes required for its respective activity, reducing the firm’s investment decision to a series of closely linked make-or-buy decisions.“ (ebd.: 42f.)

³⁷ Dies ist letztendlich auch ein Punkt, den Miller und Napier 1993 in ihrer Analyse mit Blick auf andere Arbeiten aufführen.

Ihre Argumentation, die Leistungsfähigkeit des Unternehmens in Verbindung mit dem investierten Kapital zu setzen, sei mit Zunahme von Komplexität der vormals „single-activity“ zu „more separable activities in a single managed enterprise“ (ebd.: 43) zu erklären, ist zwar schlüssig, aber möglicherweise unvollständig. Johnson und Kaplan bringen zwar den „quest for knowledge about efficiency“ mit dem Aufkommen von Taylors Scientific Management in Verbindung (vgl. ebd.: 50ff.), hinterfragen jedoch nicht, ob die Bedeutungszuweisung zu „efficiency“ sich nicht möglicherweise geändert haben muss, vor allem wenn sie den Grundsatz von „efficiency“ auch bereits früherer Erstellung von Accounting-Informationen als leitend unterstellen (Zitat s. o.). In den folgenden Jahren Anfang des 19. Jahrhunderts zeigen sich laut ihrer Analysen die zunehmende Entwicklung von „multi-activity businesses“, die zentralisierte Organisation und das Aufbrechen ihrer einzelnen Operationen in spezialisierte Abteilungen oder Bereiche und daraus resultierende Probleme der Kontrolle und Motivation der einzelnen Bereiche in ihrem Beitrag zum Erfolg des Unternehmens (vgl. ebd.: 62ff.). Die Frage danach, ob das Kapital des Unternehmens in den verschiedenen Bereichen im Sinne des Unternehmens eingesetzt wurde, d. h. jenseits von „cost management“ (vgl. ebd.: 87), schuf laut Johnson und Kaplan den Bedarf für neue Kontrollinstrumente. Beispielhaft führen sie das Du Pont Kennzahlensystem³⁸ von 1919 als erstes integriertes Accounting System der 1903 gegründeten Du Pont Powder Company (vgl. ebd.: 66ff.) an, welches auch Informationen wie den Return on Investment zur Verfügung stellte, und damit erst Kontrolle und Effizienz als neues handlungsleitendes Prinzip in den Blick rückte.³⁹ Johnson und Kaplan 1987 erläutern des Weiteren eine Entwicklung von den zentralisierten (Organisation) „multi-activity firms“ mit ihrer differenzierten Organisation und verschiedenen Prozessstufen in der Entwicklung, Produktion und dem Vertrieb einer begrenzten Produktpalette hin zu „multidivisional firms“ die

³⁸ Es gilt als das älteste Kennzahlensystem der Welt und wird auch als „Du Pont System of Financial Control“ bezeichnet (vgl. Johnson/Kaplan 1987: 66ff.).

³⁹ Die Kontrolle von Kosten ergänzt durch die Kontrolle über den effizienten Einsatz des eingesetzten Kapitals zur Generierung möglichst höher unternehmerischer Erlöse verweist auch darauf, was Weber im Rahmen seines Begriffs der Zweckrationalität und allgemeiner einer zunehmenden Rationalisierung beschrieben hat.

ergänzend eine äußerst diversifizierte Produktpalette aufweisen (vgl. ebd.: 94ff.). Am Beispiel General Motors (nachfolgend bezeichnet als: GM) erläutern die Autoren die Entwicklung zu divisional operierenden, quasi separaten Unternehmen als Teil eines gesamtconsolidierten Konzerns (vgl. ebd.: 100) und dessen Steuerung durch zentrale Budgetvorgaben und Prognosen in Form von „expected performance“ (ebd.: 101), welche sich in „uniform performance criteria“ (ebd.: 102) niederschlugen. Johnson und Kaplan sehen in einem multidivisionalen Konzern die Möglichkeit „[to] align [...] Managers‘ and Owner’s interests“ (ebd.: 113). Sie schreiben:

„We have seen that particular features of GM’s management accounting system helped top management delegate operating decisions to the divisions by clearly establishing financial objectives for division managers. Other features in the system helped motivate division managers to comply with the company-wide financial goals. The mechanisms for compliance not only increased the probability that top management’s financial goals would in fact be achieved; they also increased the likelihood that top management’s goals would be synonymous with those of the company’s owners.“ (Johnson/Kaplan 1987: 113f.)

Die divisionalen Ziele wurden dabei mit einem entsprechenden Bonussystem für die Manager gekoppelt. Zudem wurde ein marktpreisgebundenes Transferpreissystem für den interdivisionalen Transfer etwa 1920 bei GM eingeführt, wie es heute in großen Unternehmen gang und gäbe und durch rechtliche Anforderungen häufig auch gefordert ist (Stichwort: Gewinnverschiebung), um dysfunktionales Verhalten⁴⁰ ausschließen zu können. Bis dahin verstehen Johnson und Kaplan die Entwicklung des Management Accounting im US-amerikanischen Raum als “rise“, im Sinne einer stetigen Bedeutungszunahme und Ausweitung seiner Aktivitäten. Sie datieren den beginnenden „fall“, d. h. den Niedergang des US-amerikanischen Management Accounting, auf nach 1925:

„By 1925, American industrial firms had developed virtually every management accounting procedure known today. [...] After 1925 a subtle change occurred in the information used

⁴⁰ Zum Beispiel, dass einzelne divisionale Manager eigene Profite auf Kosten anderer Divisionen durch entsprechende Preisstellung im Konzerninnenbezug zu steigern versuchen.

by managers to direct the affairs of complex hierarchies. Until the 1920s, managers invariably relied on information about the underlying processes, transactions, and events that produce financial numbers. By the 1960s and 1970s, however, managers commonly relied on financial numbers alone.“ (ebd.: 125f.)

Sie erklären dieses neue und bis heute vielfach im US-amerikanischen Raum dominante „manag[ing] by the numbers“ (ebd.: 134) so, dass durch Anforderungen der staatlichen Steuerbehörden und Kontrollorgane, aber insbesondere durch gestiegenen Marktdruck und gleichzeitig erhöhten Investitionsbedarf der Konzerne, den sie im Gegensatz etwa zu deutschen Konzernen quasi ausschließlich am Markt decken konnten, der Bedarf an geprüften Geschäftsberichten stark anstieg und sich auch der Fokus der Accountants weg vom Cost Management hin zu einem reinen Cost Accounting entwickelte (ebd.: 129f.). Was sie damit zu meinen scheinen, ist, dass die Accountants in Folge der Refokussierung auf ein Financial Reporting die Kennzahlen zunehmend aus dem Blickwinkel potenzieller Investoren und nicht mehr als Insider der Unternehmen betrachteten. Damit stand die Generierung plausibler und im Einklang mit dem Geschäftsbericht (z. B. der auf der doppelten Buchführung basierenden Unternehmensbilanz) stehender Kosteninformationen im Vordergrund und nicht die produktbezogene Mittelverwendung. Eine separate Betrachtung interner Kosten und externer Berichte war aus diesem Blickwinkel zwar nicht zielführend und nicht gefordert (vgl. ebd.: 131), gleichzeitig hatten aber die nun vorhandenen Kosteninformationen keine Bedeutung mehr als Mittel der Unternehmenssteuerung durch das innerbetriebliche Management (vgl. ebd.: 157). Auch der universitären Ausbildung schreiben Johnson und Kaplan 1987 einen entscheidenden Anteil in dieser Entwicklung zu. Accounting-Lehrbücher dieser Zeit preisen die Anbindung von Informationen der doppelten Buchführung als moderne Form des Cost Accounting an (vgl. ebd.: 135ff.). Diese Verbindung zur doppelten Buchführung wurde dann durch bereits erwähnte, breit rezipierte Veröffentlichungen, wie Littletons „Accounting evolution to 1900“ zusätzlich befördert und legitimiert (vgl. ebd.: 137f.). Dass Management Accounting relevante Informationen für das Management zur Verfügung stellen sollte, geriet trotz

Anmahnung durch Autoren, wie Clark, Edwards, Coase und vor allem auch Vatter (als Nachfolger von Clark an der University of Chicago) in den 1930er und 1940er Jahren für einige Zeit völlig aus dem Fokus und markiert für Johnson und Kaplan 1987 den Punkt des deutlichen Bedeutungsverlustes von Accounting als Management Accounting in der US-amerikanischen Entwicklung (vgl. ebd.: 158ff.). Erst in den 1950er Jahren rückten die Themen „management control“ (ebd.: 166) und Unterstützung von Entscheidungsfindungsprozessen des Managements durch Accounting-Daten mit Aufkommen der Fachrichtung Operations Research⁴¹ wieder in den Fokus und brachten u. a. Methoden wie den Discounted Cash Flow⁴², aber auch erste Ansätze gegenwärtiger Management Accounting Denkweisen (z. B. „agency theory“⁴³) hervor (vgl. ebd.: 162). An dieser Stelle den allgemeinen Einblick schließend⁴⁴ sei noch angemerkt, dass diese US-amerikanische Denkweise über Management Accounting seit den 1920er Jahren wesentlich durch Akademiker und nicht Praktiker (wie davor in der Scientific Management Ära; vgl. ebd.: 176) geprägt wurde.⁴⁵ Johnson und Kaplan 1987 vermerken zum Stand in den 1980er Jahren in diesem Zusammenhang:

⁴¹ Hierzu sei auf die Ausführungen von Johnson/Kaplan 1987: 169ff. verwiesen. Sie bezeichnen die Operations Research Literatur als Nachfolger der Scientific Management Ära (ebd. S. 171).

⁴² Der Discounted Cashflow ist eine Form der Kapitalwertmethode und wird als Kennzahl vor allem im Rahmen von Unternehmensbewertungen herangezogen. Diskontiert, also abgezinst, werden dabei alle zukünftigen Zahlungsüberschüsse um einen Kalkulationszinssatz (Kapitalkosten). Man erhält im Rechnungsschema für jedes Jahr einen aktuellen Barwert; die Summe aller Barwerte ergibt den Kapitalwert. Dieser dient dann beispielsweise als Informationsbasis für das Management in der Entscheidung, ob sich der Kapitaleinsatz für eine Investition lohnt oder nicht. Laut Johnson und Kaplan war das Neue beim Einsatz dieser Methode (den Grundgedanken der Methode können die Autoren bis ins 19. Jahrhundert zurückverfolgen), die sich so erst in den 1950er entwickelte, die Diskontierung zukünftiger Zahlungsströme zur Evaluierung zukünftiger Investitionen (Johnson/Kaplan 1987: 163).

⁴³ vgl. zur historischen Einordnung und einigen erklärenden Hinweisen siehe Johnson/Kaplan 1987: 174ff.

⁴⁴ Die Historie ließe sich natürlich noch weiterverfolgen. Johnson und Kaplan etwa verfolgen diese noch weiter in Richtung Gegenwart, jedoch ging es an dieser Stellung nur um eine Erläuterung des „rise and fall“ des US-amerikanischen Management Accounting, wie es Johnson und Kaplan in ihrem vielbeachteten Titel konstatieren. Auf eine Auseinandersetzung mit den Rezeptionen zu diesem Titel wird ebenfalls verzichtet, da es lediglich um die Etablierung eines Grundverständnisses für die gängigen Auffassungen zur Herausbildung des Management Accounting ging.

⁴⁵ Ähnlich wie das im Übrigen auch für das (deutsche) Controlling der Fall ist. Hierzu sei innerhalb dieser Arbeit verwiesen auf *Abschnitt 2.2 Das deutsche Controlling: Entwicklung, Konzeption und Abgrenzung zum Accounting.*

„Most of the writing in management accounting thought since 1920 has been contributed by academics, whether the insights on decision making by Clark, Edwards and Coase or the more recent excursions into operations research, information economics, and agency theory. In order to illustrate their points, the academics have emphasized simple decision-making models in highly simplified firms – those producing one or only a few products, usually in a one-stage production process. The academics developed their ideas by logic and deductive reasoning. They did not attempt to study the problems actually faced by managers of organizations producing hundreds or thousands of products in complex production processes. Thus, it would be easy for practicing executives to agree in principle with all the recommendations in their much more complex organizations.“ (Johnson/Kaplan 1987: 175f.)

Vor dem Hintergrund der vorangegangenen Ausführungen gibt es für beide Linien – eine Technik, ob nun doppelte Buchführung oder eine Management Accounting-Technik, hat zur Herausbildung des Kapitalismus geführt oder der Kapitalismus hat zur Herausbildung dieser Techniken geführt – jeweils Argumente. So ähnlich haben dies auch bereits Sombart und in Auseinandersetzung mit diesem Vormbusch dargelegt. Damit wird mitnichten die Existenz aktivierender Kalkulationstechniken oder Ereignisse mit multiplikativer Wirkung in Abrede gestellt, ebenso wenig wie die Notwendigkeit, nach diesen zu forschen. Es soll vielmehr betont werden, dass, obwohl auch in den Argumentationen der besprochenen Autoren immer wieder auf den Aspekt der Veränderung von Bedeutungen rekurriert wird, individuelle Bedeutungszuordnungen primär in der Entwicklung von zum jeweiligen Zeitpunkt neuartigen Accounting-Techniken in den Blick genommen werden, jedoch nicht im Hinblick auf die Wirkung individueller Bedeutungszuordnungen auf die Konstitution und auch Entwicklung von Accounting-Praxis insgesamt.

An diesem Punkt soll jedoch erst einmal noch der Begriff der *kalkulativen Praktiken*, wie er im Rahmen der vorliegenden Arbeit verstanden wird, umrissen werden. Miller 2001 arbeitet als wesentliches Merkmal von Management Accounting die Herstellung einer Verbindung zwischen individueller Verantwortlichkeit und Kalkulation heraus. Er etabliert Akteure dabei nicht nur als „calculable persons“, sondern zusätzlich als

in einem „calculative network“⁴⁶ vernetzte „calculating persons“ und integriert sie damit in ein auch die Akteure umfassendes System einer indirekten Steuerung und Kontrolle (Miller 2001: 382):

„As a technology of government, one of the principle achievements of management accounting is to link together responsibility and calculation [...]. [...] As a technology of power, management accounting is thus a mode of action that does not act directly and immediately on others. Instead it acts upon the actions of others, and presupposes the freedom to act in one way or another.“ (ebd.: 380)

Während also das Management Accounting das zugrundeliegende Programm umreißt, „one that creates a very particular visibility and pattern of organisational significance“ (Hopwood 1987: 209), auch als Begründungsmodus, um individuelle Interessen zusammenzubringen und ausschöpfen zu können, sind es vor allem die kalkulativen Praktiken, die dieses Programm letztlich auf der Handlungsebene transportieren und es hier sichtbar werden lassen (vgl. Miller 2001: 379). Sie sind damit aus Sicht von Miller (und vieler anderer Vertreter dieser Linie) nicht als neutrale oder objektive Techniken der Kalkulation zu verstehen.⁴⁷ Im Grunde ergänzt dies seine Überlegungen, die er 1993 mit Napier ausarbeitet und auf die weiter oben bereits verwiesen wurde. Es verschiebt aber – empirisch relevant – auch bei ihm doch merklich den Blickwinkel von den Bedeutungen und Sinn zuschreibenden Akteuren zum inhärenten Programm kalkulativer Praktiken⁴⁸.

⁴⁶ Dieses Netzwerk formt in gewisser Weise auch den „calculable space“ auf den Miller 1992 verweist, betont aber die im Netzwerk handelnden Subjekte und scheint daher angemessener als Begriff.

⁴⁷ Dies ist einer der Gründe, warum im ursprünglichen Verständnis der kritischen Accounting-Forschung auf einen Begriff der Kalkulation verzichtet und das Konzept der kalkulativen Praktiken entwickelt wurde; der Begriff der Kalkulation stehe zu sehr im Dienste einer durch Betriebswirtschafts- und Managementlehre beförderten Neutralitäts- und Objektivitätsfiktion (vgl. hierzu als Auswahl z. B. Miller/Hopper/Laughlin 1991, Kappler 2000, Broadbent 2002, Vormbusch 2004, Moldaschl/Schwarz 2005, Bücherl 2014).

⁴⁸ Hopwood hatte bereits in einem Beitrag von 1987 festgehalten: „Organisation agents are still seen as existing in isolation of the practices in which they are engaged. Possibly because of the distancing of inquiry from practice, only the reflective rather than the constitutive tendencies of accounting [...] have been emphasized in the accounts that we now have of accounting change.“ (Hopwood 1987: 214)

In der kritischen Linie der Accounting-Forschung ist relativ spät das Konzept einer sog. „sociology of calculative practices“ (ebd.: 383), also der kalkulativen Praktiken entwickelt worden.⁴⁹ Die Bezeichnung als kalkulative Praktiken knüpft an das an, was Miller und Napier 1993 bereits aufwerfen, wenn sie auf eine zu starke Verengung der unter Accounting gefassten Techniken hinweisen.

„By using the term ‚calculation‘, we mean to avoid an a priori limiting of the field of study to accounting as it currently exists, or to a particular accounting technique such as double-entry bookkeeping. At the same time, we must retain an awareness that ‚not all forms of calculation are accounting; not all forms of quantification are monetarized‘ (Power, 1992, p. 485). [...] The territory of accounting is permeable, and there have been redefinitions of its boundaries and changes in its content. The term calculation rather than accounting enables us to register more fully the diversity and multiplicity of such components.“ (Miller/Napier 1993: 632f.)

Miller, Hopper und Laughlin 1991 stellen ebenfalls bereits früher fest, dass es sich bei „Kalkulation“ (bzw. engl. „calculation“) um einen möglicherweise nicht angemessenen Begriff handelt, da dieser eine weiter gefasste soziale Praxis darstellt als dies aus ökonomisch-rationalistischer Sichtweise deutlich oder ablesbar wird (vgl. hierzu auch Vormbusch 2012: 24). Auch dies wird in einem Begriff der kalkulativen Praktiken verarbeitet. Es scheint aber im Rückblick nicht zwingend so zu sein, dass der Terminus Kalkulation als grundsätzlich unangemessen eingestuft wird, wenn man seine weiterzufassende Bedeutung dabei im Blick behält. Der Begriff der kalkulativen Praktiken betont Miller 1994 folgend eine spezifische Perspektive auf Kalkulation („technology“; Miller 1994: 2⁵⁰) und ihre Bedeutungen und Sprache

⁴⁹ Da es sich mit den kalkulativen Praktiken im Gegensatz zum Forschungsgegenstand Accounting um ein vor allem soziologisch inspiriertes Konzept handelt, wird dieses im Grunde als das Aufgeben einer – aus soziologischer Sicht – lange währenden Abstinenz und Anschluss an die historischen Arbeiten Max Webers bzw. Werner Sombarts gesehen. Teilweise wurde retrospektiv versucht, die forschersiche Lücke wieder zu schließen (z. B. Miller 2001 für die „calculative practice of standard costing“ und die Methode des „discounted cash flow“ als Basis von Investitionsentscheidungen).

⁵⁰ Miller meint mit „technology“ nicht nur Techniken der Kalkulation; er schreibt dazu differenzierter in einem anderen Beitrag gemeinsam mit O’Leary im gleichen Band: „By ‚technologies‘, we mean all those calculations, techniques, apparatuses, documents and numerous other devices for acting upon individuals, entities and activities in conformity with a particular set of ideals.“ (Miller/O’Leary 1994: 99)

(„rationales“; ebd.: 3), als soziale und mit Verweis auf die laufende Konstitution und Rekonstitution („constituted and reconstituted“; ebd.: 4) disparaten Wissens und ausgewählter Signifikanzen durch Accounting als institutionale Praxis.⁵¹ An dieser Stelle kristallisiert sich ein Blickwinkel auf die kalkulativen Praktiken als den konstitutiven Mechanismus heraus (vgl. ebd.: 4f.). Nicht umsonst sprechen Miller und O’Leary 1994 von einem „governing the calculable person“ (Miller/O’Leary 1994: 98ff.) bzw. „the government of economic life“ (ebd.: 102).

Kalkulative Praktiken werden auch als eine komprimierte Form von Wissen verstanden (vgl. Merry 2011: 84), und zwar nicht nur im kognitiven Bereich, im Sinne von mathematischen Fähigkeiten, sondern auch in Form von kalkulativem Wissen, dem sog. „calculative knowledge“ (Miller/Napier 1993: 632). Gemeint ist damit, dass nicht nur neues kalkulatives Wissen produziert wird, sondern als kalkulative „Übersetzung“ originär nicht-kalkulativen Wissens, d. h. als „knowledge of knowledge“ (Quattrone 2000: 131ff.) in der kalkulativen Form neue Zugänglichkeiten und Lesbarkeit von bisher nur begrenzt zugänglichem Wissen ermöglicht werden.

Zusammenfassend wird hier an eine Vorstellung und Definition von Management Accounting angeschlossen, die dieses nicht nur als institutionalisierte Praxis versteht, in welcher spezifische Techniken der Kalkulation zu verorten sind, sondern auch als soziale Praxis („accounting as social and institutional practice“; Burchell et al. 1980, Hopwood/Miller 1994). Dieser Rahmen ist an späterer Stelle im Hinblick auf seine Übertragbarkeit auf eine (deutsche) Controllingpraxis noch zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Nach der zurückliegenden in Teilen aus einer historisch-evolutionären Betrachtung abgeleiteten definitorischen Rahmung von Management Accounting, in der kritische Aspekte dieser sozialen und institutionalen Praxis lediglich anklingen konnten, sollen diese im nun folgenden Abschnitt angemessenen Raum erhalten.

⁵¹ vgl. hierzu im Detail Millers Ausführungen im Beitrag „Accounting as social and institutional practice: an introduction“ von 1994.

Da innerhalb der vorliegenden Arbeit gerade auch das Handeln der Akteure in den Blickpunkt gerückt werden soll, ist außerdem eine weiterführende Auseinandersetzung mit dem Forschungsfeld kalkulativer Praktiken und seiner konzeptionellen Anschlussfähigkeit für die Betrachtung individuellen Handelns – wie der Titel dieser Arbeit es im Sinne von Kalkulationsarbeit meint – notwendig.

2.1.2 Herkunft etablierter und Entwicklung neuer kritischer Perspektiven der Accounting-Forschung

Das, was heute unserem Verständnis nach übergreifend unter Accounting-Forschung subsummiert wird – abgesehen von historischen Anschlüssen etwa an die Arbeiten Max Webers oder Werner Sombarts – knüpft im Wesentlichen an die angelsächsisch dominierte, interdisziplinär und sozialwissenschaftlich orientierte Accounting-Forschung der Gegenwart („New Accounting History“; Hopper/Bui 2016, u. a. hierzu auch Miller/Hopper/Laughlin 1991) an. Wie sie zu charakterisieren ist und warum sie bedeutsam für diese Arbeit ist, soll in diesem Abschnitt dargelegt werden. Da auch etablierte Perspektiven in einem spezifischen zeitlichen Kontext entstanden sind und aus diesem heraus in Teilen besser verstehbar werden, erfolgt im Hinblick auf den Aspekt ihrer Herkunft in begrenzter Form auch wieder eine zeitliche Einordnung und Herleitung.

Es soll an dieser Stelle lediglich daran erinnert werden, dass bereits seit dem frühen 20. Jahrhundert, d. h. mit der Einrichtung der ersten Accounting-Lehrstühle⁵² an Universitäten und damit zeitlich weit vor dem Aufkommen der hier zu diskutierenden etablierten und neueren Perspektiven der Accounting-Forschung der Gegenwart, etliche bahnbrechende umfassend rezipierte Arbeiten entstanden, wenn diese auch aus heutiger Sicht wie schon weiter oben angemerkt im Kontext des damaligen Forschungsstandes einzuordnen und darum heute nicht mehr

⁵² 1905 wurde bereits der erste Lehrstuhl für Accounting an einer amerikanischen Universität eingerichtet (vgl. Gleeson-White 2015: 185).

unhinterfragt übernommen werden sollten. Roslender und Dillard 2003 schreiben bezüglich der langen Tradition der Accounting-Forschung:

„Traditionally, the non-technical means, or lens, for viewing accounting was principally historical, philosophical, or political. For many years senior accounting academics have pursued research of this sort for the purpose of publication in learned journals and as texts. In these activities they were sometimes joined by their counterparts from the accountancy profession, to form a small but influential minority of accounting scholars. As a result a literature on the history of accounting (e.g. Littleton, 1933; Garner, 1954), the philosophy of accounting (Paton, 1922; Mautz & Sharaf, 1961), and the politics of accounting (Scott, 1933) was in place long before the advent of the contemporary interdisciplinary project [gemeint ist hier das Interdisciplinary Perspectives on Accounting Projekt, welches nachfolgend noch erläutert wird; P. B.] a quarter of a century ago.“ (Roslender/Dillard 2003: 328)

Grundsätzlich existieren gegenwärtig zwei Richtungen im Hinblick auf die Accounting-Forschung: zum einen die positivistische Forschung⁵³, auf die an dieser Stelle mangels Relevanz⁵⁴ nicht eingegangen werden soll, und zum anderen die Forschung, die Accounting allgemein als eine aus verschiedenen Gründen besonders bedeutsame kontextualisierte organisationale Praxis versteht und welche die Perspektiven der hier so in Anlehnung an Roslender und Dillard 2003 bezeichneten Accounting-Forschung der Gegenwart vereinigt (vgl. Becker 2004b: 102).⁵⁵ Letztere

⁵³ Bei Quattrone 2000 wird diese als intradisziplinär bezeichnet. Ihr stellt er die interdisziplinäre Forschung gegenüber, wie sie auch vorliegend beschrieben wird, und entwickelt daraus aber eine dritte – transdisziplinäre – Perspektive, welche den Antagonismus der gegenwärtigen zwei Richtungen überwinden helfen soll. Für mehr Details sei auf seinen Beitrag aus dem Jahr 2000 verwiesen.

⁵⁴ Der Blickwinkel positivistischer Forschung bleibt dennoch nicht unberücksichtigt. Diese Position wird im Rahmen dieser Arbeit jedoch über die Einbeziehung der Controllingforschung und -lehre vertreten.

⁵⁵ Um einen anderen Blickwinkel zu bekommen, auch wenn der dargestellte dem gängigen Verständnis am nächsten kommt, sei auf Roslender/Dillard 2003 verwiesen, die wie folgt kategorisieren: „A more useful categorization is between economics-based research and everything else, where the “everything” else is designated as interdisciplinary. Within the category of interdisciplinary based research it is possible to differentiate between the genre of studies that embrace a broadly objectivist/positivist, or “functionalist” perspective of enquiry, i.e. history philosophy, political science, social psychology, organizational behaviour, contingency theory, functionalist sociology, and those that eschew this formerly dominant ontological perspective in favour of some variant of “postfunctionalist” enquiry, i.e. social constructionism, interactionism, political economy, radical humanism, Critical Theory [...].“ (Roslender/Dillard 2003: 328).

umfasst auch die bereits mehrfach erwähnte und nachhaltig sehr bedeutsame kritische Accounting-Forschung⁵⁶, sowie an Webers interpretative Soziologie anschließende Ansätze⁵⁷. Sie vermitteln zusammengefasst eine sozialwissenschaftliche, vorrangig soziologisch-ausgerichtete, dabei interdisziplinär orientierte (vgl. z. B. auch Roslender/Dillard 2003: 326) Forschung um Accounting. Ihre wesentlichen etablierten Positionen beinhalten im Rückblick auf den vorangegangenen Abschnitt, dass Accounting und seine Praktiken der Sichtbarmachung ökonomischer Prozesse dienen, die so sonst nicht beobachtbar und evaluierbar wären (vgl. Vormbusch 2005: 91). Durch den Einsatz seiner als objektiv und neutral konstruierten Praktiken der Quantifizierung und Kalkulation (kalkulative Praktiken) wird Accounting „zum Bezugspunkt als auch legitimatorischen Maßstab ökonomischer und sozialer Entscheidungsprozesse.“ (ebd.). Damit nimmt Accounting nicht „weniger [eine] wirklichkeitsrepräsentative, sondern [eine] wirklichkeitsgenerierende“ (ebd.: 92) Rolle ein.

Die Accounting-Forschung der Gegenwart ist breitgefächert und spannt sich über verschiedene Disziplinen und Forschungsrichtungen. Sie ist außerdem recht gut vernetzt, praktisch über alle Kontinente hinweg. Viele der Studien sind interdisziplinär angelegt und beziehen häufig Forschungsergebnisse aus verschiedensten Regionen ein, wobei im Rahmen der theoretischen Triangulation

⁵⁶ Da häufig insbesondere die kritischen Perspektiven hervorgehoben werden, sodass man den Eindruck bekommen kann, alle nicht-positivistischen Positionen seien der kritischen Accounting-Forschung zuzuordnen, erfolgt an dieser Stelle der Verweis auf ein Zitat von Roslender/Dillard 2003: „The relationship between the critical accounting project and the interdisciplinary perspectives on accounting (IPA) project is not well understood, either by most of those who do not work within them, or by many who do. As a consequence, the terms critical accounting and IPA tend to be used interchangeably. For example, Lodh and Gaffikin (1997) point out the diversity in what they label as “critical accounting studies”, identifying ten alternative theoretical approaches ranging from symbolic interactionism to Marxist political economy as well as poststructuralism/postmodernism. All are interdisciplinary; few are critical.“ (Roslender/Dillard 2003: 326)

⁵⁷ Roslender/Dillard 2003 weisen auf die Bedeutung der interpretativen Ansätze innerhalb der nicht-positivistischen Accounting-Forschung hin, allerdings mit folgender Einschränkung: „It was to this interpretive paradigm of organizational analysis, rather than critical sociology, that a second group of interdisciplinarily oriented accounting researchers turned in their efforts to understand accounting in its organizational context. The lack of any detailed corpus of knowledge on how accounting actually functions in organizations, or how accounting systems function in action (Hopwood, 1978), was identified by Burchell et al. (1980) as one of the most serious shortcomings of contemporary accounting research.“ (Roslender/Dillard 2003: 331)

nicht immer die dadurch konfligierenden Grundannahmen berücksichtigt werden (Hopper/Bui 2016: 17). Das Forschungsfeld umfasst grundlegende Studien zu Auditing, Finance und Rating, aber insbesondere zur Financial Accounting-Forschung als auch der Management Accounting-Forschung, wobei mit Blick auf letztere zwei nicht immer eine eindeutige Trennlinie zwischen diesen aus deutscher Sicht differenten Forschungsfeldern erkennbar ist.⁵⁸ Versucht man die wesentlichen Merkmale insbesondere der aktuell soziologisch relevanten Perspektiven zu verstehen, ist eine historische Reflektion der ungefähr 25 Jahre alten (vgl. ebd.: 10) „New Accounting History“ (vgl. hierzu Miller/Hopper/Laughlin 1991)⁵⁹, deren Anfang der sog. „social and institutional turn“ (Gomes et al. 2011: 395) einleitete und markiert, hilfreich. Innerhalb dieses Zeitraums sind auch die bisher in der deutschen Forschung rezipierten Theorien und Perspektiven einzuordnen.

Mithilfe der Perspektiven der „New Accounting History“ lässt sich auch nachvollziehen, warum und wie es zur sog. „Soziologisierung der Accounting-Forschung“ (Roslender/Dillard 2003: 331, Hopper/Bui 2016: 13) bzw. allgemeiner zur „emergence of accounting as social science“ (ebd.: 11) kam. Hopper vermerkt dazu in einem persönlichen Bericht, dass behavioristische Ansätze und die Relevanz soziologischer und sozialpsychologischer Theorien für Management Accounting zunächst in den USA von US-amerikanischen Forschern wie Argyris, Caplan, Bruns und DeCoster aufgegriffen wurden. Sie gelangten später über britische Forscher, die Forschungsaufenthalte an US-amerikanischen Instituten absolvierten, wie Hopwood (im Rahmen seiner Dissertation an der University of Chicago) oder Lowe (aufgrund seiner Zeit an US-amerikanischen Forschungseinrichtungen, z. B. dem Massachusetts Institute of Technology (nachfolgend bezeichnet als: MIT) und insbesondere der Harvard University in den 1960er und 1970er Jahren) nach Europa

⁵⁸ Eine Trennlinie zwischen Financial und Management Accounting wird in der Accounting-Forschung nicht immer so eindeutig gezogen, da diese in der Klarheit, wie sie etwa in Deutschland in der Praxis zu finden ist, in der Accounting-Praxis des angelsächsischen oder US-amerikanischen Raums nicht existiert. Dennoch gibt es auch spezifisch ausgewiesene Fachzeitschriften, wie etwa das 1989 gegründete „Journal of Management Accounting Research“ (MAR).

⁵⁹ Gemeint ist hiermit nicht Accounting History als Forschungsgegenstand, sondern die Arbeiten, die zeitlich (historisch) der neueren Accounting-Forschung bzw. Accounting-Forschung der Gegenwart zugeordnet werden (siehe hierzu auch Roslender/Dillard 2003: 335ff.).

(vgl. ebd.: 10f.). 1965 gründete sich die Management Control Workshop Group (nachfolgend bezeichnet als: MCWG), eine interdisziplinäre Gruppe um die britischen Forscher Anthony Hopwood, Tony Lowe und einige Doktoranden, wie Tony Berry oder Tony Tinker, um darüber anfänglich behavioristische Ansätze um Accounting zu fördern (vgl. ebd.: 11f.).⁶⁰ Durch ihre Perspektive auf die Entfaltung von Management Control durch Accounting weitete sich das Forschungsinteresse dieser Gruppe beeinflusst durch das Contingency Paradigm der späten 1960er sukzessive für organisationstheoretische Aspekte als Ergänzung der bisher eher psychologischen Akzente einer sonst dominant behavioristischen⁶¹ Perspektive (Roslender/Dillard 2003: 329f.). Dies wird als Ausgangspunkt für eine weiter zunehmende Interdisziplinarität und ab diesem Zeitpunkt ebenfalls zunehmende Einbeziehung soziologischer Positionen gesehen (vgl. ebd.: 329ff.). 1976 rief Hopwood, mittlerweile bedeutsamer Mentor im Forschungsfeld zunächst noch unter behavioristischer Perspektive subsumierter Accounting-Forscher⁶², den „Behavioral Accounting Newsletter“ ins Leben, aus dem später das renommierte Fachjournal „Accounting, Organizations and Society“ (Hopper/Bui 2016: 12) hervorging und welches letztlich auch den Beginn der angelsächsisch dominierten „New Accounting History“ einleitete (Roslender/Dillard 2003: 329f.). Die Fachzeitschrift „Accounting, Organizations and Society“ war anfänglich noch stark US-amerikanisch orientiert, da Forscher aus diesem Raum konzentriert an wenigen

⁶⁰ Da Tony Lowe zu dieser Zeit den Vorsitz innehatte und gleichzeitig an der Sheffield University lehrte, wird in diesem Zusammenhang auch von den „Sheffield University achievements“ gesprochen (z. B. Napier 2011). Hier, d. h. an der Sheffield University und in der Person Tony Lowe, wird gemeinhin auch der Ursprung der kritischen Accounting-Forschung verortet (Roslender/Dillard 2003: 327).

⁶¹ Die im US-amerikanischen Raum dominante behavioristische Perspektive geht im Wesentlichen auf den US-amerikanischen Psychologen John B. Watson und dessen Veröffentlichung „Psychology as the Behaviorist Views it.“ von 1913 zurück. Während die Psychologie sich sonst grundsätzlich mit inneren Vorgängen beschäftigt, ist die Introspektion und damit die Einbeziehung eines wie auch immer gelagerten inneren Selbstverhältnisses der Handelnden nach Watson explizit nicht Teil der behavioristischen Perspektive (vgl. Watson 1913: 158ff.). Diese will Erklärungen für äußerliches, mit naturwissenschaftlichen Methoden erfassbares und damit objektivierbares Verhalten in den Blick nehmen. Ziel dieser Herangehensweise ist es, Verhalten konkret vorherzusagen und dann auch durch Begrenzung und Konditionierung kontrollieren zu können (vgl. Watson 1913: 158ff.).

⁶² Im Gegensatz zur US-amerikanischen Forschung, in der die behavioristische Perspektive weiterhin dominierte, entwickelten sich daraus im europäischen und hierbei insbesondere britischen Raum aus der Tradition der Kritischen Theorie der Frankfurter Schule soziologische Accounting-Perspektiven. (vgl. Roslender/Dillard 2003: 329)

Instituten (z. B. Harvard University, Michigan University, MIT, Penn State University) forschten und konzertiert publizierten. Britische Forscher arbeiteten zu diesem Zeitpunkt noch recht isoliert voneinander (Hopper/Bui 2016: 12f.). Bis zu dem Punkt entwickelte sich die angelsächsische Accounting-Forschung primär ausgehend von einer behavioristischen Forschung in den USA. Während in den USA jedoch das Interesse an Accounting jenseits von kognitiver Psychologie vergleichsweise gering blieb, kam es im angelsächsischen Raum zur besagten „Soziologisierung der Accounting-Forschung“ (Roslender/Dillard 2003: 331, Hopper/Bui 2016: 13).⁶³ Roslender und Dillard 2003 vermerken in diesem Zusammenhang mit Blick auf die US-amerikanische Forschung:

„While behavioural accounting unquestionably broke new ground, its psychology foundations ensured that all it ultimately provided was a further (alleged) objectivist, value neutral perspective on accounting.“ (Roslender/Dillard 2003: 329)

Trotz des (dem US-amerikanischen sehr ähnlichen) politischen und ökonomischen Klimas führte die Reaktion auf eine funktionalistische Soziologie wie die des Contingency Paradigm oder auch Parsons‘ soziologischer Systemtheorie im angelsächsischen Raum zu anderen Schlussfolgerungen. Nämlich einerseits zur Rezeption und Integration teils sehr kritischer Positionen der Kritischen Theorie der Frankfurter Schule, der radikalen Marxistischen Theorie (Roslender/Dillard 2003: 330)⁶⁴ und im Anschluss an letztere der Labour Process Theory (ebd.)⁶⁵. Andererseits erfuhren dadurch auch interpretative Positionen in Weber’scher Tradition und

⁶³ Gerade auch vor dem Hintergrund des politischen und ökonomischen Klimas der 1970er in Form von Energiekrise und Stagflation mit der Folge eines neu aufkeimenden Konservativismus kam es in den USA nicht zu einer grundlegenden Weiterentwicklung, sondern mehrheitlich zu einer Rückkehr und indirekten Stärkung positivistischer Positionen, in der eine mehrheitlich auf statistische quantitative Daten setzende Kognitive Psychologie letztlich lediglich als Ergänzung toleriert wurde (Roslender/Dillard 2003: 332). Als US-amerikanische Ausnahme werden bei Hopper/Bui Robert Kaplan und seine Kollegen von der Harvard University benannt, welche u. a. die Fallstudienforschung vorantrieben (Hopper/Bui 2016: 13).

⁶⁴ Vertreter radikaler marxistischer Positionen sind vor allem Tinker, Hoogvelt, etwas zurückhaltender Lowe.

⁶⁵ Als Vertreter für diese Linie im angelsächsischen Raum werden Hopper, Powell und Armstrong genannt. Eines der bekanntesten Werke, welches die Labour Process Theory anwendet, kommt aber aus dem US-amerikanischen Raum: „Labour and Monopoly Capital“ von Harry Braverman.

methodologische Debatten⁶⁶ eine Wiederbelebung (ebd.: 331). Roslender und Dillard 2003 weisen dabei den interpretativen Ansätzen eine höhere Bedeutung in der Herausbildung eines Verständnisses von Accounting als soziale Praxis innerhalb eines organisationalen Kontextes zu, wenn sie schreiben:

„It was to this interpretive paradigm of organizational analysis, rather than critical sociology, that a second group of interdisciplinarily oriented accounting researchers turned in their efforts to understand accounting in its organizational context.“ (Roslender/Dillard 2003: 331)

Über das Fachjournal „Accounting, Organizations and Society“, welches seit den 1980er Jahren als weltweit bedeutsamstes und mittlerweile angelsächsisch dominiertes Organ für interdisziplinäre Forschungen um behavioristische, organisationale und soziale Aspekte von Accounting gilt, rückten die vorher isoliert arbeitenden Wissenschaftler im britischen Raum näher zusammen. Ihre Positionen wurden zunehmend publik. Vor dem Hintergrund eines ansteigenden internationalen, dabei aber zunehmend angelsächsisch zentrierten, multidisziplinären Forschungsinteresses organisierten Hopper und Cooper 1985 die erste alle nicht-positivistischen Perspektiven einende (s. hierzu Hopper/Bui 2016: 12), internationale Konferenz unter dem Titel „Interdisciplinary Perspectives on Accounting“ (nachfolgend bezeichnet als: IPA) (Hopper/Bui 2016: 12). Auf dieser wurde erstmalig auch eine weitere neue Perspektive zur breiten Diskussion gestellt, welche auf den Arbeiten Foucaults basierte und die sog. „französische Wende“ (Vormbusch 2004: 38) in der Accounting-Forschung einläuten sollte (Roslender/Dillard 2003: 333f.). Im Anschluss an die Konferenz wurde eine Vielzahl neuer Fachjournale insbesondere in Europa und Australasien ins Leben gerufen, wie im Jahr 1988 das „Accounting, Auditing and Accountability Journal“, 1989 das „Journal of Management Accounting Research“ sowie das „Behavioral Research in Accounting“, 1990 die „Critical Perspectives on Accounting“ (als das Organ der

⁶⁶ Debatten um qualitative Forschung, z. B. die Übernahme des Grounded Theory Approach von Glaser/Strauss 1967 (vgl. hierzu Roslender/Dillard 2003: 331)

kritischen Accounting-Forschung; ebd.: 336) oder 1991 der „European Accounting Review“ (Hopper/Bui 2016: 13).

Zusammenfassend lassen sich folgende wesentliche Linien der gesamten, nicht nur gegenwärtigen Accounting-Forschung innerhalb des IPA Projekts nach Roslender und Dillard 2003 identifizieren: die älteste Linie markiert die sog. „non-technical“ Perspektive auf Accounting, auf die eingangs kurz eingegangen wurde ⁶⁷ (Roslender/Dillard 2003: 338). Dem folgte die als radikal bezeichnete, politisch motivierte Linie einer ideologiekritischen Accounting-Forschung, welche in den 1980ern besonders dominant war und auch heute noch existiert (vgl. ebd.). Und als dritte Linie gelten die interdisziplinären, hauptsächlich soziologisch orientierten Arbeiten der „New Accounting History“ (ebd.). Betrachtet man die heute noch fortbestehenden, bedeutsamen Forschungslinien ahistorisch, lassen sich diese nach folgenden Schwerpunkten strukturieren.

- *Foucault-orientierte Accounting-Theorie*: Management Accounting wird im Anschluss an Foucault 1976 äußerst kritisch als dominierender ökonomischer Diskurs der disziplinierenden Macht und Kontrolle verstanden, der das Denken, die Erfahrungsmöglichkeiten und damit letztlich auch das Handeln der Akteure strukturiert und begrenzt. Kritisiert wird an diesem Ansatz zumeist die Gefahr eines einseitigen Technik/Struktur-Macht-Determinismus (vgl. Becker 2004b: 100f.). (z. B.: Hoskin/Macve 1994, Miller/O’Leary 1994, Miller/Napier 1993)
- *Labour Process Ansatz*: Ausgehend von dem Problem der Transformation von Arbeitsvermögen in Arbeitsleistung der Labour Process Theory von Braverman 1974 dient Management Accounting in diesem ebenfalls kritischen Ansatz als ideologiebehaftete und interessengeleitete Sprache der sachlichen Legitimation und Instrument der Kontrolle von Management und Belegschaft gleichermaßen sowie als Herrschaftsausübung der Anteilseigner. Im

⁶⁷ Hierunter zu rechnen ist z. B. auch die Arbeit von Littletons „Accounting Evolution to 1900“ von 1933 (Roslender/Dillard 2003: 338).

Gegensatz zu den Foucault-orientierten Ansätzen wird das durch Kontrolle und Disziplinierung aktivierte Arbeitsvermögen jedoch nicht als Automatismus realisiert, sondern durch die handelnden Akteure selbst produziert und reproduziert (vgl. Becker 2004b: 99f.). (z. B.: Hopper/Storey/Willmott 1987)

- *Radikaler bzw. ideologiekritischer Ansatz*: Im Fokus wird hier das Management Accounting der Mainstream Accounting-Lehre der vorrangig institutionellen-ökonomischen Ansätze als Instrument der Herrschaft durch Ideologie äußerst kritisch reflektiert (vgl. Becker 2004b: 98f.). (z. B.: Tinker/Merino/Neimark 1982, Tinker 1988)
- *Interpretative Accounting-Theorie*: Management Accounting wird hierunter als interpretationsbedürftiges und spezifischen Sinn stiftendes soziales Phänomen verstanden; auch die technischen Instrumente des Accountings wirken nur deshalb, weil sie durch die Interpretation der Akteure dem Verstehen organisationaler Zusammenhänge dienen (vgl. Becker 2004b: 97f.). (z. B.: Ahrens 1997, 1999)
- *Institutionalistische Accounting-Theorie*: Organisationen sind gemäß diesen Ansätzen auf Legitimität zur Mobilisierung von Ressourcen angewiesen. Management Accounting sorgt in diesem Zusammenhang dafür, dass nach außen und innen die Organisation in ihrer Gesamtheit, ihren Regeln und Techniken als rational dargestellt und somit legitimiert wird (vgl. Becker 2004b: 98). (z. B.: Ansari/Euske 1987)
- *Strukturierungstheoretischer Ansatz*: Unterschieden wird hier zunächst einmal zwischen dem Management Accounting als System an formalen Regeln und Instrumenten und den Praktiken, d. h. der Anwendung des Management Accounting Systems (vgl. Becker 2004b: 101). Die Praktiken greifen dabei auf Strukturen sozialer Systeme zurück, welche nach Giddens 1984 als Regeln der Signifikation, Regeln der Legitimation und Ressourcen der Herrschaft beschreibbar sind (vgl. ebd.). Die Struktur wird im Handeln der Akteure reproduziert und modifiziert und stellt damit sowohl Medium als auch

Ergebnis des Handelns der Akteure dar (Prozess der Strukturation) (vgl. ebd.).
(z. B.: Giddens 1984)

Relevanz für die vorliegende Arbeit haben vor allem die kritischen Perspektiven der Accounting-Forschung, zu denen primär die ersten drei aufgeführten Ansätze gezählt werden, wobei insbesondere auch der strukturationstheoretische Ansatz nicht als unkritisch zu missverstehen ist. Gemeinhin wird in der angelsächsischen, sich als kritisch verstehenden Accounting-Forschung zwischen zwei perspektivischen Linien der Kritik differenziert: der neomarxistischen und der postmodernen Kritik. Letztere umfasst die ersten zwei oben erläuterten Ansätze.

Einig sind die kritischen Linien in der Grundannahme, dass sie Accounting als ein auf den Ideologien der Neutralität und Objektivität beruhendes und derart gesellschaftlich legitimes Machtkonstrukt mit erheblichem transformatorischen Potenzial für die Akteure betrachten (Vormbusch 2005: 91). In der neomarxistischen materialistischen Kritik wird jedoch nicht nur auf die Instrumente des Accountings, sondern auch auf dessen Akteure und institutionalisierten Körperschaften als organisches Ganzes in der Herstellung von Herrschaft und Kontrolle im Arbeitsprozess abgezielt. Ausgangspunkt vieler dieser Arbeiten sind die transformatorischen Prozesse im öffentlichen Sektor Großbritanniens, die hier zwar zu einer Aufwertung und infolgedessen Ausweitung des Accountings geführt hätten, aber auch gleichzeitig die Zielsetzungen der Institutionen in Richtung ökonomischer Kriterien verändert haben (vgl. zusammenfassend z. B. Vormbusch 2004: 36ff.). Die postmoderne Kritik schließt in den 1990ern an die Arbeiten französischer Autoren, wie Derrida, Lyotard und insbesondere Foucault (vgl. z. B. Vollmer, 2003: 362f., Vormbusch 2004: 38, Pfeiffer 2007: 264) und dessen Konzept der produktiven Macht im Rahmen seines Subjektivierungstheorems an (vgl. z. B. Vollmer 2003: 362, Vormbusch 2012: 157ff.).⁶⁸ Sie markieren aus diesem Grund die bereits erwähnte

⁶⁸ An dieser Stelle sei noch zu erwähnen, dass in Anlehnung an Foucault mit dem Begriff „Subjekt“ eine ganz spezifisch kontextualisierte Form des Subjekts gemeint ist, sodass der Anspruch der Aussagen ebenfalls nicht in ihrer Allgemeingültigkeit liegt.

„französische Wende“ (Vormbusch 2004: 38) in der Accounting-Literatur. Eine Vielzahl, wenn nicht der Großteil der seitdem entstandenen Arbeiten lassen sich darauf zurückführen und unterstreichen damit die Fruchtbarkeit französischer Überlegungen in der Weiterentwicklung der kritischen Accounting-Forschung. Accounting wird innerhalb dieser Arbeiten zumeist als Diskurssystem und als Feld eines Wissen-Macht-Regimes aufgefasst, womit dem Accounting nicht nur alleinig ein legitimatorischer Charakter, sondern auch ein konstitutiver Charakter zugeschrieben wird, der Erfahrungsspielräume und Denkweisen von Akteuren dann auch wesentlich bestimmt. Entscheidend für diese Position der kritischen Accounting-Forschung – und das ist äußerst relevant für den hier vertretenen Blickwinkel – ist, dass sie die Handelnden nur in dem Sinne in den Blick nimmt, als dass diese durch das Accounting, d. h. dessen konstitutive Mechanismen, zugerichtet und geformt werden.⁶⁹ Die Frage inwiefern sich diese Mechanismen real, also in der Praxis des Accounting, vollziehen (können), scheint sich weniger zu stellen. Damit bestimmt nicht die tatsächliche Durchsetzung der Mechanismen in der Praxis die Forschung, sondern ihre Ausformung und die Entwicklung ihrer normativen Kraft (vgl. auch Vormbusch 2012: 158). Der Dreh- und Angelpunkt ist, wenn die spezifische Kritikperspektive der sich als kritisch verstehenden Accounting-Forschung die handelnden Akteure primär als bereits zugerichtete Subjekte wahrnimmt, würde es tatsächlich wenig Sinn ergeben, einen Bezugspunkt von Kritik in ihrem Handeln zu verorten. Kritik wäre den Mechanismen bereits unterworfen und damit per se nicht kritisch – zumindest im Verständnis der kritischen Accounting-Forschung.

⁶⁹ Foucault selbst hat sich mit den Handelnden als Subjekte auseinandergesetzt. Wie jedoch noch aufzuzeigen ist, differiert sein Subjektbegriff gravierend von dem in dieser Arbeit explizierten Subjektverständnis, welches sich aus einer subjektorientierten Forschungs- und berufssoziologischer Forschung ableitet (siehe hierzu *Abschnitt 2.3.2 Subjektorientierung: Erfassung von Arbeitshandeln und Subjektivität und ihre Wechselwirkungen mit betrieblichen Strategien*). Foucault schreibt: „Das Wort Subjekt hat einen zweifachen Sinn: vermittels Kontrolle und Abhängigkeit jemandem unterworfen sein und durch Bewußtsein und Selbsterkenntnis seiner eigenen Identität verhaftet sein. Beide Bedeutungen unterstellen eine Form von Macht, die einen unterwirft und zu jemandes Subjekt macht.“ (Foucault 2005: S. 246f). Aus der engen Verknüpfung seines Subjektverständnisses mit Machtmechanismen rührt es wohl her, dass die Handelnden (oder Akteure) erst zum Subjekt „gemacht“ werden. Demgegenüber sind die Handelnden in einer subjektorientierten Perspektive von Anfang an, d. h. auch vor oder außerhalb ihrer möglichen Zurichtung durch Machtmechanismen, Subjekte.

Die in der Einleitung und Problemstellung dieser Arbeit aufgeführte Kritik Vormbuschs an einer mangelnden empirischen Unterfütterung in der kritischen Accounting-Forschung richtet sich im Wesentlichen an diese Arbeiten der postmodernen Strömung. Dies ist offensichtlich darauf zurückzuführen, dass die Entwicklung und Durchsetzung der Mechanismen Ziel der Forschung sind und eben gerade nicht die konkreten und realen Denk- und Handlungsalternativen der Akteure. Weil die Denk- und Handlungsalternativen der Akteure sich aus Sicht der kritischen Accounting-Forschung letztlich auf die Mechanismen selbst zurückführen lassen, werden diese in dafür notwendigen empirischen Untersuchungen nicht in den Blick genommen. Dies hat nicht nur zu einer perspektivischen Unterbelichtung des realen kollektiven als auch individuellen Handelns geführt, sondern auch zu einer tendenziellen Überschätzung der Mechanismen und ihrer quasi automatischen Durchsetzung mit der Folge, dass sich im Hinblick auf die Kritikinhalte der sich als kritisch verstehenden Accounting-Forschung zunehmend eine rein „auf Entlarvung [des längst Offensichtlichen] setzende Kritikstrategie“ (Pfeiffer 2007: 267) fortschreibt. Broadbent et al. 1997, als Befürworter des kritischen Projekts, leiten daraus Folgendes ab:

„While critical accounting research has brought many dimensions of accounting’s socially negative functions to our attention, a key deficiency is a failure to elaborate an enabling accounting. Indeed, the concern to bring out the negative, at an excess, has left critical researchers seeming reluctant, almost unwilling, to prescribe accounting interventions. As Gallhofer and Haslam (forthcoming) argue, however, citing Bronner (1994): “If critical researchers do not prescribe or intervene others will surely do so and with less sympathy for the critical project.” [sic] In this respect mainstream critics of conventional practice, such as Johnson and Kaplan (1987), are more forthcoming in making their own, albeit flawed, prescriptions for renewal. Further, as Gallhofer and Haslam (forthcoming) suggest, the failure to prescribe accounting in general has weakened the scope and potential effectiveness of critical accounting studies and has stunted and even undermined the potential development of alternative accountings.“ (Broadbent et al. 1997: 268)

Diese Überlegungen deuten darauf hin, dass man sich der Einseitigkeit der aufgeworfenen kritischen Inhalte zunehmend bewusst wird. Aus diesem Grund stellt sich in der kritischen Accounting-Forschung auch bereits länger die Frage, in welche Richtung neue, als kritische verstandene Perspektiven evolvieren sollten, wenn insbesondere in einer von ihnen⁷⁰ die Möglichkeit für die Entwicklung neuer Forschungsperspektiven gesehen wird. Moore 1991 etwa definiert eine kritische Accounting-Forschung noch wie folgt:

„[A] set of discursive practices . . . embodying a radical epistemological (or political) state which questions objectivity in the first place, finds “accurate representation” [sic] an impossible goal, and seeks alternative descriptions for what accountants do and the role accounting plays.“ (Moore 1991: 770)

Laughlin 1999 formuliert weniger radikal:

„[A] critical understanding of the role of accounting processes and practices and the accounting profession in the functioning of society and organizations with an intention to use that understanding to engage (where appropriate) in changing these processes, practices, and the profession.“ (Laughlin 1999: 73)

Und Roslender und Dillard 2003 vermerken:

„We believe that the critical accounting project should follow from a critique of current social, economic, and political circumstances as they are implicated in and constitute the practice of accounting and include an active political agenda. Thus, in its simplest form, the critical accounting project is concerned with the promotion of reflexive self-awareness of the conditions and consequences of accountancy conceived of as a central institution within modern societies anticipating responsible action.“ (Roslender/Dillard 2003: 339)

⁷⁰ Wie bereits angemerkt, wird tendenziell alle nicht-positivistische Accounting-Forschung der kritischen Accounting-Forschung gleichgesetzt. Gemeint sind aber an der Stelle tatsächlich kritische Perspektiven, dabei weniger die radikalen als vielmehr die kritisch-reflektierenden Positionen.

Die ausgewählten Zitate verweisen, wenn auch nicht immer direkt, auf eine zunächst einmal grundsätzliche Anerkennung von Accounting als eine wesentliche Funktion innerhalb unserer Gesellschaft und spezifisch innerhalb von Organisationen. Neben einer kritischen Analyse der Bedingungen, Intentionen, Konsequenzen und vor allem auch Widersprüche der Accounting-Praxis, was bisher den Fokus der kritischen Accounting-Forschung darstellte, verschiebt bzw. erweitert sich der kritische Anspruch. Indem zunehmend auch die selbstreflexiven Momente der Akteure des Accounting einbezogen werden, sollen Beschreibungen einer vor allem ökonomischen Agenda von Accounting überwunden bzw. um soziale und politisch emanzipative Agendapunkte im Sinne eines „enabling accounting“, wie es Broadbent et al. 1997, aber auch Roslender und Dillard 2003 an deren Idee anknüpfend, beschreiben, ergänzt werden. Die Herausforderungen eines „enabling accounting“ beschreiben Roslender und Dillard 2003 als:

„[...] to move beyond providing insightful and incisive critiques of accounting to attempting to make accounting work as a positive force in the pursuit of democratic, in the sense of universally inclusive modes, social progress. Enabling accounting gains energy and direction from the criticism that critical accounting research and scholarship provides and seeks to move beyond critique to contemplating viable and emancipatory ways to move forward, to progress.“ (Roslender/Dillard 2003: 341)

Ein solches Verständnis, darauf verweisen Broadbent et al. 1997 mit Nachdruck, müsste gerade auch im Bereich der Accounting-Ausbildung ansetzen, in dem diese nicht nur technische, sondern auch kritische Aspekte wieder deutlich stärker fokussiert und sich insbesondere mit Blick auf die positivistische Linie im Allgemeinen stärker interdisziplinär ausrichtet (Broadbent et al. 1997: 270f., s. auch Roslender/Dillard 2003: 342). Das bedeutet auch, dass der Dialog zwischen den positivistischen bzw. Mainstream-Ansätzen der Accounting-Forschung und – vereinfachend gesprochen – nicht-positivistischen Ansätzen deutlich intensiviert werden müsste (Broadbent et al. 1997: 271, Roslender/Dillard 2003: 342). Ansätze dafür entwickelt beispielsweise Quattrone 2000 im Rahmen einer transdisziplinären

Perspektive, die weg von einem Antagonismus zwischen positivistischen und nicht-positivistischen Perspektiven in Richtung einer „trans-disciplinary, evolutionary and reflexive“ (Quattrone 2000: 143) Epistemologie der Accounting-Forschung weist (vgl. ebd.: 133ff.). Es ist anzunehmen, dass die Perspektive eines „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) einerseits die Anschlussfähigkeit zwischen nicht-positivistischer und positivistischer Forschung und andererseits auch die praktische Wirksamkeit durch die Nähe positivistischer Forschung zur Accounting-Praxis erhöht. Anhänger kritischer Positionen innerhalb des Accounting-Projekts dürfte dies gleichzeitig – und auch aus dem Blickwinkel dieser Arbeit – zu Recht verprellen. Denn zum einen ermöglicht der Ansatz eines „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) zwar die Auflösung einer einseitig deterministischen Vereinnahmung des Subjekts (das Wie verbleibt forschungspraktisch jedoch unklar) und lässt damit rein theoretisch die Annahme eines nicht bereits zugerichteten Subjekts und die Einbeziehung emanzipatorischer Forderungen zu. Wie sich diese allerdings mit einer weiterhin als kritisch anzusehenden Praxis von Accounting verweben lassen, wird nicht thematisiert. Vielmehr scheint es, als würde in Folge dieses perspektivischen Wechsels (der dann auch keiner ist) die originäre Kritik an den Accounting-Mechanismen aufgegeben, so als hätten diese aus Sicht der Handelnden keinen Boden und Bestand. „Enabling“ scheint sich darum im Wesentlichen auf Selbstverwirklichungsansprüche der Handelnden zu richten und dabei anzunehmen, dass sich in ihrer Chance auf Selbstverwirklichung gleichzeitig die Notwendigkeit von Kritik auflöst. Beiden Ansätzen liegt im Verständnis der vorliegenden Arbeit eine unnatürliche Verengung der Handelnden zugrunde, was letztlich auch signifikante Auswirkungen auf die Entwicklung von Kritikperspektiven hat. Denn:

- Entweder werden die Handelnden als durch Machtmechanismen strukturierte, verformte bzw. erst durch die Machtmechanismen gemachte Subjekte gedacht, deren subjektive Forderungen damit auf die Mechanismen

selbst zurückzuführen sind und infolgedessen als Folie der Kritik ungeeignet erscheinen müssen.

- Oder die Handelnden werden als zumindest im Ansatz nicht strukturierte Subjekte betrachtet, deren Forderungen sich vor allem auf eigene Selbstverwirklichungsansprüche und nun gerade nicht mehr in kritischer Hinterfragung auf die Mechanismen richten. Sie sind darum als Kritikfolie ebenfalls nicht geeignet bzw. konzeptionell zu zufällig. Wenn zudem subjektive Kritik im Rahmen selbstreflexiver Momente, die „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) zumindest thematisiert, geäußert wird, wird diese in ihrer Realisierungschance offenbar auf die individuelle Ebene und nicht auf ihre Anbindungsmöglichkeit an kollektive Kritik verwiesen.

Kritik bzw. Realisierung von Kritik scheint darum ausgehend von den Akteuren von Accounting-Praxis konzeptionell nicht vorgesehen. Was kritisch ist bzw. zu sein hat, wird darum in gewisser Weise fortgesetzt normativ definiert und nicht etwa ausgehend von einer realen Accounting-Praxis und aus der Auseinandersetzung der Handelnden mit dieser rekonstruiert. Dies scheint der Punkt zu sein, warum sie sich selbst zunehmend den Boden kritischen Potenzials entzieht.

An diesem Punkt der theoretischen Auseinandersetzung ist festzustellen, dass es innerhalb der kritischen Accounting-Forschung zwar etablierte Theorien gibt, welche den Handelnden in ihrer Auseinandersetzung mit Accounting-Praxis kritische Forderungen und Auseinandersetzung zugestehen – jedoch lediglich im Rahmen der weiter oben genannten Einschränkungen. Daher geht es nun darum, Ansätze auszumachen, welche zwar im Hinblick auf die kritische Auseinandersetzung der Handelnden theoretisch zunächst ebenso eingeschränkt sind, dabei aber die notwendige konzeptionelle Offenheit für eine kritische Bezugnahme und Formung von Accounting-Praxis durch die Handelnden mitbringen und damit für die in dieser Arbeit vertretene Perspektive anschlussfähig sind.

In diesem Zusammenhang sei auf einen entwickelten Ansatz verwiesen, welcher ein originär positivistisches Konzept der Accounting-Forschung aufgreift und perspektivisch weitet. Hierbei handelt es sich um das durch Tessier und Otley 2012 überarbeitete Framework von Robert Simons' „Levers of Control“ (nachfolgend bezeichnet als: LOC). Bevor die Überarbeitungsschritte von Tessier und Otley 2012 dargelegt werden, soll kurz auf die Ursprünge, d. h. auf Simons' Konzept von 1995 eingegangen werden. Die Ausgangsüberlegungen zu seinem Konzept erläutert Simons wie folgt:

„Notwithstanding recent advances in theories of organization and strategy, the tenor of management control reaches back to the 1960s. A “command-and-control“ [sic] rhetoric underlies phrases associated with traditional management control: top-down strategy setting, standardization and efficiency, results according to plan, no surprises, keeping things on track. But command-and-control techniques no longer suffice in competitive environments where creativity and employee initiative are critical to business success.“
(Simons 1995: 3)

Davon ausgehend entwickelt er einen Rahmen, welcher von vornherein von einem Gegenüber gegensätzlicher Kräfte der Steuerung und Kontrolle, d. h. von einem „between freedom and constraint, between empowerment and accountability, between top-down direction and bottom-up creativity, between experimentation and efficiency“ (Simons, 1995: 4) ausgeht und ein solches zu integrieren versucht. Diese Kräfte subsumiert er zum einen unter vier wesentlichen Kontrollhebeln, den LOC. Diese umfassen nach Simons 1995 „belief systems“ („basic values, purpose, and direction for the organisation“, S. 34), „boundary systems“ („acceptable domain of activity for organizational participants“, S. 39), „diagnostic control systems“ („formal information systems that managers use to monitor organizational outcomes and correct deviations from pre-set standards of performance“, S. 59) und „interactive control systems“ („formal information systems that managers use to involve themselves regularly and personally in the decision activities of subordinates“, S. 95).

„The four control levers are nested – they work simultaneously but for different purposes. Their collective power lies in the tension generated by each lever.“ (ebd.: 5)

Zum anderen teilt er diese in positive und negative Kontrollen ein, wobei er dies jedoch nicht wertend meint, sondern Analogien zur chinesischen Philosophie des Yin und Yang herstellt, sodass positive Kontrollen als motivierend und lohnend sowie wertschätzend verstanden werden („belief systems“, „interactive control systems“) und negative Kontrollen als disziplinierend, strafend und kontrollierend im eigentlichen Sinne („boundary systems“, „diagnostic control systems“) verstanden werden (Simons 1995: 7, 34ff.). Der Nachteil von Simons‘ Konzept – für die Perspektive dieser Arbeit – ist darin zu sehen, dass es das Steuerungssystem im Wesentlichen aus Managementsicht beschreibt:

„[M]anagement control systems are the formal, information-based routines and procedures managers use to maintain or alter patterns in organizational activities.“ (ebd.: 5, Hervorh. i. Orig.)

Der wesentliche Vorteil des Konzepts – wiederum primär mit Blick auf die vorliegende Arbeit – ist dagegen, dass es die duale Rolle von Steuerung und Kontrolle herausstellt. Es ist anzunehmen, dass vor allem auf Basis der Annahme einer dualen Rolle von Steuerung und Kontrolle (wie es auch im „enabling accounting“ von Roslender/Dillard 2013 zum Ausdruck kommt) das Konzept der LOC auch in den kritischen Linien der Accounting-Forschung rezipiert worden ist (vgl. Tessier/Otley 2012: 171f.). Verwiesen werden soll hier nur auf die Aufarbeitung all dieser auf Simons‘ Konzept basierenden Ansätze und schließlich deren Weiterentwicklung innerhalb der kritischen Accounting-Forschung durch Tessier und Otley 2012. In ihrer theoretischen verbliebenen Analyse⁷¹ entwickeln sie zunächst einmal ein konkretes, auf die Möglichkeit empirischer Bearbeitung ausgerichtetes Konzept. Hierfür modellieren sie die unterschiedlichen Rollen der LOC zunächst einmal

⁷¹ Tessier und Otley 2012 merken hierzu selbstkritisch an: „[...] although the revised framework is based on some examples from the field, it is mostly conceptual and based on prior literature. Therefore, it will need to be tested by using it in empirical studies.“ (Tessier/Otley 2012: 182).

begrifflich von „bad/good controls“ (ebd.: 173f.) zu einer weniger wertenden und darum auch nicht mehr missverständlichen Interpretation:

„The revised framework uses the labels “enabling” [sic] and “constraining” [sic] to describe the dual role of controls.“ (ebd.: 175, Hervorh. i. Orig.)

Hierdurch unterstreichen Tessier und Otley das, was Simons bereits intendierte, nämlich den inhärenten Dualismus von Steuerung und Kontrolle innerhalb einer Organisation als solchen herauszustellen; sie knüpfen außerdem an die neuere Enabling-Perspektive insgesamt an. Darüber hinaus erweitern sie diesen Punkt im Konzept, indem sie Steuerung und Kontrolle prinzipiell nicht mehr nur aus Sicht des Managements bearbeitbar machen. Sie verweisen in diesem Zusammenhang daher des Weiteren auf die Notwendigkeit der Unterscheidung zwischen den Intentionen des Managements und den Wahrnehmungen der (sonstigen) Beschäftigten (ohne die zumeist vermutlich ebenso angestellten Manager) in Bezug auf Steuerung und Kontrolle. Für die Wahrnehmungen der Beschäftigten wird zudem anerkannt, dass diese negativ, positiv oder auch neutral reagieren können. Dies richtet – wenn dies in den Ausführungen von Tessier und Otley 2012 so auch nicht deutlich wird – den Blick auf den konkreten Umgang mit Steuerung und Kontrolle durch die Akteure und auch mögliche Kritikpraktiken:

„The revised framework uses the positive and negative labels to describe employee attitudes towards control and acknowledges the fact that these attitudes can be neutral.“ (Tessier/Otley 2012: 176, Hervorh. i. Orig.)

Mit Blick spezifisch auf die Intentionen verweist es darauf, dass zu berücksichtigen ist, dass diese im Wesentlichen zwei Ziele verfolgen:

„The revised framework distinguishes the two main objectives of controls (i.e. performance and compliance).“ (ebd., Hervorh. i. Orig.)

Auf „performance“ und „compliance“ können sowohl Belohnung als auch Bestrafung folgen. Es kann aus Sicht von Tessier und Otley nicht davon ausgegangen werden, dass nur „non-performance“ und „non-compliance“ bestraft werden:

„The revised framework acknowledges the fact that managers can decide to reward and/or punish performance and/or compliance.“ (ebd., Hervorh. i. Orig.)

In Bezug auf Intentionen und Wahrnehmungen wird zudem noch einmal dahingehend differenziert, dass die Präsentation von Kontrollstrukturen die Wahrnehmung als positiv, negativ oder neutral beeinflussen kann. Zum Beispiel kann eine misslungene Präsentation der Intentionen zu einer negativen Wahrnehmung dieser führen; in einem solchen Fall wären es nicht die Intentionen an sich, die zu einer negativen Wahrnehmung geführt haben, sondern in erster Linie ihre Präsentation:

„Presentation acts as a bridge between managerial intentions and employee perceptions and can influence how controls are perceived. [...] **The revised framework accounts for the presentation of controls.**“ (ebd.: 175, Hervorh. i. Orig.)

Ihr überarbeitetes Framework der LOC ist darum gegenüber dem originären Konzept von Simons 1995 deutlich umfassender. Die vorgenommenen Anpassungen fassen Tessier und Otley 2012 wie folgt zusammen:

„To summarise, the discussion above analysed the ambiguities regarding the positive and negative forces present in Simons‘ (1995) framework. In order to improve the definition of this dimension of controls, several propositions were made. First, one aspect of the positive/negative dimension is illustrated by the dual role of controls. However, the dual role of controls (enabling/constraining) does not refer to the quality of controls (good/bad). Second, employee perceptions of controls have to be considered separately as they could be different from managerial intentions. Third, employee attitudes towards controls can be positive, neutral or negative. Fourth, to account for differences between the intention and perception of controls, the presentation of controls has to be considered. Fifth, objectives

of control are performance and compliance. Sixth, rewards and punishments can be associated with both objectives of controls.“ (ebd.: 176)

Ihre Überlegungen fassen die Autoren in folgender Übersicht zusammen:

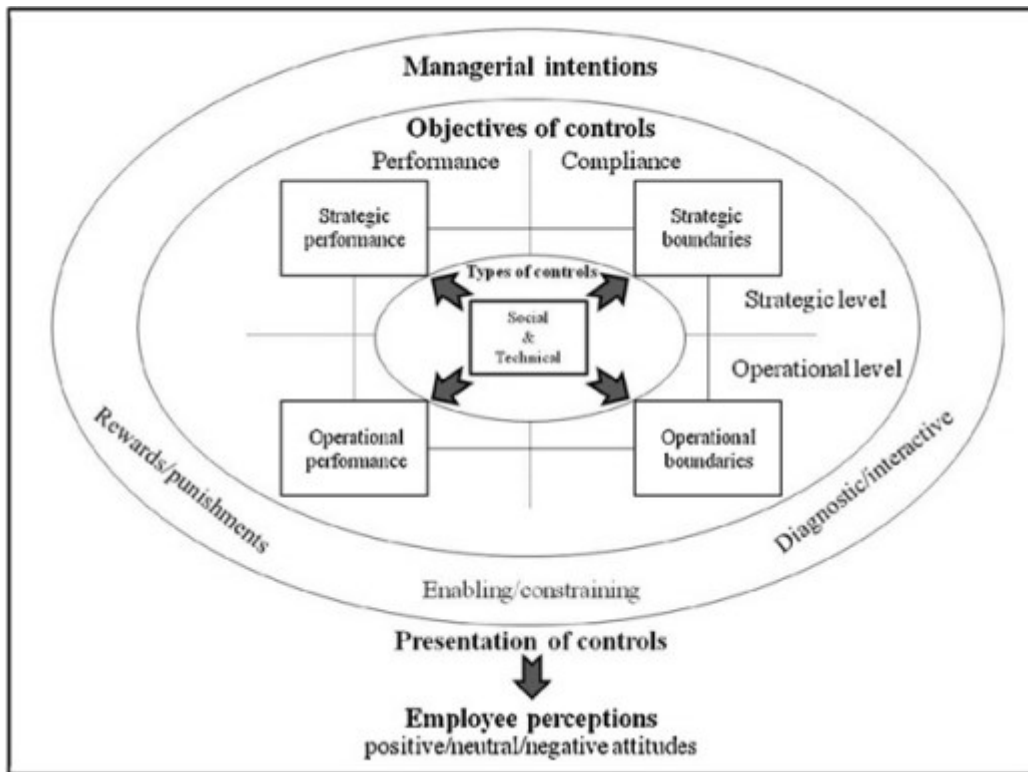


Abbildung 1: Überarbeitetes Framework von Simons' „Levers of Control“ durch Tessier und Otley 2012

Die Autoren merken jedoch selbstkritisch an:

„[...] while the framework explicitly takes the point of view of managers and their attempt to manage their control package, it would be worthwhile to consider the employees' contribution to the design of the framework. This would answer a criticism formulated for Simons' framework (that still applies to the revised framework) which is that employees are considered to be passive actors (see Gray (1990)).“ (ebd.: 182)

Für die geplante empirische Untersuchung dieser Arbeit bietet das von Tessier und Otley überarbeitete Framework oder Konzept der LOC trotz ihrer Einschränkungen folgende Vorteile: Es bietet zunächst einmal (1) Ansatzpunkte für die konkrete empirische Bearbeitung von der Accounting-Praxis zugrundeliegenden Strukturen

der Steuerung und Kontrolle, die es in ihrer (2) dualen Rolle begreift. Ferner (3) determiniert es diese nicht einseitig, sondern bezieht prinzipiell sowohl Intentionen des Managements als auch Wahrnehmungen der Beschäftigten ein. Und (4) es legt in gewisser Weise nicht vorab normativ fest, was Kritik ist bzw. zu sein hat. Die konzeptionelle Offenheit ergibt sich letztlich vor allem daraus, dass das überarbeitete Konzept der LOC nicht als neue kritische Perspektive zu verstehen ist, sondern als ein Framework bzw. konzeptioneller Rahmen entwickelt wurde.

Abgesehen von einer weitestgehenden konzeptionellen Offenheit, sind einige, für die empirische Anwendung in der vorliegenden Arbeit als wesentlich verstandene, kritische Anmerkungen vorzunehmen: über die konzeptionelle Einbeziehung der Wahrnehmung der Akteure richtet sich der Blick zunächst einmal wieder auf die Mechanismen von Steuerung und Kontrolle und rekonstruiert diese aus Sicht der Handelnden. Was diese jedoch über die reine Wahrnehmung hinaus damit tun, bleibt vollkommen unberücksichtigt – Tessier und Otley 2012 merken dies wie aufgezeigt auch selbst kritisch an. Implizit scheint dem weiterhin die Annahme eines „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) zugrunde zu liegen, dass die Wahrnehmung, also ein Verständnis für die Mechanismen, letztlich primär für die eigene Selbstverwirklichung und nicht für den formenden Rückbezug auf die Mechanismen und auch eine möglicherweise kritische Auseinandersetzung mit diesen genutzt wird. Vor diesem Hintergrund scheint der Begriff der Wahrnehmung tendenziell ungeeignet bzw. zumindest verkürzt im Hinblick auf ein aktives und nicht nur rezeptives Handeln. Ebenso einseitig ausgelegt sind auch die Intentionen des Managements, was in gewisser Weise zu einer die betriebliche Realität stark vereinfachenden Gegenüberstellung von Intentionen des Managements und Wahrnehmung der Beschäftigten führt. Denkt man dieses Gegeneinanderausspielen eines „ich habe es so gemeint“ und „ich habe es so verstanden“ insbesondere vor dem Hintergrund der mit hierarchischen Positionen zumeist einhergehenden (und im Framework auch konzeptionell nicht aufgelösten) Machtpositionen weiter, dürften die Wahrnehmungen der Beschäftigten als aktive Handlungsoption in dieser Auslegung tendenziell ins Hintertreffen geraten. Das Framework ist darum im

Hinblick auf diese Punkte und für eine empirische Anwendbarkeit im Rahmen der theoretischen Auseinandersetzungen – insbesondere unter Einbeziehung arbeits- und industriesoziologischer Thesen und spezifisch ihrer subjektorientierten Konzepte – konzeptionell noch zu schärfen bzw. zu weiten.

2.1.3 Kritische Perspektiven im Forschungsfeld der kalkulativen Praktiken

Das Konzept der kalkulativen Praktiken, welches sich, wie bereits dargelegt, aus der spezifischen Perspektive auf die Praxis des Accountings, insbesondere seine Techniken und auch sonstigen Instrumente der Kalkulation, Bewertung und Quantifizierung ableitet (vgl. Becker 2004b: 97), ist der kritischen Accounting-Forschung zuzuordnen und gilt als eines seiner prominentesten Konzepte (vgl. hierzu Pfeiffer 2007: 257). Es wurde auch in der deutschen Forschungslandschaft (spezielle Soziologien, sehr beschränkt auch Controlling) rezipiert, dies jedoch im Hinblick auf Umfang und Vielfalt der Forschungsergebnisse bis heute eher begrenzt (vgl. ebd.). Eine systematische Auseinandersetzung mit den kalkulativen Praktiken um ihre methodologischen Grundannahmen und ihre einerseits betriebliche, aber andererseits gerade auch gesellschaftliche Bedeutung (vgl. Vormbusch 2004: 35) erfolgt dabei durchaus, wird aber vielfach durch Einzelpersonen getragen (beispielhaft: Vormbusch 2004, 2007, 2008, 2010, 2012; Vollmer 2003, 2004, 2012; Vollmer & Mennicken 2007; Becker – als Vertreter und Befürworter einer kritischen Controllingforschung – 1999, 2003, 2004b), sodass mit Blick auf den deutschen Forschungsraum zwar zunächst tendenziell eher nicht von etablierten Perspektiven gesprochen werden kann. Empirisch basiert kommt es jedoch in einigen Arbeiten zur Entwicklung neuer Perspektiven im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken. Auch diese Debatte wird jedoch von kritischen Perspektiven aus dem angelsächsischen Raum dominiert.⁷² Wie im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken das Handeln der

⁷² Und dies obwohl deren Debatten interessanterweise über lange Zeitabschnitte vor allem durch Accountingtheoretiker- und praktiker bestimmt wurden (vgl. z. B. Vollmer 2003: 354ff., Vormbusch 2004: 35), deren scharfe kritische Perspektive aus deutscher Sicht und mit Blick auf das (deutsche) Controlling eine „professionspolitische Gratwanderung“ (Vormbusch 2004: 37) darstellen muss, die aber in der Form

Akteure in den Blickpunkt gerückt wird und welche kritischen – und für diese Arbeit anschlussfähigen – Perspektiven daraus abgeleitet wurden, darum soll es in diesem Abschnitt im Wesentlichen gehen.

Ausgangspunkt des Konzepts der kalkulativen Praktiken ist wie bereits in der begrifflichen Herleitung dargelegt (*Abschnitt 2.1.1*) die Sichtbar- und Erfahrbarmachung von als ökonomisch relevant bestimmten Kriterien im Handeln der Akteure und dann die Steuerung und Kontrolle dieses Handelns (vgl. Vormbusch 2004: 36). Die grundlegende Relevanz kalkulativer Praktiken beruht aus Sicht der kritischen Accounting-Forschung vor allem auf der in der Accounting-Praxis herrschenden Annahme, dass durch den Einsatz von Zahlen und Kalkulation Neutralität und Objektivität (vgl. z. B. Miller/Hopper/Laughlin 1991: 399) und damit die Rationalität von Entscheidungen sichergestellt werden können. Dies ist längst als Objektivitäts- und Neutralitätsfiktion (vgl. z. B. Kappler 2000, Vormbusch 2004, Bücherl 2014, Broadbent 2002) sowohl in der Accounting-Forschung „entlarvt“ worden als auch unter Praktikern zunehmend gängiges Verständnis. Aber dennoch: gerade dort, wo sich in der Praxis diese Neutralitäts- und Objektivitätsfiktion nicht hält, nicht haltbar ist, wo man sich ihrer Gemachtheit und sozialen Konstruiertheit bewusst ist (Vormbusch 2012: 299), auch dort führt dies

möglich war, weil sie aus verschiedenen Gründen eben nicht so marginalisiert wurde wie dies in der deutschen Betriebswirtschaftslehre bzw. vor allem im Controlling weiterhin der Fall ist (vgl. Broadbent 2002: 445). Zum besseren Verständnis: nachdem die Accounting-Forschung wie bereits dargelegt zunächst vor allem durch historisch angelegte Arbeiten aus dem US-amerikanischen Raum dominiert wurde, gab es in den 1980ern das Bestreben, eine Accounting-Forschung thematisch auch in Großbritannien zu etablieren. Die Voraussetzungen waren jedoch unterschiedlich. Während es in den USA bereits zusätzlich zur institutionellen Forschung auch eine zielgerichtete universitäre Ausbildung mit anschließend möglicher Akkreditierung als Certified Public Accountant (nachfolgend bezeichnet als: CPA) gab und gibt – in etwa damit vergleichbar werden in Deutschland Controller bis heute ausschließlich in Hochschulen (früher zunächst hauptsächlich in Fachhochschulen, mittlerweile fast ausschließlich universitär) ausgebildet – galt dies für Großbritannien nicht. In Großbritannien erfolgte und erfolgt die Ausbildung und Akkreditierung der CPA unabhängig und zentral über Berufsverbände. Das britische Akkreditierungssystem verlangt zudem zunächst praktische Erfahrung (das US-amerikanische fordert dies nicht), um schließlich zu einer qualifizierenden Prüfung zugelassen zu werden. Eine universitäre Vorbildung ist nicht zwingend erforderlich, sondern scheint nur die Dauer der praktischen Ausbildung zu verlängern. Dies könnte einer der Gründe sein, warum es in Großbritannien zu dem in der Literatur rekurrierten Mangel an akademisch gebildeten Accounting Professionals kam und die universitären Stellen nicht mit solchen besetzt werden konnten. Stattdessen wurden sie nun gerade mit den Kritikern des Accounting besetzt. So jedenfalls sind der scharfe kritische Fokus und die gleichzeitig enorme Breite und publizistische Aktivität der angelsächsischen kritischen Accounting-Forschung zu erklären.

nicht zu einem verminderten Einsatz kalkulativer Praktiken, sondern teilweise sogar zu einer Ausweitung.⁷³ Grundsätzlich markiert diese Problematik eines Mehr an Kalkulation trotz Objektivitätsverlustes nicht nur einen wichtigen Punkt einer auf den deutschen Forschungsraum begrenzten, kritischen Perspektive, wie sie Vormbusch 2012 eindringlich in „Herrschaft der Zahlen“ entwirft, sondern auch in der kritischen Accounting-Debatte (vgl. Pfeiffer 2007: 248f). Wenn in solchen Arbeiten auch die Grenzen einer Forschungsperspektive deutlich geworden sind, die die betrieblichen Akteure auf Produkte betriebsseitig induzierter Machtwirkungen reduziert, wie dies konzeptionell in den kalkulativen Praktiken angelegt verbleibt (vgl. Vormbusch 2012: 159), verweisen nur wenige Stimmen auf die existierende theoretische, aber vor allem empirische Unterbelichtung von Konstitution und Aneignung der Akteure und die zwar offenbar nicht so einseitig intendierte, aber letztlich daraus resultierende Verstärkung eines einseitigen Technik-Macht-Determinismus (vgl. Vormbusch 2005: 94).⁷⁴ Neuere Perspektiven im Forschungsfeld der kalkulativen Praktiken versuchen dies als Pendant zu einem „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) zu verarbeiten, indem sie nicht nur nach den möglichen Grenzen der Kalkulierbarkeit, nach Macht, nach Brüchen, sondern nun auch – dies in Analogie zum „enabling accounting“ (ebd.) – nach dem emanzipatorischen Potenzial im Umgang mit kalkulativen Praktiken fragen. Auch wenn neue Perspektiven hierüber das Handeln von Akteuren wieder stärker in den Blick zu nehmen versuchen, ist eine gewisse Zurückhaltung bei der Erschaffung neuer Dualismen einer durch Kalkulation transportierten repressiven Macht auf der

⁷³ Vormbusch 2012 arbeitet in diesem Zusammenhang hierfür auf Basis seiner empirischen Untersuchungen im Personalbereich den Begriff eines zunehmenden „reflexiven Zahlengebrauch(s)“ (Vormbusch 2012: 29) heraus. Darauf wird jedoch an späterer Stelle, im Zusammenhang mit der Rezeption von Controlling und seiner Praxis in der deutschen Arbeits- und Industriesoziologie eingegangen (siehe hierzu *Abschnitt 2.3.1 Die Rezeption von Controlling und seiner Praxis und ihre Verarbeitung in zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie*), da seine Arbeit Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung und des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken rezipiert und auf einen deutschen Untersuchungskontext überträgt.

⁷⁴ Aus diesem Grund mehrten und mehren sich – wie im vorangegangenen Abschnitt bereits erwähnt – auch immer wieder die Stimmen von einem möglichen (erneuten) Ende einer kritischen Accounting-Forschung vor dem Hintergrund, dass fortlaufend zwar die Mechanismen ihres Erkenntnisobjektes offengelegt werden, diese aber in einer wenn vermutlich auch nicht so intendierten Unabwendbarkeit für die Handelnden beschrieben wurden, sodass das Attribut einer sich als „kritisch“ verstehenden Accounting-Forschung sich zunehmend selbst in Frage stellte (vgl. auch Pfeiffer 2007: 259f).

einen Seite und eigensinnigen, widerständigen Subjekten auf der anderen Seite, erkennbar.

Einige dieser neuen Perspektiven sollen hier aufgrund der Relevanz ihrer Überlegungen und neuen Stoßrichtungen für die vorliegende Arbeit wenn auch relativ kurz umrissen und später in der empirischen Untersuchung umfassend berücksichtigt werden. Bei diesen handelt es sich (1) zum einen um die Arbeit von Quattrone und Hopper 2001, die kalkulative Praktiken in Organisationen im Zusammenhang mit Rationalisierungsprozessen untersuchen. (2) Zum anderen sollen bereits weiter zurückliegende Überlegungen von Miller 1998 zur Modifizierbarkeit kalkulativer Praktiken an den Peripherien des Accountingbereichs herangezogen werden. Schließlich soll (3) mit Bezug zu MacKenzie 2006 und Revellino und Mouritsen 2015 die Rolle kalkulativer Praktiken als Motor für Innovationen und Veränderungen von und in Organisationen und im Accounting, also ihre Performativität in den Blick genommen werden.

Zu (1): Der Ausgangspunkt von Quattrone und Hopper 2001 ist, dass kalkulative Praktiken eine Form von abstraktem Wissen darstellen, welches für sich betrachtet keine Bedeutung hat, sodass es auf die Zuweisung eines Sinns in der Ausführung bzw. Anwendung der kalkulativen Praktiken angewiesen ist. Daraus folgt ihrem Verständnis nach: „[...] knowledge and action are interdependent: knowledge is a form of action inseparable from the activity of doing.“ (Quattrone/Hopper 2001: 416). Viel wesentlicher aber ist, dass durch die Notwendigkeit, den Praktiken einen Sinn zuzuweisen, nicht von einem einheitlichen Rationalitätsbegriff ausgegangen werden kann, sondern von einer sog. „poly-rationality“ (ebd.: 407ff.). Dies führt dazu, dass einerseits „accounting knowledge [is] being interpreted differently across organizational spaces and times“ (ebd.: 407), und dass andererseits die Vorstellung von „[...] accounting [...] as creating ‘centres of calculations’ from whence order can be conceived, represented and executed [...]“ (ebd.) aktiv zu hinterfragen ist, denn:

„[...] accounting is also a practice that allows disorder, which puts organizations into a continuous state of flux. Thus accounting needs to be conceived not only as a managerial practice that creates centres of calculation but also as a constellation of practices that constructs ‘centres of discretion’. There is a need to talk about knowledge, rationality, action, change, organizations and the relations amongst them differently—they need to be made a-centred⁷⁵.“ (ebd.: 410)

Da sich ihr Blick auf Rationalisierungsprozesse in Organisationen richtet, weist dies eher nur implizit auf die Bedeutung subjektiven Handelns im Rahmen kalkulativer Praktiken. Die Möglichkeit von „disorder“, also Unordnung oder Chaos, deutet auf ihr Verständnis, dass kalkulative Praktiken über die Verbindung von Wissen und praktischem Handeln keinen unveränderlichen Zustand darstellen, sondern wie sie es beschreiben „a continuous state of flux“, also fortlaufende Veränderung bedeuten. Allerdings nicht im klassischen Sinne einer Entwicklung von Zustand A zu Zustand B, sondern eher als ein „drift“⁷⁶ (ebd.: 426f.). „Drift“ stellt heraus, dass sich kalkulatives Wissen (also auch Praktiken nach ihrem Verständnis), auch wenn man zweckgerichtetes, sinnvolles und rationales Handeln unterstellt, nicht unbedingt in vorhersehbarer Weise entwickelt oder verbreitet (ebd.: 427). Dies ist „time-space pendent“ wie die Autoren anmerken, und damit abhängig davon, welche spezifische Bedeutung den Praktiken zugewiesen wird und wie sich diese Bedeutungszuweisungen in einer Organisation anbinden bzw. verbinden, sodass innerhalb einer Organisation besagte „poly-rationality“ sehr wahrscheinlich ist (ebd.: 427ff.). Vor diesem Hintergrund werden kalkulative Praktiken als „centres of

⁷⁵ Der Begriff „a-centred“ bedeutet in Ermangelung einer direkten Übersetzung, dass kein klares Zentrum innerhalb einer Organisation existiert, sondern „rather [...] multiple worlds in multiple spaces and times giving rise to *poly-rationality*.“ (Quattrone/Hopper 2001: 426, Hervorh. im Original).

⁷⁶ Quattrone und Hopper 2001 beschreiben „drift“ anhand folgender Analogie: „When things are drifting (say castaways in a boat in the ocean or friends lost during an excursion in a wood), they may have no devices such as maps or a clock to give them a conception of time or space. They cannot accurately define their location or the time though they are likely to continually try to do so. This does not mean that they will not act purposefully—they may try to create a shared idea of the ‘right’ direction. Nor are they doomed to perish under the waves or in the perils of the wood. They may reach a safe beach or an (un)known village and get help. If they are unlucky they may return to where they started. But in both instances the purposeful action involves serendipity and chance, i.e. drifting.“ (Quattrone/Hopper 2001: 426f.).

discretion“ im Sinne einer gewissen Ermessensfreiheit verstehbar, nämlich „[...] as a set of practices that intrinsically constrain but also enable change.“ (ebd.: 429).

Zu (2): An die Peripherien von Accounting, d. h. außerhalb seiner institutionalisierten Grenzen, zu gehen, ist wie ein Blick zurück in die Historie des Accountings, denn wie Miller 1998 argumentiert sind genau hier an den Grenzen des Accounting Praktiken der Kostenkalkulation entstanden und dann langsam in das Zentrum von Accounting gewandert. Gleichzeitig werden hier auch gegenwärtige und zukünftige Veränderungen der kalkulativen Praktiken sichtbar. Miller schreibt diesbezüglich:

„Accounting is most interesting at its margins. For it is at the margins that we see new calculative practices added to the repertoire of accounting. It is at the margins that accounting as a body of legitimated practices is formed and re-formed by the adding of devices and ideas of various kinds.“ (Miller 1998: 174)

Dem folgend können kalkulative Praktiken vor allem an den Peripherien und nicht in den institutionellen Herden ihres Einsatzes Modifikation erfahren. Dies wirft zunächst einmal die generelle Frage nach der Verortung kalkulativer Praktiken in Organisationen auf, gleichzeitig verweist dies perspektivisch auch auf Fragen möglicher Grenzen von Kalkulierbarkeit und den Umgang der Handelnden mit diesen Grenzen, wenn also an den Peripherien kalkulative Praktiken reflektiert und problematisiert werden (vgl. ebd.: 175) und ihre Grenzen durch ihre Kritiker entweder bestätigt oder aber modifiziert und neu gezogen werden (vgl. ebd.: 174). Mit einer zunehmenden organisationalen Ausweitung kalkulativer Praktiken, wie dies eine der Grundannahmen anderer Arbeiten als auch der vorliegenden Arbeit ist, sind zudem die organisationalen Bedingungen zu erörtern, unter denen die Handelnden kalkulative Praktiken verinnerlichen und reflektieren, modifizieren und verändern. Die Durchlässigkeit an den Grenzen des Accounting und die Formbarkeit der kalkulativen Praktiken – Miller 1998 spricht von der „malleability of accounting“

(ebd.: 190) – liefern möglicherweise Gründe für deren Persistenz in Organisationen als auch Einblicke in die Grenzen ihres diskutierten einseitigen Determinismus.

Zu (3): Revellino und Mouritsen 2015, welche die Ergebnisse ihrer empirischen Studie u. a. im Anschluss an MacKenzie's 2006 „an engine, not a camera“ (vgl. Revellino/Mouritsen 2015: 32ff.) entwickeln, sind auch anschlussfähig für Miller 1998. Indem sie folgern, dass wenn kalkulative Praktiken über das Accounting hinaus in neue Grenzbereiche, wie etwa Personal, Marketing, Verkauf oder Entwicklung verbreitet werden, sich nicht nur die kalkulativen Praktiken ändern, indem sie abgegrenzte Wissensbereiche in ein neues Verhältnis zueinander setzen und einer gegenseitigen Prüfung, Verinnerlichung und Weiterverarbeitung aussetzen (vgl. Revellino/Mouritsen 2015: 45). Sondern dabei ändern sich ebenso die kalkulativen Fähigkeiten der Handelnden (vgl. ebd.). Revellino und Mouritsen 2015 beschreiben ihr Vorgehen damit als ein „attempt at exploring the role of accounting through its performative effects so that, rather than only describing the world, it also helps to change it.“ (ebd.: 31).⁷⁷ Revellino und Mouritsen 2015 erachten kalkulative Praktiken also einerseits als eine komprimierte Form von Wissen (vgl. hierzu auch Merry 2011: S84), welches aufgrund seiner Komprimierung andererseits aber auch für einen größeren Kreis an Handelnden sichtbar, zugänglich und überprüfbar gemacht werden kann (vgl. Revellino/Mouritsen 2015: 31f.). Kalkulative Praktiken dienen nach diesem Verständnis also nicht der reinen Beschreibung von realen Zuständen, sondern – und darin eröffnet sich für die Autoren der performative Aspekt kalkulativer Praktiken – sie binden sich untereinander an, indem sie den Handelnden komprimiertes kalkulatives Wissen als Ausgangspunkt für deren eigenes weiteres Handeln zur Verfügung stellen (ebd.: 32). Die Autoren schreiben hierzu:

„Performativity suggests that calculative practices not only describe the world, they also help to shape the world as engines luring people into action.“ (ebd.: 44)

⁷⁷ Hier lassen sich u. a. auch Parallelen zu Sombart ziehen, wenn dieser die performative Wirkung der doppelten Buchführung als Motivbasis für die Akteure in der Genese des Kapitalismus herausstellt (vgl. hierzu vor allem die Erläuterungen von Vormbusch 2012: 219ff.).

Performativität bedeutet dabei nicht nur, dass kalkulative Praktiken im Handeln ihrer Akteure Treiber von Veränderungen sein können, sie können auch selbst Gegenstand von Veränderungen werden und dürfen nicht mehr nur als deren Prämissen (vgl. ebd.: 45) verstanden werden (z. B. in Form einer Investitionsrechnung). Noch wesentlicher mit Blick auf die Handelnden: „[...] it establishes not only operational practices, but also reflexivity and calculativeness about those very practices.“ (ebd.). Revellino und Mouritsen 2015 fragen zusätzlich auch nach den Gegenkräften, sprich den Bedingungen, welche die Entfaltung von Performativität kalkulativer Praktiken behindern oder auch fehlleiten⁷⁸ können:

„Sometimes [...] calculative practices may not work partly because people are not effectively lured by them and partly because sometimes others also produce and mobilise calculative practices that may be stronger than the one in question [...].“
(Revellino/Mouritsen 2015: 34)

Zusammenfassend, alle drei, lediglich kurz vorgestellten Perspektiven sind Teil einer neueren Debatte, die wie erläutert an ein „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) anschließt. Wichtig mit Blick auf die vorliegende Arbeit ist auch ihre Anschlussfähigkeit und Möglichkeit der Ausdifferenzierung des überarbeiteten Konzepts der LOC von Tessier und Otley 2012. Indem kalkulative Praktiken, insbesondere die neueren Konzepte, auf polyrationale⁷⁹ Veränderungen und Umdeutungen von Accounting Praxis, u. a. auch von den Peripherien dieser Praxis ausgehend (vgl. Miller 1998: 174f.), verweisen, ist möglicherweise die Aufhebung einer verengten Gegenüberstellung von Intention und Wahrnehmung im überarbeiteten Konzept der LOC forschungspraktisch umsetzbar. Dies wirft außerdem zusätzliche Fragen auf. Beispielsweise Fragen nach der tatsächlichen Verortung kalkulativer Praktiken (vgl. ebd.: 175) sowie der Wirksamkeit originärer Herde des Accountings in einer sogenannten „a-centred“ Organisation mit

⁷⁸ Dies beispielsweise ebenfalls wieder im Anschluss an MacKenzies 2006 „not all knowledge is successfully performative“ (vgl. Revellino/Mouritsen 2015: 47).

⁷⁹ in Anlehnung an den Begriff „poly-rationality“ (Quattrone/Hopper 2001: 407ff.)

verschiedenen „centres of calculation“ oder sogar „centres of discretion“ (Quattrone/Hopper 2001: 410). Davon abgesehen sind kalkulative Praktiken auf die Zuweisung von Sinn angewiesen. Bei Ausbreitung dieser Praktiken über das Accounting hinaus, können diese dann aber sehr unterschiedliche Bedeutungszuweisungen („poly-rationality“; ebd.: 407ff.) erfahren. Es werden hier also wesentliche Fragen zum tatsächlichen Determinismus der in kalkulative Praktiken eingebundenen Mechanismen aufgeworfen. Auch wenn diese weiterhin als Treiber für das Handeln und Denken der Akteure angesehen werden, können die Praktiken nun auch selbst zum Gegenstand von Umdeutungen und Veränderungen werden.

Außen vor verbleibt jedoch auch an dieser Stelle, inwiefern die Handelnden nicht nur als durch betriebliche Mechanismen gemachte, sondern auch als nicht bereits durch diese strukturierte bzw. selbst strukturierende Subjekte verstanden werden. Ein emanzipatorischer, also reflexiver Umgang mit kalkulativen Praktiken wird zwar im Gegensatz zum „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) nicht im Sinne von Selbstverwirklichungsansprüchen an den betrieblichen Mechanismen vorbeigedacht, sondern in diesen verortet. Jedoch wird der reflexive Umgang der Handelnden im Rahmen kalkulativen Praktiken letztendlich durch die inhärenten Mechanismen dieser und damit tendenziell weiterhin im Sinne einer Strukturierung – weil gerade nicht aus den Handelnden selbst heraus – ausgelöst. Wenn auch eine konstitutive Rückanbindung an die kalkulative Praxis auf Basis empirischer Untersuchungen in den neueren Perspektiven deutlich konkreter Berücksichtigung findet (grundlegend angelegt war dies in den kalkulativen Praktiken schon immer), ist eine Begründung für diese Rückanbindung weiterhin in den Mechanismen selbst angelegt.

2.1.4 Zusammenfassung: relevante Erkenntnisse und Kritik

In den vorangegangenen Abschnitten wurden zunächst die Ursprünge und damit auch Basis der Annahmen der kritischen Accounting-Forschung (primär der New

Accounting History) als Teil einer wesentlich breiteren Accountingdebatte beleuchtet und die Bedeutung der für diese Arbeit wichtigen Begriffe – Management Accounting und kalkulative Praktiken – sowie mit diesen in Zusammenhang stehende, relevante Thesen herausgearbeitet.

Im Anschluss daran wird Management Accounting nicht nur als institutionale Praxis verstanden, in welcher spezifische Techniken der Kalkulation verortet sind, sondern auch als soziale Praxis mit Auswirkungen auf ihre Individuen und Gesellschaft. Accounting dient der planerischen Festlegung von kalkulativ formulierten Zielen, die auch die Menschen und ihre Arbeitskraft umfassen, sowie der retrospektiven Kontrolle der Einhaltung dieser Ziele. Als komplexe Sprache wird über die kalkulative Form den verfolgten Zielen ein spezifischer Sinn zugeschrieben, der ausdrückt, was als bedeutsam aufzufassen und wie zu handeln ist (vgl. Hopwood 1987). Gleichwohl ergibt sich aus der Perspektive dieser Arbeit die Ergänzung, dass sich Bedeutungen und vor allem eine spezifische oder übergeordnete Bedeutsamkeit nicht aus der kalkulativen Form allein und der Herstellung von Sichtbarkeit und Transparenz an sich ergibt, sondern aus der Rückkopplung der Handelnden an die soziale Praxis des Accounting, d. h. ihre individuelle Strukturierungsleistung und dabei die Einbindung ihrer subjektiven Bedeutungszuordnungen und Gewichtungen in die kalkulative Form. Die Begründung für eine spezifische Bedeutung und damit auch im Ergebnis die Ausformung einer ganz spezifischen Praxis von Accounting ist daher auch bei den Handelnden zu suchen und mithin in den Interdependenzbeziehungen zwischen diesen und ihrer Praxis.

Aufgrund des Blickwinkels dieser Arbeit auf das Handeln von Akteuren (als Subjekte) innerhalb einer spezifischen Praxis von Accounting, wird der Begriff der kalkulativen Praktiken als relevant für die vorliegende Arbeit erachtet, weil diese die Besonderheiten einer solchen Praxis im Handeln ihrer Akteure sichtbar machen wollen und die handelnden Akteure nicht nur als „calculable“, sondern auch als „calculating persons“ auffassen (Miller 2001). Im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken wird dabei von einem inhärenten Programm der Praktiken ausgegangen.

Die subjektiven Bedeutungen und Gewichtungen der Akteure, die sie als „calculating persons“ in ihrem Handeln zum Ausdruck bringen können, werden jedoch ausschließlich innerhalb der Grenzen dieses Programms verortet. Demgegenüber wird im Rahmen der vorliegenden Arbeit von einem in Grenzen autonomen, dem Zugriff des inhärenten Programms kalkulativer Praktiken nicht vollständig ausgelieferten Teil des Subjektseins der handelnden Akteure ausgegangen, der sich auch in gewisser Weise unabhängig gegenüber den kalkulativen Praktiken positionieren und verhalten kann.

Abgesehen von dem grundlegenden begrifflichen Verständnis von Accounting und den kalkulativen Praktiken, an welche hier mit beschriebenen Einschränkungen angeschlossen wird, wurden in den vorangegangenen Auseinandersetzungen auch Thesen und Konzepte erörtert, die auf spezifische Aspekte im Zusammenhang mit diesen Begriffen verweisen und empirisch interessante Anknüpfungen für die vorliegende Positionierung ermöglichen sollen.

Zur Untersuchung von *Accounting*-Praxis etwa soll das durch Tessier und Otley 2012 überarbeitete Konzept bzw. Framework der „Levers of Control“ (LOC) aufgrund seiner weitestgehenden konzeptionellen Offenheit als Deutungsrahmen für die spätere empirische Untersuchung herangezogen werden. Die vielseitigen Ansatzpunkte zur Bearbeitung von Accounting-Praxis, die das Framework bietet, wurden im Zuge der Auseinandersetzung dabei bereits auf einige als wesentlich erachtete Punkte begrenzt, um einerseits das spätere empirische Material nicht zu stark vor zu strukturieren, und andererseits um den als kritisch erachteten Punkt im Konzept im weiteren Verlauf der theoretischen Auseinandersetzung zu schärfen bzw. zu weiten. Dieser kritische Punkt betrifft im Wesentlichen den Aspekt der Wahrnehmung seitens des Managements intendierter Mechanismen von Steuerung und Kontrolle und deren Rekonstruktion aus Sicht der Handelnden (im Konzept begrenzt auf die Beschäftigten, welche das Management nicht inkludieren). Hierbei wird vor allem die strikte Gegenüberstellung in Management und Beschäftigte als

kritisch erachtet, da die Wahrnehmungen der Beschäftigten in der Praxis gegenüber den Intentionen des Managements tendenziell ins Hintertreffen geraten dürften. Dies führt außerdem unter Umständen dazu, dass die Beschäftigten Schlussfolgerungen, die sie möglicherweise aus der Wahrnehmung der intendierten Strukturen ziehen, nicht auf die Strukturen zurückbeziehen können. Konzeptionell bleibt ihnen damit primär die rezeptive Ausrichtung ihres Handelns auf die Strukturen bzw. die Intentionen des Managements; ein möglicherweise auch kritischer Rückbezug auf diese, so merken es die Autoren selbst an, ist konzeptionell nicht verankert.

Auch neuere kritische Perspektiven wie das „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) schließen die theoretische Lücke im Hinblick auf eine (kritische) Auseinandersetzung der Handelnden mit ihrer Accounting-Praxis nicht und können auch nicht handlungspraktisch und konkret aufzeigen, wie das Denken und Handeln ihrer Akteure auf die Accounting-Praxis selbst rückwirkt, d. h. diese auch strukturiert. Dies, obwohl in den Überlegungen eines „enabling accounting“ (ebd.) grundsätzlich Raum für subjektive Forderungen der handelnden Akteure eingeräumt wird und eine allzu einseitige, deterministische Vereinnahmung der Handelnden somit prinzipiell auflösbar scheint. Dies rückt jedoch schnell in große Ferne, wenn klar wird, dass kein grundlegender Perspektivwechsel vollzogen wurde, sondern in der Kritik an den Accounting-Strukturen entweder keine Realisierungsmöglichkeit über die individuelle Ebene hinaus gesehen wird oder diese im Tausch für Selbstverwirklichungsansprüche der Handelnden gänzlich aufgegeben wird.

Ein wesentliches Merkmal aller betrachteten Ansätze der kritischen Accounting-Forschung innerhalb der New Accounting History ist aus dem Blickwinkel dieser Arbeit darum wie erläutert die unnatürliche Verengung der handelnden Akteure. Sie sind entweder durch Accounting-Strukturen geformte Subjekte, deren subjektive Forderungen auf die Strukturen selbst zurückzuführen sind. Oder sie sind zwar nicht bereits vollständig strukturiert, ihre subjektiven Forderungen verbleiben jedoch

selbstbezüglich und binden auch nicht an eine kollektive Perspektive an. Als Folie praktischer Kritik können diese Akteure selbst kaum dienen.

Die aus dem *Forschungsfeld kalkulativer Praktiken* ausgewählten Bezüge weisen Anschlussfähigkeit zum überarbeiteten Konzept der LOC auf und widersprechen diesem in den als wesentlich erachteten Punkten nicht. Sie weiten dieses in einigen Punkten sogar, beispielsweise im Hinblick auf die perspektivische Verengung des Konzepts in der Gegenüberstellung von Intention und Wahrnehmung. Die gewählten Bezüge verweisen auf polyrationale Möglichkeiten der Veränderung und Umdeutung (vgl. Quattrone/Hopper 2001:407ff.) von Accounting-Praxis. Wenn Quattrone und Hopper 2001 dies auch primär auf ein anderes begriffliches Verständnis von Rationalität beziehen, soll dies im Zuge der empirischen Analyse in dieser Arbeit für Umdeutungen und Bedeutungszuordnungen zu kalkulativer Praxis generalisiert und damit geweitet werden. In den Blick zu nehmen sind dabei auch die Peripherien von Accounting (vgl. Miller 1998: 174f.), an denen Miller im Besonderen Veränderungen von Accounting-Praxis und Praktiken des Accounting verankert sieht. Kalkulative Praktiken werden zudem als komprimierte Form von Wissen (vgl. Revellino/Mouritsen 2015: 31) verstanden, die gerade durch die Komprimierung neue Zugänglichkeiten, Prüfungen und Wertungen dieses Wissens auch außerhalb des Accountings ermöglichen (vgl. ebd.: 45). Sie stellen damit die Annahme einer dominanten institutionalisierten Verortung (vgl. Miller 1998: 175) kalkulativer Praktiken infrage, wenn sie tendenziell eher von sog. „a-centred“ Organisationen mit verschiedenen „centres of calculation“ oder sogar „centres of discretion“ ausgehen (Quattrone/Hopper 2001: 410). In der sich daraus ableitenden Frage, was die Performativität kalkulativer Praktiken nun befördert bzw. begrenzt (vgl. Revellino/Mouritsen 2015: 44) – auch wenn hierbei weniger die Handelnden denn die organisationalen Strukturen als begrenzende bzw. befördernde Faktoren in den Blick genommen werden – ließen sich möglicherweise auch Gründe für die nachhaltige Persistenz kalkulativer Praktiken als auch die Grenzen dieser empirisch herausarbeiten.

Es konnte in Bezug auf das Forschungsfeld kalkulativer Praktiken außerdem herausgearbeitet werden, dass neuere kritische Perspektiven Fragen zum tatsächlichen Determinismus der in kalkulative Praktiken eingebundenen Mechanismen aufwerfen und damit einen zentralen Kritikpunkt anbringen, indem sie kalkulative Praktiken nun auch selbst zum Gegenstand von Umdeutungen und Veränderungen werden lassen. Dadurch ist ein Rückwirken der Akteure auf die Mechanismen über ihre Forderungen und Vorstellungen konzeptionell verankert. Allerdings – und dies ist weiterhin kritisch anzumerken – wird die Performativität dafür in den kalkulativen Praktiken und nicht in den Akteuren verortet (vgl. hierzu Revellino/Mouritsen 2015: 31ff.). Somit verbleiben die Forderungen der handelnden Akteure tendenziell betriebsfunktional verengt, da die Performativität dafür nicht in Ihnen selbst, sondern in den kalkulativen Praktiken gesetzt wird (vgl. ebd.). Sie müssen sich darum auch weiterhin den Vorwurf gefallen lassen, in letzter Instanz den Mechanismen selbst zu dienen.

Im Abschluss des ersten Schrittes in der Rahmung und Positionierung mit Blick auf die zentralen Fragen dieser Arbeit ist uneingeschränkt eine große inhaltliche Breite und Tiefe der Arbeiten der kritischen Accountingforschung und des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken zu konstatieren. Der Kritikpunkt, dass das Handeln der Akteure als Subjekte, und zwar in der Form, dass sie nicht nur Ergebnis von Machtverhältnissen, sondern auch von (nicht nur rein funktionalen) Selbstverhältnissen sind, konzeptionell unterbelichtet bleibt, konnte jedoch wie aufgezeigt nicht zerstreut werden. Dies lässt sich im Wesentlichen auf ein nicht deutlich expliziertes, sondern eher aus dem theoretischen Material abgeleitetes spezifisches Subjektverständnis innerhalb der New Accounting History zurückführen, welches auch stark durch die Rezeption insbesondere der Arbeiten von Foucault geprägt und damit unter anderem auch ein Ergebnis der erwähnten „französische[n] Wende“ (Vormbusch 2004: 38) ist.⁸⁰ Gleichzeitig ist einschränkend

⁸⁰ In Grenzen ist dieses Subjektverständnis sicher auch auf die behavioristischen Ursprünge der kritischen Accounting-Forschung zurückzuführen und damit einerseits die Fokussierung auf die Handelnden in ihrem Fremdverhältnis zu ihren äußerlichen Strukturen und Mechanismen und andererseits eine Verkürzung ihrer Handlungsmöglichkeiten durch strukturelle Begrenzung und Konditionierung.

festzustellen, dass man hierbei vor allem an eine Konstitution des Subjekts bei Foucault angeschlossen hat und das ist das Subjekt der Machtverhältnisse.⁸¹ An den wenigen Stellen, an denen ein Selbstverhältnis der handelnden Akteure als Subjekte zum Tragen kommt, gestaltet sich dieses Selbstverhältnis entweder vor allem funktional (wie dies in den ausgewählten neueren kritischen Perspektiven im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken zum Ausdruck kommt) und bleibt damit durch die Machtverhältnisse bestimmt. Oder – wenn wie in den Überlegungen des „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) dem Subjekt eigene und von betrieblichen Bedingungen in gewisser Weise unabhängige Forderungen zugestanden werden, dann verbleiben diese selbstbezüglich und damit merkwürdig getrennt von den Machtverhältnissen, da ohne Rückbezug auf diese. Ein wesentlicher Punkt für die strukturelle Unauflösbarkeit der beschriebenen Problematik scheint zu sein, dass das jeweilige Selbstverhältnis der handelnden Akteure als Subjekte – wenn überhaupt – als funktional ähnlich aufgebaut und wirksam gedacht wird und aus diesem Grund auch in eine lineare Beziehung zu den Machtmechanismen gebracht wird (vgl. Yenyayla 2016: 9). Die Fähigkeit zur Abstraktion, zwischen sich als Teil eines sozialen Zusammenhangs und sich als separates sowie auch völlig anders konstituiertes Wesen differenzieren zu können,

⁸¹ Das Subjekt ist verkürzt ausgedrückt bei Foucault grundsätzlich nicht als natürliches, das heißt nach seinem Verständnis vorgesellschaftliches und damit auch in gewissen Punkten unveränderbares Subjekt gedacht, sondern das Subjekt konstituiert sich aus Fremdverhältnissen – in der kritischen Accounting-Forschung sind dies die Machtmechanismen – allerdings gerade mit Blick auf sein späteres Werk auch aus Selbstverhältnissen und Praktiken des Widerstands (vgl. Yenyayla 2016: 4ff.). Ruoff geht beispielsweise von drei unterschiedlichen Konzeptionen des Subjekts im Laufe des Foucaultschen Werkes aus: das Subjekt konstituiert sich durch Wissenssysteme, durch Machtmechanismen und Ethik (vgl. Ruoff 2013: 2015). Es ist ebenfalls anzumerken, dass Foucault sich doch im besonderen Maße für das empirisch-konkrete Subjekt in seinen Subjektivierungsverhältnissen interessierte, wenn sich dieses auch mit einer unverkennbaren Betonung disziplinarisch konstituiert, d. h. zum Subjekt gemacht wird (vgl. auch Yenyayla 2016: 3f.). In der kritischen Accounting-Forschung scheint sich dies – so das Empfinden – in einer tendenziell theoretischen Überbetonung der Machtmechanismen, das heißt der äußeren Subjektivierungsverhältnisse, niedergeschlagen zu haben. Eine Übertragung des ethischen Selbstverhältnisses der Subjekte etwa auf die Ebene der Organisation und damit seine Konstitution als Ergebnis von sowohl Machtmechanismen als auch auf Basis eines ethischen, aus sich heraus bestimmten und veränderbaren Selbstverhältnisses (also äußerer und innerer Subjektivierungsverhältnisse) und damit die perspektivische Einbindung einer Rückkopplung der Subjekte an die sie umgebenden Machtmechanismen wird nicht in aller Konsequenz vorgenommen – eine fehlende Rückanbindung, die im Übrigen auch bei Foucault kritisiert wird (vgl. ebd.: 5). Foucault arbeitet zwar in seinem späteren Werk über ein rein funktionales Selbstverhältnis des Subjekts hinaus auch Möglichkeiten der Selbstgestaltung heraus, autonom gegenüber seinen Verhältnissen ist das Subjekt jedoch nie (vgl. ebd.: 6)

wird den handelnden Akteuren auf diesem Wege nicht in ausreichendem Maße zugestanden (vgl. auch ebd.). Und damit wird ein wichtiger Teil des Subjektseins, der sich im empirisch-konkreten Handeln sicher in unterschiedlichem Maße formiert, missachtet. Dies verstellt als Konsequenz den Blick für eine in gewissen Grenzen autonome, da durch äußere Machtmechanismen nicht vollständig beherrschbare, weil subjekteigene, innere Auseinandersetzung mit und Positionierung gegenüber diesen (vgl. ebd.).

Die folgende sehr verkürzte, ausschnittshafte Darstellung des Subjektverständnisses versucht auf einfache Art und Weise vor allem die Konsequenz, die hier daraus gezogen wird, noch einmal überblickartig zu verdeutlichen. Dies dient auch der späteren Abgrenzung zum Akteursverständnis in der deutschen Controllingforschung und -lehre sowie der subjektorientierten Perspektive arbeits- und industriesoziologischer Forschung bzw. im Besonderen der Münchner subjektorientierten Soziologie.⁸²

⁸² siehe hierzu auch *Abschnitt 2.3.2 Subjektorientierung: Erfassung von Arbeitshandeln und Subjektivität und ihre Wechselwirkungen mit betrieblichen Strategien*

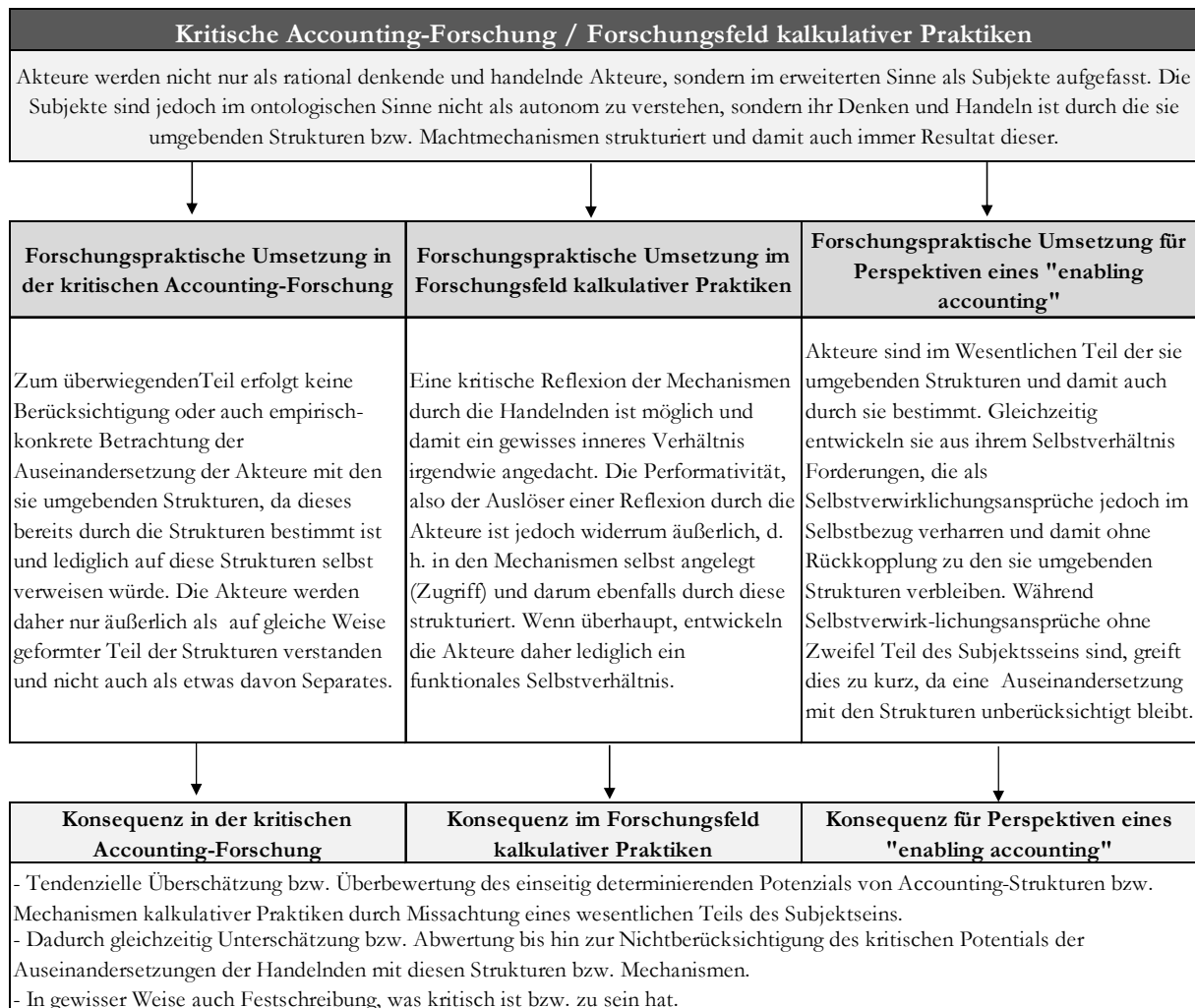


Abbildung 2: Subjektverständnis der kritischen Accounting-Forschung und des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken und ihre forschungspraktischen Konsequenzen

Wenn die dargelegten Ansätze auch auf eine vielgestaltige empirische Bearbeitung von Accounting und kalkulativen Praktiken verweisen und zunehmend versucht wird, die Akteure und ihr Denken, ihr Handeln und auch ihre Kritik konkret einzubeziehen, deutet sich ein grundlegender perspektivischer Wechsel, bei dem der Faktor Mensch tatsächlich als weiterer „Mechanismus“ Berücksichtigung findet (vgl. hierzu auch Huchler/Voß/Weihrich 2007: 94), im Ergebnis der zurückliegenden Auseinandersetzungen höchstens an. Will die kritische Accounting-Forschung in Bezug auf ihre Kritikinhalte jedoch nicht bei einer „Kritik-des-zunehmend-Offensichtlichen“ (vgl. Pfeiffer 2007: 267) verharren, muss sie sich den Akteuren als handelnde Subjekte in der Vollständigkeit ihres Subjektseins mit aller Konsequenz öffnen.

Während also in Bezug auf die Rekonstruktion der Strukturen von Accounting und seinen Mechanismen auf die Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung und auch auf Erkenntnisse speziell im Forschungsfeld der kalkulativen Praktiken zurückgegriffen werden kann, ist im Hinblick auf die Handelnden die Einbeziehung von Konzepten notwendig, die sich in ihren Grundlagen stärker am nicht vollständig strukturierten Subjekt orientieren. Hierfür war bereits in der Einleitung dieser Arbeit auf die Notwendigkeit der Einbeziehung arbeits- und industriesoziologischer Positionen insbesondere mit subjektorientiertem Bezug verwiesen worden. Doch vor einer Einbeziehung dieser Positionen ist nun zunächst die Übertragbarkeit der Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung auf eine deutsche Praxis von Controlling zu prüfen. Hierzu soll sich im folgenden Abschnitt mit einer möglicherweise spezifischen Entwicklung und Konzeption von Controlling in Abgrenzung zum Accounting auseinandergesetzt werden.

2.2 Das deutsche Controlling: Entwicklung, Konzeption und Abgrenzung zum Accounting

Im vorangegangenen Abschnitt war unter anderem ausgehend von der kritischen Accounting-Forschung ein Begriff des Accounting umrissen worden, der vereinfacht Accounting nicht nur als institutionale, sondern auch soziale Praxis begreift. Da sich die empirische Untersuchung dieser Arbeit mit Accounting-Praxis und Accounting in einem spezifischen deutschen Unternehmenszusammenhang auseinandersetzt, war im Rahmen mit der Ausdifferenzierung des Begriffs Accounting bereits darauf verwiesen worden, dass dieser hinsichtlich seiner Übertragbarkeit auf einen deutschen Kontext geprüft und gegebenenfalls angepasst werden muss. Dieser Abschnitt dient damit primär der inhaltlichen Abgrenzung und Überleitung von einer angelsächsisch dominierten kritischen Perspektive auf Accounting und seine Praxis auf eine Untersuchung innerhalb der Praxis des Controllings im Kontext industrieller Konzerne mit Sitz in Deutschland.

In Bezug auf übertragbare Erkenntnisse der kritischen Accounting-Forschung bzw. des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken wird im Folgenden nicht mehr allgemein von Accounting, sondern von Management Accounting gesprochen, da dieser Begriff nach allgemeiner Auffassung dem deutschen Controllingbegriff inhaltlich am nächsten kommt (vgl. z. B. Bücherl 2014, Messner 2008, Binder 2006). Der Begriff des Controllings wird, insbesondere da kein (inter-)national einheitliches begriffliches Verständnis von Controlling existiert⁸³, zunächst einmal historisch hergeleitet (*Abschnitt 2.2.1*), um darüber auch mögliche Spezifika des Controllings gegenüber dem Management Accounting herauszuarbeiten und die Begriffe im nächsten Schritt voneinander abgrenzen zu können (*Abschnitt 2.2.2*).⁸⁴ Hierfür werden auch betriebswirtschaftliche Konzepte, Forschung und Kategorien herangezogen, weil sich die positivistische Controllinglehre und insbesondere ihre

⁸³ Dies war auch der Grund warum bisher speziell vom *deutschen* Controlling gesprochen wurde.

⁸⁴ Bis dahin wird Controlling auch zunächst einmal als sehr ähnliche soziale und institutionale Praxis wie das Management Accounting angenommen. Die begriffliche Ausdifferenzierung erfolgt erst konkret mit der Abgrenzung zum Management Accounting.

Praktiker im gewählten Kontext als die Kompetenzträger positionieren (vgl. z. B. Bücherl 2014, Messner 2008) und daher auch immer wieder in Auseinandersetzung mit diesen Konzepten und Kategorien Aspekte für einen deutschen Deutungsrahmen angedacht werden sollten. Da demgegenüber die angelsächsische Accounting-Forschung, auf deren Begriff des Accounting hier zurückgegriffen wird, wie dargelegt primär von den Kritikern des Accounting betrieben wird, lassen sich beide Forschungsfelder inhaltlich in vielen Punkten nicht direkt miteinander vergleichen, aber gerade deswegen soll Controlling im Spiegel der Accounting-Forschung begriffen und inhaltlich verdichtet und gleichzeitig abgegrenzt werden. In einem kurzen Exkurs wird aufgrund seiner erwarteten empirischen Relevanz auf die Bedeutung von Systemen zur Enterprise-Resource-Planung (ERP) wie SAP im Zusammenhang mit kalkulativen Praktiken eingegangen (*Abschnitt 2.2.3*). Weil eine kritische Auseinandersetzung mit dem Forschungsgegenstand dieser Arbeit zentral ist – außerhalb aber auch im institutionellen Herd des Controllings – soll im Abschluss dieses Abschnitts auch das spezifische Kritikverständnis des Controllings nähergebracht werden (*Abschnitt 2.2.4*). Die theoretischen Auseinandersetzungen schließen mit einer kritischen Zusammenfassung der wesentlichen Erkenntnisse ab (*Abschnitt 2.2.5*).

2.2.1 Ein historisch-evolutionärer Blick auf die Entwicklung des Controllings als Praxis- und Wissenschaftsfeld

Etymologisch lässt sich der Ursprung des heutigen Controllingbegriffs auf die mittelalterliche lateinische Bezeichnung „contra-rolatus“ zurückverfolgen, die eine Gegenkontrolle von Aufzeichnungen über ein- und ausgehende Güter- und Geldströme bezeichnete (Braunstein 2008: 48). Der Terminus „contra-rolatus“ wurde später im Französischen zur Bezeichnung „contre rôle“ sowie im Englischen zu „counter roll“ (ebd.). Entsprechend wurden Personen, die mit der Aufgabe der Gegenkontrolle beauftragt waren, als „countre-roullou“ oder „counterroller“ bezeichnet; der „counterroller“ lässt sich in England bis zum Jahre 1292 zurückverfolgen (ebd.). Der englische Begriff des „counterroller“ vermischte sich

etwa im 15. Jahrhundert mit dem französischen Wort „compte(r)“⁸⁵ zur spezifischen Bezeichnung des für die Buchführung zuständigen „comptroller“ (ebd.: 48f.).⁸⁶ In England wurde im Jahre 1704 „by Her Majesty’s Command“ das „Office of Comptroller of all Accounts“ (Journals of the House of Commons 1803: 670f.) errichtet. In den USA findet sich der Begriff „comptroller“ etwas später als im Jahre 1789 das „Department of Treasury“ (List of Public Acts of Congress, U.S. Congressional Documents and Debates, 1774 – 1875, der Library of Congress) eingerichtet wurde und u. a. das Amt des „Comptroller (of public accounts)“ geschaffen wurde. Aus dem heute noch existenten Department of Treasury ging im Zuge des sogenannten General Accounting Act von 1921 das heute ebenfalls noch existente Government Accountability Office (deutsch: Rechnungshof) unter der Leitung des „Comptroller General of the United States“ hervor (Kapitel 18 der Congress Papers, 1921: 20ff.). D. h. es gab bereits im staatlichen Bereich in den USA und England recht früh entsprechende Stellen, deren Aufgabenspektrum auch bis heute noch wesentliche Themen des Rechnungswesens und der Kontrolle umfasste (vgl. Weber/Schäffer 2006: 3). Die Bezeichnung „comptroller“ wurde und wird offenbar auch heute noch in den USA zumeist mit recht umfangreicher und hochrangiger Aufgabendefinition vor allem innerhalb von Regierungsorganisationen bzw. staatlichen Funktionen verwendet. Vergleichbare betriebliche Stellen unter der Bezeichnung „controller“ entstanden etwa seit 1880 im Zuge des industriellen Wachstums in den USA in den ersten großen angloamerikanischen Corporations (vgl. Braunstein 2008: 49). Denn erst zu dieser Zeit wurde es in kommerziellen Zusammenhängen zunehmend notwendig, die noch vorherrschende von einzelnen Personen abhängige Steuerung durch komplexere Techniken und

⁸⁵ Im Leo Online Dictionary Französisch-Deutsch wird „compte(r)“ übersetzt mit „Konto“ oder „Rechnung“ bzw. im Plural „Abrechnung“ und als Verb „zählen, rechnen, verrechnen“.

⁸⁶ Diese Vermischung speziell mit einem französischen Begriff war vermutlich auch von der Entwicklung in Europa getrieben, als sich das Französische immer stärker als Sprache des Adels und der Gebildeten in Europa etablierte. Quellen, die dies belegen würden, wurden jedoch nicht gefunden. Dies könnte jedoch auch erklären, warum im US-amerikanischen Raum der Begriff „Comptroller“ eher für staatliche, höher eingetragene bzw. angesehene Ämter verwendet wird und der möglicherweise amerikanisierte Begriff „Controller“ in kommerziellen Zusammenhängen dominiert. Aber auch dies stellt nur eine Vermutung dar.

Organisationssysteme zu ergänzen (vgl. Hahn/Hungenberg 2001: 267). Erst im Anschluss an die Weltwirtschaftskrise von 1929 fanden Controllerstellen zunehmend Verbreitung (vgl. Braunstein 2008: 50). Dies ist auch in etwa der Zeitpunkt, zu dem im angloamerikanischen und angelsächsischen Raum eine gewisse Reife der Kostenrechnungstechniken festgestellt wird und die breite intellektuelle Auseinandersetzung mit ihnen sowie ihre umfassende Systematisierung datiert (vgl. Garner 1947: 389). Die Phase der zunehmenden theoretischen Auseinandersetzung im US-amerikanischen Raum⁸⁷ wird in der deutschen Controllingliteratur gemeinhin als Aufbauphase des Controllings bezeichnet und geht einher mit Systematisierungsbemühungen und einer allgemein verstärkten Bedeutung von Planungsaufgaben in unternehmerischen Zusammenhängen (vgl. Schneider 1993: 11). Erst ab etwa 1955 soll sich das Controlling in den deutschsprachigen Raum hinein entwickelt haben, was nach gängiger Meinung den Beginn der sog. Internationalisierungs- und Konzeptionsphase markiert (vgl. ebd.: 12).

Nicht aber der Anglizismus Controlling⁸⁸, sondern der Begriff „controller“, ist es, der von den USA aus durch den Deutschen Albrecht Deyhle, dem Gründervater des Internationalen Controllervereins (nachfolgend bezeichnet als: ICV)⁸⁹, nach

⁸⁷ Wie aufgezeigt erfolgt die zunehmende Theoretisierung nicht nur im US-amerikanischen Raum, wobei auch die angelsächsische Accounting-Forschung zunächst noch stark an US-amerikanische Theorien anschließt. Das deutsche Controlling sieht sich demgegenüber bis heute stark in US-amerikanischer Tradition, was möglicherweise auch erklärt, warum die deutsche Controllingforschung zwar behavioristische, aber insgesamt doch eher positivistisch dominierte Forschung und kaum die deutlich breitere Linie kritischer angelsächsischer Forschung berücksichtigt hat bzw. bis heute berücksichtigt.

⁸⁸ Gerne wird dieser in der betriebswirtschaftlichen Literatur auch wie ein Anglizismus verwendet, indem beispielsweise nicht „des Controllings“, sondern „des Controlling“ geschrieben wird.

⁸⁹ Nach eigenen Informationen ist der ICV ein Verein für die praktizierenden Controller mit vorrangig persönlichen Mitgliedschaften und einigen Firmenmitgliedschaften. Die Mitglieder organisieren sich in lokalen Arbeitskreisen. Kongresse und sonstige Fachtreffen dienen dem Erfahrungsaustausch und Erarbeiten von Lösungen für konkrete Praxisprobleme. Dem gegenüber steht die International Group of Controlling (IGC), welche auf eine Initiative des ICV hin 1995 gegründet wurde. Losbichler 2014 schreibt in einer Gegenüberstellung von ICV und IGC, dass die IGC vor allem ein Verein der Ausbildungsinstitute bzw. der im Bereich Controlling agierenden Organisationen ist, sodass institutionelle Mitgliedschaften überwiegen; Ziel des Vereins als Plattform für ein gemeinsam getragenes Controllingverständnis der Institute ist es demnach, Standards für grundlegende Fragestellungen zu setzen, für Qualitätssicherung in der Controller-Ausbildung zu sorgen und ein Controller-Leitbild und Prozessmodell als Orientierung zur Verfügung zu stellen. Ferner schreibt er: „IGC und ICV sind [...] Schwesterorganisationen, die das gemeinsame Ziel haben, die von Albrecht Deyhle geprägte deutschsprachige Controllingphilosophie in Praxis und Wissenschaft international zu verbreiten.“ (Losbichler 2014: 103). Wünschenswert wäre eine

Deutschland gelangte, ebenso wie „controllershship“ als Sammelbegriff für das Aufgabenfeld des schnell eingedeutschten Controllers (vgl. Binder 2006: 100). Sind diese Begriffe zunächst auch noch in ihrer ursprünglichen Bedeutung in Gebrauch (vgl. Ortelbach/Hagenhoff 2004: 3) – wenn sie überhaupt benutzt werden – wird zunehmend die aus den angloamerikanischen Begrifflichkeiten und in Analogie zum Begriff des Marketings abgeleitete Wortschöpfung Deyhles nämlich die Bezeichnung „Controlling“ (s. hierzu auch Gabler Wirtschaftslexikon Online) als Synonym für die Controller, ihre Tätigkeit und die Funktion verwendet. Die Entstehung der Bezeichnung steht im Zusammenhang mit den ebenfalls maßgeblich durch Deyhle vorangetriebenen Bestrebungen in den 1970er Jahren, Controlling als eine eigenständige betriebswirtschaftliche Disziplin zu begründen und zu etablieren (vgl. Ortelbach/Hagenhoff 2004: 3). Deyhle selbst beschreibt diese Entwicklungen wie folgt:

„Also das Wort bzw. den Ausdruck Controller haben wir uns von den USA geholt. Das Wort Controlling ist meines Wissens nicht so geläufig in den USA. Wenn man das Ensemble meint, dann reden sie meistens von Controllershship. Wir haben das selber in Gang gesetzt. Wahrscheinlich ich selber. Das habe ich gemacht als Zwillingsschwester zu Marketing. Marketing vom Kunden her und Controlling auf die Ergebnisse hin.“ (Binder 2006: 100, aus einem Transkript)

Bramsemann 1990 benennt für das konstatierte späte institutionelle Überschwappen des Controllings folgende Gründe, die auch in der aktuelleren Literatur so aufgegriffen werden: (1) längere internationale Isolierung Deutschlands infolge des zweiten Weltkriegs und einhergehend kaum Impulse für eine kostenorientierte Sicht, (2) die im deutschen im Vergleich zum angloamerikanischen Aktienrecht fixierte Trennung der Geschäftsführungs- und Überwachungsfunktion, (3) tendenziell dezentrale Züge der Organisation deutscher Unternehmen und (4) die fehlende Erfahrung mit existenzieller Bedrohung für deutsche Unternehmen in der Zeit des

gewisse Loslösung vom Gründervater, sowie den kürzlichen Generationenwechsel an deutschen Controllinglehrstühlen (vgl. hierzu Binder 2006: 226) für eine Neuorientierung zu nutzen.

deutschen Wirtschaftswunders (vgl. Bramsemann 1990: 26f.). Seit etwa den 1980er Jahren spricht man in der deutschen Controllingliteratur von der Aufschwungphase des Controllings, da ab dann das Controlling nach gängiger Meinung auch im deutschen Raum recht verbreitet war und der Fokus nun auf der konzeptionellen Weiterentwicklung lag (vgl. z. B. Schneider 1993: 12). Eine sehr interessante Quelle für eine auf archivierten Unternehmensdokumenten basierende und damit empirisch fundierte, kritische Betrachtung der Gründe für das immer wieder rekurrierte „späte Überschwappen“ des Controllings nach Deutschland bietet Vahs 1990. Vahs vermerkt, dass mit dem Entstehen erster Managerunternehmungen⁹⁰, wie etwa der Firma Krupp oder der von ihm untersuchten Konzerne Siemens und BASF, in Deutschland im letzten Drittel des 19. Jahrhunderts, durchaus Wirtschaftlichkeitskontrollen und Rationalisierungsbemühungen wenn auch sehr begrenzt erkennbar werden (vgl. Vahs 1990: 19f.). Als weiteres Beispiel kann die Robert Bosch GmbH angeführt werden, die 1929 ihre Abteilung „Werkbuchhaltung“ in „Werkwirtschaftskontrolle“ umbenannte und hier Aspekte des Controllings integrierte (vgl. ebd.: 21). Auch hier herrscht der ökonomisch-rationalistisch orientierte Tenor, dass die Gründe für diese Entwicklungen in deutschen Unternehmen denen US-amerikanischer Corporations ähneln, sprich vor allem durch disruptive, existenzbedrohende Ereignisse zu begründen sind, wie beispielsweise die Gründerkrise von 1873, die Inflation der 1920er Jahre, ebenso wie die Weltwirtschaftskrise um 1929 (vgl. ebd.: 22) und einhergehend gestiegenen Kostendruck und schließlich komplexe Organisations- und Führungsstrukturen im frühen Wachstum damals bereits großer deutscher Konzerne (vgl. ebd.: 354 u. 361).⁹¹ Davon abgesehen scheint auch im deutschen Raum und damit vergleichbar mit dem, was in Bezug auf die historischen Analysen zur Herausbildung und

⁹⁰ Charakteristisch für diese war eine Trennung von Eigentum und Leitung. Beispielhaft dafür ist etwa Alfred Krupp, der bereits im Jahre 1865 eine „Procura“ Position schuf, dem die Unternehmensführung nach seinen Maßgaben oblag. Eine Definition „Von der Procura“ findet sich z. B. zusammen mit einer erklärenden Vorbemerkung durch Schröder 1956 zum „Generalregulativ für die Firma Friedr. Krupp“ von 1872 (Schröder 1956: 15f.).

⁹¹ Vor diesem Hintergrund ähneln die Überlegungen auch sehr den historisch-evolutionären Ausführungen, wie sie unter US-amerikanischen und angelsächsischen Accounting Historikern üblich sind, auf die sich im vorangegangenen Abschnitt (hier insbesondere 2.1.1) bezogen wurde.

Institutionalisierung des Management Accounting gelegentlich hervorschien, der Faktor Mensch eine Rolle zu spielen, d. h. einzelne Personen, die dem Einsatz kalkulativer Praktiken eine übergeordnete Bedeutung beimaßen und diese darum in ihren Unternehmen institutionalisierten, weiterentwickelten und verbreiteten. Dieser Punkt könnte für den deutschen Raum möglicherweise noch mehr gelten, denn während die Verbreitung und Institutionalisierung von Controllern im angloamerikanischen Raum zu diesem Zeitpunkt bereits durch entsprechende regulative Vorgaben (z. B. Delaware General Corporation Law von 1899 oder der Securities Act von 1933) und Aufwertung (z. B. die Gründung des Controllers Institute of America im Jahre 1931; 1962 erfolgt die Umbenennung in Financial Executive Institute) begünstigt und gestützt wird (vgl. Weber/Schäffer 2006: 4), waren es in Deutschland weiterhin die Bemühungen einzelner industrieller Größen (vgl. Vahs 1990: 335). Denn zum gleichen Zeitpunkt mangelte es schlicht noch an entsprechenden gesellschaftlichen Voraussetzungen, die analog wie in den USA für eine breite, d. h. von personenbezogenen Steuerungssystematiken⁹² weitestgehend unabhängige Institutionalisierung sorgten. Für den deutschen Raum sind der Kaufmann und Erfinder Alfred Krupp, der gelegentlich als Paradebeispiel protestantischer Arbeitsethik aufgeführt wird (vgl. James 2011: 81), der Techniker

⁹² Offensichtlich ist historisch betrachtet für die Entwicklung und Verbreitung von Kalkulation (allgemein gesprochen) der Personenbezug – und damit letztlich der Faktor Mensch – nicht zu unterschätzen. Denn in der historischen Literatur (z. B. McKendrick 1970, Hopwood 1987, Soll 2014b, Gleeson-White 2015) ist festzustellen, dass wiederholt Namen von spezifischen Personen bzw. ihren Familien über die Jahrhunderte betrachtet herausstechen. Diese sind namentlich z. B. ein Francesco Datini im 14. Jahrhundert, insbesondere Cosimo und in Teilen Lorenzo I. de Medici bzw. die Medici-Familie ab dem frühen 15. Jahrhundert, Jakob Fugger bzw. die Fugger-Familie des 15. und 16. Jahrhunderts, der britische Porzellanfabrikant Josiah Wedgwood zur Zeit der britischen industriellen Revolution, um nur einige wenige zu nennen (vgl. z. B. Gleeson-White 2015, Soll 2014a und b, Winkeljohann 2010, Garner 1947). Das heißt die Personen bzw. ihre Familien, die historisch in Verbindung mit einer intensiven Anwendung der Technik der doppelten Buchführung gebracht werden, werden an anderer Stelle ebenso benannt, wenn es um die Entwicklung und Anwendung von Kostenrechnungstechniken geht. Die Anwendung der doppelten Buchführung in der Gesellschaft war dabei im Vergleich zu den Kostenrechnungstechniken zu einem früheren Zeitpunkt weiter verbreitet. Als Grund benannt wird etwa der frühe Zugang zu Wissen um die doppelte Buchführung, z. B. in entsprechenden Schulen, wie die Abacco Schulen im Italien des 14. Jahrhunderts (vgl. Soll 2014b: 31), die Accounting Ausbildung in den holländischen Lateinschulen des 15. Jahrhunderts (vgl. Soll 2014b: 74) oder die britischen Accounting Academies in der zweiten Hälfte des 18. Jahrhunderts zu Beginn der britischen industriellen Revolution (vgl. Soll 2014b: 117f.). Andererseits kam es auch relativ früh zur Verschriftlichung der Technik. Kostenrechnungspraktiken dagegen wurden über lange Zeit meist persönlich weitergegeben und ihre Entwicklung und Anwendung fand in praktischen Zusammenhängen und da zunächst auch nur vereinzelt statt (vgl. Garner 1947: 388).

Robert Bosch, der Chemiker Carl Duisberg und seine Ansätze einer rationellen, planmäßigen Forschung (vgl. Etzold 1966: 204f.), die er dann auch auf den kaufmännischen Bereich übertrug (vgl. ebd.: 206), sowie großes planerisches, zukunftsorientiertes Streben bei der Errichtung des sog. Dreibunds von 1905 auf dem Weg zum Großkonzern IG-Farbenindustrie AG⁹³, oder auch Wilhelm von Siemens als Beispiele für die Entwicklung überdauernder und über die Grenzen ihrer jeweiligen Unternehmen einflussreicher Steuerungssystematiken zu nennen. Letzterer etablierte unter anderem ein ausgesprochen modernes Informations- und Berichtssystem im Unternehmen, damals noch Siemens & Halske (vgl. Vahs 1990: 335). Die rechtsformabhängige öffentliche Kontrolle hatte lange Zeit wenig Einfluss auf die Zunahme und Ausdifferenzierung von Aufgaben und Techniken der Kalkulation im deutschen Controlling (vgl. ebd.: 341). Ergänzend zu diesem Punkt ist anzumerken, dass in den USA der gestiegene Kapitalbedarf der Corporations direkt am Markt gedeckt werden musste. Demgegenüber waren und sind es in Deutschland traditionell eher Banken – die zudem aufgrund ihres Einflusses nicht umsonst als Hausbanken bezeichnet wurden oder auch werden – die als Mittler zwischen Kapitalgebern und Unternehmen bzw. den Managern der Unternehmen auftraten (vgl. Weber/Schäffer 2006: 6). Es ist anzunehmen, dass aufgrund der oftmals langjährigen und engen Zusammenarbeit zwischen den Banken und Unternehmen die Informationserfordernisse seitens der Bank lange Zeit deutlich geringer waren. Die Bank fungiert zudem, wenn auch nicht im eigentlichen rechtlichen Sinne, in gewisser Weise als Bürge des Unternehmens im Rahmen der Kapitalbeschaffung und weniger als externer Investor wie im US-amerikanischen Verständnis. Bei externen Investoren sind die Informationserfordernisse im direkten Marktkontakt umfangreicher und haben mit Blick auf aktienrechtliche Vorgaben vor allem zügiger zu erfolgen. Vor diesem Hintergrund kann auch geschlussfolgert werden, dass sich der Gedanke von „accountability“ (begrifflich hierzu Soll 2014b),

⁹³ Interessant hierzu zu lesen sind z. B. die Denkschrift von Carl Duisberg „Die Vereinigung der deutschen Farbenfabriken“ aus dem Jahr 1915, sowie die Anmerkungen Rolf Sonnenmanns zu dieser Denkschrift in „Über die Duisberg-Denkschrift aus dem Jahre 1915“ aus dem Jahr 1966, zu finden im Jahrbuch für Wirtschaftsgeschichte.

d. h. von Verantwortung und Rechenschaftspflicht, aufgrund der unterschiedlichen Möglichkeiten der Kapitalbeschaffung im US-amerikanischen Accounting gegenüber dem deutschen Controlling unterschiedlich entwickelte. Während dieser Gedanke im US-amerikanischen Raum durch die Abhängigkeit vom Kapitalmarkt zur Einrichtung eines organisationsinternen Kapitalmarktes (vgl. Vormbusch 2004: 39f.), d. h. einer Ausrichtung der internen Organisation nach zunächst typischen Erfolgsgrößen externer Kapitalgeber, wie Kapitalrendite und Profit, führte, indem die Controller bzw. Management Accountants als zentrale Schnittstelle interner und externer finanzieller Information fungierten (vgl. Weber/Schäffer 2006: 6), vollzog sich dies in Deutschland nicht in gleicher Weise. Aufgrund der hohen Bedeutung des Accounting zur Einwerbung von Kapital und damit zur Deckung des für die Produktion notwendigen Kapitalbedarfs veränderte sich im US-amerikanischen Raum auch die relative Bedeutung der einzelnen Professionen in den Corporations hin zu einer insgesamt stärkeren Aufwertung betriebswirtschaftlicher Funktionen, wie eben dem Accounting (vgl. Armstrong 1987: 433). Demgegenüber überwog in Deutschland weiterhin die Bedeutung technisch-ingenieurwissenschaftlicher Ausbildung (vgl. Vormbusch 2004: 40). Die Aufgabe des Controllings, wenn es auch nicht immer so bezeichnet wurde, war es die Kosten der Produkte hoher deutscher Ingenieurskunst zu ermitteln und darüber einen auch oftmals höheren Preis zu rechtfertigen (Weber/Schäffer 2006: 133). Daraus lässt sich auch eine höhere Bedeutung der Kostenperspektive im deutschen Raum ableiten, wie sie im englischsprachigen Raum noch zu Zeiten der Scientific Management Bewegung präsent war, dann aber abebbte. Im deutschen Kontext entwickelte sich jedoch basierend auf dieser Perspektive in der Unternehmenspraxis nach und nach eine auch im internationalen Vergleich sehr ausdifferenzierte Kostenrechnungssystematik (Weber/Schäffer 2006: 133). Auch theoretisch existierte laut Kocka 1975 bereits zum Ende des 19. Jahrhunderts entsprechende deutschsprachige betriebswirtschaftliche Literatur, die Methoden, wie die Kalkulation von Kosten, ihre Planung und Budgetierung zur Anwendung empfahl (vgl. Kocka 1975: 75). Brockhoff formuliert in einem Interview mit Binder 2006 wie folgt:

„Die Deutschen hatten von den genannten Personen – Schmalenbach, Rummel, LeCoutre, Kosiol und andere – ein fantastisches System des internen Rechnungswesens aufgebaut, und viele im Ausland haben solche Systeme entweder nicht gekannt oder haben wesentlich weniger entwickelte Systeme gehabt.“ (Binder 2006: 97, Brockhoff im Interview mit Binder)

Aufgrund dieser so unterschiedlichen Konstellationen und Anforderungen ebenfalls unterschiedlicher Interessengruppen, wurde in Deutschland bereits in den 1920er Jahren zunehmend eine Trennlinie zwischen externem Rechnungswesen und internem Rechnungswesen, also zum damaligen Zeitpunkt der Kostenrechnung gezogen, eine Trennung die US-amerikanische Unternehmen wie dargelegt nicht in diesem Maße kennen (vgl. Weber/Schäffer 2006: 6). Eine breitere Etablierung der Funktion und Aufwertung des Controllings in Deutschland veranlasste letztlich auch die Betriebswirtschaftslehre, Anstrengungen zu unternehmen, Grundlagen des Controllings zu erarbeiten. Die Etablierung von Controlling als eigenständiges Wissenschaftsfeld und Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre erfolgte nach gängiger Meinung erst zur Zeit der Ölkrise von 1973 (vgl. z. B. Ortelbach/Hagenhoff 2004: 3). Nachdem Albrecht Deyhle die Controllera Akademie in Gauting bei München eröffnete und quasi parallel dazu sein seitdem mehrfach neu aufgelegtes⁹⁴ Standardkompendium „Controller Praxis“ veröffentlicht hatte, erfolgte im Jahre 1975 auch die Gründung des bereits erwähnten ICV, sodass die Etablierung und Aufwertung des Controllings sicher nicht nur vor dem Hintergrund eines mehr oder weniger disruptiven Ereignisses wie der Ölkrise argumentiert werden kann, sondern selbst aus ökonomisch-rationalistischer Sicht vielmehr im Anschluss an ein „continuity and change“, wie es für den angelsächsischen Raum beschrieben wurde, zu interpretieren ist.

Grundsätzlich kann abschließend festgestellt werden, dass es die Funktion des Controllings in Deutschland unter dieser Bezeichnung erst später als im US-amerikanischen Raum gab. Dies führen auch Weber und Schäffer 2006 mit Bezug

⁹⁴ 2016 erschien die 18. Auflage.

auf eine Umfrage im Jahre 1974 des auch im deutschen Raum aktiven Beratungsunternehmens McKinsey an und stellen fest, dass der Begriff „Controller“ in Deutschland lange Zeit unbekannt war, dass aber bereits früh und zum Zeitpunkt der McKinsey Studie sehr viele große Unternehmen in Deutschland im Grunde über Controllingstellen verfügten – mit der Einschränkung, dass sie auch 1974 noch nicht in jedem Fall als solche bezeichnet wurden bzw. ausgewiesen waren (vgl. Weber/Schäffer 2006: 7). Ihre Akteure wurden zumeist als sogenannte Kostenrechner bezeichnet. Sie gab es bereits deutlich länger, da aber nicht sonderlich geachtet, legten sie sich teilweise den Namen „Controlling“ zu, um sich einen intellektuellen Anschein zu geben (Binder 2006: 97). Nach eigener Erfahrung hält sich auch heute noch in einigen Unternehmen insbesondere bei großer Produktionsnähe der Begriff des „Kostenrechners“. Abgesehen von der begrifflichen Anlehnung an den US-amerikanischen Raum ist daher davon auszugehen, dass vor allem die unterschiedlichen Erfordernisse und regulativen Voraussetzungen im Unternehmensalltag zu einer differenten Schwerpunktsetzung im (deutschen) Controlling geführt haben – mit entsprechenden Auswirkungen auf Prozesse, Anforderungen und Techniken. Einige der in Deutschland entwickelten Techniken (beispielsweise die Kostenrechnungstechniken) fanden auch in den USA Beachtung. Eine eingangs in den Raum gestellte späte Rezeption ist darum eher als anhaltend unscharfes und uneinheitliches Controllingverständnis zu interpretieren (vgl. auch Ortelbach/Hagenhoff 2004: 3). Mit Blick auf die konstatierte Dominanz technisch-ingenieurwissenschaftlicher Orientierungen dürfte dies auch einer der Gründe für die in ihrer Sprache technisch anmutenden, primär illustrativ verbleibenden Veröffentlichungen im Bereich Controlling sein, die sich nur schwerlich mit den Forschungsarbeiten einer angelsächsisch dominierten kritischen Accounting-Forschung übereinbringen lassen und darum auch eher im Anschluss an eine stärker ökonomistische, quantitativ orientierte US-amerikanische Forschung zu verstehen sind.

2.2.2 In Abgrenzung zur Accounting-Forschung: auf den Spuren der Besonderheit des deutschen Controllings als Praxis

In diesem Abschnitt soll erläutert werden, welches Verständnis von Controlling in der Literatur entworfen und in der Controllingforschung und -praxis gemeinhin vertreten sowie – relevant für die vorliegende Arbeit – auch in der Soziologie zumeist rezipiert wird. Wie bereits angemerkt wird der Stand der Forschung dabei signifikant durch Beiträge aus der Betriebswirtschaftslehre bzw. der Spezialdisziplin Controlling dominiert. Dieser wird im ersten Schritt wertfrei dargelegt und dann noch einmal im Vergleich zu den Perspektiven der angelsächsisch dominierten kritischen Accounting-Forschung reflektiert. Die Überlegungen einer notwendigen Abgrenzung von den Perspektiven und Definitionen der kritischen Accounting-Forschung basieren auf der im bzw. für das deutsche Controlling (vgl. hierzu exemplarisch Weber 2008) aber auch in ländervergleichenden Studien (z. B. Hoffjan/Nevries/Stienemann 2009, Eendenich/Brandau/Hoffjan 2011, Brandau et al. 2013, Krumwiede/Suessmair 2007, zusammenfassend auch Kajüter/Schröder 2014) explizierten Besonderheit. Dies wird unter anderem auch als Begründung für eine mangelnde Rezeption der Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung angeführt (vgl. hierzu Becker 1999, 2003, 2004a u. b, Becker/Heinzelmann 2013). Während im vorangegangenen Abschnitt zwar festgestellt werden konnte, dass *Controlling als Wissenschaftsfeld* und historisch begründet stärker anschlussfähig an den ökonomistisch-quantitativen Diskurs US-amerikanischer Forschung ist, ist das Ziel dieses Abschnitts nun, zu prüfen, ob konzeptionelle Besonderheiten von *Controlling als Praxis* gegen die Übertragung der Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung sprechen und welche konzeptionellen Anpassungen im Zuge dessen möglicherweise notwendig sind.

In der Controllinglehre wird grundsätzlich zwischen den Begriffen Controller, Controlling und Controllingship unterschieden, auch wenn in der Praxis des Controllings oftmals auf eine konzeptionelle Trennung zwischen dem Controlling

als Funktion und dem Controllingship als Sammelbegriff für die Tätigkeit der Controller (vgl. u. a. Weber 2011: 25, Weber/Schäffer 2006: 1, Binder 2006: 14, auch s. Definition der International Group of Controlling) verzichtet wird (vgl. Binder 2006: 14). Diese drei Begrifflichkeiten definieren sich in der Controllinglehre wie folgt:

„Unter einem *Controller* versteht man einen Stelleninhaber, der für Manager ein bestimmtes Set an Aufgaben erbringt (z. B. Bereitstellung von Kosteninformationen, Übernahme der Ergebniskontrolle und vieles mehr).“ (Weber/Schäffer 2006: 1, Hervorh. i. Orig.)

„*Controllingship* bezeichnet das gesamte Aufgabenbündel, das Controllern übertragen und/oder von diesen wahrgenommen wird.“ (Weber/Schäffer 2006: 1, Hervorh. i. Orig.)

Controlling schließlich ist eine spezielle Führungs- oder Managementfunktion, die von unterschiedlichen Aufgabenträgern – darunter auch, aber nicht nur Controllern – vollzogen wird.“ (Weber/Schäffer 2006: 1, Hervorh. i. Orig.)

Controlling fungiert im deutschen Raum jedoch zumeist als Sammelbegriff, der synonym für Aufgaben, Funktion und Person verwendet wird (vgl. Weber/Schäffer 2006: 1, Binder 2006: 14). Vom in Gauting ansässigen ICV wird Controlling in Anlehnung an das von der International Group of Controlling (nachfolgend bezeichnet als: IGC) entwickelte Leitbild wie folgt definiert:

„Controlling allgemein bedeutet Steuern oder Regeln. Controller in unserem Sinne gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, die Planung und Steuerung der Unternehmensprozesse und tragen damit Mitverantwortung für die Erreichung unternehmerischer Ziele. Der Controller sorgt dafür, dass jeder sich im

Rahmen der erarbeiteten Ziele und Pläne selbst kontrollieren kann. Das Controlling wird jedoch nicht von den Controllern allein betrieben. Es entsteht durch Manager und Controller im Team.“ (ICV Online sowie Controller Statements des ICV 2006: 8f.)

Die Aufgaben des Controllings sind historisch mit der Planung und Kontrolle von Kosten und Ertrag verbunden; später kamen Aspekte der Informationsversorgung und Koordination dieser Informationen, sowie die sog. Rationalitätssicherung hinzu (vgl. Weber/Schäffer 2006: 9ff.). Auf Basis dieses grundsätzlichen Aufgabenspektrums wurden verschiedene Controllingkonzeptionen entwickelt: im Wesentlichen eine informationsbezogene⁹⁵, eine koordinationsbezogene⁹⁶ Konzeption von Controlling sowie auf Basis des letzteren der sog. Rationalitätssicherungsansatz⁹⁷ (vgl. ebd.: 24). Messner 2008 verweist zusätzlich noch auf eine reflexionsorientierte Konzeption von Controlling, die auf Pietsch und Scherm 2004 zurückzuführen ist. Dieser Ansatz ergänzt als Funktion des Controllings die kritische Reflexion selektiver Entscheidungen in anderen Bereichen und das Aufzeigen neuer, weniger selektiver Perspektiven (vgl. Messner 2008: 234f.). Wie sich im Rahmen der Kritikperspektiven des Controllings zeigen wird, wird dieser Ansatz hier jedoch nicht als spezifisch neue Konzeption aufgefasst, sondern konkretisiert nach dem vorliegenden Verständnis tendenziell nur funktionale Aspekte, die implizit bereits Teil der anderen Konzeptionen sind.

Übergreifend werden in der Erfüllung der Aufgaben Informationen in Kalkulation verarbeitet und für Entscheidungen aufbereitet. Dem trägt auch die US-amerikanisch

⁹⁵ Zusätzlich zu den originären Aufgaben betont diese Auffassung die Bereitstellung von für die Führung einer Organisation entscheidungsrelevanter Informationen vor allem vor dem Hintergrund einer Vielzahl für Entscheidungen unbrauchbarer Daten (vgl. Ortelbach/Hagenhoff 2004: 6).

⁹⁶ Führung gliedert sich in dieser Auffassung in verschiedene Aufgabenkomplexe, die als Führungsteilsysteme bezeichnet werden; eines dieser Führungsteilsysteme stellt das Controlling, welches dabei wiederum für die Koordination der Führungsteilsysteme Planung, Kontrolle und Information verantwortlich ist (vgl. Ortelbach/Hagenhoff 2004: 7). Dieser Ansatz versteht den zuvor beschriebenen informationsorientierten Ansatz lediglich als eine Teilmenge (vgl. ebd.).

⁹⁷ Der Rationalitätssicherungsansatz definiert als Kernaufgaben des Controllings nun nicht mehr nur die Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen und gleichzeitig Koordination verschiedener Führungsteilsysteme, sondern auch die prozessuale Prüfung und Verbesserung von Entscheidungsfindungsprozessen im Hinblick auf Effektivität und Effizienz dieser (vgl. Ortelbach/Hagenhoff 2004: 7ff.). Controller werden im Zuge dessen auch beratend gegenüber dem Management tätig (vgl. Horvath 2001: 80).

geprägte, lange dominante informationsbezogene Konzeption Rechnung (vgl. hierzu auch Weber/Schäffer 2006: 18). Die Konzeptionen unterscheiden sich daher abgesehen vom Zeitpunkt der Konzeptionierung vorrangig hinsichtlich der Aspekte, die sie jeweils betonen, jedoch nicht hinsichtlich der eingesetzten Techniken⁹⁸ der Kalkulation (vgl. Becker 2004a: 761), auch wenn diese Techniken über die Zeit immer weiter ausdifferenziert wurden. Sie sind damit zunächst einmal weitestgehend unabhängig von den unterschiedlichen theoretischen Konzeptionen (vgl. hierzu z. B. auch ebd.). Etwa Ende der 1990er Jahre wurde der Rationalitätssicherungsansatz bei Weber und Schäffer (z. B. 1999b und 2001) in Ergänzung des seit Ende der 1970er Jahre einflussreichen koordinationsorientierten Ansatzes von Horvath 1978 entwickelt (vgl. Pietsch/Scherm 2004: 531). Insbesondere der Rationalitätssicherungsansatz war dabei für die nachhaltige Etablierung einer Controllingforschung bedeutsam⁹⁹, da hierin eine betrieblich relevante Thematik aufgegriffen wurde, die von keiner anderen speziellen Betriebswirtschaftslehre so explizit vereinnahmt wurde und wird (vgl. Ahn/Dyckhoff 2004: 522). Diese als verhaltensorientiert (behavioristisch) verstandene Auffassung setzt bei den mit Führung betrauten „handelnden Akteuren“ an, die im Rahmen ihrer Führungsaufgabe jeweils begrenzte Eigenschaften des Wollens (eigene Ziele) und des Könnens (kognitive Fähigkeiten um ihre Aufgabe wahrnehmen zu können) einbringen (vgl. Weber 2002: 34ff.). Aus einem also als potenziell kognitiv begrenzt und opportunistisch angenommenen Verhalten ergibt sich die Begrenzungs- und damit Rationalitätssicherungsaufgabe für das Controlling bzw. für die Controller. Sie sollen durch Entlastung, d. h. Ergänzung des Fach- und Methodenwissens der mit Führung betrauten Akteure deren subjektive „Defizite“ im Sinne der Prinzipal-Agenten-Theorie begrenzen und so rationalitätssichernd wirken (vgl.

⁹⁸ Weil sich Unterschiede zwischen den Controllingkonzeptionen nicht auf Techniken zurückführen lassen, kann aus diesem Grund auch auf eine Auflistung und ein Vergleich der verschiedenen Techniken der Kalkulation, die im Controlling konkret zum Einsatz gelangen wie z. B. Kostenrechnungsverfahren, Budgetierungstechniken, Kennzahlensysteme etc. vor dem Hintergrund der Fragestellung dieser Arbeit verzichtet werden.

⁹⁹ Wichtigstes Ziel der Controllingforschung ist bis heute die Eigenständigkeit und Relevanz (Alleinstellungsmerkmal) einer von der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre unabhängigen Teildisziplin Controlling aufrechtzuerhalten und nachhaltig zu festigen (vgl. Messner 2008: 235f.).

Weber/Schäffer 2006: 39). Dem Eingreifen der Controller liegt laut der Controllingforschung das Subsidiaritätsprinzip zugrunde (vgl. Weber 2002: 65) und damit implizit ein Menschenbild vom freiwillig und eigenverantwortlich handelnden Individuum, welches von einer übergeordneten Instanz Unterstützung, wenn nötig, erhält. Auf Basis welcher konkreten Gründe sich Controlling als übergeordnete Instanz innerhalb von organisationalen Zusammenhängen positioniert und woran die Notwendigkeit einer Begrenzung von Wollens- und Könnensdefiziten für den vorangenen rational handelnden Controller erkennbar wird, bleibt praktisch ungeklärt. Auch mit Blick auf sogenannte neuere Perspektiven, etwa des Behavioral Controllings (vor allem Argyris 1952, in Deutschland nur punktuell, z. B. Schäffer/Weber 2013, Küpper 2008), ebenso wie für reflexionsorientierte (z. B. Becker 2003, Pietsch/Scherm 2004)¹⁰⁰ oder konstruktivistische (z. B. Lang 2004)¹⁰¹ Ansätze sowie einzelne Theoriebeiträge, die Anknüpfungspunkte an die vor allem angelsächsische, stärker organisationstheoretisch fundierte Accounting-Forschung herzustellen versuchen (z. B. Kappler/Scheytt 1999), dominiert die modellhafte Vereinfachung von Handeln im Sinne der Theorie rationalen Handelns (vgl. Lang 2004: 62ff.). Somit unterstreichen auch diese Perspektiven die konzeptionell verkürzte Vorstellung von Controlling als rationale und neutrale Institution und Instanz, die sich zu diesem Zweck ebenso neutraler und objektiver Management-Instrumente bedient (vgl. Elsik 2004: 803). Vor diesem Hintergrund ist es insbesondere der Aspekt der Rationalität bzw. konkreter der Sicherstellung der Rationalität der Führung, der mittlerweile als gemeinsamer Nenner für alle Controllingkonzeptionen postuliert wird (vgl. Weber 2002: 65).

¹⁰⁰ Controlling wird hier als ein Aspekt von Führung begriffen und basiert für diesen Ansatz spezifisch und zusätzlich zu bestehenden Konzeptionen auf Reduktion von Handlungsalternativen durch Selektion. Diese Selektion ist nachfolgend als grundlegende Fähigkeit der Flexibilität und Anpassungsfähigkeit von Unternehmen zu reflektieren und damit als entscheidend für die Unternehmensführung zu verstehen. Traditionell wurde dieser Aspekt konzeptionell unter der Kontrollfunktion vereinfachend konzeptualisiert.

¹⁰¹ Die konstruktivistische Sicht umfasst Konzeptionen sowohl im Sinne einer Konstruktion der Umwelt durch das Controlling als auch die freiwillige bis forcierte Übernahme von Controllingtechniken.

Es sind im Anschluss an diese verkürzte Darstellung theoretischer Konzeptionen der Controllinglehre ¹⁰² folgende Feststellungen zu treffen: Die Controllinglehre fokussiert im Wesentlichen auf Aufgaben der Controller, die sie jedoch nicht als solche konkretisiert, sondern als Funktionen ausformuliert, die Controller wahrnehmen sollen. Dies schließt auch an das an, was im vorangegangenen Abschnitt als primär illustrative Konzeption von Controlling bezeichnet wurde. Die funktionale Beschreibung dessen, was Controller tun sollen, ist zum einen Ausgangspunkt eines vor allem in der Praxis des Controllings empfundenen Präzisionsdefizits und ist in der Folge zum anderen der Grund für eine im Zeitverlauf feststellbare Ausweitung dieses Tun-Sollens, welches in den immer mehr Funktionen umfassenden Controllingkonzeptionen vom informationsbezogenen bis zum rationalitätssichernden Ansatz zum Ausdruck kommt (vgl. auch Pietsch/Scherm 2004: 531). Der rationalitätssichernde Ansatz, der zwar als verhaltensorientiert aufgefasst wird und daher auch grundsätzlich auf „handelnde Akteure“ verweist, kann auf Basis seiner grundlegend funktionellen Perspektive nicht das Arbeitshandeln an sich in den Blick nehmen (vgl. auch Pfeiffer 2007: 266, u. a. auch s. Messner 2008: 225ff.), weder im Hinblick auf Controllingpraxis noch hinsichtlich der kalkulativen Praktiken der Controller. In der Literatur wird in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass dies umso erstaunlicher ist, weil sich das Controlling etwa im Gegensatz zur angelsächsischen Accounting-Forschung sehr stark als durch seine Praktiker geprägt begreift (vgl. hier nur beispielhaft Messner 2008: 225, der sich hier auch auf weitere Autoren bezieht). Doch in diesem Zusammenhang muss verstanden werden, dass diese Praktiker selbst durch die funktionelle Perspektive qua ihrer Ausbildung geprägt sind und diese zudem vor dem Hintergrund ihrer spezifischen Kritikperspektive – auf welche an späterer Stelle¹⁰³ aus diesem Grund auch eingegangen werden soll – zunächst einmal nicht infrage stellen. Dies schließt dabei nicht aus, dass sie das besagte Präzisionsdefizit in ihrer Praxis wahrnehmen und möglicherweise sogar als problematisch empfinden.

¹⁰² Unberücksichtigt verbleiben aus weiter oben genannten Gründen die Techniken der Kalkulation.

¹⁰³ siehe hierzu *Abschnitt 2.2.4 Die Kritikperspektive des Controllings*

Mit Blick auf die Definition von (Management) Accounting gegenüber einer Definition von Controlling in der Controllinglehre kann abgrenzend also festgehalten werden, dass Controlling in der Controllinglehre einerseits zwar als Institution wahrgenommen wird; diese Institution wird jedoch als Funktion innerhalb organisationaler Zusammenhänge begriffen und darum auch nur funktionell (Controllingkonzeptionen) und technisch (Techniken der Kalkulation, die unter Controlling subsumiert werden) ausformuliert, jedoch beispielsweise nicht organisationstheoretisch ausdifferenziert. Andererseits wird zwar auf handelnde Akteure verwiesen, aber nicht ihr subjektives oder kollektives Handeln, sondern ihr Tun-Sollen bzw. Unterlassen herausgearbeitet. Im Gegensatz zu einer frühen behavioristischen Perspektive der angelsächsischen kritischen Accounting-Forscher wird nicht äußerlich beobachtbares Verhalten erfasst und erklärt, sondern Controller werden als rational handelnde Akteure und Nicht-Controller als eigenverantwortlich, aber tendenziell opportunistisch handelnde Akteure angenommen. Insofern wird Controlling in der Controllingforschung und -lehre als organisationale Funktion mit einem sehr breiten Spektrum an Aufgaben, jedoch nicht als gleichermaßen institutionale und vor allem soziale Praxis verstanden, als die Management Accounting in der kritischen Accounting-Forschung entworfen wird.

Auf welche Weise Controlling dennoch im Anschluss an den Begriff des Management Accounting als institutionale und soziale Praxis gerade auch mit Blick auf die empirische Untersuchung dieser Arbeit perspektivisch entwickelt werden kann und welche tatsächlichen konzeptionellen Unterschiede, abgesehen von den dargelegten differenten theoretischen Perspektiven zwischen Controllingforschung und kritischer Accounting-Forschung, vorhanden sind, ist darum noch zu eruieren.

Voranehend wurde bereits vermerkt, dass der englischsprachige Begriff des Management Accounting zwar nicht dem deutschen Controllingbegriff, aber der deutschen Praxis des Controllings recht nahekommt. Ausgehend von (betriebswirtschaftlichen) Arbeiten des Comparative Management Accounting

(ländervergleichende Studien zum Management Accounting) zwischen Deutschland und den USA bzw. Großbritannien kann allgemein festgestellt werden, dass sowohl Gemeinsamkeiten als auch Unterschiede bezüglich eines Verständnisses von Management Accounting zwischen den Kultur- und Sprachräumen auszumachen sind (vgl. Hoffjan/Nevries/Stienemann 2009: 2). Grundsätzlich wird für das deutsche Controlling und auch seine Techniken in der Literatur eine gewisse kulturelle Prägung angenommen: in einer Umfrage unter deutschen Controllern aus der Controllingpraxis kommen diese mehrheitlich zu dem Ergebnis, dass das deutsche Controlling spezifisch ausgeprägt ist (vgl. Weber 2008: 271ff.). Diese Annahme wird auch durch ländervergleichende Studien (z. B. Hoffjan/Nevries/Stienemann 2009, Eendenich/Brandau/Hoffjan 2011, Brandau et al. 2013, Krumwiede/Suessmair 2007, zusammenfassend auch Kajüter/Schröder 2014) gestützt. Im Hinblick auf die konstatierte Besonderheit nehmen Kajüter und Schröder 2014 konkret Bezug auf die Ausprägung der eingesetzten Technik der Kostenrechnung, welche wie dargelegt auch historisch begründet als Best Practice im internationalen Vergleich gilt und daher eingehend vergleichend erforscht ist (vgl. Brandau et al. 2013: 467). Sie stellen fest, dass die Kostenrechnungstraditionen sehr different sind und dass die deutsche Kostenrechnung im internationalen Vergleich als sehr detailliert und genau gilt (vgl. Kajüter/Schröder 2014: 35). Was sich nicht herauslesen lässt, ist, ob es sich um eine spezifisch deutsche Technik handelt. Vielmehr ist erkennbar, dass die gleiche Technik nur in unterschiedlicher Ausformung und Bedeutungszuweisung auch international zum Einsatz gelangt. Wenn die verschiedenen Formen der Kostenrechnung, also z. B. Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung, interne Leistungsverrechnung usw. im Controlling deutscher Konzerne nachweislich detaillierter ausfallen, dann wird diesen Techniken im deutschen Zusammenhang eine offenbar höhere Bedeutung zugeordnet. Eine intensive Kostenrechnung richtet den Blick stärker nach innen¹⁰⁴,

¹⁰⁴ Hier ist darauf hinzuweisen, dass sich das „Controlling [im deutschsprachigen Raum] in der Vergangenheit meist auf das interne Rechnungswesen konzentrierte“ (Brühl/Horch/Orth 2008: 300) und sich nun zunehmend internationalen Rechnungslegungsstandards an den Schnittstellen zum externen Rechnungswesen öffnet.

auf mögliche Leistungs- und Kostentreiber in Organisationen, und ist darum auch Grund für die mittlerweile wieder abnehmende, aber teils noch immer sehr ausgeprägte Trennung von internem (Controlling) und externem Rechnungswesen (Rechnungslegung, Bilanzierung), die wie vorangehend erläutert (*Abschnitt 2.2.1*) historisch begründet ist und sich weder im US-amerikanischen, noch im angelsächsischen Raum in dieser Form wiederfindet (vgl. auch Brühl/Horch/Orth 2008: 300). Es muss daher für eine empirische Untersuchung in Betracht gezogen werden, dass Sinn und Zweck, die nun speziell Kalkulation im deutschen Kontext zugeschrieben werden, deutlich umfassender sind und in der Kalkulationsarbeit Aspekte der Legitimation, Rationalität als auch Kontrolle und Macht (beispielsweise über die Betonung von Steuerung) stärker direkt vermittelt werden. Wenn der wahrgenommene Nutzen der Kostenrechnung trotz seiner grundsätzlich eher negativen Konnotation im deutschen Kontext also über eine nachträgliche Rationalisierung bzw. zeremonielle Nutzung – wie dies beispielsweise im US-amerikanischen Raum der Fall ist – deutlich hinausgeht (vgl. Kajüter/Schröder 2014: 39), ist auch eine Ausbreitung dieser Techniken über das Controlling hinaus in deutschen Kontexten sehr wahrscheinlich. Hierzu folgendes Zitat:

„Controlling was thus not regarded as a mere planning department, but it was seen to embody the essence of management: every manager, or, to use the technical term of the Controlling literature, every cost centre head, should plan, analyse, and regulate.“ (Ahrens 1997: 563f., aus seiner vergleichenden Studie zum Management Accounting in deutschen und britischen Brauereien)

Vor diesem Hintergrund lässt sich auch die in der Controllinglehre explizierte Funktion der regelkreisgeleiteten, systematischen Koordination¹⁰⁵ verstehen:

¹⁰⁵ Originär ist dieser Aspekt im koordinationsbezogenen Ansatz entwickelt worden, darüber hinaus ist er jedoch implizit auch Teil des darauf basierenden Rationalitätssicherungsansatzes.

„The role of the Controlling department was to organize and systematize the management process defined as such. In that, it came to be seen as the department that organizes organizing.“ (ebd.: 564)

Interessanterweise belegen empirische Studien, dass das Kostenmanagement für 65 Prozent der deutschen Controller gegenüber 91 Prozent der US-amerikanischen Management Accountants relevant ist (vgl. Stoffel 1995: 156). Dies liegt vermutlich zum einen an der geringeren Trennung zwischen dem Kostenmanagement und der Kostenkalkulation im US-amerikanischen Raum. Zudem sind Kosten wie weiter oben im Text dargelegt im konzeptionellen Verständnis deutscher Controller stärker negativ konnotiert. Wesentlich ist an dieser Stelle jedoch gerade auch der Bezug zum Management von Kosten. Während im US-amerikanischen und auch angelsächsischen Raum Kalkulation im Vergleich zu deutschen Controllingkonzeptionen in stärkerem Maße eine Informationsfunktion zugeschrieben wird und Management Accountants Kalkulation verwenden, um darüber als Manager an Entscheidungsprozessen aktiv teilhaben zu können, wird im deutschsprachigen Raum nicht nachrangig, sondern in Kalkulation und damit durch Kalkulationsarbeit Teilhabe organisiert.

„In this context, the mission statement of the ‚INTERNATIONALER CONTROLLER VEREIN‘ [sic], conveys an image of the German management accountant who concentrates on the creation of transparency and visualization of economic consequences, rather than operational involvement in actual decision making.“ (Hoffjan/Nevries/Stienemann 2009: 27)

„Controlling had no official input into concrete action. [...] Organizational purpose and strategic intent were seen to require operational expertise and therefore best left to the experts. The Controller who wanted to support the strategy making process was advised to concentrate on making the planning assumptions, processes of resource consumption, and economic consequences as clear as possible, for instance, by means of sensitivity analysis.“ (Ahrens 1997: 583)

„[. . .] we are responsible for the planning process, that is why I sign here, and generate the planning calendar, the schedule of activities. We are responsible that the planning systems are available, but we are not responsible for the contents of plans. [. . .] So we carry no [operational] responsibility.“ (Ahrens 1997: 564, aus einem Transkript)

Hieraus ist abzuleiten, dass der deutsche Controller zwar Entscheidungen vorbereitet und diese über Kalkulation konkret beeinflussen kann, er jedoch nicht explizit die operative Verantwortung für nachfolgend getroffene Entscheidungen trägt.

Hieraus ergibt sich beispielsweise ein interessanter Anschluss an Quattrone und Hopper 2001, die implizit auf den Aspekt der tatsächlichen Wirksamkeit von Accounting hinweisen. Zudem deuten sich hierbei auch gewisse konzeptionelle Widersprüche innerhalb der Controllingkonzeptionen an, da im Controller-Leitbild des ICV auf eine Mitverantwortung der Controller für die Erreichung unternehmerischer Ziele und damit im operativen Handeln rekurriert wird.

Wichtig in diesem Zusammenhang ist, dass sich die explizierten kulturellen Unterschiede nicht daraus zu ergeben scheinen, dass unterschiedliche Techniken der Kalkulation zum Einsatz kommen. Sheridan 1995 fasst hierzu zusammen: „[...] while continental and anglophone companies approach management accounting from different directions, the tools of the trade are largely the same.“ (Sheridan 1995: 291). Auch hinsichtlich der wesentlichen Aufgaben bestehen im Ländervergleich deutliche Überschneidungen. Vorrang haben Aufgaben der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung (vgl. Weber/Schäffer 2006: 12).

Die Unterschiede zwischen Management Accounting und Controlling verbleiben somit an diesem Punkt der Überlegungen eher begrenzt konzeptioneller Natur. Wichtig erscheint jedoch, dass die Bedeutungszuweisungen zu Kalkulation differieren. Da innerhalb eines deutschen Kontextes festgestellt wurde, dass bereits in Kalkulation Teilhabe innerhalb einer spezifischen Praxis von Controlling organisiert wird, ist für ein Verständnis der Konstitution dieser Praxis im deutschen Kontext im Besonderen die Kalkulationsarbeit der Handelnden in den Blick zu nehmen.

Da weiter oben festgestellt wurde, dass sich mögliche kulturelle Unterschiede eher nicht aus dem Einsatz differenter Techniken der Kalkulation ergeben dürften, soll die folgende Studie herangezogen werden, die technisch-funktionalistische Gesichtspunkte des Ländervergleichs (US-amerikanisches und angelsächsisches Management Accounting im Vergleich zum deutschen Controlling) auch mit soziologisch relevanten Aspekten, wie z. B. der spezifisch deutschen Verberuflichung als Controller und Hinweise auf die Herkunft des deutschen Objektivitätsgedankens verknüpft und basierend darauf soziokulturelle und konzeptionelle Unterschiede ableitet. Es handelt sich um eine interdisziplinäre Studie, aus dem Jahre 2010, von Luther, Jones und Saxl von der University of the West of England über das „German Controlling“. Die Autoren arbeiten hier verschiedene Aspekte in Abgrenzung zum Management Accounting heraus:

- Im Gegensatz zu US-amerikanischen Unternehmen, die als verkaufgetrieben, und angelsächsischen Unternehmen, die als investitionsgetrieben beschrieben werden, dominiert in deutschen Unternehmen der Produktionsbereich; dieser gilt vielfach noch als wichtigster Bereich (vgl. Luther/Jones/Saxl 2010: 14), als Bereich in dem die Wertschöpfung im Unternehmen stattfindet. Dies kann als einer der Gründe gesehen werden, warum sich Controlling historisch betrachtet zunächst in produzierenden Unternehmen etablierte. Es ist aber auch der Grund für die Dominanz technisch-rationaler Strategien allgemein und eine deutlich länger (zum Teil bis heute) anhaltende Dominanz der Ingenieurwissenschaften gegenüber den betriebswirtschaftlichen Zweigen der Ausbildung, wie dem Controlling¹⁰⁶.
- Darüber hinaus erfolgt die Ausbildung deutscher Controller im Rahmen eines Studiums der Betriebswirtschaftslehre und ist damit viel stärker an ökonomische Theorien gebunden als dies etwa für das angelsächsische oder US-amerikanische Management Accounting der Fall ist (vgl. ebd.: 19). Hier

¹⁰⁶ Zum Teil äußert sich dieser Anspruch auch in Ausbildungsgängen, wie etwa dem Wirtschaftsingenieur.

erfolgt die konkrete Ausbildung und vor allem offizielle Akkreditierung der Accounting Professionals unabhängig und zentral über Berufsverbände (vgl. ebd.). Die theoretisch-ökonomische Überfrachtung der deutschen Controller in ihrer Ausbildung kann als ein Grund für den immer noch dominierenden Rationalitäts- und Objektivitätsgedanken sein. Auch innerhalb der Unternehmen hält sich bis heute vielfach die Vorstellung vom Controlling als ökonomisches Gewissen und Pilot (vgl. ebd.: 21, vgl. auch Weber/Schäffer 2006: 40).

- Ein weiteres Erbe dieser Ausbildung ist wie bereits im Text weiter oben festgehalten wurde auch die klare organisatorische Trennung in die Bereiche Buchhaltung, welche den gesamten laufenden Zahlungsverkehr überwacht, und Controlling, welches sich oftmals auf Basis von vergangenen, aber primär mit zukünftig planbaren internen Kosten und Erlösen beschäftigt. In Folge der Trennung konnten sich für das deutsche Controlling und seiner besonderen Nähe zur Produktion vor allem sehr spezifische und ausdifferenzierte Kostenrechnungspraktiken entwickeln.
- Luther, Jones und Saxl stellen außerdem fest, dass die Beziehungen im Gegensatz zum (US-amerikanischen oder auch angelsächsischen) Management Accounting zwischen Management und Belegschaft eher kooperativ als marktgetrieben geprägt sind. Dies einerseits aufgrund einer langen Tradition und Bedeutung der Arbeitnehmervertretungen, aber andererseits vor allem auch durch Aspekte starker ausbildungstechnischer Spezialisierung und einhergehender Verberuflichung – im Vergleich zu einer eher allgemeineren Ausbildung im angelsächsischen und US-amerikanischen Bereich in Richtung Management. Dies brachte erst den sog. „versatile worker“ (Luther/Jones/Saxl 2010: 22), den fähigen, wendigen oder wandlungsfähigen Arbeiter hervor und ermöglichte aus Sicht der Autoren einen kooperativen Austausch auf anspruchsvoller technischer Ebene.

Die Ergebnisse der vergleichenden Studie bringen damit eher wenige neue Erkenntnisse für diese Arbeit, sondern unterstreichen vorrangig noch einmal den Aspekt einer ausgeprägten technisch-rationalistischen Perspektive im deutschen Controlling, welche durch eine entsprechende Hochschulausbildung und den Wunsch nach Anerkennung und Gleichstellung mit den in Deutschland anhaltend dominanten Ingenieurwissenschaften verstärkt wird.

Zusammenfassend konnte festgestellt werden, dass definatorische Unterschiede zwischen dem umrissenen Verständnis von Management Accounting und dem, was in der Controllinglehre als Controlling entworfen wird, nicht aufgehoben werden können. Diese Unterschiede sind dabei aber vor allem auf die differenten wissenschafts-theoretischen Perspektiven der zwei Disziplinen und den jeweils spezifischen Blick auf die handelnden Akteure (Controlling als Wissenschaftsfeld und Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre und (kritische) Accounting-Forschung) zurückzuführen. Bezieht man die Überlegungen des vorangegangenen Abschnitts (2.1) zur Accounting-Forschung insgesamt mit ein – dies inkludiert zunächst auch positivistische Perspektiven – wird gerade auch in der positivistischen Accounting-Forschung eben jenes auch in der theoretischen Controllinglehre und -forschung dominante funktionelle Verständnis von Controlling erkennbar.

Es wurde ferner festgestellt, dass Controlling in der Controllinglehre und -forschung zwar als Institution wahrgenommen wird, dann jedoch als Funktion innerhalb organisationaler Zusammenhänge auf Basis funktioneller (Controllingkonzeptionen) und technischer (Techniken der Kalkulation, die unter Controlling subsumiert werden) Aspekte beschrieben wird. Ebenso werden die Akteure seiner weitestgehend auf die Controller und Manager begrenzten sozialen Praxis zwar grundsätzlich vorgesehen, deren Handeln jedoch ebenso funktionell im Sinne eines Tun-Sollens bzw. Unterlassens formuliert. Manager werden als eigenverantwortlich handelnde, dabei tendenziell opportunistische Akteure angenommen, deren Verhalten durch die Controller als die ebenso als rational handelnden verstandenen Akteure zu begrenzen und konditionieren ist. An dieser Stelle lassen sich zwar durchaus im Ursprung

behavioristische Ansätze erkennen, im Gegensatz zu diesen macht man sich jedoch eher nicht die Mühe, das äußerlich beobachtbare Handeln der Akteure mindestens mithilfe naturwissenschaftlicher Methoden zu erfassen, sondern man nimmt dieses theoretisch vorweg und leitet darum auch direkt Strategien der Handlungsbegrenzung und -konditionierung der Akteure außerhalb des Controllings als Aufgaben und Funktionen des Controllings ab.

Dies ist jedoch keineswegs eine Begründung, die Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung und des deutschen Controllings als grundsätzlich und vor allem hinsichtlich der Untersuchung und Erklärung von Controlling Praxis unvereinbar aufzufassen. Im Gegenteil, die kritische Accounting-Forschung würde dem deutschen Controlling konzeptionelle Weitung hinsichtlich eines Verständnisses als soziale Praxis und damit gleichzeitig auch theoretische Erdung sowie Anstöße für empirische Erfassung dieser Praxis ermöglichen. Vor diesem Hintergrund ist auch Controlling im Anschluss an ein Verständnis von Management Accounting als soziale und institutionale Praxis zu verstehen.

Im Ergebnis der Auswertung des vorhandenen Studienmaterials, theoretischer Anmerkungen und insbesondere vergleichender empirischer Studien, konnten für die Handlungsebene von Controllingpraxis jedoch relevante Unterschiede festgestellt werden, die mit Blick auf die vorliegende empirische Untersuchung zu berücksichtigen sind. Diese bezogen sich im Wesentlichen auf die Bedeutungszuweisung der Handelnden zu Kalkulation. Innerhalb eines deutschen Kontextes scheint es so zu sein, dass im Gegensatz zur Praxis des Management Accounting sehr viel stärker bereits über Kalkulation Teilhabe an einer spezifischen Controllingpraxis hergestellt wird, indem Kalkulation hier ein grundsätzlich höherer Sinn und Eigenwert zugeschrieben wird.

Daraus wurde zum einen abgeleitet, dass in einem deutschen Kontext notwendigerweise die Kalkulationsarbeit der Handelnden inner- und außerhalb des

Controllings stärker in den Blick zu nehmen ist.¹⁰⁷ Dies steigert die Anschlussfähigkeit beispielsweise von neueren kritischen Perspektiven aus dem Forschungsfeld kalkulativer Praktiken. Denn zum anderen beziehen sich diese Unterschiede auf der Handlungsebene auch auf eine tendenziell geringere Einbindung in operative Entscheidungen und damit operative Verantwortung deutscher Controller (im Vergleich zu vor allem ihren US-amerikanischen und angelsächsischen Pendanten), was konzeptionell über eine auf Controller und Manager begrenzte Praxis hinausweist und eher auf eine Vielzahl von „calculating persons“ (Miller 2001) in „a-centred“ Organisationen (Quattrone/Hopper 2001: 410) deutet. Anschlussfähig sind in diesem Zusammenhang darum beispielsweise auch Überlegungen zu „accounting [...] at its margins“ (Miller 1998: 174f.) und damit der Blick in die Peripherien des Controllings und möglicherweise Einblick in Gründe für dessen fortlaufende Ausbreitung und Persistenz. Vor dem Hintergrund der Annahme einer spezifischen deutschen Bedeutungs- bzw. Sinn- und Zweckzuordnung zu Kalkulation muss eine Kategorie der disziplinierenden, das Handeln strukturierenden und begrenzenden Macht kalkulativer Praktiken jedoch unbedingt auch immer ausgehend von der konkreten Kalkulationsarbeit der Handelnden und ihrer diese Praxis konstituierenden bzw. strukturierenden Rückkopplung betrachtet werden.

Management Accounting und Controlling werden somit zwar nicht übereinstimmend als soziale und institutionale Praxis verstanden. Es spricht im Ergebnis der vorangegangenen Auseinandersetzungen jedoch konzeptionell auch nichts dagegen, diese Annahme auf die Praxis des deutschen Controllings zu übertragen.

¹⁰⁷ Wie sich Kalkulationsarbeit definiert, wird an späterer Stelle in Vorbereitung auf die empirische Untersuchung umrissen (siehe hierzu *Abschnitt 2.4 Kalkulation als Arbeit der Subjekte: Zusammenführung der wesentlichen theoretischen Positionen und Ableitung eines Begriffs von Kalkulationsarbeit*)

2.2.3 Exkurs: Die Bedeutung von SAP für die Praxis des Controllings und die Kalkulationsarbeit (der Controller)

Das Controlling ist bereits seit vielen Jahren in seiner Praxis nicht mehr mit einfachen Datenverarbeitungsprogrammen wie Excel, sondern zunehmend mit unterschiedlichsten sog. softwarebasierten Systemen für die Enterprise Resource Planning (nachfolgend bezeichnet als: ERP) oder auch Geschäftsressourcenplanung zur Unterstützung von individueller Kalkulationsarbeit konfrontiert. Mit Blick auf noch weiterreichende zukünftige Veränderungen infolge von Big -und Smart Data (vgl. z. B. Fischer 2012, Mayer/Mehanna 2013, Backhaus 2015, Reifenberger 2017a und b), Predictive Analytics als einer der wichtigsten Big Data Trends (vgl. z. B. Schmitt 2017), Blockchain-Anwendungen (vgl. z. B. Hoefnagels 2016) und Robotics-Lösungen (vgl. z. B. Reifenberger 2016) ist dies der Grund, in Vorbereitung auf die vorliegende Untersuchung zumindest exkursartig und verkürzt mögliche Auswirkungen und die Bedeutung von ERP-Systemen – exemplarisch wird hierbei auf SAP¹⁰⁸ verwiesen – in der Praxis des Controllings für die Kalkulationsarbeit der Handelnden darzustellen. Herangezogen wird hier im Wesentlichen die Studie „Das Projekt SAP“ von Mormann 2016 sowie relevante Beiträge aus praxisnahen Fachjournalen des Controllings, dem „Controller Magazin“ und der Zeitschrift „Finance“.

Die betriebswirtschaftliche Standardsoftware SAP ist dahingehend konzipiert, dass sie innerhalb von Organisationen von einem großen Kreis sehr unterschiedlicher Anwender aus unterschiedlichen Fachbereichen angewendet werden kann (vgl. Mormann 2016: 9). Ihr zugrundeliegendes Verständnis von Organisationen basiert auf der Annahme, dass diese in erster Linie Entscheidungssysteme sind, deren

¹⁰⁸ Der Konzern und Softwarehersteller SAP SE etwa greift diese neueren technischen Entwicklungen eines digitalisierten Controllings im Zusammenhang mit seiner Software SAP S/4 Hana inklusive einer Cloudplattform und Digital Boardroom auf (vgl. Eich 2016: 76). Für die bisher größte Entwicklung von SAP, das System SAP R/3, wird nur noch bis 2025 Wartung angeboten (vgl. Schmitt 2015: 64ff.). Vor diesem Hintergrund können die neueren Entwicklungen im Zusammenhang mit einer grundlegenden SAP-Systematik verstanden werden, wenn SAP S/4 zum einen technisch betrachtet, zum anderen auch mit Blick auf die bisherige systemische Trennung von Controlling und Buchhaltung deutliche Veränderungen bereithält (vgl. ebd.: 65).

Mitglieder wiederum über Entscheidungsketten miteinander verbunden sind (vgl. ebd.: 123ff.). Dies greift unter anderem auf Überlegungen zur wissenschaftlichen Betriebsführung von Frederick W. Taylor zurück, dass Organisationsstrukturen so gestaltet sein sollten, dass die für rationale Entscheidungen notwendigen Informationen vorliegen (vgl. ebd.: 130).

„Gemeinsam ist den Leitsätzen der frühen Managementliteratur, dass sie alle von einem Bild der Organisation ausgehen, in dem Individuen zunächst nicht vorkommen, sondern erst in einem zweiten Schritt *implementiert* werden.

Dasselbe gilt auch für die softwarebasierte Modellierung der Organisation, wie sie SAP repräsentiert. Betriebswirtschaftliche Ereignisse werden miteinander verkettet und lösen Prozesse im System der Software aus. Mit ereignisgesteuerten Prozessketten wird festgelegt, was wann und wie in einer Organisation geschieht.“ (ebd.: 121, Hervorh. i. Orig.)

Die organisationale Zusammenarbeit wird im Sinne von SAP in standardisierbare und dabei hocheffiziente Entscheidungsteilschritte für die Bearbeitung auf der Anwenderebene unterteilt, die anschließend systemisch wieder miteinander verbunden werden. Ähnlich wie dies in den Controllingkonzeptionen zum Ausdruck kommt, geht es auch bei SAP nicht darum, wie Organisationen sind, sondern wie sie sein sollen. Es ist auch anschlussfähig für das in der Controllinglehre und -forschung vertretene und weiter oben erläuterte Menschenbild.

Bereits 1972 wurden die Daten der ersten Grundmodule „Finanzbuchhaltung“ und „Materialwirtschaft“ erstmals miteinander verknüpft und danach weitere Bereiche nach dem Baukastenprinzip, d. h. auch durch Übertragung der in SAP formulierten organisationalen Grundprinzipien auf diese neuen Bereiche, integriert (vgl. Mormann 2016: 78).

Das formulierte Ziel für die Standardsoftware SAP war zunächst primär die Reduktion von Unsicherheit im gesamten Entscheidungsprozess einer Organisation durch Systematisierung standardisierter Informationen (vgl. ebd.: 118f.). Die Systematik von SAP forderte damit auch die im informationsorientierten und

rationalitätssichernden Ansatz formulierten Funktionen des Controllings umfassend heraus.

„Plattner und Kagermann prophezeiten in einem Aufsatz Ende der 1980er Jahre, dass die Verwendung moderner Informationstechnik wie SAP die Datenverarbeitung und die Rolle des Rechnungswesens in Unternehmen grundlegend verändern wird. [...] Die Aufgabe des Rechnungswesens in einem Unternehmen sollte nicht mehr länger nur darin bestehen, Geschäftsvorfälle, d. h. betriebswirtschaftliche Ereignisse zu dokumentieren und nachträglich auszuwerten. Vielmehr sollte es „korrigierend in das laufende Geschehen“ [sic] (ebd.; [Plattner & Kagermann 1988: 137; P. B.]) eingreifen können.“ (ebd.: 58)

Darüber hinaus setzten Informationen für Entscheidungsvorlagen aus dem Controlling bis zu diesem Zeitpunkt primär auf Vergangenheitsdaten auf (vgl. ebd.: 59). Nun konnte der finanzielle Zustand der Organisation durch Echtzeit-Datenverarbeitung in SAP theoretisch zu jeder Zeit bewertet werden (vgl. ebd.).

Um dies bewerkstelligen zu können, muss ab dem Zeitpunkt einer SAP-Einführung jedoch jeder noch so kleine Geschäftsvorfall oder Beleg in SAP systematisch erfasst werden (ebd.). Mormann 2016 spricht in diesem Zusammenhang auch von der „elektronische(n) Leine“ (ebd.: 61) von SAP. Die Dateneingabe wird dabei über ein zumeist sehr komplexes System an Rollen gesteuert, die jeder Nutzer in Abhängigkeit von seinen Aufgaben in SAP zugewiesen bekommt. Dies ergibt in Summe das sogenannte Berechtigungskonzept, welches sich nach den Vorstellungen der SAP-Entwickler an der organisationalen Hierarchie orientiert und diese auch systemisch abbildet (vgl. auch ebd.: 62ff.). Wenn an einer Stelle durch einen SAP Nutzer Daten erfasst werden, führt dies in den meisten Fällen dazu, dass an anderen Stellen in anderen Bereichen automatisch Aufforderungen zur weiteren Dateneingabe erfolgen, die mit den vorherigen Daten verknüpft werden.

Der Nutzen von SAP wird nun seitens seiner Erfinder vor allem darin gesehen, dass es eine umfangreiche Sammlung an erfassten Geschäftsvorfällen bzw. Belegen rational miteinander verbindet, wobei diese systemisch hergestellten Verbindungen

zwischen Stellen oder Bereichen einer Organisation in der organisationalen Realität so nicht vorhanden sein müssen (vgl. auch ebd.: 61). Denn die Basis für diese Verbindungen gehen auf das SAP-Referenzmodell zurück, das Modell also einer Organisation wie sie seitens des Softwareherstellers vor allem in Zusammenarbeit mit den großen ersten Schlüsselkunden entworfen wurde (vgl. ebd.: 76ff.). Mormann 2016 wirft in diesem Zusammenhang kritisch auf, dass es sich gerade nicht um ein bestmögliches, objektives Referenzmodell handelt (vgl. ebd.). Um SAP angemessen nutzen zu können, ist daher mit der Einführung häufig implizit auch die Aufforderung verbunden, für Entscheidungsprozesse relevante Arbeitsabläufe (und damit auch letztlich alle Nebenbereiche) gemäß der SAP-Systematik und deren organisationalem Referenzmodell umzuorganisieren (vgl. auch ebd.: 61).

Mit Blick in den Controllingdiskurs ist festzustellen, dass im Zusammenhang mit ERP-Software wie SAP als Ziele zumeist die Automatisierung von regelbasierten, repetitiven Arbeiten im Finanzbereich und verbunden damit Kosteneinsparungen und Effizienzsteigerungen formuliert werden (vgl. Reifenberger 2016: 68f.). Durch die Automatisierung sollen notwendige Freiräume entstehen, die im Wesentlichen für eine flexiblere und schnellere Planung sowie mehr ad-hoc Analysen genutzt werden sollen (vgl. Schmitt 2017: 62). Aus Sicht des Controllings soll es bei der Nutzung von SAP daher zukünftig weniger um das Sammeln von für Kalkulationen notwendige Daten gehen, sondern es sollen größere Anteile der Arbeit für die Auswertung und Interpretation der Daten verwendet werden (vgl. ebd.). Da nun aber wie weiter oben dargelegt für die Kalkulationsarbeit mit SAP zunächst einmal deutlich mehr Daten gesammelt werden müssen, legt dies nahe, dass zukünftig nicht nur das Controlling, sondern die Bereiche außerhalb des Controllings noch verstärkt das Sammeln bzw. die Eingabe einer großen Zahl von Daten in SAP übernehmen müssen. Dies dürfte auch deswegen zu Mehraufwendungen sowohl außerhalb als auch innerhalb des Controllings führen, weil Controller im Sammeln der Daten bisherige Informations- bzw. Datenlücken durch ihre Fähigkeiten, Erfahrungen und gesunden Menschenverstand überbrücken mussten.

Dies wird im Diskurs jedoch nicht thematisiert, ebenso nicht, dass neue Freiräume vorab bereits für ein Mehr an Kalkulation (mehr ad-hoc Analysen) bzw. Auswertungen aufgebraucht werden – ungeachtet dessen, was der Einsatz einer standardisierten Software möglicherweise noch an Mehrarbeit für die Wartung, Betreuung und Fehlerbearbeitung erfordert. Utz Schäffer, Professor für Controlling und Unternehmenssteuerung an der WHU – Otto Beisheim School of Management merkt an:

„In 20 Jahren wird der Controller, wie wir ihn heute kennen, der Vergangenheit angehören.“ (Utz Schäffer, zitiert in: Schmitt 2017: 61)

Und ferner:

„Es heißt immer wieder, Controller würden den neuen Freiraum nutzen, um sich höheren Aufgaben zu widmen. Das ist auch nicht falsch. Aber wie viele können und wollen das überhaupt nicht. Wo kommen die notwendigen Qualifikationen her?“ (ebd.: 62).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass im Controllingdiskurs und im Zusammenhang mit ERP-Software primär neue, d. h. zusätzliche Anforderungen formuliert werden. Der Controller muss sich nun auch umfassende IT-Kenntnisse aneignen, um die anderen Bereiche in der Bedienung von SAP unterstützen und beraten zu können (vgl. Schmitt 2017: 62). Darum stellt sich die Frage, inwiefern Controller als zukünftige sogenannte Big-Data-Analysten in Data-Science-Teams noch durch Controlling als Klammer zusammengehalten werden (vgl. Schmitt 2017: 62). Dem ist zudem die grundsätzliche Frage voranzustellen, inwiefern durch den Einsatz von SAP und die weiteren zukünftigen Entwicklungen überhaupt Freiräume entstehen können. Es ist wird an dieser Stelle angenommen, dass der Einsatz von SAP eine weitere Verdichtung der Kalkulationsarbeit insgesamt, d. h. nicht nur im Controlling, bewirkt. Auch dürfte dieser eine weitere Technisierung und Ausweitung der Formalfunktionen in der theoretischen Konzeption von Controlling und seiner Akteure befördern.

2.2.4 Die Kritikperspektive des Controllings

Controlling ist in seiner betriebswirtschaftlichen Konzeption nicht als unkritisch gedacht. Dass Controlling bis heute theoretisch als „Steuermann“, „Pilot“ oder als „Stachel im Fleisch aller“ im Fach etabliert ist, rekurriert dabei im Hinblick auf die Praxis des Controllings jedoch vor allem auf eine kritische Vergangenheit (vgl. Messner 2008: 207). Messner 2008, auf dessen Studie im Wesentlichen in der kurzen Darlegung der Kritikperspektive des Controllings verwiesen werden soll, weil dies sonst kaum explizit erörtert wird, formuliert in diesem Zusammenhang wie folgt:

„[...] Dieses Idealbild eines aktiven, Veränderungsprozesse mitgestaltenden Controlling, prägt auch die heutige Wahrnehmung des Controlling [sic]. Vor dem Hintergrund der Vergangenheit und der Veränderungen in der Organisation scheint das heutige Controlling nicht in ausreichendem Maße dieser kritischen Rolle gerecht zu werden.“ (ebd.)

In einem kurzen Abriss soll nun erläutert werden, was der Gegenstand der Kritik von Controlling ist und warum dies mit Blick auf die spätere empirische Untersuchung möglicherweise zu berücksichtigen ist.

Wie bereits in den erläuterten Controllingkonzeptionen deutlich geworden sein dürfte, haben sich das Aufgabenfeld und damit die dem Controlling zugeschriebenen Funktionen im Verlaufe der Zeit verändert, vor allem erweitert. Diese Entwicklung wird sich mit Blick auf den vorangegangenen Exkurs voraussichtlich fortsetzen. Deutlich tritt in den Controllingkonzeptionen von Anbeginn der Bezug zum Management bzw. zur Führungsebene einer Organisation hervor, der insbesondere im Zuge des Rationalitätssicherungsansatzes noch einmal eine wahrnehmbare funktionelle Schwerpunktverlagerung erfährt (vgl. Messner 2008: 185). Die Controller werden nicht mehr nur als Unterstützer von Managemententscheidungen durch das Zuverfügungstellen relevanter Informationen erachtet, sondern Controller sollen nun die Rolle des betriebswirtschaftlichen Koordinators und Beraters des Managements annehmen (vgl. Horváth 2001: 80). Im rationalitätssichernden Ansatz

wird daher die kritische Perspektive des Controllings das erste Mal konzeptionell deutlich, indem die subsidiäre Begrenzung von potenziell opportunistischem oder kognitiv begrenztem Verhalten und Wissen im Management bzw. in der Führung und einhergehend Rationalitätssicherung als Funktion des Controllings ausformuliert wird.

Dies ist in der Controllingforschung breit rezipiert worden. Hierzu einige kurze Beispiele aus der Literatur:

„Grundsätzlich gilt (...), dass der Controller das Ziel verfolgt, die Wahrnehmungs- und Handlungsmuster des Managers kritisch zu hinterfragen, um so in einem kritischen Dialog neue Perspektiven der Unternehmensgestaltung aufzudecken.“ (Pietsch/Scherm 2001: 310)

„Als kritische Counterparts fordern Controller ihre Manager heraus, zum Beispiel indem sie Planansätze kritisch hinterfragen. Als interne Berater entlasten Controller das Management nicht nur von gegebenen Aufgaben, sondern ergänzen diese proaktiv.“ (Weber 2002: 532)

„Controlling ist – fast wie guter Journalismus: Kritik als Beruf.“ (Kappler/Scheytt 1999: 229)

Die kritische Perspektive leitet sich theoretisch aus den dem Controlling zugeschriebenen Aufgaben und Funktionen innerhalb betrieblicher Strategien der Verwertung ab. Sie geht jedoch nicht über diese hinaus. Die Kritikperspektive des Controllings richtet sich darum primär auf eine begrenzte Rationalität des Managements und kritisiert im Wesentlichen von betriebsfunktionalen Strategien der Wirtschaftlichkeit abweichendes Handeln. Sie hat somit zunächst einen grundsätzlich differenten Bezugspunkt von Kritik als die anderen zwei Disziplinen¹⁰⁹ im interdisziplinären Ansatz dieser Arbeit. Wesentlich mit Blick auf die in dieser

¹⁰⁹ Auch wenn die Aussage an dieser Stelle vorgreift, gilt dies auch für die Arbeits- und Industriesoziologie.

Arbeit vertretenen Perspektive ist, dass auch hier von einem bereits verformten und im Sinne betrieblicher Strategien zugerichteten Subjekt¹¹⁰ ausgegangen wird. Ein inneres Selbstverhältnis und damit eine eigene in Grenzen autonome Positionierung gegenüber diesen betrieblichen Strategien ist im Anschluss an ein behavioristisches Grundverständnis nicht angedacht. Darum lässt sich die spezifische Kritikperspektive des Controllings auch nur in den Bezügen der Handelnden einbinden, die sich auf die Verwertungsperspektive zurückführen lassen, dies jedoch durchaus komplementär zu den jeweiligen anderen Sichtweisen der unterschiedlichen Disziplinen.

Messner 2008 stellt im Vorfeld seiner Studie zu „Controlling und Kritik in Organisationen“ fest, dass zum tatsächlichen kritischen Gehalt der Controllingpraxis keine empirischen Untersuchungen zu existieren scheinen (vgl. Messner 2008: 185). Trotz der Nähe der Disziplin Controlling zu seinen Praktikern, ist der Umfang an empirischer Forschung generell als sehr niedrig einzustufen (vgl. z. B. auch Binder 2006).¹¹¹ Auf die Ergebnisse der Studie von Messner 2008 soll hier nur kurz

¹¹⁰ Dies nur als grundsätzliche Feststellung und für einen späteren Vergleich der Perspektiven auf die Handelnden, denn in der Controllinglehre und -forschung wird kein Verständnis der handelnden Akteure als Subjekte entwickelt.

¹¹¹ In diesem Zusammenhang ist es auch wenig erstaunlich, dass Feststellungen eines anhaltenden Theoriedefizits der frühen achtziger Jahre (vgl. z. B. Buchner 1982: 133) teils heute noch wiederholt werden (vgl. Binder 2006: 227), da die Konzeptionen der Controllinglehre die Praxis nicht widerspiegeln und theoretische Lücken so kaum zu schließen sind (vgl. Messner 2008: 225). Grundsätzlich betrachtet kann nicht uneingeschränkt von einer moderaten theoretischen Fundierung in der Controllinglehre und -forschung gesprochen werden, vielmehr müssten zunächst die tatsächlichen Problemstellungen der Praxis aufgegriffen und theoretisch aufgearbeitet werden. Die wenigen empirischen Studien dienen bisher jedoch vor allem der tautologischen Bestätigung der Controllingkonzeptionen (vgl. ebd.). Becker 2004, Professor für Management Accounting an der Universität Innsbruck, kritisiert in diesem Zusammenhang beispielhaft den koordinationsorientierten Ansatz innerhalb der Controllingkonzeptionen wie folgt: „Die originäre Funktion des Controlling [sic] wird weniger mit empirischen Studien als mit normativen Modellen begründet. Besonders deutlich wird das bei der Begründungsstrategie des koordinationsorientierten Ansatzes. Die Notwendigkeit einer eigenständigen Koordinationsfunktion im Führungssystem von Organisationen wird mit dem Versagen der Führungslehre begründet; der eigentlich notwendige empirische Nachweis des Koordinationsversagens wird nicht erbracht (Horváth 1998, Küpper 2001, zur Kritik Sjurts 1995). Controlling wird dann als Instanz oder Funktion vorgeschlagen, die die Einhaltung des normativen Modells der plandeterministischen Unternehmensführung (Schreyögg 1991) sicherstellen kann, ohne dies auch hier anders als auf der Basis eben dieses normativen Modells zu begründen (vgl. ausführlich Becker 2003).“ (Becker 2004b: 95) Es kann angenommen werden, dass sich u. a. deswegen ein uneinheitliches Bild von Controlling, sowohl in Praxis als auch Theorie, ergibt, was in Forschungsarbeiten häufig zu einer fast schon ausufernden Darstellung der sog. Controllingkonzeptionen (ver-)führt, von denen es letztlich keine so richtig zu treffen scheint. Anstatt also Inkonsistenzen und übertriebene in der Praxis kaum leistbare Ansprüche zu bearbeiten und nicht als Pathologien von

eingegangen werden, wo dies möglicherweise Relevanz für die spätere empirische Untersuchung dieser Arbeit haben könnte.

Messner 2008 legt in der Praxis seiner Fallstudie drei unterschiedliche Dimensionen von Kritik offen. Diese scheinen direkt anschlussfähig an den existierenden Controllingdiskurs zu sein, weisen damit über diesen jedoch auch weiterhin nicht hinaus—ein Punkt, der in den Sozialwissenschaften häufig kritisch angemerkt wird.

Die durch Messner 2008 herausgearbeiteten Dimensionen umfassen eine sogenannte strategische Orientierung in der Kritik der Controller, was so viel heißt, dass sie eine gegenwärtige Praxis kritisieren und auf notwendige Änderungen in der zukünftigen Ausrichtung der aktuellen Organisation hinweisen (vgl. Messner 2008: 208ff.). Zum Zweiten richten sie sich auf die Integration verschiedener Blickwinkel zu einer in der Gesamtorganisation als wünschenswert erachteten Perspektive. Hierbei kommt vor allem eine kritische Einstellung gegenüber einem Übergewicht von Partikularinteressen bzw. tendenziell unerwünschten Einzelperspektiven zum Ausdruck (vgl. ebd.: 210ff.). Schließlich beinhaltet die kritische Perspektive in der Praxis nicht nur das Aufdecken von bzw. die Intervention bei opportunistischem Verhalten, sondern gerade auch die Kontrolle dieser Akteure (vgl. ebd.: 212ff.).

Insgesamt ist hierbei anzumerken, dass die beschriebenen Kritikdimensionen nicht nur direkt anschlussfähig an die Controllingkonzeptionen sind, sondern, dass einhergehend damit auch die angelegten Bewertungskriterien dieser Dimensionen im Wesentlichen ökonomischer Natur verbleiben. Die Dimensionen „strategische Orientierung“ und „Integration“ lassen sich unter dem Aspekt Steuern subsumieren, die Dimension „Kontrolle“ unter Kontrolle, sodass hier offenkundig wird, dass die Kritikperspektive eines Controllings des Steuerns und Kontrollierens auch direkt Basis für die Kritik der Sozialwissenschaften am Controlling bzw. an seiner Praxis ist. Da zunächst einmal angenommen werden kann (so stellt es sich auch in Messners Studie dar), dass die Kritikperspektive des Controllings in

Controlling abzutun, verbleibt es bei Aussagen wie dieser: „There isn't going to be one conceptual framework that's going to solve all the problems.“ (Wells 2003: 274).

organisationalen Zusammenhängen grundsätzlich als notwendig erachtet wird, wirft dies die empirisch relevante Frage auf, ob Steuerung und Kontrolle („command and control“) des Controllings als Ausgangspunkt sozialwissenschaftlicher Kritik dienen können oder ob es nicht beispielsweise eher die ökonomischen Bewertungskriterien bzw. die Kontingenz dieser sein sollten, die Controlling hierbei anlegt.

Messner 2008 verweist zudem auf eine Problematik, die im Zusammenhang mit einer zunehmenden Etablierung von Controlling in einigen Organisationen von einer ehemaligen Stabstelle hin zu einer „Abteilung unter anderen“ verstehbar wird. Er beschreibt diese Problematik als „Institutionalisierung einer kritischen Haltung“ (ebd.: 207) des Controllings:

„Geht man davon aus, dass „[t]he real power of accounting perhaps lies in the way in which, as a structure of meaning, it comes to define what shall and shall not count as significant within an organisation“ [sic] (Roberts & Scapens, 1985, S. 450), dann stellt sich die Frage nach den möglichen Gefahren eines derart „mächtigen“ [sic] Einflusses auf die Organisation. Als kritische Praxis leistet Controlling eine Reflexion, die notwendiger Weise immer auch *selektive* Züge trägt. [...] Während eine Selektion prinzipiell durch spätere Reflexionen wieder aufgehoben bzw. problematisiert werden kann, liegt die Gefahr einer Institutionalisierung der kritischen Leistung nun gerade darin, dass diese „selektive Reflexion“ [sic] auf Dauer gestellt wird. Als etablierte Instanz, eingebettet in das Machtgefüge der Organisation, entwickelt Controlling Routinen, die durch spezifische Interpretationsmuster und Normen geprägt sind.“ (ebd.: 206f., Hervorh. i. Orig.)

Basierend auf den Überlegungen von Messner 2008 lassen sich verschiedene Fragen für die vorliegende Untersuchung ableiten. Im Rückblick auf das überarbeitete Konzept der LOC (Tessier/Otley 2012) ist Kritik des Controllings, sofern eine solche in der empirischen Untersuchung dieser Arbeit erkennbar wird, an der Wahrnehmung und Deutung der Handelnden (aller Handelnden) auch hinsichtlich der tatsächlichen Umsetzung bzw. generellen Realisierungschancen der Kritik des Controllings zu spiegeln. Hierbei lässt sich möglicherweise herausarbeiten, ob die Bereiche außerhalb des Controllings die Kritikperspektive des Controllings an sich oder etwa die einseitigen Bewertungskriterien infrage stellen. Zudem stellt sich nicht

nur die Frage nach den Inhalten von Kritik im Controlling (Kritik außerhalb des Controllings sei zunächst einmal ausgeklammert), sondern auch welche Funktion bzw. Rolle Controlling jeweils zugewiesen wird bzw. welche Rolle es sich selbst zuweist. In diesem Zusammenhang ist zum Beispiel ebenfalls zu prüfen, inwiefern Controlling als Partikularinteresse wahrgenommen wird bzw. sich als solches auch aktiv positioniert.

Zusammenfassend ist hinsichtlich der spezifischen Kritikperspektive des Controllings festzustellen, dass sich die Disziplin grundsätzlich als kritisch begreift, auch wenn insbesondere in der Institutionalisierung dieser doch sehr selektiven Kritik in der organisationalen Praxis – und dies ist relevant für die empirische Untersuchung dieser Arbeit – sich die Kontingenz der Selektion in der Kritikperspektive des Controllings zunehmend einer notwendigen Reflexion entziehen kann (vgl. auch Messner 2008: 206f.). Da Controlling insgesamt jedoch zunächst einmal einen anderen Bezugspunkt von Kritik aufweist als dies beispielsweise in der kritischen Accounting-Forschung bereits zum Ausdruck kam, es aber ähnlich wie diese von einem im Sinne betrieblicher Strategien zugerichteten Subjekt ausgeht, ist auch die Perspektive der Controller angemessen komplementär mit Blick auf Bezüge der Verwertungsperspektive in der empirischen Untersuchung einzubeziehen. Dies auch deswegen, um sich der jeweils selektiven Sichtbarmachungen der unterschiedlichen Disziplinen im interdisziplinären Ansatz dieser Arbeit gewahr zu werden. Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass sich nach dem Verständnis dieser Arbeit Kritik nicht nur außerhalb des Controllings formiert, sondern auch unter Controllern in Auseinandersetzung mit ihrer Praxis zumindest angenommen werden muss. Dies, um einer Selektion und normativen Verengung dessen, was Kritik ist bzw. sein darf, perspektivisch entgegenzuwirken.

2.2.5 Zusammenfassung: relevante Erkenntnisse und Kritik

Als Ziel dieses Abschnitts (2.2) war eingangs formuliert worden, dass primär die tatsächliche Notwendigkeit einer inhaltlichen Abgrenzung vom Controllingbegriff der deutschen Controllinglehre und -forschung zum begrifflichen Verständnis von Management Accounting und seiner Praxis, wie es in der kritischen Accounting-Forschung entworfen wird, überprüft werden soll. Ausgangspunkt für diesen Zwischenschritt war die vor allem in der Controllingforschung weit verbreitete Annahme, dass die Besonderheiten des deutschen Controllings eine Rezeption der Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung nur sehr begrenzt zulassen. Darum widmeten sich die vorangegangenen Abschnitte unter Einbeziehung historischer Anhaltspunkte der Spurensuche nach Besonderheiten des deutschen Controllings, um dem auch im Hinblick auf die empirische Untersuchung dieser Arbeit angemessen Rechnung tragen zu können. Hierbei war zusammenfassend festgestellt worden, dass definitorische Unterschiede zwischen Management Accounting und Controlling vor allem aus den unterschiedlichen Forschungsperspektiven und -zielen (positivistisch gegenüber soziologisch orientiert) resultieren und weniger auf ein signifikant anderes institutionales Verständnis und die angewendeten Techniken zurückzuführen ist. Im Gegensatz zur kritischen Accounting-Forschung wird in der Controllingforschung jedoch kein theoretisches Verständnis von Controlling als sozialer Praxis integriert oder selbst entwickelt. Dies obwohl die eigentlichen Unterschiede zwischen Management Accounting und Controlling aus ihrer sozialen Praxis abgeleitet werden können. In diesem Zusammenhang wurde festgestellt, dass in der Praxis des Controllings viel stärker als in der Praxis des Management Accounting bereits über Kalkulation rationalisiert und Teilhabe an einer spezifischen kalkulativen Praxis hergestellt wird, weil Kalkulation prinzipiell ein höherer Sinn und Eigenwert zugeschrieben wird. Daraus wurde abgeleitet, dass die konkrete Kalkulationsarbeit der Handelnden innerhalb eines deutschen Untersuchungskontextes stärker in den Blick zu nehmen ist. Darüber hinaus bestärkt die konstatierte geringere Einbindung deutscher Controller in operative Entscheidungen und ihre einhergehend vergleichsweise geringe operative

Verantwortung – als weitere Besonderheit des deutschen Controllings – dass nicht nur die Kalkulationsarbeit der Controller, sondern im Besonderen auch die außerhalb des Controllings stattfindende Kalkulationsarbeit im Sinne einer breit geteilten kalkulativen Praxis zu berücksichtigen ist. Dies ist anschlussfähig an die unter *Abschnitt 2.1* ausgewählten Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung und des Forschungsfeldes der kalkulativen Praktiken. Vor dem Hintergrund dieser Feststellungen kann Controlling im Anschluss an die kritische Accounting-Forschung als institutionale und soziale Praxis verstanden werden.

Im Rahmen dieser Gegenüberstellung wurden außerdem die differenten Akteursperspektiven beider Disziplinen deutlich. In ähnlicher Weise wie dies in der Zusammenfassung der Erkenntnisse aus der Auseinandersetzung mit den kritischen Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung bzw. des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken als spezifisches Subjektverständnis herausgearbeitet wurde, soll dies im Hinblick auf die Akteursperspektive der Controllinglehre und -forschung in einem verkürzten Überblick erfolgen. Ein Subjektverständnis wird aus der im Ansatz behavioristischen Sichtweise des Controllings heraus nicht erarbeitet, da Akteure nur im Fremdverhältnis zu den ihnen äußeren Bedingungen betrachtet werden, jedoch kein relevantes Selbstverhältnis entwickeln. Im Gegensatz zur behavioristischen Perspektive wird dieses Fremdverhältnis in Ermangelung einer sozialwissenschaftlichen Grundlegung der Disziplin nicht näher empirisch erforscht und konkret erfasst, sondern in konzeptionell relativ fixierter Form vorangenommen. Aus diesem Grund erübrigt sich gleichzeitig die Notwendigkeit, den Umgang der Controller sowie der anderen Akteure, die als Teil der Praxis in den Blick genommen werden – dies sind im Wesentlichen die Manager – mit den Begrenzungen und Konditionierungen von Controllingpraxis zu untersuchen. Ebenso wie in der kritischen Accounting-Forschung und dem Forschungsfeld kalkulativer Praktiken kommt es nicht zur Formulierung einer konkreten Akteurstheorie. Die folgenden Darstellungen wurden daher ebenfalls wieder aus den Konzeptionen der Controllinglehre und -forschung abgeleitet.

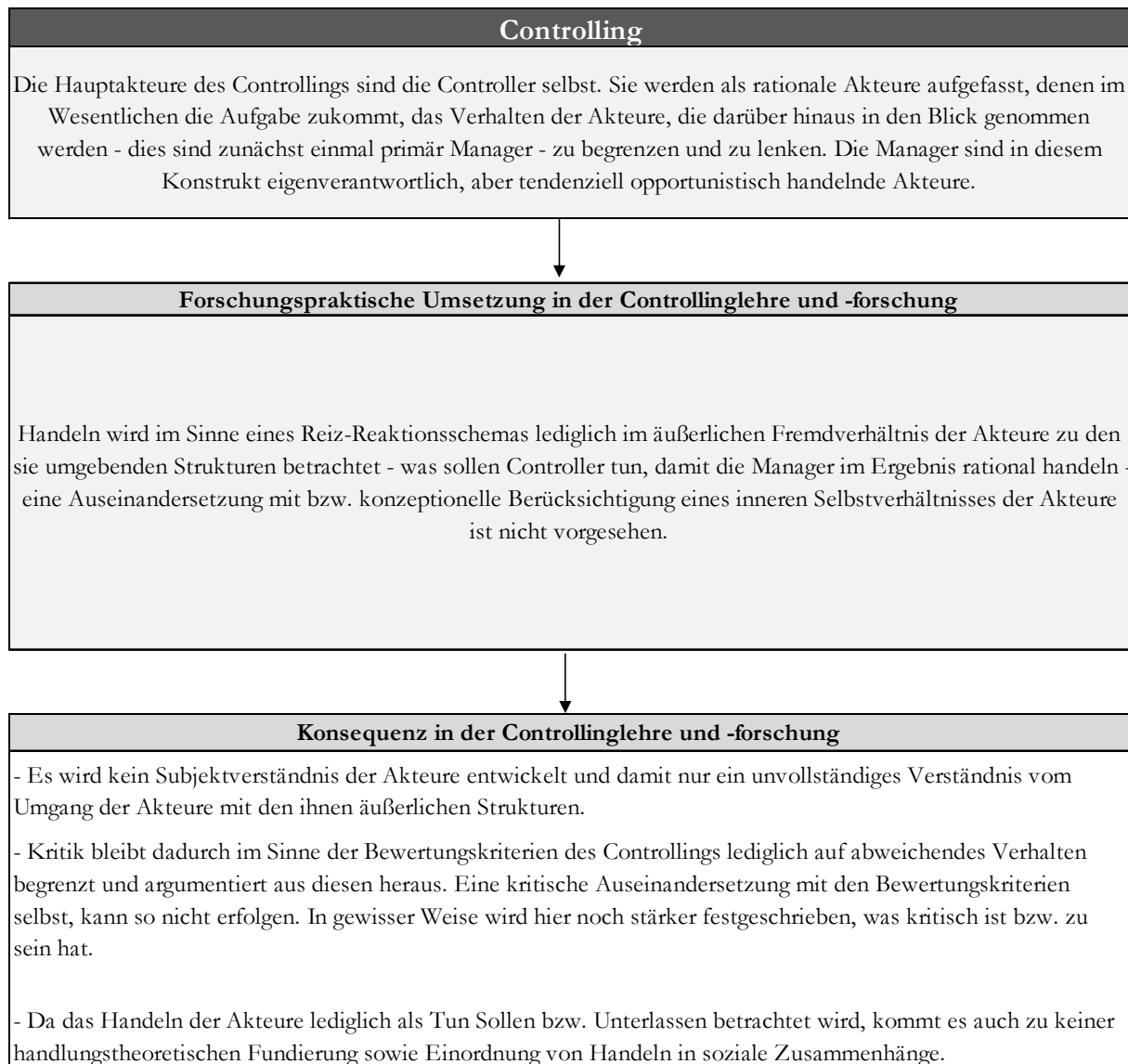


Abbildung 3: Akteursverständnis der Controllinglehre und -forschung und die forschungspraktischen Konsequenzen

In *Abschnitt 2.1* war bereits für eine größere Offenheit dafür, was Kritik im Zusammenhang mit einer spezifischen Accounting-Praxis bzw. Controllingpraxis ist, geworben worden. Da diese aus den Problematiken oder Widersprüchen heraus, welche die Handelnden innerhalb und außerhalb des Controllings im Verhältnis zu ihrer Praxis selbst aufwerfen, rekonstruiert werden soll, wurde in diesem Abschnitt auch auf die spezifische Kritikperspektive des deutschen Controllings verwiesen, weil sich dieses grundsätzlich ebenfalls als kritische Disziplin versteht (vgl. hierzu Messner 2008: 207). Hierbei war festgestellt worden, dass Controlling zwar zunächst einen vollkommen anderen Bezugspunkt von Kritik (vgl. auch die Beispiele unter ebd.: 208ff.) als etwa die kritische Accounting-Forschung aufweist, aber ähnlich wie

diese vom betriebsfunktional zugerichteten Akteur ausgeht, dessen kritischen Bezüge schon darum auch immer auf betriebliche Strategien verweisen müssen. Dennoch soll die spezifische Perspektive des Controllings in den auf die Verwertungsperspektive gerichteten Bezügen der Handelnden, sofern diese zum Ausdruck kommen, komplementär in der empirischen Untersuchung Berücksichtigung finden.

In den vorangegangenen Verweisen auf Kalkulationsarbeit ist aktuell noch eine Leerstelle innerhalb des theoretischen Rahmens dieser Arbeit zu konstatieren. Was unter Kalkulationsarbeit innerhalb dieser Arbeit verstanden wird, kann jedoch noch nicht direkt im Nachgang und damit auch nicht im Rahmen der Auseinandersetzungen um relevante arbeits- und industriesoziologische Thesen und Konzepte (*Abschnitt 2.3*) erläutert werden. Das lässt sich damit begründen, dass es sich mit dem Begriff der Kalkulationsarbeit um keinen in der arbeits- und industriesoziologischen Forschung etablierten Begriff handelt. Die arbeits- und industriesoziologische Debatte wartet jedoch mit einer Vielzahl an für die Fragestellung dieser Arbeit relevanten zeitdiagnostischen Thesen auf. Zudem soll an die speziell aus der Arbeits- und Berufssoziologie entwickelten Münchner subjektorientierten Soziologie als Forschungsperspektive angeschlossen werden. Kennzeichnend für diese Forschungsperspektive ist, dass sie das wechselseitige Konstitutionsverhältnis der handelnden Subjekte und ihrem jeweiligen gesellschaftlichen (im vorliegenden Fall betrieblichen) Kontext anerkennt und versucht, dieses zu konkretisieren und zu veranschaulichen (vgl. Bolte 1983: 12ff.).

2.3 Die Arbeits- und Industriesoziologie: zeitdiagnostische Thesen und subjektorientierte Konzepte

Da als drittes Forschungsfeld im interdisziplinären Ansatz dieser Arbeit arbeits- und industriesoziologische Positionen einbezogen werden sollen, ist dies im Zuge dieses Abschnitts zu begründen. Hierfür sind bereits in der Einleitung dieser Arbeit zwei wesentliche Argumente ins Feld geführt worden.

Zum einen sind das betriebliche Controlling und seine Praxis von jeher Gegenstand arbeits- und industriesoziologischer Analysen. Da dieses jedoch nicht das alleinige Medium in der Vermittlung betrieblicher Strategien bildet, ist das Controlling zumeist nicht für sich, sondern als Teil des Systems in zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie verarbeitet worden und bildet somit eine anschlussfähige perspektivische Ergänzung zu den anderen zwei einbezogenen Disziplinen. Im ersten der nachfolgenden Abschnitte werden daher die Rezeption von Controlling und seiner Praxis sowie deren Verarbeitung und Reflexion in ausgewählten zeitdiagnostischen Thesen dargelegt (*Abschnitt 2.3.1*). Das zweite und im Hinblick auf die Grundausrichtung dieser Arbeit entscheidende Argument für die Einbeziehung arbeits- und industriesoziologischer Positionen betrifft die im Vergleich zur kritischen Accounting-Forschung und zur Controllingforschung deutlich stärkere Hinwendung zum Subjekt und seinen Orientierungen (vgl. z. B. Nies/Sauer 2010: 19). Die Subjektorientierung als Forschungsperspektive ist einer der Dreh- und Angelpunkte der vorliegenden Arbeit, da sie die Erfassung der konkreten Arbeit der Handelnden und mithin ihres Umgangs mit den sie umgebenden und mit ihnen in einer interdependenten Beziehung verbundenen Strukturen und Mechanismen in das Zentrum der Analysen rückt. *Abschnitt 2.3.2* widmet sich daher den mit einer subjektorientierten Perspektive im Zusammenhang stehenden für diese Arbeit relevanten Begriffen.

Die Erkenntnisse, aber auch kritischen Anmerkungen werden im Abschluss der Auseinandersetzungen mit arbeits- und industriesoziologischen Positionen noch einmal zusammengefasst (*Abschnitt 2.3.3*).

2.3.1 Die Rezeption von Controlling und seiner Praxis und ihre Verarbeitung in zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie

In der inhaltlichen Abgrenzung und abwägenden Übertragung bzw. Anwendung der Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung auf Konzeptionen und Perspektiven der deutschen Controllinglehre und -forschung wurde Controlling in den vorangegangenen Abschnitten (2.1 und 2.2) in Vorbereitung der vorliegenden empirischen Untersuchung dieser Arbeit als soziale und institutionale Praxis umrissen. Diese Überlegungen hinsichtlich (1) Controlling als Berufsgruppe und betriebliche Funktion und (2) seiner spezifischen Praxis sind in diesem Abschnitt an arbeits- und industriesoziologischen Erkenntnissen und Positionen zu spiegeln bzw. mithilfe dieser theoretisch dichter zu rahmen.

Zu (1): Es wird in der Literatur wiederholt angemerkt, dass dem naheliegenden Interesse der Betriebswirtschaftslehre und insbesondere der Teildisziplin Controlling in Bezug auf den Forschungsgegenstand Controlling nur ein begrenztes Interesse der Soziologie gegenübersteht (vgl. Vormbusch 2004: 35). Nies 2015 stellt in diesem Zusammenhang allgemein fest:

„Zwar sind zuweilen spezifische Berufsgruppen Forschungsgegenstand arbeitssoziologischer Studien, als eigenständige Kategorien fristen Beruf und Profession in der arbeitssoziologischen Forschung jedoch ein eher peripheres Dasein.“ (Nies 2015: 107)

Vereinfacht gesprochen werden in der Soziologie die im vorangegangenen Abschnitt (spezifisch 2.2.2) vorgestellten Controllingkonzeptionen als ein in Form von

Ansprüchen formulierter normativer Bezugsrahmen verstanden¹¹², der zudem in seiner auf Soll-Zustände gerichteten Lesart und seinem performativen Anspruch an Managementliteratur erinnere (vgl. Boltanski/Chiapello 2006: 91ff.). Dabei würden die verschiedenen Konzeptionen trotz einer Vielzahl an Publikationen um ein eng umrissenes Themenfeld kreisen und weitestgehend homogen argumentieren (vgl. ebd.: 94). In diesem Sinne diene die große Auswahl ähnlich strukturierter Standardwerke primär der mantraartigen Wiederholung einer Vielzahl an Ansprüchen, die an das Controlling gerichtet werden (vgl. ebd.: 95). Diese Feststellung von Boltanski und Chiapello bezieht sich hierbei nicht explizit auf das deutsche Controlling, wird in dieser Form aber zumeist direkt übertragen. In ähnlicher Weise spiegeln dies die, wenn auch rar gesäten, kritischen Stimmen in Theorie und Praxis aus dem Bereich Controlling (vgl. Becker 1999, 2003, 2004a und b). Allerdings ist für diese – und dies gilt auch für die vielbeachtete Studie von Boltanski und Chiapello 2006 („Der neue Geist des Kapitalismus“) – Managementliteratur die wesentliche Literaturquelle.

Ausführliche theoretische und vor allem empirische Studien zum deutschen Controlling und seiner Praxis scheinen insgesamt Mangelware zu sein, sodass oftmals voraussetzungsvolle Annahmen ungeprüft als Basis von Analysen und Untersuchungen dienen.

Die Arbeit von Bücherl aus dem Jahre 2014 thematisiert diese Forschungslücke in ihrer Studie im Controlling eines deutschen Unternehmens. Hierin wird zunächst an die allgemeine Auffassung in der Soziologie hinsichtlich der Normativität der in den Controllingkonzeptionen formulierten Ansprüche angeknüpft und auch wieder auf die Besonderheit des deutschen Controllings rekurriert, indem Bücherl anmerkt, dass „Konzeption und Praxis des Controlling [sic] bei aller Professionalisierung ein zutiefst kulturell geprägtes Sujet“ (Bücherl 2014: 29f.) zu sein scheinen. Ohne dies

¹¹² In diesem Punkt scheint auch Einigkeit mit Blick auf die kritische Accounting-Forschung zu bestehen, denn Hopwood 1987 hat dies ähnlich für das Accounting formuliert, wenn er schreibt: „In becoming what it was not, accounting has been seen to be in the process of becoming what it should be.“ (Hopwood 1987: 201), oder: „Moreover, the positive roles which accounting plays in organisational functioning also tend to be defined prior to and independently of the specific organisational practices by which they are effected.“ (ebd.)

aufzuheben oder näher zu erläutern, merkt sie an, dass genau dieses Kulturargument der deutschen Controllinglehre nur zu gerne zur Rechtfertigung einer gewissen Ignoranz gegenüber internationalen Forschungsergebnissen dient (vgl. ebd.: 29). Bücherl 2014 verweist zudem, wie schon Vormbusch 2004, auf eine Forschungslücke in der Soziologie im Hinblick auf den Gegenstand Controlling und nimmt dies zum Anlass für ihre umfassende Studie in einem deutschen Konzern. Hier demontiert sie die in der Controllinglehre formulierten Forderungen an eine rationale und effiziente Unternehmenssteuerung durch das Controlling in ihrer Gegenüberstellung mit einer realen Unternehmenspraxis und damit dem konkreten Handeln der Controller (vgl. ebd.: 263f.). Sie beschreibt das Controlling als eine Sammlung heterogen orientierter und damit auch als innerhalb der Controllerschaft gespaltenen Akteure im Spannungsfeld von in der Praxis deutlich ausgeweiteten und überformten Formalfunktionen des Controllings, sowie großen Bereichen der Unsicherheit und des Nicht-Wissens, die durch Scheingenaugkeiten und die ständige Gefahr des Glaubwürdigkeitsverlustes durch die Controller selbstständig und eigenverantwortlich überbrückt werden müssen (vgl. ebd.: 265f.). Denn für Bereiche der Unsicherheit, des Nicht-Wissens, für begrenzte Rationalität oder gar opportunistisches Verhalten ist wie bereits im vorangegangenen Abschnitt (2.2) vermerkt im unternehmerischen Erwartungssystem an die Controller bzw. das Controlling und im Übrigen auch in der Theorie der Controllinglehre kein Platz. Daraus folgt für die Praktiker, dass gerade nicht rationale Zahlenwerke erstellt werden, sondern erwartungskonforme und abnahmefähige, wie es Bücherl bezeichnet (vgl. ebd.: 266). Bücherl legt die Probleme umfassender Ansprüche gerade auch für das Controlling, seine Akteure und deren Praxis offen und stellt dabei fest, dass trotz dieser Erkenntnisse, Controlling durch die Controller selbst nicht in Frage gestellt wird und trotz subjektiver Zweifel an den gestellten Ansprüchen, diese weiterhin nahezu uneingeschränkt verfolgt werden. An dieser Stelle lässt sich auch an das von Vormbusch 2012 für die betrieblichen Akteure – insbesondere für die Zahlenexperten – konstatierte, bereits erwähnte reflexive Zahlenbewusstsein anknüpfen. Er stellt fest, dass das Wissen um die mangelnde Objektivität, Neutralität

und Rationalität und damit um die Gemachtheit und Scheingenauigkeit von Zahlen gerade nicht zu einem verringerten Einsatz kalkulativer Praktiken und aus diesem Grund auch nicht zu einem Hinterfragen der Funktion des Controllings führten bzw. führen.

Zu (2): Verschiebt man nun den Blickwinkel vom Forschungsgegenstand Controlling auf die Praxis des Controllings kann nicht von einem begrenzten Interesse seitens der Soziologie gesprochen werden. Jedoch ist auch hier ebenso wie weiter oben einschränkend anzumerken, dass die Praxis, die kritisiert wird, nahezu ausschließlich aus dem Blickwinkel von Bereichen außerhalb des Controllings rekonstruiert zu werden scheint. Auch findet keine Spiegelung der tatsächlichen Intentionen des Controllings an den Wahrnehmungen aller Handelnden statt. Ferner ist festzustellen, dass die Praxis des Controllings gerade nicht im Anschluss an die kritische Accounting-Forschung, sondern aus einer fachspezifischen Perspektive heraus in Konzepte wie das der indirekten Steuerung eingearbeitet und aus diesen heraus entwickelt wurde (vgl. auch Pfeiffer 2007: 255ff.).

Ausgangspunkt des Konzepts der „indirekten Steuerung“ ist eine Umbruchthese, welche die Krise des Betriebsfordismus gerade auch als eine Krise dessen Kommandosystems thematisiert (vgl. Peters/Sauer 2005: 32ff.). Doch anstatt, dass dieses wie bisher weiter perfektioniert oder aber, was ebenfalls denkbar ist, aufgehoben wird, wird es durch eine neue Form von Herrschaft vermittelt; diese beruht nicht mehr auf Befehl und Gehorsam, sondern auf ihrem eigenen Gegenteil, nämlich Selbstbestimmung und Autonomie (vgl. ebd.: 24). Indirekte Steuerung bezieht sich in diesem Sinne auf die Anordnung von Handlungsbedingungen in der Form, dass die abhängig Beschäftigten das tun, was sie glauben selbst zu wollen, wobei dann das herauskommt, was die Unternehmensführung will (vgl. ebd.: 37). Peters und Sauer 2005 schreiben hierzu:

„Unter *indirekter Steuerung* verstehen wir eine Form der Fremdbestimmung von Handeln, die sich vermittelt *über ihr eigenes Gegenteil*, nämlich die Selbstbestimmung oder Autonomie

der Individuen, umsetzt, und zwar so, dass sie dabei nicht nur auf explizite, sondern auch auf implizite Anweisungen sowie auf die Androhung von Sanktionen verzichten kann.“
(ebd.: 24, Hervorh. i. Orig.)

Ebenso wie Formen der betrieblichen Steuerung unterliegen auch Formen der betrieblichen „Kontrolle“ einem historisch bedeutsamen Wandel. Von Strategien der „direct control“ (Friedman 1977) hin zur sogenannten „responsible autonomy“ (ebd.) treten nun beispielsweise Entwicklungen in Richtung eines „Systems permanenter Bewährung“ (Boes/Bultemeier 2008 u. 2010) in den Vordergrund, in dem die Beschäftigten ihren Beitrag zum Unternehmensergebnis fortlaufend und überzeugend unter Beweis stellen müssen (vgl. Marrs 2013: 310ff.). Die verantwortliche Autonomie und permanente Bewährung sind als Ausdruck eines „neuen Kontrollmodus“ (Boes/Bultemeier 2008) zu verstehen, welcher in Verbindung mit dem Begriff der indirekten Steuerung einer soziologischen Übersetzung und kritischen Spiegelung der Bewertungskriterien der Steuerung und Kontrolle des Controllings gleichzukommen scheint¹¹³, wie sie im vorangegangenen Abschnitt (2.2) dargelegt worden sind. Autonomie verweist in diesem Zusammenhang nicht auf Freiräume im inneren Selbstverhältnis, sondern auf äußere und letztlich nur scheinbare Spielräume in der Ausführung der Arbeit und in der Vermittlung der Handelnden zwischen Marktanforderungen und der Realität der Arbeitsbedingungen, die an sie in immer abstrakterer und stärker ideologisch überformter Weise beispielsweise marktzentriert über Kennzahlen oder systemische Anforderungen, alternativ aber auch wertorientiert über Unternehmenskulturansätze und Führungsstile gestellt werden (vgl. hierzu auch Boes/Bultemeier 2008: 72ff. sowie Marrs 2013: 311f.). Vor diesem Hintergrund ist der Begriff der Kontrolle im soziologischen Sinne auf die betriebliche Lösung des originären „Transformationsproblems“ der Übersetzung von eingekaufter

¹¹³ In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Bewertungskriterien und ihre Wirkweisen über diese Konzepte zwar offengelegt und kritisch reflektiert, aber eben nicht grundlegend hinterfragt werden; durch ihre Beschreibung und Übersetzung in soziologische Theorie wird ihnen gleichwohl auch Macht und Realität verliehen, die so nicht stehenbleiben, sondern im nächsten Schritt in ein kritisches Infragestellen münden sollte.

Arbeitskraft aus der „Unbestimmtheit des Arbeitsvertrags“ in eine konkrete und letztlich profitträchtige „Arbeitsleistung“ gerichtet (Boes/Bultemeier 2008: 59). Die Lösung des Transformationsproblems bzw. auch die ökonomischen Folgen, wenn dies aus betrieblicher Sicht nicht in ausreichender Weise gelingt, werden dabei zunehmend auf die Beschäftigten verlagert.

In der Herausarbeitung neuer Formen von Herrschaft wie der indirekten Steuerung sowie Kontrollmodi wie dem System der permanenten Bewährung ist zunächst eine gewisse Nähe zu Überlegungen der kritischen Accounting-Forschung erkennbar. In der kritischen Accounting-Forschung hat das im Anschluss an Foucault entwickelt Verständnis von Herrschaftsmechanismen wie dargelegt zu der Annahme geführt hat, dass Forderungen oder Interessen der Handelnden letztlich immer auf diese Mechanismen selbst bezogen bleiben – auch neuere Perspektiven heben dies wie aufgezeigt nicht vollständig auf – und durch diese entweder direkt ausgelöst sind bzw. in jedem Fall vereinnahmt werden (z. B. Machtbestrebungen des Accounting). Im Konzept der indirekten Steuerung dagegen sollen die Forderungen oder Interessen der Handelnden, z. B. hinsichtlich Selbstbestimmung und Autonomie, Ausgangspunkt theoretischer Überlegungen bzw. empirischer Untersuchungen zu diesen Entwicklungen sein (vgl. auch Nies 2015: 49ff.). Allerdings ist auch für die arbeits- und industriesoziologischen Konzepte festzustellen, dass sie sich neben der umfassenden Beschreibung betrieblicher Mechanismen im Hinblick auf die Handelnden in der Tendenz primär auf diese in ihrem Fremdverhältnis zu den betrieblichen Strategien fokussieren. Die innere, in Teilen autonome Positionierung der handelnden Subjekte gegenüber den Strategien und Rückwirkung auf diese im Sinne einer höchst-individuellen Strukturierungsleistung¹¹⁴ kommt dabei seltener ausdrücklich zur Sprache.

Sowohl das Konzept der indirekten Steuerung als auch die neueren Kontrollmodi ordnen sich, wie in den Erläuterungen bereits im Ansatz deutlich geworden sein

¹¹⁴ Mehr zur Einordnung des Begriffs des subjektivierenden Arbeitshandelns findet sich im nachfolgenden Abschnitt 2.3.2 *Subjektorientierung: Erfassung von Arbeitshandeln und Subjektivität und ihre Wechselwirkungen mit betrieblichen Strategien.*

dürfte, in ein betriebliches Umfeld ein, welches unter dem Begriff der „Vermarktlichung“ beschrieben wird und sich auf die Aufhebung einer bisher in fordistischen Unternehmen gültigen Trennlinie zwischen der Logik des Marktes und der der Organisation bezieht (vgl. Nies 2015: 123). Die Beschäftigten dieser Unternehmen sind Marktkontingenzen in neuer Unmittelbarkeit ausgesetzt (vgl. ebd.: 133). Vermarktlichung heißt daher, dass nicht mehr interne Prozesse Bezugspunkt der Produktion bzw. Herstellung von Gütern und damit auch der Arbeit der Beschäftigten sind, sondern der Markt als neuer Bezugspunkt und Strukturierungsmoment der internen Organisation etabliert wird (vgl. Peters/Sauer 2005: 31, Sauer 2013: 478).

„Die Herstellungsprozesse in den Unternehmen werden zu abhängigen Variablen. Das produktive Kapital wird zum Anlageobjekt des zinstragenden oder spekulativen Kapitals. Auch die Ressource Arbeitskraft wird in Herstellungsprozessen als Kostenbestandteil zur abhängigen Variable. Das Einkommen wird, je marktabhängiger der Lohn wird, zu einer Restgröße, der Gewinn als Renditemarge zum Ausgangspunkt.“ (Peters/Sauer 2005: 31)

Und ferner:

„Vermarktlichung als Radikalisierung der Marktökonomie sprengt das fordistische Verhältnis von Betrieb und Markt und von Organisation und Markt. Es überwindet die in der fordistischen Produktionsökonomie gesetzten Grenzen der Verwertung von Kapital, revolutioniert die technischen und organisatorischen Grundlagen (Informatisierung) und löst die Nutzung von Arbeitskraft aus ihren institutionellen und motivationalen Grenzen (Subjektivierung).“ (ebd.)

Der Bezug auf den Begriff „Informatisierung“ problematisiert nicht nur das in der Gegenwart noch einmal verstärkte Vordringen von Informations- und Kommunikationstechnologien, darauf weisen Boes et al. 2014 hin, sondern Informatisierung beschreibt:

„[...] einen sozialen Prozess des Sammelns von Informationen und ihrer Verwaltung in Informationssystemen. Im Zuge dieses Prozesses werden geistige Tätigkeiten von ihren Urhebern geschieden, um sie anderen zugänglich zu machen. Dazu muss der Informationsgebrauch ‚materialisiert‘ bzw. individuell gebundenes Wissen in eine gegenständliche Form gebracht und in überindividuell nutzbare Informationen und Informationssysteme überführt werden.“ (Boes et al. 2014: 6)

Dieser Begriff dürfte im Rahmen dieser Arbeit insbesondere im Zusammenhang mit der Verlagerung von Kalkulationsarbeit auf informationsbasierte Systeme wie zum Beispiel SAP empirisch relevant werden.¹¹⁵ Boes und Bultemeier 2008 arbeiten im Zusammenhang mit informationsbasierten Systemen auch die Verbindung zu neueren betrieblichen Kontrollmechanismen heraus. Indem mithilfe solcher Systeme reale Prozesse zwar zunächst über die umfangreiche Sammlung von Informationen gespiegelt und reproduziert werden, dann jedoch in Form von Benchmarks rationalisiert und idealtypisch verformt werden, erzeugen sie auf neue Art und Weise rationalisierte Vorgaben, welche die Handelnden mit ihrer betrieblichen Realität übereinbringen und damit in gewisser Weise auch die Lücken zur Realität füllen müssen (vgl. hierzu auch Boes/Bultemeier 2008: 76ff.)

Was Vermarktlichung als übergeordneter zeitdiagnostischer Trend oder die fortschreitende Informatisierung von Arbeit für die in betrieblichen Zusammenhängen Handelnden, also die Subjektseite bedeuten (vgl. Pongratz/Voß 2004: 12), ist im Konzept der „Subjektivierung von Arbeit“ beschrieben worden (vgl. hierzu u. a. Moldaschl/Voß 2002, Kleemann/Matuschek/Voß 2003, Voß/Weiß 2005, Huchler/Voß/Wehrich 2007). Der Anstoß jedoch für eine erste Thematisierung der Konsequenzen der Entwicklungen für die Arbeitskraft infolge einer sich seit etwa Beginn der 1990er Jahre andeutenden und zunehmenden „subjektiven Wende“ (Dunkel/Wehrich 2010) in der Arbeits- und Industriesoziologie erfolgt durch Voß und Pongratz 1998 im Zusammenhang mit ihrer breit rezipierten und durchaus auch kontrovers diskutierten These des

¹¹⁵ Auf die Bedeutung von Systemen wie SAP für die Kalkulationsarbeit wurde bereits in 2.2.3 *Exkurs: Die Bedeutung von SAP für die Praxis des Controllings* und die Kalkulationsarbeit (der Controller) hingewiesen.

„Arbeitskraftunternehmers“ (Voß/Pongratz 1998, Pongratz/Voß 2004), eines neuen Typus von Arbeitskraft, dessen Handeln in einem besonderen Maße durch unternehmerähnliche Orientierungen und selbstverantwortliches Verhalten geprägt ist (vgl. Voß 2013: 64, Lohr 2013: 432). Die These ist im Anschluss an arbeitspsychologische Positionen zu verstehen, die darauf verweisen, dass Subjekte ihnen äußerlichen Kontroll- und Herrschaftsmechanismen nicht nur passiv rezeptiv gegenüberstehen, sondern diesen auch aus einem inneren Antrieb ein aktives Handeln entgegensetzen können (vgl. Frey 2009: 43). Doch viele der an diese These anschließende Untersuchungen betonten und betonen weiterhin die passiv-rezeptive Seite der Machtmechanismen (vgl. ebd.) in dem Sinne, dass sie zwar auf die eigenverantwortlichen Strukturierungsleistungen der Subjekte verweisen (vgl. Pongratz/Voß 2004: 9), welche sich aktiv in Form von Selbst-Rationalisierung der gesamten Lebensführung, Selbst-Ökonomisierung von individuellen Arbeitsfähigkeiten sowie Selbst-Kontrolle im Arbeitsprozess (vgl. ebd.: 129ff.) formen.¹¹⁶ Gerade aber vor dem Hintergrund von Vermarktlichungstendenzen und neuen Rationalisierungserfordernissen würden etwa Spielräume der Selbst-Kontrolle betrieblich gleich wieder vereinnahmt und als Selbst-Kontrolle unter Ausrichtung auf betriebliche Zwecke umgedeutet (vgl. auch Frey 2009: 43f.). Aus diesem Grund verlagerte sich der Fokus einer Debatte um eine explizit ambivalente Ausdeutung von Subjektivierung, nämlich als Chance, die eigene Subjektivität stärker einbringen zu können, und als Zwang, diese dann – sobald offengelegt – auch einbringen zu müssen (vgl. Moldaschl/Voß 2003: 16) zunehmend auf die betriebsseitige Vernutzung und gesteuerte Instrumentalisierung der individuell identifizierten Chancen der Subjektivierung (vgl. auch Nies 2015: 98). Diese betrifft nun zunehmend auch die höher- und hochqualifizierten Beschäftigten (vgl. Boes et al. 2014), die sich im Gegensatz zu anderen Beschäftigungsgruppen jedoch auf Basis ihrer ohnehin privilegierten Ausgangssituation aktuell noch durch beispielsweise

¹¹⁶ Vormbuschs Konzeptionierung soziokalkulativer Praktiken in ihrer Übertragung auf die Ebene des individuellen Arbeitshandelns schließt daran im Grunde nahtlos an und stellt damit auch ein reflexives Zahlenbewusstsein in den Dienst betrieblicher Strategien.

Mehrarbeit und gesteuerte Verausgabung ungenutzter Potenziale behaupten und abgrenzen können (vgl. auch Nies 2015: 100). Ihr kritisches Potenzial würde sich unter dieser Annahme auch erst entfalten können, wenn die negativen Folgen der Subjektivierung sie in ähnlicher Weise wie die anderen Beschäftigten treffen würden (vgl. auch Nies 2015: 100f.). Bis dahin werden diese als privilegiert verstandenen Beschäftigtengruppen, zu denen auch Controller gezählt werden, tendenziell eher als Handlanger oder sogar Treiber der negativen Dynamiken von betriebsseitig induzierter Subjektivierung verstanden (vgl. ebd.).

Auch wenn die Arbeitskraftunternehmerthese sich in einigen begrifflichen Punkten vom Theorem der Subjektivierung unterscheidet, verweisen beide in gleicher Weise letztlich auf eine zunehmende Eigenverantwortlichkeit der arbeitenden Subjekte (vgl. Lohr 2013: 432). Prominent wurde die Diagnose einer Subjektivierung von Arbeit durch einen von Kleemann, Matuschek und Voß 2002 erstmals herausgegebenen Sammelband, in dem mit diesem im Zusammenhang stehende Entwicklungen zusammengefasst und der Begriff der Subjektivierung selbst begrifflich-konzeptionell abgegrenzt und bestimmt wurde (vgl. ebd.). Ganz allgemein bezieht sich diese Diagnose einer Subjektivierung von Arbeit in der arbeitssoziologischen Debatte auf „eine Intensivierung von ‚individuellen‘, d. h. Subjektivität involvierenden Wechselverhältnissen zwischen Person und Betrieb“ (Kleemann/Matuschek/Voß 2003: 62) in dem Sinne, dass „Individuen von sich aus mehr Subjektivität in die Arbeit hineintragen, aber auch, dass die Arbeit immer mehr Subjektivität von den Individuen fordert“ (ebd.). Insgesamt ist also eine Bedeutungszunahme von Subjektivität in der Arbeit in Verbindung „mit einem relativen Rückgang von eindeutig vorstrukturierten, Subjektivität beschränkenden Situationen“ (ebd.) zu konstatieren. Moldaschl und Voß 2002 erläutern den Begriff der Subjektivierung wie folgt:

„Subjektivierung‘ meint [...] eine infolge betrieblicher Veränderungen tendenziell zunehmende Bedeutung von ‚subjektiven‘ Potentialen [sic] und Leistungen im Arbeitsprozeß [sic] – und zwar in zweifacher Hinsicht: einmal als wachsende *Chance*,

„Subjektivität“ in den Arbeitsprozeß [sic] einzubringen und umzusetzen, zum anderen aber auch als doppelter *Zwang*, nämlich erstens, mit „subjektiven“ Beiträgen den Arbeitsprozeß [sic] auch unter „entgrenzten“ Bedingungen im Sinne der Betriebsziele aufrecht zu erhalten; und zweitens, die eigene Arbeit viel mehr als bisher aktiv zu strukturieren, selbst zu rationalisieren und zu „verwerten“.“ (Moldaschl/Voß 2002: 14, Hervorh. i. Orig.)

Dies bedeutet, dass subjektive, d. h. an ein Subjekt gebundene Potenziale und Ressourcen in darin einmaliger Kombination, zunehmend betriebsseitig eingefordert werden (etwa durch deutliche Interpretationsspielräume in der Arbeitsablauforganisation oder in der Zielerreichung). Diskutiert wird unter anderem die Ausprägung als „kompensatorische“ Subjektivität (Handrich/Koch-Falkenberg/Voß 2016: 26), wenn durch zunehmende Automatisierung von Arbeitsprozessen – zum Beispiel beim Einsatz von Software wie SAP – die Handelnden zur Aufrechterhaltung der Prozesse kompensatorisch und vermittelnd in die Eigendynamik der automatisierten Systeme eingreifen müssen. Aus der zunehmenden Einforderung ihrer Subjektivität entstehen bei den Beschäftigten selbst ebenso neue Ansprüche an Partizipation und Selbstverwirklichung als „normative“ Subjektivierung (Handrich/Koch-Falkenberg/Voß 2016: 27), die den Prozess der Subjektivierung nun von beiden Seiten aktiv und in gewisser Weise ideologisiert als doppelter *Zwang*, wie Moldaschl und Voß 2002 es bezeichnen, hervortreten lassen (vgl. ebd.) und dadurch sogenannte „Entgrenzungserscheinungen“ in der betrieblichen Organisation von Arbeit noch beschleunigen (vgl. hierzu u. a. Voß 1998, Kratzer/Döhl/Sauer 1998, Döhl/Kratzer/Sauer 2000, Minssen 2000 u. 2007, Kratzer 2003, Gottschall/Voß 2005, Peters/Sauer 2005, Huchler/Voß/Wehrich 2007, Handrich/Koch-Falkenberg/Voß 2016). Solche Entgrenzungsprozesse, die unter Stichworten wie etwa Flexibilisierung von Arbeitszeiten bis hin zur Deregulierung von Beschäftigungsverhältnissen empirisch intensiv beforscht wurden und werden, verweisen im Ergebnis auf die vorrangig negativen Folgen dieser Entwicklung, beispielsweise in Bezug auf die Gesundheit der Beschäftigten, sinkende Entgelte oder abnehmende Arbeitsplatzsicherheit (vgl. Peters/Sauer 2005: 45, Handrich/Koch-Falkenberg/Voß 2016: 26). Folgen der Subjektivierung von

Arbeit werden darum vor allem als Ergebnis einer Überforderung mit den neuen Spielräumen und den einhergehenden Ansprüchen an Partizipation und Selbstverwirklichung gedeutet und weniger auf organisationale Widersprüche und Problematiken zurückgeführt, die diesen Ansprüchen entgegenstehen könnten (vgl. Nies 2015: 43).

Moldaschl und Voß 2002 verweisen darauf, dass es sich mit dem Subjektivierungskonzept der Arbeits- und Industriosozologie um ein spezifisches zeitdiagnostisches Konzept handelt, welches vor dem Hintergrund einer grundlegenden historischen Logik kapitalistischer Nutzung von Arbeitskraft auf die erweiterte Verwertung von Subjektivität aufmerksam machen möchte (vgl. Moldaschl/Voß 2002: 14). Konzeptionell werden zwar immer sowohl Chance als auch Zwang der Subjektivierung in den Blick genommen, forschungspraktisch scheint es aber auch zu einer Gegenüberstellung subjektiver und organisationaler bzw. betrieblicher Ansprüche zu kommen, bei denen die Forderungen und Ansprüche der handelnden Subjekte tendenziell ins Hintertreffen geraten dürften, d. h. auch vorrangig wiederum für betriebsfunktionale Strategien vereinnahmt werden (vgl. hierzu Moldaschl/Voß 2002: 14).

Die kritische Accounting-Forschung¹¹⁷ bezieht sich im Anschluss an Foucaults Konzept der Subjektivierung auf Subjektivierung als sozialhistorischen Mechanismus (vgl. u.a. Moldaschl/Voß 2002, Vormbusch 2012, Nies 2015). Das Subjekt hat hierbei, wie erläutert, den existierenden Komplex an gesellschaftlichen und auch betrieblichen Mechanismen bereits internalisiert, sodass subjektive Forderungen und Interessen dieses Subjekts automatisch den Mechanismen selbst dienen (vgl. Vormbusch 2012: 158). Vor diesem Hintergrund wird in der kritischen Accounting-Forschung, wie dies bereits in der Zusammenfassung zu *Abschnitt 2.1* dargelegt wurde, in Anschluss an Foucault von einem durch Fremdverhältnisse strukturierten Subjekt ausgegangen, welches höchstens über ein funktionales Selbstverhältnis verfügen kann. Während in der kritischen Accounting-Forschung damit die

¹¹⁷ siehe hierzu auch im *Abschnitt 2.1.2 Herkunft etablierter und Entwicklung neuer kritischer Perspektiven der Accounting-Forschung*

Kalkulationsarbeit der Subjekte konzeptionell von vornherein auf betriebsfunktionales, also auf Verwertung ausgerichtetes Arbeitshandeln verengt werden würde, geraten auch in der Arbeits- und Industriesoziologie durch das Ausspielen subjektiver gegen organisationale Ansprüche, Erwartungen und Forderungen allzu häufig die vorrangig negativen Folgen aus dieser ungleichen Auseinandersetzung in den Mittelpunkt von Untersuchungen und somit zwar an anderer Stelle, aber letztlich ebenfalls vereinseitigt.

Mit Blick auf die Praxis des Controllings ist kritisch anzumerken, dass aufgrund der historischen Verortung von Controlling in Industriebetrieben, wie es im *Abschnitt 2.2.1* dargelegt worden ist, aber insbesondere gemessen am Stellenwert der Praxis des Controllings für die Organisation industrieller Arbeit, in der Arbeits- und Industriesoziologie bisher nur jeweils spezifische Ausschnitte thematisiert werden (vgl. Pfeiffer 2007: 255). Bislang ist es darum vor allem eine Konzeption von Controlling der Steuerung und Kontrolle zur Rationalitätssicherung – und nicht ein an die kritische Accounting-Forschung anschließendes Verständnis von Controlling als soziale und institutionale Praxis – welche in der Arbeits- und Industriesoziologie vorrangig negativ rezipiert wird. Diese Auffassung wird zwar in Konzepten wie der indirekten Steuerung kritisch reflektiert, aber ähnlich wie dies für die kritische Accounting-Forschung (und im Übrigen auch für die Controllingforschung) bereits konstatiert wurde, weist diese Kritikperspektive als Kritik des zunehmend Offensichtlichen eine tendenzielle Selektivität auf. Allzu häufig werden die mit den betrieblichen Strategien in Zusammenhang stehenden Bewertungskriterien des Controllings zwar offengelegt, dabei aber auch indirekt immer wieder bestätigt und tendenziell zu wenig aus der Perspektive der handelnden Subjekte infrage gestellt. Die Modi betrieblicher Steuerung und Kontrolle verwischen im Zuge ihrer Ausdifferenzierung zunehmend und werden über immer längere und vielgliedrigere Wirkungsketten – um mit Simmel ([1907] 2009) zu sprechen – undeutlicher. Ihre Beschreibung wird dabei herausfordernder und nicht irrelevant. Da sich Steuerung

und Kontrolle aber zunehmend auf die Handelnden verlagern, muss sowohl deren äußere als auch innere Auseinandersetzung stärker thematisiert werden.

In diesem Zusammenhang und mit Blick auf den Gegenstand dieser Arbeit verdeutlicht Vormbusch 2012 in einer Studie zum betrieblichen Personalmanagement, inwiefern diese Kritikperspektive auf eine neue epistemologische Grundlage trifft. Denn auf Basis dieser werden formulierte Ansprüche an Rationalität und Objektivität im Zusammenhang mit kalkulativen Praktiken zunehmend obsolet, um eine Praxis des Controllings in Betrieben zu legitimieren (vgl. Vormbusch 2012: 21).

„Der untersuchte Fall des betrieblichen Personalmanagements zeigt dementsprechend, wie sich innerhalb von Expertenkulturen ein reflexiver Umgang mit kalkulativen Schemata etabliert, der das Bewusstsein ihrer sozialen Konstruiertheit und mikropolitischen Gemachtheit in sich aufnehmen kann, ohne dass die soziale Relevanz kalkulativer Praktiken kollabiert. Was sich ändert, ist ihr Wirklichkeitscharakter, ihr epistemologischer Stellenwert; der Gebrauch von Zahlen emanzipiert sich von der Unterstellung einer >>wahren<< gewissermaßen perspektivischen Repräsentation von Wirklichkeit.“ (ebd.: 29)

Vormbusch vermerkt ferner:

„Die im untersuchten Feld vorherrschende Anerkennung der Tatsache, dass es nicht um objektive Messungen geht, ist die Voraussetzung dafür, den Geltungsanspruch von Zahlen auf Bereiche auszudehnen, in denen ihr Objektivitätsanspruch vor dem Hintergrund des Wissens der Akteure und der spezifischen Qualität der zu steuernden Größen nicht akzeptiert werden würde. [...]

Erst durch diese *Stärke der Schwäche* des organisierten Zahlengebrauchs wird seine Ausdehnung auf das Feld der Konstruktion und Repräsentation immaterieller Wertgrößen möglich.“ (ebd.: 29f., Hervorh. i. Orig.)

An früherer Stelle stellt er bereits fest, dass Kalkulation nicht als rein rechnende Praxis ohne sozialen Kern zu verstehen ist, sondern als sozialer Prozess der

Aushandlung von Relationen (vgl. Vormbusch 2010: 1). Damit rückt nicht die Zahl selbst, sondern die Relation, die sie durch Überführung von Objekten oder Zuständen in den kalkulativen Raum, herstellt, in den Vordergrund (vgl. ebd.: 16). Denn die Relation ermöglicht die Herstellung von direkten Konkurrenzbeziehungen und ebnet durch diesen Zugriff auf mögliche versteckte (subjektive) Potenziale den Weg für Ökonomisierungsprozesse (vgl. ebd.). Durch den Fokus auf die Relation nimmt der Geltungsanspruch oder die Objektivitätsfiktion der Zahl an sich ab, was jedoch nicht zu einem verringerten Einsatz führt, sondern ihn sogar verstärkt (vgl. ebd.: 16f.). Vormbusch entwickelt in diesem Zusammenhang den Begriff eines reflexiven Zahlenbewusstseins, welches erst die Ausweitung kalkulativer Praktiken auf Bereiche ermöglicht, in denen ein unbedingter Objektivitätsanspruch nicht akzeptiert werden würde (vgl. ebd.).¹¹⁸ Vormbusch sieht darin also den Grund für die Ausweitung von Kalkulation in bislang ausgesparte Räume der Kalkulierbarkeit (vgl. Vormbusch 2012: 220). Genau in diesen Bereichen kommt es zur Verschränkung von sozialen (den „weichsten“) Produktionsfaktoren mit kalkulativen (den „härtesten“) Produktionsfaktoren und mithin zu neuen Räumen des Sozio-Kalkulativen (vgl. ebd.: 206). Vormbusch leitet darum daraus auch den Begriff der „Soziokalkulation“ ab:

„Soziokalkulative Praktiken heißen lediglich und insofern *soziokalkulativ* solange sie einerseits auf der Transformation sozialer Phänomene in numerische Werte sowie auf durch diese Transformationen erst möglichen Vergleichsräumen basieren, und andererseits als soziale Praxis selbst auf den sozialen Interaktionsformen des Gesprächs und der Diskussion beruhen.“ (ebd.: 208, Hervorh. i. Orig.)

Vormbusch stellt in seinen Arbeiten bereits umfassende Bezüge zur kritischen Accounting-Forschung, speziell dem Konzept der kalkulativen Praktiken, her. Auch kritisiert er das Konzept der kalkulativen Praktiken hinsichtlich seines einseitigen

¹¹⁸ Ein ähnliches Verständnis haben auch die neueren Perspektiven im Forschungsfeld der kalkulativen Praktiken nach Vormbusch entwickelt, wobei sie die Ausweitung der Praktiken nicht wie Vormbusch empirisch konkret herleiten, sondern in gewisser Weise (u. a. auch aus einem Verständnis von Accounting als soziale Praxis) als gesetzt betrachten.

Determinismus (vgl. hierzu auch Pfeiffer 2007: 257f.) und verweist in diesem Zusammenhang wie bereits erwähnt auf die Unterbelichtung von Konstitution und Aneignung im Zusammenhang mit dem Umgang mit kalkulativen Praktiken (z. B. Vormbusch 2002 bzw. 2006, 2012). Doch auch wenn er Performativität vor diesem Hintergrund im Sinne eines Produktivverhältnisses¹¹⁹ und eben nicht als repressive Macht interpretiert (vgl. hierzu auch Pfeiffer 2007: 257), und über den Begriff des reflexiven Zahlenbewusstseins gerade auch Begründungen für den Umgang von Zahlenexperten mit als nicht objektiv und neutral aufgefassten kalkulativen Praktiken liefert, verbleibt der spezifische Blick auf Konstitution und Aneignung der Handelnden als Ausdruck eines umfassenden Fremd- und Selbstverhältnisses in ihrer Kalkulationsarbeit verengt. Sie werden damit weiterhin als Ansprüche der Handelnden primär auf das Produktivverhältnis zurückgeführt und damit im Prinzip im Dienst dieses Produktivverhältnisses entwickelt und verfolgt.

Zusammenfassend wurde zur Rezeption von Controlling und seiner Praxis in der Arbeits- und Industriesoziologie festgestellt, dass hinsichtlich der Forschungsgegenstände (siehe 1) Controlling einerseits und die (siehe 2) Praxis des Controllings andererseits zu differenzieren ist.

In Bezug auf den Forschungsgegenstand Controlling ist ein sehr begrenztes Interesse seitens der Arbeits- und Industriesoziologie zu konstatieren. Im Wesentlichen wird an die in der Soziologie verbreitete und bei Boltanski und Chiapello 2006¹²⁰

¹¹⁹ Vormbusch schreibt hierzu bereits 2006: „Wer wollte ‚entscheiden‘, ob ein Beschäftigter sich aus wohl verstandenem Eigeninteresse oder aufgrund der Einbettung in die ‚Erfahrungswirklichkeit‘ eines in umstellenden Netzes kalkulativer Praktiken so und nicht anders verhält? Bestimmen diese seine Erfahrungswirklichkeit und Denkweise so umfassend, dass er nur mehr in den durch das Accounting vorgegebenen Kategorien und Entscheidungsmustern denken kann? Eine solche ‚starke‘ Produktionsthese von Subjektivität übersieht, dass die praktische Produktivität neuer Führungs- und Steuerungsinstrumente u.a. gerade darin begründet liegt, dass sie an die gesellschaftlich vermittelten Ansprüche und Kompetenzen der Beschäftigten in produktiverer Weise anzuknüpfen vermögen als die ‚alten‘. Die spezifische Produktivität eines ‚aktivierend Steuerungsregimes‘ beruht auf der Verschränkung dreier Ebenen der Rationalisierung: bestimmter Steuerungstechnologien, der Subjektivität der Beschäftigten und der sozialen Interaktionsmuster in der Erwerbsarbeit (vgl. Vormbusch 2002).“ (Vormbusch 2006: 149f.)

¹²⁰ Mit Bezug auf die Arbeit von Boltanski und Chiapello („Der neue Geist des Kapitalismus“) kann hier noch darauf verwiesen werden, dass sich die vorliegende Arbeit historisch betrachtet auf den – wie bei Boltanski/Chiapello so bezeichnet – zweiten kapitalistischen Geist aufsetzt, welcher das „große, zentralisierte, durchbürokratisierte und gigantomanische Industrieunternehmen“ (Boltanski/Chiapello 2006: 55) fokussiert (Konzernkapitalismus). „In dieser Variante besteht der Sicherheitsaspekt in dem

verdichtete Annahme angeschlossen, welche sich weitestgehend darauf beschränkt die Konzeptionen von Controlling aus der Controllinglehre als auf performative Ansprüche beschränkten normativen Bezugsrahmen zu kritisieren, anstatt wie dies Bücherl 2014 in ihrer Studie aufzeigt, diese Ansprüche der tatsächlichen Controllingpraxis gegenüberzustellen und daraus einen empirisch basierten konzeptionellen Rahmen von Controlling zu entwerfen. Es wird also zumeist ein sehr voraussetzungsvolles Bild von Controlling ohne immer ausreichende empirische Prüfung in den Blick genommen. Dies ist zum einen gemessen am Stellenwert von Controlling für die Organisation industrieller Arbeit und der dargelegten historischen Verortung von Controlling in Industriebetrieben kritisch zu sehen (vgl. Pfeiffer 2007: 255). Zum anderen wird die verengte funktionelle Perspektive der Controllinglehre zwar problematisiert, dann jedoch genau diese verengte Perspektive und damit ein Bild von Controlling, welches so in der Praxis nicht zu finden ist, in der Arbeits- und Industriesoziologie aufgegriffen.

In Bezug auf die Praxis des Controllings ist allgemein gesprochen kein derart begrenztes Interesse in der Arbeits- und Industriesoziologie feststellbar. Es wurde jedoch darauf verwiesen, dass eine solche Praxis mehrheitlich gerade nicht im Anschluss an Arbeiten der kritischen Accounting-Forschung bearbeitet wird, sondern dass fachspezifische Konzepte entwickelt wurden und werden, die dabei immer auch enge Bezüge zum Gegenstand der Praxis des Controllings aufweisen

Glauben an die Rationalität und der vorausschauenden Planung [...].“ (ebd.: 56) Boltanski/Chiapello legen den Höhepunkt dieses kapitalistischen Geistes in die 1930er bis 1960er Jahre. Rund um diesen kapitalistischen Geist ist auch die Entstehung und Entwicklung des Controllings und seiner Praktiken gelagert. Nun stellen Boltanski/Chiapello fest, dass genau dieser Geist sich in der Krise befindet, dass sich ein neuer Wandlungsprozess andeutet (vgl. ebd.: 57). Dies lässt sich u. a. auch mit Rückbezug zu den hier dargelegten Überlegungen von Vormbusch verstehen: Gerade durch die massive Ausbreitung kalkulativer Praktiken steigt die Reflexivität und sinkt das Vertrauen in dessen Objektivität. Das hat zwar nicht zur Folge, dass kalkulative Praktiken in organisatorischen Zusammenhängen abgeschafft werden, gleichwohl geht die durch Kalkulation erzeugte Sicherheitsbasis verloren, die im Charakter von Kalkulation selbst angelegt ist und bisher im Objektivitätsgedanken seinen Ausdruck fand. Darüber hinaus tritt die zugrundeliegende Ideologie durch die zunehmende Reflexivität immer offener zutage. Das, was an abstrakter Motivbasis – gemeint sind hier die zentralen Rechtfertigungspfeiler des Kapitalismus, d. h. materieller Wohlstand, Leistungsstärke und Effizienz bei der Bedürfnisbefriedigung – durch Ausbreitung von Kalkulation einen Endpunkt finden sollte, an dem die Schaffung eines lokalen Rahmens nicht mehr nötig ist, kehrt sich u. U. ins Gegenteil, indem die abstrakte Motivbasis zwar anerkannt, aber dann selbst in Frage gestellt wird (vgl. ebd.: 51). Denn: „[...] nicht jeder Gewinn [ist] legitim, nicht jede Bereicherung gerecht und nicht jede noch so große und schnelle Akkumulation legal.“ (ebd.: 65).

(vgl. ebd.: 255ff.). Den Rahmen für diese Praxis, die nun also vor allem im Zusammenhang mit neuen Steuerungsformen und den Folgen für die Beschäftigten (außerhalb des Controllings) thematisiert wird und in diesen aufgeht, bilden Tendenzen und Entwicklungen, die unter dem Begriff der Vermarktlichung (Sauer/Döhl 1997) zusammengefasst werden. Vermarktlichung scheint dabei primär im Interesse betrieblicher Steuerung und Kontrolle (Controlling) auf die Unternehmensorganisation und -steuerung und auch auf die Arbeitsbedingungen der Beschäftigten und die Organisation ihrer Arbeit zu wirken (vgl. auch Frey 2009: 19). Was Vermarktlichung auf Ebene der Beschäftigten bedeutet, wird im Konzept der Subjektivierung von Arbeit (Moldaschl/Voß 2002: 14) beschrieben. In diesem werden zwar auch Chancen der Subjektivierung im Sinne der Möglichkeit, subjektive Fähigkeiten verstärkt einbringen zu können, herausgearbeitet, aber vor allem auch auf die damit einhergehende Möglichkeit des betriebsseitigen Zugriffs und der Vereinnahmung eben dieser subjektiven Fähigkeiten Bezug genommen (vgl. ebd.). Vor allem Vormbusch nimmt, wie dargelegt, eine Anbindung an die kritische Accounting-Forschung, speziell das Forschungsfeld der kalkulativen Praktiken, vor und bezieht zeitdiagnostische Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie und Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung interdisziplinär aufeinander (vgl. Pfeiffer 2007: 257f.). Doch auch hier kommt es konzeptionell zu einer Überbetonung des betriebsseitigen Zugriffs in dem Sinne, dass die durch Zahlen und Kalkulation hergestellte Relationalität Subjektivierungsprozesse im betriebsfunktionalen Sinne befördert, indem sie im Vergleich subjektiver Potenziale den weitergehenden Zugriff auf diese rechtfertigen hilft (vgl. hierzu auch ebd.). Hierbei bleibt die durch Vormbusch 2005 angeregte stärkere Betrachtung von Konstitution und Aneignung der Subjekte (innerhalb und außerhalb des Controllings) auf ein betriebsfunktionales Produktivverhältnis verengt (vgl. ebd.). Indem er jedoch auf etablierte Konzepte und die Stärke der Arbeits- und Industriesoziologie in ihrer deutlich bewussteren Hinwendung zu einem nicht bereits betrieblich vereinnahmten Subjekt setzt, stellt er die Weichen für eine Verknüpfung arbeits- und industriesoziologischer Positionen mit Ergebnissen der kritischen Accounting-Forschung im aktuell noch eher

vernachlässigten bzw. aus dem Blickwinkel dieser Arbeit tendenziell einseitig bearbeiteten Themenfeld Controlling und vor allem seiner Praxis.

Im folgenden Abschnitt soll nun auf die Forschungsperspektive einer subjektorientierten Soziologie, wie sie aus der Arbeits- und Berufskräfteforschung hervorgegangen ist (vgl. Bolte 1983: 12), eingegangen werden. Dies auch in Abgrenzung zu zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie wie etwa der Subjektivierung von Arbeit, die zwar im Entstehungszusammenhang mit einer subjektorientierten Soziologie gesehen werden kann, aber mit dieser nicht zu vermischen ist. Denn während die zeitdiagnostische These der Subjektivierung auf eine historisch bedeutsame Zunahme im Hinblick auf die betriebliche Verwertung von Subjektivität aufmerksam machen möchte, liefern eine subjektorientierte Soziologie und mit dieser im Zusammenhang stehende Konzepte und Zugänge erst den Blickwinkel auf die besondere Verwicklung von betrieblichen Strukturen und den Handelnden mit ihrer jeweils höchstindividuellen inneren wie äußeren Subjektivität.

2.3.2 Subjektorientierung: Erfassung von Arbeitshandeln und Subjektivität und ihre Wechselwirkungen mit betrieblichen Strategien

Es ist eine Grundeinsicht soziologischer Forschung, dass sich Mensch und Gesellschaft wechselseitig bedingen. Spezifisch in der kritischen Accounting-Forschung wurden demgegenüber in erster Linie verschiedene Ausformungen von Gesellschaft als Strukturen oder Mechanismen in den Mittelpunkt der Forschung gestellt, während die Handelnden dabei tendenziell als Objekte der Rationalisierung oder Zurichtung durch diese Mechanismen und Strukturen erscheinen. Bolte 1983 formuliert in diesem Zusammenhang (wenn er sich hierbei auch nicht auf die kritische Accounting-Forschung bezieht) treffend:

„Obwohl jeder theoretische Ansatz der Soziologie letztlich irgendwie die Tatsache im Blick hat, daß Gesellschaft von Menschen ‚gemacht‘ wird und daß[sic] Menschen in ihrem Denken und Handeln zu einem nicht unerheblichen Teil Produkte von Gesellschaft sind, lenken bestimmte Theorieansätze bei ihrer Verwendung zur Analyse konkreter Gegenstandsbereiche den Blick des Forschers aber geradezu von dieser Tatsache fort und lassen sie über die Betonung anderer Aspekte fast in Vergessenheit geraten. In das Zentrum des Forschungsbemühens rückt so z.B. [sic] dann das Interesse an der Herausarbeitung bestimmter Gesellschaftsstrukturen als solcher (Herrschaftsverhältnisse, Wirtschaftssystem, Strukturen sozialer Ungleichheit, Berufsstruktur, Wandlungen dieser Strukturen u.a.m. [sic]) [...].“ (Bolte 1983: 15)

Doch was wären die Folgen einer solchen Teilsicht auf soziale Zusammenhänge:

„Die [...] Teilsicht [...] – Menschen geprägt durch bestimmte gesellschaftliche Strukturgegebenheiten zu sehen – würde isoliert angewandt dazu führen, den Blick in der Weise zu verengen, daß lediglich erkennbar wird, inwieweit und in welcher Weise der Mensch ein Produkt der gesellschaftlichen Verhältnisse (eine ‚Charaktermaske‘) ist. Wollte man sich nur mit dieser Teilsicht befassen, so würde dies aber einen entscheidenden Verlust an soziologisch relevanten Erkenntnismöglichkeiten bedeuten. Diese Begrenzung ist dadurch zu überwinden, daß die gesellschaftlichen Strukturen und Verhältnisse nun ihrerseits als Ergebnis des Handelns (der ‚Praxis‘) menschlicher Subjekte erkannt und dargestellt werden. Die Schwierigkeit, das menschliche Subjekt nicht anders denn als Resultat übergreifender Sozialverhältnisse hinnehmen zu müssen, löst sich in dem Maße auf, in dem die Entstehung, Reproduktion und evtl. Veränderung jener Verhältnisse und Strukturen wieder auf das Denken und Handeln von Individuen zurückgeführt wird. Damit werden die menschlichen Subjekte nicht nur als Resultat gesellschaftlicher Strukturen, sondern gleichzeitig als deren Gestalter sichtbar und begriffen. Diese Gestaltung gesellschaftlicher Strukturen durch Menschen stellt sich aber nicht nur in historischer Perspektive dar, sondern in bestimmten Strukturen agierende Individuen sind immer auch gleichzeitig Mitgestalter dieser Strukturen. [...].“ (ebd.: 28f.)

Im Rückblick auf den vorangegangenen Abschnitt (2.3.1) und im Zusammenhang mit dem Gegenstand dieser Arbeit ist festzustellen, dass in der arbeits- und industriesoziologischen Forschung zumeist von einer Zunahme der Bedeutung von

Subjektivität im Arbeitsprozess insbesondere im Zusammenhang mit Techniken oder technischen Neuerungen ausgegangen wird. Dies schlägt sich in den besprochenen zeitdiagnostischen Thesen und Konzepten in der Form nieder, dass sowohl die Chancen der Handelnden, eigene Ansprüche einbringen zu können, als auch der Zwang, mit dem verstärkten Einbringen von Subjektivität betrieblichen Ansprüchen zu dienen bzw. auch dienen zu müssen, thematisiert werden (vgl. z. B. Moldaschl/Voß 2002). Dabei kommt es insbesondere im Kontext der diskutierten Thesen zu einer kritischen und ambivalenten Betrachtung in der Bewertung des Faktors Subjektivität, die sich tendenziell in einer Gegenüberstellung und letztlich Unterordnung von subjektiven unter betriebliche Ansprüche zuspitzt. Zu kritisieren ist darum, dass die Handelnden primär in ihrem äußeren Fremdverhältnis und tendenziell auf funktionelle Aspekte begrenzten Selbstverhältnis zu betrieblichen Strukturen und Mechanismen sowie den darin zum Ausdruck kommenden betrieblichen Ansprüchen betrachtet werden. Die infolgedessen weitestgehende Reduzierung der subjektiven Ansprüche und Forderungen der Handelnden von der betrieblichen Verwertung unterworfenen funktionalen Dispositionen lässt Subjektivität im arbeits- und industriesoziologischen Sinne im Vergleich zur kritischen Accounting-Forschung ähnlich ahistorisch und darum letztlich in ähnlicher Weise nur begrenzt kritikfähig erscheinen (vgl. auch Langfeldt 2009: 342).

Demgegenüber wird hier ein subjektorientierter Zugang präferiert, der umfassend Fremd- und Selbstverhältnis der Subjekte in ihrem Arbeitshandeln und einer darin zum Ausdruck kommenden individuellen Subjektivität berücksichtigt. Dieses Selbstverhältnis bezieht als lebendiges Arbeitsvermögen auch eine historische Ausformung von Subjektivität mit ein, welche sich im Gebrauch fortlaufend neu konfiguriert und verändern kann (vgl. Moldaschl/Sauer 2000: 220). Dies bedeutet außerdem, dass Strukturen und Mechanismen nicht nur in ihrer Eigendynamik, sondern aus dem subjektiven Blickwinkel der Handelnden und der Prägung durch ihr Arbeitshandeln betrachtet werden. In diesem Arbeitshandeln wird dann

außerdem der Kern einer möglicherweise auch kritischen Auseinandersetzung der handelnden Subjekte mit den betrieblichen Bedingungen und Ansprüchen verortet. Insbesondere im Zusammenhang mit spezifischen Formen von Kalkulation und ihrer betrieblichen Organisation – so suggerieren es die vorangegangenen theoretischen Auseinandersetzungen – scheint eine solche, sich als subjektorientiert verstehende Perspektive tendenziell vernachlässigt und darum fruchtbar für den weiteren Diskurs. Ihr Ursprung, ihre Grundgedanken und damit ihre besonderen Möglichkeiten in der Erfassung von Arbeit und der Subjektivität der Arbeitenden sollen im Folgenden vorgestellt werden.

Der Begriff „Subjektorientierung“ verweist auf die Handelnden in ihrem wechselseitigen Gegenüber – wie im vorliegenden Beispiel – zu betrieblichen Strukturen als handelnde Subjekte. Der Begriff des „Subjekts“ ist den Erläuterungen zur subjektorientierten Forschung voranzustellen, weil in diesen Begriff mit Rückblick auf die Auseinandersetzungen mit Arbeiten der kritischen Accounting-Forschung, des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken, der Controllingforschung und -lehre und in Teilen auch der Arbeits- und Industriesoziologie in ihrer Rezeption von Controlling und seiner Praxis ein möglicherweise zu voraussetzungsvoller Gedanke subjektorientierter Forschung eingebunden ist. Sowohl in der kritischen Accounting-Forschung, im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken als auch der Controllingforschung- und lehre wird zumeist der Begriff des Akteurs verwendet. Es ist die Überzeugung subjektorientiert Forschender, dass sich die Handelnden im Gegensatz zum Akteur erst über den Begriff des Subjekts als ernstzunehmenden, weiteren betrieblichen „Mechanismus“ entwickeln lassen (vgl. Huchler/Voß/Wehrich 2007: 94). Handrich, Koch-Falkenberg und Voß 2016 schreiben hierzu exemplarisch und ergänzend:

„Anliegen dieser Soziologie [der subjektorientierten Soziologie; P. B.] ist es (verkürzt gesagt), in empirisch-theoretischen Forschungen aufzuzeigen, dass und wie Gesellschaft und ihre Strukturen zwar auf betroffene Menschen einwirken und sie nicht nur als abstrakte

Gesellschaftsmitglieder, sondern sehr persönlich prägen, sie dabei aber nicht rein passiv oder marionettenhaft (zweifellos vorhandenen) sozialen Zwängen unterworfen sind. Die Mitglieder der Gesellschaft sind vielmehr aktive „Subjekte“ und damit relativ (aber nicht vollständig) autonome Akteure, die sich aktiv mit den sie betreffenden Verhältnissen auseinandersetzen und auseinandersetzen müssen und dabei auf diese partiell rückwirken – und insoweit sind sie (philosophisch gesehen) „Subjekte“.“ (Handrich/ Koch-Falkenberg/ Voß 2016: 25)

Während in der deutschen Controllingforschung und -lehre Konzeptionen vornehmlich von einem rational handelnden Akteur ausgehend entwickelt wurden und werden, denken die kritische Accounting-Forschung, das spezifische Forschungsfeld kalkulativer Praktiken, ebenso wie arbeits- und industriesoziologische Forschung über einen rational handelnden Akteur teils deutlich hinaus und gestehen diesem unter anderem auch eigensinniges oder widerständiges Handeln zu. Im Begriff des handelnden Subjekts der subjektorientierten Perspektive wird diesem sozusagen erweiterten Akteursverständnis der kritischen Accounting-Forschung eine umfassendere und darum letztlich auch einzigartige historische Subjektivität¹²¹ komplementär und mit hoher interpretativer Bedeutung zur Seite gestellt. Es wird „[...] damit ein Modell des Handelnden präferiert, in dem die Persönlichkeit mit ihren individuellen Eigenschaften, ihrem Körper und ihren Gefühlen und ihrer Fähigkeit zur Selbstreflexion [...].“ (Huchler/Voß/Weihrich 2007: 98) umfassend eingebunden ist und in der Interpretation empirischer Daten entsprechend gleichgewichtet Berücksichtigung finden muss. Was die Vorstellung vom handelnden Subjekt darum im Ergebnis absetzt ist die angestrebte Gleichgewichtung und explizite Offenheit für die Gefühle, Bedeutungszuordnungen, Ansprüche usw. der handelnden Subjekte und ihr Zwang, sich auf irgendeine Weise mit den strukturellen Bedingungen als

¹²¹ Im vorangegangenen Abschnitt (2.3.1) war der Begriff der Subjektivierung eingeführt worden. Hierbei handelt es sich um eine zeitdiagnostische These der Arbeits- und Industriosozologie, die vom hier vorgestellten Begriff der Subjektivität klar abzugrenzen ist. Die beiden Begriffe stehen jedoch in einem Verhältnis zueinander, indem Subjektivierung als zeitdiagnostische These speziell auf die Verwertung von Subjektivität aufmerksam machen möchte. Ebenso ist die Subjektorientierung als spezifische Forschungsperspektive von der Subjektivierungsthese abzugrenzen.

bedeutsamem Aspekt in der subjektiven Aneignung und letztlich sozialen Konstitution von Strukturen und Mechanismen von (beispielsweise betrieblicher) Praxis auseinandersetzen zu müssen. Huchler, Voß und Wehrich 2007 unterscheiden zwei Ausprägungen von Subjektivität. Diese weisen im ersten Fall weniger deutlich über ein funktionales Selbstverhältnis hinaus, im zweiten Fall jedoch sehr deutlich auf eine in Teilen innere Autonomie und Möglichkeit der Selbstsetzung und Positionierung der Subjekte im Verhältnis zu und nicht nur gegenüber den betrieblichen Strukturen und Mechanismen:

„Zum einen kann man von einer ursprünglichen oder *einfachen Subjektivität* sprechen. Deren entscheidende Eigenschaft ist die Fähigkeit, gegebenen Bedingungen der Existenz mit begrenzter (aber entwicklungsöffener und entfaltungsfähiger) Intentionalität und Bewusstheit eine mehr oder minder diffuse praktische Aktivität entgegenzusetzen – und damit unterscheidet sich diese Annahme vom bislang verwendeten rational kalkulierenden Akteur. [...]“ (Huchler/Voß/Wehrich 2007: 100, Hervorh. i. Orig.)

Zum zweiten geht es um eine *reflexive Subjektivität*. Erst diese Form zeigt das, was man gemeinhin als idealtypisch mit ‚Subjektivität‘ verbindet: bewusste Selbstbestimmung in relativer Freiheit gegenüber gegebenen Bedingungen. Dies ist zuerst einmal aktiver *Widerstand* oder systematische *Gegenwehr* gegen Anforderungen und Zwänge; bewusster *Eigensinn* und der kontinuierliche Versuch der *Selbstbehauptung*. Subjektivität im idealistischen Sinne wäre schließlich die hoch selbstbewusste Selbstbestimmtheit und gelungene reflektierte Identität als individuelles Projekt [...].“ (ebd.: 101, Hervorh. i. Orig.)

In der betrieblichen Praxis – darauf weisen die Autoren selbst hin – ist wohl seltener die Idealform einer reflexiven denn die einer pragmatisch handelnden Subjektivität (vgl. ebd.: 101) anzutreffen, welche einfache und stark reflexive Momente in situativer und einmaliger Weise verbindet.

Die „subjektorientierte Perspektive“ setzt auf einem solchen Verständnis von den handelnden Subjekten auf. Als Forschungsperspektive hat sie keine umfassende Subjekttheorie entwickelt, allerdings mangelt es hierzu auch an einer theoretischen

Grundlegung in der Arbeits- und Industriesoziologie. Es wurde daher – wie in der kritischen Accounting-Forschung bzw. dem Forschungsfeld kalkulativer Praktiken und im Bereich Controlling – primär aus den vorhandenen Erläuterungen und begrifflichen Fassungen ein Verständnis des Subjekts abgeleitet.

Trotz der expliziten Hinwendung zum Subjekt, ist eine subjektorientierte Perspektive nicht als subjektivistisch zu verstehen.¹²² Denn sie sucht grundsätzlich den Ausgleich zwischen den sich wechselseitig bedingenden Ebenen der handelnden Menschen und ihrer sie umgebenden Strukturen (zum Beispiel wie vorliegend angestrebt im kapitalistischen Betrieb), um damit eben jener Grundeinsicht soziologischer Forschung auch forschungspraktisch Genüge zu tun. Bolte 1983 formuliert es demnach als „zentrale(s) Anliegen der Forschungsperspektive ‚subjektorientierte Soziologie‘ [...] das wechselseitige Konstitutionsverhältnis von Mensch [sic] und Gesellschaft besonders ins Blickfeld zu rücken. [...]“ (Bolte 1983: 15). Das Anliegen der vorliegenden Arbeit ist es darum, die „Doppelseitigkeit und teilweise Gleichzeitigkeit handelnder Subjekte als Produkte und Produzenten“ (ebd.: 29) ihrer jeweiligen betrieblichen Organisation greifbar und begreifbar zu machen.

Bekanntgeworden ist die subjektorientierte Forschungsperspektive bereits in den 1970er Jahren durch Arbeiten des Sonderforschungsbereichs „Theoretische Grundlagen sozialwissenschaftlicher Arbeitskräfte- und Berufsforschung (SFB 101 [Bezeichnung eines universitären Sonderforschungsbereichs; P. B.]) als sogenannte „subjektorientierte Berufssoziologie“ (vgl. ebd.: 12). Hierbei handelte es sich nicht um die Ableitung eines irgendwie neuen Vorgehens aus einem existenten theoretischen Kanon heraus, sondern man suchte auf Basis konkreter Fragestellungen im Forschungsfeld Arbeit und Beruf¹²³ nach einer

¹²² Auch wenn im Rahmen der vorliegenden Arbeit unter Umständen der Eindruck entstehen kann, dass der Blickwinkel der Handelnden insbesondere in den späteren empirischen Auseinandersetzungen auch mal stärker gewichtet wird.

¹²³ Voß und Pongratz 1997 führen die Ursprünge auf eine Veröffentlichung von Brater/Beck 1977 zurück, in der man sich mit der Analyse beruflicher Qualifikationsstrukturen auseinandersetzte und feststellte, dass zu wenig nach den Interessen der zu Qualifizierenden sowie der Bedeutung der beruflichen Qualifizierung für diese gefragt wird, sondern dass zumeist die Interessen und Anforderungen der sie qualifizierenden Betriebe dominieren (vgl. Voß/Pongratz 1997: 9).

Herangehensweise, um die damals schon subjektbezogenen Fragestellungen angemessen, vor allem aber nicht theoretisch dogmatisch, sondern dynamisch und entwicklungs offen untersuchen zu können (vgl. Bolte 1983: 13f., Voß/Pongratz 1997: 10f., 18ff.). Unter dem Titel „Subjektorientierte Arbeits- und Berufssoziologie“ grenzten Bolte und Treutner 1983 erstmals diese sehr spezifische Forschungsperspektive zum einen klar von anderen Strömungen ab, zum anderen stellten sie bis dahin entstandene Arbeiten vor, die sich eindeutig der subjektorientierten Perspektive zuordnen ließen (vgl. Voß/Pongratz 1997: 7). Hierbei wurde auch erkennbar, dass es sich nicht etwa um eine auf die Berufsforschung begrenzte Herangehensweise handelte, sondern dass die Forschungsarbeiten eine typische und wiedererkennbare Perspektive einte, die sich zudem als „subjektorientierte Soziologie“ auch auf andere Forschungsfelder übertragen ließ. Wurde zunächst das Wirken der Strukturen auf die handelnden Subjekte und ihr Wirksamwerden im konkreten Arbeitshandeln betrachtet (ebd.: 11), wurde der Ansatz dann auch um die gegenläufige Perspektive, nämlich „wie die Subjekte und ihr Handeln nicht nur von Strukturen ‚geprägt‘ sind und bei deren situativer Realisierung ‚mitwirken‘, sondern wie sie selber *struktur-bildend* wirksam sind [...]“ (ebd.; Hervorh. i. Orig.) ergänzt (vgl. ebd.: 12). In der Realität – so stellen Voß und Pongratz 1997 fest – haben aber auch die Münchner subjektorientierten Soziologen die subjektorientierte Perspektive nicht immer in ihrer angedachten Reinform durchgehalten (vgl. ebd.: 14).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass erst aus einer subjektorientierten Perspektive heraus, wie sie hier vertreten wird, ein Zugang zum Arbeitshandeln möglich wird, welcher neben planmäßig-rationalen Anteilen, durch die das alltägliche Arbeitshandeln ohne Zweifel bestimmt ist, auch die Anteile des Arbeitshandeln in den Blick nimmt, durch die das Subjekt dann nicht mehr so leicht zum Objekt von Herrschaftsmechanismen und Strukturen umgedeutet werden kann. Betrachtet werden etwa auch Bereiche im Arbeitsprozess, die durch Lücken oder Widersprüche, aber auch Unbestimmtheiten, Unwägbarkeiten oder Zumutungen gekennzeichnet

sind. Auch mit diesen müssen die Handelnden in ihrem Arbeitsalltag immer wieder irgendwie umgehen. Sie fordern im besonderen Maße ihre individuelle Subjektivität, bieten gleichzeitig aber auch Spielräume für das Einbringen und die Entwicklung individueller Forderungen und Ansprüche. Interessant sind darum nicht nur die Zwänge, sondern explizit auch die unstrukturierten, gewissermaßen autonomen Teile einer höchst eigenen, individuellen und historischen Subjektivität der Handelnden, die sich aus einem inneren Selbstverhältnis heraus mit den sie umgebenden Fremdverhältnissen (betriebliche Mechanismen und Strukturen) möglicherweise sehr kritisch auseinandersetzen kann und die gleichzeitig teilweise außerhalb des Zugriffs der Mechanismen und Strukturen steht. Mithilfe einer subjektorientierten Erfassung von Arbeitshandeln – ohne Vernachlässigung der Interdependenzen zu den jeweiligen betrieblichen Mechanismen und Strukturen – lassen sich diese wenn auch begrenzt autonomen Anteile im Selbstverhältnis der handelnden Subjekte und damit ihre ureigenen Fähigkeiten zu einer reflexiven Subjektivität im einleitend beschriebenen Sinne soziologischer Forschung herausarbeiten. Die handelnden Subjekte sind dann nicht nur manipulierbares Produkt, sondern in ihrer Auseinandersetzung auch Produzent und damit sowohl Teil als auch gleichzeitig getrennt von den sie umgebenden Bedingungen. Ob die Auseinandersetzung der handelnden Subjekte letztendlich kritisch ist oder nicht, kann nicht vorab bestimmt werden, sondern muss auch im vorliegenden Forschungsfeld empirisch konkret an dem Punkt untersucht werden, an dem – mit den Worten Vormbuschs 2012 gesprochen – „härteste“ Produktionsfaktoren des Kalkulativen auf „weichste“ Produktionsfaktoren treffen, sich gegenüberstehen und in dann nicht gänzlich vorhersehbarer Weise miteinander verschränken. Denn:

„Subjektorientierte Soziologie fragt [...] weniger nach den Determinanten und Zwängen, die das Denken und Handeln begrenzen und damit soziale Strukturen reproduzieren, als danach, wo unter diesen Verhältnissen Potentiale [sic] des Agierens, des Wehrens und Gestaltens liegen, durch die soziale Strukturen lebendig und entwicklungsoffen werden.“
(Voß/Pongratz 1997: 16)

Bolte schrieb bereits 1983: „Vom Blickpunkt dieser Perspektive ist u.E. [sic] auch ein sinnvoller Einstieg in gesellschaftskritische Analysen möglich [...]“. (Bolte 1983: 29). Eine subjektorientierte Perspektive eignet sich aus diesem Grund als erweiternde Kritikfolie – gerade auch für die kritische Accounting-Forschung und das Forschungsfeld kalkulativer Praktiken – weniger mit Blick auf die Abhängigkeit der Handelnden von den sie umgebenden Strukturen denn im aktiven, in Grenzen autonomen und – die Möglichkeit besteht immer – kritischen Umgang mit diesen (vgl. auch Voß/Pongratz 1997: 15).

2.3.3 Zusammenfassung: relevante Erkenntnisse und Kritik

Ausgehend von der historischen Verortung von Controlling im Industriebetrieb, wie es bereits in *Abschnitt 2.2* dargelegt worden ist, aber insbesondere gemessen am heutigen Stellenwert von Controlling für die Organisation industrieller Arbeit, ist das begrenzte Interesse in Bezug auf den Gegenstand Controlling und auch die verhältnismäßig geringe Rezeption von Positionen der kritischen Accounting-Forschung zu bemängeln.

In den vorangegangenen Überlegungen wurde in Bezug auf diesen Punkt noch einmal differenziert und festgestellt, dass Controlling als Forschungsgegenstand bisher wenig Beachtung gefunden hat. Dies konnte einerseits auf die als weiterhin privilegiert angenommene Rolle der Controller und andererseits darauf zurückgeführt werden, dass spezifische Berufsgruppen als Forschungsgegenstand in der Arbeits- und Industriesoziologie ein eher peripheres Dasein fristen (vgl. z. B. hierzu Nies 2015: 107f.).

Im Hinblick auf Controllingpraxis wurde dann festgestellt, dass diese zwar zumeist nicht für sich thematisiert, aber immer wieder in eigene zeitdiagnostische Konzepte eingebunden wird und ein Verständnis für den Gegenstand nicht im Anschluss an die kritische Accounting-Forschung entwickelt wurde (vgl. Pfeiffer 2007: 255ff.). Eine solche interdisziplinäre Anbindung nimmt letztlich nur Vormbusch vor, indem er zeitdiagnostische Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie und das Konzept

der kalkulativen Praktiken aufeinander bezieht und als soziokalkulative Praktiken in den wesentlichen Kritikpunkten weiterentwickelt (vgl. ebd.: 257f.).

Controlling selbst wird zumeist als ein auf performative Ansprüche beschränkter normativer Bezugsrahmen kritisiert (vgl. Boltanski/Chiapello 2006: 91ff.). Bücherl 2014 gewährt demgegenüber Einblicke in eine auch für Controller problematische Praxis, kann dabei letztendlich nicht die Annahme einer Privilegierung zum Beispiel durch einen differenzierten Blick auf die tatsächlichen Machtwirkungen des Controllings zerstreuen. Resultat dieser Annahme – und dies ist weiterhin als problematisch zu werten – ist die weitestgehende Reduzierung der Ansprüche von Controllern auf persönliche Macht- und Statusgewinne und die fortgesetzte Unterstellung einer überwiegend unkritischen Haltung gegenüber den direkt an die betriebliche Verwertungsperspektive angebundenen Ansprüche an das Controlling.

Nun sollen nicht nur Controller, sondern alle in eine betriebliche Controllingpraxis eingebundene Handelnde innerhalb und außerhalb des Controllings im Zentrum der vorliegenden Untersuchung stehen. Aber auch im Zusammenhang mit dieser Praxis, deren Praktiken dem Verständnis dieser Arbeit nach nicht nur im Controlling verortet werden, ist zu beobachten, dass die herrschenden Annahmen im Zusammenhang mit dem Handeln der Controller, d. h. ihrem Gebrauch der Praktiken in gewisser Weise übertragen werden. Eine zunächst affirmative Haltung der Handelnden innerhalb und außerhalb des Controllings gegenüber diesen Praktiken wird daher grundsätzlich als unkritisches Handeln eingestuft und darum wird primär auch Widerstand als geeignetes Mittel der Kritik formuliert (vgl. hierzu auch Nies 2015: 21ff.).

Diese zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie selbst beziehen eine sich zunehmend ausbreitende kalkulative Praxis, welche sie zudem als innerbetriebliche Treiber der diagnostizierten Entwicklungen identifizieren, zwar notwendigerweise ein, setzen sich aber nicht mit dem spezifischen Wirken und den Mechanismen, die sich diesen explizit und ausschließlich zuordnen lassen, auseinander. Sie sind aber dennoch in wesentlichen Punkten wie aufgezeigt zu den

Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung anschlussfähig. Hierbei handelt es sich um Thesen der Vermarktlichung (Sauer/Döhl 1997), welche letztlich im Interesse betrieblicher, zunehmend indirekter Steuerung (Peters/Sauer 2005) und Kontrolle (ausgeübt bzw. durchgesetzt und gegebenenfalls auch verstärkt durch das Controlling) auf die Unternehmensorganisation und -steuerung sowie auf die Arbeitsbedingungen der Beschäftigten (außerhalb des Controllings) und die Organisation ihrer Arbeit einwirkt. Die Formen und Folgen dieser Entwicklung auf der Ebene der Beschäftigten (zumindest implizit außerhalb des Controllings) sind wie erläutert im Konzept der Subjektivierung von Arbeit (Moldaschl/Voß 2002) beschrieben worden, welches sowohl Chancen, subjektive Fähigkeiten verstärkt einbringen zu können, als auch den Zwang, diese dann einbringen zu müssen, thematisiert (vgl. ebd.: 14). Hierbei, so wurde festgestellt, gelingt es jedoch nicht vollständig, subjektive Vorstellungen, Forderungen und Interessen nicht nur als individuelle Selbstverwirklichungsansprüche oder als organisationalen Interessen entgegenstehende Anforderungen zu deuten (vgl. auch Nies 2015: 62ff., 148). Folge dessen ist, dass entweder Chancen und Zwang der Subjektivierung als individuelle und organisationale Ansprüche einander gegenübergestellt werden (dies erinnert im Ansatz auch an das überarbeitete LOC Konzept von Tessier und Otley 2012), wobei individuelle Ansprüche und Vorstellungen überfordert werden bzw. tendenziell unter die Räder geraten oder diese individuellen Ansprüche der handelnden Subjekte werden wie in Vormbuschs Studie von 2012 im Personalwesen durch den Einsatz (sozio-)kalkulativer Praktiken direkt betriebsfunktional umgeformt. Im Ergebnis kommt es mit Blick auf den Gegenstand dieser Arbeit konzeptionell zu einer Überbetonung des betriebsseitigen Zugriffs gegenüber einer differenzierten und umfassenderen inhaltlichen Betrachtung der handelnden Subjekte und ihrer individuellen Forderungen, Ansprüche und Vorstellungen, die außerhalb einer betriebsseitigen Formung stehen und sich dennoch zu den Determinanten ihrer jeweiligen Controllingpraxis bzw. breiter ihrer kalkulativen Praxis in irgendeiner Art und Weise verhalten können.

Die Lücken – auf diese richtet sich auch die Kritik – welche in den vorangegangenen Überlegungen identifiziert worden sind und im Rahmen der folgenden empirischen Untersuchung zu bearbeiten wären, umfassen im Wesentlichen folgende Punkte:

- Abgesehen davon, dass Controlling und seine Praxis in der arbeits- und industriesoziologischen Forschung entweder nicht oder nur ausschnitthaft, wie etwa im Konzept der indirekten Steuerung, thematisiert werden, wird sich vor allem kritisch auf einen normativen auf Ansprüche ausgerichteten Bezugsrahmen von Controlling und seiner Praxis bezogen, ohne dass die darin zum Ausdruck kommenden eigenen Annahmen empirisch überprüft und kritisch reflektiert werden.
- Zum einen artikuliert sich darin ein das Controlling und seine Praxis stark vereinheitlichendes Verständnis.
- Zum anderen wird dadurch primär die Normativität und Gemachtheit der Ansprüche (vgl. hierzu Bücherl 2014), aber nicht der reale Inhalt dieser Ansprüche selbst in das Zentrum von Kritik geholt. Infolgedessen manifestiert sich der Eindruck von Machtlosigkeit gegenüber der Steuerung und Kontrolle durch das Controlling. Dies festigt gleichzeitig auch eine Auffassung der Machtdurchsetzung durch das Controlling. Als Annahmen ist dies empirisch-konkret zu prüfen.
- Ob sich eine Machtdurchsetzung des Controllings tatsächlich vollumfänglich realisiert oder gebrochen wird, wird nicht verfolgt und somit tendenziell – ähnlich wie in der kritischen Accounting-Forschung – überbewertet.
- Mit Blick in die Peripherien des Controllings bzw. allgemeiner in die Bereiche außerhalb des Controllings ist festzustellen, dass diese Subjekte in ihrem Handeln vor allem auf ihre Anpassung sowie auf ihr Leiden unter den Folgen ihrer Bedingungen reduziert werden. Als aktive Teilnehmer kalkulativer Praxis treten sie nicht auf.

- Auch wenn eine kalkulative Praxis sich im betrieblichen Kontext – so suggerieren es auch Konzepte wie die indirekte Steuerung – nicht nur Controller umfasst, wird diese Praxis auf der Ebene der Handelnden zumeist als Arbeit und Arbeitsergebnis der Controller entworfen und somit werden die beschriebenen, primär negativen Folgen dieser Arbeit auf die Handelnden im betrieblichen Kontext auch nur dem Controlling bzw. den Controllern zugeschrieben. Dies führt unter anderem auch dazu, dass zur Vermeidung dieser Folgen und damit als Kritikperspektive fast schon alternativlos auf Widerstand (für die Handelnden außerhalb des Controllings, denn Controller selbst scheinen verloren) verwiesen wird. Zum einen wird eine beispielsweise affirmative Kritikperspektive im Zusammenhang mit Kalkulation kaum verfolgt. Zum anderen verweist sie mit dem Ideal einer individuellen Kritikperspektive die Handelnden auf ihre Eigenverantwortlichkeit zurück, eine Eigenverantwortlichkeit die gleichzeitig beispielsweise in der Arbeitskraftunternehmerthese (Voß/Pongratz 1998) kritisiert wird, und überfordert sie mit dem Anspruch aus einer individuellen Perspektive heraus, Veränderungen des Steuerungs- und Kontrollsystems herbeiführen zu können.
- Resultat dessen ist, dass, ähnlich wie dies für die kritische Accounting-Forschung bereits konstatiert wurde, in der Arbeits- und Industriesoziologie Kritik am Controlling und seiner Praxis zunehmend selektiv und offensichtlich wird. Teil dieser Selektivität ist auch, dass der kritische Gehalt der Bezüge der Subjekte im affirmativen Handeln tendenziell unterschätzt und die Realisierungschancen vor allem widerständigen Handelns tendenziell überschätzt werden (vgl. hierzu auch Nies 2015: 356). Insgesamt besteht hier die Gefahr, dass diese Kritik selbst ihr kritisches Potenzial einbüßt.

Die vorangegangenen Überlegungen unterstreichen *zusammenfassend* noch einmal, dass es einer Erweiterung der kritischen Perspektiven mit Blick auf den Gegenstand dieser Arbeit bedarf. Ganz allgemein gesprochen rücken die drei vorgestellten

Disziplinen spezifische Techniken der Kalkulation (in deren vergesellschafteter Form als Praktiken bzw. als Praxis von Accounting oder Controlling) und deren Wirken sowie Bedeutung in der Ausrichtung einer Organisation auf spezifische, den Handelnden weitestgehend entfremdete Zwecke in den Mittelpunkt. Nicht die Handelnden, sondern die Techniken und die diesen zugrunde liegenden und über diese durchgesetzten betrieblichen Strategien sind zumeist Ausgangspunkt der Analysen. Mit dem Ziel, diese strukturelle Überbetonung an späterer Stelle dieser Arbeit empirisch basiert auszugleichen, wurde die Forschungsperspektive einer subjektorientierten Soziologie vorgestellt. Das zentrale Anliegen subjektorientierter Soziologie ist es, das wechselseitige Konstitutionsverhältnis zwischen Mensch und Gesellschaft in der Art in das Blickfeld zu rücken, sodass gerade auch die handelnden Subjekte in ihrer Gleichzeitigkeit als Produkte und Produzenten von Gesellschaft, d. h. einerseits geprägt von Strukturen, aber gleichzeitig auch strukturbildend, begreifbar gemacht werden können (vgl. Bolte 1983: 15). Als Produzenten bringen sie eine umfassende Subjektivität mit, die sich im Fremdverhältnis mit den betreffenden Verhältnissen auseinandersetzt, aber sich auch diesen gegenüber aus einem inneren, nicht linearen und in Teilen autonomen Selbstverhältnis zu positionieren vermag. Ausdruck dessen ist die Formulierung nicht nur betriebsfunktionaler Forderungen und Ausrichtung des Handelns entlang betrieblicher Erfordernisse, sondern gleichzeitig auch Verarbeitung von Selbstverwirklichungsansprüchen, aber neben diesen im Umgang mit den Verhältnissen zusätzlich das Einbringen bzw. erst die Entwicklung möglicherweise sehr kritischer Bezüge zu den für die Handelnden relevanten betrieblichen Verhältnissen. Es kommt dabei in jedem Fall zur Herausbildung einer individuellen Haltung gegenüber den Verhältnissen und Anbindung oder Rückkopplung dieser an die Verhältnisse selbst im Handeln.

In diesem Zusammenhang wurde auch auf das spezifische Subjektverständnis subjektorientierter Soziologie verwiesen, welches sich in einigen für diese Arbeit wesentlichen Punkten von den Vorstellungen der kritischen Accounting-Forschung, dem Forschungsfeld kalkulativer Praktiken sowie der Controllingforschung und -

lehre und in Teilen auch von dem, was innerhalb der Arbeits- und Industriesoziologie in Studien zum Ausdruck kommt, unterscheidet. Eine Schwierigkeit in der konsequenten Anwendung der subjektorientierten Perspektive und dem konkreten empirischen Zugang könnte auch das Fehlen einer umfassenden Subjekttheorie sein. Über einen subjektorientierten Zugang soll die im Arbeitshandeln zum Ausdruck kommende vollständige Subjektivität der Handelnden angemessene Berücksichtigung finden. Betriebliche Strukturen und Mechanismen sind aus diesem Blickwinkel nicht nur in ihrer Eigendynamik, sondern aus der Perspektive der Handelnden und der Prägung durch diese zu rekonstruieren. Insbesondere aus einer in Grenzen autonomen Positionierung der Handelnden im Verhältnis zu den sie betreffenden betrieblichen Strukturen wird ein kritischer Kern vermutet, der bisher im Forschungsfeld nicht explizit thematisiert wird. Vor diesem Hintergrund wird eine subjektorientierte Herangehensweise auch als ergänzende bzw. erweiternde Folie der Kritik für die Disziplinen des interdisziplinären Ansatzes dieser Arbeit erachtet.

Analog zu den Abbildungen zur Akteursperspektive der Controllingforschung und -lehre bzw. zum erweiterten Akteursverständnis der kritischen Accounting-Forschung und des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken wird auch hier eine Ableitung des Subjektverständnisses aus den vorhandenen theoretischen Hinweisen vorgenommen und in der folgenden Übersicht stark vereinfacht und reduziert zusammengefasst.

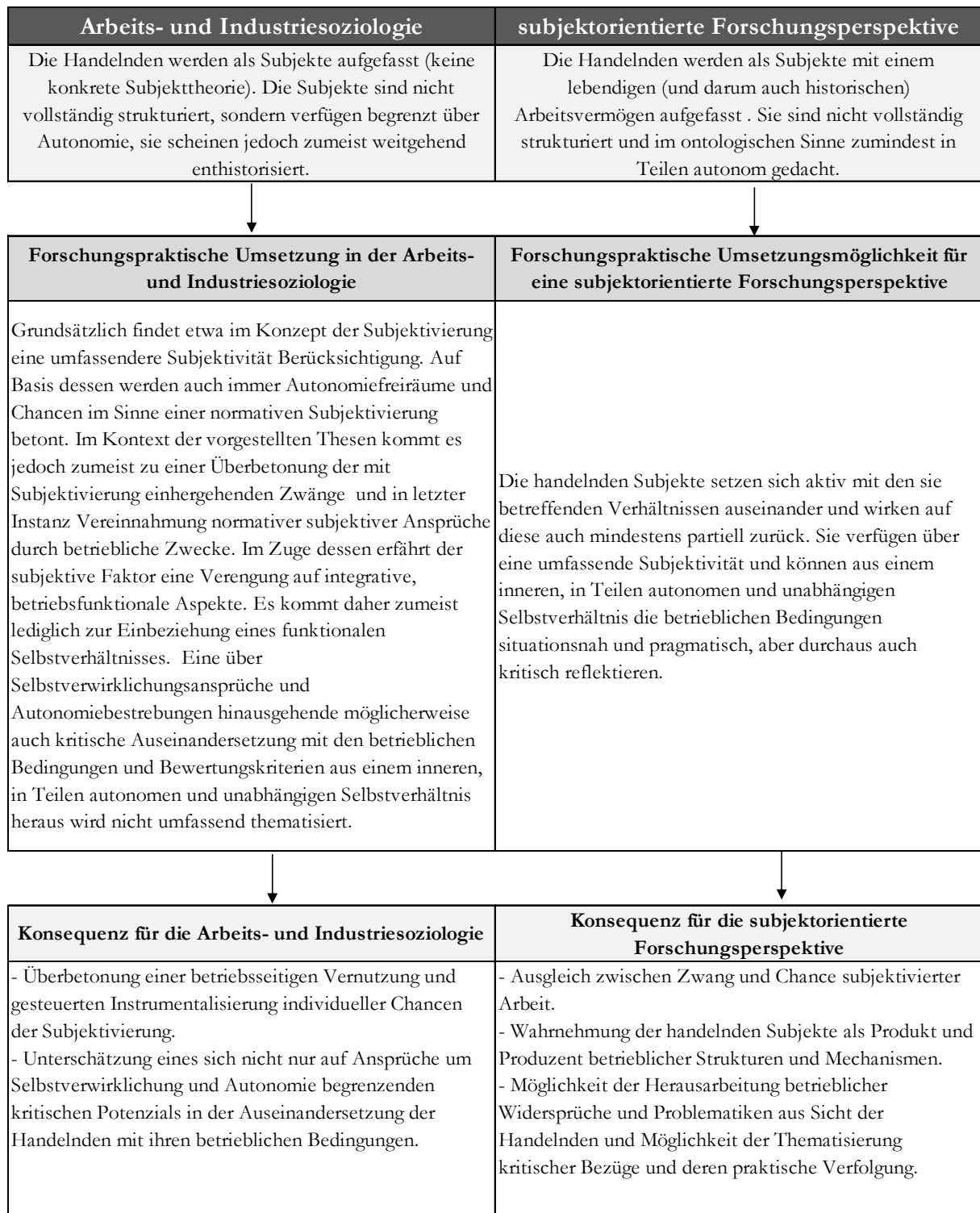


Abbildung 4: Subjektverständnis in der Arbeits- und Industriesoziologie sowie speziell der subjektorientierten Forschungsperspektive und die forschungspraktischen Konsequenzen

2.4 Kalkulation als Arbeit der Subjekte: Zusammenführung der wesentlichen theoretischen Positionen und Ableitung eines Begriffs von Kalkulationsarbeit

Als zentrales Ziel dieser Arbeit war einleitend formuliert und im Zuge der vorangegangenen theoretischen Überlegungen konkretisiert worden, dass den mit Controllingpraxis beziehungsweise mit ihren Praktiken in Verbindung gebrachten, zumeist als einseitig deterministisch beschriebenen Machtmechanismen etwas entgegengesetzt werden soll. Als weiterer betrieblicher „Mechanismus“ (vgl. Huchler/Voß/Wehrich 2007: 94ff.) wurden aus diesem Grund die handelnden Subjekte in ihrer Auseinandersetzung mit den für sie relevanten betrieblichen Bedingungen zunehmend in das Zentrum der vorangegangenen Überlegungen gerückt. In den theoretischen Auseinandersetzungen wurden dazu Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung, die normativ-positivistischen Konzeptionen der Controllinglehre und -forschung und zeitdiagnostische Thesen sowie das Verständnis subjektorientierter Soziologie innerhalb der arbeits- und industriesoziologischen Forschung einbezogen und in Teilen bereits miteinander verknüpft. Hierbei wurde auch immer wieder auf die Verengung der im Handeln der Subjekte zum Ausdruck kommenden subjektiven Forderungen und Ansprüche auf entweder primär betriebsfunktionale Erfordernisse oder auf Selbstverwirklichung und Autonomie begrenzte Bestrebungen hingewiesen.

An diesem Punkt gilt es nun, die erarbeiteten Erkenntnisse zu einem theoretischen Rahmen zusammenzuführen, um anschließend empirisch aufzeigen zu können, wie die Handelnden in ihrer Kalkulationsarbeit ganz konkret und praktisch mit einer spezifischen kalkulativen Praxis umgehen. Dies jedoch aus einem Blickwinkel, der konzeptionell einer Verstärkung eines bisher einseitig erscheinenden und darum in gewisser Weise ungebrochenen Technik-Machtdeterminismus keinen weiteren Vorschub leistet. Es sollen daher insbesondere auch Möglichkeiten der Brechung und der Kritik an den als deterministisch aufgefassten Strukturen herausgearbeitet

werden, welche die Handelnden im Umgang mit ihrer kalkulativen Praxis einbringen oder aus dieser heraus selbst entwickeln und schließlich möglicherweise auch aktiv verfolgen. In diesem Zusammenhang soll auf die seitens Vormbusch 2005 ins Spiel gebrachten, aber im Forschungsfeld noch nicht weiter im Detail verfolgten Kategorien der Aneignung und Konstitution (vgl. Vormbusch 2005: 94) von Controllingpraxis durch die Handelnden eingegangen und insbesondere deren Einbindung in den nun zu entwickelnden Begriff der Kalkulationsarbeit geprüft werden.

Ein Definition von Kalkulationsarbeit wird auch deswegen verfolgt, weil eine solche schon allein begrifflich die als vernachlässigt aufgefasste Perspektive der Handelnden durch den Bezug zu ihrer konkret praktischen Arbeit insbesondere im Zusammenhang mit dem vorliegenden Forschungsgegenstand als nicht nur einseitig oder ungebrochen determinierte Objekte zentriert. Sie soll zunächst herausstellen, in welcher Weise die Handelnden auf die Determinismen bzw. schlichter die Bedingungen der sie umgebenden Verhältnisse in ihrer Kalkulationsarbeit einwirken und damit immer auch strukturbildend agieren. Die Handelnden sind somit nicht mehr nur Ergebnis ihnen fremder, äußerlicher Machtverhältnisse und richten ihr Handeln auch nicht primär rezeptiv auf die Machtverhältnisse und determinierenden Strukturen aus, sondern sie verfügen darüber hinaus über ein wenn auch in Grenzen autonomes Selbstverhältnis. Dies gesteht ihnen konzeptionell explizit auch die Fähigkeit zur Abstraktion zu, zwischen sich als Teil eines sozialen Zusammenhangs und sich als separatem Wesen differenzieren zu können (vgl. auch Yenyayla 2016: 9). Die handelnden Subjekte sind aus diesem Grunde auch nicht vollständig durch äußere Machtmechanismen und Strukturen beherrschbar, sondern können sich mit diesen unter Umständen auch sehr kritisch auseinandersetzen, sich aber in jedem Fall gegenüber diesen jeweils individuell – ob nun affirmativ, widerständig oder auf andere Art und Weise – positionieren.

Dass dafür nun speziell auf die Ebene der Kalkulationsarbeit zurückgegangen wird, ist des Weiteren auf die wenigen Besonderheiten in der Praxis des deutschen Controllings, die herausgearbeitet werden konnten, zurückzuführen. Hier war

festgestellt worden, dass in der Praxis des Controllings viel stärker direkt über Kalkulation rationalisiert wird, weil Kalkulation prinzipiell ein höherer Sinn und Eigenwert zugeschrieben wird. Aufgrund der geringeren Einbindung deutscher Controller in operative Entscheidungen und ihre geringere operative Verantwortung ist zudem die Kalkulationsarbeit der Handelnden innerhalb und außerhalb des Controllings in den Blick zu nehmen.¹²⁴

Das Vorgehen in diesem Abschnitt, der vor allem auch noch einmal die vorangegangenen Ergebnisse zusammenfasst, verknüpft und pointiert, gestaltet sich wie folgt: Zunächst werden die gewählten theoretischen Bezugspunkte der drei Disziplinen zusammengeführt (*Abschnitt 2.4.1*). In diesem Zusammenhang werden auch die unterschiedlichen Auffassungen von den Handelnden als Akteur bzw. als Subjekt, wie sie bisher in den Zusammenfassungen für jede Disziplin separat erarbeitet worden sind, einander gegenübergestellt. Denn diese differenten Vorstellungen aufzuzeigen und anschließend von der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung abzugrenzen, wird als ein Ausgangspunkt für ein fruchtbares Aufeinanderbeziehen der Disziplinen des gewählten interdisziplinären Ansatzes erachtet. Aus dieser Positionierung leitet sich dann auch erst die Konzeption des Begriffs Kalkulationsarbeit ab (*Abschnitt 2.4.2*), wie er im Rahmen dieser Arbeit verstanden wird. Dies mündet in eine letzte, den theoretischen Teil abschließende Zusammenfassung (*Abschnitt 2.4.3*) und damit Überleitung zum empirischen Teil dieser Arbeit. Für ein besseres Verständnis der im empirischen Teil verwendeten Terminologie wird der Begriff der Kalkulationsarbeit an dieser Stelle auch noch einmal den etablierteren Begriffen wie beispielsweise dem der kalkulativen Praktiken gegenübergestellt. Im Wesentlichen soll im Abschluss des theoretischen Teils klar sein, in welchem Verhältnis Kalkulationsarbeit zu Begriffen wie kalkulativen Praktiken, kalkulativer Praxis etc. steht und welche Begriffe im empirischen Teil Anwendung finden werden.

¹²⁴ s. hier im Detail *Abschnitt 2.2.2 In Abgrenzung zur Accounting-Forschung: auf den Spuren der Besonderheit des deutschen Controllings*

2.4.1 Im Ergebnis des interdisziplinären Ansatzes: theoretische Bezugspunkte und Subjektverständnis

In der Gegenüberstellung der betrachteten Disziplinen des interdisziplinären Ansatzes zeigt sich die wechselseitige Fruchtbarkeit der verschiedenen Thesen, Konzeptionen und Perspektiven für den Gegenstand dieser Arbeit. Die nachfolgenden Erläuterungen fassen dazu die wesentlichen theoretischen Bezugspunkte, Vorteile und Nachteile für jede Disziplin stark verkürzt zusammen.¹²⁵ Anschließend wird aufgezeigt, wie die Disziplinen miteinander verschränkt werden sollen.

Für die *kritische Accounting-Forschung* war festgehalten worden, dass Accounting als soziale und institutionale Praxis aufgefasst wird (Burchell et al. 1980, Hopwood/Miller 1994). Über kalkulativ formulierte Ziele und deren retrospektive Kontrolle werden die organisationalen Ziele verfolgt und über die kalkulative Form auch Signifikanzen im Hinblick auf diese Ziele gesetzt (Miller 1994), welche das Handeln einseitig oder ungebrochen determinieren können. Die Praxis von Accounting wird im Handeln ihrer Akteure als kalkulative Praktiken sichtbar (vgl. Miller 2001). Das Handeln ist darum gleichzeitig auch auf die Praktiken und deren inhärentes Programm zurückzuführen. Mithilfe des vorgestellten überarbeiteten Frameworks der LOC (Tessier/Otley 2012) wird – in der Spiegelung ihrer Intentionen und Wahrnehmung – ein Ansatz gesehen, mögliche Brüche und Widersprüche von Accounting-Praxis aus Sicht der Handelnden empirisch-konkret herausarbeiten zu können. Die Deutungen, welche die Handelnden in der Auseinandersetzung mit ihrer Praxis vornehmen, werden in Anlehnung an Quattrone und Hopper 2001 als polyrational angenommen – als Erweiterung jedoch über ein Verständnis von Rationalität hinaus geöffnet, indem eine grundsätzliche Polyrationalität im Hinblick auf die Breite an möglichen Deutungen der Handelnden unterstellt wird. Da die kalkulative Form als Ausdruck einer komprimierten Form von Wissen im

¹²⁵ Für eine Bewertung bzw. Kritik sei auf die jeweils zusammenfassenden Abschnitte (2.1.4, 2.2.5 und 2.3.3) verwiesen.

Forschungsfeld kalkulativer Praktiken aufgefasst wird, welches auch Akteuren außerhalb von Accounting zugänglich gemacht werden kann (Revellino/Mouritsen 2015), sind auch gerade diese Akteure außerhalb, d. h. in den Peripherien des Accounting (Miller 1998) hinsichtlich ihrer Wahrnehmungen von Accounting und möglicher Umdeutungen der Bewertungskriterien des Accounting in den Blick zu nehmen. Eine dominante Verortung von Accounting Praxis in der Institution Accounting oder in Form einer „a-centred“ Organisation (Quattrone/Hopper 2001) ist vor diesem Hintergrund empirisch-konkret zu überprüfen. Weil die Akteure zwar aus dem als erweitert beschriebenen Akteursverständnis heraus subjektive Forderungen entwickeln können, die Performativität für diese dann jedoch auf die Strukturen und Machtverhältnisse zurückgeführt wird (vgl. hierfür Revellino/Mouritsen 2015: 31ff.), ist das Akteursverständnis im Prinzip auf Akteure als Produkte ihrer Machtverhältnisse und relevanten Strukturen reduziert. Auch unter Einbindung innerer, subjektiver Forderungen und Ansprüche verbleiben diese betriebsfunktional verformt oder selbstbezüglich ohne Anbindung an kollektive Forderungen und Ansprüche. Kritik aus Sicht der Handelnden wird so obsolet, weswegen auch nicht aus ihrer Sicht definiert wird, was kritisch ist bzw. zu sein hat.

In der Auseinandersetzung mit den Konzeptionen von Controlling der *Controllinglehre und -forschung* war festgestellt worden, dass hier vorrangig ein funktionales und technisches Verständnis von Controlling expliziert wird. Dieses richtet den Blick primär auf die Aufgaben der Controller, die jedoch nicht als solche konkretisiert, sondern in Form von Funktionen, die Controller wahrnehmen sollen, illustrativ ausformuliert sind (vgl. z. B. Pfeiffer 2007: 266). Diese Funktionen des Controllings haben seit Etablierung von Controlling als eigenständige Disziplin innerhalb der Betriebswirtschaftslehre eine zunehmende Ausweitung erfahren, was sich auch in den immer umfassenderen Controllingkonzeptionen – vom informationsbezogenen bis zum rationalitätssichernden Ansatz – ausdrückt (vgl. hierzu auch Pietsch/Scherm 2004: 531). Der rationalitätssichernde Ansatz, der auch vorrangig als Ausgangspunkt arbeits- und industriesoziologischer Kritik dient, hat zwar theoretisch eine

verhaltensorientierte (behavioristische) Basis und damit die Vorstellung „handelnder Akteure“ integriert, gleichzeitig gerät aus der rein funktionellen Perspektive konkretes Arbeitshandeln nicht in den Blick. Das Controlling der Controllinglehre und -forschung ist darum als eine auf Funktionen (Controllingkonzeptionen) und Techniken der Kalkulation, die unter Controlling subsumiert werden, verengte Institution konzeptioniert. Das Handeln ihrer auf Controller und Manager weitestgehend begrenzten Akteure ist vor diesem Hintergrund als Tun-Sollen bzw. Unterlassen formuliert. Die vorrangig rational handelnden Akteure werden ausschließlich in ihrem funktionalen Fremdverhältnis betrachtet. Sie entwickeln kein relevantes und schon gar nicht in Teilen unkontrollierbares, autonomes Selbstverhältnis.

In der *Arbeits- und Industriosozologie* sind die Controller als spezifische Berufsgruppe kaum Gegenstand der Forschung (vgl. hierzu auch Nies 2015: 107). Ebenso werden Problematiken dieser Praxis für die Controller selbst zu selten thematisiert (Bücherl 2014). Controllingpraxis dagegen ist zwar nicht für sich, aber als Ausdruck betrieblicher Strategien in zeitdiagnostischen Thesen immer wieder verarbeitet und kritisch reflektiert worden (vgl. Pfeiffer 2007: 255ff.). Diese Thesen beschränken sich dabei nicht auf die betriebliche oder organisationale Sphäre, sondern beziehen auch außerbetriebliche, zum Beispiel übergreifende gesellschaftliche Entwicklungen (Vermarktlichung, Sauer/Döhl 1997; Informatisierung, Boes et al. 2014) thematisch ein. Gleichmaßen sind im Hinblick auf die innerbetriebliche Praxis für die kritische Accounting-Forschung anschlussfähige Thesen, etwa die der indirekten Steuerung (Peters/Sauer 2005), entwickelt worden und die Folgen dieser Entwicklungen für die Handelnden, insbesondere in den Thesen zur Subjektivierung (Moldaschl/Voß 2002) und Entgrenzung von Arbeit (u. a. Voß 1998) eingehend empirisch untersucht und theoretisiert worden.¹²⁶ Die Untersuchung der Ausformung und der Folgen

¹²⁶ In für die vorliegende Arbeit nicht einbezogenen Konzepten, etwa zur Lebensführung der Handelnden, d. h. bei der Betrachtung der Handelnden nicht nur in betrieblichen, sondern auch außerbetrieblichen Zusammenhängen, ist die subjektive Perspektive deutlich über die betriebliche Sphäre hinaus untersucht worden.

einer Durchsetzung betrieblicher Strategien und des Zugriffs auf die Subjektivität der Beschäftigten erscheint daher multiperspektivischer als etwa in der kritischen Accounting-Forschung, welche sich demgegenüber wiederum stärker auf eine umfassende Beschreibung der Formierung des organisationalen Zugriffs über Herrschaftsmechanismen und Techniken der Disziplinierung spezialisiert hat. Gemessen an der Bedeutung von Controlling für die betriebliche Praxis und vor allem mit Blick auf die Bedeutung, der Controlling in den vorgestellten Thesen beigemessen wird, hat man sich in der Arbeits- und Industriesoziologie weder im gleichen noch im ausreichenden Maße mit dem Gegenstand Controlling bzw. seine Praxis und seinen Praktiken auseinandergesetzt, sondern die Thesen zumeist ausgehend von voraussetzungsvollen Annahmen oder Aussagen „aus zweiter Hand“ über diese Praxis entwickelt (vgl. hierzu auch Pfeiffer 2007: 255ff.). Insgesamt dominiert darum fortgesetzt die Annahme einer Privilegierung der Gruppe der Controller gegenüber anderen Berufsgruppen innerhalb eines betrieblichen Kontextes ebenso wie die Unterstellung einer weitestgehend unkritischen Haltung der Controller gegenüber den eigenen Bewertungskriterien (vgl. hierzu auch die Ergebnisse von Bücherl 2014). Ins Visier gerät dabei in der arbeits- und industriesoziologischen Forschung wie erläutert vorrangig der rationalitätssichernde Ansatz der Controllingkonzeptionen. Dies hat unter anderem ein stark vereinheitlichtes Verständnis von Controlling und Controllern befördert. Mangels umfassenden Wissens um die konkrete Praxis werden darum in erster Linie die Normativität und Gemachtheit der Ansprüche des Controllings thematisiert, nicht jedoch die realen Inhalte herausgearbeitet. In der zumeist linearen Gegenüberstellung betrieblicher Erfordernisse und subjektiver Bezüge in Form von Forderungen und Ansprüchen geraten subjektive Faktoren zu leicht unter die Räder, weswegen vorrangig Zwang und negative Folgen für die Handelnden in das Zentrum von Analysen rücken. Im Zuge dessen ist eine Manifestierung der Machtlosigkeit gegenüber den Ansprüchen und Bewertungskriterien des Controllings festzustellen. Zu selten herausgearbeitet werden die Grenzen und tatsächlichen Realisierungschancen in der Durchsetzung betriebsfunktionaler Strategien und damit

einhergehend der realen Machtwirkungen des Controllings. Somit kommt es tendenziell zu einer Überschätzung der Möglichkeiten widerständigen Handelns der Beschäftigten (außerhalb des Controllings) in betrieblichen Zusammenhängen und Nichtberücksichtigung des kritischen Potenzials affirmativen Handelns innerhalb und außerhalb des Controllings (vgl. hierzu auch Nies 2015: 62ff.). Den Handelnden der beschriebenen zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie wird neben einem umfassenden Fremdverhältnis zwar implizit auch ein in Teilen autonomes Selbstverhältnis zugestanden, die daraus abgeleiteten Forderungen und Ansprüche sind jedoch entweder bereits funktional verengt oder geraten gegenüber betrieblichen Erfordernissen zu leicht ins Hintertreffen.

Für eine Verbindung der Disziplinen und eine fruchtbare Verschränkung lassen sich nun folgende, für die vorliegende Arbeit relevante Ansatzpunkte finden:

- Die kritische Accounting-Forschung hat ein differenziertes Verständnis von Accounting-Praxis und den kalkulativen Praktiken entwickelt und ihre Mechanismen sowie deren Formung zu einem Regime in großer Breite und Tiefe theoretisch und in etwas begrenzterem Maße auch empirisch analysiert. Während es also in der kritischen Accounting-Forschung in erster Linie um ein detailliertes Verständnis der Mechanismen und ihre Formierung geht, nicht wie sich diese bzw. ob sich diese tatsächlich durchsetzen (vgl. auch Nies 2015: 47), interessiert demgegenüber in der Arbeits- und Industriesoziologie explizit wie sich diese durchsetzen und welche Folgen dies für die Beschäftigten hat. Insbesondere im Konzept der indirekten Steuerung ist hierzu und im Bezug auf die explizierten Herrschaftsmechanismen eine grundsätzliche Nähe zu den programmatischen Positionen der kritischen Accounting-Forschung festzustellen. Darum ist insgesamt auch die Komplementarität der beiden Forschungsperspektiven im Zusammenhang mit Kalkulation bzw. kalkulativen Praktiken und Praxis frappierend. Im Anschluss an die zeitdiagnostischen Thesen arbeits- und

industriesoziologischer Forschung bieten sich einerseits Möglichkeiten der Weitung über die betriebliche Sphäre hinaus (z. B. im Hinblick auf übergreifende gesellschaftliche Entwicklungen, die neue oder zusätzliche Begründungen für die Ausweitung des Kalkulativen bieten), andererseits auch im Hinblick auf nicht vollständig strukturierte Subjekte, die Folgen einer Ausweitung von Accounting-Praxis und kalkulativen Praktiken nicht nur als Zwang, sondern auch als Chance erfahren können. Da sich das Subjekt in der kritischen Accounting-Forschung und im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken wie dargelegt im Ergebnis der Zurichtung durch Strukturen und Mechanismen konstituiert, ist eine kritische Auseinandersetzung nur im Verhältnis zu diesen Strukturen zu verstehen und auf diese zurückzuführen. Eine im konkreten Arbeitshandeln zum Ausdruck kommende Auseinandersetzung erweist sich vor diesem Hintergrund schlussendlich immer affirmativ im Sinne von herrschaftsstützend und wird darum empirisch auch kaum in den Blick genommen. Insbesondere arbeits- und industriesoziologische Konzepte, die als subjektorientiert bezeichnet werden, zeigen in diesem Zusammenhang auf, wie sich konkretes Arbeitshandeln und subjektiver Umgang mit den relevanten (betrieblichen) Bedingungen und damit sowohl strukturierende als auch strukturbildende Momente erfassen und herausarbeiten lassen.

- Die deutsche Controllinglehre und -forschung kann demgegenüber vor allem im Hinblick auf eine sozialtheoretische Fundierung von Controlling von den Erkenntnissen der kritischen Accounting-Forschung profitieren. Dies ist insbesondere deswegen notwendig, weil die Feststellung einer Besonderheit des deutschen Controllings sich weder aus einem institutionellen Verständnis von Controlling, noch den angewendeten Techniken der Kalkulation ableiten lässt. Eine beschränkte Rezeption der Erkenntnisse der kritischen Accounting-Forschung in der deutschen Controllinglehre und -forschung lässt sich aus einem institutionellen Verständnis von Controlling darum gerade auch nicht begründen. Selbst wenn festgestellt werden konnte, dass in der

Praxis des deutschen Controllings Entscheidungen viel direkter über Kalkulation selbst rationalisiert werden oder die Techniken der Kostenrechnung deutscher Controller deutlich differenzierter sind und im internationalen Vergleich als Benchmark gehandelt werden, sind es nicht die Techniken, sondern die abzuleitenden Folgen für die soziale Praxis, die daraus eine signifikante und vor allem empirisch hochrelevante Besonderheit des deutschen Controllings werden lassen. Ein Verständnis von Controlling als sozialer Praxis wird gleichwohl in der deutschen Controllinglehre und -forschung nicht entwickelt und nicht integriert. Eine Anbindung an das in der kritischen Accounting-Forschung explizierte Verständnis von Accounting und dann von Controlling als soziale und institutionale Praxis ist aus diesem Grund besonders fruchtbar.

- Während in der Arbeits- und Industriesoziologie umfassende Thesen zu Formen und Folgen der mit Controllingpraxis in Verbindung gebrachten Entwicklungen erarbeitet worden sind, ist trotz der empirischen Prägung des Fachs im Hinblick auf Controlling und seine Praxis ein diese Praxis stark vereinheitlichendes und vereinseitigtes Verständnis zu konstatieren – dies gilt in gewisser Weise auch für die kritische Accounting-Forschung. Die gewählten Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung und des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken bieten daher relevante Theorien für eine empirische Bearbeitung von Controllingpraxis und die ebenfalls empirisch basierte Herausarbeitung der Spezifika dieser Praxis.

Zusammenfassen lassen sich diese Möglichkeiten der Verschränkung auf folgende wesentliche Punkte: (1) Das Subjektverständnis im Forschungsfeld bedarf insgesamt einer Weitung über die dominante Betrachtung einer betriebsseitigen Vernutzung bzw. Instrumentalisierung subjektiven Potenzials hinaus hin zu einer vollständigeren, in Teilen auch von betrieblichen Bedingungen unabhängigen Subjektivität. Empirisch handhabbare Theorien sowie Beispiele für die praktische Umsetzung liefert die subjektorientierte Soziologie.

(2) In der Verschränkung der Disziplinen liegen eine Vielzahl theoretischer Ansatzpunkte für die Analyse von mit Kalkulation und Controlling im Zusammenhang stehende Mechanismen und Strukturen. Für eine differenzierte Untersuchung des spezifischen Forschungsfeldes kann dabei insbesondere auf die ausgewählten Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung sowie des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken zurückgegriffen und diese können an den relevanten arbeits- und industriesoziologischen Thesen gespiegelt werden.

(3) Die identifizierten Besonderheiten des deutschen Controllings haben empirische Relevanz. Dies findet im Hinblick auf die ausgewählten Thesen und Perspektiven entsprechend Berücksichtigung.

Insgesamt ist zudem die Notwendigkeit einer konkreten empirischen Unterfütterung des Arbeitshandelns und darin zum Ausdruck kommender subjektiver Sinnbezüge (beispielsweise Forderungen und Ansprüche, Relevanzsetzungen und Bedeutungszuordnungen, Orientierungen) im spezifischen Forschungsfeld über alle drei Disziplinen hinweg deutlich erkennbar. In Bezug auf Punkt (1) ist darum noch einmal zu unterstreichen: Während sich die Disziplinen im Hinblick auf ihre Perspektiven, Thesen und Konzeptionen fruchtbar aufeinander beziehen lassen, ist das in allen drei Disziplinen mal mehr mal weniger explizit zum Ausdruck kommende Akteurs- bzw. Subjektverständnis aus dem Blickwinkel dieser Arbeit auf Basis der vorangegangenen Auseinandersetzungen zu erweitern (s. hierzu Abbildungen 2-4). Übergreifend ist hierbei festgestellt worden, dass die Subjektivität der Handelnden nicht in vollständiger Weise Berücksichtigung findet, sondern im Hinblick auf die Auseinandersetzung der Handelnden mit den für sie relevanten Strukturen und Mechanismen von Controllingpraxis und -praktiken in wesentlichen Teilen des Subjektseins auf unterschiedliche Weise beschränkt und verengt ist. Darauf lässt sich einerseits die tendenzielle Überschätzung bzw. Überbewertung des determinierenden Potenzials dieser Strukturen und Mechanismen zurückführen. Andererseits ist dies die Basis für eine Überbetonung der betriebsseitigen Vernutzung und Instrumentalisierung subjektiven Potenzials. Dies hat auch

Auswirkungen auf das Kritikverständnis sowie die Verortung von Kritik im Forschungsfeld. In der Controllinglehre und -forschung begrenzt sich dies aus der Perspektive rationaler Akteure auf von den Bewertungskriterien abweichendes Verhalten. In der kritischen Accounting-Forschung und der Arbeits- und Industriesoziologie ist Kritik entweder auf die Strukturen und Mechanismen selbst zurückzuführen und daher obsolet oder gerät im Verhältnis zu den betrieblichen Bedingungen und Erfordernissen ins Hintertreffen. Affirmatives Handeln und damit der Umgang der Handelnden mit den relevanten Bedingungen ihrer Praxis in ihrer Kalkulationsarbeit wird nicht als Ausgangspunkt für kritische Perspektiven und Umdeutungen der Handelnden in den Blick genommen. Dies führt im Forschungsfeld von Controllingpraxis und -praktiken dazu, dass die Handelnden als Produkte und nicht in gleicher Weise als Produzenten dieser Praxis und Praktiken entwickelt werden. Widerstand scheint somit die vornehmlich akzeptierte Form von Kritik für die Handelnden zu sein – eine Option, für die es in praktischen Zusammenhängen kapitalistischer Betriebe wenig Raum geben dürfte. Hierin ist letztlich auch der Grund zu sehen, warum es in Bezug auf den Forschungsgegenstand nicht aus Sicht der Handelnden und empirisch basiert, sondern aus Sicht der Forschung zur Festschreibung dessen kommt, was Kritik ist bzw. zu sein hat.

Für eine Weitung der kritischen Perspektiven war auf die Möglichkeiten der im Zusammenhang von berufs- bzw. arbeits- und industriesoziologischer Forschung entwickelten subjektorientierten Perspektive verwiesen worden. Aus dieser leitet sich das im Rahmen dieser Arbeit verfolgte Subjektverständnis¹²⁷ ab:

Die Handelnden werden als Subjekte mit einem lebendigen (und darum theoretisch auch immer historischen) Arbeitsvermögen aufgefasst. Sie sind nicht vollständig strukturiert und zumindest in Teilen autonom gedacht. Die handelnden Subjekte setzen sich aktiv mit den sie betreffenden Verhältnissen auseinander und wirken auf diese auch mindestens partiell zurück. Sie verfügen über eine umfassende

¹²⁷ Der Entwurf einer Subjekttheorie kann im Abschluss der theoretischen Zusammenführung lediglich angemahnt, im Rahmen dieser Arbeit jedoch nicht geleistet werden.

Subjektivität und können aus einem inneren, in Teilen autonomen und unabhängigen Selbstverhältnis die betrieblichen Bedingungen situationsnah und pragmatisch, aber durchaus auch kritisch, reflektieren und sich gegenüber diesen positionieren. Es geht insgesamt um einen stärkeren Ausgleich zwischen Zwang und Chance subjektiver Kalkulationsarbeit. Ziel ist darum ausgehend vom konkreten Arbeitshandeln der Subjekte (Kalkulationsarbeit) und den darin zum Ausdruck kommenden subjektiven Sinnbezügen der Handelnden, diese sowohl als Produkt, aber insbesondere auch als Produzenten kalkulativer Strukturen und Mechanismen in ausgewählten Betriebsfällen ins Zentrum der Analysen zu stellen und dabei ein realistisches Verständnis in der angenommenen Gleichzeitigkeit von Zwang und Chance zu entwickeln. Betriebliche Widersprüche und Problematiken sollen daher explizit aus Sicht der Handelnden erklärt und rekonstruiert werden, denn nur aus dieser Perspektive lassen sich mögliche kritische Bezüge der Handelnden als solche in ihrer erwartbaren Vielfalt sowie praktischen Verfolgbarkeit oder Verfolgung erst erkennen.

Die vorangegangene Zusammenführung bildet den Rahmen, innerhalb dessen die beschriebene Leerstelle um eine in Grenzen innere autonome Auseinandersetzung und Positionierung der handelnden Subjekte gegenüber kalkulativen Praktiken und den Bedingungen ihrer kalkulativen Praxis bearbeitet werden soll. Dafür ist es wie bereits darlegt und gerade auch mit Blick auf einen deutschen Untersuchungskontext notwendig vom kollektiv-intersubjektiven Bereich (sozio-)kalkulativer Praktiken auf die Handlungsebene der Subjekte zurückzugehen und diese in ihrer Kalkulationsarbeit zu untersuchen. Aus dieser von den Subjekten ausgehenden, an ihrer Arbeit orientierten Forschungsperspektive (Subjektorientierung) soll aufgezeigt werden, wie sich betriebliche Strategien durch die praktische und konkrete Auseinandersetzung der Subjekte mit diesen tatsächlich vollziehen. Es ist anzunehmen, dass die Handelnden nur in Ausnahmefällen vollständig reflektieren (können), welche betriebsseitigen Anforderungen an sie in ihrer Kalkulationsarbeit gestellt werden. Darum geht es vor allem darum, welche eigenen

Bedeutungszuordnungen, Forderungen bzw. Ansprüche und Bezüge sie im Umgang mit den Bedingungen ihrer jeweiligen kalkulativen Praxis herstellen bzw. entwickeln. Aus einer subjektorientierten Perspektive heraus werden die Handelnden also nicht wie dies im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken der Fall ist auf ihre individuellen Forderungen bzw. Ansprüche und Sinnbezüge zurück verwiesen, sondern diese werden ins Zentrum der Analyse geholt. Zentral sind nicht nur eben jene Bedeutungszuordnungen, Forderungen bzw. Ansprüche und Bezüge der Beschäftigten selbst sowie die unterschiedlichen Formen der Verfolgung, sondern das wechselseitige Verhältnis von subjektiven und betrieblichen Anforderungen, Interessen und Strategien und damit auch die Rekonstruktion der betrieblichen Bedingungen aus Sicht der Beschäftigten. Dies öffnet gleichzeitig den Blick für die erlebten Widersprüche und Brüche dieser Praxis und liefert darum auch Begründungen für subjektives Handeln sowie spezifische Kritikperspektiven der Handelnden – etwa auf Basis divergenter Vorstellungen hinsichtlich der in den betrieblichen Strategien und damit auch der kalkulativen Praxis und den Praktiken zum Ausdruck kommenden Bewertungskriterien oder auf Basis der seitens der handelnden Subjekte wahrgenommenen inhärenter systemischen Widersprüche (vgl. auch Nies 2015: 103f.). Hierfür ist aus dem Blickwinkel der vorliegenden Arbeit ein Begriff von Kalkulationsarbeit nötig, der auf die Ebene des konkreten Arbeitshandelns zurückgeht, in welchem sich die Wahrnehmung und die Schlussfolgerungen der Handelnden im Umgang mit den für sie relevanten betrieblichen Bedingungen formen.

2.4.2 Konzeptualisierung von Kalkulationsarbeit

Eine Konzeptualisierung von Kalkulationsarbeit beginnt bei dem in dieser Arbeit entwickelten Verständnis von Controlling und lässt sich damit auch immer auf die etablierten Begriffe der kritischen Accounting-Forschung zurückführen. Kalkulationsarbeit ist in einer sozialen und institutionalen Praxis von Controlling zu verorten, die gleichwohl nicht nur innerhalb, sondern auch außerhalb des

Controllings stattfindet. Diese Praxis wird im vergesellschafteten Handeln der betrieblichen Akteure, nämlich in Form kalkulativer Praktiken, sichtbar (vgl. hierzu Miller 2001: 379). Kalkulative Praktiken zielen damit auf die Schnittstelle, an der sich zahlenbasierte Formen des ‚command and control‘ mit der Formierung von Subjektivität – also soziale Strukturen und das Subjekt in seinem Handeln – verschränken (vgl. Vormbusch 2012: 229).

Auch wenn die kalkulativen Praktiken keinesfalls als objektive und neutrale Techniken der Kalkulation konzipiert sind, sieht das Konzept vor, dass die Legitimität von kalkulativen Praktiken in betrieblichen Zusammenhängen auf der kollektiven Annahme von Neutralität, Objektivität und Rationalität beruht. Auch wenn gemäß der neueren kritischen Perspektiven eine polyrationale Legitimierung kalkulativer Praktiken und damit etwa ein grundsätzlich differentes Verständnis von Rationalität innerhalb eines organisationalen Zusammenhangs möglich ist, erfolgen die Deutungen der Handelnden innerhalb gesetzter Bewertungskriterien. Die Deutungen der Handelnden sind infolgedessen nicht nur sehr verengt, sondern linear-komplementär den strukturellen Bedingungen gegenübergestellt. Dies schließt Deutungsinhalte der Handelnden und eine in Teilen autonome Subjektivität aus und lässt die Entwicklung von möglicherweise kritischen Perspektiven auf Praktiken und Praxis durch die Handelnden irrelevant erscheinen. Dies hat die empirische Beobachtung realer Praktiken in den Hintergrund treten lassen, da es nicht darum zu gehen scheint, wie sich diese Praktiken auf der Ebene der Handelnden konkret vollziehen und wie sich ihr inhärentes Program real durchsetzt (vgl. auch Nies 2015: 47).

Vormbusch 2012, der das Konzept der kalkulativen Praktiken, wie zuvor erläutert, als soziokalkulative Praktiken weiterentwickelt, hat demgegenüber im Anschluss an arbeits- und industriesoziologische Positionen empirisch konkret aufgezeigt, inwiefern und warum soziokalkulative Praktiken nicht mehr auf Neutralität und Objektivität angewiesen sind, sondern hinsichtlich ihres Gebrauchs kritisch reflektiert werden können (vgl. Vormbusch 2012: 231). Dies drückt sich bei ihm im

reflexiven Zahlenbewusstsein aus. Durch die Möglichkeit eines pragmatischen und reflektierten Gebrauchs von Zahlen in betrieblichen Zusammenhängen (vgl. ebd.), findet eine Anbindung der Handelnden an einen kollektiven Diskurs überhaupt erst konzeptionell Berücksichtigung. Dies lässt im Wechselspiel determinierender Strukturen einer kalkulativen Praxis und der Subjektivität der Handelnden (ein Wechselspiel, wie es das Konzept der kalkultativen Praktiken theoretisch beinhaltet, allerdings selten forschungspraktisch zur Anwendung gekommen ist) erst den notwendigen Raum für individuelle inhaltliche Deutungen entstehen (vgl. ebd.: 231f.). Im von Vormbusch untersuchten Feld der Personalentwicklung werden hierfür auf der individuellen Ebene subjektive Fähigkeiten und Motive der Handelnden miteinander verknüpft und dann ausgehend von betriebsfunktionalen Anforderungen ein Bild der eigenen beruflichen Zukunft entworfen und damit in gewisser Weise auch den betrieblichen Erfordernissen unterworfen. Daraus leitet sich dann für die Handelnden ab, inwiefern das eigene Arbeitsvermögen betriebsfunktional geformt werden sollte oder auch muss, um diese Projektion zum Beispiel einer bestimmten beruflichen Position erreichen zu können (vgl. ebd.: 233ff.). Auch wenn Vormbuschs Begriff der soziokalkultativen Praktiken theoretisch über einen rein instrumentellen Arbeitsbegriff hinausweist, bleibt das handelnde Subjekt im Ergebnis bei einem primär funktionellen Selbstverhältnis stehen. Individuelle Ansprüche auf Selbstentfaltung kommen allzu leicht als Herrschaftsprojekt daher (vgl. auch Nies 2015: 39). Subjektive Kritik, sofern sie überhaupt zum Ausdruck gebracht wird, erscheint hier tendenziell als verhinderte Realisierungschance beruflicher Ziele jedoch nicht auf die Bewertungskriterien selbst oder auch die betrieblichen Ziele gerichtet.

Wenn in deutschen Zusammenhängen Handeln bereits direkt über Kalkulation rationalisiert wird, muss die Frage gestellt werden, warum die Handelnden aus ihrer Sicht kalkulieren und welchen Sinn sie dem über rationale Bewertungskriterien hinaus zuordnen–insbesondere, wenn sie auf diese nicht mehr angewiesen zu sein scheinen. Um sich dies empirisch erschließen zu können, ist es notwendig von der

Ebene kalkulativer Praktiken zu abstrahieren, sprich die Ebene vergesellschafteten Handelns zu verlassen und auf die Stufe des individuellen Handelns zurückzugehen. Gerade auch vor dem Hintergrund der diskutierten zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriesoziologie wie Vermarktlichung, Entgrenzung und Subjektivierung von Arbeit ist an dieser Stelle Folgendes anzumerken: Die Vorstellung von Kalkulation als Arbeit verweist insgesamt deutlich über den Prozess des Kalkulierens oder ein in gewisser Weise historisches Wissen um Kalkulationsregeln und -zusammenhänge innerhalb betrieblicher Grenzen hinaus. Es zentriert diese Vorstellung jedoch gleichzeitig als wesentlichen Bezugspunkt der Handelnden auch hinsichtlich einer späteren empirischen Thematisierung im Rahmen dieser Arbeit. Damit bezieht sich der konzeptionelle Kern dieses Begriffs im ersten Schritt auf Kalkulation oder zielgerichtetes Kalkulieren als Bestandteil der individuellen Erwerbsarbeit.

Nun haben empirische Studien der Arbeits- und Industriesoziologie gezeigt, dass im Zusammenhang mit arbeitsorganisatorischen Änderungen, aber insbesondere im Zusammenhang mit Techniken wie etwa Kalkulationstechniken oder technischen Neuerungen wie beispielsweise der Einführung von Informationssystemen zur systembasierten Bewältigung von Kalkulation, die Subjektivität der Handelnden im Besonderen gefragt ist bzw. durch die gestiegene Notwendigkeit individueller Strukturierungs- und Vermittlungsleistungen stärker in den Vordergrund tritt (vgl. auch Langfeldt 2009: 358). Gleichzeitig fehlt es weitestgehend, wie in der Zusammenfassung des vorangegangenen Abschnitts (2.3, speziell 2.3.3) festgehalten wurde, an einem empirisch überzeugenden Arbeitsbegriff, der das handelnde Subjekt in einer solchen Weise integriert, die dem Doppelcharakter von (Erwerbs-)Arbeit tatsächlich gerecht wird. Das heißt es besteht Bedarf an einem Arbeitsbegriff, der neben den Auswirkungen von Rationalisierungsstrategien auf das handelnde Subjekt auch die individuellen Vorstellungen über den Sinn der eigenen Arbeit, d. h. subjektive Deutungen, Forderungen und Ansprüche einbindet (vgl. auch Langfeldt 2009: 359).

Im Zuge der vorangegangenen theoretischen Auseinandersetzungen dürfte jedoch deutlich geworden sein, dass diese subjektiven Sinnbezüge – seien es zum Ausdruck kommende individuelle Relevanzsetzungen, Orientierungen oder auch Ansprüche und Forderungen – im Zentrum dieser sich als subjektorientiert verstehenden Arbeit stehen und darum in den Kern der Vorstellung von Kalkulation als Teil von Erwerbsarbeit zu integrieren sind. Während es also nicht auszuschließen ist, dass die Beschäftigten innerhalb und außerhalb des Controllings im Sinne der betrieblichen Ziele Kalkulation als Arbeit leisten und damit eine primär instrumentelle Haltung einnehmen, kann dies nicht vorausgesetzt werden. Es kann darum auch nicht ausgeklammert werden, dass sie im Zuge dessen subjektive Sinnbezüge einbinden bzw. im Arbeitshandeln entwickeln, die sich gerade nicht auf ein in die Zukunft projiziertes und primär betriebsfunktionales Ziel (Rendite, Führungsposition, Projektabschluss usw.) richten. Somit sind auch Sinnbezüge zu antizipieren und zu berücksichtigen, die sich unter Einbeziehung eigener Relevanzsetzungen und Orientierungen auf die in der Gegenwart zugrundegelegten Bewertungskriterien dieser Projektion beziehen und damit sowohl die Bewertungskriterien als auch die betrieblichen Ziele an eigenen Vorstellungen und aus einem in Teilen autonomen Selbstverhältnis heraus spiegeln und einer kritischen Reflexion unterziehen können. Es interessiert daher im Besonderen, wie die Handelnden Stimmigkeit herstellen zwischen funktionalen betrieblich begrenzten Erfordernissen und ihrer eigenen betrieblich aber auch außerbetrieblich zu verortenden Subjektivität sowie dem eigenen Willen, diese Subjektivität in höchstindividueller Weise in Bezug zu betrieblichen Erfordernissen zu setzen und dabei zu entäußern (vgl. auch Langfeldt 2009: 357).

Um dies zu bewerkstelligen, wird der Kern von Kalkulation als Arbeit um die Kategorien Aneignung und Konstitution als wesentliche Bestandteile einer damit deutlich umfassenderen Kalkulationsarbeit erweitert. Diese ist im ersten Schritt auf einen Kern von Kalkulation als Teil von Erwerbsarbeit beschränkt, wie er weiter oben beschrieben wurde. Gleichzeitig sollen die beiden Kategorien aber einerseits die gestiegene Notwendigkeit individueller Strukturierungs- und

Vermittlungsleistungen (damit auch die Strukturierung der betrieblichen Bedingungen durch die handelnden Subjekte) und andererseits die Bezugnahme und Positionierung der handelnden Subjekte gegenüber den betrieblichen Bedingungen und darin zum Ausdruck kommenden Zielen und Bewertungskriterien berücksichtigen.

Aneignung wird in der soziologischen Literatur im Zusammenhang mit dem Gegenstand dieser Arbeit zumeist in seiner materialistischen Konnotation und dabei in seiner direkten Verbindung mit Subjektkonstitution¹²⁸ verstanden – das haben auch die vorangegangenen theoretischen Auseinandersetzungen gezeigt. In diesem Sinne eignen sich die Subjekte die betrieblichen Strukturen im Zuge der Kalkulationsarbeit an (vgl. auch Frey 2009: 63). Im vorliegenden Fall von Kalkulationsarbeit sind im immateriellen Arbeitsprodukt dann zweckgerichtet eingesetzte individuelle Fähigkeiten und rechnerische Kompetenzen sowie ein an den betrieblichen Zielen ausgerichteter Wille eingebunden (vgl. ebd.: 64). Dies verdeutlicht zum einen die Bedeutung von Aneignung für die Konstitution des Subjekts (vgl. ebd.), zum anderen begründet sich darin auch die Überbetonung der Strukturierung des Subjekts im Forschungsfeld und eine Vernachlässigung seiner eigenen Strukturierungs- und Vermittlungsleistungen. Im Austausch der Arbeitsprodukte erfährt das Subjekt dann zwar den sozialen Charakter seiner individuellen Subjektivität (vgl. ebd.: 64f.) und grundsätzlich auch seine konstitutiven Möglichkeiten der Strukturierung äußerlicher Bedingungen. Wenn es jedoch in das Arbeitsprodukt zuvor lediglich betriebsfunktionale Bestandteile seiner Subjektivität einbringen konnte, ist auch dieser sozial-konstitutive Charakter bereits betriebsfunktional deformiert und aus diesem Grund hat die Annahme konzeptionell keine Berücksichtigung erfahren.

¹²⁸ Die individuelle Konstitution entwickelt sich vereinfacht gesprochen aus der inneren Konstruktion von Strukturen, die dabei auf äußere Inhalte angewiesen ist, sodass das handelnde Subjekt notwendigerweise in Interaktion mit einer Außenwelt stehen muss (vgl. auch Sutter 2009: 24f.).

Diese Überlegungen sind im Grunde nicht neu. Gleichwohl wird der Begriff der Aneignung zumeist voraussetzungsvoll und wenn auch nicht explizit so doch letztlich in einer untrennbaren Verbindung zu Konstitution, d. h. zur Subjektkonstitution, verwendet.¹²⁹ Eine Herleitung und Definition der Begriffe „Aneignung“ und „Konstitution“ erfolgt jedoch eher nicht.

Aus dieser Forschungslage sticht die Arbeit von Frey 2009 heraus, in der sich der Autor äußerst detailliert mit dem Entwurf eines arbeitssoziologischen Begriffs der Aneignung (sowie der Autonomie) auseinandersetzt und diesen auch empirisch verfolgt. Aneignung hat ganz grundsätzlich betrachtet eine materielle Bedeutung als „Aneignung von Dingen“ sowie eine ideelle Bedeutung als „Aneignung von Kenntnissen und Fähigkeiten“ (für mehr Details hierzu siehe Frey 2009: 62ff.). Der gesellschaftlich nachhaltigste Bezug auf diese Grundbedeutungen erfolgte durch John Locke im rechtsphilosophisch-juristischen Sinne von Aneignung als materieller Inbesitznahme („Theory of Appropriation“) von Gütern und Produkten (vgl. Olivecrona 1974: 220ff.). Inbesitznahme bedeutet für Locke dabei nicht nur etwas „in seine Finger zu bekommen“, sondern es zu seinem eigenem, zu einem Teil des Selbst zu machen, sodass es einen Nutzen für den Eigentümer entfalten kann und er alleinig auch das Recht daran hält (vgl. ebd.: 222). Auch wenn sich Eigentumsbildung im Sinne von Locke durch die Tätigkeit und Arbeit eines Individuums vermittelt, bleibt sie in dieser Konnotation ohne Bezug zu den gesellschaftlichen Verhältnissen und ist darum als herrschaftsblind und ahistorisch kritisiert worden (vgl. Frey 2009: 62).

¹²⁹ Der Begriff der Aneignung ist einerseits ein gängiger, häufig gebrauchter und dabei mehrdeutiger Begriff, andererseits halten sich theoretische Konzeptionierungen in der Soziologie in Grenzen. Frey 2009 verweist – ähnlich wie Vormbusch dies bereits 2005 mit Blick auf die kalkulativen Praktiken tut – darauf, dass „[d]ie Rolle der Arbeitenden als aktiv Aneignende und Handelnde [...] unbelichtet“ (Frey 2009: 15) bleibt. Das aktive und empirisch-konkrete Handeln und die darin wirksam werdende strukturbildende Bedeutung der handelnden Subjekte – dies stellt wie dargelegt gerade auch die subjektorientierte Soziologie als dafür wesentlicher Bezugspunkt heraus – bleibt damit bisher allzu häufig unterbelichtet. Die Auffassung von Aneignung lässt sich in ihren Grundzügen im Wesentlichen auf entwicklungspsychologische Überlegungen von Piaget zurückführen und beinhaltet nicht nur die Registrierung eines Inhalts, sondern ein durch das Subjekt zunächst selbstbezügliches In-Beziehung-setzen von äußeren Inhalten zu vorhandenen, bereits konstituierten inneren Strukturen und dann ein Anknüpfen, Ergänzen und möglicherweise auch Umformen dieser (vgl. Piaget 2010: 53ff.). Piaget liefert letztlich Begründungen, warum die Handelnden nicht in ein lineares Verhältnis zu den für sie relevanten Strukturen und Mechanismen gesetzt werden sollten.

In der materialistischen Konzeption von Aneignung, die auf Marx zurückgeht, vollzieht sich Aneignung als praktisch-tätiger Vorgang im Prozess der Arbeit und realisiert sich in einem materiellen oder immateriellen Arbeitsprodukt (vgl. ebd.: 63). Damit ist „[a]lle Produktion [...] Aneignung der Natur von Seiten des Individuums innerhalb und vermittelt einer bestimmten Gesellschaftsform“ (Marx 1857 [1971]: 619). Marx rückt auf diese Weise Produktion bzw. eine produktive Tätigkeit, also Arbeit, als wesentliches Medium der Aneignung bürgerlich-kapitalistischer Gesellschaften in den Mittelpunkt (Frey 2009: 63). Darauf dürfte sich letztlich die Anschlussfähigkeit der materialistischen Konzeption von Aneignung insbesondere für arbeitssoziologische Fragestellungen begründen.

Auch Frey 2009 entwickelt in seiner empirischen Studie einen arbeitssoziologischen Aneignungsbegriff ausgehend von der materialistischen Aneignungskonzeption von Marx, erweitert diesen jedoch zum einen in Verbindung mit dem interaktionistischen Ansatz von Leu 1989 und zum anderen unter Einbeziehung des sozialpsychologischen, stärker subjektorientierten Ansatzes von Becker-Schmidt 1983 (im Detail siehe hierzu Frey 2009: 62ff.). Ausgangspunkt der gewählten Bezüge bleibt dabei die konzeptionelle Zentrierung um das bewusste, aktiv handelnde Subjekt sowie die explizite Verbindung zur (Erwerbs-)Arbeit.¹³⁰ In Anlehnung an den biografisch orientierten Ansatz von Leu 1989 umfasst dieses Konzept der Aneignung sowohl subjektiv-transformierende als auch praktisch-interaktionistische Aspekte (vgl. ebd.: 68f). Leu 1989 etwa verbindet in seinem Ansatz sinnlich-erfahrende Aneignung in einer gegenwärtigen Situation mit gleichzeitig mental-symbolischer Aneignung als Verstehen von Zusammenhängen sowie dem Erinnern an relevante Erfahrungen der Vergangenheit und mit praktisch-handelnder Aneignung als subjektive praktische Gestaltungsebene (Leu 1989: 44f). Diese Überlegungen erinnern an die als nicht empirische zugänglich verstandene und daher vermutlich vernachlässigte Kategorie der Subjektconstitution. Dennoch verweist

¹³⁰ An dieser Stelle ist erklärend anzumerken, dass interaktionistische und auch subjektorientierte Aneignungsbegriffe häufig breiter konzipiert sind und nicht ausschließlich (Erwerbs-)Arbeit in den Mittelpunkt stellen. Frey wählt die spezifischen Bezüge zu Leu 1989 und Becker-Schmidt 1983 weil diese eben (Erwerbs-)Arbeit als Ausgangspunkt ihrer Ansätze zu Aneignung thematisieren (vgl. Frey 2009: 62f).

dieser Aneignungsbegriff mit seinen verschiedenen Aneignungsebenen auf eine differenzierte und subjektiv andere Auseinandersetzung mit den inhaltlichen Bedeutungen und Ausformungen der sozialen Umwelt (vgl. Frey 2009: 69). Frey skizziert ausgehend von seinen theoretischen Bezügen einen Aneignungsbegriff, der die im vorliegenden Forschungsfeld forschungspraktisch oft verkürzte subjektorientierte Perspektive ergänzt, indem gerade nicht auf die einseitige Anpassungsleistung des Subjekts abgestellt wird (vgl. ebd.: 67). Allerdings beschränkt sich gleichzeitig auch bei Frey Konstitution primär auf Subjektwerdung durch Aneignung, wobei er dies als subjektive Äußerung eines Anspruchs der Handelnden nach Kontrolle durch Aneignung interpretiert (vgl. ebd.: 232). Dies ermöglicht ihm theoretisch die Verknüpfung mit einem in ähnlicher Weise unterbelichteten, weil bis dahin nicht grundsätzlich vom Subjekt aus gedachten Autonomiebegriff.

In der empirischen Verfolgung seines theoretischen Rahmens verweist Frey 2009 dann auf Autonomie- und Aneignungschancen. Den Begriff der Aneignung muss er also letztlich von Leu 1989 wieder abgrenzen, indem er dessen als eher innere Vorgänge angelegte Aneignungsdimensionen insbesondere der sinnlich-erfahrenden Aneignung und der mental-symbolischen Aneignung zurück „an die Oberfläche“ holt. Die Ebene sinnlich-erfahrender Aneignung rekonstruiert er hierbei als Anerkennungsbedürfnisse, die Ebene mental-symbolischer Aneignung entwirft er als Ausdruck subjektiver Erwerbsorientierungen (vgl. ebd.: 89ff.). Autonomiechancen werden forschungspraktisch als Teil der praktisch-handelnden Aneignungsebene verarbeitet (vgl. ebd.: 89; detailliert ab S. 95). Im Anschluss an die Bezüge, welche bei ihm sowohl eine erwerbs- als auch reproduktionsbezogene Dimension umfassen, stellt er den Zusammenhang zu einem hierin angelegten doppelten Bezug auf Arbeit heraus (vgl. ebd.: 90f.). In der empirischen Analyse der Ergebnisse seiner Studie verweist Frey auf unterschiedliche Aneignungschancen und -strategien und auch auf betriebliche Grenzen in der Autonomie der Subjekte, diese Chancen zu realisieren (vgl. ebd.: 251).

Bei Frey 2009 wird dabei im Ergebnis für den Leser deutlich, dass Aneignung als innerer Vorgang mit den Mitteln der Soziologie empirisch nicht nachvollzogen

werden kann, sich jedoch Bezüge zu dieser herausarbeiten lassen. Was dabei in den Hintergrund tritt – und dies hat sich gerade die subjektorientierte Soziologie auf die Fahne geschrieben, an die Frey anschließen möchte – ist die Einordnung dieser Aneignungsbezüge in das Wechselverhältnis zu den relevanten Bedingungen betrieblicher Praxis für die Handelnden. Er nimmt in seiner Arbeit eine umfangreiche theoretische und auch empirische Strukturierung des Aneignungsbegriffs vor, der jedoch unter dem Eindruck von Unübersichtlichkeit und einer kaum zu beherrschenden analytischen Komplexität der konzeptionierten Aneignungsdimensionen für sich betrachtet und erst recht in ihrem Zusammenspiel unterzugehen droht – Frey merkt dies im Abschluss seiner Arbeit so ähnlich selbst an (vgl. ebd.: 251). Auch wenn in seinem Konzept von Aneignung die theoretische Komplexität des Begriffs erstmals deutlich gemacht wird, ist die Sinnhaftigkeit dieser Komplexität im Rahmen empirischer Arbeiten infrage zu stellen.

Hinsichtlich einiger der von Frey 2009 herausgearbeiteten Aneignungsbezüge, lassen sich interessanterweise Überschneidungen zu den arbeitsinhaltlichen Ansprüchen bei Nies 2015 feststellen, was einerseits mit der breiten Konzeptionierung des Aneignungsbegriffs bei Frey 2009 und andererseits damit zusammenhängen dürfte, dass in beiden Arbeiten primär die Inhalte einer nicht ausschließlich betriebsseitig induzierten und betriebsfunktionalen Subjektivierung im Zentrum stehen und weniger die Formen und Folgen des betrieblichen Zugriffs und der Vereinnahmung der Subjektivität der Handelnden für betriebliche Zwecke. Im Gegensatz zum komplexen Aneignungskonzept bei Frey 2009 entwirft Nies 2015 ein empirisch handhabbares und darin zunächst offen und neutral gehaltenes Verständnis von arbeitsinhaltlichen Ansprüchen (vgl. auch Nies 2015: 116f.), welches sie im Zuge der empirischen Auseinandersetzungen zunehmend verdichtet.

Ausgehend von den erwähnten Arbeiten lässt sich für die vorliegende Konzeptualisierung von Kalkulationsarbeit unter Einbeziehung der Kategorien Aneignung und Konstitution Folgendes ableiten:

- Es dürfte deutlich geworden sein, dass Aneignung für sich betrachtet als innerer Vorgang mit soziologischen Mitteln empirisch nicht zugänglich ist. Mit Blick auf die Ergebnisse der Studie von Frey 2009 wird daher auf Bezüge im Zusammenhang mit der individuellen Aneignung rekurriert, die allerdings im Gegensatz zu Frey 2009 und damit stärker in Anlehnung an Nies 2015 nicht als Erwerbsorientierungen, Anerkennungsbedürfnisse und Autonomiechancen inhaltlich vorstrukturiert, sondern zunächst als subjektive Sinnbezüge¹³¹ offengehalten werden. Hintergrund dafür ist unter anderem, dass es um ein realistisches Verständnis dafür geht, wie sich die im Zusammenhang mit Kalkulation und der Praxis des Controllings beschriebenen Machtmechanismen tatsächlich durchsetzen und welche Bezüge die Handelnden in der Aneignung der betrieblichen Bedingungen ganz konkret einbringen bzw. entwickeln. Die Bezüge, die sie dabei herstellen, können sich beispielsweise aus der Spiegelung betrieblicher Ziele an eigenen Vorstellungen entwickeln, was sowohl systemimmanente Widersprüche aufdecken helfen würde als auch individuelle Konflikte des Subjekts mit den betrieblichen Zielen und Bewertungskriterien heraustreten lassen dürfte. Dies würde gleichzeitig zumindest als theoretischer Rahmen der instrumentellen und funktionellen Verengung von Subjektivität und der Vereinnahmung des Subjekts entgegenwirken und die Strukturierung, sprich Konstitution des Subjekts durch Aneignung nicht mehr überbetonen.
- Des Weiteren ist eine konzeptionelle Trennung von Aneignung und Konstitution notwendig, indem zwar weiterhin angenommen wird, dass Aneignung und die Konstitution des Subjekts in einem direkten Zusammenhang stehen. Zentriert werden soll neben der Aneignung jedoch der soziale Charakter von Konstitution, also die soziale Konstitution, und damit die Vergesellschaftung der Strukturierungs- und Vermittlungsleistung

¹³¹ Unter diesen können die genannten stärker auf den Arbeitsprozess verweisenden Relevanzsetzungen und Erwerbsorientierungen bzw. breiter Orientierungen, Anerkennungsbedürfnisse und Autonomiechancen, ebenso wie auf das Arbeitsprodukt gerichtete Ansprüche und Forderungen subsumiert werden.

des Subjekts im Hinblick auf die relevanten betrieblichen Bedingungen. Diese Vorstellung von Konstitution ist im Zusammenhang mit der Bedeutung kalkulativer Praktiken in der sozialen Konstitution und Rekonstitution von Accounting als soziale und institutionale Praxis bereits durch Miller 1994 eingeführt worden.¹³² Miller verortet jedoch den konstitutiven Mechanismus in den kalkulativen Praktiken (vgl. Miller 1994: 4f.) und nicht in den handelnden Subjekten und definiert seinen Begriff der Konstitution aus diesem Grund auch nicht weiter handlungstheoretisch aus. Im vorliegenden Verständnis von sozialer Konstitution ist diese zwar weiterhin Ergebnis einer individuellen Subjektkonstitution, berücksichtigt aber gleichwohl historische Bestandteile der individuellen Subjektivität, die dem Subjekt eine in Teilen autonome Bezugnahme und Positionierung gegenüber seinen relevanten betrieblichen Bedingungen ermöglicht, sodass es mindestens partiell auch immer strukturierend bzw. konstituierend auf die betrieblichen Bedingungen einwirken kann.

- Auf diese Weise lässt sich zudem der Brückenschlag zu den zwei in Wechselwirkung stehenden Analyseebenen (Subjekt und Organisation) vollziehen, auf die im Verlaufe der theoretischen Auseinandersetzungen insbesondere im Hinblick auf einen subjektorientierten Zugang wiederholt verwiesen wurde und für die sich nun ein theoretischer Rahmen bietet. Die Kategorien von Aneignung und Konstitution ermöglichen eine umfassende Betrachtung der Kalkulationsarbeit der Handelnden, indem sowohl die strukturierenden Wirkungen und Determinismen der betrieblichen Bedingungen auf die Handelnden in den Aneignungsbezügen als auch die Strukturierungs- und Vermittlungsleistungen in der Rückkopplung an die betrieblichen Bedingungen in Form der sozialen Konstitution und damit gleichzeitig auch die Verbindung zwischen subjektiver und organisationaler Ebene im Sinne subjektorientierter Forschung Berücksichtigung finden.

¹³² siehe hierzu *Abschnitt 2.1.1 Vom Management Accounting und den kalkulativen Praktiken: Eine in Teilen historisch-evolutionäre begriffliche Einführung*

Zusammenfassend ist der Begriff Kalkulationsarbeit als individuelles Arbeitshandeln in eine soziale und institutionale Praxis des betrieblichen Controllings eingebettet, die im deutschen Kontext nicht auf das Controlling begrenzt bleibt, sondern sich innerhalb und außerhalb des Controllings vollzieht. Ausgehend von der theoretischen Erkenntnis, dass im Kontext deutscher Controllingpraxis stärker direkt über Kalkulation rationalisiert wird, wurde der Kern des Begriffs zunächst in Kalkulation als Arbeit verortet. Dieser Kern, der zwar im Ergebnis deutlich über den Prozess eines ziel- und zweckgerichteten Kalkulierens und ein historisches Wissen um Kalkulationsregeln und -zusammenhänge innerhalb betrieblicher Grenzen hinausweisen soll, zentriert diesen gleichzeitig mit Blick auf die Empirie als wesentlichen Bezugspunkt der Handelnden. Im Rückblick auf die zuvor diskutierten arbeits- und industriesoziologischen Thesen ist des Weiteren festgestellt worden, dass im Zusammenhang mit Techniken wie etwa Kalkulationstechniken oder technischen Neuerungen wie der Einführung von Informationssystemen zur systembasierten Bewältigung von Kalkulation die Subjektivität der Handelnden im Besonderen gefragt ist und individuelle Strukturierungs- und Vermittlungsleistungen stärker gefordert sind. Gleichwohl hat dies bisher nicht Eingang in einen empirisch gehaltvollen und überzeugenden Arbeitsbegriff gefunden, der dies angemessen berücksichtigt, d. h. neben den Auswirkungen von Rationalisierungsstrategien auf das handelnden Subjekt auch die individuellen Vorstellungen über den Sinn der eigenen Arbeit, d. h. subjektive Deutungen, Forderungen und Ansprüche einbindet (vgl. auch Langfeldt 2009: 359). Vor diesem Hintergrund wurde der Kern von Kalkulation als Arbeit erweitert um die Kategorien Aneignung und Konstitution als wesentliche Bestandteile einer nun damit sowohl Arbeitsprozess als auch Arbeitsprodukt umfassenden Kalkulationsarbeit.

In Bezug auf die Kategorien Aneignung und Konstitution wurde dann festgestellt, dass in allen drei Disziplinen des vorliegenden interdisziplinären Ansatzes – sofern die Begriffe überhaupt Bedeutung erlangen – bisher vor allem die individuelle Konstitution des Subjekts, seine Strukturierung und Subjektwerdung durch Aneignung der relevanten Bedingungen und weniger der soziale Charakter von

Konstitution und damit die Strukturierung dieser Bedingungen durch das Subjekt betont und betrachtet worden sind. Zudem ist Aneignung dabei auf die Aneignung einer äußeren Umwelt verkürzt worden, anstatt insbesondere den Aspekt der subjektiven Bezugnahme zu dieser Umwelt und damit die Positionierung des Subjekts zu und möglicherweise auch seine in seinem konkreten Arbeitshandeln zum Ausdruck kommende kritische Auseinandersetzung mit dieser zu thematisieren.

Um dieser Überbetonung subjekt-strukturierender Aspekte im Zusammenhang mit Konstitution und Aneignung etwas entgegenzusetzen, soll daher mit Blick auf die empirischen Analysen die subjektive Bezugnahme der Handelnden in der Aneignung ihrer relevanten, betrieblichen Bedingungen als Aneignungsbezüge fokussiert werden. Die Aneignungsbezüge der Handelnden verweisen dabei sowohl auf subjektive Begründungen in Bezug auf den Sinn und Zweck ihrer Kalkulationsarbeit sowie damit verbundener individueller Relevanzsetzungen und Orientierungen als auch auf Forderungen und Ansprüche. Dass die Beschäftigten dabei eine instrumentelle Haltung einnehmen oder sich zum eigenen Vorteil an betrieblichen Verwertungsinteressen orientieren, kann weder vollständig ausgeschlossen und noch vorausgesetzt werden. Andererseits liefern die Aneignungsbezüge auch Hinweise auf die Bedingungen der kalkulativen Praxis sowie Brüche und Widersprüche dieser aus der Reflexion durch die Handelnden. Darüber hinaus soll nicht die individuelle Konstitution des Subjekts durch seine Aneignung im Vordergrund stehen, sondern die strukturierende Wirkung des handelnden Subjekts und darum die soziale Konstitution kalkulativer Praxis durch die Subjekte in ihrem Handeln. Soziale Konstitution basiert dabei auf dem sowohl selbstbezüglichen und inneren als auch äußerlichen an soziale Praxis fortwährend anbindenden und mit dieser in einem Wechselverhältnis stehenden Vorgang individueller Konstitution. Der Blick auf die soziale Konstitution von Praxis im verdichteten individuellen Handeln, d. h. empirisch die Rekonstruktion von Praxis als organisationale Ebene aus dem Blickwinkel der Handelnden, soll beispielsweise herauskristallisieren helfen, wie deterministisch sich kalkulative Praxis tatsächlich vollzieht und wie sich die Macht

des Controllings real durchsetzt. Auf diese Weise kontextualisiert lassen sich die seitens der Handelnden wahrgenommenen Widersprüche oder Problematiken ihrer kalkulativen Praxis hinsichtlich ihres Kritikgehalts als auch der Realisierungschancen dieser Kritik erst angemessen verstehen und einordnen.

2.4.3 Zusammenfassung des theoretischen Rahmens

Im Rückblick auf die vorangegangenen theoretischen Präzisierungen und im Zuge dessen auch Ausdifferenzierung und Detaillierung der eingangs gestellten leitenden Forschungsfragen geht es an dieser Stelle nun darum, nicht noch einmal einen Brückenschlag über alle Erkenntnisse aus den drei Disziplinen des interdisziplinären Ansatzes zu vollziehen¹³³, sondern mit Blick auf die empirische Untersuchung die wesentlichen Eckpunkte des theoretischen Rahmens für diese Untersuchung aufzuzeigen.

Wie aufgezeigt werden konnte, sind im Zusammenhang mit spezifischen Formen von Kalkulation und ihrer betrieblichen Organisation das konkrete Arbeitshandeln und die individuelle Auseinandersetzung der Handelnden perspektivisch vernachlässigt worden. Dies gründet unter anderem auf einem verengten Verständnis von der Subjektivität der Handelnden. Aus diesem Grund wird in dieser Arbeit ein subjektorientierter Zugang präferiert, der die Handelnden in dem in ihrem Arbeitshandeln zum Ausdruck kommenden umfassenden Fremd- und Selbstverhältnis und damit ihrer möglichst umfassenden Subjektivität berücksichtigt. Insbesondere das Selbstverhältnis bezieht sich auf in Teilen autonome Bestandteile der Subjektivität, die es den Handelnden ermöglichen, sich gegenüber ihren relevanten betrieblichen Bedingungen zu positionieren und sich mit diesen durchaus kritisch auseinanderzusetzen. Subjektorientiert bedeutet jedoch nicht nur, die Handelnden in ihrem Arbeitshandeln und mit ihrer spezifischen Subjektivität zu

¹³³ Für Details im Hinblick auf die wesentlichen Erkenntnisse je Disziplin sei hier nur auf die jeweiligen Zusammenfassungen (*Abschnitte 2.1.4, 2.2.5 bzw. 2.3.3*) sowie auf die Zusammenführung dieser in *Abschnitt 2.4.1* verwiesen.

erfassen, sondern gleichermaßen auch die betrieblichen Strukturen und Ziele sowie die Wechselwirkungen zwischen der betrieblichen Ebene und der Ebene der Handelnden. Ziel ist darum ausgehend vom konkreten Arbeitshandeln der Subjekte (Kalkulationsarbeit) und den darin zum Ausdruck kommenden subjektiven Sinnbezügen, die Handelnden sowohl als Produkt, aber insbesondere auch als Produzenten betrieblicher Strukturen ins Zentrum der Analysen zu stellen und dabei ein realistisches Verständnis in der Gleichzeitigkeit von Zwang und Chance, d. h. von Strukturierung des Subjekts und gleichzeitig seiner Strukturierungs- und Vermittlungsleistung zu entwickeln. Vor diesem Hintergrund wird im Rahmen der empirischen Untersuchungen zwischen den Ebenen Organisation und Subjekt differenziert. Diese werden aber auch miteinander verbunden, um den Ansprüchen subjektorientierter Forschung angemessen Rechnung tragen zu können.¹³⁴

In Verbindung mit einem subjektorientierten Zugang steht die Vorstellung von den Handelnden als handelnde Subjekte.¹³⁵ Diese verfügen über ein lebendiges und darum auch immer historisches Arbeitsvermögen. Die handelnden Subjekte sind nicht vollständig strukturiert bzw. strukturierbar, und sie setzen sich aktiv mit den sie betreffenden Verhältnissen auseinander. Sie können auf diese gleichzeitig mindestens partiell zurückwirken. Die handelnden Subjekte verfügen über eine umfassende Subjektivität und können aus einem inneren, in Teilen autonomen und unabhängigen Selbstverhältnis die betrieblichen Bedingungen situationsnah und pragmatisch deuten, aber durchaus auch kritisch reflektieren und sich gegenüber diesen positionieren. Betriebliche Widersprüche und Problematiken sollen daher explizit aus Sicht der Handelnden rekonstruiert und erklärt werden, denn nur aus dieser Perspektive lassen sich neben den konkreten Inhalten von Kritik auch die praktische Verfolgbarkeit oder Verfolgung dieser Kritik durch die Handelnden herausarbeiten.

¹³⁴ siehe hierzu *Abschnitt 2.3.2 Subjektorientierung: Erfassung von Arbeitshandeln und Subjektivität und ihre Wechselwirkungen mit betrieblichen Strategien*

¹³⁵ siehe hierzu *Abschnitt 2.4.1 Im Ergebnis des interdisziplinären Ansatzes: theoretische Bezugspunkte und Subjektverständnis*

Hierbei ist als wesentlich anzumerken, dass mit Blick auf die ausgewählten Betriebsfälle der empirischen Untersuchung jeweils nur die für die Handelnden relevanten, organisationalen Ausschnitte der Gesamtorganisation aus ihrer Sicht rekonstruiert werden. Diese Ausschnitte werden daher im Rahmen der empirischen Ergebnisse als kalkulative Organisation bezeichnet. Dies soll zweierlei herausstellen, zum einen, dass es sich um einen organisationalen Ausschnitt handelt und zum anderen wird damit inhaltlich explizit auf die Praxis und die Praktiken von Controlling begrenzt. Die Bezeichnung als kalkulative Organisation ist in diesem Zusammenhang kein etablierter Begriff, sondern lediglich ein Hilfsbegriff zur Begrenzung des untersuchten Forschungsfeldes und der darin getroffenen bzw. zu treffenden Aussagen.

Zur Rekonstruktion der spezifischen Praxis und der Praktiken von Controlling innerhalb einer kalkulativen Organisation wird im Wesentlichen auf die ausgewählten Perspektiven der kritischen Accounting-Forschung und des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken zurückgegriffen.¹³⁶ Ausgangspunkt und Deutungsrahmen für Controllingpraxis ist hierbei das überarbeitete Framework der LOC und dessen Spiegelung von betrieblichen Strategien als Intentionen und der deutenden Wahrnehmung dieser durch die Handelnden. Die aus dem Forschungsfeld kalkulativer Praktiken ausgewählten Bezüge ermöglichen darüber hinaus eine Weitung des Frameworks beispielsweise im Hinblick auf polyrationale Möglichkeiten der Veränderung und Umdeutung von Controllingpraxis nicht nur aus dem Zentrum, sondern gerade aus den Peripherien dieser Praxis, womit beispielsweise auch die Annahme einer dominanten institutionalisierten Verortung von Controllingpraxis und seinen Praktiken infrage gestellt werden kann. Dies dürfte beispielsweise eine differenzierte Betrachtung der realen Durchsetzungsmacht von Controlling und seiner konkreten Rolle in der Organisation betrieblicher Steuerung und Kontrolle ermöglichen.

¹³⁶ siehe hierzu *Abschnitt 2.1.4 Zusammenfassung: relevante Erkenntnisse und Kritik*

Das konkrete Arbeitshandeln der handelnden Subjekte, ihre Kalkulationsarbeit¹³⁷, ist in eine soziale und institutionale Praxis des Controllings innerhalb deutscher Industriekonzerne als gewähltem Erhebungskontext¹³⁸ eingebettet und auf diesen begrenzt. Mit Rückblick auf die identifizierten empirisch relevanten Spezifika des deutschen Controllings¹³⁹ ist diese Controllingpraxis und damit auch ihre Handelnden innerhalb und außerhalb von der Institution Controlling zu verorten. Auf die Kalkulationsarbeit der handelnden Subjekte wird in diesem Zusammenhang außerdem zurückgegangen, weil als weitere Besonderheit deutscher Controllingpraxis festgestellt werden konnte, dass hier stärker direkt über Kalkulation rationalisiert wird. Aus diesem Grund erfolgt der empirische Zugang auch über den als solchen identifizierten Kern – Kalkulation als Arbeit – einer sonst theoretisch deutlich darüber hinausgedachten Kalkulationsarbeit. Über die Kategorien Aneignung und Konstitution soll dieser Kern von Kalkulation als Arbeit analytisch in Richtung eines umfassenden Verständnisses von Kalkulationsarbeit geweitet werden, der sowohl den Arbeitsprozess als auch das Arbeitsprodukt in den Blick nimmt. Während Konstitution in den drei Disziplinen des vorliegenden interdisziplinären Ansatzes zumeist als individuelle Konstitution des Subjekts, dessen Strukturierung sowie Subjektwerdung durch Aneignung expliziert worden ist, soll in der empirischen Untersuchung dieser Arbeit der soziale Charakter von Konstitution und damit das vergesellschaftete Ergebnis der Strukturierung der betrieblichen Bedingungen durch die handelnden Subjekte betrachtet werden. Demgegenüber ist Aneignung zumindest forschungspraktisch zumeist auf die Aneignung einer äußeren Umwelt verkürzt worden, sodass hier insbesondere der Aspekt der subjektiven Bezugnahme zu dieser Umwelt als Aneignungsbezüge und damit die Positionierung und möglicherweise auch kritische Auseinandersetzung des Subjekts in seinem konkreten Arbeitshandeln und aus seinem in Teilen autonomen Selbstverhältnis

¹³⁷ siehe hierzu *Abschnitt 2.4.2 Konzeptualisierung von Kalkulationsarbeit*

¹³⁸ siehe hierzu *Abschnitt 3.1.4.1 Betrieblicher Erhebungskontext und feldbegrenzende Kriterien auf der Ebene Organisation*

¹³⁹ siehe hierzu *Abschnitt 2.2.2 In Abgrenzung zur Accounting-Forschung: auf den Spuren der Besonderheit des deutschen Controllings*

heraus in das Zentrum der Analysen gestellt werden soll. Vor diesem Hintergrund werden sowohl betriebsfunktional vereinnahmte und verformte subjektive Erfordernisse als auch vom betrieblichen Geschehen bereits entkoppelte Ansprüche an Autonomie und Selbstverwirklichung nicht grundlegend ausgeschlossen. Im Mittelpunkt der Untersuchung soll jedoch gerade die (kritische) Auseinandersetzung der Handelnden innerhalb und außerhalb des Controllings in ihrer Kalkulationsarbeit – d. h. aus einem zunächst affirmativen Handeln heraus – mit den wahrgenommenen Problematiken bzw. Widersprüchen in den Bedingungen der jeweiligen kalkulativen Praxis stehen. Der kritische Gehalt der Bezüge der Subjekte unter den für sie relevanten Bedingungen soll gerade auch im Hinblick auf eine praktische Verfolgung nicht überschätzt werden. Aber es soll ein realistischer Blick auf die tatsächliche Realisierungschance der Machtdurchsetzung des Controllings und seiner Praktiken und in diesem Zusammenhang auch die Angemessenheit von Kritikpraktiken der Vermeidung oder des Widerstands geworfen werden.

Die folgende Abbildung soll nun noch einmal schematisch vereinfacht darstellen, wie sich die gewählten Begriffe in den Kanon etablierter Begriffe einfügen und vor allem, in welcher Beziehung sie zueinander stehen sollen:

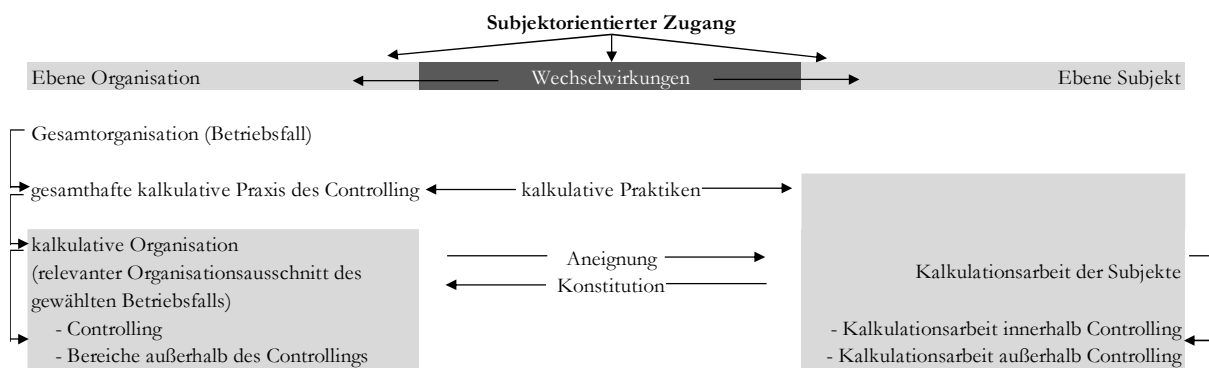


Abbildung 5: Schematische Darstellung und Beziehung der gewählten Begriffe

Ausgehend davon soll im Rahmen der empirischen Untersuchung im Wesentlichen wie folgt vorgegangen werden:

- (1) Zunächst sind die jeweilige kalkulative Praxis¹⁴⁰, die spezifischen Bedingungen und Determinanten dieser offenzulegen. Hierzu werden weniger in Organisationstabellen verschriftlichte Strukturen herangezogen¹⁴¹, um aufzuzeigen wie sich die jeweilige Praxis sozial konstituiert, sondern sie soll aus dem Blickwinkel der Handelnden rekonstruiert werden. Für ein Verständnis der kalkulativen Praxis werden vor allem die ausgewählten Thesen der kritischen Accounting-Forschung bzw. des Forschungsfelds kalkulativer Praktiken zu Mechanismen und Strukturen kalkulativer Steuerung und Kontrolle, den Bedeutungszuordnungen der Handelnden sowie zur konkreten Verortung kalkulativer Praxis herangezogen und aus einer subjektorientierten Perspektive angewandt. Ziel ist es, in der Verdichtung dieser strukturierenden Aspekte nicht nur die Besonderheit einer jeweiligen kalkulativen Praxis als konkrete kalkulative Organisation herauszuarbeiten, sondern im Spiegel von betrieblichen Zielen und intendierter Wirkung sowie der Wahrnehmung dieser durch die Handelnden auch ein realistisches Bild der tatsächlichen Durchsetzungsmacht von Controllingpraxis und -praktiken gegenüber der Vorstellung einer weitestgehend einseitigen Determinierung zeichnen zu können.
- (2) Im zweiten Schritt soll dann auf den Umgang der Handelnden mit der in Schritt eins rekonstruierten kalkulativen Organisation in ihrer Kalkulationsarbeit eingegangen werden. Im Zuge dessen werden deren Aneignungsbezüge zunächst unbewertet gesammelt und sortiert. Hierbei stellt sich auch die Frage, ob und in welcher Form die Handelnden selbst ein Verständnis von Kalkulation als Arbeit entwickelt haben. Anschließend sind

¹⁴⁰ Da in mehreren Unternehmen Daten erhoben wurde, ist das Spezifikum der jeweiligen kalkulativen Praxis als konkrete kalkulative Organisation herauszuarbeiten. Hierzu sei im Detail auf *Abschnitt 3.1* und die nachfolgenden Unterkapitel verwiesen.

¹⁴¹ Dies erfolgt in der empirischen Analyse nur ergänzend.

die beschriebenen Bezüge im Verhältnis zu den zuvor herausgearbeiteten konkreten Bedingungen der kalkulativen Organisation einzuordnen und im Zuge dessen auch hinsichtlich ihres kritischen Gehalts zu analysieren. Es geht also darum, inwiefern diese Bezüge auf Problematiken oder Widersprüche der relevanten organisationalen Bedingungen verweisen, diese auch kritisch in den Blick nehmen und möglicherweise sogar bereits in Handeln übersetzen (Kritikpraktiken). Die tatsächliche Realisierungschance dieser Kritik ist abschließend dann noch einmal zu diskutieren.

Wie dies zum einen methodisch bewerkstelligt wird (*Abschnitt 3.1*) und zum anderen auf Basis empirischer Daten in Form von empirischen Ergebnissen (*Abschnitt 3.2*) verdichtet wird, wird nun im Folgenden, für diese Arbeit zentralem Kapitel (3) erläutert.

3. Empirische Untersuchung

Dieses Kapitel gliedert sich in zwei thematisch sehr umfassende Abschnitte. Im *Abschnitt 3.1* wird zunächst die qualitative Methodik erläutert. Aufgrund der beruflichen Tätigkeit der Autorin – zum Zeitpunkt der Erhebung noch als Controllerin – ist den methodischen Überlegungen, eine Reflexion der Forschsubjektivität vorangestellt (*Abschnitt 3.1.1*). Dem folgt eine Zusammenfassung der für die empirische Untersuchung relevanten forschungsleitenden Annahmen (*Abschnitt 3.1.2*). Dem folgt die Vorstellung des Designs der Untersuchung (*Abschnitt 3.1.3*), d. h. der Forschungsstrategie und der Methodik (*Abschnitt 3.1.3.1*) sowie dem Vorgehen und dem Ablauf der Erhebung (*Abschnitt 3.1.3.3*). Hinterfragt wird an dieser Stelle auch noch einmal die Gegenstandsangemessenheit der Methodik (*Abschnitt 3.1.3.2*) sowie der notwendige Umfang der Anonymisierung der Daten (*Abschnitt 3.1.3.4*). In Bezug auf die Fallauswahl wird zwischen den beiden Untersuchungsebenen, Subjekt und Organisation, differenziert und zunächst der betriebliche Kontext sowie die feldbegrenzenden Kriterien erläutert (*Abschnitt 3.1.4.1*). Anschließend wird auf die Subjekt-Zielgruppe und den Aufbau der Subjekt-Stichprobe eingegangen (*Abschnitt 3.1.4.2*).

Dem rein methodischen Teil folgt eine ausführliche Darlegung der empirischen Ergebnisse (*Abschnitt 3.2*) für vier ausgewählte Betriebsfälle (*Abschnitte 3.2.1, 3.2.2, 3.2.3* und *3.2.4*).

3.1 Zur qualitativen Methodik

Eines dürfte in den vorangegangenen theoretischen Auseinandersetzungen deutlich geworden sein: Während für die Rekonstruktion des organisationalen Handlungsrahmens in den Disziplinen des vorliegenden interdisziplinären Ansatzes in Summe eine Vielzahl an Konzepten im Hinblick auf die Forschungsfragen existieren, sind breit angelegte empirische Studien und damit spezifische

Orientierungshypothesen zum subjektiven Umgang mit Kalkulation bzw. den Bedingungen einer spezifischen kalkulativen Praxis im Zuge von Kalkulationsarbeit soweit bekannt nicht verfügbar. Dem Konzept der Münchner subjektorientierten Soziologie folgend erstreckt sich eine subjektorientierte Perspektive nicht nur auf die Handlungsebene, d. h. den Umgang, sondern auch auf die Strukturierung des organisationalen Handlungsrahmens durch das Subjekt (Handrich/ Koch-Falkenberg/ Voß 2016: 25). Um beide Ebenen einer solchen subjektorientierten Untersuchung ¹⁴² angemessen untersuchen zu können, waren folgende Vorüberlegungen hinsichtlich der Forschungsstrategie und dem methodischen Vorgehen leitend:

- Mangels breit angelegter und in ausreichender Anzahl vorhandener empirischer Studien und damit mangels ausgereifter, den Forschungsgegenstand abdeckender Orientierungshypothesen, ist die Untersuchung verstärkt durch explorative und deskriptive Anteile gekennzeichnet, jedoch auch immer mit dem Ziel diese theoretisch auszubauen. Gleichzeitig werden vorhandene Konzepte bzw. im Theorieteil dieser Arbeit formulierte Hypothesen als Deutungsrahmen für die empirischen Ergebnisse herangezogen. Insgesamt wird ein vorrangig theoriegenerierendes, qualitatives Vorgehen angestrebt. Dieses kann jedoch aufgrund des Vorgehens nicht in der radikalen Induktivität wie sie Glaser/Strauss 2010 fordern umgesetzt werden. Stattdessen erfahren Theorie und empirische Analyse, aber auch arbeitspraktische Vorkenntnisse, die als sensibilisierende Konzepte (vgl. Blumer 1954) ebenso in die Forschung einfließen, in einem rekursiven Prozess eine enge Verschränkung.
- Die subjektorientierte Perspektive wird forschungsstrategisch deswegen verfolgt, weil nur aus dieser heraus die Ziele dieser Arbeit verfolgt und die formulierten Fragen beantwortet werden können. Hierbei soll es

¹⁴² Gemeint sind die Ebenen sozialer Strukturierung bzw. sozialer Konstitution durch die Handelnden und des subjektiven Umgangs der Handelnden mit den für sie relevanten Bedingungen.

vordergründig nicht um die Aufzeichnung von Belastungsfolgen der Handelnden als Folge ihrer Kalkulationsarbeit und der Bedingungen ihrer Praxis gehen, wenn diese auch nicht ausgeschlossen werden. Vielmehr geht es um die Handlungsfähigkeit und -möglichkeiten vor dem Hintergrund eines zumeist als sehr eng beschriebenen, kalkulativ formulierten Handlungsrahmens im Kontext betrieblicher Leistungssteuerung. Die arbeits- und industriesoziologische Betriebsfallstudie mit doppelter Fallkonstruktion wird für die subjektorientierte Perspektive der Untersuchung als geeignete Forschungsstrategie erachtet.

- Aufgrund von in der Literatur diskutierten Entgrenzungserscheinungen innerbetrieblicher (vgl. z. B. Voß 1998, Gottschall/Voß 2003, Kratzer 2003, Kratzer/Sauer 2003, u.v.m.) aber auch flüchtiger werdender, über das Maß der Kooperation hinausgehender Grenzziehungen zwischen Unternehmen (vgl. z. B. Blecker 1999) wird von der Betrachtung eines betrieblichen Einzelfalles abgesehen. Stattdessen werden verschiedene betriebliche Zusammenhänge (Zentrale, Tochtergesellschaft, Werksumgebung, Dienstleistungsgesellschaft innerhalb eines Konzerns) ausgewählt. Zusätzlich wird in nicht nur einem Betriebsfall geforscht, sondern eine Betrachtung mehrerer, dabei sehr ähnlich gelagerter Betriebsfälle angestrebt, um diesen Gegebenheiten Rechnung zu tragen.
- Nach Auseinandersetzung mit den Besonderheiten des deutschen Controllings werden ausschließlich deutsche Betriebsfälle ausgewählt.
- Im Anschluss an die theoretischen Überlegungen und die daraus abzuleitende Bedeutung des Kontextes (spezifische kalkulative Praxis) in der Verfolgung der Forschungsziele wird eine detaillierte Konstruktion des betrieblichen Untersuchungskontextes (vgl. z. B. Hopwood 1983)¹⁴³ als notwendig erachtet, um über die Betriebsfälle hinweg Vergleiche anstellen zu können. Darüber hinaus wird die klare Abgrenzung des betrieblichen Untersuchungskontextes

¹⁴³ Auch in der deutschen Controllingforschung lässt sich eine Tendenz feststellen, dass die Bedeutung der Kontextualisierung wächst (vgl. z. B. Scheytt 2004, Weber/Schäffer 2001, Pietsch/Scherm 2001).

als Lösungsansatz für die im Rahmen von Betriebsfallstudien bestehende Problematik der Generalisierung von Ergebnissen gesehen. Die Auswertung der Ergebnisse hat – der qualitativen Logik der Fallstudienforschung folgend – keine Repräsentativität für eine spezifische Grundgesamtheit zum Ziel.

- In Bezug auf die Generalisierung der Ergebnisse handelt es sich um eine „moderatum generalization“ (Williams 2002: 125)¹⁴⁴. Die Ergebnisse sollen innerhalb des gewählten betrieblichen Kontextes verallgemeinerbar und über diesen hinaus übertragbar sein, wenn sie dann auch einer weiteren Ausdifferenzierung bedürfen. Es handelt sich also zunächst um kontextspezifische Aussagen, d. h. in Bezug auf das Generalisierungsziel um Theorien mittlerer Reichweite¹⁴⁵ nach einem auf Robert Merton 1968 zurückgehenden Konzept. Als Teil dieser Generalisierungsstrategie wurde zur Auswahl der Subjektfälle innerhalb des jeweiligen Betriebsfalls die im Rahmen der Grounded Theory entwickelte Methode des theoretischen Samplings (Glaser/Strauss 2010) angestrebt, um auch an diesem Punkt den explorativen Voraussetzungen ausreichend Raum zu geben.

Da die grundlegende Frage nach der Validität qualitativer Forschung an dieser Stelle nicht (mehr) gestellt wird, soll mit Blick auf die dem Design der Untersuchung zugrundeliegenden Bezüge zum qualitativen Paradigma lediglich kurz vermerkt werden, dass der qualitative Zugang in Abhängigkeit vom Forschungsgegenstand und dem vorgefundenen Bearbeitungsstand des Untersuchungsfeldes als adäquat erachtet wurde. Die Angemessenheit des gewählten methodischen Instrumentariums

¹⁴⁴ ‚Moderatum generalization‘ beschreibt eine moderate Generalisierung, sprich eine Generalisierung mit Einschränkung – vorliegend erfolgt diese Einschränkung beispielsweise über die kontextuelle Begrenzung – d. h., dass die Ergebnisse weiterhin hypothetischen Charakter behalten oder analytische Aussagen sind, die in weiterer Prüfung nicht zwingend direkt in einer Theorie münden (vgl. hierzu auch Payne/Williams 2005: 297).

¹⁴⁵ Das Konzept der ‚Theorien mittlerer Reichweite‘ beinhaltet zunächst – etwa in Abgrenzung zu Parsons – dass die Soziologie sich nicht darauf fokussieren sollte, alles erklärende Großthesen zu produzieren, sondern aktuelle und konkrete soziologische Themen empirisch zu bearbeiten und theoretisch einzuordnen. Diese begrenzten Theorien würden nicht für sich stehen, sondern sich zu Theorienetzwerken verbinden lassen, sodass daraus letztendlich umfassende Theorien entstehen könnten. Das Konzept basiert also auf Mertons spezieller Vorstellung eines wechselseitigen Verhältnisses von Theorie und Empirie (vgl. hierzu auch Merton 1968: 39 bzw. erläuternd Mackert/Steinbicker 2013: 46ff.).

innerhalb dieses qualitativen Rahmens wird als Teil der Beschreibung des Untersuchungsdesigns jedoch noch einmal separat erörtert.

Dem Aufbau des methodischen Teils dieser Arbeit ist voranzustellen, dass sowohl die Beschreibung des methodischen Vorgehens als auch die spätere Vorstellung der empirischen Ergebnisse grundlegend immer zwischen den aus subjektorientierter Perspektive wesentlichen Erhebungs- und Analyseebenen Subjekt (die Ebene des subjektiven Umgangs der Handelnden bzw. ihre Aneignung der relevanten betrieblichen Bedingungen) und Organisation¹⁴⁶ (die Ebene sozialer Strukturierung bzw. Konstitution durch die Handelnden) differenziert. Denn wie dargelegt – und dies ist nachfolgend notwendigerweise methodisch noch zu vertiefen – kommt im Rahmen einer subjektorientierten Forschungsstrategie sowohl den Subjekten, ihrem Handeln und ihren Deutungen, als auch dem betrieblichen Kontext, in dem Handeln und Deutungen entwickelt werden und in Wechselwirkung miteinander stehen, eine wesentliche Bedeutung in der Interpretation des erhobenen Materials zu. Der betriebliche Kontext hilft also das Handeln der Subjekte und ihre Deutungen einzuordnen und angemessener zu interpretieren. Damit stellen die handelnden Subjekte den Kern der Untersuchung dar. Sie sind jedoch nicht losgelöst vom jeweiligen betrieblichen Kontext zu verstehen. Dies schlägt sich auch im methodischen Instrumentarium und dem Design der vorliegenden Studie nieder, indem sich dieses primär an der Erfassung von Arbeit und subjektiven Orientierungen ausrichtet und dies durch angemessene Methoden und Überlegungen zur Konstruktion des betrieblichen Kontextes und den Wechselwirkungen zwischen den Ebenen Subjekt und Organisation ergänzt. Aus Gründen der Praktikabilität im Forschungsprozess, aber insbesondere aus Gründen des erzählerischen Flusses in der Darlegung der empirischen Ergebnisse, ist sowohl im methodischen Teil (3.1) als

¹⁴⁶ Es wird im Folgenden immer von den Ebene Subjekt und Organisation gesprochen. Hintergrund dafür ist, dass die zu untersuchenden Betriebsfälle nicht im Ganzen erfasst werden, sondern lediglich eine spezifische Organisationseinheit. Zudem geht es innerhalb der Einheiten immer auch um organisatorische Aspekte. Der Begriff der Organisation ist aus diesem Grund nicht als allgemeiner Begriff zu verstehen, sondern verweist auf Organisationseinheiten innerhalb sonst sehr komplexer Strukturen kapitalistischer Betriebsfälle.

auch im Ergebnisteil (3.2) im Hinblick auf die Differenzierung in die zwei Erhebungs- und Analyseebenen die Ebene Organisation der Ebene Subjekt zumeist vorangestellt.

Den Erläuterungen zum methodischen Vorgehen vorgelagert, erfolgt nun zunächst eine knappe Auseinandersetzung mit der Forscherversubjektivität (*Abschnitt 3.1.1*). Darauf folgend werden die forschungsleitenden Annahmen konkretisiert (*Abschnitt 3.1.2*). Dem schließen sich umfassende Erläuterungen zum Design der Studie an (*Abschnitt 3.1.3*), gefolgt von Detaillierungen zur Fallauswahl auf den Analyseebenen Organisation (*Abschnitt 3.1.4.1*) und Subjekt (*Abschnitt 3.1.4.2*). Abschließend wird auf die Auswertungsmethode (*Abschnitt 3.1.5*), die zur Analyse des im Feld erhobenen Materials eingesetzt wurde, eingegangen.

3.1.1 Reflexion der Forscherversubjektivität

Wenn man wie vorliegend trotz fester Verankerung in einem Beruf außerhalb der Wissenschaft zur Forschung kommt und eine Fragestellung entwickelt, die zu diesem Beruf einen engen Bezug aufweist, stellt sich für den Forschungsprozess automatisch die Frage nach der Forscherversubjektivität und deren Einfluss auf die Ergebnisse dieser Forschung. In der Soziologie scheint es gerade in der qualitativen, interpretativen Forschung ein grundsätzliches Einverständnis zu geben, dass die Forscherversubjektivität ganz allgemein gesprochen eine Rolle spielt. Gleichwohl finden sich in der soziologischen Literatur bis auf Reichertz 2015 wenig bis keine expliziten Hinweise (vgl. Reichertz 2015: 3), was diese einerseits konkret bedeutet bzw. wie man sich im Vorfeld eines Forschungsvorhabens damit auseinandersetzt und wie man diese andererseits kontrollieren kann, um einer zu starken Perspektivenverengung (vgl. Reichertz 2015: 13) entgegenzuwirken. Da dies für das vorliegende Vorhaben von großer Relevanz schien, wurde daher zunächst auf Beiträge aus anderen sozialwissenschaftlichen Bereichen, vorrangig aus der Ethnologie (z. B. Devereux 1973, Geertz 1973) und Psychologie (z. B. Lettau/Breuer 2013, Breuer/Roth 2003,

Mruck/Roth/Breuer 2002) zurückgegriffen, auch wenn diese Disziplinen verschiedene Sichtweisen auf die Bedeutung der Forschsubjektivität haben (vgl. Reichertz 2015: 7).

Definitiv wird unter der konkreten Forscherinsubjektivität im Zusammenhang mit dem vorliegenden Forschungsvorhaben zunächst mit dem Habitus Konzept im Bourdieuschen Sinne¹⁴⁷ im Zusammenhang gebracht und um die praxeologische Ebene der „Handschrift“ (Reichertz 2015: 2f.)¹⁴⁸ der Forscherin, also eine Art subjektive Ausformung der objektiven Strukturen des sozialen Umfelds der Forscherin erweitert. Der Habitus der Forscherin umfasst auf Basis der verinnerlichten Strukturen ihr Erfahrungs- und Erkenntniswissen. Die Handschrift expliziert in Anlehnung an Reichertz die Aspekte ihrer Subjektivität, die sie veranlassen oder antreiben (1) auf eine spezielle Weise zu forschen, (2) spezifisches Material sei es theoretischer Text oder Textstellen im empirischen Material als besonders relevant auszuwählen und (3) eine typische Sichtweise und Interpretation daraus zu entwickeln (vgl. ebd.) oder dabei möglicherweise auch für sie sinnvolle Unterlassungen bei der Interpretation des Datenmaterials vorzunehmen (vgl. Möhring 2009). Das, was in der vorliegenden Arbeit ausgewählt und interpretiert wurde, kann sich daher im Ergebnis bei aller methodischen Kontrolle von dem unterscheiden, was ein anderer an denselben Stellen mit gleichem empirischem Material und unter sonst gleichen Bedingungen in seinen bzw. ihren Ergebnissen als Fokus gesetzt hätte. Dies auch im Gegensatz zu den ursprünglichen Vorstellungen der Grounded Theory, dass die Ergebnisse wie von selbst aus dem vorhandenen Material emergieren (vgl. Glaser/Strauss 2010: 47). Mit Blick auf die vorliegende

¹⁴⁷ „Habitus“ nach Bourdieu bezeichnet ein „System[...] dauerhafter Dispositionen, strukturierte Strukturen, [...]“ (Bourdieu zit. in: Schwingel 1995: 61) einer spezifischen sozialen Einheit, der ein Individuum zugehörig ist und dessen Verinnerlichung durch ihre äußere Praktizierung dafür sorgt, dass Rückschlüsse auf die Zugehörigkeit des Individuums zu ihrer sozialen Einheit vorgenommen werden können (vgl. Lexikon zur Soziologie 2007: 259).

¹⁴⁸ Reichertz 2015 bezeichnet dies in Anlehnung an den von polizeilichen Fallanalytikern (Profilern) geprägten Begriff der Täterhandschrift als Forscherhandschrift (vgl. Reichertz 2015: 2f.).

Arbeit fehlt hierbei der Hinweis auf eine je spezifische Lesart (vgl. Reichertz 2015: 5). Forschung wird in dieser Arbeit als selbstreferenzieller Prozess verstanden.¹⁴⁹

Die Vorüberlegungen zur Relevanz der Forscherinsubjektivität führte zu einem dazu, dass im Verlauf des Forschungsprozesses mit dem Zweck einer versuchten Distanzierung jeder Schritt sehr bewusst gegangen und immer wieder theoretisch abgeprüft und reflektiert wurde. Darüber hinaus wird der Subjekteinfluss der Forscherin nicht als zu eliminierender Fehler angesehen¹⁵⁰, sondern es wird stattdessen versucht diesen produktiv für den Forschungsprozess zu nutzen (vgl. Lettau/Breuer 2013: 9).

Für den Forschungsprozess bedeutete dies konkret, dass ab der Themenfindungsphase die Forscherinsubjektivität zum einen „[...] als Ideenfundus und Heuristik für eine erste annäherungsweise Themenstrukturierung [...]“ (Lettau/Breuer 2013: 6) genutzt wurde, indem beispielsweise die Idee zur Forschungsfrage im Rahmen der Tätigkeit der Forscherin als Controllerin und unter den Einflüssen dieser Tätigkeit entstand und sukzessive in eine soziologische Fragestellung weiterentwickelt wurde.

In den Anfängen der eigentlichen Forschungsarbeit bezog sich die Reflexion zunächst auf die bestehende Fachfremdheit im Bereich Soziologie, die mehr umfasste als ein lückenhaftes theoretisches Vorwissen und eingeschränktes praktisches Erfahrungswissen im Bereich qualitativer Erhebungen, sondern auch eine gewisse soziologische Denkweise. Im Vorfeld der Erhebung richtete sich der Reflexionsprozess dann auf die Verstrickung der Forscherin im Forschungsgegenstand, sowie die bewusst wahrgenommene Notwendigkeit einer Distanzierung (vgl. Devereux 1973: 49, 192) und die konkrete Frage wie der

¹⁴⁹ In Anlehnung an Georges Devereux sind drei Ebenen zu reflektieren: (1) das Erkenntnisobjekt selbst, (2) die „Störungen“, die durch die Forscherinexistenz hervorgerufen werden und (3) das Verhalten der Forscherin als Interviewerin, ihre Forschungsstrategie, Entscheidungen und die Bedeutung, die den Interviewinhalten zugeschrieben werden (vgl. Devereux 1973: 178ff).

¹⁵⁰ In Anlehnung an den auf Devereux für die Ethnologie zurückgehenden und durch Breuer für die Psychologie explizierten Ansatz einer Reflexive Grounded Theory unterstreicht dies den selbstreferenziellen Charakter des Erkenntnisprozesses (vgl. Breuer 2010: 40).

Erhebungsprozess im Ablauf gestaltet werden kann, um einer möglichen Perspektivenverengung entgegenzuwirken. Wesentlich in dem Zusammenhang war die Entscheidung für den forschungsstrategischen Ansatz der arbeits- und industriesoziologischen Betriebsfallstudie und deren Explikation des betrieblichen Kontextes sowie einer auf diesen Kontext beschränkten Wahrheit (vgl. z. B. Helfferich 2011, Pflüger/Pongratz/Trinczek 2010, Pongratz/Trinczek 2010). Darauf aufbauend wurden die Forschungsfragen so ausgestaltet, dass Erfahrungswissen in einem derartigen Kontext integriert werden konnte. Die Auswahl des betrieblichen Kontextes orientierte sich dabei nicht an der Forscherinsubjektivität, sondern die Fragestellung berücksichtigte diese.

Begleitend zur Erhebung wurde, wie von Breuer 2010 als Verfahren der Selbstreflexion vorgeschlagen, ein umfangreiches Forschungstagebuch geführt. Während der Erhebung selbst wurden Kontextprotokolle (s. Anhang 1) verfasst, die auch emotionale oder persönliche Reaktionen aufgriffen, um deren Einfluss auf die Interviewführung später noch einmal zu reflektieren (vgl. Breuer 2010: 128ff, Reichertz 2015: 6).

In der Auswertung des erhobenen Materials ging es darum, zu verstehen, inwiefern der Blick auf das Material und die Auswahl von als subjektiv relevant erachteten Aspekten von der Forscherinsubjektivität beeinflusst sind und ob dies im jeweiligen Fall vertretbar ist – auch wenn es sich hierbei ebenfalls um eine subjektive Entscheidung handelte (vgl. auch Kelle/Kluge 2010: 14). Dies führte im Ergebnis auch zum Ausschluss eines Subjektfalles von der weiteren Verwertung in der Analyse. Da außerdem davon ausgegangen wurde, dass das theoretische und praktische Vorwissen sich voraussichtlich in vergleichbaren Unternehmen als relativ stabil erweisen würde und kontrastierende Strukturen daher eine größere Distanzierung von diesem Vorwissen bzw. Reflektion dessen erfordern würden, spielte methodisch gesehen – nach Abschluss der zunächst in sich geschlossen betrachteten Betriebsfälle und jeweiligen Subjektfälle – die Fallkontrastierung und der Fallvergleich in der Auswertung eine ergänzende Rolle („Problem der Gewohnheitsheuristik des Alltagswissens“, ebd.: 16). Zusätzlich ist jedoch zu vermerken, dass das spezifische

theoretische und praktische Vorwissen es auch erst ermöglichte, Besonderheiten in aller Deutlichkeit wahrzunehmen (vgl. ebd.: 26).

Das Ziel des beschriebenen Reflexionsprozesses, war zusammenfassend aus dem vorhandenen Alltags- bzw. Akteurswissen intensiv zu schöpfen und an jedem Punkt im Forschungsprozess einen Moment der Distanzierung und Reflexion einzubauen, um sich die Forscherinsubjektivität in der Auswahl und Deutung des Materials, sowie im Schreibprozess zu vergegenwärtigen (vgl. ebd.: 39f.).

3.1.2 Forschungsleitende Annahmen

Einleitend wurde bereits auf die Verschränkung von theoretischer und empirischer Analyse hingewiesen. Dies ist nun noch einmal zu konkretisieren, d. h. es sollen für jede der einleitend formulierten zentralen Forschungsfragen dieser Studie zum einen die leitenden Annahmen zusammengefasst und zum anderen auch aufgezeigt werden, für welche dieser Annahmen in Teilen bereits auf entwickelte Thesen zurückgegriffen wird und welche Annahmen im Vorfeld der empirischen Untersuchung noch sehr offen gefasst sind.

Die forschungsleitenden Annahmen werden zunächst zusammenfassend dargestellt und anschließend noch einmal in die Ebenen Subjekt und Organisation differenziert. Zumeist verweisen die Annahmen auf beide Ebenen und unterstreichen damit auch noch einmal die tatsächliche sowie interpretative Verwobenheit dieser.

Kalkulative Praxis und kalkulative Praktiken – ungebrochener Determinismus oder Überschätzung?

Wie in den vorangegangenen theoretischen Vorüberlegungen klargeworden sein dürfte, wird ein gewisser Determinismus der in kalkulative Praktiken eingebundenen Mechanismen nicht grundsätzlich infrage gestellt, sondern lediglich in seiner zum Ausdruck kommenden Einseitigkeit bzw. dem interpretativen Ausschluss von Möglichkeiten der Brechung vonseiten der Handelnden. Es wird darum auch im Anschluss an neuere Konzepte im Forschungsfeld kalkulativer Praktiken

angenommen, dass kalkulative Praktiken nicht nur Performativität bei den Handelnden erzeugen, sondern selbst zum Gegenstand von Reflexion und Kritik durch die Handelnden werden, die dadurch auch den Mechanismen nicht vollständig ausgeliefert sein können. Vor diesem Hintergrund soll der tatsächliche Determinismus der Mechanismen kalkulativer Praktiken und einer daraus resultierenden kalkulativen Praxis im Vorfeld der Untersuchungen weder über- noch unterschätzt werden, sondern er ist konkret und empirisch basiert in der Untersuchung der Bedingungen einer spezifischen kalkulativen Praxis herauszuarbeiten.

Einseitige Machtdurchsetzung durch das Controlling – Automatismus oder Antiautorität?

Controlling wird als soziale und institutionale Praxis – in der vorliegenden Untersuchung eingebettet in die betriebliche Praxis industrieller Konzerne – verstanden. Das Spezifikum von Controlling lässt sich weniger auf Basis einer Betrachtung der als solche verschriftlichten organisationalen Institution Controlling und seinen Techniken der Kalkulation begründen, sondern erschließt sich vielmehr mit Blick auf seine konkrete und darin jeweils besondere kalkulative Praxis. Die Handelnden dieser Praxis umfassen dabei nicht nur Controller, sondern in unterschiedlichem Maße auch Beschäftigte außerhalb des Controllings. Weil Controlling jedoch zumeist als Ausgangspunkt und betrieblicher Treiber für vorrangig negative Entwicklungen im Zusammenhang mit einer solchen Praxis erachtet wird, geht es im Folgenden zum einen darum, speziell die Rolle des Controllings zu beleuchten und mindestens zu fragen, ob die Zuweisung einer derart zentralen Rolle in der jeweiligen betrieblichen Praxis kalkulativer Steuerung und Kontrolle zutreffend und insgesamt gerechtfertigt ist oder ob hier stärker zu unterscheiden und infolge auch hinsichtlich der tatsächlichen Realisierungschance einer Machtdurchsetzung durch das Controlling nicht stärker ausdifferenzieren ist. Die dahinterstehende Annahme ist, dass die Möglichkeit einer Machtdurchsetzung keinen Automatismus darstellt und dass dem Controlling eine damit in Verbindung

stehende Autorität auf Basis einer spezifischen Konstitution kalkulativer Praxis verweigert werden kann und auch wird. In diesem Zusammenhang stellt sich daher nicht nur die Frage nach der Rolle des Controllings, sondern auch der Rolle der Handelnden außerhalb des Controllings in der Konstitution realer kalkulativer Praxis. Darüber hinaus sollen auch auf die Inhalte der Bewertungskriterien des jeweiligen Controllings kritisch reflektiert werden.

Kalkulationsarbeit – autonomes Selbstverhältnis oder betriebsfunktionale Vereinnahmung?

Kalkulationsarbeit ist wie erläutert als individuelles Arbeitshandeln in eine soziale und institutionale Praxis des betrieblichen Controllings eingebettet, die im deutschen Kontext nicht auf das Controlling begrenzt bleibt, sondern sich innerhalb und außerhalb des Controllings vollzieht. Der Kern zentriert sich um ein Verständnis von Kalkulation als Arbeit, wenn Kalkulationsarbeit auch deutlich darüber hinausweist. Auf diesen Kern wird aber aus dem Grund rekurriert, weil angenommen wird, dass dieser auch wesentlicher Bezugspunkt für die Handelnden selbst ist, und Kalkulationsarbeit und darin zum Ausdruck kommende subjektive Sinnbezüge der Handelnden darüber empirisch zugänglich gemacht werden können. Die Annahme ist darum außerdem, dass die Handelnden selbst mindestens eine Vorstellung von Kalkulation als Arbeit entwickeln.

Da festgestellt wurde, dass im Zusammenhang mit dem Einsatz von Techniken (Kalkulationstechniken) bzw. technischen Neuerungen (Einführung und breite Nutzung von Informationssystemen zur systembasierten Bewältigung von Kalkulation) die Subjektivität der Handelnden, d. h. ihre individuellen Strukturierungs- und Vermittlungsleistung, im Besonderen gefragt ist, muss dies auch im Begriff von Kalkulationsarbeit zum Tragen kommen können. Das heißt neben den Auswirkungen von Rationalisierungsstrategien auf das handelnde Subjekt müssen auch die individuellen Vorstellungen über den Sinn der eigenen Arbeit, also

subjektive Sinnbezüge¹⁵¹ eingebunden werden können. Mit Blick auf diese subjektiven Sinnbezüge ist einer der zentralen Annahmen dieser Arbeit, dass es zwar nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Beschäftigten innerhalb und außerhalb des Controllings auch im Sinne der betrieblichen Ziele Kalkulationsarbeit leisten und damit eine vorrangig instrumentelle Haltung einnehmen. Gleichzeitig kann dies aber auch nicht per se vorausgesetzt bzw. auch nicht unbedingt als dominante Haltung der Handelnden angenommen werden. Darum wird hier davon ausgegangen, dass auch im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit subjektive Sinnbezüge eingebunden bzw. entwickelt werden, die sich gerade nicht auf ein in die Zukunft projiziertes und primär betriebsfunktionales Ziel (Rendite, Führungsposition, Projektabschluss usw.) richten und damit auf ein mindestens in Teilen autonomes Selbstverhältnis verweisen. Es geht aber letztlich nicht darum, ob die Handelnden entweder eine instrumentelle Haltung einnehmen oder ein mindestens in Teilen autonomes Selbstverhältnis zum Ausdruck bringen können, da angenommen wird, dass im Rahmen von Kalkulationsarbeit beides zum Tragen kommt. Wesentlich ist jedoch, dass hier davon ausgegangen wird, dass nicht alle Sinnbezüge der Handelnden in jedem Fall betriebsfunktional vereinnahmt und verwertet werden können. Aus diesem Grund sind nicht nur die Zwänge kalkulativer Praxis interessant, sondern im Besonderen die unstrukturierten, autonomen Teile einer höchst eigenen, individuellen historischen Subjektivität der Handelnden, die sich aus einem inneren Selbstverhältnis heraus mit den sie umgebenden betrieblichen Bedingungen auch sehr kritisch auseinandersetzen kann und die gleichzeitig außerhalb des betrieblichen Zugriffs stehen kann. Dies ist auch darum von besonderem Interesse, weil die kritischen Bezüge der Handelnden zum einen auf die realen Problematiken und Widersprüche kalkulativer Praxis, wie sie sich aus Sicht der Handelnden darstellen, verweisen könnten. Zum anderen, weil sie einen Blick darauf werfen helfen, wie die

¹⁵¹ Wie im theoretischen Teil unter *Abschnitt 2.4.2* erläutert, werden unter Sinnbezüge recht offen Bezüge der Handelnden subsumiert, die zum einen auf den Arbeitsprozess verweisen können, wie beispielsweise individuelle Relevanzsetzungen und (Erwerbs-)Orientierungen, Anerkennungsbedürfnisse und Autonomiechancen, oder zum anderen auf das Arbeitsprodukt gerichtet sein können, wie Ansprüche und Forderungen.

Handelnden mit den möglichen Problematiken und Widersprüchen ihrer kalkulativen Praxis konkret umgehen. Diese Annahmen und auch die Frage, ob spezifische – also beispielsweise primär ökonomische oder professionelle – Sinnbezüge im Rahmen von Kalkulationsarbeit eine übergeordnete Rolle spielen, lassen sich nur empirisch prüfen und beantworten.

Kritikperspektiven – Widerstand oder Affirmation?

Es wird angenommen, dass die Handelnden (nicht nur außerhalb des Controllings) in der Auseinandersetzung mit ihrer kalkulativen Praxis, d. h. im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit, durchaus auch kritisch sind. In dieser Annahme enthalten ist, dass eine zunächst einmal notwendige affirmative Haltung nicht per se als unkritisch einzustufen ist und darum auch Widerstand nicht als vorrangig geeignete Kritikpraxis auf Ebene der Handelnden erachtet werden kann. Widerstand wird sogar als tendenziell ungeeignete Kritikpraxis in betrieblichen Zusammenhängen verstanden. Im Mittelpunkt der Untersuchung soll aus diesem Verständnis heraus eine auf den ersten Blick affirmative, aber dennoch kritische Auseinandersetzung der Handelnden in ihrer Kalkulationsarbeit mit Problematiken bzw. Widersprüchen in den Bedingungen kalkulativer Praxis stehen. Der kritische Gehalt der Bezüge der Subjekte im Verhältnis zu ihren relevanten betrieblichen Bedingungen soll im Hinblick auf eine praktische Verfolgung dieser nicht überschätzt werden. Neben einem realistischen Blick auf die tatsächliche Realisierungschance der Machtdurchsetzung des Controllings soll in diesem Zusammenhang jedoch gleichermaßen die Angemessenheit von Kritikpraktiken der Vermeidung bzw. des Widerstands betrachtet werden.

Hinsichtlich der forschungspraktischen Umsetzung wird angenommen, dass die Auseinandersetzung oder der Umgang der Handelnden mit ihrer jeweiligen kalkulativen Praxis im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit nicht global bearbeitet werden kann. Darum werden diese hier im Wesentlichen auf den Punkt der Auseinandersetzung mit den organisationalen Problematiken und Widersprüchen begrenzt. Zum einen fordern diese in besonderer Weise zur Reflexion heraus, sind

also situativ auch für die Befragten am besten erinnerbar und formulierbar. Zum anderen wird erwartet, dass sich an diesem Punkt, d. h. im Aufeinandertreffen von divergierenden organisationalen Intentionen und subjektiven Ansprüchen und Zielen, gerade auch die darin enthaltenen kritischen Argumente der Handelnden, sprich der Beschäftigten, verdichten lassen.

Diese Annahmen basieren außerdem auf der im theoretischen Teil explizierten Überzeugung, dass eine normative Festlegung dessen, was Kritik im Zusammenhang mit Kalkulation inhaltlich ist bzw. zu sein hat, nicht vorab erfolgen kann, da diese konkret und spezifisch aus der Auseinandersetzung der Beschäftigten mit ihrer kalkulativen Praxis abzuleiten ist. Dem liegt auch die Überlegung zugrunde, dass bei einer normativen Festlegung die Gefahr bestünde, außerhalb einer solchen Festlegung stehende Kritik zu vernachlässigen.

Die erläuterten Annahmen waren zum Zeitpunkt der Erhebung und damit im Vorfeld der Untersuchung noch recht vage. Aus diesem Grund fanden diese auch nicht eins zu eins Eingang in den ursprünglichen Interviewleitfaden, sondern emergierten unter Einbeziehung der Forscherinsubjektivität erst im Verlaufe der Erhebung und vor allem im Zuge der Auswertungen aus dem Material. Sie verdichteten sich dann zunehmend zu den hier nun präzisierten Hypothesen. Davon abgesehen ist festzustellen, dass die jeweiligen Interviewschwerpunkte bis auf den vorgegebenen allgemeinen Rahmen im Wesentlichen durch die Befragten selbst definiert wurden.

Das Design der Untersuchung, d. h. die forschungsstrategische Ausrichtung und das methodische Instrumentarium sowie eine Beschreibung des Ablaufs der Erhebung, wird im kommenden Abschnitt und den dazugehörigen Unterabschnitten erläutert.

3.1.3 Design der Untersuchung

Im theoretischen Teil war festgehalten worden, dass der kapitalistische Betrieb zwar nicht als einziger, so doch als der zentrale Ort für technisch-organisatorische Aspekte der Steuerung und Kontrolle im Zusammenhang mit dem Untersuchungsfeld der kalkulativen Praktiken (kalkulative Organisation) einerseits und subjektive Aspekte

dieser Steuerung und Kontrolle mit Blick auf die handelnden Subjekte (Kalkulationsarbeit) andererseits angesehen werden kann. Die beiden zu betrachtenden Untersuchungsebenen (Subjekt, Organisation) stehen in einem sich gegenseitig bedingenden Wechselverhältnis, in welchem die Handelnden zwar den Kern der vorliegenden Untersuchung darstellen, was sich auch in der nachfolgend vorzustellenden Forschungsstrategie und dem gewählten, methodischen Instrumentarium spiegelt, gleichzeitig jedoch in ihrem Handeln nicht losgelöst und ohne Einordnung in die zentrale Zugangseinheit – den kapitalistischen Betrieb – verstanden werden können. Aus diesem Grund erfolgt die Erhebung des Materials mithilfe von Methoden, wie sie üblicherweise im Rahmen von arbeits- und industriesoziologischen Betriebsfallstudien zum Einsatz gelangen. Da die Annahme ist, dass Kalkulationsarbeit und auch Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation für die unterschiedlichen Beschäftigten, d. h. unterschiedliche Fachstellen (z. B. Controller gegenüber Marketingexperten) differieren und ebenso der Kontext der Arbeitsumgebung, d. h. der kalkulativen Organisation, einen wesentlichen Einfluss auf das Handeln der Subjekte haben dürfte, ist es innerhalb der vorliegenden Untersuchung nicht möglich, vollständige Typologien zu entwickeln. Was die Untersuchung leistet, ist ein für das Untersuchungsfeld kalkulativer Praktiken neuer interpretativer Zugang über die Kalkulationsarbeit der Subjekte und ihrer gestaltenden bzw. konstituierenden Spielräume im Zusammenhang mit Kalkulation. Eine weitere Stärke liegt in der Verknüpfung der Ebenen Subjekt und Organisation und zum anderen in der detaillierten Rekonstruktion des betrieblichen Kontextes, was, wenn auch mit begrenzter Reichweite, die Entwicklung von gegenstandsbezogenen Theorien zulässt.

Die Angemessenheit des gewählten Zugangs (*Abschnitt 3.1.3.2*) wird im Anschluss an die konkrete Darstellung der Forschungsstrategie und Methodik (*Abschnitt 3.1.3.1*) noch einmal reflektiert. Dem folgen eine Erläuterung zum Vorgehen und Ablauf der Erhebung (*Abschnitt 3.1.3.3*) und abschließend einige wichtige Hinweise zum Grad der Anonymisierung der Daten (*Abschnitt 3.1.3.4*).

3.1.3.1 Forschungsstrategie und Methodik

Forschungsstrategisch ist die Untersuchung den arbeits- und industriesoziologischen Betriebsfallstudien zuzuordnen, weist aber gegenüber der klassischen Betriebsfallstudie eine Schwerpunktsetzung auf, die auch als doppelte Fallkonstruktion bezeichnet wird (z. B. Kratzer/Nies 2009, Nies/Sauer 2010).

Pflüger, Pongratz und Trinczek sensibilisieren für die grundlegend strategische Komponente von Betriebsfallstudien, da im ersten Schritt lediglich die „Richtung der Untersuchung (inhaltlicher Fokus, Fragestellung) und ihr analytischer Rahmen (Bezugstheorie, Falldefinition, Methodenkombination) festgelegt werden“ (Pflüger/Pongratz/Trinczek 2010: 6), weitere methodische Detailentscheidungen jedoch verlagert werden können, was dem Forschungsprozess eine große Flexibilität und Offenheit bewahrt, ohne in Beliebigkeit abzugleiten (vgl. ebd.). In diesem Leitgedanken der Offenheit und Flexibilität für das Feld ist auch die methodologische Verbindung zur Grounded Theory angelegt.

Die Studie von Nies und Sauer 2010 führt die klassische Betriebsfallstudie im Ursprung auf einen Ansatz zurück, wie er im Wissenschaftlerkreis um Norbert Altmann in den 1960er und 1970er Jahren am ISF in München als „Münchener Betriebsansatz“ entwickelt wurde (vgl. Nies/Sauer 2010: 14, Schmierl/Pfeiffer 2005: 43f.). Ausgangspunkt dieses Ansatzes ist der fordistische Betrieb, welcher als betrieblicher Einzelfall vor dem Hintergrund relativ stabiler innerbetrieblich-organisatorischer und außerbetrieblich-gesellschaftlicher Strukturen der 1960er und 1970 Jahre (Nies/Sauer 2010: 17) konstruiert und untersucht wurde. In Untersuchungen dominierte ein Verständnis vom Betrieb als Verkörperung eines Prozesses, in welchem das Verhältnis zwischen gesellschaftlichen Voraussetzungen der Kapitalverwertung und einzelkapitalistischen Verwertungsinteressen bewältigt wird (vgl. ebd.: 15). Dieser Prozess äußere sich in der betrieblichen Strategie des Einsatzes von Technik, Organisation und Arbeitskraft (vgl. ebd.). Die handelnden Subjekte spielten hierbei also keine Rolle, weswegen der Betriebsansatz bereits ab den 1970er Jahren zunehmend in die Kritik geriet (vgl. ebd.: 17). Auch bei der

Erhebung von Daten zumeist in Form von Expertengesprächen interessierte die Wahrnehmungen der Experten nur insofern, als dass diese als Ausdruck der betrieblichen Bedingungen und Strategien gewertet wurden. Die Betriebsfallstudie aus dem Betriebsansatz heraus zu entwickeln, wirft zumindest im engeren Sinne Fragen auf, die an dieser Stelle jedoch nicht weiterverfolgt werden sollen. Der Betriebsansatz wird hier lediglich als Teil einer allgemeinen Fallstudienforschung verstanden, die sich zunächst auf den Betrieb als zentrale Falleinheit konzentrierte. Im Zuge von betrieblichen und marktlichen Entwicklungen – Nies und Sauer 2010 verweisen in dem Zusammenhang auf eine „Entgrenzung des Betriebs nach außen und nach innen“ (ebd.) – wie sie in den im theoretischen Teil dieser Arbeit (*Abschnitt 2.3*) ebenfalls beschriebenen zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriosozologie verarbeitet worden sind, setzte sich im Rahmen von Betriebsfallstudien zunehmend die Erkenntnis durch, sich empirisch den handelnden Subjekten und damit einer subjektorientierten Perspektive öffnen zu müssen. Nicht die bisher als objektive geltenden betrieblichen Strategien bestimmten nun das Handeln der Beschäftigten, sondern die Beschäftigten selbst vermittelten die betrieblichen Strategien (die schon deswegen nicht mehr als objektiv gelten konnten) in ihrem Handeln; dies hatte auch Konsequenzen für das methodische Instrumentarium, welches neben Experteninterviews mit zunehmender Bedeutung Beschäftigteninterviews umfasste (vgl. ebd.: 18f.).

Dass die betrieblichen Strategien im Handeln, d. h. aus den darin deutlich werdenden Orientierungen und Bezügen der Handelnden rekonstruiert werden können, scheint Konsens in der neueren Fallstudienforschung zu sein, welche den kapitalistischen Betrieb weiterhin als zentrale Zugangseinheit sieht. Der Kern dieser Fallstudien zentriert sich entweder um die Zusammenhänge zwischen den Ebenen Subjekt und Organisation bzw. Betrieb oder explizit dem Arbeitshandeln der Subjekte innerhalb eines betrieblichen Rahmens (vgl. ebd.: 19). Den Kern der vorliegenden Untersuchung bildet, wie dies bereits dargelegt wurde, letzteres, also das Arbeitshandeln der Subjekte. Die betrieblichen Bedingungen werden aber keinesfalls nur als Rahmen betrachtet, in den sich dieses Handeln einordnet (wenn dies auch

einen Teilschritt der Analyse darstellt), sondern der Betrieb wird als übergeordneter Fall begriffen und als ein solcher detailliert rekonstruiert. Diese Vorgehensweise, als „doppelte Fallkonstruktion“ (Kratzer/Nies 2009: 71ff.) bezeichnet, betrachtet das Arbeitshandeln und die Wechselwirkungen mit den betrieblichen Bedingungen, die dadurch auch mehr verkörpern als der Begriff des betrieblichen Kontextes sonst suggerieren könnte.

Yin 2003 verweist darauf: „[Y]ou would use the case study method because you deliberately wanted to cover contextual conditions – believing that they might be highly pertinent to your phenomenon of study.“ (Yin 2003: 13). Ziel ist also die jeweils umfassende Betrachtung und Verschränkung der Ebenen Organisation und Subjekt sowie die Untersuchung des konkreten Arbeitshandelns der Subjekte als Untersuchungskern und damit insgesamt die maximale Ausnutzung der Möglichkeiten der Betriebsfallstudie.

Da sich die vorliegende Arbeit mit kalkulativen Praktiken bzw. kalkulativer Praxis, Kalkulationsarbeit und Controlling beschäftigt, lohnt auch ein Blick in das empirische Methodeninstrumentarium der Controlling- und Managementforschung. Yin 2003 vermerkt allgemein für die wirtschaftlichen Fächer: „Case studies are found even in economics, in which the structure of a given industry or the economy of a city or a region may be investigated by using the case study research.“ (Yin 2003: 1). Das „even“, zu Deutsch „sogar“, deutet an, was auch an anderer Stelle (z. B. Roll 2003, Schäffer/ Brettel 2005 und Brühl/ Horch/ Orth 2008) festgestellt wird, nämlich dass die qualitative Methodik in Form der Fallstudienforschung insgesamt an Bedeutung gewinnt (vgl. Roll 2003: 315). Gleichzeitig wird jedoch festgestellt, dass qualitative Studien (insgesamt in der deutschsprachigen) Controlling- und Rechnungswesenforschung schwach fundiert sind (vgl. Brühl/Horch/Orth 2008: 300) und Strategien wie die Grounded Theory oder die Betriebsfallstudie (vgl. Brühl/Horch/Orth 2008: 299) bisher eher selten zum Einsatz kommen bzw. deren Potenzial nicht vollständig genutzt wird (Schäffer/Brettel 2005: 43). Grundsätzlich könnten qualitative Studien die vorwiegend quantitativen empirischen Studien und

die normative, „auf die Entwicklung von Modellen der rationalen Wahlhandlung“ (Brühl/Horch/Orth 2008: 302) konzentrierte Forschung komplementär ergänzen und bereichern (vgl. ebd.). Laut Schäffer und Brettel 2005 – und dies deckt sich auch mit der in einschlägigen deutschen Controllingpublikationen zum Ausdruck kommenden Überzeugung¹⁵² – dominieren in der Controlling- und Managementforschung die sachlich- und formal-analytischen Arbeiten über empirischen Studien (vgl. Schäffer/Brettel 2005: 43). Unter den empirischen Arbeiten wiederum ist der Anteil an Fallstudien gering (vgl. ebd.). Dabei wird vor allem auf den konfirmatorischen und illustrativen Charakter der jeweiligen Fallstudie gesetzt und weniger auf das explorative Potenzial der Betriebsfallstudie (vgl. ebd.: 44). Dies ist zwar in der Hauptsache aber nicht in jedem Fall durch die Andersartigkeit der Fragestellung im Forschungsbereich zu erklären, da hier durchaus auch kritische Wie- und Warum-Fragestellungen (vgl. Yin 2003: 6) zur Rolle und zur Bedeutung des Controllings und zum Einsatz neuer Instrumente und Methoden entwickelt wurden bzw. werden könnten, die sich gut über den Fallstudienansatz bearbeiten ließen. Denn, wie für die vorliegende Arbeit bietet sich der Ansatz der Betriebsfallstudie auch gerade deswegen an, weil er sich gegen technik-deterministische Erklärungsansätze wendet (vgl. Nies/Sauer 2010:15) und

¹⁵² Die Recherche richtete sich zunächst inhaltlich auf im Bereich der Fragestellung existente Ergebnisse und angewandte empirische Methoden vor dem Hintergrund der Bewertung der Angemessenheit der Methoden in der vorliegenden Untersuchung. Hierfür wurden zum einen Fachzeitschriften aus dem Bereich Rechnungswesen und Controlling herangezogen, die im Qualitätsranking von betriebswirtschaftlich relevanten Zeitschriften (siehe Henning-Thurau/Walsh/Schrader 2004: 533) besonders hoch eingestuft waren. Ausgewählt wurde die zwei am höchsten eingestuften Zeitschriften, das „Journal of Accounting Research“ (Großteil der Ausgaben zwischen 1993 und 2014) und „Accounting, Organizations and Society“ (Großteil der Ausgaben zwischen 1976 und 2014), sowie themenspezifisch zusätzlich, d. h. nicht auf Basis des Rankings, das „Accounting Historians Journal“ (Großteil der Ausgaben zwischen 1994 und 2014). Zum anderen wurden Fachzeitschriften herangezogen, die aus Sicht von Unternehmenspraktikern aus dem Bereich Controlling und Management hoch bewertet werden. Für diesen Bereich lag jedoch kein analoges Ranking der Publikationen wie für den wissenschaftlichen Bereich vor. Basis der Analyse waren hier die fachbezogenen Zeitschrift-Publikationen der „Zeitschrift für Controlling und Management“ (ZFCM) bzw. seit 2013 umbenannt in „Controlling und Management Review“, als nach eigenen Angaben älteste und meistzitierte Fachzeitschrift im Controlling- und Managementbereich, im Zeitraum Januar 2003 bis Dezember 2010 (in Summe 38 Ausgaben), sowie das „Controller Magazin“ im Zeitraum Januar 2011 bis Oktober 2015 (in Summe 37 Ausgaben) und die Zeitschrift „Finance“ im Zeitraum Mai 2011 bis Oktober 2015 (in Summe 30 Ausgaben). Die Ausgaben lagen nicht für jeden Jahrgang vollständig vor. Die Zeitschriftenanalyse war themenzentriert und erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie lieferte aber wichtige Hinweise und Indizien zum Forschungsstand und praktischen Wissen für die vorliegende Fragestellung.

somit auch gegen Sichtweisen und Erklärungsmuster, die im Zusammenhang mit kalkulativen Praktiken auch in der kritischen Accounting-Forschung nicht immer deutlich ausgeräumt werden können.

Schaut man auf die Zielstellung einer Betriebsfallstudie, steht die Beantwortung der jeweiligen Forschungsfrage an erster Stelle. Darüber hinaus geht es aber auch darum, sich mit Blick auf die konkrete Methodik, auf Zielgruppe und Aufbau der Stichprobe darüber klar zu werden, ob im Ziel der Forschungsgegenstand eher in die Tiefe oder in die Breite untersucht werden soll. Pflüger, Pongratz und Trinczek 2010 ordnen aufgrund der vielfältigen strategischen Zielstellungen, die für Betriebsfallstudien möglich sind, die folgenden wesentlichen vier Kennzeichen zu: (1) „Gestaltung“, (2) „Vertiefung“, (3) „Vielfalt“ und (4) „Verallgemeinerung“ (Pflüger/Pongratz/Trinczek 2010: 6). Prinzipiell geht es um eine Grundausrichtung des Forschungsvorhabens, entweder (zu 1) den Forschungsgegenstand im dialogischen Austausch zwischen Forschung und Praxis zu gestalten, oder (zu 2) mit dem Ziel auf Basis weniger Fälle den Gegenstand intensiv in die Tiefe zu ergründen, oder (zu 3) ihn in seiner Vielfalt dann auf Basis einer größeren Anzahl an Fällen zu erfassen, oder schließlich (zu 4) mit diagnostischem Anspruch verallgemeinernde Aussagen aus einem stark beschränkten Gegenstand abzuleiten (vgl. ebd.: 6ff). Für das vorliegende Forschungsvorhaben steht (4) im Vordergrund, d. h. für einen begrenzten Ausschnitt der betrieblichen Praxis (Kalkulationsarbeit bzw. Umgang mit einer spezifischen kalkulativen Praxis innerhalb ausgewählter Organisationseinheiten bzw. kalkulativer Organisationen) sollen stärker generalisierte Aussagen über den Umgang der Handelnden mit dieser getroffen werden können. Um verallgemeinerbare Aussagen im Ergebnis ableiten zu können, war es in der Vorbereitung der Erhebung für das vorliegende Forschungsvorhaben notwendig, das Feld zu begrenzen. Da die Feldbegrenzung auf der Ebene Organisation und Fallauswahl auf der Ebene Subjekt im Sinne der doppelten Fallkonstruktion als zielgerichteter Analyseschritt erachtet wird, wird darauf im Anschluss an die Erläuterungen zum Design der Untersuchung detailliert einzugehen sein. Dies soll

im Ergebnis und mit Blick auf weitere Studien „die Vergleichbarkeit von Fallstudienbefunden in ähnlichen Themenfeldern“ (ebd.: 9) erleichtern.

Methodisch ging es darum ein Instrumentarium an der Hand zu haben, mit der sich die betrieblichen Strategien (Intentionen im Konzept der überarbeiteten LOC von Tessier/Otley 2012) vermittelt über kalkulative Praktiken nachzeichnen lassen und insbesondere die im Arbeitshandeln der Subjekte deutlich werdenden Bedeutungszuordnungen, Umdeutungen usw. verstanden und beschrieben werden können. Um den zwei Ebenen und ihren Interdependenzen angemessen begegnen zu können, schien eine Einzelmethode eher ungeeignet, sodass auf einen Mix an Methoden gesetzt wurde, wie es in der arbeits- und industriesoziologischen Forschung gemeinhin üblich ist und auch in der internationalen, sozialwissenschaftlichen Forschungslandschaft bereits seit den 1970er Jahren diskutiert wird (vgl. Pflüger/Pongratz/Trinczek 2010: 7, Pflüger 2012: 166f.). Yin 2003 vermerkt hierzu:

„The approach to individual sources of evidence [...] is not recommended for conducting case studies. On the contrary, a major strength of case study data collection is the opportunity to use many different sources of evidence.“ (Yin 2003: 97)¹⁵³

Das gewählte Instrumentarium setzt vorrangig auf empirische Methoden, die am handelnden Subjekt orientiert sind, d. h. den Blick auf subjektives Handeln und Bedeutungszuschreibungen, sowie die Zusammenhänge und Auswirkungen des subjektiven Handelns auf die Ebene der Organisation (vgl. auch Nies/Sauer 2010: 19) richten.

¹⁵³ Auch wenn es sich mit Yin um einen der Hauptvertreter der „Case Study Methodology“ handelt, sind seine Konzeptualisierungen mit Blick auf eine qualitative Untersuchung doch immer auch abzuwägen, da Yin im Wesentlichen dem quantitativen Paradigma zuzuordnen ist (vgl. Pflüger 2012: 160f.). Da jedoch auch in der arbeits- und industriesoziologischen Fallstudienforschung ein methodischer Mix üblich ist, ist in dem Fall Yins Anmerkung auch auf eine qualitative Untersuchung übertragbar.

Die empirische Erhebung ist vor diesem Hintergrund um (1) Beschäftigteninterviews als Kernmethode zentriert und ergänzt diese methodisch um (2) Experteninterviews, (3) Dokumentenanalysen und sogenannte (4) „casual observations“ (Yin 2003: 92) sowie weitere feldspezifische Notizen, wie Kontextprotokolle.¹⁵⁴

Zu (1 und 2) Die Experten- und Beschäftigteninterviews innerhalb des jeweiligen Betriebsfalls wurden mithilfe eines Interviewleitfadens geführt und in fast jedem Subjektfall (bis auf zwei Probeinterviews) für die spätere Transkription auf einen digitalen Datenträger aufgezeichnet sowie durch schriftliche Kontextprotokolle ergänzt. Die Form eines Leitfadens wurde gewählt, da dieser zwar Schwerpunkte zur Orientierung setzt, aber sonst inhaltliche Offenheit im Gesprächsablauf für ein exploratives Herantasten an den Gegenstand erlaubt. Aufgrund der Abhängigkeit von Terminvorgaben der Interviewpartner erfolgte während der Erhebung keine eindeutige und durchgängige Ordnung dahingehend, ob zunächst Experteninterviews (im Wesentlichen Interviews mit Controllern als Experten ihrer kalkulativen Praxis) und erst anschließend Beschäftigteninterviews durchgeführt wurden.

Zu (1): Der Fokus der Beschäftigteninterviews, die vereinfachend abgegrenzt mit Beschäftigten durchgeführt wurden, die außerhalb einer Controllingabteilung tätig sind, lag auf zunächst eher beschreibenden Erzählungen zur im zeitlichen Verlauf erlebten Zunahme oder Abnahme des Einsatzes kalkulativer Praktiken im Betrieb, sowie auf der Eruierung von Hintergründen und Diskussion von Quellen der Zu- oder Abnahme. Eher indirekt ging es dann um subjektive Aneignungsbezüge, auch wenn das Gespräch teilweise in diese Richtung entwickelt wurde. Hier wurden Verbindungen zu persönlichen Meinungen zu kalkulativen Praktiken einmal

¹⁵⁴ Pflüger 2012 weist darauf hin, dass bei der Verbindung verschiedener Methoden mit Kontextbezug und Multiperspektivität dies auch als Triangulation verstanden werden kann (Pflüger 2012: 167). Flick 2004 jedoch betont im Zusammenhang mit Triangulation (ebenso wie beispielsweise Yin für quantitative Studien), dass die unterschiedlichen Methoden und Zugänge in einem gleichberechtigten Verhältnis zueinander stehen müssen (vgl. Flick 2004: 12, Yin 2003: 99). Dies ist vorliegend nicht der Fall; den Kern – das kann an dieser Stelle nur wiederholt werden – bilden Beschäftigteninterviews ergänzt um Experteninterviews. Die Wertigkeit der daraus gewonnenen Daten liegt über der der Dokumentenanalysen, Feldnotizen etc.

hinsichtlich ihrer Wirkweise und Bedeutung im Unternehmen, dann aber auch mit Verknüpfung zu subjektiven Dispositionen, biografischen Aspekten, sowie erlebten und beobachteten Widerständen bzw. widerstandsloser Aneignung und Auswirkungen der Aneignung besprochen. Insgesamt war jedoch festzustellen, dass Aneignungsbezüge eher als eine interpretative und den Interviews nachgelagerte Aufgabe in der Arbeit am Material zu verstehen ist. Weiteres Ziel der Beschäftigteninterviews war zudem ergänzende Aussagen zur Ebene der kalkulativen Organisation als Verdichtung und Reflexion der Expertenaussagen (soweit die Expertenaussagen vorgelagert zu den Beschäftigteninterviews erfolgten) aber auch der Aussagen anderer Beschäftigter zu erhalten.

Zu (2): Ziel der Experteninterviews war es einerseits, sich relativ schnell im Kontext orientieren und zurechtfinden zu können, und dabei andererseits einen Überblick über die technischen und organisatorischen Rahmenbedingungen innerhalb der Betriebsfälle zu generieren und mögliche erste Interdependenzen zwischen den Ebenen Organisation und Subjekt aufzudecken. Zu diesem Zweck wurden in jedem Betriebsfall mindestens ein, im Schnitt jedoch zwei Experteninterviews vorgesehen und durchgeführt. Als Beispiel ging es in den Interviews um die Organisation und Vernetzung des Controllings, um den Ablauf von Steuerungsprozessen oder um das eingesetzte Instrumentarium spezifischer Kalkulationstechniken innerhalb des Betriebsfalls. Darüber hinaus wurden jedoch auch in den leitfadengestützten Experteninterviews bereits reflexive Methoden der Fragestellung eingesetzt, um auch in der Gruppe der Experten, Hinweise auf den Umgang mit kalkulativen Praktiken, d. h. das konkrete Arbeitshandeln und Bedeutungszuschreibungen der beschäftigten Experten zu erhalten¹⁵⁵. Den Expertengesprächen kommt im Rahmen von Betriebsfallstudien historisch betrachtet eine zentrale Rolle zu (vgl. Nies/Sauer 2010: 16). Betriebliche Strategien lassen sich jedoch nicht allein bei den Experten und auch nicht über ein einfaches Abfragen innerhalb dieser Gruppe aufrollen (vgl. ebd.: 18), weswegen im Rahmen der Erhebung dieser Daten den Beschäftigteninterviews eine

¹⁵⁵ vgl. hierzu auch die Hinweise von Nies/Sauer (2010: 18f.) hinsichtlich einer stärkeren Fokussierung auf subjektive Orientierungen zusätzlich zu strukturellen Betrachtungen.

besondere Bedeutung zukommt. Aus diesem Grund handelte es sich bei den durchgeführten Experteninterviews auch nicht um Experteninterviews in ihrer Reinform, sondern innerhalb der Experteninterviews fanden sich Überschneidungen mit den Inhalten der Beschäftigteninterviews.

Zu (3): Ziel der Dokumentenanalyse war es, weitere Spuren der Veralltäglichung kalkulativer Praktiken in offiziellen Organisationstabellen und der Unternehmenskommunikation aufzuspüren sowie über die Verteilerkreise für spezifische Dokumente, wie zum Beispiel Controllinghandbücher, Informationen über die kalkulativen Kommunikationsnetzwerke zu erhalten (vgl. Yin 2003: 87). Die Dokumentenanalyse wurde während der Probeinterviews in den Methodenmix integriert, nachdem vor Beginn eines der Probeinterviews Unternehmensmaterial zur Verfügung gestellt wurde und sich hier – wenn auch wenige – interessante organisationale Begründungen ergaben. Die Integration von Dokumentenanalysen folgte dem Ansatz, das Forschungsdesign offen zu halten und im Forschungsprozess angemessen anzupassen (vgl. Pflüger/Pongratz/Trinczek 2010: 6). Die Dokumentenanalyse beschränkte sich im ersten Schritt sowohl auf allgemein zugängliche aktuelle als auch (elektronisch) archivierte Dokumente (vgl. Yin 2003: 88ff)¹⁵⁶ im Unternehmen, wie etwa Mitarbeiterzeitungen und fachbezogene und nicht fachliche Texte im unternehmensinternen Netz. Im zweiten Schritt wurden auch im Hinblick auf die Erstellung von Unternehmensprofilen zudem Ansprechpartner in den einzelnen Unternehmensarchiven kontaktiert und Material gesichtet. Zusätzlich wurden vorhandene empirische Betriebsfallstudien zu den hier ausgewählten Konzernen hinsichtlich relevanter historischer Informationen gesichtet und analysiert. Auf die spezifischen Autoren kann an dieser Stelle nicht verwiesen werden und diese sind auch im Inhaltsverzeichnis der vorliegenden Arbeit nicht aufgeführt, da dies die Anonymität der Unternehmen und letztlich auch der Interviewpartner verletzen würde. Insgesamt ist zu vermerken, dass die genutzten Materialien nicht in einheitlicher Tiefe und Güte zur Verfügung standen. Für drei der vier Betriebsfälle existierten entsprechende Archive. Für den vierten Betriebsfall

¹⁵⁶ Yin 2003 differenziert hier in Dokumente der gegenwärtigen Kommunikation und Archiv-Dokumente.

wurde auf eine erstmals veröffentlichte Unternehmenshistorie aus dem Jahr 2013 zurückgegriffen. Dieses Material wurde insgesamt als zusätzliche kontextualisierende Informationsquelle im Forschungsprozess betrachtet. Insbesondere die fachbezogenen Texte zu Controllingprozessen, -methodiken und -instrumenten wurden zusätzlich inhaltlich und sprachlich mit den vor allem für die Praxis relevanten Zeitschriftenpublikationen (wie schon oben dargestellt), wie der „Zeitschrift für Controlling und Management“ bzw. jetzt „Controlling und Management Review“, dem „Controllermagazin“ und der Fachzeitschrift „Finance“ abgeglichen. Dieser letzte Schritt erfolgte speziell mit dem Ziel, zu prüfen inwiefern diese die Terminologie deutscher Controllinglehre aufgreifen und ob sich eine gewisse sprachliche Rationalisierung in den verschriftlichten Unternehmensdokumenten feststellen lässt, die zumeist breit im Unternehmen gelesen wird. Hierzu kann aber bereits an dieser Stelle vermerkt werden, dass zwar eine unterschiedliche sprachliche Rationalisierung zwischen den Betriebsfällen erkennbar wurde, diese jedoch keine eindeutige Signifikanz ergab. Auch war keine eindeutige Ausprägung einer generativen Grammatik spezifisch unter den Controllern erkennbar, weswegen der Aspekt der sprachlichen Rationalisierung in den Ergebnissen schlussendlich keine Berücksichtigung fand.

Zu (4): Während der Interviews, die bis auf Teile der Probeinterviews, allesamt in den Betrieben selbst stattfanden, wurden auch „casual observations“ nach Yin (2003: 92) vorgenommen. Es handelt sich hierbei nicht um teilnehmende Beobachtungen als methodisches Instrument. Gemeint ist, dass vor und nach den Interviews gezielt Beobachtungen der Anzeigen, Aushänge, der ausgelegten Informationen, Möbel, Kleidungsstil, Organisation und der technischen Ausstattung der Besprechungsräume sowie des Empfangsbereichs vorgenommen wurden (vgl. ebd.: 92f.). Auch wenn in der Untersuchung der Umfang an erhobenen Daten aus den Experten- und Beschäftigteninterviews klar überwiegt, sind die Daten sowohl aus den Dokumentenanalysen als auch den „casual observations“, welche in einem Feldtagebuch zusammen mit weiteren Feldnotizen und Kontextprotokollen zu den einzelnen Interviews dokumentiert wurden, nicht als wechselseitige Validierung zu

verstehen und als komplementäre Perspektiven keinesfalls zu unterschätzen (vgl. Flick 2008: 26, 42f. und 49). Das wesentliche Ziel war daher eine weitere erklärende Verdichtung aus den gesammelten materiellen und nicht-materiellen Eindrücken im Rahmen der doppelten Fallkonstruktion.

Zusätzlich wurden teilstandardisierte Fragebögen mit mehrheitlich geschlossenen und nur wenigen offenen Fragen versandt, da es nicht um eine Verifizierung der Aussagen der Teilnehmer bzw. Beurteilung der Deutungen des Materials ging. Auf Basis eines mündlichen Hinweises durch einen hochrangigen Mitarbeiter in einem nichtdeutschen Beratungsunternehmen, dass das Controlling- und Steuerungsverständnis und auch das eingesetzte Instrumentarium zum einen stark kulturell aber auch durch die Branche und Größe des Unternehmens getrieben seien, war das Ziel der teilstandardisierten Fragebögen diesem Hinweis nachzugehen, indem Fragebögen an kleinere Unternehmen, eine andere Branche und ein ausländisches Unternehmen versandt wurden. Im Grunde genommen wurde dies in den zurückgesandten Fragebögen in der Frage nach den Aufgaben und der Bedeutung des Controllings im jeweiligen Unternehmen oberflächlich auch so bestätigt. Tiefergehende Erklärungen konnten über dieses methodische Instrument jedoch nicht aufgedeckt werden, sodass dieses bereits nach zehn versandten und den ersten drei rückläufigen Fragebögen wieder verworfen wurde und keinen Eingang in die Ergebnisse fand. Aufgrund fehlender empirischer Studien hätten hier ebenfalls qualitativ explorative Methoden zum Einsatz kommen müssen. Dies hätte jedoch den Rahmen der vorliegenden Untersuchung gesprengt. Letztendlich bestätigte sich über diesen Zwischenschritt zumindest die Bedeutung der Kontextkonstruktion.

Zusammenfassend ordnet sich die vorliegende qualitative empirische Untersuchung forschungsstrategisch bei den arbeits- und industriesoziologischen Betriebsfallstudien ein, wobei hier die gewählte doppelte Fallkonstruktion für die Ebenen Subjekt und Organisation herauszustellen ist. Aufgrund des analytischen Fokusses auf das Arbeitshandeln der Subjekte und damit die insgesamt höhere

Bedeutung der Subjektebene bilden leitfadengestützte Beschäftigteninterviews den methodischen Kern der Erhebung. Zusätzlich zu diesen kommen im Hinblick auf die Ebene Organisation in jedem Betriebsfall leitfadengestützte Experteninterviews zum Einsatz. Das auf Subjektebene erhobene Interviewmaterial erhält zum einen durch seine Einordnung in den ausgewählten betrieblichen Kontext besonderes Gewicht, zum anderen zeigen sich über dieses die Interdependenzen zwischen den zwei Erhebungs- und Analyseebenen – Organisation und Subjekt. Der betriebliche Kontext erfährt im Zuge der Interviews und mithilfe von Dokumentenanalysen und „casual observations“ sowie weiteren feldspezifischen Notizen, wie Kontextprotokollen eine zunehmende inhaltliche Verdichtung. Der betriebliche Kontext wird vor diesem Hintergrund im Sinne einer doppelten Fallkonstruktion (Nies/Sauer 2010: 19) als übergeordneter Fall im Zusammenspiel der Ebenen Organisation und Subjekt begriffen und gegenstandsangemessen begrenzt und konstruiert.

Bevor nachfolgend auf den Ablauf der Erhebung eingegangen werden kann, ist abschließend zur Forschungsstrategie und Methodik noch einmal deren Gegenstandsangemessenheit zu reflektieren. Die Überlegungen zur Fallauswahl auf den Ebenen Subjekt und Organisation erfolgen in einem separaten Abschnitt (3.1.4).

3.1.3.2 Gegenstandsangemessenheit der Methodik

Vor dem Hintergrund des erläuterten forschungsstrategischen und methodischen Verständnisses und mit Blick auf die vorliegende Untersuchung wurden deren wesentliche Vorüberlegungen hinsichtlich ihrer Gegenstandsangemessenheit abschließend hinterfragt.

Diese wesentlichen Vorüberlegungen sind:

1. Ist die generell gewählte Forschungsstrategie der arbeits- und industriesoziologischen Betriebsfallstudie¹⁵⁷ angemessen, um die vorliegende Fragestellung zu beantworten?
2. Im Rahmen von Betriebsfallstudien wird auch die teilnehmende Beobachtung als ein häufig gewähltes methodisches Instrument in der Methodenliteratur beschrieben. Ist das gewählte methodische Instrumentarium ohne die teilnehmende Beobachtung also ausreichend und angemessen, um das zu untersuchende Phänomen hinreichend verstehen und erklären zu können?
3. Wenn kalkulative Praktiken – wie etwa bei Vormbusch 2012 erläutert – als Soziokalkulation (Vormbusch 2012: 25ff) über Unternehmensgrenzen hinaus allgegenwärtigen und alltagspraktischen Charakter haben (Vormbusch 2012: 32), warum wurde die Erhebung auf die betriebliche Ebene begrenzt?
4. Warum wurden trotz der hohen explorativen Anteile mehrere Betriebsfälle herangezogen, anstatt einen betrieblichen Einzelfall und dazugehörige Subjektfälle in der Tiefe zu analysieren?

Zu (1): Die Forschungsstrategie wird als geeignet erachtet, da sie die Berücksichtigung aller um eine stark explorative Forschungsfrage mit im Kern vielfältigen Erkenntniszielen (feldverstehende, beschreibende, erklärende Ziele) entwickelten Bedingungen ermöglicht und grundsätzlich angemessen beantworten hilft. Laut Yin 2003 ist für eine derartig gelagerte Fragestellung die Fallstudie als Forschungsstrategie grundsätzlich angemessen (Yin 2003: 1, 3, 5ff, 8f.). Da es sich mit kalkulativen Praktiken zudem um ein Forschungsfeld handelt, welches zwar theoretisch und auch empirisch umfangreich beforscht worden ist, jedoch insbesondere mit Blick auf den subjektiven Umgang mit diesen kalkulativen Praktiken, also das Arbeitshandeln der Subjekte (hier als Kalkulationsarbeit

¹⁵⁷ Die hier explizierte doppelte Fallkonstruktion wird als Betriebsfallstudie mit besonderer Schwerpunktsetzung verstanden. Wenn von einer Betriebsfallstudie gesprochen wird, ist daher im Zusammenhang mit der vorliegenden Arbeit auch immer die doppelte Fallkonstruktion inkludiert.

bezeichnet) keine empirischen Ergebnisse mit der hier explizierten Gesamtperspektive bereithält, bietet sich die Fallstudienforschung auch deswegen an. Denn unabhängig vom Vorhandensein theoretischer und empirischer Arbeiten, hilft sie gerade auch neue Fragestellungen zu bearbeiten (Eisenhardt 1989: 548f.). Hinzu kommt schlussendlich die – wie bereits im vorangegangenen Abschnitt dargestellt¹⁵⁸ – umfangreiche Erfahrung mit Betriebsfallstudien in der arbeits- und industriesoziologischen empirischen Forschung zur Bearbeitung komplexer Fragestellungen.

Zu (2): Zum methodischen Instrument der Beobachtung ist zu vermerken, dass methodologische Vorüberlegungen zunächst bewogen hatten, offene Fremdbeobachtungen mit problemzentrierten Interviews zu kombinieren. Dies auch mit Blick auf eine recht aktuelle soziologische Studie von Bücherl 2014 mit dem Titel „Anspruch und Wirklichkeit des Controlling“. Auf den ersten Blick scheinen die Untersuchungsziele ähnlich geartet zu sein. Während Bücherl die Controllingpraxis jenseits von Rationalitäts- und Objektivitätsfiktionen rekonstruiert, zielt die vorliegende Untersuchung auf ein für renditeorientierte Unternehmen selbstverständliches und in diesem Sinne unantastbares Phänomen kalkulativer Praktiken. Da es sich zudem nicht um eine Interaktionsstudie handelte, sondern um die Erschließung subjektiver Wissensbestände im Umgang mit einer spezifischen kalkulativen Praxis, hat eine tiefere Bearbeitung ausgehend vom Subjekt mehr Sinn. Wenn es um die Analyse organisationaler Teilaspekte der Fragestellung wie Verortung und Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation in der Rekonstruktion der kalkulativen Organisation geht, wäre es möglich, dass die Methode der teilnehmenden Beobachtung, wie etwa bei Bücherl 2014 eingesetzt und beschrieben, mehr Material produziert hätte. Dies stand forschungsökonomisch mit Blick auf mehrere Betriebsfälle jedoch in keinem angemessenen Verhältnis von Aufwand und Ertrag für eine Monografie, ist aber – in die Zukunft gerichtet – für weitere Untersuchungen anzustreben.

¹⁵⁸ siehe hierzu *Abschnitt 3.1.3.1 Forschungsstrategie und Methodik*
230

Zu (3): Die grundlegende Annahme im Untersuchungsdesign war, dass der Betrieb im Rahmen der Untersuchung von kalkulativen Praktiken weiterhin die primäre Vermittlungsinstanz im Verhältnis zwischen dem Außen und Innen darstellt, und dass es kein Pendant dieser spezifischen kalkulativen Praxis außerhalb des Betriebs gibt. Hätten die Interviews etwas Anderes zutage treten lassen, nämlich, dass diese Praktiken auch genau in dieser Form im Privatleben der Befragten zu finden ist, hätte die Methodik entsprechend angepasst werden müssen. Alle Interviewpartner haben dies zwar in dieser Ausformung verneint, zumeist kommen jedoch abgewandelte, vereinfachte Techniken und Praktiken zum Einsatz. Aufgrund dessen wurde an dieser Annahme im Rahmen der vorliegenden Untersuchung festgehalten.

Zu (4): Gemäß Yin 2003 eignen sich Einzelfallstudien vorrangig, um sehr seltene bzw. einzigartige Ereignisse zu untersuchen oder wenn für einen einzelnen Betriebsfall ein sehr intensiver Zugang ermöglicht wird. In allen anderen Fällen sind Mehrfachstudien angemessener, da dies zum einen der Replikationslogik folgt (Roll 2003: 315f.) bzw. zum anderen die Theoriebildung erweitert (vgl. Eisenhardt 1989: 537). In Bezug auf die Auswahl mehrerer Betriebsfälle ging es daher nicht nur um eine quantitative Erweiterung, weder auf der betrieblichen Ebene noch auf der Ebene der Subjekte. Die Anzahl der Subjektfälle änderte sich aufgrund der Einbeziehung mehrerer Betriebsfälle in Summe also nicht. Im konstruierten Erhebungskontext wurde die Durchlässigkeit innerhalb der Betriebsfälle untersucht, die im speziellen Kontext ebenfalls ein weiteres Innen und Außen aufweisen, indem an verschiedenen Stellen in den Betriebsfällen, wie z. B. in Zentralfunktionen, im Werk, in einer Tochtergesellschaft und einer dem Mutterkonzern zugeordneten wirtschaftlich und rechtlich selbstständigen Dienstleistungs-GmbH, erhoben wurde. Die innere Verbreiterung des betrieblichen Kontextes hat damit eine weitere wesentliche Funktion, nämlich dass sie Generalisierbarkeit oder besser Übertragbarkeit der Ergebnisse auf andere betriebliche Kontexte, die sich an der Grenze des gewählten betrieblichen Kontextes befinden, verbessert bzw. die Anschlussfähigkeit erhöht (vgl. Flick 2008: 109).

Insgesamt wurde so versucht, mit dem vorliegenden methodischen Ansatz die interne Validität und Konsistenz der Erhebung unter den gegebenen Bedingungen zu optimieren.

3.1.3.3 Vorgehen und Ablauf der Erhebung

Das Vorgehen gliederte sich grob in folgende Schritte. Zunächst wurde (1) der Forschungsfokus, welcher sich aus der Forschungsfrage und den theoretischen Vorarbeiten zum Forschungsvorhaben ergab, bestimmt. Im Anschluss wurde (2) sich das für die Erhebung notwendige vorrangig methodische Vorwissen angeeignet. Dann erfolgten (3) die Begrenzung des betrieblichen Kontextes, basierend darauf bzw. zum Teil auch iterativ die (4) Auswahl und Kontaktaufnahme zu den ersten Subjektfällen und allgemeine Beschreibung der Fallauswahl auf der Subjektebene und die (5) Strukturierung der Leitfadenabschnitte gemäß den Schwerpunkten der geplanten Untersuchung. Mit diesen über mehrere Monate dauernden Schritten war die Vorbereitungsphase der Erhebung abgeschlossen. An diese schlossen sich (6) die Erhebung auf der Ebene Subjekt selbst, (7) die Verschriftlichung dieser Daten, (8) ihre Verdichtung und Auswertung im Rahmen der Inhaltsanalyse, sowie die (9) Thesengenerierung und abschließend (10) das Verfassen des vorliegenden Forschungsberichtes an. Die vorangegangene Auflistung soll keinen linearen Forschungsprozess suggerieren, sondern lediglich die notwendigen Schritte mit oftmals zirkulären Phasen skizzieren, die im Rahmen der Erhebung und gestützt auf die entwickelten Vorannahmen durchlaufen wurden.

Die Erhebung dauerte von Anfang Juli 2014 bis Ende Februar 2015 und gliederte sich in eine etwa zwei Monate dauernde Pretest- bzw. Probeinterviewphase und die eigentliche Erhebungsphase, die insgesamt fünf Monate benötigte. Das Vorgehen, d. h. die Aufteilung in Probeinterviewphase und „echtes“ Feld soll dabei jedoch keinen zweistufigen Forschungsprozess suggerieren (vgl. Kelle/Kluge 2010: 22). Zwischen diesen beiden Phasen wurde ein Monat lang das Untersuchungsdesign auf Basis der

Erfahrungen aus den Probeinterviews insbesondere in Bezug auf die Subjektebene geschärft. Zwischen den Erhebungen im dritten und vierten Betriebsfall wurde eine weitere Unterbrechung der Erhebung von etwa drei Wochen eingelegt, da sich an diesem Punkt intuitiv erste Sättigungstendenzen einzustellen schienen, die zunächst überprüft wurden. An dieser Stelle soll noch darauf hingewiesen werden, dass sich der Gegenstand durch die zeitliche Länge des Erhebungszeitraums zwar nicht gravierend verändert, aber zumindest weiterentwickelt hat. Da die thematische Fokussierung in den Interviews bis auf die generelle Schwerpunktsetzung durch die Befragten gesteuert war, bezieht sich die Weiterentwicklung vorrangig auf die Deutungs- und Interpretationsarbeit.

Der Zugang zu den Betriebsfällen erfolgte über Erstkontakte, in der Literatur auch bekannt als sog. „gatekeeper“ (Wolff 2009: 342). Die Erstkontakte waren Personen des professionellen und persönlichen Netzwerks. Mit diesen wurden auch die Probeinterviews abgehalten, in denen verschiedene Aspekte des Untersuchungsdesigns auf der Subjektebene abgeprüft wurden. Dabei handelt es sich um allgemeine Aspekte wie Interviewablauf, -dauer und -setting. Beispielsweise wurden die Probeinterviews sowohl in privater Umgebung als auch im öffentlichen Raum oder in professioneller Umgebung, wie direkt am Arbeitsplatz des Befragten oder in einem separaten Besprechungsraum des Unternehmens erprobt. Zunächst war davon ausgegangen worden, dass die Interviewpartner aus ihrer betrieblichen Sphäre herausgeholt und an einem neutralen Ort befragt werden sollten. Hintergrund dieser Überlegung war, dass sie sich dort mit dem Begriff und dem Gebrauch von kalkulativen Praktiken besser auseinandersetzen und diesen reflektieren könnten. Im Vergleich zu den Probesettings in semiprofessioneller Sphäre (angemieteter Raum) bzw. privater Atmosphäre (bei den Probeinterviews, die bei den Interviewpartnern zu Hause durchgeführt wurden) stellte sich im Vergleich zu den Probeinterviews, die in Unternehmensumgebung (z. B. Konferenzräumen oder direkt am Arbeitsplatz bei separatem Büro) heraus, dass mit zunehmendem Grad der Professionalisierung der Interviewumgebung die Auseinandersetzung mit dem Untersuchungsgegenstand

leichter fiel und zudem Beispiele besser visualisiert werden konnten. Ein anderes Thema war in Bezug auf die Wahl des Interviewortes auch die Unternehmenszugehörigkeit der Forscherin, die einen Zutritt zu anderen Unternehmen, so die Annahme, verwehren würde. Diese wurde jedoch überhaupt nicht thematisiert. Selbst in den Fällen, in denen der Umstand explizit vorab angesprochen worden war, hatte dies keine Auswirkungen auf den Zutritt zum jeweiligen Betriebsfall. Die Rolle als Forschende wurde akzeptiert, biografische Aspekte der Forscherin traten für die Interviewpartner in den Hintergrund. Auf Basis dieser Erfahrungen wurde die Entscheidung außerhalb des Arbeitsortes zu interviewen revidiert und der Interviewort in die Betriebsfälle hinein verlagert.

Gemeinsam mit den Erstkontakten wurden die Vorgaben für die Zielgruppe und Anzahl der benötigten Interviewkontakte eingehend besprochen und weitere Interviewpartner, die dann einen hohen Fremdheitsgrad aufwiesen, ausgewählt. Für die Auswahl der Subjektfälle wurde den Erstkontakten eine Übersicht an die Hand gegeben, welche das Forschungsvorhaben und den Ablauf eines Interviews kurz skizzierte und mit deren Hilfe die Erstkontakte weitere Interviewpartner in ihren Organisationen gewannen. Ziel dieser Übersicht war einerseits, Interesse für das Forschungsthema zu wecken, und andererseits Zweifel an der Datenverwendung auszuräumen. Letzteres auch vor dem Hintergrund, dass der Betriebszugang zu den Betriebsfällen über informelle Kanäle erfolgte und nicht auf offiziellem Wege etwa über eine zentral zuständige Funktion. Es durfte für die Interviewpartner keine Zweifel an der Integrität der Forscherin geben, was im Übrigen auch dahingehend bedeutsam war, als dass die Interviewpartner selbst über weitreichende Kontakte im Fachzweig Controlling verfügen. Die Interviewpartner wurden, nach einer allgemeinen Erklärung ihrer Bereitschaft gegenüber dem Erstkontakt und Freigabe ihrer Kontaktdaten, separat kontaktiert und in den häufigsten Fällen wurden Fragen zur Anonymisierung und zum Datenschutz sowie inhaltliche Fragen vorab und nicht erst im Interview geklärt. Der Zugang erfolgte nicht nach dem unter Kritik stehenden Zugang im Schneeballprinzip des Rekrutierens von Bekannten der eigenen

Bekanntem (Flick 2010: 149), sondern war geleitet und kontrolliert durch die theoretischen Erfordernisse der Fragestellung und Hinweise aus den geführten Interviews. Es ging also um die gezielte und schrittweise, d. h. im Verlaufe des Forschungsprozesses stattfindende und auf die Inhalte der Untersuchung bezogene Strategie der Fallauswahl auf der Ebene der Subjekte, im Sinne des von Glaser und Strauss im Rahmen der Grounded Theory entwickelten theoretischen Sampling (vgl. Flick 2008: 101). Größe und konkrete Zusammensetzung der Subjektstichprobe standen demnach vorab nicht fest. Neue Aspekte wurden laufend verarbeitet und in der Auswahl der Subjektfälle berücksichtigt. Zu vermerken ist an dieser Stelle noch, dass sich die beschriebene Sampling-Strategie auf das Subjekt-Sample bezieht, welches für die Interviews und die Dokumentenanalysen gebildet wurde. Die Personen, denen ein teilstandardisierter Fragebogen zugesandt wurde, lagen außerhalb dieses Subjekt-Samples. Wie bereits vermerkt, wurde die Ergebnisse aus den Fragebögen nicht weiterverwendet und die Erhebung relativ früh abgebrochen. Im Gegensatz zum Zugang über eine Zentralstelle, welche betriebsinterne Forschungen einerseits genehmigt und andererseits aus ihrer Sicht geeignete Interviewpartner auswählt (vgl. Flick 2010: 145), hatte der gewählte Zugang den Vorteil, dass mit den Erstkontakten und deren jeweiligem Einblick in ihren Betriebsfall der Nutzen für die Beantwortung der Fragestellung bei der Auswahl von Interviewpartnern klargemacht, diskutiert und schrittweise entwickelt werden konnte. Die Zustimmungsrate zur Teilnahme an einem Interview lag bei nahezu 100 Prozent. Lediglich zwei Kontakte lehnten die Teilnahme an einem Interview ab. Als Nachteil kann gewertet werden, dass die ausgewählten Interviewpartner häufig zum Netzwerk der Erstkontakte gehörten. Aufgrund von zunehmender funktionsübergreifender Vernetzung und regelmäßigen Funktionswechseln, wie sie in großen Konzernen üblich sind, muss dieser Vorwurf jedoch relativiert werden, da die persönlichen Netzwerke eines jeden Mitarbeiters meist sehr weitreichend und funktionsübergreifend sind. Im Verlauf der Erhebungsphase wurden darüber hinaus auf Basis von Hinweisen auch Kontakte zu Interviewpartnern außerhalb der Erstkontakt-Netzwerke hergestellt.

Für die Vorbereitung der Erhebung konnte sowohl auf theoretisches Forscherwissen¹⁵⁹ als auch praktisches Akteurswissen (vgl. Kelle/Kluge 2010: 33) in Bezug auf kalkulative Praktiken und organisatorischer Aspekte des Controllings im gewählten Erhebungskontext¹⁶⁰ zurückgegriffen werden. Vor Beginn der Erhebung wurden das forschungsstrategische und methodische Vorgehen, der Interviewleitfaden, die Einleitung bzw. Eröffnungsfrage in den Interviews, Erfahrungen mit dem Führen eines Forschungstagebuchs und Kontextprotokolls, Inhalte einer informierten Einwilligung sowie der geplante Betriebszugang bzw. das Vorgehen bei der Rekrutierung von Interviewpartnern in einem Doktorandenkolloquium präsentiert und diskutiert. Der Fokus in der direkten Vorbereitung der Erhebung lag auf der Begrenzung eines für die Fragestellung geeigneten betrieblichen Untersuchungskontextes, dem daraus folgenden Umriss der Zielgruppe und einer groben Gliederung der Untersuchungsdimensionen im Interviewleitfaden für die Erhebungen auf der Subjektebene. Darüber hinaus erfolgte im Vorfeld der ersten Erhebungen, die als Probeinterviews liefen, keine weitere inhaltliche Festlegung, um sich forschungspraktisch eine weitestgehende Offenheit zu bewahren und ausreichend Raum für notwendige Modifikationen in Aufbau und Ablauf der Erhebungen zu geben. Auf Basis u. a. des folgenden Hinweises von Frau Y erfolgte schließlich die Überarbeitung und deutliche Ausdifferenzierung der Zielgruppe und Interviewleitfäden.

„Also ich fände es sinnvoll, ich weiß ja nicht was du vorhast, aber dann auch wirklich in verschiedenen Abteilungen dann nachzufragen und wenn du jetzt in einem Unternehmen bist, dann auch von verschiedenen Abteilungen die Sichtweise zu holen. Keine Ahnung

¹⁵⁹ Dieses umfasst theoretisches Wissen aus dem Studienschwerpunkt Finanzen sowie arbeitspraktische Erfahrungen aus einer knapp zehnjährigen Tätigkeit als Controller in verschiedenen Positionen innerhalb eines führenden deutschen Großkonzerns der Metall- und Elektroindustrie. Es kann somit von einer für die Erhebung umfassenden notwendigen Sprech- und Verstehenskompetenz ausgegangen werden (vgl. Kelle/Kluge 2010: 33). Das notwendige allgemein-soziologische und methodische Wissen zum Instrumentarium qualitativer Methoden wurde durch ein Studium ausgewählter Inhalte (zum Teil mit Leistungsnachweisen) an der Ludwigs-Maximilian-Universität in München erlangt. Das arbeits- und industriesoziologische Spezialwissen wurde im Selbststudium ausgewählter Themenkomplexe und im regelmäßigen Austausch mit Doktoranden und dem betreuenden Professor G. Günter Voß vor Ort in München sowie über die selbstständige Entwicklung der vorliegenden Forschungsfrage erarbeitet.

¹⁶⁰ siehe hierzu *Abschnitt 3.1.4.1 Fallauswahl und Fallkonstruktion auf der Ebene Organisation*

was du vorhast, aber nicht nur in die Controlling- und Rechnungswesenabteilung rein zu gehen, und möge sie auch so weit weg wie es geht vom Controlling sein, da mal reinzugucken und auch von da die Informationen einzuholen, weil ich denke, dass jede Abteilung anders berichten kann.“ (Fr. Y/C/controllingfern, Zeile 995-1002)

Konkret wurde die Zielgruppe (Ebene Subjekt) erst ab diesem Punkt in Interviewpartner aus dem (1) Controlling, aus (2) controllingnahen - und (3) controllingfernen Bereichen (s. *Abschnitt 3.1.5 - Zielgruppe*) unterteilt. Entsprechend wurde auch der existierende Interviewleitfaden zu einem Leitfaden für Controller und einem Leitfaden für Nicht-Controller weiterentwickelt. Die übernommenen Fragen in den neuen Leitfäden wurden im Anschluss an die Probeinterviews noch einmal stark vereinfacht, da die Fragen zum Teil als zu komplex wahrgenommen worden waren und dadurch den Erzählfluss tendenziell behinderten. Da in der Auswertung der Probeinterviews, die Einleitung durch den Interviewer sehr lang wirkte, wurde dies bei den Probeinterviewpartnern noch einmal hinterfragt. Sie bestätigten diesen Eindruck nicht und sahen die Notwendigkeit einer ausführlichen Erläuterung. Daher erfolgte keine Anpassung der einleitenden Sequenz (Einleitungssätze).

Bereits nach den ersten Überarbeitungen des Interviewleitfadens im Nachgang der Probeinterviews wurde der Leitfaden lediglich unterstützend im Gesprächsverlauf benötigt. Sinnvolle Anschlussfragen, die sich aus dem Gespräch ergaben, wurden fortlaufend notiert und an passender Stelle eingebracht, sodass es zu keiner „Leitfadenbürokratie“ (Hopf 1989: 101ff.) kam. Allerdings ist zu vermerken, dass der erzählende Fluss mit zunehmender Controllingferne schwieriger aufrechtzuerhalten war.

Zusätzlich wurden auf Anregung der Erstkontakte Begleitunterlagen (s. Anhang 2) zum Kontaktausbau erstellt und ein sog. Management Summary (s. Anhang 3) zum Forschungsthema verfasst. Hintergrund für die Erstellung eines Management Summary war, dass seitens der Erstkontakte in einigen Fällen hochrangige Manager

für weitere Interviews gewonnen wurden, die nicht im Zweifel gelassen werden wollten, wofür sie Unterstützung leisten. Das Management Summary wurde in den folgenden Interviews auf Wunsch der Interviewpartner nach Abschluss des Interviews vorgelegt und das Forschungsthema (zum damaligen Stand) basierend darauf kurz vorgestellt. Dies wurde sehr positiv aufgenommen. In einigen Fällen ergaben sich hieraus interessante, zusätzliche Aspekte bzw. wurden Vorschläge weiterer möglicher Interviewpartner abgeleitet. Durch die Erstkontaktinterviews wurde ein erster, zumeist recht umfassender Einblick in organisatorische Aspekte, Entscheidungsfindungsprozesse und Steuerungsprozesse der untersuchten Betriebsfälle vermittelt. Diese konnten dann in den Folgeinterviews eingeordnet und bewertet werden, sodass mehr Zeit für Fragen zu subjektiven Deutungen und Handlungsoptionen zur Verfügung stand. Da in den Unternehmen vor Ort im Rahmen der regulären Arbeitszeiten erhoben wurde, war die Dauer der Interviews häufig ein limitierender Faktor. Festgesetzt war die reine Interviewzeit auf etwa sechzig Minuten. In einigen Fällen musste der Interviewabschluss aus terminlichen Gründen seitens der Interviewpartner geringfügig kürzer ausfallen. In Summe hat sich die Interviewdauer bewährt.

Der Ablauf der Erhebungen¹⁶¹, d. h. eines Interviews, verlief typischerweise so, dass nach Zusage des jeweiligen Interviewpartners entweder von diesem oder noch vom „zuständigen“ Erstkontakt für den Interviewzeitraum ein Termin eingestellt und ein separater Besprechungsraum gebucht wurde. Da den Erstkontakten auch die Informierte Einwilligung (s. Anhang 4) als Teil der Begleitunterlagen zur Verfügung gestellt worden waren, konnte diese dem jeweiligen Interviewpartner zumeist bereits zu diesem Zeitpunkt, d. h. vorab, übergeben werden. Dies war auch im Hinblick auf die zeitliche Beschränkung der Interviews hilfreich. In sechs Fällen (über drei der vier Betriebsfälle verteilt) wurde vorab telefonisch Kontakt mit den Interviewpartnern aufgenommen. Im verbleibenden vierten Betriebsfall (nicht in der Reihenfolge der Erhebung der vierte Betriebsfall) wurden alle Interviewpartner

¹⁶¹ vgl. hierzu auch die inhaltlichen Empfehlungen zur Beschreibung des Erhebungsablaufs durch Lettau/Breuer 2013: 13ff

schriftlich per Email kontaktiert, da im Vorfeld um einen kurzen Lebenslauf der Forscherin insbesondere mit Verweis auf die Berufserfahrungen im Controllingbereich gebeten worden war.

In den ausgewählten Betriebsfällen wurden zunächst „casual observations“¹⁶² vorgenommen. Vor Beginn des tatsächlichen Interviews erfolgte in allen Fällen eine kurze persönliche Vorstellung beider Parteien. Anschließend wurde der jeweilige Interviewpartner auf Basis der informierten Einwilligung zum Forschungsthema (nicht zum Inhalt), Aspekten der Datensicherheit und Freiwilligkeit der Teilnahme aufgeklärt und auf den Wunsch der Bandaufzeichnung des Interviews hingewiesen. Fragen der Interviewpartner, die zumeist noch einmal die Zusicherung der Anonymität bzw. Zweifel der Interviewpartner daran, ob sie auch verwertbare Aussagen beitragen könnten, betrafen und die nicht bereits telefonisch oder schriftlich im Vorfeld abgestimmt worden waren, wurden hier abschließend besprochen. Unkooperatives Verhalten in Form eines Interviewabbruchs gab es an dieser Stelle bis auf bei einem Interviewpartner, auf dessen Gründe im Rahmen der empirischen Ergebnisse eingegangen wird, nicht mehr. Nach Unterzeichnung der informierten Einwilligung von beiden Interviewparteien, erfolgte eine Erläuterung des möglichst erzählerischen Charakters des Interviews in Unterscheidung zu einem Frage-Antwort-Ablauf. An dieser Stelle wurde das Tonband gestartet und das eigentliche Interview nach einer kurzen thematischen Einleitung und Eröffnungsfrage begonnen. Die Unterstützungsbereitschaft und das Bemühen der Interviewpartner zu den Themen, ausführliche Erläuterungen abzugeben und durch Beispiele zu unterfüttern, war insgesamt sehr hoch. Die Gesprächsform wurde also angenommen, und der Gesprächsablauf verlief konzentriert und professionell. Lediglich in einem Subjektfall waren die Redebeiträge nach einer recht intensiven Anfangsphase weitestgehend auf die gängige Controllingrhetorik beschränkt, weswegen dieses Interview für die weitere Auswertung nur teiltranskribiert wurde¹⁶³. Dieser Interviewpartner begründete sein Verhalten nach dem Interview mit

¹⁶² siehe hierzu *Abschnitt 3.1.3.1 Forschungsstrategie und Methodik*

¹⁶³ siehe hierzu *Abschnitt 3.1.5 Auswertungsmethode*

laufenden personalpolitischen Themen. Es wurde in jedem Subjektfall erwartet, dass die Forscherin hinsichtlich Kalkulationstechniken und Controllingthemen allgemein informiert ist. Erklärungen wurden zwar sonst ausführlich, hier aber nicht angeboten. Die Rolle der Forscherin als neutral Fragende wurde akzeptiert, auch bei kritischen Rückfragen wurde nicht erwartet, dass Position bezogen wird. Einer der Interviewpartner gab nach Ende des Interviews an, dass er sich eine Lösung des Steuerungsproblems in Form einer Superkennzahl erwartet hatte. Ihm wurde mithilfe des Management Summary die Zielstellung der Arbeit und was sie leisten kann – nicht ganz zu seiner Zufriedenheit – aufgezeigt. Insgesamt kann die Kontaktqualität als sehr positiv beschrieben werden: in einigen Fällen, insbesondere der hochrangigen Manager, beschränkte sich der Kontakt auf die Interviewzeit, aber vier weibliche und zwei männliche Interviewpartner baten um Information, sobald das Forschungsprojekt abgeschlossen wäre bzw. sobald öffentlich zugängliche Präsentationen der Ergebnisse anstünden. Nach Abschluss eines Interviews wurden einige wenige statistische Daten erhoben, die für die spätere Einordnung und Analyse zu diesem Zeitpunkt als möglicherweise relevant erachtet wurden¹⁶⁴. Es wurde außerdem nachgefragt, ob es weitere Hinweise durch die Interviewpartner gäbe. Diese wurden mit aufgezeichnet. Mehrheitlich gab es keine ergänzenden Hinweise, in drei Fällen wurden die Hinweise erst nach Abstellen des Tonbands abgegeben und sinnwörtlich notiert. Wie bereits erwähnt, war die Vorstellung des Forschungsvorhabens in Form eines Management Summary Teil des Interviewabschlusses. Danach wurden die Interviewpartner verabschiedet und das Kontextprotokoll fertiggestellt sowie relevante Notizen in das Forschungstagebuch aufgenommen.

Der Erhebungszeitraum und die Anzahl der Fälle waren im Vorfeld nicht eindeutig begrenzt worden, weil die sog. theoretische Sättigung (Glaser/Strauss 2010: 125) abgewartet werden sollte. Da es sich hierbei um keine klar definierte Grenze handelt, wurde sie auch im vorliegenden Forschungsprozess eher intuitiv erreicht (vgl. hierzu auch Gerhardt 1986:88). Theoretische Sättigung war im vorliegenden

¹⁶⁴ siehe hierzu *Abschnitt 3.1.4.2.2 Aufbau der Subjekt-Stichprobe und erhobene statistische Merkmale*
240

Forschungsprozess der Punkt, ab dem neue Fälle eher die vorhandenen bestätigten denn ergänzten oder erweiterten. Zu diesem intuitiven Punkt einer gewissen Sättigung wurde die Interviewphase das erste Mal unterbrochen. Über einen Zeitraum von etwa drei Wochen (von Ende Januar 2015 bis in die dritte Woche des Februars 2015 hinein) wurden die abgeschlossenen Interviews recht grob und wenig systematisch, d. h. nicht im Sinne eines ersten Auswertungsschrittes¹⁶⁵, vergleichend kontrastiert und das Gefühl der Sättigung überprüft. In Ergänzung war der Blick auch auf eine voraussichtlich intensive Aufbereitung des vorhandenen Materials vor dem Hintergrund begrenzter Ressourcen und erwartbarer Nutzensgewinne aus weiterem Datenmaterial gerichtet (vgl. Flick 1999: 82). An dieser Stelle ist noch festzuhalten, dass sich dieses Gefühl der Sättigung auf die Einzelfälle bezog und nicht auf die Betriebsfälle. Hier wurde keine Sättigung erreicht. Dies wurde aber aufgrund der vorliegenden Fragestellungen nicht weiterverfolgt, da es in Bezug auf die Untersuchungsebene Organisation vorrangig um Zusammenhänge und Verknüpfungen zwischen den Ebenen Subjekt und Organisation und mithin um die Rekonstruktion der jeweils spezifischen organisationalen Bedingungen sowie den Interdependenzen zwischen den zwei Analyseebenen ging.

3.1.3.4 Anonymisierung

Sowohl die untersuchten Betriebsfälle als auch die Identitäten der Interviewpartner und ihre Stellenbezeichnungen sind bewusst verfremdet worden, damit keine Rückschlüsse mehr gezogen werden können. Die Namen für die Betriebsfälle und die Interviewpartner sind durchweg fiktiv und nicht als Anfangsbuchstabe in Andeutung auf eine spezifische Identität zu verstehen. Im Verlaufe der Anonymisierung wurden die den Interviewpartnern zugeordneten Buchstaben noch einmal umverteilt, um mögliche Rückschlüsse auf die Personen ausschließen zu

¹⁶⁵ Deswegen wird diese erste grobe Auswertung auch nicht als Teil des Auswertungsprozesses, sondern als Teil der Interviewphase betrachtet, auch wenn es sich de facto um eine erste inhaltliche Analyse handelt. Diese wurde jedoch nicht systematisch begleitet und lediglich im Forschungstagebuch stichpunktartig protokolliert.

können. Dies darum, weil zumindest die Erstkontakte eine ungefähre Vorstellung davon hatten, in welcher Reihenfolge und an welcher Stelle die Interviews in ihren Unternehmen bzw. auch die Interviews mit ihnen erfolgten. Durch die Umverteilung war ein Rückschluss auch von ihrer Seite ausgeschlossen. Informationen über die Anzahl der untersuchten Unternehmen wurden an die Interviewpartner nicht weitergegeben.

Die Anonymisierung geschah auf ausdrücklichen Wunsch der Interviewpartner und als Voraussetzung für die Teilnahme am Interview und Offenlegung von Informationen, die als intern gelten. Dies ist zum einen bei Studien in Unternehmen üblich (vgl. Bücherl 2014: 37) und zum anderen aus arbeitsrechtlichen Gründen notwendig. Darüber hinaus soll die Anonymisierung den Blick von Einzelschicksalen weglenken und die Interviewpartner als Handelnde einer spezifischen Situation begreifen helfen. Auch die Identitäten der beforschten Konzerne sind unwesentlich. Wesentlich ist jedoch, dass sie den für die Untersuchungsebene Organisation definierten Kontextbedingungen genügen.

3.1.4 Fallauswahl auf den Untersuchungsebenen Organisation und Subjekt

Da wie dargelegt beide Untersuchungsebenen zwar auch in ihrem Zusammenspiel, aber insbesondere auch für sich betrachtet wichtig für die Interpretation der empirischen Daten sind, werden die feldbegrenzenden Kriterien und die Fallauswahl in den nun folgenden Abschnitten separat für die Untersuchungsebenen Organisation und Subjekt erläutert.

3.1.4.1 Betrieblicher Erhebungskontext und feldbegrenzende Kriterien auf der Ebene Organisation

In der Begrenzung und später in der Konstruktion des Erhebungskontextes wurden, geleitet durch die Fragestellung und den erwarteten Gehalt des zu erhebenden

Materials, folgende Kriterien für die Auswahl der Betriebsfälle als wesentlich erachtet:

- Auswahl deutscher Betriebsfälle aufgrund der im theoretischen Teil herausgearbeiteten und aus einer subjektorientierten Perspektive heraus relevanten Besonderheiten des Controllingbegriffs,
- aufgrund der historischen Verwurzelung des deutschen Controllingbegriffs in industriellen Unternehmen Fokus auf produzierende Unternehmen,
- dabei Auswahl eines für Deutschland ausreichend repräsentativen bzw. bedeutenden industriellen Forschungsfeldes,
- innerhalb dieses Forschungsfeldes ausreichende Auswahl vergleichbarer Betriebsfälle,
- die eine möglichst hohe organisatorische Komplexität mit möglichst ähnlichen Wertströmen aufweisen, da dies erfahrungsgemäß Auswirkungen auf angewandte Steuerungslogiken und Controllingstrukturen haben könnte,
- sowie ähnliche Unternehmensgröße und -struktur, da auch dies der Erfahrung nach Auswirkung auf angewandte Steuerungslogiken und Controllingstrukturen haben kann.

Zunächst sollen nachfolgend die gewählten Kriterien weiter erläutert und für die Untersuchung handhabbar konkretisiert werden. Dies geschieht, indem folgende drei als wesentlich identifizierte, feldbegrenzende Kriterien des industriellen Forschungsfelds (*Abschnitt 3.1.4.1.1*), der Anforderungen an organisatorische Größe und Komplexität der Betriebsfälle (*Abschnitt 3.1.4.1.2*) und des als einhergehend angenommenen Spezialisierungsgrades der Steuerungslogiken und Controllingstrukturen (*Abschnitt 3.1.4.1.3*) eruiert werden. In diesem Zusammenhang werden auch Begriffe, wie „Unternehmen“ oder „Konzern“, für die spätere Interpretation geschärft, um Missverständnisse zur Reichweite der empirischen Ergebnisse möglichst auszuschließen. Im Abschluss werden die vorab erläuterten feldbegrenzenden Kriterien noch einmal zusammengefasst (*Abschnitt 3.1.4.1.4*).

Inwiefern sich diese Kriterien in den untersuchten Betriebsfällen konkret gestalten, wird in den Unternehmensprofilen, die den empirischen Ergebnissen¹⁶⁶ eines jeden Betriebsfalls vorgelagert sind, erörtert.

3.1.4.1.1 Forschungsfeld Metall- und Elektroindustrie

Die gewählten Betriebsfälle sind dem in Deutschland bedeutenden Industriezweig der Metall- und Elektroindustrie zuzuordnen. Die Auswahl eines industriellen Zweigs ist zum einen darin begründet, dass eine Publikationsanalyse von Binder 2006 zur Herausbildung des Controllings in Deutschland gezeigt hat, „dass sich der Controllinggedanke zuerst im produzierenden Bereich etablierte und im weiteren Verlauf auch von anderen Branchen aufgenommen wurde“, weil die Entwicklung der Funktion Controlling als im Unternehmen etablierte und professionalisierte Basis der internen Steuerung „tendenziell von Unternehmen ausging, die am stärksten gezwungen waren, einen möglichst effizienten und effektiven Ressourceneinsatz sicherzustellen.“ (Binder 2006: 98). Luther, Jones und Saxl vermerken in ihrer Studie aus 2010, dass „[T]raditional German management accounting practices are embedded in manufacturing enterprises [...]“. (Luther/Jones/Saxl 2010: 13). Die Auswahl dieses Industriezweigs ist darin begründet, dass er zum einen stark durch die industrielle Produktion von Gütern geprägt ist und dass erwartet werden konnte, dass das erst nachfolgend vorgestellte Kontextmerkmal der Unternehmensgröße in Form von Konzernstrukturen¹⁶⁷ neben der Chemie- und Energiewirtschaft vor allem auch in der Metall- und Elektroindustrie mit recht hoher Sicherheit vorhanden sein würde (vgl. Mellewig 1995: 196, hier speziell: Tab. 27: Verteilung der Konzerne nach Branchen). Dietmar Vahs Untersuchung von 1990 zu Controllingkonzeptionen, beispielhaft in den deutschen Industrieunternehmen BASF und Siemens, gelangte zu dem Ergebnis, dass sich erste Ansätze eines Controllings bereits vor 1945 in der deutschen Industrie herauszubilden begannen (vgl. auch Buchbesprechung durch Reiner Quick 1991:

¹⁶⁶ siehe hierzu *Abschnitt 3.2 Empirische Ergebnisse*

¹⁶⁷ siehe hierzu *Abschnitt 3.1.4.1.2 Besonderheit der Konzernumgebung*

207f. von: Dietmar Vahs (1990): „Controlling-Konzeptionen in deutschen Industrieunternehmungen – eine betriebswirtschaftlich-historische Untersuchung“). Für die Metall- und Elektroindustrie ist darüber hinaus noch zu vermerken, dass die Wettbewerbsbedingungen durch den internationalen Wettbewerb und Innovationsdruck vermutlich über eine hohe Dynamik verfügen (vgl. Mellewig 1995: 191ff, hier speziell: Tab. 22 und 24 zur Konzernumweltdynamik), die wiederum als Schlussfolgerung bewirken müsste, dass auch die internen Steuerungsstrukturen vor dem Hintergrund der Fragestellung ausreichend ausgeprägt sind.

Zur Metall- und Elektroindustrie gehören zwölf Wirtschaftszweige. Da diese Wirtschaftszweige teils sehr unterschiedliche Güter herstellen bzw. verarbeiten, wurde der Fokus der Untersuchung weiter auf Unternehmen der Automobil- und Zuliefererindustrie und des Maschinenbaus eingegrenzt. Ein wesentlicher Grund dafür waren die auf Basis ähnlicher Wertströme erwarteten vergleichbaren Controlling- und Steuerungslogiken und die große Auswahl an vergleichbaren Unternehmen am hauptsächlichen Erhebungsstandort. Denn der Erhebungskontext war zum einen, weil es sich um den größten Metall- und Elektro-Industrie-Verband in Deutschland handelt, zum anderen aus forschungspraktischen Gründen räumlich auf die Bayerische Metall- und Elektroindustrie und zusätzlich auf München und den Münchner Raum begrenzt. Diese beschreibt sich laut einer Pressemitteilung der bayerischen Metall- und Elektroindustrie vom 26. Juli 2015 als Leitindustrie und Herz der bayerischen Wirtschaft mit etwa 65 Prozent der Industriebeschäftigten in Bayern (Pressemitteilung des bayme vbm v. 26.7.2015). Auf den Internetseiten stellt sich die bayerische Metall- und Elektroindustrie primär als produzierende Industrie dar mit Beschäftigung sowohl in der Breite der kleinen und mittelständischen Unternehmen als auch in der Tiefe von Großkonzernen. Innerdeutsche Unterschiede wurden in Bezug auf Controlling- bzw. Steuerungslogiken zu Beginn nicht erwartet. Dennoch wurde dies bei der Auswahl der Betriebsfälle insofern berücksichtigt, dass in einem der Betriebsfälle die Konzernzentrale in

Norddeutschland liegt und in einem weiteren Betriebsfall die Konzernzentrale zwar in München liegt, die noch einmal übergeordnete Muttergesellschaft (Konzernmutter) jedoch ebenfalls im nördlichen Deutschland angesiedelt ist. Ein tragender Unterschied konnte im Vergleich zu den anderen zwei Betriebsfällen mit Konzernsitz in München im Rahmen der Untersuchung jedoch nicht festgestellt werden.

Mit der Auswahl des Industriezweigs der Metall- und Elektroindustrie, speziell der bayerischen Metall- und Elektroindustrie, kann davon ausgegangen werden, dass die feldbegrenzenden Kriterien hinsichtlich der Bedeutsamkeit der Branche in Deutschland und dem Vorhandensein von ausreichend vielen und großen Betriebsfällen mit vergleichbaren Wertströmen und damit auch Steuerungslogiken und Controllingstrukturen erfüllt werden können. Auf die Bedeutsamkeit der Größe der Betriebsfälle für die Fragestellung wird nachfolgend eingegangen.

3.1.4.1.2 Besonderheit der Konzernumgebung

Bedeutsam für den Kontext war es anschließend, die Vergleichbarkeit in Bezug auf die Größe bzw. organisatorische Komplexität der auszuwählenden Betriebsfälle herzustellen und den Kontext in Bezug auf diese Merkmale abzugrenzen. Es wurde an dieser Stelle zunächst angenommen, dass es einer gewissen Unternehmenskomplexität und -größe und damit einhergehend einer ausgeprägten Controllingstruktur für die vorliegenden Forschungsfragen bedarf. Zu diesem Zweck wurde der Kontext zusätzlich zur Wahl des vorangehend beschriebenen Forschungsfeldes auf Konzerne festgelegt.

Diese Begrenzung wirft sogleich die Fragen nach einer Besonderheit der zu erwartenden Befunde auf. Doch zunächst ist zu klären, was vorliegend mit Konzern (der englischen Übersetzung folgend wird der Begriff Unternehmen synonym für Konzern verwendet) gemeint ist.

Der Begriff des Konzerns ist vorrangig juristisch und hier vor allem aktienrechtlich ¹⁶⁸, sowie betriebswirtschaftlich, beispielsweise mit Blick auf Besonderheiten bilanzieller Abschlüsse, durchdrungen und geprägt. Quantitative Aspekte wie die Unternehmensgröße und -struktur bleiben im Gegensatz zu Definitionen im Bereich der kleinen -und mittelständischen Unternehmen unregelt und daher in der Praxis äußerst divers.¹⁶⁹ Soziologisch scheint der Konzernbegriff nicht weiter ausdifferenziert, sondern orientiert sich an betriebswirtschaftlichen Beschreibungen (vgl. hierzu z. B. Lexikon zur Soziologie 2007: 365). Für die vorliegende Begrenzung des Erhebungskontextes ist dies zunächst nicht notwendig, es soll jedoch im Anschluss an die begriffliche Definition kurz aufgezeigt werden, welche Implikationen die Konzernumgebung für die vorliegende Untersuchung hat.

Seinen etymologischen Ursprung hat der deutsche Begriff des Konzerns im lateinischen Verb „concernere“ (zusammenfügen, Unterschiedliches zusammenmischen), woraus sich u. a. das englische Nomen „concern“ (Konzern, Unternehmung oder Unternehmen, Betrieb, Firma) ableitete, welches im 19. Jahrhundert als Begriff „Konzern“ in den deutschen Sprachgebrauch zur Bezeichnung einer Vermischung oder Verbindung zwischen Unternehmen übernommen wurde (Etzbach 2006: 43).

Konzerne sind gewissermaßen Ergebnis von bereits durch Karl Marx prognostizierten Konzentrationstendenzen, welche sich speziell in industriellen Unternehmen aus der Notwendigkeit der Kapitalakkumulation zur Finanzierung technischen Fortschritts ergaben (Salin 1960a: 20) und damit auch Kennzeichen

¹⁶⁸ vgl. auch Etzbach 2006: 44ff., wonach die Mehrheit der größten Unternehmen in Deutschland Aktiengesellschaften sind und von diesen wiederum nach allgemeinen Schätzungen etwa 75% als Konzern organisiert sind. Die Regelung im Aktiengesetz ist historisch begründet, da dies zunächst die typische Rechtsform von Konzernen war. Heute überwiegen die Rechtsformen der Aktiengesellschaft und GmbH, andere Rechtsformen sind ebenfalls möglich.

¹⁶⁹ vgl. hierzu z. B. die Mittelstandsdefinition des Instituts für Mittelstandsforschung in Bonn oder auch der Europäischen Kommission: <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-kmu-des-ifm-bonn/>, aufgerufen 5.1.2016 – Ausgehend von dieser Definition, die große Unternehmen quantitativ abgrenzt als Unternehmen mit mehr als fünfhundert Mitarbeitern und einem Jahresumsatz von mehr als fünfzig Millionen Euro sollte ein Konzern, der einen Verbund mehrerer Unternehmen darstellt, wie nachfolgend definiert, im besten Falle deutlich über dieser Grenze liegen.

wirtschaftlicher Entwicklung sind. Derartige Konzentrationsvorgänge wie Unternehmenszusammenschlüsse und die Konzernbildung lassen sich in Deutschland historisch gesehen bereits seit dem 19. Jahrhundert beobachten (vgl. Dettling 1997: 49). Gemeinhin werden die Konzentrationsvorgänge in Deutschland in vier Phasen unterteilt (vgl. Etzbach 2006: 44). Sie nahmen ihren Anfang in den 1870er Jahren im Zuge der Industriellen Revolution in Deutschland (vgl. ebd.), aber auch regulativer Veränderungen wie Verankerung der Gewerbefreiheit in der Gewerbeordnung und Einführung der Gründungsfreiheit für Aktiengesellschaften. Dies machte Aktiengesellschaften von unerwünschten zu erwünschten Formen der Unternehmenskonzentration, mit dem Ziel den mit technischen Entwicklungen verbundenen Kapitalbedarf über diese Unternehmensform decken zu können (vgl. Dettling 1997: 50). Dem folgenden Gründungsboom von Aktiengesellschaften folgte aufgrund der Härte des Wettbewerbs die Gründerkrise von 1873 und führte im Anschluss zu Kartellbildungen, sowie – teils auch aus den Kartellen heraus – zu Unternehmenszusammenschlüssen in Form von Konzernen (vgl. ebd.: 52). Begünstigt wurde diese Entwicklung durch die gerade für große Familienunternehmen teils sehr bedeutsame Schöpfung der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung von 1892 (vgl. ebd.). Sie verstärkte sich während der Weimarer Republik (zweite Phase) und setzte sich fort unter der Herrschaft der Nationalsozialisten (dritte Phase) bis schließlich die vierte große Konzentrationsphase nach dem Zweiten Weltkrieg in Westdeutschland eingeläutet wurde (vgl. ebd.: 49). Begleiterscheinung dieser Konzentrationswellen war historisch betrachtet – wenn es sich hierbei auch nicht um ein so einfaches Kausalverhältnis handelt – eine Professionalisierung der Finanzorganisation, da durch den gestiegenen Kapitalbedarf zum einen der Anspruch an das externe Berichtswesen steigt und gleichzeitig auch der Druck auf eine interne Steuerung, um die Bedingungen externer Kapitalgeber durchzusetzen (vgl. ebd.: 49f.). Juristisch betrachtet bezeichnet ein Konzern grundsätzlich den vertraglichen und kapitalmäßigen Verbund von mindestens zwei Unternehmen vor dem Hintergrund eines gemeinsamen wirtschaftlichen Ziels (siehe § 18 AktG) und wird hierbei unter dem Begriff der

„verbundenen Unternehmen“ geregelt (z. B. Mellewigt 1995: 10). Einhergehend mit dem Zusammenschluss erfolgt „eine Einschränkung der wirtschaftlichen Handlungs- und Entscheidungsfreiheit mindestens eines der beteiligten Unternehmen [...], die bis hin zur völligen Aufgabe der wirtschaftlichen und rechtlichen Selbständigkeit führen kann.“ (Etzbach 2006: 40). Die Bindungsintensität und zeitliche Befristung des Verbunds kann dabei unterschiedlich ausgeprägt sein und von kapitalmäßig unterschiedlichen Unternehmensbeteiligungen bis hin zu einem kapitalmäßigen und gesellschaftsrechtlichen Vollerwerb (Akquisition) reichen (vgl. ebd.: 41).

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht formuliert Pausenberger im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft wie folgt:

„Geht man von der wirtschaftlichen Autonomie als einem unabdingbaren Begriffsmerkmal des Unternehmens aus, so kann nur dem Konzern als Ganzem, nicht den einzelnen Konzernfirmen die Unternehmenseigenschaft zugesprochen werden. [...] Im Rahmen dieser Definition stellen die Größe des ökonomischen Potentials [sic] sowie Anzahl und Rechtsform der Konzernfirmen keine begriffskonstituierenden Kriterien dar.“ (Pausenberger 1975: Sp. 2235)

Zusammenfassend sind Konzerne in rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Hinsicht als Organisationen gekennzeichnet durch:

- strukturelle Komplexität in Bezug auf Organisation und Führung (vgl. Etzbach 2006: 357), einerseits durch die Zusammenfassung mindestens zweier bzw. mehrerer Unternehmungen (vgl. Mellewigt 1995: 12), andererseits vor allem bedingt durch die „wirtschaftliche Entscheidungs- und Handlungseinheit“ (Theisen, zitiert in: Mellewigt 1995: 13) des Verbunds, unter gleichzeitiger – mit gewissen Einschränkungen der unternehmerischen Freiheit – „Beibehaltung der rechtlichen Selbständigkeit der einzelnen Konzerngesellschaften“ (ebd.)

- Zentralisierungstendenzen innerhalb eines verkräftbaren Kontinuums zwischen Minimum bzw. Maximum (vgl. Eitzbach 2006: 363), aber in jedem Fall das Vorhandensein einer einheitlichen, übergeordneten Konzernführung (vgl. ebd.: 358 sowie Mellewigt 1995: 12)
- ein „pendelartiges Streben“ (Eitzbach 2006: 358) nach einer nutzenmaximalen und kostenminimalen Struktur und damit einhergehend notwendige „aufbau- und ablaufstrukturelle Organisationsanpassungen“ (ebd.: 360), d. h. wiederholte Restrukturierungen

Die Frage ist, welche Schlussfolgerungen hieraus für die vorliegende Untersuchung zu ziehen sind, die sich im Kontext von Konzernumgebungen bewegt. Wesentlich scheinen für diese insbesondere die Aspekte der Unternehmensgröße, der strukturellen Komplexität durch zentrale als auch dezentrale Organisationsstrukturen und das möglicherweise verstärkte Vorhandensein marktlicher Elemente zu sein, die in Summe einen besonderen kontextuellen Rahmen für die Untersuchung schaffen dürften.

Mit Blick auf die Studie von Binder 2006 sind Komplexität und Größe eines Unternehmens als wesentliche Treiber für die Herausbildung von organisatorisch ausgeprägten internen Controllingstrukturen zu verstehen (Binder 2006: 94ff). Auch die Untersuchung Dietmar Vahs zur Entwicklung von Controllingkonzeptionen in industriellen Unternehmungen legt dies bereits im Jahr 1990 nahe. In der Studie wird zum einen festgestellt, dass es zu Krisenzeiten, wie z. B. der Energiekrise von 1973/1974 verstärkt zu Anpassungen und Weiterentwicklungen in der Controllingorganisation kam –die interne Steuerung reagiert also auf Veränderungen des Marktes. Zum anderen wurde hier die Empfehlung ausgegeben, dass größere Unternehmen (die Studie befasst sich mit den Industriekonzernen BASF und Siemens, die zum gleichen Sektor gehören, wie er vorliegend untersucht wird) ihr

zentrales Controlling teils durch dezentrale Strukturen ergänzen¹⁷⁰, eine Form der Controllingorganisation, wie sie auch in den untersuchten Betriebsfällen vorzufinden ist.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht wird angenommen, dass in Konzernen marktliche oder hierarchische Elemente überwiegen können (vgl. Mellewig 1995: 14), was bedeutet, dass Konzerne eher ähnlich einer Einzelunternehmung oder einer zusätzlichen Marktumgebung bzw. einer Zwischenform dieser Ausprägungen (vgl. auch Etzbach 2006: 363) sein können. Konzerne wären damit aus mehreren Perspektiven von Markt umgeben: zum einen auf der Ebene der Einzelunternehmung, zum anderen auf der Konzernebene, und bei Überwiegen marktlicher Elemente zusätzlich auch innerhalb des Konzerns zwischen den Einzelunternehmungen. Rein aus betriebswirtschaftlicher Sicht macht dies den Konzern zu einem eigenen Markt im Markt im Sinne einer „Kooperation unter Konkurrenzbedingungen“ (Etzbach 2006: 376). Kontingenztheoretisch legt dies nahe, dass in den Besonderheiten der Konzernumgebung und der speziellen Marktexposition zum einen die Begründung für eine auf allen Ebenen etablierte, ausdifferenzierte und spezialisierte Controllingorganisation liegt. Zum anderen rührt dies an die Basis der vorliegenden Fragestellung, nämlich welche Möglichkeiten darüber hinaus zur Durchsetzung – wenn überhaupt in Form von Durchsetzung – betrieblicher Strategien oder Intentionen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle existieren.

¹⁷⁰ vgl. auch Buchbesprechung durch Quick (1991: 208) von: Dietmar Vahs (1990): Controlling-Konzeptionen in deutschen Industrieunternehmen – eine betriebswirtschaftlich-historische Untersuchung.

3.1.4.1.3 Besonderheit des Controllings im Konzern

Es wurde bereits vermerkt, dass die Fragestellung ein etabliertes, methodisch weit entwickeltes Controlling mit hoher fachlicher Spezialisierung und organisatorischer Ausdifferenzierung und Ausbreitung erfordert. Wie im vorangegangenen Abschnitt erläutert sprechen diese Anforderungen für eine Untersuchung in großen Unternehmen wie Konzernen. An dieser Stelle soll daher noch einmal reflektiert werden, welche Besonderheiten in Bezug auf das Controlling im Konzern im Zuge der Interpretation der empirischen Ergebnisse zu berücksichtigen sind.

Im theoretischen Teil dieser Arbeit war in Abgrenzung zur kritischen Accounting-Forschung bereits herausgearbeitet worden, worin die Besonderheit des deutschen Controllings besteht und warum die Ergebnisse der kritischen Accounting-Forschung nicht unreflektiert auf das deutsche Controlling übertragen werden können. Ein Aspekt, den es nun an dieser Stelle mit Blick auf die Betriebsfälle und Verallgemeinerung der Ergebnisse noch zu klären gilt, betrifft die organisatorische Ebene und zielt auf das Controlling im Konzern etwa im Vergleich zum Controlling in kleinen- und mittelständischen deutschen Unternehmen. Dieser Abschnitt soll nur sehr kurz sein, deutet aber auf eine oft vernachlässigte Tatsache hin, dass Controlling nicht gleich Controlling ist.

Wie bereits im theoretischen Teil dieser Arbeit festgestellt¹⁷¹, handelt es sich mit Controlling auch innerhalb Deutschlands um ein in der Theorie und erst recht in der Praxis unterschiedlich verankertes und uneinheitliches Konzept. Es soll in diesem Zusammenhang jedoch lediglich ein Punkt exemplarisch angedeutet werden, indem auf Unterschiede des deutschen mittelständischen Controllings im Vergleich zum Controlling in deutschen Konzernen eingegangen wird.

Ruda und Grünhagen 2009 stellen in ihrer empirischen Studie zum Berufsbild des Controllers im Mittelstand fest, dass die Unternehmensgröße den organisatorischen

¹⁷¹ siehe hierzu *Abschnitt 2.2.2 In Abgrenzung zur Accounting-Forschung: auf den Spuren der Besonderheit des deutschen Controllings*

Aufbau des Controllings in einem Unternehmen maßgeblich zu beeinflussen scheint (Ruda/Grünhagen 2009: 107). Sie schreiben: „Je kleiner das Unternehmen, desto zentraler der Aufbau des Controlling [sic] bzw. je größer das Unternehmen, desto dezentraler dessen Aufbau.“ (ebd.).¹⁷² Relevanter für die vorliegende Untersuchung sind jedoch ihre Ergebnisse zum Aufgabenfeld und zum Bild des Controllers in mittelständischen Unternehmen. Ruda und Grünhagen stellen in Bezug auf das Aufgabenfeld fest, dass in kleinen und mittelständischen Unternehmen, der Fokus der Aufgaben auf dem Reporting und der operativen Planung liegt. Auch sei die Trennung zu Finanzierungs- und Rechnungswesenaufgaben umso schwächer ausgeprägt je kleiner das Unternehmen ist (vgl. ebd.: 81ff. und 107f.).¹⁷³ Eine Schlussfolgerung kann sein, dass in kleineren Unternehmen der Generalist überwiegt und dass der Grad der Spezialisierung sowie in der Folge auch die methodische Sachkenntnis und Vielfalt des Instrumentariums mit der Unternehmensgröße steigen (vgl. ebd.: 98f. und 108). Dies ist im Übrigen ein Zusammenhang, wie er auch in der Comparative Management Accounting-Forschung mehrfach festgestellt wurde. Otto 2000 etwa schreibt in ihrer ländervergleichenden Studie zwischen den USA, Deutschland und Japan mit Bezug auf eine unterschiedlich wahrgenommene Breite an Aufgaben in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße:

„Finally, because the field of activity are positively correlated with the numbers of employees working in a company, these results are only representative for corporations above certain levels of size.“ (Otto 2000: 273)

Willson, Bragg und Roehl-Anderson 2003 vermerken in diesem Zusammenhang ergänzend:

„It is evident that, in smaller firms, the management accountant is responsible for a broader range of activities in all observed countries.“ (Willson/Bragg/Roehl-Anderson 2003: 14)

¹⁷² In Konzernen differenziert sich diese organisatorische Struktur weiter aus und ist geprägt durch verschiedene Mischformen aus zentralen als auch dezentrale Strukturen.

¹⁷³ Ergänzend wird bei Ruda/Grünhagen 2009 vermerkt, dass in kleinen Unternehmen die Finanzfunktion in Personalunion von einer Person wahrgenommen wird.

In den Ergebnissen der Studien wird zwar auf die geringere Arbeitsteilung in mittelständischen Unternehmen verwiesen, die erst mit zunehmender Unternehmensgröße wächst, eine direkte Ableitung, dass in Folge dessen kalkulative Praktiken in kleineren und mittelständischen Unternehmen stärker verbreitet wären, ist jedoch schwierig. Es kann wohl eher aus dem Material gelesen werden, dass die betriebswirtschaftliche und technische Funktion jeweils generalistischer orientiert ist (je kleiner das Unternehmen, desto ausgeprägter), zu einer Übertragung betriebswirtschaftlicher Aufgaben in nicht betriebswirtschaftliche Bereiche scheint es eher nicht zu kommen. Da auch die Studie von Binder 2006 zur Herausbildung des deutschen Controllings feststellt, dass Komplexität und Größe eines Unternehmens als wesentliche Treiber für die Herausbildung von organisatorisch ausgeprägten internen Controllingstrukturen zu verstehen sind (vgl. Binder 2006: 94ff), fand dies so entsprechend Berücksichtigung im Erhebungskontext der vorliegenden Studie.

3.1.4.1.4 Zusammenfassung der feldbegrenzenden Kriterien und übergreifendes Profil der Betriebsfälle

Alle ausgewählten Betriebsfälle weisen zusammenfassend folgende wesentliche feldbegrenzende Kriterien auf:

1. Es handelt sich um produzierende Unternehmen der Metall- und Elektroindustrie, speziell der industriellen Zweige der Automobil- und Zuliefererindustrie und des Maschinenbaus.
2. Der Stammsitz der Unternehmen liegt in Deutschland, sie sind darüber hinaus weltweit mit Standorten präsent.
3. Es handelt sich rechtlich um Konzerne, im Sinne eines Verbunds bzw. einer Integration zweier oder mehrerer Unternehmen mit einer Konzernzentrale als einheitlicher Leitung. Organisatorisch weisen die Betriebsfälle komplexe Organisationsstrukturen auf, die zudem über Restrukturierungen wiederkehrend angepasst werden.

4. Zur weiteren Eingrenzung waren zweckorientierte Aussagen zur Unternehmensgröße und Rechtsform hilfreich. Es wurde festgelegt, dass die Mitarbeiterzahl in den Betriebsfällen einheitlich oberhalb 10.000 Mitarbeitern, der Jahresumsatz bei mehr als 1 Milliarde Euro liegt. Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass externe Berichtspflichten Auswirkungen auf interne Techniken des Controllings und der Steuerung haben, weisen alle Betriebsfälle zur besseren Vergleichbarkeit die gleiche Rechtsform der Aktiengesellschaft auf. Da es sich bei den vorliegenden Unternehmen damit durchgängig um große Kapitalgesellschaften handelt, unterliegen sie auf Basis der benannten Größenkriterien ¹⁷⁴ und der Rechtsform besonders umfangreichen Publikationspflichten.
5. Alle Betriebsfälle verfügen über eine komplexe, auf allen Ebenen präsente, gut vernetzte Controllingorganisation mit einem zentralen Konzerncontrolling sowie dezentralen Controllingstellen, etwa in Form von separaten Controllingabteilungen (z. B. auf Werks- bzw. Standortebene), als funktionell-technisch integrierte Stellen der Fachabteilungen (z. B. Logistikcontrolling, Marketingcontrolling) oder als separate Controllingstellen einer Projektorganisation. Auch im Vorstand ist der Bereich personell vertreten. Die Sprache der Controller, sowohl mündlich als auch verschriftlicht in den Unternehmensmaterialien, orientiert sich vielfach an der Terminologie, wie man sie aus Controllinglehrbüchern kennt. Insgesamt mündet dies in einem subjektiven Eindruck nach elaborierter Controllingkultur.
6. Die ausgewählten Betriebsfälle gehören im Ranking der Top-Arbeitgeber für Betriebswirtschaftler bzw. Ingenieure in Deutschland zu den 100 beliebtesten Unternehmen, zwei der Betriebsfälle sind in beiden Rankings unter den ersten zehn Unternehmen zu finden. Auch die Marken dieser Unternehmen gelten in weltweiten Rankings, wie dem Global Rep Trak als außerordentlich wertvoll.

¹⁷⁴ Zur Einordnung der Größenkriterien sei auch auf das BilMoG v. 26.3.2009 (rechtliche Gültigkeit seit 2010) bzw. HGB §267 verwiesen.

Eine nähere Erläuterung der Betriebsfälle, deren Auswahl auf Basis der angegebenen feldbegrenzenden Kriterien erfolgte, findet sich wie bereits erwähnt in der Einleitung zu den empirischen Ergebnissen, die nach Betriebsfall sortiert sind. Diese Profile der einzelnen Betriebsfälle werden aufgrund von Vorgaben der untersuchten Betriebe jedoch anonymisiert sein, sodass auf Quellenverweise verzichtet werden muss. Die Unternehmen werden einerseits anhand von intern und extern verfügbaren Materialien porträtiert, andererseits kommen insbesondere auch die Erstkontakte bzw. gatekeeper (Wolff 2009: 342) eines jeden Betriebsfalls zu Wort, da sie die ersten und einige der wesentlichen Gesamteindrücke zum jeweiligen Unternehmen geprägt haben. Die verfügbaren Materialien sowie die Aussagen der Befragten für die einzelnen Betriebsfälle differieren im Hinblick auf Umfang, Detaillierungsgrad und Qualität der Profilbeschreibungen. Es wurde jedoch versucht, möglichst einheitlich historische, organisatorische und kalkulative Aspekte zu betrachten. Da das Controlling wie im theoretischen Teil angemerkt eher häufig als Ausgangspunkt vorrangig negativer Entwicklungen im Zusammenhang mit dem Forschungsgegenstand betrachtet wird, wird auch dieses in seiner Organisation und hinsichtlich seines Instrumentariums im Rahmen der Unternehmensprofile beschrieben. Eine differenziertere Betrachtung des „Offensichtlichen“, sprich des oberflächlich erkennbaren Anteils des Controllings innerhalb der kalkulativen Organisation des jeweiligen Betriebsfalls, erfolgt dann erst im Anschluss an das korrespondierende Unternehmensprofil in der detaillierten Auseinandersetzung mit dem empirischen Material.

Für die gewählten Betriebsfälle gilt *zusammenfassend*, dass es sich um sehr erfolgreiche und angesehene Unternehmen und mit Blick auf Mitarbeiterzahl und wesentliche Finanzkennzahlen große Unternehmen bzw. Konzerne mit einem durchweg sehr präsenten und teils auch methodisch elaborierten Controlling handelt. Sie sind als charakteristisch für den gewählten Erhebungskontext einzustufen und sollten damit für eine kontextualisierte Generalisierung der Ergebnisse geeignet sein.

3.1.4.2 Zielgruppe und Stichprobenaufbau auf der Ebene Subjekt

Um ein möglichst vielschichtiges Bild und Verständnis von Kalkulationsarbeit zu entwickeln, war im Hinblick auf Fallauswahl auf der Subjektebene Multiperspektivität eine zentrale Voraussetzung (vgl. Becker 2004a: 772), d. h. es war notwendig bei handelnden Subjekten an verschiedenen Punkten innerhalb des gewählten betrieblichen Erhebungskontextes anzusetzen. Die Auswahl einer spezifischen Zielgruppe sollte nicht wahllos ab diesem Punkt erfolgen, sondern richtete sich dem Vorgehen des theoretischen Samplings folgend immer wieder neu an der Fragestellung aus. Aus diesem Grund erfolgte nicht etwa in Analogie zur Feldbegrenzung des betrieblichen Kontexts eine Vorab-Festlegung der relevanten Merkmale für die Subjekt-Zielgruppe, sondern diese entwickelten sich sukzessive im Forschungsprozess.

Diese Entwicklung der Subjekt-Zielgruppe wird nachfolgend (*Abschnitt 3.1.4.2.1*) in Kürze beschrieben und schließt dann mit einer Darstellung zum konkreten Aufbau der Subjekt-Stichprobe (*Abschnitt 3.1.4.2.2*) wie sie sich nach Abschluss der empirischen Erhebungen final zusammensetzte.

3.1.4.2.1 Subjekt-Zielgruppe

Die Zielgruppe umfasste recht grob Mitarbeiter des Controllings und Mitarbeiter anderer Fachabteilungen. Der Schwerpunkt der Untersuchung lag verstärkt auf Mitarbeitern außerhalb des Controllings. Diese Überlegung ist auf spezifische im theoretischen Teil erläuterte Erkenntnisse zurückzuführen, dass Kalkulationsarbeit in Bereichen außerhalb des Controllings („accounting [...] at its margins“; Miller 1998:174) möglicherweise stärker reflektiert wird. Einerseits, weil diese nicht immer alltägliche Praxis ist. Andererseits, weil das Controlling primär andere Bereiche mithilfe von Kalkulation steuert und kontrolliert, während in Nicht-Controllingbereichen der eigene Bereich gesteuert und kontrolliert wird. Dies wurde in der Zielgruppe in der Form berücksichtigt, dass zunächst in Befragte aus dem

Controlling und Befragte aus dem Nicht-Controlling unterschieden wurde. Durch die Auswahl verschiedener Betriebsfälle ergab sich für die Gruppe der Befragten eine Differenzierung in Befragte aus Zentralfunktionen, aus Geschäftsbereichsfunktionen und Tochtergesellschaften sowie aus direkt an wertschöpfende Prozesse angebundene Werksfunktionen. Zudem sollten Interviewpartner nicht (ausschließlich) danach ausgewählt werden, ob sie besonders stark in Kontakt mit dem jeweiligen Controlling und dessen spezifischer Praxis kommen bzw. gekommen sind (vgl. Gerhardt 1986: 65). Das Feld war zunächst also recht weit. Eine weitere Konkretisierung der Zielgruppe ergab sich wie dargelegt im Verlaufe der Probeinterviews und wurde auch erst nach Abschluss der Erhebung als folgende wesentliche Untergruppen zur Zielgruppe definiert:

- Interviewpartner aus dem Controlling
- Interviewpartner aus sog. controlling-nahen Bereichen
- Interviewpartner aus sog. controlling-fernen Bereichen

Es ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass in Bezug auf die Gruppe „Controlling“ nicht weiter zwischen zentralen und dezentralen Controllingstellen unterschieden wurde. Dies findet jedoch in der kontextuellen Einordnung und Deutung seine Berücksichtigung. Da es sich abgesehen davon bei „Controlling“ um einen gängigen Begriff handelt, der zudem im theoretischen Teil dieser Arbeit umfassend eingeführt wurde, ist an dieser Stelle noch die Verwendung der Begriffe „controlling-nah“ und „controlling-fern“ zu erläutern.

Verwendet wurden diese Begriffe zunächst in Abgrenzung zum Controlling. Während der Erhebungsphase fiel jedoch auf, dass die kalkulative Praxis außerhalb des Controllings sich nicht einheitlich gestaltet und daher nicht unter „Nicht-Controlling“ vereinheitlichend subsumiert werden kann. Über die Differenzierung in „nah“ und „fern“ wird die Distanz zu Controllinglogiken und -orientierungen in der täglichen Arbeit beschrieben. Diese Differenzierung beschränkte sich im Rahmen der Fallauswahl auf der Ebene Subjekt zunächst auf rein funktionelle, nicht

subjektive Aspekte, da letztere erst in der Erhebung selbst zugänglich wurden. Den controlling-nahen Bereichen ist beispielsweise die Strategie oder Preisplanung zuzuordnen. Controlling-ferne Bereiche umfassen nach dieser Vereinfachung etwa das Marketing oder den Einkauf.

Eine weitere Vorauswahl beispielsweise hinsichtlich der Aspekte Alter oder Geschlecht wurde zu Beginn der Untersuchung explizit nicht vorgenommen. Es wurden jedoch Hinweise von Interviewpartnern hinsichtlich möglicher zusätzlicher Aspekte in der Auswahl der Subjektfälle aufgegriffen und berücksichtigt.

Darüber hinaus ist noch zu vermerken, dass zwar auch Interviewpartner einbezogen wurden, bei denen im Vorfeld bereits klar war, dass sie eine sehr kritische oder sehr unkritische Sichtweise in Bezug auf Kalkulation und eine damit im Zusammenhang stehende spezifische kalkulative Praxis vertreten, dies war jedoch kein Auswahlkriterium. Denn schlussendlich ging es nicht darum, mehrheitlich Spitzen überbordender Kalkulation oder Fälle vollständiger Verweigerung zu erfassen. Der Methode des theoretischen Samplings folgend sind derartige Fälle im Sinne eine Minimierung und Maximierung der Unterschiede für ein umfassendes und realitätsnahes Bild jedoch auch nicht zielgerichtet auszuschließen.

3.1.4.2.2 Aufbau der Subjekt-Stichprobe und erhobene statistische Merkmale

Für die Fallauswahl auf der Subjektebene waren, wie bereits geschildert, im ersten Schritt keine statistischen Gründe bedeutsam (vgl. Roll 2003: 316), sondern die theoretische Relevanz der gewählten Merkmale (vgl. Kelle/Kluge 2010:40f.). Die Auswahl erfolgte innerhalb des gewählten Kontextes zum einen vor dem Hintergrund der praktischen Umsetzbarkeit, wie vorhandene Zugangsmöglichkeiten, Erreichbarkeit und erwartbare Bereitschaft zur Teilnahme an der Erhebung (vgl. Flick 2010: 148), und war dann auf Basis relevanter Kriterien, wie vor allem der organisatorischen Funktion der Interviewpartner gesteuert. Aufgrund von möglicher

Relevanz wurde auf eine gewisse Heterogenität der Stichprobe etwa im Hinblick auf eine Streuung zwischen controlling-nahen und controlling-fernen Funktionen geachtet (vgl. Kelle/Kluge 2010: 55) Die Anzahl von Interviewpartnern aus dem Controlling wurde wie im vorangegangenen Abschnitt erläutert begrenzt. Die Interviews mit den Controllern wurden als Experteninterviews geführt.

	Controlling	Controlling-nah	Controlling-fern	Summe der Fälle*
Anzahl	5	8	8	21
	↓	↓	↓	
Firma A	2	3	2	7
Firma B	1	2	2	5
Firma C	1	1	3	5
Firma D	2	1	1	4
Summe	6	7	8	21

Tabelle 1: Aufteilung der Subjekt-Stichprobe je Betriebsfall¹⁷⁵

In Unternehmen A wurden gegenüber den anderen drei auf Basis des Kontextes ausgewählten Unternehmen zahlenmäßig mehr Interviews durchgeführt. Auch in Bezug auf die Erhebungsdauer wurde hier länger geforscht als in den anderen drei Unternehmen. Hintergrund dafür war nicht der Gedanke eines Leitunternehmens, sondern, da es sich um das erste Unternehmen handelte, in welchem erhoben wurde, um einen guten Einstieg in das Forschungsfeld. Im Rahmen der Erhebung in Unternehmen A wurde beispielsweise festgestellt, dass ein bis zwei Experteninterviews mit Controllern ausreichend zu sein scheinen, um ein grundlegendes Verständnis von der unmittelbaren Controllingorganisation zu erhalten, insbesondere, weil diese Aussagen noch durch die anderen Interviewgruppen gespiegelt werden.

Die geringste Zahl an Interviews, nämlich lediglich vier, wurde in Betriebsfall D durchgeführt. Mit Blick auf Interpretation und Deutung muss angemerkt werden,

¹⁷⁵ Aufgeführt sind nur die in die Analyse einbezogenen Interviewfälle.

dass dies sicher die unterste Grenze an Interviewfällen darstellte, auf Basis derer im Spiegel weiterer Betriebsfälle noch verallgemeinerbare Aussagen erfolgen können.

Aufgrund des Hinweises des Interviewpartners Herrn O aus Betriebsfall C, dass Frauen aus seiner Sicht mit den erwarteten Auswirkungen der durch Kalkulation und IT getriebenen Personenunabhängigkeit viel besser zurecht kommen würden, sollten Genderaspekten stärker berücksichtigt und mehr weibliche Interviewpartner ausgewählt werden. Dies konnte in Betriebsfall B umgesetzt werden, sonst waren die Interviewpartner primär männlich.

	Mann	Frau	Summe der Fälle*
Anzahl	14	7	21

Firma A	6	1	7
Firma B	1	4	5
Firma C	4	1	5
Firma D	3	1	4
Summe	14	7	21

Tabelle 2: Aufteilung der Stichprobe nach Geschlecht / je Betriebsfall

Im zeitlichen Verlauf wurde der Genderaspekt hinsichtlich der Gewinnung von Interviewpartnern wie folgt berücksichtigt:

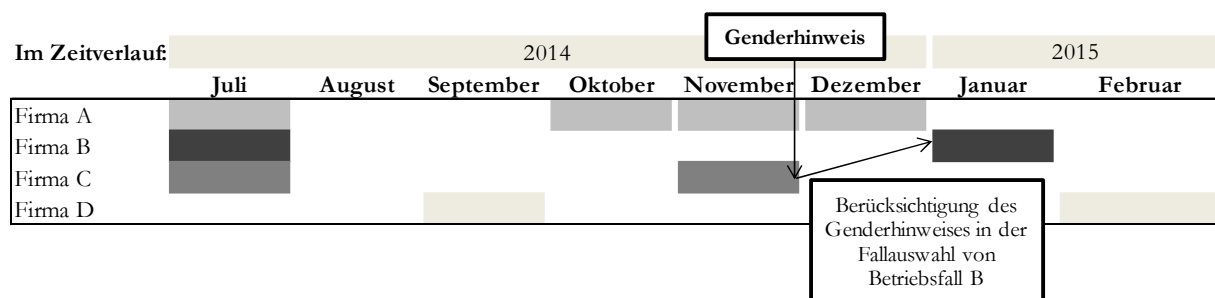


Tabelle 3: Rekrutierung nach Genderaspekten im Zeitverlauf der Erhebungsphase

In den empirischen Ergebnissen hatte das Geschlecht der Interviewpartner jedoch keine signifikante Bedeutung, was aber auch an einer zunächst wenig

genderspezifischer Fragestellung liegen dürfte. Eine stärkere Berücksichtigung des Geschlechts der Interviewpartner könnte womöglich vertiefende Hinweise im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit mit sich bringen, hätte jedoch den Rahmen der vorliegenden Untersuchung deutlich überschritten.

Folgende statistische Daten wurden am Ende jedes Interviews erhoben:

- Geburtsjahr
- Höchster Abschluss in der Ausbildung
- Beruf der Mutter
- Beruf des Vaters
- Unternehmenszugehörigkeit in Anzahl an Jahren
- Nationalität

Betriebsfall A							
Befragter	Hr. X	Hr. E	Fr. F	Hr. G	Hr. J	Hr. H	Hr. I
Geburtsjahr	1971	1971	1985	1973	1972	1965	1968
Ausbildung (höchster Abschluss)	Studium	Studium	Berufsakademie (duales Studium)	Banklehre Studium	Studium	Studium	Studium
Beruf Vater	Unternehmer	Mathematik/ Sport Lehrer	Lehrer	Sparkassen- betriebswirt	Lehrer, Berater	Lehrer	Beamter
Beruf Mutter	Hausfrau	promovierte Germanistin	Hotelfachfrau	Hotelfachfrau	Lehrerin	Chemo- technikerin	Uni-Angestellte
Betriebszugehörigkeit in Jahren	10	16	5	13	8	18	14
Nationalität	Deutsch	Deutsch	Deutsch	Deutsch	Deutsch	Deutsch	Deutsch

Betriebsfall B					
Befragter	Fr. Y	Hr. W	Fr. Q	Fr. R	Fr. A
Geburtsjahr	1982	1973	1980	1973	1967
Ausbildung (höchster Abschluss)	Studium	Jurist	Studium	Studium	Studium
Beruf Vater	Verwaltungs- fachmann	Ingenieur	Dipl. Kaufmann	Werbedesigner	Ingenieur
Beruf Mutter	Gymnasial- lehrerin	Lehrerin	Lehrerin	kaufmännische Angestellte	Zahnarzthelferin
Betriebszugehörigkeit in Jahren	10	8	10	5	10
Nationalität	Deutsch	Deutsch	Deutsch	Deutsch	Deutsch

Betriebsfall C					
Befragter	Fr. K	Hr. P	Hr. O	Hr. N	Hr. L
Geburtsjahr	1982	1983	1954	1988	1977
Ausbildung (höchster Abschluss)	Studium	Studium	Studium	Ausbildung, IHK Industriefachwirt	Studium
Beruf Vater	Verkäufer	Arzt	Logistiker	Landwirt	Geschäftsführer Vertrieb
Beruf Mutter	Unternehmerin	Berufsschul- lehrerin	Hausfrau	Kauffrau	Sekräterin
Betriebszugehörigkeit in Jahren	10	7	23	11	12
Nationalität	Deutsch	Deutsch	Deutsch	Deutsch	Deutsch

Betriebsfall D				
Befragter	Hr. B	Hr. D	Fr. V	Hr. S
Geburtsjahr	1972	1980	1983	1980
Ausbildung (höchster Abschluss)	Studium	Studium	Promotion (Wirtschafts- wissenschaften)	Studium
Beruf Vater	Versicherungs- kaufmann	Kinderarzt	Ingenieur	Facharbeiter Produktion
Beruf Mutter	Lehrerin	Hausfrau	Ingenieur	Hausfrau/Rente
Betriebszugehörigkeit in Jahren	4	7	1	7
Nationalität	Deutsch	Iranisch	Deutsch	Türkisch

Tabelle 4: Verteilung der statistischen Größen auf die Interviewpartner je Betriebsfall

Erkennbar über alle Betriebsfälle ist eine Dominanz von Hochschulabschlüssen, wobei es sich in den meisten Fällen um ein Universitätsstudium in einem wirtschaftswissenschaftlichen Haupt- oder Nebenfach handelt. Für die Berufe der Eltern wurde überdurchschnittlich häufig Lehrer angegeben. Lediglich bei drei der Befragten (aus drei unterschiedlichen Betriebsfällen) hat keines der Eltern selbst bereits studiert, nur ein Befragter aus dieser Gruppe ist als klassisches Facharbeiterkind zu bezeichnen.

Die Mehrheit der Befragten – dies ist in der Tabelle so nicht erkennbar – war vorher noch nicht bei einem anderen Arbeitgeber, sondern hat verschiedene Stationen in ihrem jeweiligen Betriebsfall (Konzern) durchlaufen, was erfahrungsgemäß in Konzernen eher typisch ist. Die Jahre der Betriebszugehörigkeit reichen dennoch

von einem Jahr, d. h. frisch von der Universität, bis hin zu 23 Jahren in der Stichprobe. Die mittlere Betriebszugehörigkeit liegt bei etwa 10 Jahren. Im Durchschnitt am niedrigsten ist sie in der Dienstleistungstochter (Betriebsfall D) und am höchsten im Werk (Betriebsfall C). Die Nationalität der Befragten ist mehrheitlich deutsch.

Grundsätzlich wurde mit der Erhebung dieser Daten bezweckt, diese in Beziehung zu den gegebenen Antworten zu setzen, aber auch historisch einzuordnen. Mit dem Geburtsjahr wurden zum Beispiel technische Entwicklungen, wie beispielsweise die Einführung des Personal Computers am Arbeitsplatz, die Entwicklung der häufig in Konzernen eingesetzten Software SAP mit den Antworten der Interviewpartner verglichen. Die Berufe der Eltern, so die Überlegung, könnten eventuell mögliche familiäre Dispositionen freilegen, die sich dann in der beruflichen Ausbildung fortsetzen und vertiefen. Wohingegen die Dauer der Zugehörigkeit zu den ausgewählten Unternehmen möglicherweise Rückschlüsse auf den Einfluss der Dauer der Exposition auf bestimmte Erklärungsmuster, Handlungsweisen und subjektiv beschriebene Auswirkungen zulässt. Diese statistische Größe wurde im Interview durch berufsbiografische Aspekte ergänzt, wie der Nachfrage, wie lange der Interviewpartner bereits berufstätig ist, in welchen Unternehmen er bereits tätig war, welche fachlichen Stationen er im vorliegenden Unternehmen durchlaufen hat, usw. Die Nationalität war letztendlich ein Kontrollfaktor in der Frage, inwiefern kulturelle Hintergründe im Zusammenhang mit einem kulturell deutsch geprägten Controlling und seiner Praxis stehen. Dies war jedoch bereits im Stichprobenaufbau nicht hinreichend berücksichtigt worden, da kulturelle Einflussfaktoren die Fragestellung unnötig verkompliziert hätten. In der spezifischen Schwerpunktsetzung der vorliegenden Untersuchung ließ sich daher aus dem Faktor Nationalität schlussendlich auch kein Ergebnis ableiten. Insgesamt wurden die statistischen Merkmale zwar immer wieder kontrollierend in die Interpretation der empirischen Daten einbezogen, jedoch wurde dies nicht in den Vordergrund gestellt, sondern soweit relevant zumeist nur kurz darauf verwiesen.

3.1.5 Auswertungsmethode

In Bezug auf die Interpretation der erhobenen Daten war, wie dies auch in den vorangegangenen Abschnitten dargelegt wurde, eine Differenzierung zwischen den Ebenen Subjekt und Organisation erforderlich. Auswertungsmethodisch war es nicht möglich, eine entsprechend klare Grenze zu ziehen, da beispielsweise die Auswertung der Experteninterviews dem Grundmuster der Auswertung der Beschäftigteninterviews folgte. Vor diesem Hintergrund wird zunächst kurz auf Unterschiede in der Interpretation der Daten für die beiden Analyseebenen eingegangen, aber anschließend im Hinblick auf die Auswertungsmethode nicht differenziert.

Den Überlegungen zur doppelten Fallkonstruktion folgend wurde die *Ebene Organisation* jeweils auf Basis offizieller Dokumente und verschriftlichter Tabellen, aber insbesondere aus dem Blickwinkel ihrer handelnden Subjekte rekonstruiert. Denn innerhalb einer jeden Organisation wurden die Subjekte nicht nur als Empfänger spezifischer Steuerungs- und Kontrollstrukturen, sondern auch als aktive Gestalter dieser Strukturen verstanden. Die organisationale Umgebung stellte auf diese Weise auch einen wichtigen Bezugspunkt für das Handeln der Subjekte dar und konnte darum nicht ausgespart werden. Auf der Ebene Organisation wurde nicht ein vollständiger betrieblicher Kontext wiedergegeben, sondern nur der für das Handeln der Subjekte jeweils relevante organisationale Ausschnitt. Diese wurde in Anlehnung an Geertz' ethnografisches Konzept der Dichten Beschreibung¹⁷⁶ von 1973 (deutsche Übersetzung von 1983) aus den erzählerischen Fragmenten der Befragten über verschiedene analytische Schritte zur kalkulativen Organisation verdichtet und konnte dann als Deutungsrahmen für die in diesem relevanten organisationalen Ausschnitt verwobenen Subjekte dienen. Die Wahl dieses Ansatzes lässt sich mit Clifford Geertz' Auffassung von Kultur nicht als Instanz, sondern als Kontext

¹⁷⁶ Hierbei handelt es sich um einen Begriff, den Geertz von Ryle übernimmt, und mithilfe dessen er die besondere Interpretationsleistung des Ethnologen oder allgemeiner Interpretierenden gegenüber dem untersuchten Gegenstand beschreibt. Wesentlich für eine dichte Beschreibung ist die Berücksichtigung des Kontextes, also des Deutungsrahmens, kultureller Praktiken (vgl. Roidner 2011: 114f.).

(Geertz 1983: 21) begründen, ein Kontext, der sich jedoch nicht um das handelnde Subjekt herum, also diesem äußerlich, verortet, sondern – dies auch gerade aus einer subjektorientierten Perspektive heraus und unter Einbindung der Begriffe Konstitution und Aneignung – durch das Subjekt mit „gesponnen“ wird. Geertz schreibt hierzu:

„Der Kulturbegriff, den ich vertrete und dessen Nützlichkeit ich in den folgenden Aufsätzen zeigen möchte, ist wesentlich ein semiotischer. Ich meine mit Max Weber, daß der Mensch ein Wesen ist, das in selbstgesponnene Bedeutungsgewebe verstrickt ist, wobei ich Kultur als dieses Gewebe ansehe. Ihre Untersuchung ist daher keine experimentelle Wissenschaft, die nach Gesetzen sucht, sondern eine interpretierende, die nach Bedeutungen sucht.“ (Geertz 1983: 9)

Für die Ebene Organisation bedeutete dies daher, dass zunächst die Strukturen auf Basis dessen, wie sie die Befragten aus ihrer Sicht erläuterten, rekonstruiert wurden. Es ging auch dabei nicht vorrangig um physische oder etwa über Organisationstabellen verschriftlichte Strukturen, sondern Strukturierung durch die Befragten. Es handelte sich im Ergebnis um Strukturen im Sinne von organisationalen Bedingungen als möglichem Handlungsraum, dem sich die Befragten in ihrem Handeln zum einen stellen und mit dem sie sich auseinandersetzen müssen und den sie zum anderen mitkonstituieren. Diese Bedingungen wurden darum, wie im theoretischen Teil definiert, als spezifische soziale Konstitution¹⁷⁷ eines jeden Betriebsfalls skizziert. Erkenntnisleitend in dieser Form der Rekonstruktion war die Sicht der Subjekte und damit ihr Beitrag zur sozialen Konstitution des jeweiligen Betriebsfalls. Als konstitutiv verstanden wurden, wie bereits im Abschluss des theoretischen Teils dargelegt, folgende Aspekte, die darum auch in der Analyse so Berücksichtigung finden:

¹⁷⁷ Die soziale Konstitution der Betriebsfälle wird zu Erinnerung über die analytischen Zwischenschritte der Identifizierung der Strukturen kalkulativer Steuerung und Kontrolle, Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation und Verortung von Kalkulation rekonstruiert.

- Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle (als Deskriptionen der Befragten)
- Bedeutung von Kalkulation (als verdichtete Bedeutungszuordnungen der Befragten)
- Ableitungen zur Verortung von Kalkulation (als analytische Kreuzung der Strukturen und Bedeutungen)

Zunächst war die Konzeption von Typen kalkulativer Organisationen angestrebt worden. Aufgrund der wenigen Betriebsfälle, die sich zudem trotz des vergleichbaren Kontextes in Bezug auf ihre spezifischen Bedingungen und mithin Logiken teils deutlich unterschieden, wurde eine Typologie auf der Ebene Organisation als nicht angemessen erachtet, sondern es wurden stattdessen verdichtete Beschreibungen kalkulativer Organisationen herausgearbeitet.

Die *Ebene Subjekt* griff das konkrete Arbeitshandeln (Kalkulationsarbeit) der Subjekte auf, d. h. hier wurden mit noch mehr Tiefe mögliche Motivlagen und Begründungen der Befragten für ihre Aneignung und den Umgang mit Kalkulation untersucht. Auf Basis der Einzelfallsauswertungen – das Vorgehen wird im Folgenden noch beschrieben – wurden dafür die Aneignungsbezüge der Subjekte deutend herausgearbeitet. Eine Typologie wurde im Ergebnis auch für diese nicht als sinnvoll erachtet, da die Aneignungsbezüge im konkreten Verhältnis zu den Bedingungen der jeweiligen kalkulativen Organisation verstanden und entwickelt wurden. Die Aneignungsbezüge wurden auch als interpretativer Ansatzpunkt für spezifische Kritikperspektiven vorangenommen. Nicht in jedem Fall ließ sich die Kritik der Subjekte an den im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit erfahrenen Probleme und Widersprüche in ihrer jeweiligen kalkulativen Organisation eins zu eins aus dem empirischen Material extrahieren, sondern erforderte erneut Deutungsarbeit. Auswertungsstrategisch wurden daher auf der Ebene Subjekt zunächst die Aneignungsbezüge der Befragten in Verbindung mit ihren Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation herausgearbeitet und beschrieben. Aus dem theoretischen

Grundverständnis dieser Arbeit heraus stellte dies keinen Umweg dar. Weil in der Aneignung von Kalkulation selbst die Basis für subjektive Gestaltung und auch Potenzial der Umdeutung oder Beschränkung möglicher Herrschaft kalkulativer Steuerung und Kontrolle gesehen wird, wurde eine Betrachtung subjektiver Aneignungsbezüge auch als Basis verstanden, um die individuelle Kritik der Befragten in Abhängigkeit von den organisationalen Bedingungen deuten zu können. Durch Einordnung dieser subjektiven Aneignungsbezüge in die jeweils spezifischen organisationalen Bedingungen des gewählten Ausschnitts kalkulativer Praxis (kalkulative Organisation) sollten nicht nur individuelle Kritikperspektiven deutlicher hervortreten, sondern sofern identifizierbar auch ein Kern kollektiver Kritik sowie die Grenzen dieser Kritik herausgearbeitet werden.

Diesen kurz erläuterten interpretativen Schritten im Umgang mit dem empirischen Material als Teil einer umfassenden Deutungsarbeit voran ging jedoch die Auswertung der erhobenen Daten, auf die nun nachfolgend eingegangen werden soll. Die empirischen Ergebnisse basieren auf der Analyse der transkribierten Tonbandaufnahmen, der Mitschriften im Forschungstagebuch, „casual observations“ und den Kontextprotokollen, die für jedes geführte Interview angefertigt wurden. Bis auf zwei Probeinterviews, konnte jedes der insgesamt 23 Interviews auf Tonband aufgezeichnet werden. Für diese zwei Probeinterviews, die nicht aufgezeichnet wurden, existieren zwar schriftliche Notizen, die in der Inhaltsanalyse aber nicht verwendet werden. Die Gründe dafür sind, dass der Alltag in dem Unternehmen des einen Probeinterviewpartners zu dem Zeitpunkt von Umstrukturierungen und Entlassungen betroffen war, wovon das Interview inhaltlich stark beeinflusst wurde. Das zweite dieser Probeinterviews wurde mit einem Beschäftigten des Unternehmens geführt, dem die Forscherin selbst zugehörig ist. Dieses Interview war bereits im Vorfeld aufgrund möglicher Voreingenommenheit nicht für die weitere Verwertung in der Inhaltsanalyse, sondern lediglich zur Probe vorgesehen. Die restlichen 21 Interviews wurden bis auf zwei Tonbandaufnahmen vollständig als reine Verbaltranskription verschriftlicht.

Bei den späteren Interviewauswertungen lag der Fokus auf der Arbeit mit dem transkribierten Material (für alle einheitlich). Lediglich für auffällige Textstellen wurden die Bandaufnahmen noch einmal herangezogen, um parasprachliche Signale herauszufiltern. Der Grund für die einfache Transkription war dabei der Fokus der Fragestellung, der sich nicht auf die Sprache, sondern auf inhaltliche Bezüge zur Fragestellung richtete (vgl. z. B. Flick 2010: 380). Flick 2010 verweist darauf, dass nur so genau transkribiert werden sollte, wie es die Fragestellung erfordert. Aus diesem Grund wurde zum einen lediglich einfach transkribiert, zum anderen dennoch Teile der Prosodie, wie spezifisch relevante Merkmale der Betonung, Wortdehnung und Lautstärke einzelner Wörter im Text hervorgehoben (vgl. Kleemann et al. 2009: 30). Dies vor dem Hintergrund, dass die Durchsetzung der Sprache mit kalkulativen Ausdrücken sehr unterschiedlich war und relevante kontextuelle Hinweise (z. B. sprachlich-emotionale Kontrolle) – so die Annahme – für die verdichteten Beschreibungen auf der Ebene Organisation enthielten.

Die Ergebnisse der teilstandardisierten Fragebögen dienten aus dargelegten Gründen¹⁷⁸ vorrangig dem Verständnis, inwiefern die kontextuelle Begrenzung in Hinblick auf den soziokulturellen (deutsch) und organisatorischen (Konzern) Rahmen angemessen ist. Aufgrund des hohen Standardisierungsgrades hat sich eine weitere Inhaltsanalyse des daraus hervorgegangenen Textmaterials jedoch als nicht gehaltvoll herausgestellt.

Zwei Interviews aus der Gruppe der Controller wurden teiltranskribiert, weil das Gesagte in den nicht transkribierten Teilen der Mainstream-Terminologie deutscher Controllinglehre entsprach, sodass lediglich die Teile subjektiver Reflexion und organisatorische und prozessuale Hinweise herausgefiltert und als Teil der gesamten Tonbandaufnahme transkribiert wurden.

Zur Analyse des Materials wurde keine der gängigen Verwaltungssoftwares, wie QDA-Programme (QDA = Qualitative Data Analysis, Flick 2008: 104) verwendet, sondern die Daten wurden in Excel entlang von Dimensionen, die sukzessive

¹⁷⁸ siehe hierzu *Abschnitt 3.1.3.1 Forschungsstrategie und Methodik*

ausgeweitet, ausdifferenziert und ergänzt wurden, sortiert. Dies zum einen aufgrund der erwarteten Verknüpfungsprobleme der verschiedenen Datensorten (vgl. auch Flick 2008: 105), auch wenn der Fokus auf den Daten der Leitfadeninterviews der Betriebsfallstudien lag. Zum anderen konnten über den Einsatz von Excel ausgewählte Daten aufeinander bezogen und ihr teils nachrangiger Charakter berücksichtigt werden (vgl. auch Flick 2008: 104f.).

Zu Beginn der Analyse wurden zum Teil theoretische und zum Teil noch wenig gehaltvolle a priori Kategorien an das Material herangetragen, indem sie zum einen in den Interviewleitfäden als Untersuchungsschwerpunkte oder auch als spezifische Fragen innerhalb dieser Schwerpunkte integriert wurden. Einige empirisch basierte, etablierte Thesen, wie beispielsweise der „reflexive Zahlgebrauch“ (von Vormbusch 2012 eingeführt) oder die Bedeutung von „Accountability“ –Aspekten (wie z. B. von Goddard 2004 als „accountability perceptions“ oder von Soll 2014a im Zusammenhang mit der Anwendung von Buchhaltungspraktiken diskutiert) wurden ebenfalls als mögliche Basis für neue Thesen aufgenommen. Nach diesen Aspekten wurde zwar ebenfalls Material sortiert, es diente aber in der Fragestellung vorrangig als richtungsleitend, denn zum Großteil wurden die Dimensionen aus dem Material heraus entwickelt, wenn auch unter Berücksichtigung persönlicher Relevanzsetzungen (vgl. Kelle/Kluge 2010: 23). Dies entspricht dem von Charles Sanders Peirce entwickelten Modell der Abduktion im Sinne einer hypothetischen Schlussfolgerung auf neue erklärende Regeln (vgl. ebd.: 25), in welchem theoretisches Vorwissen und bereits entwickelte Klassifizierungen sowie empirisches Beobachtungswissen kreativ und gleichzeitig methodisch kontrolliert miteinander verknüpft werden, um theoretische Überblendungen zu vermeiden (vgl. ebd.: 13, 16 und 26). Dies nicht als Methode, sondern als Beschreibung, der wissenschaftlichen Erkenntnis im vorliegenden Forschungsprojekt (vgl. ebd.:25). Die Kategorien selbst wurden im Rahmen der Auswertung immer wieder hinterfragt, modifiziert, respektive ex ante durch neue Dimensionen oder Subkategorien sukzessive „empirisch aufgefüllt“ (ebd.:71).

Da es im Fokus der Untersuchung um die deutende Erklärung von Handlungs- und strukturellen Phänomenen ging, eignete sich für die qualitative Inhaltsanalyse das Kodierverfahren der Grounded Theory (nach Glaser & Strauss 1967/1998/2010 bzw. Strauss 1987 und Strauss & Corbin 1990). Auch die nachfolgend verwendeten Begriffe „Kategorie“ und „Subkategorie“ werden im Anschluss an Glaser & Strauss verwendet.

In Vorbereitung der Inhaltsanalyse wurde zunächst auf Basis der Kontextprotokolle, der statistischen Daten, sowie auf Basis der im Interview erhobenen Daten zum beruflichen Werdegang je Interviewpartner Fallprofile im Sinne einer ersten kontextuellen Spezifizierung erstellt. Auch den in der folgenden Inhaltsanalyse herausgelösten Textstellen wurden im Rahmen der Zuordnung zu Dimensionen kontextuelle Hinweise beigelegt.

Die Inhaltsanalyse war auf der Ebene der Subjektfälle in die Einzelfallanalysen und in die übergreifende, komparative Fallanalyse im Sinne von Fallvergleich und Fallkontrastierung bzw. fallvergleichender Kontrastierung (vgl. Gerhardt 1986: 87f, Kelle/Kluge 2010: 85, Brühl/Horch/Orth 2008: 309) unterteilt. Grundsätzlich war die Inhaltsanalyse so angelegt, dass diese beiden großen Teilschritte in der Systematik der Auswertung sequenziell abliefen. Forschungspraktisch war es auf der Ebene der Subjektfälle notwendig und sinnvoll, kleinere Einzelfallvergleiche direkt durchzuführen. Auch innerhalb der Subjektfälle wurden die entwickelten Kategorien und Subkategorien fortlaufend verglichen – dies auch als Merkmal des gewählten Kodierverfahrens (vgl. Tiefel 2005: 69, Brühl/Horch/Orth 2008: 309).

Im Rahmen der Analyse der Einzelfälle auf der Ebene Subjekt wurden zunächst recht frei auffällige Textstellen im transkribierten Material hervorgehoben. Aus diesen Textstellen wurden zu diesem Zeitpunkt Schlagwörter und jeweilige Assoziationen in einem entsprechenden Register als Kodenotizen gesammelt (vgl. Flick 2010: 388; Kelle/Kluge 2010: 57), welches bis zum Abschluss der Einzelfallanalyse wieder aufgelöst wurde, da die Schlagwörter sukzessive den entstehenden Dimensionen als

Subkategorien zugeordnet wurden. Dem Hervorheben von Textstellen folgte der eigentliche Kodiervorgang als zentraler Prozess für die spätere Theorieentwicklung aus dem empirischen Material (vgl. Flick 2010: 388) in drei Schritten. Zunächst wurde der gesamte Text einer ersten, recht groben thematischen Segmentierung in Themenabschnitte unterzogen und übergeordnete Themencodes vergeben (vgl. Kelle/Kluge 2010: 57f.). Diese Themencodes orientierten sich zum einen an den Schwerpunkten des Interviewleitfadens und wurden durch unberücksichtigte bzw. neue empirische Kategorien aus dem Erzählzusammenhang heraus ergänzt (vgl. ebd.: 58). Im Rahmen dieser Segmentierung wurde zunächst eine mögliche Sequenzialität der Daten aufgehoben, d. h. die Daten wurden nicht zeitlich, sondern inhaltlich entlang der bereits beschriebenen Schwerpunkte der Untersuchung grob strukturiert. Die Sequenzialität wurde später beim Zusammentragen der einzelnen Datensätze einer Kategorie wiederhergestellt. Biografische Aspekte wurden sorgsam separiert. Bei dieser Strukturierung der Abschnitte kam es auch zu einer gewissen Priorisierung von einzelnen Abschnitten, die eine besonders hohe Nähe zur eigentlichen Forschungsfrage erwarten ließen. In Abweichung zu Glaser & Strauss, die einen „tabula rasa“-Ansatz präferieren, war die Forschungsannahme, dass nicht jede Textstelle für die Beantwortung der Forschungsfrage gleich wichtig ist (Kelle/Kluge 2010: 69). Die priorisierten Abschnitte enthielten auch häufig die besagten auffälligen Textstellen. Im zweiten Schritt des Kodierens, d. h. nach der Unterteilung der Transkripte in inhaltlich zusammenhängende Abschnitte und erste Kategorien, erfolgte eine weitere Kodierung bzw. Dimensionalisierung mittels offener Kodiertechnik. Innerhalb der priorisierten Abschnitte erfolgte dies Zeile für Zeile, für die restlichen Abschnitte etwas gröber. Dennoch ergab sich eine Vielzahl von Codes, sodass eine erneute Gruppierung notwendig wurde. Somit entstanden in diesem zweiten Schritt Subkategorien und aus deren Gruppierung neue übergeordnete Kategorien (vgl. Flick 2010: 391). Diese neuen Kategorien und Subkategorien wurden dann listenartig im Programm Excel gesammelt. Im nächsten

Schritt einer Kombination aus axialem und selektivem Kodieren¹⁷⁹ wurden zunächst alle vorhandenen Kategorien durch weitere Einzelfallanalysen auf der Subjektebene sukzessive verfeinert, validiert und in Verbindung zueinander gesetzt (vgl. Brühl/Horch/Orth 2008: 313), in dem sie immer wieder am Material getestet und dabei ausdifferenziert wurden (vgl. Flick 2010: 393ff). Neu identifizierte Kategorien eines Einzelfalls auf der Ebene Subjekt wurden rückwirkend an die bereits abgeschlossenen Einzelfälle herangetragen, um die Relevanz der neuen Kategorie zu prüfen (vgl. Kelle/Kluge 2010: 58). Gleichzeitig wurden die vorher zusammengefassten Subkategorien einer Kategorie in Beziehung zueinander gesetzt (vgl. ebd.: 61) und auf Widersprüche sowie Zusammenhänge geprüft. Einige wurden im Ergebnis dessen noch einmal umsortiert. Etwa nach der Hälfte der Einzelfallanalysen wurden dann zunehmend nur noch die ab diesem Punkt für die Fragestellung vielversprechendsten Kategorien, d. h. die mit den meisten Textstellen und Bezügen in praktisch allen Interviews, verfolgt. Im Verlaufe der immer stärkeren Ausdifferenzierung der Kategorien durch Subkategorien konnten einige wenige zentrale Leitthemen unter dem gegebenen Kontext abgeleitet werden (vgl. Flick 2010: 397) und innerhalb dieser Leitthemen wiederum spezifische Schwerpunktsetzungen der Befragten. Diese als wesentlich ausgewählten Ergebnisse aus den Einzelfallanalysen wurden anschließend systematisch übergreifend und vergleichend geprüft. Wie bereits dargelegt, kam dem Schritt der fallvergleichenden Kontrastierung zwar insgesamt eine hohe Bedeutung zu; aufgrund der Unterschiedlichkeit der kalkulativen Organisationen beschränkte diese sich zumeist auf das erhobene Material innerhalb eines Betriebsfalls. Nach Abschluss der auswertenden Tätigkeiten begann die eingangs bereits kurz beschriebene deutlich umfassendere und damit aufwändigere Deutungsarbeit und Interpretation der zentralen empirischen Ergebnisse. Diese werden im Folgenden nun vorgestellt.

¹⁷⁹ Diese beiden Kodierformen ließen sich in der Praxis der Inhaltsanalyse nicht ganz trennen und verliefen je nach Anforderung des Materials und erreichtem Abstraktionsgrad der verschiedenen Kategorien quasi parallel. Demgegenüber liefen die ersten beiden Kodierschritte noch sequenziell ab.

3.2 Empirische Ergebnisse

Einleitend ist noch einmal das empirische Grundverständnis dieser sich als subjektorientiert verstehenden Forschungsarbeit zu unterstreichen, um erneut aufkommenden oder noch bestehenden Missverständnissen hinsichtlich der Analyseebenen Organisation und Subjekt entgegenzuwirken. Die empirischen Ergebnisse auf der Ebene Organisation sind nicht einem strukturellen Verständnis geschuldet. Die Bearbeitung des Materials folgt vielmehr für beide Analyseebenen einem von den Subjekten (Befragten) ausgehenden und an diesen Subjekten orientierten Vorgehen. Auch die Ebene Organisation wird daher auf Basis der theoretischen Rahmung dieser Arbeit aus der Wahrnehmung und Deutung durch die Beschäftigten in Bezug auf ihre Bedingungen rekonstruiert.

Das Vorgehen im Einzelnen gestaltet sich nun wie folgt: Die vier Betriebsfälle werden zunächst über eine kurze Profilbeschreibung des jeweiligen Unternehmens eingeleitet, wie es bereits im Methodikteil angekündigt worden ist. Ziel dieser sogenannten Unternehmensprofile ist ein allgemeiner Zugang, ein Einlassen auf den konkreten Betriebsfall, die trotz übereinstimmender feldbegrenzender Kriterien im Vergleich sehr unterschiedlich sind. Als konkrete betriebliche Bedingungen für die späteren Analysen auf der Subjektebene sind diese Unternehmensprofile dem hier vorliegenden Verständnis nach jedoch zu oberflächlich.

Darum erfolgt anschließend auf der *Analyseebene Organisation* eine weitere, tiefergehende Differenzierung in der Gegenüberstellung der intentionalen Logik und der Wahrnehmung dieser durch die Beschäftigten. Das Materials wird im Anschluss an die im theoretischen Teil ausgewählten Thesen der kritischen Accounting-Forschung und speziell aus dem Forschungsfeld kalkulativer Praktiken anhand folgender, für kalkulative Organisationen¹⁸⁰ als konstitutiv verstandener Aspekte strukturiert:

¹⁸⁰ Kalkulative Organisationen deuten auf die für die Handelnden spezifischen, relevanten organisationalen Ausschnitts kalkulativer Praxis.

- Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle (als Deskriptionen der Befragten)
- Bedeutung von Kalkulation¹⁸¹ (als verdichtete Bedeutungszuordnungen der Befragten)
- Ableitungen zur Verortung von Kalkulation (als analytische Kreuzung der Strukturen und Bedeutungen)

Diese Aspekte werden im für die Ebene Organisation abschließenden Schritt interpretativ zusammengeführt und zu einer kalkulativen Organisation mit ihrer jeweils spezifischen Logik verdichtet. Diese im Ergebnis verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation stellt die relevanten betrieblichen Bedingungen dar, mit denen sich die Subjekte auseinandersetzen müssen und welche sie in ihrem Handeln (Kalkulationsarbeit) gleichzeitig auch mitgestalten (Strukturierungs- und Vermittlungsleistung der handelnden Subjekte).

Die *Analyseebene Subjekt* greift das Handeln der Subjekte (befragte Beschäftigte je Betriebsfall) auf, d. h. Bezüge der Befragten in der Aneignung der Bedingungen ihrer jeweiligen kalkulativen Organisation und Umgang mit dieser in ihrer Kalkulationsarbeit. Die Aneignungsbezüge werden zunächst auf Einzelfallebene beschrieben und anschließend in die organisationalen Bedingungen eingeordnet und in Bezug zu diesen gedeutet. Aufgrund des engen Bezugs zu den sehr spezifischen Bedingungen jeder kalkulativen Organisation wird angenommen, dass auf Basis der subjektiven Aneignungsbezüge keine Typologisierung erfolgen kann. Dies liegt auch daran, dass ähnlich wie die kalkulativen Organisationen lediglich einen organisationalen Ausschnitt innerhalb der betrachteten Konzerne darstellen, auch für die Aneignungsbezüge kein globaler Anspruch einer Typologie auf Subjektebene

¹⁸¹ Wie im theoretischen Teil dieser Arbeit erläutert (siehe hierzu *Abschnitt 2.4.2 Konzeptualisierung von Kalkulationsarbeit*) wird als wesentlicher Bezugspunkt für die Handelnden für den empirischen Zugang im ersten Schritt am so definierten Kern von Kalkulationsarbeit, das heißt Kalkulation, angesetzt, wenn das Verständnis von Kalkulationsarbeit auch deutlich umfassender ist. Dieses findet Ausdruck in den Kategorien Aneignung (Aneignungsbezüge) und Konstitution (soziale Konstitution).

eingelöst werden kann, d. h. auch die spezifischen Aneignungsbezüge eher nur auf einen Ausschnitt der Kalkulationsarbeit der Subjekte verweisen. Dieser Ausschnitt ist im Wesentlichen auf den Punkt der Bearbeitung organisationaler Widersprüche durch die Befragten begrenzt. Denn zum einen fordern erlebte Widersprüche in besonderer Weise zur Reflexion heraus, sind also situativ auch für die Befragten am besten erinnerbar und formulierbar. Zum anderen ist die in diesem Zusammenhang bereits formulierte Annahme, dass an diesem Punkt, d. h. im Aufeinandertreffen von voneinander divergierenden organisationalen Intentionen und subjektiven Wahrnehmungen dieser, sich die kritischen Argumente der Beschäftigten zu einer je spezifischen kollektiven Kritikperspektive verdichten lassen. Die Aneignungsbezüge werden darum auch als Ausgangspunkt für spezifische Kritikperspektiven betrachtet. Zudem kann an diesem Punkt auch die Spur von Praktiken der Kritik aufgenommen werden, weil in der Aneignung von Kalkulation auch die Basis für subjektive Gestaltung bzw. das Potenzial der Umdeutung oder Beschränkung möglicher Herrschaft von Controlling und seinen Praktiken gesehen werden.

Durch die Unterteilung der Befragten in Controlling, controllingnah und controllingfern und zusätzlich durch die Erhebung an verschiedenen Stellen (Zentrale, Tochtergesellschaft, Werk, Dienstleistungsgesellschaft) in grundsätzlich sehr ähnlichen Betriebsfällen, soll außerdem – dies jedoch eher als Zusatz – ein umfassenderes Bild vom Umgang mit den unterschiedlichen Ausformungen von Steuerung und Kontrolle an verschiedenen organisatorischen Stellen innerhalb großer Konzerne gezeichnet werden. Gerade weil, wie im theoretischen Teil dieser Arbeit erläutert, Controllingpraxis und seine Praktiken noch häufig als Ausgangspunkt für vorrangig negative Entwicklungen verstanden werden, geht es im Folgenden auch immer wieder darum, speziell die Rolle des Controllings zu beleuchten und mindestens zu fragen, ob die Zuweisung einer derart zentralen Rolle in der Durchsetzung betrieblicher Strategien in Form kalkulativer Steuerung und Kontrolle gerechtfertigt oder nicht stärker auszudifferenzieren ist. In diesem Zusammenhang werden auch die Controllingkonzeptionen der Controllinglehre

hinsichtlich ihres normativen Anspruchs reflektiert, zumal ein Kritikpunkt im theoretischen Teil war, dass in der Arbeits- und Industriosozologie häufig eine Konzeption von Controlling kritisiert wird, die so eindeutig in der Praxis eher nicht existiert. Einschränkend ist an dieser Stelle anzumerken, dass die Rolle des Controllings innerhalb des Ausschnitts der kalkulativen Organisation des jeweiligen betrachteten Betriebsfalls zunächst als einheitlich und in sich geschlossen angenommen werden muss. Da es sich aber nur um einen organisationalen Ausschnitt kalkulativer Praxis handelt (beispielsweise das Controlling in der Zentrale, im Werk, etc.), ist darum nicht auszuschließen, dass sich die Rolle des Controllings an anderen Stellen eines Betriebsfalls auch anders gestaltet.

Beide Analyseebenen (Organisation, Subjekt) sind grundsätzlich untrennbar miteinander verwoben und werden lediglich zur Vereinfachung der Gesamtanalyse im ersten Schritt getrennt voneinander bearbeitet. Es erfolgt jedoch eine Zusammenführung der beiden Ebene für jeden einzelnen Betriebsfall in Form einer abschließenden Zusammenfassung.

Erst im Anschluss an die Darstellung der empirischen Ergebnisse je Betriebsfall werden diese Ergebnisse auf den beiden Analyseebenen Organisation und Subjekt noch einmal über die vier Betriebsfälle hinweg zusammengeführt und diskutiert.¹⁸²

¹⁸² siehe hierzu *Abschnitt 4 Zusammenführung der empirischen Ergebnisse und Diskussion*
278

3.2.1 Betriebsfall A: Objektivitätsfiktion trotz reflexiven Zahlenbewusstseins in der verhandelnden Organisation

Das Unternehmen A gründete sich Anfang des 20. Jahrhunderts und wurde relativ kurz danach in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Erst nach dem Ersten Weltkrieg zog das Unternehmen an seinen heutigen Firmensitz in München und wuchs ab einem bestimmten Punkt (wie für Konzerne typisch) vor allem durch den Zukauf weiterer Unternehmen. Auf einem dieser Zukäufe basiert der bis heute währende Produktfokus. Da als Rüstungsbetrieb klassifiziert und damit zur Demontage freigegeben, war der Neubeginn nach dem Zweiten Weltkrieg schwierig. In den 50er Jahren stand A sogar kurz vor der Übernahme, was vor allem durch die Aktionäre und staatliche Überbrückungshilfen verhindert werden konnte. Durch weitere Zukäufe und den Aufbau von Standorten auf der ganzen Welt entwickelte sich das Unternehmen in den Folgejahren von einem mittelständischen Betrieb zu einem großen Konzern. Obwohl als Aktiengesellschaft gelistet, befindet sich der Großteil der Anteile in der Hand von Großaktionären, was das Unternehmen unabhängiger von Entwicklungen und Anforderungen des Kapitalmarktes macht. Darüber hinaus wird größtenteils nachfrageorientiert produziert, was insgesamt eine langfristige Strategie und Ausplanung mit einem regulären Planungshorizont von bis zu 12 Jahren ermöglicht und wesentliche Auswirkungen auf die Controllinginstrumente und mithin die gesamthafte Steuerung hat.

Mitarbeiter des Controllings beschreiben das Controlling als breites Netzwerk mit dem Konzerncontrolling als Klammerfunktion über die gesamte dezentrale Controllingorganisation. Controlling ist aber auch in der Zentrale nicht einfach nur Controlling: es besteht aus mehreren Abteilungen, die differenzierte Aufgaben wahrnehmen, wie z. B. die langfristige Ergebnissteuerung auf der sog. Leistungsseite (gegenüber beispielsweise Abteilungen, die speziell für Themen der Kostenseite verantwortlich sind), deren Know-how zusätzlich in sog. Center of Competences, also Kompetenzzentren, übergreifend zusammengezogen und gebündelt wird. Inhaltlich im Vordergrund stehen nicht unbedingt die klassischen Aspekte der

Informationssammlung, der Analyse und des Berichtswesens, sondern explizit herausgestellt wird der Aspekt der Steuerung, der sich auch instrumentell und planerisch spiegelt. Vorrangig auf der Leistungsseite kommt dieser Aspekt in einem top-down Ansatz zum Ausdruck. Darüber hinaus, also beispielsweise auf der Kostenseite, existieren gemäß den Expertenaussagen aber Ansätze bei A, die als kollaborative Formen und bottom-up Ansätze der Steuerung bezeichnet werden können. Das Controlling ist schon aufgrund seiner starken Verankerung in der internen Steuerung mit zwar zunehmenden aber noch geringem Bezug zum externen Rechnungswesen und damit externen Stakeholdern (im Vergleich zu anderen Kostenrechnungstraditionen) nicht oberste Steuerungsstelle bei A. Als diese wird übereinstimmend die Unternehmensstrategie ausgemacht.

Auf der Ebene der einzelnen Controller wird mehrfach betont, dass Controller Mitverantwortung für die Ergebnisse übernehmen, weil sie über eine weitreichende inhaltliche Kompetenz verfügen. Dies ist ein Selbstverständnis der Controller, wie es auch im Controller-Leitbild von A ausformuliert ist. Inhaltliche Kompetenz und Breite heißt aus Sicht der Controller in diesem Fall nicht nur Kompetenz in Bezug auf das methodische Instrumentarium und ökonomisches Fachwissen, sondern auch technisches Detailwissen. Eine solche inhaltliche Breite wird beispielsweise gefördert, indem Wechsel in fachfremde Ressorts und Bereiche unterstützt werden, damit es zu einem breiten Austausch von Wissen im Unternehmen kommen kann. Das Controlling gilt auch aus Sicht der Controller nicht unbedingt als Kaderschmiede im Unternehmen. Viele der Führungskräfte bei A haben jedoch laut Expertenaussage zumeist eine Station in einem der Controllingbereiche durchlaufen. Die Bedeutung emotionaler Intelligenz und sogenannter weicher Kompetenzen in der Zusammenarbeit mit den anderen Bereichen wird wiederholt herausgestellt und ist darum seit einiger Zeit ebenfalls Teil des Controller-Leitbildes im Unternehmen. Eine weitere Folge dieses Verständnisses ist die organisatorische Integration des Controllings als Funktion unter Funktionen. Die ehemalige noch vorherrschende Vorstellung einer unabhängigen Stabstelle und das Sujet des Piloten wird hier organisatorisch konterkariert, indem Controller nicht nur zentral im

Konzerncontrolling organisiert sind, sondern ebenso dezentral an praktisch jeder Stelle im Unternehmen operativ vertreten sind.

Ausgangspunkt von Kalkulationen im Controlling sind die Produkte von A, welche über ihren gesamten Lebenszyklus im Rahmen einer dynamischen Investitionsrechnung verfolgt und gesteuert werden. Projektergebnisse und -ziele können in Periodenergebnisse und -ziele und zurück überführt werden und münden in einem umfassenden, sehr langfristig orientierten Steuerungs- und Planungssystem, welches systemisch gestützt ist. Das Reporting wird von einem methodisch weit entwickelten, relativ stabilem Kennzahlensystem gestützt. Auf den ersten Blick bestimmt im Zusammenhang mit Kalkulation eine renditeorientierte Sicht das Handeln. Wachstum, Profitabilität und Wertsteigerung, gepaart mit Attributen wie Technologie- und Innovationsführerschaft formen ein Bild der für deutsche Industrieunternehmen typischen Selbstzuschreibungen. Insgesamt können das Controllingsinstrumentarium und die angewandten Kalkulationstechniken bei A als methodisch weit entwickelt und sehr ausdifferenziert charakterisiert werden.

Für das vorangegangene Profil von Betriebsfall A wurden Materialien des Unternehmensarchivs herangezogen sowie weitere extern verfügbare Materialien, wie Veröffentlichungen im Bibliotheksbestand und Internet. Darüber hinaus wurden zum einen insbesondere Erläuterungen des Erstkontakts („gatekeeper“; Wolff 2009: 342) bei A, Herrn X, einbezogen und zum anderen die Aussagen der Controller als Experten ihrer eigenen Organisation berücksichtigt. Für die nachfolgende Beschreibung und Analyse der aus der Wahrnehmung der Beschäftigten rekonstruierten intentionalen Logik und Konstitution der kalkulativen Organisation bei A ebenso wie für die folgenden Interpretationen zur Aneignung der Befragten ist noch unbedingt anzumerken, dass die Daten für Betriebsfall A ausschließlich in der Konzernzentrale erhoben wurden. Auch wenn die Befragten im Verlauf ihrer beruflichen Laufbahn zwar bereits andere Positionen innehatten – zumeist innerhalb von A, seltener auch außerhalb – nehmen sie in ihren Erläuterungen primär auf ihre aktuellen betrieblichen Bedingungen Bezug.

Sowohl das Unternehmensprofil als auch die nachfolgenden Analysen und Zusammenfassungen zur kalkulativen Organisation bei Betriebsfall A wurden in einem zusätzlichen Nachgespräch mit Herrn X abschließend besprochen. Dieses Nachgespräch wurde nicht aufgezeichnet und transkribiert.

3.2.1.1 Soziale Konstitution der kalkulativen Organisation bei A

Für die Beschreibung und Analyse der kalkulativen Organisation bei Betriebsfall A begeben wir uns nun in dessen *Konzernzentrale* und rekonstruieren die Wahrnehmung der Logik der kalkulativen Organisation aus Sicht der Beschäftigten anhand folgender Aspekte:

- Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle (s. hierzu *Abschnitt 3.2.1.1.1*),
- Bedeutung von Kalkulation (s. hierzu *Abschnitt 3.2.1.1.2*) und
- Ableitungen zur Verortung von Kalkulation bei A (s. hierzu *Abschnitt 3.2.1.1.3*).

Ziel der anstehenden Analyse ist eine möglichst konkrete Vorstellung der kalkulativen Organisation von A und ihrer spezifischen Bedingungen, die zu diesem Zweck die benannten Aspekte in einer verdichteten Beschreibung zusammenfasst. Diese Logik wiederum ist im nachfolgenden Teil Ausgangspunkt der Interpretationen um die Aneignungsbezüge der Befragten in ihrem Verhältnis zu den Bedingungen der kalkulativen Organisation, die sie nach dem Verständnis dieser Arbeit mitkonstituiert haben.

3.2.1.1.1 Strukturen der internen kalkulativen Steuerung und Kontrolle

Die Steuerungs- und Kontrollstrukturen bei A basieren auf den ersten Blick vor allem auf marktlichen und hierarchischen Mechanismen. Als oberste Steuerungsstelle wird die Strategie(abteilung) genannt, die auf Basis hierarchischer Steuerung in Form von

Macht und marktlicher Steuerung in Form von indirekten Effizienzkriterien Leistungserwartungen – vor allem ein allgemeines zahlenförmiges Renditeziel – formuliert. Dieses Renditeziel wird anschließend durch das Controlling vor allem mithilfe seiner zentralen, aber auch breiten dezentralen Controllingorganisation in alle Bereiche von A kaskadiert. Herr E, einer der Controllingleiter in der Konzernzentrale von A, beschreibt diese wie folgt:

„Das Controlling hat mehrere Strukturen, also es gibt zum einen die CoCs [Centers of Competence bzw. Kompetenzzentren; P. B.], die zum Beispiel auf der Kostenseite die Produktionsumfänge umfassen, die aber auch die Materialkosten umfassen, das ist ein weiteres CoC, und eben uns als Deckungsbeitrag. Darüber hinaus gibt es noch die Funktion des Produktliniencontrollings, also derer, die damit, mit diesen drei Informationsquellen gemeinsam dann im Hinblick auf Projekte die Zahlen erarbeiten und zusammenbringen. Oder eben auch im Konzern das Konzerncontrolling über allem, wenn Sie wollen, als Klammerfunktion. [...] Also das klassische FC-Controlling [FC steht für Finanzen und Controlling; P. B.] ist zentral, wurde auch zentralisiert, stärker zentralisiert noch in den letzten fünf Jahren. Aber die F-Organisation, die Finanzorganisation hat deutlich mehr Breite, also sie geht vom Markt bis hin in die Zentrale. Und auch die Kollegen, die in den Märkten sind, als entweder Controller oder CFOs [Chief Financial Officer, also regionaler Controllingleiter; P. B.], haben zwar ein Vertriebskurzzeichen der ‚XY-Vertriebsorganisation‘ [anonymisiert], gehören dann aber ins Netzwerk und werden auch vom Netzwerk Finanzen geführt.“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 30-49)

Und auch die Strategie ist ähnlich wie das Controlling nicht nur zentral im Unternehmen organisiert, wenn auch auf Basis ihrer Rolle als zentrale Steuerungsinstanz nicht in der gleichen Tiefe und Breite.

„Es gibt ein zentrales Vorstandsressort, wo auch der Vorstandsvorsitzende drin eingebettet ist, dort ist die strategische Planung angesiedelt, Unternehmensplanung die auch den langfristigen Kurs bestimmt und natürlich für alle Ressorts von Entwicklung über Produktion bis hin zum Vertrieb. Daraus abgeleitet gibt es dann halt Fachbereichsstrategien, also Vertriebsstrategie, die halt diesen Gesamtaspekt nicht nur jetzt rein von der Vertriebsseite, sondern auch von Themen Markenwerten und

Kundenzufriedenheit natürlich beinhaltet. Auch da betten wir uns dann wieder letztendlich ein.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 145-152)

Herr E benennt auch aus Sicht des Controllings die Strategie als die oberste Steuerungsstelle im Unternehmen und erläutert deren Rolle wie folgt:

„Die Konzernsteuerung, die Strategie, hat natürlich gewisse Privilegien, ja, die machen dann eher die gröberen Ansagen. Die sind aber bei weitem nicht so in den Details drin, die steuern nicht aus, die zeigen vielleicht in die Richtung, ja, und das war es dann auch. Die genießen sicherlich auch noch ein höheres Prestige und Ansehen, was das angeht. Das sind aber keine Umsetzer.“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 609-613)

Diese „gröberen Ansagen“ oder nicht konkreten Leistungserwartungen der Strategie, wie sie bezeichnet werden, werden dann durch das Controlling als Teil dieser hierarchischen kalkulativen Steuerung als konkrete Leistungsansprüche und -begrenzungen für die operative Ebene übersetzt bzw. kontextualisiert, d. h. kalkuliert und auch den Mitarbeitern vermittelt.

„Das Controlling ist derjenige, der natürlich inhaltlich auch validiert und eher in einer Kurzfrist operiert zum Gegensatz zur strategischen Planung, die halt einen langfristigen Horizont hat. Und das Controlling ist derjenige, der das Ganze wirklich kalkuliert und bewertbar macht.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 158-162)

Abgesehen von diesen zentralen hierarchischen Instanzen der Steuerung und Kontrolle, also Strategie und Controlling, wird seitens der Befragten aber auch auf weitere Steuerungsstellen bei A hingewiesen.

„Ja, es gibt von zentral bis dezentral immer planende steuernde Einheiten, die unterschiedlichen Scope, unterschiedliche Tiefe auch letztendlich legen. Wir haben halt den Gebraucht-,XY-Produkt'-Scope [anonymisiert] und sind langfristig dann eher strategischer, kurzfristig eher operativer unterwegs. Und dann auch abhängig davon, wer letztendlich in einer Marktsicht welchen Aspekt vertritt. Weil: das es ist dann wieder abhängig davon, wie groß sind die Abteilungen. Also konkret gesprochen, die operative Einheit, die das Re-

Marketing macht, unsere Händler, da haben wir jetzt nicht noch eine Funktion drüber, die die Planung für die übernimmt. Auf der Vertriebsseite für Neu-,XY-Produkte‘ [anonymisiert] ist das kapazitativ suggeriert, dass da auch immer eine Planeinheit davor geht. Die dann natürlich auch wieder eng mit dem Controlling verbunden ist [...].“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 124-134)

Parallel zur breiten Controllingorganisation existieren in den Fachbereichen also wiederum Stellen, die die operativen Leistungsbegrenzungen ebenfalls aufgreifen und in für sie jeweils relevante kalkulative Form übersetzen – also wiederum ganz spezifisch kontextualisieren – und ebenfalls in die ihnen angegliederten operativen Einheiten hineinragen bzw. kaskadieren. Innerhalb dieser vertikalen kalkulativen Steuerungskette ist das Controlling damit durchaus der direkte Gegenpart aller Abteilungen. In der Erläuterung seiner eigenen Steuerungsrolle in einem controllingfernen Vertriebsbereich (After Sales) deutet Herr G jedoch noch auf weitere Formen der Steuerung und Kontrolle, wenn er seine eigene Rolle – wie schon weiter oben in diesem Abschnitt – als „eingebettet“ in das Gesamtsystem der Steuerung und Kontrolle beschreibt.

„Hier ist es ganz klassisch, es fängt natürlich mit einer strategischen Sicht an. Also abgeleitet von Unternehmensstrategie gibt es langfristige Ziele, die letztendlich sag ich mal die oberste Orientierung in der langfristigen Natur geben. Daraus abgeleitet, wir sind ja nicht allein auf der Welt, sondern betten uns mit dem Gebrauch-,XY-Produkt‘-Thema [anonymisiert] natürlich in das Gesamtkonstrukt Konzern, [...] Vertrieb dann ein. Da gibt es natürlich eine Vertriebssteuerung zentraler Natur, die abgestimmt mit Regionen und Märkten mittel- bis langfristig diskutiert wird und dann geht es halt tiefer hinein mit den Märkten in eher die operative unterjährige Ausprägung und Ausplanung.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 110-118)

Neben einem Steuerungs- und Kontrollsystem, wie es klassisch unterstellt wird, d. h. mit vertikalen und hierbei vor allem hierarchischen und marktlich-effizienzorientierten Steuerungs- und Kontrollmechanismen, scheinen weitere Mechanismen in Bezug auf die kalkulative Steuerung und Kontrolle zu existieren, die

eher als horizontal zu charakterisieren sind. Vor dem Hintergrund von mehreren Steuerungs- und Kontrollstellen, die sich auf einer spezifischen, eher zentral zu verortenden Ebene bei A verstärkt gleichrangig und nicht hierarchisch gegenüberstehen, ist anzunehmen, dass es auf dieser horizontalen Steuerungsebene vor allem um die kalkulative Integration und Koordination weitestgehend gleichrangiger Positionen der unterschiedlichen Bereiche geht. Auf dieser Ebene kann für die Integration und Koordination eben nicht auf normative Steuerungs- und Kontrollmechanismen der vertikalen Steuerung zurückgegriffen werden. Zur Integration und Koordination werden die als weitestgehend gleichrangig verstandenen Interessen verhandelt. Dies soll daher hier als kalkulatives Verhandlungssystem¹⁸³ bezeichnet werden. Dieses Verhandlungssystem ist dabei nicht nur in die hierarchische Steuerung und Kontrolle eingebettet, sondern fußt auf ihr als grundlegende Bezugs- und Begründungsbasis. In der Verhandlung von Interessen wirkt nicht die Lösung möglicher Konflikte vordergründig motivational, sondern eher die Möglichkeit der Einflussnahme über die kalkulative Form. Davon abgesehen werde diese unterschiedlichen Interessen offenkundig nicht als Konflikt begriffen, denn sonst würden sie nicht verhandelt, sondern über die hierarchische Steuerung und Kontrolle aufgelöst werden. Die horizontale Steuerung über ein Verhandlungssystem auf Basis von Kalkulation als „Verhandlungssprache“ erfordert bei den Handelnden daher zum einen die Herausbildung eines reflexiven Zahlenverständnisses. Gleichzeitig ist – und dies ist in gewisser Weise paradox – Kalkulation als Bezugs- und Begründungsbasis dieser Verhandlung notwendig.

Innerhalb des kalkulativen Verhandlungssystems spielt das Controlling mit Blick auf Kalkulation spezifischer Parameter der Steuerung und Kontrolle, die eben nicht die Rendite oder den Deckungsbeitrag betreffen, eher eine periphere Rolle und ist auf Kalkulation des horizontalen Verhandlungssystems reziprok angewiesen. Frau F, Controllerin bei A, beschreibt sich in diesem Zusammenhang selbst nicht als die

¹⁸³ Im Anschluss des im theoretischen Teil eingeführten Begriffs „calculative network“ von Miller 2001, innerhalb dessen sich verschiedene Akteure sowohl als „calculable“ als auch als „calculating“ etablieren.

verantwortliche Stelle, sondern deutet hierfür auf die Fachbereiche außerhalb des Controllings:

„Ich meine gut, wir im Controlling machen ja erst einmal keine eigenen Zahlen. Wir nehmen das, was wir vom Fachbereich kriegen. Weil ich glaube sonst würde es auch ein bisschen gefährlich werden, wenn wir als Controlling sagen, wir rechnen jetzt mal mit einem Retail-Preis, der jetzt von der Preisplanung gar nicht, als Fachbereich, als verantwortliche Stelle dafür, gar nicht abgesegnet wurde.“ (Fr. F/ A/Controlling, Zeile 541-546)

Und etwas später im gleichen Zusammenhang sagt sie noch:

„[...] Wir sind im Controlling ja nicht die Spezialisten [...].“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 589)

Herr I aus einem controllingnahen Bereich spiegelt dies wie folgt:

„Und natürlich die verschiedenen Unternehmensbereiche, die fokussieren dann auf verschiedene Kennzahlen, die Finanzleute, die fokussieren sich logischerweise natürlich mehr auf die Ertragskomponenten, und zwar dann relativ stark nur auf diese. Eine vertriebsorientierte Sicht hat natürlich eine Ertragskomponente auch immer im Blick. Da kommt aber dann auch mal ein Thema wie Marktanteil auch mit dazu. Das heißt, jeder Bereich bringt verschiedene Blickwinkel mit ein.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 85-91)

Und Herr X, ebenfalls aus einem controllingnahen Bereich, unterstreicht dies mit seiner Aussage und verweist damit indirekt auf ein Nebeneinander verschiedener kalkulativer Formen, wie es für ein horizontales Verhandlungssystem möglich erscheint.

„Nein. DIE Steuerungszahlen, die erforderlich sind, um Preise und Volumen zu steuern, ist eine Zentralstelle. Und die Zahlen produzieren wir.“ (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 90-91)

Zusammenfassend sind stark vereinfacht zwei grundsätzliche Steuerungsebenen bei A erkennbar, zum einen eine vertikale, vor allem hierarchisch und marktlich orientierte Steuerung, die über die verschiedenen Strategie- und Controllingabteilungen koordiniert wird. Hier dominiert ein Effizienz- und Renditeinteresse. Zum anderen ein horizontales kalkulatives Verhandlungssystem, über welches eine Vielzahl von Interessen in kalkulativer Form koordiniert und integriert wird. Diese zwei Ebenen existieren nicht getrennt voneinander. Zunächst einmal ist das Verhandlungssystem in das hierarchische Steuerungssystem eingebettet und nimmt Bezug auf dessen Effizienz und Renditeerwartungen und -begrenzungen. Gleichzeitig ist die hierarchische Steuerung auf Basis einer Vielzahl von Steuerungs- und Kontrollparametern auf das Verhandlungssystem angewiesen. Kalkulation ist Bezugs- und Begründungsbasis für die Steuerungsebenen bei A. Andererseits ist innerhalb des kalkulativen Verhandlungssystems ein gewisses reflexives Zahlenverständnis erforderlich, um die Varianz an kalkulativ formulierten Interessen als solche anerkennen zu können.

3.2.1.1.2 Bedeutung von Kalkulation und der kalkulativen Praxis

Die befragten zwei Controller (*Controlling*) bei A betonen im Hinblick auf die Bedeutung von Kalkulation zunächst einmal die Aspekte Transparenz, Objektivität, Neutralität. Dies ist deswegen auf den ersten Blick erstaunlich, weil die vorangegangenen Überlegungen insgesamt auf die Annahme eines eher breiten reflexiven Zahlenbewusstseins bei A hindeuten. Die einfache Ableitung, dass das Controlling hier seiner aus der Lehre stammenden Neutralitäts- und Objektivitätsfiktion erliegt, greift eventuell zu kurz und ist in den Gesamtzusammenhang der Steuerungsstrukturen bei A einzuordnen.

„Ich finde Transparenz zu schaffen in der Zahlenwelt [ist wichtig; P. B.]. Ich finde wichtig ist die Transparenz, die man als Controller, wenn ein neues Thema vorbeikommt, man selber ist ja nicht der Spezialist, meistens hat man erst einmal gar keine Transparenz, wenn so ein neues Thema ums Eck kommt. Das aber dann entsprechend für sich selber immer

mehr zu verstehen durch Gespräche mit den Spezialisten. Dann auch wirklich transparent in Zahlen und Tabellen auszudrücken, das ist auf jeden Fall eine Besonderheit [...].“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 493-499)

„Ich glaub es ist eine Rolle, also die wir spielen... diese Rolle, also zum einen versuchen wir... unsere Sprache sind Zahlen, ja, das ist ein Stück weit neutral oder auch objektiv. Wobei ich mit Prämissen auch jederzeit eine Zahl drehen kann, wie ich will, das kann jeder. Aber das ist nicht das Ziel, sondern die Rolle muss es ja sein, mehr aus dem Gegebenen herauszuholen und dabei auch Grenzen zu überwinden, also Ressortgrenzen oder Egoismen zu überwinden. Und ich glaube diese Rolle zu haben ist es dann am Ende. Ja, eben nicht: ich muss nur eine Kenngröße optimieren. Wir sind ja... unser Ziel ist es ja eigentlich, die Summe aller Kenngrößen zum Optimum zu führen. Wenn ich in einem Ressort bin, dann optimiere ich immer nur meinen Bereich.“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 519-528)

Den Aussagen der Controller bei A, Frau F und Herr E, ist zu entnehmen, dass Transparenz und „ein Stück weit“ Neutralität und Objektivität im Zusammenhang mit Kalkulation eine Bedeutung zukommt. Die Einschränkungen und die Erläuterungen, die dabei vorgenommen werden, deuten jedoch nicht auf die Zuweisung einer absoluten Neutralität und Objektivität zu Kalkulation, sondern eher auf eine Einschränkung dessen.¹⁸⁴ Die Annahme ist daher, dass das Controlling spezifische Bedeutungen gerade deswegen aufrechterhält, um das kalkulative Verhandlungssystem erst zu ermöglichen, denn für dessen Existenz ist ein grundlegender Konsens nötig, der im Zusammenhang mit Kalkulation die Annahme von „ein Stück weit“ Neutralität und Objektivität inkludiert. Dass das Controlling versucht, diesen Konsens aufrecht zu erhalten, ist nicht automatisch gleichzusetzen mit einem mangelnden reflexiven Zahlenbewusstsein. Es kann ebenso interpretiert werden, dass das Controlling in seiner eigenen „Existenz“ auf dieses

¹⁸⁴ Porter 1995 unterscheidet in „Trust in numbers“ bereits in der Einführung in eine „disciplinary objectivity“, die einen Konsens z. B. innerhalb einer spezifischen disziplinären Gemeinschaft beschreibt, und eine „absolute objectivity“, die auch außerhalb einer spezifischen disziplinären Gemeinschaft anerkannt werden müsste. Desweiteren führt Porter eine „mechanical objectivity“ ins Feld, die auf die Durchsetzung von Objektivität über herrschende Regeln abzielt (vgl. Porter 1995: 3f.).

Verhandlungssystem angewiesen ist, um, wie Herr E es ausdrückt, die „Kenngrößen zum Optimum zu führen“. So kann es dann den Erwartungen, die an es selbst als Controlling gerichtet sind, auch gerecht werden. Dafür nimmt es zudem eine spezifische Rolle ein. Das Controlling hat daher nur auf den ersten Blick eine stark instrumentell, technisch und funktionell ausgerichtete Bedeutung im Zusammenhang mit Kalkulation. Im folgenden Zitat deutet Frau F noch einmal auf das Verhandlungssystem:

„Da bringt im Grunde jeder Bereich, den es im Unternehmen gibt, bringt dann seine Meinung hervor wie Produktion, Einkauf, Vertrieb und so gibt es dann am Ende auch eben Betriebswirtschaft und jeder bringt da seine Position hervor. Der Vorlagenersteller, wer auch immer diese Entscheidung am meisten treibt und am meisten möchte, der schreibt dann auch eine Empfehlung für dieses Gremium. [...] (Fr. F/A/Controlling, Zeile 106-111)

Und an späterer Stelle:

„Ich meine, gut, wir im Controlling machen ja erst einmal keine eigenen Zahlen. Wir nehmen das, was wir vom Fachbereich kriegen. Weil ich glaube sonst würde es auch ein bisschen gefährlich werden, wenn wir als Controlling sagen, wir rechnen jetzt mal mit einem Retail-Preis, der jetzt von der Preisplanung gar nicht, als Fachbereich, als verantwortliche Stelle dafür, gar nicht abgesegnet wurde. Wir sind ja erst einmal bezüglich der Belastbarkeit der Zahlen, da müssen wir uns ein Stück weit auf das verlassen, was der Fachbereich uns gibt. Verwerten wir auch so, allerdings gibt es da dann, also es gibt im Grunde vom Prozess her, der Fachbereich wirft was ins Controlling rüber und dann gibt es da dieses Challengen oder diese Abstimm Schleifen oder Prozess des Verstehens der Zahl, dass jeder Controller, der ja auch immer so ein bisschen sich dann auskennt zu dem Thema, dass der das komplett verstanden haben möchte und die Zahl auch für plausibel hält. Dass man eben dann gemeinsam mit dem Fachbereich so lange an der Zahl schleift, bis sie für beide Seiten realistisch ist.“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 541-554)

Die Rolle des Controllings ergibt sich gerade aufgrund eines fortgeschrittenen kalkulativen Wissens auch außerhalb des Controllings. Es gilt einerseits die

„Verhandlungssprache“ zu erhalten und andererseits offensichtlich auch spezifische Bereiche des kalkulativen Wissens als Arkanwissen des Controllings abzugrenzen.

„Ich glaube, ein bisschen will man ja auch seinen eigenen Job schützen, dadurch, dass es nur eine begrenzte Anzahl von Leuten gibt, die das einfach können. Wenn jetzt jeder das Know-how in der genau gleichen Form hat, dann brauchen wir, glaube ich, hier das ganze Controlling nicht mehr.“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 736-739)

An späterer Stelle erläutert Frau F dann, wie die Zahlen der jeweiligen Bereiche durch das Controlling zusammengefasst und verdichtet werden. Dies erfolgt jedoch bereits wieder innerhalb der vertikalen Steuerung und Kontrolle und mit dem Ziel einer erneuten Formulierung von Leistungsbegrenzungen, also rekursiv. In erster Linie profitiert daher das Controlling vom kalkulativen Verhandlungssystem und sichert sich über dessen Polyrationalität¹⁸⁵ ab, wenn koordinierte und integrierte Zahlen des kalkulativen Verhandlungssystems für die eigene kalkulative Steuerung und Kontrolle genutzt werden. Hiermit wird zwar im Grunde an die Koordinationsfunktion des Controllings aus der Controllinglehre angeknüpft, doch muss angemerkt werden, dass diese Zahlen, die Frau F weiterverwendet, bereits koordiniert und integriert wurden. Es handelt sich damit mit gesamthaftem Blick auf A um eine Koordinationsfunktion im engeren Sinne. Hierzu die folgende Sequenz von Frau F:

„Das heißt, man hat nicht soviel Platz, um jetzt wirklich aus dem Fachbereich jede Kleinstzahl da mit rein zu bringen. Das heißt das Management kennt diese ganzen Detailzahlen gar nicht. Das heißt, das ist dann schon einmal hilfreich, wenn wir das zumindest verdichtet darstellen. Deswegen schaffen wir damit schon für das Management eine Transparenz im Grunde über diese Effekte, weil detailliertere Effekte kennen die nicht. Ich glaube, dass das auch für das Management so gut ist wie es ist, so passt wie es ist, weil wir ja diese Standarddarstellungen haben, von denen wir gesprochen haben. Ich glaube, dass das für viele auf den ersten Blick und auch für mich, als ich da mich erstmalig damit

¹⁸⁵ In Anlehnung an Quattrone und Hopper 2001

befasst habe, das natürlich schwer zu lesen ist, diese Tabellen oder Business-Cases oder so dargestellt werden. Aber dadurch, dass es relativ gut standardisiert ist, kommt man dann [...] gut durch. Es gibt ja dann immer noch die Möglichkeiten, wenn jetzt da irgendwie eine verdichtete Zahl steht, die jemand nicht versteht aus der Hierarchie auch, egal wer, kann man ja fragen und dann stellen wir das auch entsprechend zur Verfügung. Nur allein aus formalen Gründen muss man es halt eben irgendwie zusammenfassen." (Fr. F/A/Controlling, Zeile 521-536)

Im Anschluss daran greift sie das Prinzip der nachträglichen Rationalitätssicherung auf, ebenfalls eine Funktion von Controlling aus der Controllinglehre:

„Das heißt, da wird die Zahl dann schon mal ein bisschen geschliffen. Dann wollte ich noch irgendwas sagen, genau, sie ist dann im Grunde schon belastbar. Wenn es jetzt, in einzelnen Fällen ist es aber vielleicht auch so, dass man sich nicht final einigt mit dem Fachbereich zu einer belastbaren Zahl, sondern dass der Fachbereich an seiner Einschätzung festhält, wir im Controlling aber der Meinung sind, passt eigentlich nicht. Ist irgendwie zu gut oder zu schlecht. Dann haben wir die Möglichkeit, das irgendwie noch mal als Chance oder Risiko im Business-Case darzustellen. Wir rechnen einmal wirklich mit den Inputgrößen, die vom Fachbereich unterstützt werden, dann haben wir die Möglichkeit aus unserem Controllingdasein heraus zu sagen: Okay, aber übrigens, wir haben da Zweifel.“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 561-570)

Frau F versucht möglicherweise die eigentliche Rolle des Controllings bei A mit klassischen Controllingkonzeptionen der Controllinglehre in Einklang zu bringen. Doch dabei wird andeutungsweise klar, dass das Controlling im kalkulativen Verhandlungssystem auf der Horizontalen nicht direkt involviert scheint, sondern „Zweifel äußern kann“, die dann jedoch eher nur reziprok als Erwartungsbegrenzungen integriert werden können. Davon abgesehen handelt es sich jedoch auch hierbei erneut um Erwartungsbegrenzungen, die im Grunde bereits im kalkulativen Verhandlungssystem abgesichert wurden.

Die vorangegangenen Punkte noch einmal *zusammenfassend* verweist das Controlling verstärkt auf Bedeutungen im Zusammenhang mit Kalkulation, die in der kritischen Accounting-Forschung und auch in der Soziologie als Neutralitäts- und

Objektivitätsfiktion gedeutet werden. Die befragten Controller scheinen jedoch eher nicht einer solchen Fiktion zu unterliegen, sondern ihrer zugewiesenen Rolle im unternehmerischen Steuerungssystem gerecht werden zu wollen. Sie erhalten folglich diese Fiktion aufrecht, um ein kalkulatives Verhandlungssystem zu ermöglichen, auf welches sie angewiesen sind, um damit den umfangreichen Steuerungs- und Kontrollerwartungen an sie selbst gerecht werden zu können.

Im Gespräch nun mit den Interviewpartnern aus den *controllingnahen Bereichen* wird im Zusammenhang mit dem Sinn des Einsatzes und der Bedeutung von Kalkulation direkt auf das Verhandlungssystem verwiesen:

„Und natürlich die verschiedenen Unternehmensbereiche, die fokussieren dann auf verschiedene Kennzahlen, die Finanzleute, die fokussieren sich logischerweise natürlich mehr auf die Ertragskomponenten, und zwar dann relativ stark nur auf diese. Eine vertriebsorientierte Sicht hat natürlich eine Ertragskomponente auch immer im Blick. Da kommt aber dann auch mal ein Thema wie Marktanteil auch mit dazu. Das heißt, jeder Bereich bringt verschiedene Blickwinkel mit ein.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 85-91)

„Das heißt, eigentlich wird nicht die Zahl selbst in Frage gestellt oder unterschiedlich irreführend interpretiert, sondern es gibt halt ZielkonflikTERE Zahlen. Und je nachdem welche Interessen vertreten werden, wird die eine Zahl halt mehr in den Vordergrund gehoben in der politischen Diskussion.“ (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 131-133)

„Und dann kann es durchaus sein, dass sich aufgrund dieser Veränderung in der Organisation, die Prozesse ändern, vielleicht neue Tools gekauft oder abgestoßen werden. Und ich produziere auf einmal aufgrund einer Organisationsänderung eine andere Zahl, weil ich möglicherweise auch durch eine andere SICHTweise bzw. ein anderes – was wir vorhin hatten – ein anderes Interesse mitbekomme.“ (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 481-486)

Gleichzeitig wird die kalkulative Form des Verhandlungssystems begründet, indem die kommunikative Bedeutung von Kalkulation dargelegt und Aspekte wie im Folgenden z. B. Disziplinierung durch Kalkulation, benannt werden:

„Zahlendisziplin, dass man, eine Zahl, auch wenn sie weh tut, nicht aufweicht. Dass das übrigens im Privaten auch helfen kann. Und einfach, diese Kälte der Zahl auch, entsprechend, dass man diese annimmt, und, nicht die Zahl versucht zu verändern oder zu verdrehen. Die Zahl, hat schon eine große Aussagekraft. Und wenn man sie selbst produziert hat, weiß man auch, wo sie herkommt.“ (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 438-442)

Ein anderes Beispiel bringt Herr J ein, der auf den Faktor Effizienz in der Kommunikation durch den Einsatz von Kalkulation eingeht:

„Es ist ein Stück weit sicherlich ganz einfach ein Zeitproblem, weil qualitative Informationen sind natürlich immer wieder interpretationsfähig, das heißt man hat mehrere Argumente, also sprich Vor- und Nachteile oder Argumente und Gegenargumente und man kann sich trefflich darüber streiten, welches Gewicht man dem einzelnen Argument beimisst. Und da das in der Regel immer eine längere Diskussion nach sich zieht, ist es einfach so, dass man allein aus Zeit- und Effizienzgründen die Kennzahl einem qualitativen Argument vorzieht, weil man dann natürlich viel mehr Themen in viel kürzerer Zeit anhand von Kennzahlen diskutieren und entscheiden kann. Also sicherlich ein Stück weit ist es einfach effizienter, anhand von Kennzahlen zu entscheiden als sich mit einer langen Liste von Vor- und Nachteilen zu beschäftigen.“ (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 195-205)

Dem folgen in allen Gesprächen eine umfangreiche Reflexion und Kritik von Kalkulation. Hierbei werden verschiedene Punkte zum Ausdruck gebracht. Dies ist zum Beispiel eine Kritik an der abnehmenden Reichweite von Zahlen. Diese Kritik basiert auf einer eigenartigen Paradoxie. Zunächst einmal können Kalkulationen auch systemisch bedingt nun tatsächlich schneller produziert werden, was potenziell Effizienzgewinne mit sich bringen würde, wie Herr I erläutert:

„Genau richtig. Das heißt, die Aufbereitung erfolgt schneller als es früher war. Was heute vielleicht in einer Stunde geht, waren früher vielleicht zwei Tage. Das bringt Effizienz im Sinne von: wenn ich nicht so lange brauche für die Aufbereitung, kann ich mehr Zeit für eine Analyse verwenden und kann mir die Themen tiefer angucken.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 370-374)

Diese Effizienzgewinne verbleiben jedoch theoretischer Natur und damit illusionär, da sie direkt in ein Mehr an Kalkulation übersetzt werden. Je mehr Kalkulationen also produziert werden „müssen“, desto weniger lange können sie offensichtlich argumentativ eingesetzt werden und desto schneller werden sie daher durch neue, „aktualisierte“ Kalkulationen ersetzt. Ihre Nachhaltigkeit oder Reichweite sinkt also insgesamt:

„In Summe allerdings nicht, nein, weil natürlich mehr Kennzahlen bedeuten auch immer in der Regel mehr Nachfragen, warum ist die Kennzahl so, warum ist die Entwicklung nach oben, nach unten? Das heißt mehr Information bedeutet in der Regel dann auch mehr Nachfragen, und dann heißt es wieder mehr Analyse.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 382-385)

Und an späterer Stelle ergänzt Herr I diesen Punkt noch:

„Manchmal könnte man auch den Eindruck gewinnen, dass eine KPI [Key Performance Indicator, Kennzahl; P. B.] nur um des Reporting Willens berichtet wird, und man dann doch auf eine Zahl starrt, wo man sich denkt, ja warum ist denn die jetzt so. Dann kommt dann doch wieder die Frage, ja die Zahl, ist jetzt komisch, dann muss man wieder analysieren, warum die denn so ist. Dann taucht man natürlich trotzdem wieder ins Detail ab und findet dann auch wieder tausend Gründe, warum die Zahl so oder so ist. Insofern, ja, ist manchmal ein zweiseitiges Schwert. [...]“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 510-518)

Zudem werden genau diese Effizienzgewinne in einzelnen Teilen der „Produktion“ von Kalkulation, wie es Herr X bezeichnet, verallgemeinert und führen zu einer

generellen Geringschätzung geistiger Leistung im Zusammenhang mit Kalkulation. Herr X führt dies wiederholt – teils recht ironisch – aus:

„Und da geht es nämlich los: Deckungsbeitrag eins, zwei, drei, was steht hier eigentlich. Und das wissen die wenigsten eigentlich, wenn sie nicht gerade im Controlling arbeiten. Aber HAUPTSACHE der Deckungsbeitrag stimmt.“ (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 151-154)

„...und da kann's Tools geben, wo keiner so richtig weiß, wie das rechnet... auch spannend, ja? TOOLgläubigkeit. Das war schon immer so. Sachen rein, dann kommt da was raus. So. Die Berechnungslogik ist manchmal gar nicht klar. Aber es ist eine Standardisierung, das Tool ist da, wird eingekauft und spuckt eine Zahl aus, und die, mit der wird weitergearbeitet.“ (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 245-248)

Und ferner:

„Eine Kalkulation ist eine geistige Leistung. Das können nicht, das können auch Maschinen nicht alleine, da müssen, müssen Menschen noch ein bisschen... Wird ja heute auch nicht mehr so jetzt geschätzt wie noch vor... zwanzig Jahren. (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 332-335)

„Weil: wir haben ja alle Handys, wir haben ja... müsste ja eigentlich auch so gehen, wo ist denn die geistige Leistung? Der Anteil der geistigen Leistung wird nicht mehr so hoch eingeschätzt. Bei zahlenproduzierenden Menschen. Insofern, drück doch deine Maschine an und gib mir die Zahl, endlich. Es wird nicht so sehr mit einer menschlichen Leistung verbunden und deswegen wird auch keine Zeit gegeben. Wo ich sage, jetzt warten wir noch zwei Tage, dann habt ihr eine qualitativ bessere Zahl. NEIN, jetzt gib mir einfach eine Grobschätzung.“ (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 337-344)

Es wird also eine als problematisch empfundene Bedeutungsabschwächung von Kalkulation konstatiert. Die Kritik richtet sich dabei nicht auf Kalkulation selbst, sondern eher auf dessen Umfang des Einsatzes, da der Kalkulation zwar insgesamt ein höherer Nutzen zugeschrieben wird, der Wert jeder einzelnen Kalkulation sich

aber gleichzeitig verringert. Vor allem infolgedessen hat der breite Einsatz von Kalkulation zumindest aus der Perspektive der controllingnahen Bereiche eben nicht dazu geführt, dass Verhandlungssystem effizienter zu gestalten, um zeitliche Freiräume für als notwendig erachtete qualitative, nicht-kalkulative Interpretationshilfen und Analysen zu schaffen. Die Ausdehnung des Kalkulativen hat damit offenkundig deutliche Schwächen. Aus diesem Grund wird die Beschränktheit der kalkulativen Modelle im controllingnahen Bereich auch recht kritisch reflektiert:

„Genau, und auch das Modell. Wir wissen auch, das Preismodell ist beschränkt, zum Beispiel haben wir per Definition keine Designunterschiede in dem Modell abgebildet und auch keine Leistungsunterschiede, also in Form von ‚X‘ [anonymisiert]- oder ‚Y‘-Zahlen [anonymisiert] und auch keine ‚Z‘-Unterschiede [anonymisiert]. Das sind dann schon mal drei sehr wichtige Themen. Wir versuchen das dadurch zu umgehen, dass wir die Vergleichspaarungen so auswählen, dass die Modelle des Wettbewerbs mit unseren Modellen auch ideal vergleichbar sind. Das gelingt in einem Fall besser, im anderen Fall nicht so gut.“ (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 180-187)

Auch wird aufgezeigt, wie man versucht, auf resultierende Kontrollprobleme hinzuweisen.

„Was wir versuchen gegenzusteuern ist, dass wir sozusagen den Gremien, wo die Indizes vorgelegt werden, dann auch vermehrte qualitative Argumente mit an die Hand geben. Was wir bislang nicht machen ist, man könnte ja relativ verdichtet darstellen, wie grob eigentlich unsere Methodik ist und das sozusagen bei jeder Entscheidung als Backup dahinter hängen, um daran zu erinnern: Lieber Entscheider denk daran, es ist nur ein Modell, es ist nicht die Wirklichkeit. Wir sehen das gerade vor dem Hintergrund kritisch, dass häufig die verschiedenen Fachstellen, die natürlich unterschiedliche Interessen haben, die Region will ja möglichst hohen Umsatz haben und möglichst hohen Segmentanteil, während Controlling auf der anderen Seite eine möglichst hohe Margenqualität haben will. Also das Ergebnis pro Einheit soll möglichst hoch sein. Da gibt es teilweise intensive Diskussionen, wenn man zwei Vorschläge macht, die sich um einen Indexpunkt, also um ein Prozent unterscheiden, dann wird halt die Diskussion dann teilweise schon sehr lang, wobei wir

eigentlich wissen, dass ein Prozent für den Kunden zum Beispiel überhaupt nicht wahrnehmbar ist. Also kein Kunde wird einen einprozentigen Unterschied feststellen können, das fängt vielleicht an ab drei bis vier Prozent Preisunterschied. Und wir wissen natürlich auch, wie grob unser Modell ist. Von daher würden wir auch empfehlen, nicht solche Diskussionen zu führen, sondern die erst zu diskutieren bei einem deutlicheren Unterschied.“ (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 299-318)

Welche Ausmaße diese illusorische Annahme von Kontrolle durch die Scheingenauigkeit von Kalkulation bisweilen erlangen kann, unterstreicht Herr J:

„Wobei wir zunehmend beobachten, dass in einer unklaren Entscheidungssituation unser Management häufig mehr Details verlangt. Also beispielsweise bei Preisvergleichen mit dem Wettbewerb machen wir das über einen ausstattungsbereinigten Preisvergleich und indizieren sozusagen unser ‚XY-Produkt‘ [anonymisiert], das bekommt per Definition den Index 100. Wir vergleichen uns dann mit dem Wettbewerb. Also sobald der Wettbewerb über 100 liegt, heißt das, er hat einen höheren Preis. Wenn der Wettbewerb unter 100 liegt, dann sind wir teurer und der Wettbewerb hat einen günstigeren Preis. Die Feststellung ist, wenn man sich in einer schwierigen Situation im jeweiligen Markt befindet, dann versucht das Management... fragt das Management teilweise an, ob wir sozusagen die Ergebnisse detaillierter liefern können, sprich Nachkommastellen einblenden, also den Index mit Nachkommastellen liefern, weil man sich dadurch erhofft, mehr Information zu generieren. Das ist eben eine Entwicklung, die wir auf Arbeitsebene sehr kritisch sehen, weil: das Ganze ist ein rein empirisches Modell, was versucht die Wirklichkeit abzubilden. Das empirische Modell hat an sich schon eine sehr große Unschärfe. Die Unschärfe wird natürlich größer, je mehr man sich auf Nachkommastellen fokussiert, sodass es eigentlich ein ständiger Konflikt ist, wie schaffen wir es? Einerseits müssen wir unsere Methode natürlich verteidigen und sagen, das ist der richtige Preisindex in dem Fall. Auf der anderen Seite wissen wir, der Index versucht nur die Wirklichkeit abzubilden. Er selber entspricht aber nicht der Wirklichkeit, die in dem Fall die Einschätzung eines Kunden wäre, wie gut denn das Firma A-Angebot [anonymisiert] in dem Fall wirklich ist.“ (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 127-151)

Und auch Herr I erzählt in einem vergleichbaren Zusammenhang:

„Zumindest ist dieser Anspruch an eine Planungsgenauigkeit definitiv höher geworden oder wenn man so ein Stück weit über ein neues Produkt entscheidet, dann ist der Anspruch an Genauigkeit wahnsinnig hoch, da kann man noch so oft sagen: ja, das ist eine Prämisse, die man da trifft und das kann auch ganz anders kommen, dann müssen gewisse, zum Beispiel Renditekennzahlen erfüllt werden, die natürlich wieder von den Prämissen abhängen. Da ist schon eine wahnsinnige Entscheidungs- oder Informationssicherheit gewünscht, die teilweise dann auch wahrscheinlich ein bisschen künstlich ist. Aber das ist der Anspruch momentan. Und das nehme ich bei den meisten Firmen so wahr.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 601-625)

Herr J deutet schließlich an, warum die Modelle durch ihre „Erfinder“ nicht zur Disposition gestellt werden, denn die Möglichkeit bestünde ja grundsätzlich:

„Das Dilemma letztendlich ist: wir haben in der ersten Phase sehr stark dafür gekämpft, dass wir dieses gerade bei dem Preisthema, dieses kennzahlenbasierte Price Reporting und auch die Preisplanung einführen. Da gab es einige Widerstände. Inzwischen ist es so, dass sich die Methodik sehr etabliert hat und sich auch alle, die damit zu tun haben, diesen relativ einfachen Ansatz der Indexbetrachtung sehr gut verinnerlicht haben. Jetzt ist es aus unserer Sicht so, dass eher schon das Pendel in die andere Richtung umgeschwungen ist, dass die alleinige Diskussion der Preisindices als zu einseitig erscheint. Es ist aber trotzdem schwierig, dies wieder ein Stück weit zu relativieren, weil wir natürlich nicht unsere eigene Methode in Zweifel ziehen wollen. Das heißt, wir können zwar die Methode selber bestimmen, aber das Thema, das wir der qualitativen Seite mehr Gewicht geben, hat sich DOCH als sehr schwierig rausgestellt, eben, weil es inzwischen völlige Akzeptanz gefunden hat.“ (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 282-294)

Die Zunahme der „Produktion“ von Kalkulation birgt Folgeprobleme. Denn da in der Regel nicht für die Schublade produziert wird, sondern die Kalkulation immer in die hierarchische Steuerung des eigenen Fachbereichs integriert werden muss, werden Probleme der Übersteuerung angedeutet:

„Also was generell zugenommen hat, ist die Steuerung. Also gerade, wenn wir mit älteren Kollegen sprechen, die in der gleichen Funktion vor mehreren Jahren gearbeitet haben, da

war es so, dass man einigen Märkten, die jetzt nicht so im Fokus standen, viel mehr Freiraum gelassen hat, das heißt es war tendenziell eher eine dezentrale Steuerung. Der Markt vor Ort konnte viel mehr Preisentscheidungen treffen. Was in der Tat zu beobachten ist, dass inzwischen bei uns im Unternehmen viel mehr Entscheidungen aus der Zentrale heraus getroffen werden, die dann letztendlich der Markt so umsetzen muss. Es gibt auch regelmäßig Feedback vom Markt, dass die Märkte sich eigentlich übersteuert fühlen. Das heißt, wir machen denen sehr viele Vorgaben, wir geben denen einen Preis vor, wir geben denen das Rabattniveau vor, die ‚Cost of Retail‘, sie kriegen ein Volumenziel, und das sind allein nur die Themen aus unserem Bereich was Vorgaben sind.“ (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 210-222)

Herr J berichtet im Anschluss, dass das Steuerungsmodell von A offenbar alternativlos zu sein scheint:

„Wir unterliegen ja auch regelmäßigen Audits und haben auch regelmäßig Berater im Unternehmen mit guter Branchenerfahrung. Es erfordert natürlich auch einen erheblichen Kapazitätsaufwand. Also wir haben sehr viele Ressourcen, wobei die einzelnen Mitarbeiter sicherlich sehr effizient arbeiten. Also da gibt es eher grundsätzlich die Frage, ob das Steuerungsmodell [...], ob das eigentlich das Richtige ist. Das hat aber letztes Jahr erst wieder eine große Beratung letztendlich bestätigt, also die haben nicht empfohlen das zu ändern. Der Wettbewerb macht das teilweise anders, steuert viel dezentraler, hat viel weniger Informationen, was zum Beispiel die betriebswirtschaftliche Performance angeht, pro Modell im jeweiligen Markt. Das liegt ihnen teilweise gar nicht vor. Man hat aber uns dann empfohlen, unsere Steuerung beizubehalten, letztendlich auch, weil wir derzeit die höchste Umsatzrendite haben unter ‚XY-Herstellern‘ [anonymisiert]. Von daher hat natürlich keiner jetzt angemerkt, das Steuerungsmodell zu ändern, weil wir natürlich in Summe sehr erfolgreich sind. Wobei auch keiner beantworten kann, ob unser Erfolg jetzt unbedingt zum größten Teil am Steuerungsmodell liegt oder ob das nicht auf andere Faktoren wie Marke, Produkt und sonstige Themen zurückzuführen ist.“ (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 245-262)

Zusammenfassend für die controllingnahen Bereiche kann festgehalten werden, dass Kalkulation selbst – im Gegensatz zum Controlling – keine spezifische Bedeutung

zugeordnet wird. Kalkulation wird unumwunden als kommunikatives Mittel innerhalb eines Verhandlungssystems interpretiert, indem zunächst auf dieses selbst verwiesen wird, dieses dann aber auch begründet und schließlich vor allem kritisch reflektiert wird. Im Ergebnis wird eine gewisse Ratlosigkeit offenkundig bezüglich der scheinbaren Alternativlosigkeit des Systems der kalkulativen Steuerung und Kontrolle und vor allem der Abhängigkeit der eigenen Rolle von einem System, dem man eher kritisch gegenübersteht und welches sich in Teilen gegen die „Erfinder“ zu richten scheint.

In den *controllingfernen Bereichen* wird erneut eine recht funktionelle Sicht auf Kalkulation ähnlich wie im Controlling deutlich, und damit auch eher klassische Bedeutungen wie Transparenz und Verdichtung in Zahlen mit dem Ziel der Reduzierung von Komplexität. Insgesamt war der Erzählfluss im Zusammenhang mit Sinn- und Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation in diesen Bereichen vergleichsweise begrenzt. Beispielhaft und in Kürze soll daher nur auf folgende Erläuterungen eingegangen werden.

„Ja, wir sagen das zwar manchmal, auch insbesondere ein bisschen schnippisch aus dem Grund, weil uns manchmal erscheint, dass das Controlling zufrieden ist, wenn der Planwert gleich dem Zielwert entspricht, und manchmal eben auch Anfragen an das Controlling gestellt werden zu bestimmten Details, die die aber nicht mehr beantworten können. [...] Wir sind ja jetzt nicht die, die dann auch auf die Einhaltung von Zielen pochen oder bestimmte Verschiebungen dann innerhalb solcher Markt-Budgets veranlassen können, das können wir ja nicht. Wir sind wie gesagt – noch einmal Stichwort Transparenz – einfach nur daran interessiert, zu verstehen, was passiert da eigentlich alles? Das hat viel mit Budget zu tun. Ja, und deswegen ist das teilweise auch so eine Marketing-Controlling-Aufgabe. Ich kann es nur noch mal sagen, an manchen Stellen wundern wir uns, wie wenig über die Märkte hier eigentlich in der Zentrale im Controlling bekannt ist.“ (Hr. H/A/controllingfern, Zeile 419-440)

„Das eine ist erst einmal die Transparenz über die reale Zahl, was ist am Ende, nehmen wir das Beispiel Preis jetzt mal, wirklich für ein ‚XY-Produkt‘ [anonymisiert] bezahlt worden,

oder was ist der Kundenvorteil. Das andere ist halt die Fragestellung, welche Zahlen drum herum muss ich betrachten und das ist sehr, sehr vielschichtig, weil: das sind wie gesagt produkttechnische Eigenschaften, die einen Preis determinieren. Das sind Vertriebsperformance-Kennzahlen im Handel, das ist das sozio-demografische Verhalten des Kunden vielleicht auch, das ist gezielt irgendwie das Wetter dann draußen, was einen Einfluss nimmt, persönliche Motivation, also in so einer Komplexität ist man natürlich in der Endstufe, das ist nicht das klassische Geschäft.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 427-436)

Das folgende Zitat von Herrn G deutet daraufhin, dass die controllingfernen Bereiche vielmehr Empfänger von Leistungserwartungen und -begrenzungen innerhalb des vertikalen Systems der Steuerung und Kontrolle sind, als dass sie selbst steuern. Herr G bezeichnet dies als ein Thema für die Zukunft:

„Das klassische Geschäft ist erst mal zählen, wiegen, messen sage ich mal. Also wie viele ‚XY-Produkte‘ [anonymisiert] zu welchem Preis wie schnell, Stichwort Lager, werden denn verkauft, weil: das ist das was wir unmittelbar direkt beeinflussen können. Das andere ist wirklich, ich sag mal, die höchste Evolutionsstufe in der Fragestellung: Wie kann ich Themen transparent machen und steuerbar machen. Das ist eher ein großes Thema der Zukunft. [...]“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 436-441)

Zusammenfassend für die controllingfernen Bereiche ist vor allem zu konstatieren, dass sie Kalkulation ähnliche Bedeutungen zuweisen, wie das Controlling, allerdings ohne ein ebenso deutlich erkennbares reflexives Zahlenbewusstsein. Dies ist auch hier wieder in Abhängigkeit von ihrer Rolle innerhalb der kalkulativen Steuerung und Kontrolle zu interpretieren: als primäre Empfänger von Leistungserwartungen und -begrenzungen wird Kalkulation vereinfacht als „zählen, wiegen, messen“ verstanden. Man nähert sich bei A also erst hier den Peripherien des Controllings.

Übergreifend für alle bei A befragten Bereiche kann festgestellt werden, dass zwar unterschiedliche Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation existieren, dabei jedoch weiterhin auch „klassische“ Bedeutungen, wie Neutralität, Transparenz, Objektivität

und Komplexitätsreduzierung geäußert werden. Dies wurde im Zusammenhang damit gedeutet, dass Kalkulation als „Sprache“ und damit kommunikativer Bezugspunkt im horizontalen Verhandlungssystem, wie es im Abschnitt zu den Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle bei A beschrieben wurde, etabliert ist und diese Bedeutungszuordnungen notwendig sind, um das Verhandlungssystem mit einer allgemein anerkannten Sprache überhaupt „betreiben“ zu können. Während das Controlling daran interessiert ist, im Zusammenhang mit Kalkulation eine Neutralitäts- und Objektivitätsfiktion aufrechtzuerhalten, um sich dieses vertikalen Verhandlungssystems für die eigene vertikale Steuerung und Kontrolle bedienen zu können, reflektieren die controllingnahen Bereiche dies kritisch. Ihre Kritik richtet sich dabei weniger auf Kalkulation selbst, welche die Befragten aus diesem Bereich als grundsätzlich interessenleitet und verhandelbar betrachten, sondern sie richtet sich in Ansätzen ideologiekritisch auf das Steuerungssystem insgesamt und die eigene Rolle darin. Die Peripherien, die kaum im horizontalen Verhandlungssystem involviert scheinen, sondern lediglich in die hierarchische Steuerung und Kontrolle des Controllings eingebunden, bestätigen letztlich die Bedeutungszuordnungen des Controllings zu Kalkulation.

Betont werden seitens der Controller zudem Aspekte der Informationsversorgung des Managements, der Koordination und Rationalitätssicherung durch Kalkulation, d. h. der Verbesserung der Effizienz in der Entscheidungsfindung, womit inhaltlich an die Anforderungen der Controllinglehre angeschlossen wird. Nicht reflektiert wird dabei, dass für diese Rolle des Controllings auf bereits verhandelte, sprich an anderer Stelle im Unternehmen koordinierte und integrierte Zahlen zurückgegriffen wird. Kalkulation und Zahlenwissen werden seitens des Controllings trotz reflexivem Zahlengebrauchs zwar nicht vordergründig, aber dennoch einseitig mythologisiert und dienen damit vorrangig einem Zweck, nämlich der Aufrechterhaltung einer Illusion von Steuerbarkeit und Kontrolle. Vor diesem Hintergrund ist auch zu verstehen, warum detaillierte Kalkulationen mit Verweis auf deren vermeintliche Komplexität und Erklärungsnotwendigkeit zurückgehalten werden. Es ist

anzunehmen, dass es spezifisch um die Vermeidung von Reflexion geht, die Selbstdarstellungen gefährden könnte. Hier zeigt sich also insgesamt das, was Miller 1998 mit Blick auf „accounting at the margins“ angemerkt hat, nämlich dass die spezifischen Praktiken der Kalkulation nicht in ihrem institutionalisierten Zentrum, sondern gerade in den Peripherien reflektiert und problematisiert werden (vgl. Miller 1998: 175). Wo diese Peripherien zu finden sind, ist dabei zu präzisieren, denn reflektiert und problematisiert wird bei A vor allem in den direkten Schnittstellen zum Controlling, den controllingnahen Bereichen. Demgegenüber werden die Bedeutungszuordnungen des Controllings in den controllingfernen Bereiche als eigentliche Peripherien des Controllings lediglich gespiegelt, sodass Reflexion aus der organisationalen Perspektive keinen Automatismus darzustellen scheint und einer Performativität von Kalkulation, wie sie Revellino und Mouritsen 2015 erklärend entwickeln, gewisse Grenzen gesetzt sind. Die Autoren merken selbst an: „[s]ometimes [...] calculative practices may not work partly because people are not effectively lured by them [...].“ (Revellino/Mouritsen 2015: 34). Bedeutsam aus organisationaler Perspektive erscheint daher gerade auch das horizontale Verhandlungssystem bei A, in welchem die Grenzen der Reflexion notwendigerweise breiter gefasst sind. Die spezifische Rolle des Controllings besteht demzufolge vor allem darin, fiktive Bedeutungen von Kalkulation gegenüber einem ebenso notwendigen reflexiven Zahlenbewusstsein normativ aufrechtzuerhalten und damit die organisationalen aushaltbaren Grenzen der Reflexion zu setzen.

3.2.1.1.3 Ableitungen zur Verortung von Kalkulation

Aus den vorangegangenen Abschnitten zur kalkulativen Organisation bei A kann abgeleitet werden, dass eine spezifische Form von Kalkulation, die bisher vor allem im Controlling verortet wurde, hier deutlich über den Controllingbereich hinausragt. Bis in die controllingfernen Bereiche hinein kommen klassische Kalkulationstechniken wie beispielsweise die Budgetierung und Budgetanalyse zum Einsatz, werden hier aber vor allem zur eigenen Steuerung und Kontrolle eingesetzt. In den controllingnahen Bereichen beispielsweise werden diese Praktiken zunächst

zur spezifischen Steuerung und Kontrolle des Fachbereichs vertikal repliziert. Zum anderen werden sie horizontal über das kalkulative Verhandlungssystem integriert und koordiniert und sind hierüber Teil des Gesamtsystems der kalkulativen Steuerung und Kontrolle von A. Insbesondere die controllingnahen Bereiche haben sich hierdurch im Anschluss an Hopper und Quattrone 2001 als zum Controlling zusätzliche „centres of discretion“ etabliert. A kann damit in Bezug auf die Verortung von Kalkulation als eine „a-centred“ Organisation beschrieben werden.

Ein Aspekt scheint in dieser Beschreibung der Verortung in den existierenden Konzepten der kritischen Accounting-Forschung und ihrer Anwendung auf das empirische Material jedoch unberücksichtigt, nämlich indem sie mit Blick auf die Management Accounting-Praktiken bzw. hier allgemeiner die kalkulativen Praktiken von „technologies of government“ (Rose/Miller 1992: 183ff.) ausgehen. Dass hier möglicherweise zu differenzieren ist, zeigt sich bei A zum einen über die Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation, die trotz gleicher Techniken insbesondere mit Blick auf den controllingfernen Bereich von unterschiedlicher Qualität sind. Zum anderen differenziert beispielsweise Herr X aus dem controllingnahen Bereich Kalkulation etwa in „Steuerungszahlen“ (Zeile 90), „Prämissen“ (Zeile 84) und „feststehende Zahlen“ (Zeile 145). Auffallend im Material war auch, dass das Controlling hauptsächlich mit finanz- oder betriebswirtschaftlichen Zahlen, konkreter mit Kennzahlen wie dem Deckungsbeitrag oder bestimmten Renditekennzahlen in Zusammenhang gebracht wird. In einem umfangreichen kalkulativen System der Steuerung und Kontrolle wie bei A wirkt diese Beschränkung auf wenige Kennzahlen merkwürdig. Zudem wurde auf eine Vielzahl an Interessen, die zu verhandeln sind, verwiesen. Das Interesse des Controllings ist auch hier – im Einklang mit der Beschränkung auf wenige Kennzahlen – auf das Rendite- und Effizienzinteresse reduziert. Dieses Rendite- und Effizienzinteresse wiederum gilt insbesondere mit Blick auf das kalkulative Verhandlungssystem nicht automatisch als Leit-Interesse im Unternehmen. Zur Untermauerung dessen, was hier gemeint ist,

noch einmal folgende Aussagen der Controller bei A, Frau F und Herr E, die teils an anderer Stelle bereits eingebracht wurden:

„Im seltensten Fall ist das das Controlling, das so eine Vorlage schreibt. Sondern wir steuern da dann im Grunde den betriebswirtschaftlichen Teil bei in Form von Text und Charts. Aber wir geben zu den entscheidenden Themen, geben wir unsere Empfehlung noch mit dazu ab.“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 138-141)

„[...] Also entscheiden tut es nicht das Controlling, das ist sicher. Wir steuern so gut wir können im Sinne von Ergebnisoptimierung. Aber wenn es dann wirklich um Entscheidungen geht, dann liegt das nicht beim Controlling, sondern da gibt es manchmal auch Entscheidungen, die vielleicht aus Controllingsicht nicht so gefallen wären, aber da gibt es einfach auch noch andere Bereiche, die da vielleicht auch manchmal ihre guten Gründe haben. Gerade diese strategischen Themen sind es dann aus meiner Sicht, wo man sich entsprechend dann doch dafür entscheiden kann.“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 231-238)

„[...] die Aufgabe, die wir haben, ist ja eigentlich für eine sehr konsistente Art der Steuerung zu sorgen. Also, wenn der Vertrieb ein bestimmtes ‚XY-Produkt‘ [anonymisiert], was vielleicht margenschwach ist, unbedingt will, und Commitments dafür eingeht, dann werden wir in frühen Phasen immer sagen, bevor das Geld ausgelöst ist: ‚Wir würden das nicht tun.‘ Wir sagen vielleicht auch: ‚Das geht nicht.‘ Das Unternehmen entscheidet sich zuweilen auch mal anders, was wir dann akzeptieren. Unsere Rolle ist in dem Moment diametral: im Frühen sind wir vielleicht dagegen aus eben unternehmerischen Gründen. Wenn dann aber das Unternehmen die Entscheidung getroffen hat, sind wir nicht nur dafür, sondern dann werden wir eben auch wirklich ziemlich hart nachsetzen [...].“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 187-196)

Zusammenfassend für den Aspekt der Verortung von Kalkulation bei A ist festzuhalten, dass die kalkulativen Praktiken, die klassisch eher dem Controlling zuzuordnen sind, bis in die controllingfernen Bereiche bei A verbreitet sind und zum Einsatz gelangen. Ausgehend von dieser allgemeinen Beschreibung ist dies anschließend jedoch

relational im Rückgriff auf existente Konzepte der kritischen Accounting-Forschung zu differenzieren.

Zum einen kann nicht automatisch vereinheitlichend von „technologies of government“ ausgegangen werden, da sie nicht in jedem Fall einem „command and control“ dienen, sondern in manchen Fällen lediglich Zustände beschreiben, wie in den controllingfernen Bereichen, oder Leistungsansprüche formulieren, wie im Controlling. Gerade mit Blick auf das Controlling kann nur in Teilen von einer Durchsetzung von Herrschaft durch Kalkulation gesprochen werden. In den controllingfernen Bereichen wird das Rendite- und Effizienzinteresse des Controllings als übergeordnetes Interesse eher anerkannt. In den controllingnahen Bereichen dagegen stellt es eher ein Interesse unter in der Form zunächst einmal gleichen und dabei auch gleichrangigen Interessen dar und erfüllt hierbei nur eine periphere Funktion der Leistungsbegrenzung oder des generellen Leistungsanspruchs. Es ist zudem mit Blick auf die Aussagen der Controller gerade nicht erkennbar, dass das Einzelinteresse des Controllings als Leit-Interesse anerkannt wird. Daher bedarf es im Hinblick auf „technologies of government“ einer Erweiterung oder relationalen Ausdifferenzierung. Zum anderen erfordert dies auch eine relationale Ausdifferenzierung des Konzepts um „centres of discretion“. Die Etablierung zusätzlicher „centres of discretion“ ist nicht einfach additiv verstehbar, sonst wäre die durch die Befragten konstatierte Übersteuerung einfach aus der Zunahme kalkulativer Zentren der Steuerung und Kontrolle und damit aus einer simplen Steuerungsdichte abzuleiten. Wesentlicher scheint hierbei die tatsächliche Bedeutung einzelner „centres of discretion“ innerhalb der kalkulativen Organisation zu sein und damit die Frage, ob deren Techniken der Steuerung und Kontrolle überhaupt als „technologies of government“ verstanden werden können. Eine „a-centred“ Organisation wie A kann sich daher hinsichtlich der relationalen Bedeutung ihrer „centres of discretion“ deutlich von einer anderen „a-centred“ Organisation unterscheiden und damit auch hinsichtlich der Gewichtung vertikaler also hierarchischer und marktlich dominiertes Steuerung und Kontrolle gegenüber

horizontaler Steuerung und Kontrolle, die wie bei A über das besagte kalkulative Verhandlungssystem hergestellt werden.

Mit Blick auf das kalkulative Verhandlungssystem bei A und einem Controlling, welches aus Sicht des Verhandlungssystems nun als peripher zu verstehen ist, gewinnt das Konzept von „accounting at the margins“, denn hier entwickeln sich sowohl neue Kalkulationsformen als auch neue Organisationsformen der Steuerung und Kontrolle.

3.2.1.1.4 Verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation: Polyrationale Steuerung in der verhandelnden Organisation

Ziel der vorangegangenen Überlegungen ist im Ergebnis eine verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation bei A, die bereits mehrfach als verhandelnd beschrieben wurde, verfassen zu können. Ihre intentionale Logik in der Wahrnehmung durch die Beschäftigten wurde anhand der erkennbaren Strukturen der Steuerung und Kontrolle, die im Zusammenhang mit Kalkulation etabliert sind, anhand der Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation sowie der Ableitungen zur Verortung von Kalkulation herausgearbeitet. Die Erkenntnisse dieser Interpretationsschritte sollen im Folgenden nun noch einmal verdichtet werden.

Mit Blick auf die Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle bei A kann festgehalten werden, dass direkte und indirekte Mechanismen zum Einsatz gelangen, die vorwiegend als vertikal und damit traditional hierarchisch und marktlich beschrieben werden können. Hierzu zählt zum einen die zentrale Strategieabteilung, aber zum anderen auch deren Pendants in den Fachbereichen, die hauptsächlich Steuerungserwartungen formulieren und an der Grenze zwischen Markt und Hierarchie agieren. Diese stärker marktlich orientierte Ausrichtung wird in der internen Steuerung und Kontrolle operativ durch das Controlling ergänzt, welches die strategischen Steuerungserwartungen letztlich als operationale Steuerungsbegrenzungen kalkulativ sehr begrenzt in Effizienz- und Renditeerwartung übersetzt. Auf dieser Ebene der kalkulativen Steuerung und

Kontrolle ist also in strategische Steuerungserwartungen und operative Steuerungsbegrenzungen zu differenzieren, die vom Prinzip her vor allem hierarchisch orientiert sind.

Zusätzlich werden diese Strukturen bei A durch eine indirekte Steuerung auf der horizontalen Ebene ergänzt. Der vermutete Ausgangspunkt dafür ist ein recht breites reflexives Zahlenbewusstsein auf der horizontalen Ebene innerhalb und außerhalb des Controllings. Da in der horizontalen Steuerung übliche hierarchische Mechanismen der Durchsetzung von Kalkulation nicht greifen, ist ein Verhandlungssystem zur Koordination und Integration verschiedener, mithilfe der kalkulativen Form formulierter Steuerungsansprüche entstanden und existent. Dieses Verhandlungssystem wird begrenzt, indem es in das vertikale vorrangig hierarchisch und marktlich orientierte Steuerungssystem eingebettet ist. Diese hier vereinfacht als vertikal und horizontal dargelegten verschiedenen Steuerungsebenen bei A sind dabei nicht unabhängig voneinander existent, sondern reziprok aufeinander angewiesen. Das auf Effizienz und Rendite reduzierte Steuerungsinteresse als Leit-Interesse auf der Vertikalen (Strategie, Controlling) ist in Ergänzung einer gesamthaften Steuerung von A – welches als gesamthafter Anspruch auch an genau diese Stellen gerichtet wird – zum einen auf kalkulative Informationen über weitere steuerungsrelevante Interessen aus dem horizontalen Verhandlungssystem angewiesen. Zum anderen lassen diese Stellen das eigene Leit-Interesse über letzteres legitimieren. Die multiplen Steuerungsinteressen auf der Horizontalen wiederum sind auf eine gemeinsame Bezugs- und Begründungsbasis angewiesen, die zudem Bezug zum Unternehmenszweck haben müssen. Da dieser vor allem durch das Controlling als auf Effizienz und Rendite fokussiertes Leit-Interesse vermittelt wird, muss hierzu Anschlussfähigkeit hergestellt werden. Die Anschlussfähigkeit ist jedoch nicht einfach als rein affirmativer Bezug auf das Leit-Interesse zu interpretieren, denn dieses wird im Verhandlungssystem als lediglich ein Interesse unter vielen verstanden und daher auch als alleiniges Leit-Interesse bei A kritisiert. Als Bezugs- und Begründungsbasis ist Kalkulation in Form einer

„Verhandlungssprache“ etabliert, welche vor allem durch das Controlling als solche erhalten wird.

Auch wenn also in der Literatur traditionell noch häufiger die Vorstellung eines einzelnen Lenkungs- oder Steuerungssubjekts bzw. einer solchen Institution dominiert, entspricht dies nicht der Realität im Betriebsfall A. Diese traditionelle Art der Steuerungsvorstellung liegt der Kybernetik und einem regelkreisorientierten Controlling (vgl. hierzu Kenis/Schneider 1996: 9f.) zugrunde und wird auch vom Controlling bei A aufgegriffen, wenn es sich wie aufgezeigt als unternehmerisches Gewissen beschreibt und als dieses zentral positioniert. Problematisch ist dies erstmal nicht, zumal es seine Rolle als Controlling zumindest in Teilen reflektiert. Problematisch ist jedoch, dass im Controlling nicht anerkannt wird, dass das durch das Controlling vertretene Leit-Interesse nicht in der Dominanz legitimiert wird, um eine funktionierende normative Kontrolle durchzusetzen. Das Controlling wird zwar auch in den controllingnahen und controllingfernen Bereichen als kaufmännisches bzw. unternehmerisches Gewissen verstanden, gleichwohl sind die damit für diese Bereiche verbundenen Bedingungen und vor allem Begrenzungen der Rolle des Controllings – welches durch die controllingnahen Bereiche beispielsweise als Steuermann für kaufmännische Themen aber eben nicht als oberster Steuermann legitimiert ist – nicht deckungsgleich.

Das Controlling bei A grenzt sich vom horizontalen Verhandlungssystem durch den Verweis auf Arkanwissen des vertikalen Systems und seiner Mechanismen ab. Seine identifizierten Aufgaben der Koordination und Rationalitätssicherung, die auch seitens der Controllinglehre so allerdings gesamtsystemorientiert formuliert werden, sind in der Praxis bei A jedoch begrenzt und dienen damit zwar der Steuerungsunterstützung des Managements, allerdings nur in der Vertikalen und damit im Grunde peripher mit Blick auf das Gesamtsystem der kalkulativen Steuerung und Kontrolle bei A. Denn im horizontalen Verhandlungssystem greift das Controlling selbst auf bereits rationalisierte und koordinierte Zahlen zurück. Die wesentliche Aufgabe des Controllings ergibt sich damit aus der Erhaltung eines vertikalen, also vor allem hierarchisch basierten und damit normativen Steuerungs-

und Kontrollsystems, welches das horizontale Verhandlungssystem im Falle von A ermöglicht. Zum einen, indem gewisse Bedeutungen von Kalkulation (Transparenz, Objektivität, Neutralität) als Regeln oder Normen stabilisiert und aufrechterhalten werden, die Kalkulation wie gesagt als „Verhandlungssprache“ vor dem Hintergrund eines notwendigerweise reflexiven Zahlenverständnisses der verhandelnden Akteure erst möglich macht. Zum anderen trägt das Controlling als kaufmännisches bzw. unternehmerisches Gewissen in einem weiteren als in der soziologischen Forschung bisher explizierten Sinne dafür Sorge¹⁸⁶, dass es nicht zur Dominanz von Interessen im Verhandlungssystem kommt. Neben seiner institutionalisierten Vertretung des Leit-Interesses um Effizienz und Rendite hat das Controlling im Grunde eine Vielzahl weiterer Aufgaben bei A: es erhält gewisse Bedeutungen von Kalkulation als Bezugsbasis eines kalkulativen Verhandlungssystems aufrecht und es ordnet und aggregiert eine umfangreiche kalkulativ formulierte Interessenlage.

Die Schwäche des Controllings innerhalb des Gesamtsystems der kalkulativen Steuerung und Kontrolle ist daher auch Basis seiner Stärke. Denn diese basiert nicht auf der Autorität des Controllings oder auf dem – wenn auch nicht dominanten, aber dennoch existenten – Informationsvorteil und Expertenstatus¹⁸⁷. Insbesondere im kalkulativen Verhandlungssystem verfügt das Controlling gerade nicht über Autorität und auch seine kalkulativen Praktiken erzeugen Anti- oder Nicht-Autorität¹⁸⁸. Dass Kalkulation dennoch als Mittel der Steuerung und Kontrolle akzeptiert ist, basiert daher auf der breiten Legitimierung durch eine Vielzahl von Akteuren bei A. Dies unterstreicht die Rolle des Controllings bei A nicht als institutionalisierte Form von Herrschaft, sondern als – wenn auch offensichtlich nicht immer bewusster – Wegbereiter einer spezifischen Form der Steuerung und Kontrolle.

Der Betriebsfall A wurde nun aufgrund der interpretativ abgeleiteten Bedeutung des kalkulativen Verhandlungssystems für die Steuerung und Kontrolle bei A auch

¹⁸⁶ Nämlich nicht nur in Form der Durchsetzung von Macht durch Kalkulation, sondern wie aufgezeigt zusätzlich im Sinne von Gewissen, indem es aus dem Hintergrund „den Finger heben“ kann.

¹⁸⁷ Gleichwohl scheint dieser Status in der Logik der kalkulativen Steuerung und Kontrolle bei A längst nicht so dominant wie dies beispielsweise Bücherl 2014 in ihrer Untersuchung beschreibt.

¹⁸⁸ In diesem Zusammenhang wurde im Zuge der Interpretation ein Beitrag von Asdal 2011 aufgetan, die hier bereits einen sehr ähnlichen Zusammenhang darlegt und ebenfalls von „non-authority“ spricht.

insgesamt in Bezug auf die Wahrnehmung der intentionalen Logik seiner kalkulativen Organisation durch die Beschäftigten als „verhandelnd“ bezeichnet. A wurde als „a-centred“ Organisation beschrieben, in der verschiedene „centres of discretion“ existieren, die in unterschiedlicher Ausprägung „technologies of government“ hervorbringen. Eines dieser „centres of discretion“ ist weiterhin im Controlling zu verorten und produziert als vorrangiger Teil der vertikalen vor allem hierarchischen Steuerung und Kontrolle „technologies of government“, die primär einem Effizienz- und Renditeinteresse dienen. Signifikant bei A ist jedoch, dass, wenn dieses Interesse nicht mehr durchgängig als Leit-Interesse anerkannt wird, es dann gerade nicht zu einer Durchsetzung von Macht trotz „technologies of government“ kommt. Macht erscheint hier in Form kalkulativ formulierter Interessen, die verhandelt werden. Es kann also eine gewisse Abnahme normativer Steuerung und Kontrolle festgestellt werden – nicht Steuerung und Kontrolle insgesamt, hier ist wohl eher von einer Zunahme vor allem indirekter Steuerung in der Horizontalen auszugehen. Gleichzeitig ist auch eine Zunahme verteilter¹⁸⁹ Steuerung und Kontrolle zu konstatieren, die wie bei A zudem in der Hauptsache außerhalb der traditionellen und institutionellen Herde, wie Strategie und Controlling, verhandelt wird. Ein breites kalkulatives Wissen¹⁹⁰ hat also zu einer anderen Form kalkulativer Steuerung und Kontrolle geführt. Dies bietet auf organisationaler Ebene durchaus Chancen im Sinne eines „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341), wie es in der kritischen Accounting-Forschung diskutiert wird, wenn es sich hier auch völlig anders darstellt als in der kritischen Accounting-Forschung, indem es nämlich nicht an den organisationalen Determinanten vorbeigedacht, sondern gerade in die besagten Leistungsbegrenzungen des Controllings eingeordnet wird. Denn innerhalb des kalkulativen Verhandlungssystem treffen eine Vielzahl organisationaler Interessen aufeinander, die hier nicht automatisiert und eindimensional in Bezug auf Effizienz und Rendite rationalisiert, sondern durchaus polyrational gedeutet werden.

¹⁸⁹ Dieser Begriff wurde als „verteilte Kontrolle“ bereits 1996 in einem interessanten Beitrag von Kenis/Schneider eingeführt. Wenn er auch nicht direkt im Anschluss an diese Autoren hier gewählt wurde, erwies sich der Begriff doch als übertragbar für die verhandelnde Organisation.

¹⁹⁰ Dieses ist in Verbindung mit einem reflexiven Zahlenbewusstsein zu verstehen.

Das Verhandlungssystem darf man sich dann jedoch nicht als hierarchiefreien Raum vorstellen. Auch ist nicht anzunehmen, dass besonderes kalkulatives Wissen in jedem Fall einen Vorteil in Form des besseren Arguments verschaffen kann. Auch wenn aus den Erzählungen der Befragten von A abgeleitet werden kann, dass beispielsweise Entscheidungen über Preise und Volumen weiterhin vor allem durch den Bereich der Preis-Volumenplanung beeinflusst werden. Kalkulatives Wissen ermöglicht zunächst einmal „nur“ die Teilnahme. Der Vorteil des Verhandlungssystems ist daher vor allem im Sinne eines motivationalen Gewinns für die Handelnden verstehbar, nämlich einerseits über die Möglichkeit der Einflussnahme durch die Aneignung von kalkulativem Wissen und damit Etablierung von Autorität als kalkulative Experten¹⁹¹, andererseits durch das Einbringen eigener Interessen zusätzlich zum Effizienz- und Renditeinteresse, die Steuerung und Kontrolle bei A mitgestalten zu können. Die Paradoxie ergibt sich daraus, dass dies die Steuerungskomplexität bei A insgesamt deutlich erhöht und darum einer gemeinsamen „Sprache“ bedarf, in die alles „übersetzt“ werden kann. Kalkulation hat sich als diese Sprache bereits in der vertikalen Steuerung und Kontrolle bewährt. Die Entwicklung des Controllings aus einer Stabfunktion hin zu einer Unternehmensfunktion unter vielen hat unter anderem zu einer breiten Verinnerlichung und Etablierung von Kalkulation als Bezugs- und Begründungsbasis geführt und wurde sozusagen in die Breite sozialisiert¹⁹². Kalkulation wird nun aber insbesondere von den controllingnahen Bereichen, obwohl sie im besonderen Maße vom Verhandlungssystem profitieren, ob ihrer Gemachtheit und Scheingenauigkeit als unbefriedigend empfunden und kritisch reflektiert. Damit ergeben sich also auch motivationale Verluste für die Handelnden des Verhandlungssystems und darum

¹⁹¹ Hier entwickeln sich möglicherweise auch neue Machtverhältnisse auf Basis von kalkulativem Wissen, die nicht gleichmäßig und gleichrangig in A verteilt scheinen, aber deutlich breiter legitimiert sind als dies bisher für Strategie und insbesondere Controlling zutraf. Luhmann 1966 schrieb in Bezug auf solche Konstellationen als interessanter Einwurf: „Reflexivität vermehrt die Macht. Die Anwendung von Macht auf Macht steigert die in einem sozialen System verfügbare Gesamtmacht mit Hilfe einer Art Relais-technik. [...] Dabei kann die Potenzierung der Macht nicht an der Spitze einer Hierarchie lokalisiert werden. [...] Sie ist [...] Macht durch Organisation.“ (Luhmann 1966: 8)

¹⁹² So ähnlich hat dies auch Bücherl 2014: 235 festgestellt.

vornehmlich seitens der Befragten aus den controllingnahen Bereichen. Denn genau hier werden letztlich auch Widersprüche der kalkulativen Form im Gegenüber eines breiten reflexiven Zahlenbewusstseins und einer Neutralitäts- und Objektivitätsfiktion zur Bearbeitung vor allem in die controllingnahen Bereiche verlagert. Auch für die Bereiche außerhalb des Verhandlungssystems ergibt sich eine Folgeproblematik: die betroffenen Bereiche sind bei A vor allem die controllingfernen, aber anzunehmen ist dies auch für die von der zentralen Steuerung entfernten Bereiche, wie etwa Produktionswerke. Diese wurden bisher eher hierarchisch, d. h. „aus einer Hand“ gesteuert und sehen sich nun unter Umständen einer Vielzahl konkurrierender oder auch konfligierender Steuerungserwartungen – aus ihrer Perspektive unterschiedlicher Normgeber – gegenüber. Wenn hier nicht das Controlling als kaufmännisches bzw. unternehmerisches Gewissen über das unternehmerische Leit-Interesse ob beabsichtigt oder unbeabsichtigt begrenzend wirkt, könnte es zu einer realen Übersteuerung in diesen Bereichen kommen oder auch zu einem konformen Verhalten dem Interesse bzw. Normgeber gegenüber, von dem der jeweilige Bereich am stärksten abhängig ist. Dies könnte ein weiteres Beispiel dafür sein, wie das begrenzende Steuern des Controllings, auch positiv seitens der Gesteuerten gedeutet werden könnte und unterstreicht hierbei noch einmal wie notwendig es ist, Möglichkeiten für subjektive Kritikperspektiven im Verhältnis zu organisationalen Bedingungen zu erfassen.

Schließlich ist aber auch die begrenzende Rolle des Controllings für die Controller nicht unproblematisch. Es ist für eine Analyse auf der subjektiven Ebene zu erwarten, dass die erwähnten Erwartungen an die Controller in ihrer Rolle als Controlling bei A, sich unbedingt konform zu verhalten¹⁹³, beispielsweise Selbstdisziplin oder Ausdruckskontrolle voraussetzen. Ebenso geht die Aufrechterhaltung einer Neutralitäts- und Objektivitätsfiktion im Zusammenhang mit Kalkulation möglicherweise mit einer Vermeidung von Reflexion einher, um

¹⁹³ Zur Erinnerung: Herr E drückte es wie folgt aus: „[...] Unsere Rolle ist in dem Moment diametral: im Frühen sind wir vielleicht dagegen aus eben unternehmerischen Gründen. Wenn dann aber das Unternehmen die Entscheidung getroffen hat, sind wir nicht nur dafür, sondern dann werden wir eben auch wirklich ziemlich hart nachsetzen [...]“.

dabei beispielsweise Selbstdarstellungen und damit ihre Rolle als Controller nicht zu gefährden. Das ließe problematische Entfremdungsempfindungen auf subjektiver Ebene der Controller erwarten. Dies ist aber nicht zwingend ein Automatismus.

Es deutet sich bei A zudem an, dass die Ausweitung kalkulativer Praktiken in Zusammenhang mit einem zunehmenden reflexiven Zahlenbewusstsein gedeutet werden sollte¹⁹⁴. Davon abgesehen ist auf der organisationalen Ebene bei A nicht erkennbar, dass die Verschiebung der Peripherien des Controllings und die breitere Einbeziehung von Beschäftigten in das Verhandlungssystem zu wirklich erkennbaren Bedeutungsveränderungen von Kalkulation führen. Dies ist an diesem Punkt, d. h. mit ausschließlichem Blick auf die Ebene Organisation, nur folgendermaßen zu erklären: gerade dadurch, dass das Verhandlungssystem auf originäre Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation, wie Objektivität, Neutralität und Transparenz angewiesen ist, von den Handelnden also durch Kalkulation und nicht nachträglich rationalisiert wird, bleibt dieses Bedeutungssystem auf organisationaler Ebene stabil, selbst wenn es gleichzeitig teils sehr kritisch reflektiert wird.

3.2.1.2 Aneignungsbezüge in der Kalkulationsarbeit unter den organisationalen Bedingungen der verhandelnden Organisation

Als Spezifikum der kalkulativen Organisation bei A war in den vorangegangenen Abschnitten das kalkulative Verhandlungssystem auf der Horizontalen herausgearbeitet worden. Es wurde festgestellt, dass das Verhandlungssystem und die vertikalen Steuerungsstellen reziprok aufeinander angewiesen sind, indem letztere beispielsweise auf horizontal koordinierte und integrierte kalkulative Informationen zurückgreifen, da sie einen gesamthaften Unternehmenszweck vorrangig und unzureichend in das auf Effizienz und Rendite reduzierte Leit-Interesse übersetzen. Über das Verhandlungssystem wird weiteren Stellen bei A Teilhabe an der gesamthaften Steuerung des Unternehmens ermöglicht, was motivationale Gewinne

¹⁹⁴ Wie dies von Vormbusch 2012 bereits erarbeitet worden ist.

mit sich bringt. Vor allem dem Controlling kommt dabei auf dieser operativen Ebene des Austauschs mit dem Verhandlungssystem die Aufgabe zu möglichen Fehl- und Übersteuerungen zum einen im Unternehmen aber auch bei Wirkung nach außen (Bilanz) als kaufmännisches bzw. unternehmerisches Gewissen entgegenzuwirken und mindestens „den Finger zu heben“. In dieser Funktion wirkt das Controlling begrenzend. Demgegenüber befördern die kalkulativen Informationen aus dem Verhandlungssystem, auf die das Controlling zurückgreifen kann, um damit auch erst dem Anspruch des Unternehmens an (die Strategie und) das Controlling als wesentliche Steuerungsstelle(n) gerecht werden zu können, die Festigung des Controllings als wichtige Institution in der Steuerung und Kontrolle von A.

Wie bereits einleitend für diesen Teil der empirischen Ergebnisse angemerkt wurde, kann der Umgang der Subjekte mit den organisationalen Bedingungen im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit nicht global bearbeitet werden, sondern ist auf den Punkt der Bearbeitung organisationaler Widersprüche begrenzt. Zum einen fordern erlebte Widersprüche in besonderer Weise zur Reflexion heraus, sind also situativ auch für die Befragten am besten erinnerbar. Zum anderen ist es auch die Annahme, dass sich an diesem Punkt, d. h. im Aufeinandertreffen von divergierenden organisationalen Intentionen und subjektiven Wahrnehmungen dieser, die kritischen Argumente der Beschäftigten zu einer je spezifischen Kritikperspektive verdichten lassen.

Der wesentliche organisationale Widerspruch bei A ergibt sich aus einem breiten reflexiven Zahlenbewusstsein bei gleichzeitig notwendigem Anerkennen einer gewissen Objektivität und Neutralität von Kalkulation als gemeinsame Sprache im kalkulativen Verhandlungssystem. Hierbei war festgestellt worden, dass sich insbesondere im controllingnahen Bereich Kritik formiert, der beschriebene Widerspruch hier daher möglicherweise besonders stark empfunden wird. Aber auch für das Controlling war die Möglichkeit von Identitäts- und Entfremdungsproblemen mit der eigenen Rolle oder einer gewissen Ausdruckskontrolle als Frage in den Raum gestellt worden, da das Controlling für das Aufrechterhalten der kalkulativen Verhandlungssprache verantwortlich ist und

damit von Bedeutungen von Objektivität und Neutralität von Kalkulation bei gleichzeitigem Wissen um die Gemachtheit kalkulativer formulierter Argumente. Die controllingfernen Bereiche sind demgegenüber wie dargelegt von einer notwendigen Bearbeitung organisationaler Widersprüche nicht gleichermaßen betroffen, da diese vor allem Empfänger von kalkulativen Leistungserwartungen sind und die Kontextualisierung und Kalkulation dieser nicht selbst wieder in das Verhandlungssystem integrieren und koordinieren müssen. So erfahren die Beschäftigten der controllingfernen Bereiche den Widerspruch vorrangig in Form von Folgeproblemen. Diese äußern sich als Steuerungsüberlagerungen und zum Teil offenbar auch Steuerungskontradiktionen aus dem Verhandlungssystem bei A. Weil sich Ausformung und Intensität des organisationalen Widerspruchs für die Handelnden offenbar unterschiedlich gestalten, werden die Ergebnisse wieder entlang der Gruppen Controlling, controllingnahe Bereiche und controllingferne Bereiche erarbeitet.

3.2.1.2.1 Beschreibung der subjektiven Aneignungsbezüge

Wie im Abschnitt um die Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation bei A beginnen die Beschreibungen im *Controlling*.

Herr E, einer der leitenden Controller bei A, ist an der Schnittstelle zum Verhandlungssystem zu verorten. Im Gespräch mit ihm kam sein sehr differenziertes Verständnis der gesamthaften Steuerung bei A zum Ausdruck, die die Strategie, eine umfassende und weitreichende Controllingorganisation, aber eben auch weitere Steuerungsstellen beinhaltet. Hierzu an dieser Stelle lediglich folgende Sequenz:

„Das Controlling hat mehrere Strukturen, also es gibt zum einen die CoCs [Center of Competence bzw. Kompetenzzentren, in denen spezifisches Wissen gebündelt ist; P. B.], die zum Beispiel auf der Kostenseite die Produktionsumfänge umfassen, die aber auch die Materialkosten umfassen, das ist ein weiteres CoC, und eben uns als Deckungsbeitrag. Darüber hinaus gibt es noch die Funktion des Produktliniencontrollings, also derer, die damit, mit diesen drei Informationsquellen gemeinsam dann im Hinblick auf Projekte die

Zahlen erarbeiten und zusammenbringen. Oder eben auch im Konzern das Konzerncontrolling über allem, wenn Sie wollen, als Klammerfunktion. [...] Also das klassische FC-Controlling [FC steht für Finanzen und Controlling; P. B.] ist zentral, wurde auch zentralisiert, stärker zentralisiert noch in den letzten fünf Jahren. Aber die F-Organisation, die Finanzorganisation hat deutlich mehr Breite, also sie geht vom Markt bis hin in die Zentrale. Und auch die Kollegen, die in den Märkten sind, als entweder Controller oder CFOs [Chief Financial Officer, also regionaler Controllingleiter; P. B.], haben zwar ein Vertriebskurzzeichen der ‚XY-Vertriebsorganisation‘ [anonymisiert], gehören dann aber ins Netzwerk und werden auch vom Netzwerk Finanzen geführt.“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 30-49)

Neben der Beschreibung der Organisation der Steuerung bei A, reflektierte Herr E auch die Rolle der verschiedenen Steuerungsstellen und insbesondere die, der Personen, die diese Rollen innehaben. Er klassifiziert diese zum einen in Personen, die ihrer Rolle (bei ihrer aktuellen Stelle) im Unternehmen verhaftet bleiben und dabei einseitig optimieren (einseitige Optimierer), und zum anderen in Personen, die unternehmerisch denken (unternehmerische Denker), die also in der Lage sind – begrenzt auf das Unternehmen – eine gesamthafte, übergreifende Perspektive einzunehmen.

„Ja, im Grunde das kaufmännische Gewissen. Die Leute ganz platt gesagt, daran zu erinnern, wenn es ihr Geld wäre, würden sie es genauso einsetzen oder nicht. Und vor allen Dingen über den Tellerrand hinweg, ich mache hier nur den Preis oder ich mache nur die Herstellkosten für irgendwas, sondern welche Bedeutung hat das. Und das zweite, und das ist wahrscheinlich auch das wahrscheinlich Prägendere, mit den Methoden und Prozessen, die wir ja konzipieren und entwickeln, müssen wir immer ein Auge darauf haben in welche Richtung lenken und steuern wir das Ganze und welche Wirkungen entfaltet das. Und da muss man sich immer wieder hinterfragen, ist das das Richtige, was ich jetzt tue. Aber immer im Spirit ‚unternehmerisch‘, tun wir das Richtige oder optimiere ich einseitig oder bringe ich das Unternehmen in eine schlechte Richtung auf Dauer damit.“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 280-291)

Dabei betrachtet er diese unterschiedlichen Perspektiven nicht als angeboren oder unveränderbar, sondern dass sich über die Einnahme verschiedener Rollen infolge solcher Erfahrungen zumindest eine größere perspektivische Breite entwickeln kann. Er hat in diesem Zusammenhang vor allem mehrere Stellenwechsel für eine perspektivische Erweiterung im Sinn, wie sie im Verlaufe einer Konzernlaufbahn – und auch für ihn selbst – eher typisch sind. Seine Überlegungen speisen sich daher vermutlich gerade auch aus seiner eigenen Berufsbiografie:

„Also ich habe Finanzen und Controlling studiert. Ich habe aber auch parallel Maschinenbau studiert. Das ich dann zufällig auf der Leistungsseite lande, ist fast...ja...ein Unfall, weil ich wohl vermutlich vom Profil her auch sehr gut auf die Kostenseite passe. Mit diesem... die technische Welt, Fertigungs- und Automatisierungstechnik studiert, könnte ich da wahrscheinlich... hätte ich eine bessere Ausbildung.“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 207-212)

„Im Controlling selbst arbeite ich seit drei Jahren. Davor war ich...Leistungsseite... war ich eigentlich Preis- und Volumenplaner. Davor habe ich Restwerte gemacht. Also Vermarktung von Gebrauchtfahrzeugen, Restwertsteuerung, und von der Steuerung der Gebrauchtfahrzeugpreise in die Steuerung der Neufahrzeugpreise. Weil: als es hieß, die suchen jemanden für Pricing auf der F-Seite, hieß es, der kennt sich in der Vertriebswelt gut aus. Dann brauchen wir den. Also das ist eher ein atypischer Verlauf.“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 217-223)

Herr E erläutert dann aber auch, dass es unter den einseitigen Optimierern solche gibt, die ihr Handeln reflektieren können. Eine Tendenz in die entgegengesetzte Richtung ist aber aus Sicht von Herrn E ebenso denkbar. Beispielhaft führt er in der folgenden Sequenz die „Hardcore-Retailer“ an.

„Also, wenn man die Leute abends beim Bier trifft und treffen würden, dann würden das alle verstehen. Wenn sie dann in ihrer Rolle, in ihrem Job ein bestimmtes Thema vertreten, dann legen sie das wahrscheinlich sehr schnell ab. Insofern kann man mit Common Sense und Argumenten schon viel erreichen, aber ich glaube das Kernthema, warum das oft so

schiefläuft, ist, es gibt vielleicht... um beim Beispiel zu bleiben, draußen im Markt immer noch ein paar echte Hardcore-Retailer, die wollen groß sein, die wollen Volumen drücken, weil das ist ihre Sprache. Bei denen ist es schwer, die kann man nicht überzeugen. Die andere Welle, wir brauchen jetzt Volumen oder eben auch nicht, weil es muss ja auch nicht so sein, die ist eher eine direkte Funktion von dem, was der Vorstand gerade diskutiert. Wenn der Vorstand diskutiert, wir wollen jetzt unbedingt noch mal was erreichen im Markt X vor Wettbewerber Y. Dann nimmt das lokale Management das oft leider sehr gerne und schnell auf. [...]“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 319-331)

Diesen Leitgedanken eines spezifischen Rollenverständnisses bringt er mit Blick auf Aneignungsbezüge dann in Zusammenhang mit einer ressortgebundenen im Gegensatz zu einer übergreifenden Art zu Denken.

„Ich persönlich glaube, es ist eine RICHTIGE Denke. Der einzige Luxus oder Vorteil, den wir vielleicht haben, ist, dass wir nicht ressortgebunden denken müssen oder gar nicht dürfen. Das heißt, wir haben automatisch immer mehrere Perspektiven, wir müssen den Fachbereich verstehen aus seiner Sicht, ja, aber es muss halt mehr als das geben. Denn wenn man das Gesamtoptimum, da ist aber der eine Fachbereich... also, wenn Sie jetzt einem Vertriebskollegen ein paar Autos wegnehmen, dass der sich nicht auch noch freut, ist ja klar. Also das meine ich mit: ‚Versteht der das?‘ – Vermutlich dann in dem Moment nicht.“ [...]“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 505-512)

„Ich hatte mal die Gelegenheit mehrere Jahre ein Vorstandsassistent zu sein und hatte deswegen auch relativ früh, vielleicht a) viele Informationen, aber auch eher mal die Gelegenheit, aus einer gesamthaften Perspektive auf Themen zu schauen. Und in gewisser Weise tue ich dasselbe jetzt ja auch auf einer deutlich niedrigeren Ebene, aber fachlich! Insofern nimmt man da was mit. Aber auch jetzt sehe ich selbst in unserer Steuerung, dass da Optimierungsbedarf besteht, dass wir Dinge besser könnten. Ich glaube aber nicht, dass das irgendwas ist, was man angeboren kriegt, was man irgendwie in der Ausbildung oder so..., sondern das ergibt sich mit der Zeit, wenn man bestimmte Rollen mal gesehen hat, glaube ich. Eine gewisse Breite sich erarbeitet hat über mehrere Funktionen oder mehrere Aufgabenbereiche.“ (Hr. E/A/Controlling, Zeile 545-555)

Herr E ist auf Basis seiner Erläuterungen sicherlich eher als jemand zu verstehen, der nach seiner Definition eine gesamthafte, unternehmerische Perspektive auf das Unternehmen einnimmt und nicht einseitig optimiert, wobei sein Selbstbild mit einer gewissen Vorsicht zu genießen ist und möglicherweise nicht derart eindeutig, wie er dieses selbst entwirft, einer gesamthafte Perspektive zuzuordnen ist. Schließlich wurde die Annahme seitens der Controller im Hinblick auf eine Dominanz von Effizienz und Rendite außerhalb des Controllings kritisiert. Bei ihm wird deutlich, dass Aneignung nicht auf die Techniken der Kalkulation beschränkt ist. Ebenso sind erfahrungsbasiertes Wissen und erworbene kalkulative Kompetenz für ihn wesentlich. Im Zentrum seiner Aneignungsbezüge steht jedoch in Abhängigkeit von der jeweiligen Rolle bei A eine spezifische Denke oder Einstellung, die er in die ressortgebundene Einstellung des einseitigen Optimierers und eine übergreifende, von ihm als richtig gewertetes unternehmerisches Denken unterscheidet.

Als Frau F – ebenfalls aus dem Controlling, allerdings im Gegensatz zu Herrn E in der hierarchischen Steuerung zu verorten – im Interview von der Herausforderung der Erstellung einer Vorstandspräsentation berichtet, erläutert sie auch Folgendes:

„[...] Ich glaube, dass für viele auf den ersten Blick und auch für mich, als ich da mich erstmalig damit befasst habe, das natürlich schwer zu lesen ist, wenn diese Tabellen oder Business-Cases oder so dargestellt werden. Aber dadurch, dass es relativ gut standardisiert ist, kommt man dann, wenn man die Sachen irgendwann durchdringt, gut durch. [...]“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 529-533)

Auch etwas früher im Interview zentriert sie zunächst den Aspekt eines spezifischen Controlling Know-hows, wie sie es auch in der folgenden Sequenz beschreibt, d. h. sie fokussiert den Wissens- bzw. Kompetenzerwerb. Wenn sie davon spricht, dass sie durch ihre Zeit im Controlling die „Stellhebel“ kennt und „weiß wie die Zahlen verwertet werden“, deutet dies im Vergleich zu Herrn E darauf, dass sie gerade nicht die von Herrn E beschriebene gesamthafte Perspektive in den Blick nimmt, sondern ihr angeeignetes Controlling Know-how möglicherweise auch für eine einseitige

Optimierung an anderer Stelle im Konzern nutzen würde. Ähnlich wie Herr E spricht sie zudem von einer differenten Art zu Denken, begrenzt diese jedoch auf eine für Controller spezifische Art zu Denken.

„Ich nehme auf jeden Fall was glaube ich sehr wichtig ist, das Controlling Know-how mit. Speziell für das Betriebscontrolling, aber jetzt durch diese konsolidierende Funktion gerade auch ein bisschen für die anderen Bereiche, also auch für so einen Gesamt-Business-Case, wo verschiedene Themen reinspielen. Ich glaube, dass das mir sehr helfen wird zukünftig. Ich bin auch sehr, je nachdem wie lange ich noch bleibe, vielleicht bleibe ich auch noch 10 Jahre im Controlling. Aber ich glaube, dass es das alleine auf jeden Fall schon wert war, den Schritt zu machen, weil am Ende die allermeisten Themen irgendwo auch mit einer Betriebswirtschaft hinterlegt werden und ich glaube es nicht schaden kann, wenn man auch als Fachbereich da weiß wie die Zahlen verwertet werden und auch wo Stellhebel sind. Dass man auch schon selber ein bisschen gucken kann, wenn ich irgendwo noch an der Ecke arbeite, dann könnte das der Betriebswirtschaft guttun und damit auch, wenn ich jetzt der Vorlagenersteller wäre, meine Vorlage leichter zu einer positiven Entscheidung bringen. Also ich denke mal, dass auf jeden Fall dieses Controlling-Wissen, einfach Deckungsbeitrag, Gesamt-Business-Cases, Renditenrechnen und so, dass das schon viel gebracht hat. Natürlich auch die Denke der Controller, was im Grunde da die Probleme sind, wem die Rechenschaft ablegen müssen über die Zahlen und so. Genau, dass da auch einfach das Verständnis da ist, ich glaube dann ist es auch immer leichter miteinander zu arbeiten. Das merke ich auch jetzt, wenn ich mit der Preis-Volumen-Planung zum Beispiel zu tun habe, dass es einfach hilfreich ist für die Zusammenarbeit, wenn man die Probleme und auch die Tätigkeit vom anderen jeweils besser versteht. Weil man dann auch besser einordnen kann, auch so banale Sachen wie Zeitschienen. Braucht der jetzt wirklich irgendwie, auf den ersten Blick denkt man vielleicht bei manchen Tätigkeiten, ja das muss doch irgendwie in zwei Stunden machbar sein, warum braucht der eine Woche dafür. Und wenn man es selber schon einmal gemacht hat oder gesehen hat, dann weiß man, ja, stimmt. Da ist eine Woche schon realistisch, weil System XY immer wieder den Geist aufgibt oder solche Geschichten.“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 447-475)

Als Frau F noch einmal Ihren Wechsel ins Controlling reflektieren soll, beginnt sie zunächst, die offenbar damals empfundene Wissens-Lücke zu beschreiben.

„Ich glaube ich hatte im Studium nie eine Vorlesung, die Controlling heißt oder so. Dann gibt es erst einmal von Begrifflichkeiten, Deckungsbeitrag zum Beispiel, keine Ahnung, nie gerechnet, zwar schon aus dem alten Job gewusst, was ein Deckungsbeitrag ist grundsätzlich. Aber jetzt wirklich was da zu berücksichtigen ist beim Berechnen oder Rendite, Kapitalwert noch weniger. Im Grunde da erst einmal dieses theoretische Grundverständnis, was man sonst vielleicht aus einer Vorlesung oder so sich mitbringt. Aber dann auch sicherlich auch ganz speziell, wenn man so eine Kalkulation hat und die hat halt mindestens 30 verschiedene Zeilen im Excel, die dann irgendwie benannt sind, um da einfach zu schauen, hinter welcher Begrifflichkeit, um jetzt einmal an der Oberfläche zu bleiben, zum Beispiel Fertigungskosten oder Materialkosten, aber es gibt noch viel mehr, was man vielleicht noch nicht so häufig gehört hat. Was steckt jetzt dahinter und was für einen Wert muss ich da berücksichtigen. Das ist halt wie in jedem Job das Neue und das war halt da im Controlling im Sinne von Know-how lernen.“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 764-777)

Frau F zentriert im Wesentlichen Kalkulationstechniken, allgemein kalkulatives Wissen und Kompetenzen. Auf die Rückfrage nach einer spezifischen Denke der Controller, auf die sie bereits verwiesen hatte, distanziert sie sich selbst auf für sie letztlich widersprüchliche Weise von einer solchen Denke der „Vollblut-Controller“ wie Frau F sie nachfolgend auch bezeichnet:

„[...] Ich glaube aber, dass ich niemand bin, es gibt manche Kollegen, die irgendwie so durch und durch Controller sind, die da auch vollkommen zu Hause sind, da würde ich mich nicht dazu zählen. Ich bin gerne im Controlling, aber ich glaube nicht, dass ich da jetzt die nächsten 30 Jahre oder wie viel das noch ist verbringen werde. Mir machen die Zahlen da Spaß und mir macht das Steuern Spaß, aber ich habe auch Lust, mal wieder in einem Fachbereich zu sein, weil ich finde, dass man da halt auch so selber etwas erarbeitet. Ich kenne das jetzt nur aus der Preis-Volumen-Planung, wo man wirklich selber erarbeitet hatte, was könnte denn der richtige Preis und die richtige Stückzahl schätzung sein aus einer Vertriebsicht. Jetzt im Controlling kriegen wir von den Fachbereichen diesen Input, den der Fachbereich erarbeitet hat, wir verwerten ihn und wir optimieren ihn. Ich glaube, ich möchte gerne dann auch mal wieder irgendwann selber so ein bisschen direkt in das Thema einsteigen.“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 387-399)

„Vielleicht sind es Leute, die eben von ihrer Denke her, ich weiß nicht, ob sie, vielleicht sind das wirklich ein bisschen die strengeren Controller. Ich meine jetzt nicht so im Sinne von draufhauen, aber vielleicht auch im Sinne von jetzt weniger Kompromisse vielleicht auch zulassen. Das kann ja trotzdem auch eine freundliche Art sein, dass die vielleicht in ihrer Rolle noch ein bisschen klarer unterwegs sind. Ich halte mich persönlich eher für offen, weil ich der Meinung bin.... Nicht für offen, aber in dem Kontext ein bisschen offener in der Herangehensweise mit dem Fachbereich, auch weil ich daherkomme, aus der Preis-Volumen-Planung in dem Fall, und auch ein bisschen mehr Verständnis habe für die Probleme im Vertrieb. Ich glaube, jeder Fachbereich, der zum Controlling geht, hat erst einmal immer so das Image, dass er nur jammert wie schlecht die Welt ist und deswegen irgendwie entsprechend die Kosten hochgehen oder die Leistungsseite, Preise und Volumen entsprechend nicht so gut ankommen wie man sich erhofft. Je nach Situation habe ich da halt dann vielleicht auch schneller Verständnis, ist jetzt mein Eindruck, als diese so genannten Vollblut-Controller. [...]“ (Fr. F/A/Controlling, Zeile 420-435)

Die für die Controller bei A angenommenen Identitäts- und Entfremdungsprobleme sind bei Frau F im Gegensatz zu Herrn E eher erkennbar. Frau F stellt eigene Wissenslücken heraus, signalisiert auch eine gewisse Unzufriedenheit damit, dass sie die Zahlen von den Fachbereichen nur herübergereicht bekommt, und sie distanziert sich persönlich recht klar von einer möglichen Denke der Controller.

An dieser Stelle ist abschließend für die Controller noch anzumerken, dass der Begriff der „Denke“ unterschiedliche Bedeutungen hat. Während Herr E damit vorrangig eine Einstellung, eine spezifische Art zu Denken in Form einer Gesinnung meint, die er auch nicht auf Controller begrenzt, geht es Frau E darum, die Perspektive der Controller zu verstehen, deren Probleme, deren Zwänge, Wirklichkeit und Blickwinkel auf die Fachbereiche und zwar wiederum im Sinne von Wissen was Controller warum tun und dabei vor allem in Form einer fachlich begrenzten Beschreibung einseitig optimierender Controller.

Für die Befragten im *controllingnahen Bereich* war in den vorangegangenen Analysen auf der organisationalen Ebene insgesamt herausgestellt worden, dass sie über ein differenziertes Bild der Controllingorganisation verfügen, diese jedoch nur als einen Teil der kalkulativen Steuerung bei A wahrnehmen. Sie kritisierten dabei u. a. auch

die begrenzte Sichtweise des Controllings auf spezifische Kennzahlen und dessen Annahme eines Leit-Interesses von Effizienz und Rendite und verwiesen auf eine Vielzahl an Steuerungsstellen bei A mit multiplen Interessen und Rationalitäten. Es wird daher für die Befragten aus dem controllingnahen Bereich von einer grundsätzlich übergreifenden Perspektive ausgegangen, was vermutlich auch im Zusammenhang mit ihrer Verortung im kalkulativen Verhandlungssystem zu verstehen ist.

Bei Herrn X wird über seine Kritik an der mangelnden Wertschätzung und die begrenzte Reichweite von Kalkulation deutlich, dass er diese Bedeutungsabschwächung für sich auch in gewisser Weise als bedrohlich empfindet. Zwei Aspekte spielen hier eine Rolle. Diese Empfindung speist sich zunächst daraus, dass Herr X sich bisher über kalkulatives Wissen i. S. v. Arkanwissen in der Organisation abgrenzen konnte. Doch nun stellt er fest, dass der Wert einer singulären Kalkulation und damit der individuelle Nutzen kalkulativen Wissens bei A aus seiner Sicht sinkt, während gleichzeitig der organisationale Nutzen kalkulativen Wissens sogar zugenommen hat. Konkrete Erläuterungen bezüglich einer spezifischen Denke oder Gesinnung werden durch Herrn X nicht geäußert, er stellt für sich jedoch Bezüge zu einer grundlegenden Affinität in Bezug auf Kalkulation her:

„[...] mein betriebswirtschaftliches Studium, immer schon Zahlenaffinität, schon in der Kindheit gehabt, bis dann im Studium. Die zahlenbezogenen Fächer waren auch ne Affinität.“ (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 66-68)

„[...] Der berufliche Werdegang war dann über die Marktforschung.“ (Hr. X/A/controllingnah, Zeile 72)

Im Gegensatz zu Frau F ist zudem zu unterstreichen, dass Herr X nicht nur die individuelle Nützlichkeit kalkulativen Wissens herausstellt, sondern dass er den organisationalen Wert von Kalkulation im nicht immer kongruenten Verhältnis zum individuellen und organisationalen Nutzen reflektiert.

Ähnlich wie Herr E erwähnt auch Herr J, dass man durch verschiedene Tätigkeiten in verschiedenen Bereichen bei A eine gewisse inhaltliche und fachliche Breite erhält. Jedoch spricht er nicht von einer Art zu Denken, sondern vor allem über Know-how, worunter er allerdings eher nicht nur reines Wissen, sondern unterschiedliche Sichtweisen bzw. Perspektiven versteht.

„Es ist auf jeden Fall so, dass ich bei mir selber beobachte und auch bei Kollegen, die Controlling- oder Finance-Hintergrund haben, dass die natürlich noch mehr geneigt sind, anhand von Kennzahlen Entscheidungen zu treffen oder auch Empfehlungen abzugeben, während wir einen anderen Teil der Kollegen haben, das wird auch bewusst so gesteuert, dass wir auch Kollegen aus den Märkten haben, also Marktplaner, die wir bei uns in die Abteilung holen und auch ins Team holen, die dann sozusagen das Kunden Know-how mitbringen, das Produkt Know-how mitbringen und wirklich auch überlegen können, neben einer reinen Entscheidung über eine Preiserhöhung zum Beispiel, wie kann man die Produkte wertiger hinbekommen oder gibt es irgendwelche Features in höheren Produkten, die wir auch in den unteren Klassen einführen können. Eigentlich kann man jetzt strenggenommen sagen, ist es Aufgabe des Produktmanagements, aber es ist sicherlich immer sehr gut, wenn auch in einem anderen Bereich, im planerischen Bereich dafür ein Verständnis ist und man sozusagen auch solche Entwicklungen dann anschieben kann aus der Vertriebsplanung heraus. Was wir festgestellt haben, die Teamzusammensetzung ist dabei sehr wichtig, dass man beide Kräfte, beide Strömungen in einem Team, vor allem auch in einer Abteilung hat und dass man dann wirklich bei der Entscheidungsvorbereitung idealerweise ein Gegengewicht schafft, zu dem, was der Index aussagt. Ich persönlich habe vielleicht dann den Vorteil, weil ich einen technischen Hintergrund habe, dass ich für die technischen Themen behaupte ich mal, noch viel Verständnis mitbringe. Was mir natürlich mit dem Controllinghintergrund fehlt, ist das ganze Thema Kundenverständnis. Das bekommt man, wenn man dafür offen ist, dann über die Tätigkeit. Aber was in der Tat wichtiger ist, dass man sich sehr eng abstimmt mit den Kollegen, die einfach die Erfahrung selber gemacht haben und teilweise langjährige Markt- oder Kundenerfahrung mitbringen. Also dass man einfach seine eher KPI-orientierte Entscheidungsweise immer spiegelt an dem, wie das ein Kunde sieht und was die Erfahrungen sind konkret aus den jeweiligen Märkten.“ (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 713-740)

Die nachfolgende Erläuterung von Herrn J, die er ziemlich zu Beginn des Interviews abgibt, verdeutlicht seine übergreifende Sichtweise und Vorstellung einer Vielzahl von Steuerungselementen, -parteien und somit auch Rationalitäten.

„Also die Preis- und Volumenplanung und der Prozess ist letztendlich definiert und innerhalb dieses definierten Prozesses gilt es dann natürlich, ein Optimum zu finden zwischen den verschiedenen Zielgrößen des Unternehmens. Also sprich, wir haben das Ziel, den höchsten Transaktionspreis am Markt durchzusetzen und das ist natürlich immer auch eine Funktion auch des Volumens, also wie viel Einheiten man in den Markt verkaufen will. Und die dritte Größe in dem Fall wäre dann das Rabatt-Niveau, was wir intern als Cost of Retail bezeichnen. Also es gilt halt eben, die Parameter so einzustellen, dass man dann eine vierte Größe, das ist nämlich der Segmentanteil, also was ist unser Anteil an dem gesamten Segment gegenüber Wettbewerb, dass man sozusagen innerhalb dieser vier Größen ein Optimum rausholt. Also da steht weniger Potenzial im Hintergrund, sondern einfach die Erzielung eines optimalen Punkts.“ (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 100-111)

Dieser Eindruck verstärkt sich nun noch einmal im Folgenden, wenn er zuvorderst die Notwendigkeit von Zahlenaffinität oder Zahlenverständnis ergänzt durch beispielsweise Produktwissen oder Marktverständnis für die Arbeit in seinem Bereich herausstellt.

„Also die Mitarbeiter, die bei uns in der Abteilung anfangen, die sollten sicherlich zahlenaffin sein. Also es ist letztendlich eine planerische Funktion, auch wenn wir jetzt Vertrieb sind, ist doch irgendwo sehr nah am Controlling dran, also man braucht schon so ein gutes Zahlenverständnis. Idealerweise gepaart mit einer weiteren Qualifikation, die zum Beispiel sein kann, dass man halt ein ausgeprägtes Marktverständnis mitbringt. Falls das nicht der Fall ist, wäre es zumindest gut, wenn man aus einem anderen Bereich Wissen mitbringt, aus nahen Bereichen sicherlich Produktionswissen oder beim Produktionsplaner, das kann auch hilfreich sein. Noch viel mehr bei den Kollegen, die die innerjährige Volumenplanung machen. Aber ich denke, es ist unheimlich wichtig, dass man breit aufgestellt ist, dass man bei uns idealerweise auch internationale Erfahrung mitbringt, entweder schon mal an einer Schnittstelle mit einem internationalen Unternehmen gearbeitet hat oder idealerweise schon in einem Markt gearbeitet hat, weil ich einfach

glaube, viele Themen muss man einfach selber erleben, auch gerade was die Unterschiede zwischen Märkten angeht, weil man die allein aus einer Zentralfunktion heraus nicht unbedingt beurteilen kann. (Hr. J/A/controllingnah, Zeile 799-814)

Für die Befragten aus dem controllingnahen Bereich war insgesamt festgestellt worden, dass diese sich mit Kalkulation vor allem kritisch auseinandersetzen, ihre Kritik dabei jedoch eher auf Folgeprobleme in ihrer Kalkulationsarbeit als Kalkulation selbst richten. Inhaltlich sind dabei sowohl im Hinblick auf die leitenden Aneignungsbezüge als auch hinsichtlich der geäußerten Kritik Unterschiede festzustellen.

Auch Herr I aus dem controllingnahen Bereich hatte im Zusammenhang mit der Bedeutung von Kalkulation bei A verschiedene Folgeprobleme zum Ausdruck gebracht, etwa die Illusion von Effizienzgewinnen und Planungsgenauigkeit, aber auch unbeabsichtigte Folgen des Einsatzes von Kennzahlen und deren Methodik. Herr I stellt diese Folgeprobleme jedoch nicht nur fest, sondern liefert im Gespräch auch Begründungen. Beispielsweise stellt er Verbindungen zu technischen Entwicklungen (wie das Internet) her.

„Für mich hat es definitiv zu tun mit der Verfügbarkeit der Daten über Internet und über die allgemeine große Informiertheit der Entscheidungsträger und natürlich auch über die technischen Möglichkeiten, viele Daten zu erlangen über Studien, Statistiken, die ich abrufen kann. Ich meine, heutzutage können wir zu einem bestimmten Land alle Daten abrufen auf Knopfdruck. Da brauche ich nur ins Internet gehen und ich weiß sofort, was in dem Land für volkswirtschaftliche Daten..., alle möglichen Dinge krieg ich auf Knopfdruck. Das ging ja früher gar nicht. Da musste man vielleicht, früher hatte man vielleicht noch im Lexikon nachguckt und gewusst wie vor zwei Jahren die Daten waren oder musste in dem Land anrufen und sagen: Kannst du mir mal schicken wie euer Bruttoinlandsprodukt ist oder Pro-Kopf-Einkommen? Da brauche ich heute keine 10 Sekunden mehr. Und diese Daten gab es früher nicht. Insofern kommen natürlich automatisch, wenn Entscheidungen getroffen werden, kommen automatisch solche Fragen sofort, wenn zum Beispiel ein Thema offen ist: ‚Zeigen Sie mir doch gleich morgen, wie ist

das so und so, analysieren Sie das?“ Das hätte früher vielleicht Tage gedauert, und dann hat man schlussendlich gesagt, ja gut das ist jetzt dann doch nicht so relevant, dann schaue ich es mir nicht an. Durch die schnelle Verfügbarkeit ist auch der Anspruch gewachsen. Das merke ich ja selber bei mir auch. Ich will dann Sachen gleich wissen. Und früher wusste ich, ja da ist aber schwer ranzukommen, lassen wir es weg, ist nicht so relevant. Das meinte ich vorhin mit dem Filtern. Das ist nur eine These, während man früher vielleicht sich eher noch Gedanken gemacht hatte, was genau brauche ich jetzt wirklich, um zu einer Entscheidung zu kommen und sich da fokussiert hatte, guckt man heutzutage vielleicht eher noch mal einen Seitenaspekt hier und da an und dann sicher zu einer fundierteren Information zu kommen. Ob die dann jetzt anders gewesen wäre, wenn ich ein paar Randinformationen nicht gehabt hätte, weiß ich jetzt gar nicht. Das ist irgendwie schwer zu sagen. Das wäre eine interessante Frage. Aber sagen wir mal so, die Entwicklung in den letzten 20 Jahren, die war rasant.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 425-453)

Auffällig ist an mehreren Stellen, dass er seine Überlegungen zumeist in einen größeren als den unternehmerischen Kontext von A einordnet und damit etwa im Vergleich zu Herrn E über die Unternehmensgrenzen hinaus denkt -als Beispiel:

„Also dieses Thema vernetztes Denken, Wesentliches aus einer Flut rauszufiltern, ist definitiv gewachsen. Früher gab es halt diese Informationen gar nicht und man hat sich auf eine Handvoll beschränken können, und heute ist glaube ich die große Kunst, jetzt auch für mich zum Beispiel, was sind überhaupt die wesentlichen Themen, wo muss ich eigentlich hingucken, ist aber glaube ich so für alle der Fall. Und dann zu finden, jetzt gucken wir uns mal den Aspekt an und den und verlieren uns nicht in dem Dschungel von Informationen. Wenn ich aber sehe wie Kinder aufwachsen oder wie die auch an Technologien rankommen, das ist heutzutage wirklich schwierig zu vermitteln, was genau ist jetzt relevant und worauf muss man sich konzentrieren. Dadurch, dass alles da ist, und man schlussendlich auch mal entscheiden muss, und so viele Möglichkeiten existieren, wird das alles schwieriger.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 474-485)

„Aus meiner Sicht ist es so: dadurch, dass das Informationsbedürfnis sehr hoch ist, auch natürlich immer auf der Managementebene, was ich auch total nachvollziehen kann, glaube ich wird noch viel mehr passieren. Und ich meine das sieht man ja auch bei den ganzen technischen Weiterentwicklungen, da hat man so sein Notebook oder Notepad oder wie es

jeder nennen mag, und da kann ich mit wenigen Klicks, das kann meine Tochter jetzt auch schon ganz einfach, irgendeine Information abrufen. Das glaube ich wird mehr kommen, dass es vernetzte Informationssysteme gibt, die Informationen hoch aggregiert darstellen können, so was gibt es ja im Prinzip auch jetzt schon, und die Informationen aus allen Ecken des Unternehmens zusammensaugen und wo ich dann auch runterdrillen kann und dann mit einer höheren Sicherheit Entscheidungen treffen kann, weil ich einfach die Daten habe. Das ist in vielen Unternehmen momentan schwierig, weil natürlich irgendwo da ein Datentopf ist und da ein Datentopf, diese ganzheitliche Sicht ist schwierig herzukriegen. Das wird glaube ich in Zukunft stärker werden. Da gibt es auch viele Themen, so dieses Big Data oder Data Mining, das sind glaube ich schon so Themen, die mehr kommen werden. Und auch dieses, nennen wir es mal Management Cockpit, was es eigentlich alles schon gibt, aber was glaube ich noch mit mehr Technik noch fundierter kommen wird. Manche Unternehmen haben es ja schon. Aber da wird glaube ich mal noch viel passieren, was jetzt die Informationsaufbereitung betrifft.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 634-653)

„Also ich nehme wahr, man sieht es ja immer an den eigenen Kindern, dass die am besten damit umgehen, weil die ja anders irgendwie aufwachsen. Das kennen Sie ja auch. Also erstens mal die Begeisterung für Technik ist mal da. Das heißt auch, die Bereitschaft mit modernen Medien umzugehen, ist da. Dann aber auch dieses gewisse Verlorensein mit den ganzen Informationen, das ist höher. Und das Überschwemmt-werden und dann auch die Möglichkeit oder die Eignung auch das Wesentliche rauszufiltern, das wird viel stärker kommen müssen. Wo ich noch nicht so sicher bin, ob das überhaupt Menschen können, ist das Thema, viele Informationen parallel zu verarbeiten, wir sind keine Rechner. Mit 100 E-Mails oder zig E-Mails, manchmal sind es 200, 300 E-Mails am Tag, manchmal noch, umzugehen und diese alle sofort, da ist ja auch so ein gewisser Anspruch da, ich will eine Antwort haben in 24 Stunden.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 727-738)

„Da habe ich schon auch Bedenken, dass das vielleicht viele überfordern wird. Da muss dann auch irgendwo die Ausbildung auch hin und der Umgang mit Medien, was brauche ich für mein Leben, das muss stärker werden. Da kann man sich nämlich wirklich schnell verlieren, das sieht man auch an den neuen Krankheitsbildern heutzutage.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 756-760)

An einigen Stellen in diesen Sequenzen werden die Probleme der in der verhandelnden Organisation auftretenden Widersprüche A für das Handeln der Beschäftigten deutlich, beispielsweise wenn Herr I einerseits die Sinnhaftigkeit eines übertriebenen Informationsbedürfnisses sowie die Fähigkeit des Menschen diese ganzen Informationen verarbeiten zu können infrage stellt und gleichzeitig auf mehr Sicherheit in der Entscheidungsfindung durch Big Data – also gerade aus einer Sammlung möglichst vieler kalkulativer Informationen – hofft. Sein Blick ist dabei nicht immer nur auf den Betriebsfall A begrenzt, er erwähnt im Interview auch wiederholt seine Kinder, seine Familie, andere Unternehmen sowie Herausforderungen für die Menschen allgemein, die sich aus seiner Sicht aus dem breiten Einsatz von Kalkulation als Folgeprobleme auf tun.

„Es ist dann auch wieder unternehmensphilosophisch auch ein bisschen, wie viele Informationen brauche ich, um zu einer Entscheidung zu kommen? Brauche ich jetzt 100% und fühle mich dann so sicher, dass ich sagen kann, ja so ist es. So gehe ich vor oder kann ich auch mit leben, wenn ich nur 80% der Informationen habe, und dann eine gewisse Unschärfe? Da kann man schon erkennen, dass mit mehr System, mit mehr Informationen, die verfügbar sind, natürlich auch dieses Sicherheitsbedürfnis, das ist zumindest mein Eindruck, angewachsen ist. Früher als ich angefangen hatte, da gab es noch gar kein E-Mail, kann ich mich noch daran erinnern, da fragt man sich heute noch, wie man da Entscheidungen getroffen hat, da gingen Faxe hin und her. Das war damals noch zu meiner Bankzeit. Da hatte man ein Fax bekommen von New York und da stand dann irgendwas oben. Man hat das dann abtippen müssen. Trotzdem hat man auch Entscheidungen treffen können, aber der Aufwand war natürlich gigantisch und man hatte lange nicht so viele Informationen, das war damals gar nicht möglich. Heute ist es viel einfacher. Da schickt man eine E-Mail von A nach B innerhalb von Sekunden oder Millisekunden, und hat die dann schön aufbereitet und muss dann eigentlich viel mehr Informationen vorlegen, um zu einer, ich weiß nicht, ob die Entscheidung anders wäre oder nicht, kann man im Nachhinein nicht sagen, aber das Informationsbedürfnis ist definitiv gewachsen, um zu einer Entscheidung zu kommen. Ich glaube, es wird immer mehr Information geben. Ich glaube nicht, dass das abnimmt. Die Flut an Daten, an Informationen, die jeden Tag reinkommen, das sehe ich allein an der Anzahl der E-Mails, das ist Wahnsinn. Man kann sich fragen, ob

der menschliche Geist so viele Themen überhaupt noch filtern kann.“ (Hr. I/A/controllingnah, Zeile 389-413)

Blicken wir nun auf den *controllingfernen Bereich*, dessen Befragten vorrangig als primäre Empfänger von teils überlagerten bis hin zu einander widersprechenden Leistungserwartungen und -begrenzungen mit beschränkten Steuerungsaufgaben charakterisiert worden sind.

Herr G aus diesem Bereich verweist in der folgenden Sequenz im Fokus auf die Aspekte Affinität und Wissen bzw. Ausbildung im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit:

„Also ich sage mal grundsätzlich analytisches Verständnis, strukturelles Arbeiten, Umgang mit Zahlen, eine Affinität dafür auch. Also nicht jeder, der im Vertrieb oder im Marketing arbeitet, ist jetzt quantitativ orientiert. Da muss man ein Faible für haben und auch ein Verständnis, um letztendlich – wichtig ist da auch eine Struktur meines Erachtens, weil wir in klaren Logiken arbeiten und demzufolge auch Verständnis für KPIs [Key Performance Indicator, Kennzahlen; P. B.] und den Prozess der Nachhaltung und das dadurch Einflussnehmen. Ich sage jetzt mal so, vom Ausbildungsgrad klar, betriebswirtschaftliche Ausbildung ist immer vorteilhaft. Es ist eigentlich eine gute Basis, nicht zwingend erforderlich, aber es hat sich doch erwiesen, dass das letztendlich ein guter Pfad ist als Grundlage.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 266-275)

Auf die allgemeine Rückfrage hin, was er mit „Verständnis für KPIs“ konkret meint, begrenzt er dieses auf eine spezifische Logik der Controller, obwohl er an anderer Stelle auch für seinen controllingfernen Bereich von spezifischen KPI spricht:

„Da kann ich auch nicht widersprechen, dass derjenige, der logisch denken kann, im Controlling arbeiten kann. Aber es ist ja nicht nur das Können, sondern es ist auch das Wollen. Logische Zusammenhänge verstehen ist das eine, aber das andere ist dann wirklich die intrinsische Motivation, auch mit Zahlen umgehen zu wollen.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 281-285)

An späterer Stelle erweitert er seine Vorstellung von „Verständnis für KPIs“ mit Blick auf sich selbst wieder:

„Wirkungszusammenhänge, quantitatives Verständnis, fängt an mit einfachen Dingen wie Kopfrechnen, aber auch wirklich der Weg da hin, ja die richtige Logik für das KPI, die Zahl und den Weg zu sehen.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 338-340)

Ähnlich wie er die Affinität für Zahlen entlang von Abteilungsgrenzen typologisiert, kommt auch in den folgenden Erläuterungen eine auf Abteilungen begrenzende Perspektive zum Ausdruck:

„Ja die Bereitschaft den Detaillierungsgrad da letztendlich zu durchdringen. Wenn ich als Strategie arbeite, dann muss ich visionär arbeiten, kreativer sein, das große Bild verstehen können, braucht aber nicht zwangsläufig den Tiefgang, den der Controller oder der Planer letztendlich ergänzt. Wenn ich jetzt im planenden und steuernden Bereich unterwegs bin, kommt natürlich jetzt darauf an, in welcher Facette, langfristig, kurzfristig und welcher Detaillierung. Also ich war auch selber mal im Produktcontrolling, und da geht man so tief rein, dass man wirklich halt die einzelnen Fahrzeugbestandteile bewertet von Herstellkosten, Investition... und das muss man mögen. Also das ist ich sag mal salopp gesprochen, werkzeugtechnisch gesprochen, derjenige, der keine Lust auf Excel hat oder vielleicht sogar Access, der sollte vielleicht nicht in die planende, steuernde Welt gehen, wenn man eher kommunikativ unterwegs ist und Interesse an Storytelling und mehr Marketing im Sinne der Kommunikation ist, dann ist das sicherlich nicht zielgerichtet. Da ist eher so was wie Produktmanagement vielleicht dann auch vorteilhaft.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 290-304)

„Nicht darstellen [die kalkulierte Zahl; P. B.], sondern wie ich sie nutzen muss, um letztendlich den richtigen Einfluss zu nehmen. Weil: letztendlich geht es ja bei allem darum, irgendwo ein Ziel zu erreichen. Das, was wir machen, hat ja eine Intention, die Zielerreichung nicht nur nachzuhalten, sondern zu beeinflussen, ganz konkret daraus dann Maßnahmen abzuleiten und dann mit den relevanten Verantwortlichen die Maßnahmen auch zur Umsetzung zu bringen. Das ist ja letztendlich die Grundlogik und der Antreiber der ganzen Thematik. Das ist letztendlich auch nicht jedermanns Sache, Planung und

Steuerung heißt auch immer, anderen Leuten Defizite aufzuzeigen, die vor sich her zu treiben und letztendlich, ich sag mal direkt gesprochen, teilweise auch Druck auszuüben. Das ist was anderes, als wenn ich in einer Welt arbeite, wo ich Kommunikationsstrategien entwickle und Begeisterung für das Produkt erzeuge und, ich sag jetzt mal salopp gesprochen, bunte Bilder, schöne Produkte kreiere, hier geht es um hard facts und hier werden Ampeln geschaltet und das hat einen anderen Charakter als wenn man letztendlich doch eher mit projekthafterer Arbeit, die es natürlich auch im planenden und steuernden Bereich gibt, hier dann doch klar Ziele auch transparent mache und nachhalte.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 344-360)

Diese eher klischeehafte Typologisierung scheint für Herrn G in gewisser Weise etwas Unveränderliches zu sein, wenn er wie im Folgenden auch in der Ausbildung bereits spezifische Typen anhand im Studium bzw. in der Ausbildung gewählter Fachrichtungen ausmacht.

„[...] Man muss sich ja nur in eine Finanzvorlesung und in eine Marketingvorlesung setzen, das ist so klassisch wie der Unterschied zwischen Lehramtstudenten, BWL und Juristen. Das ist schon klischeehaft ein Typus immer. Ich würde behaupten, das spiegelt sich natürlich dann auch in jedem Unternehmen wider, dass ich im Controlling, im Auditing oder in der strategischen Planung gleichere Leute finde als, jetzt sag ich mal, klar in der Entwicklung oder auch im Marketingbereich oder im Produktmanagementbereich.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 309-316)

Die insgesamt als deterministische Einordnung von Typen durch Herrn G ist nicht ganz mit ihm selbst überein zu bringen, schließlich ist er in einem controllingfernen Bereich tätig und bezeichnet sich dennoch als eher „quantitativen“ bzw. „Controllingtypus“:

„Ich bin persönlich eigentlich zwischen diesen Welten Marketing und quantitativer BWL unterwegs gewesen, eher aus der Bank getrieben finanzwirtschaftlich unterwegs gewesen. Ich würde sagen, dass ich ein gewisser Allrounder bin, aber mit einer doch deutlich besseren Basis und Fundament in der quantitativen Welt.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 320-324)

„Geht dann eher in den Controllingtypus bei mir. Letztendlich ist es ja nicht ein Mensch, der oder der, sondern Sie können verschiedene Felder bedienen. Aber das ist dann auch wieder die Sache, der eine kann manche Dinge einfacher und macht sie lieber als ein anderer, so der Eingangsgedanke.“ (Hr. G/A/controllingfern, Zeile 704-707)

Im Gegensatz zu Frau F, deren Entfremdungs- und Identitätsprobleme zur Abgrenzung von einer von ihr festgestellten Denkweise der Controller und zum Herausstellen von eigenen Wissenlücken führen, münzt Herr G dies in ein positives Selbstbild (Selbstbildinszenierung) um, indem er den Erwerb kalkulativen Wissens durch eine frühe Disposition und grundlegende Affinität in bestimmten Personen oder eben Typen determiniert sieht, denen er sich dann auch selbst zurechnet. Sowohl Frau F als auch Herr G nehmen in der Widerspruchsbearbeitung eine deterministische, typenbezogene Perspektive ein und fokussieren vor allem den Aspekt Wissen; Herr G verweist zusätzlich auch auf den Aspekt Affinität, wobei diese für ihn offenbar vorrangig der Verstärkung seines positiven Selbstbildes im Sinne einer Abgrenzung durch Arkanwissen dient. Denn während Herr G sich im controllingfernen Bereich noch positiv über kalkulatives Arkanwissen abgrenzen kann, ist dies für Frau F unter Controllern, die vermutlich durchgängiger über kalkulatives Arkanwissen verfügen müssen, nicht so einfach möglich.

Herr H wiederum, ebenfalls aus dem controllingfernen Bereich stellt ähnlich wie Frau F Wissenlücken heraus und verweist im Folgenden schon fast entschuldigend darauf, dass es sich bei seinen Kalkulationen um ein „überschaubares Zahlenwerk“ handelt, er aber – nun rechtfertigend – zumindest schon „in der Marktforschung auch gearbeitet“ hat:

„Also ich bin jetzt bestimmt kein Mathematiker oder Statistiker, aber ich glaube schon, dass ich, sagen wir mal so, am ehesten auch den richtigen Blick für die richtige Zahl habe. Wenn wir von den Märkten was zurückbekommen und es den Anschein macht, da will ein Markt vielleicht ein bisschen was in der einen oder anderen Kostenkategorie darstellen, um eben seinen Anteil – wie gesagt diese 50 %, die wir da gerne für die Top-Themen sehen –

irgendwie künstlich nach oben zu ziehen. Das glaube ich, das gelingt mir ganz gut rauszufischen an bestimmten Stellen: das kann jetzt nicht sein. Also beispielsweise, wenn einer irgendwo Agenturkosten versteckt, die jetzt letztendlich als eine Vorarbeit für bestimmte Dinge dienen – das ist schon richtig, aber wenn die dann ein bestimmtes Maß übersteigen, und die eine Hälfte Agenturkosten und die andere Hälfte Mediaschaltungen, das Verhältnis 50:50 aussieht, dann läuft hier mit Sicherheit was falsch. Und das versuchen die Märkte manchmal zu verstecken und das glaube ich, da komme ich denen immer ganz gut drauf. Aber es ist auch wie gesagt normal ein überschaubares Zahlenwerk, das ist jetzt keine so große Aufgabe deswegen. Ansonsten, ja! Ich habe einmal, das hatte ich kurz gesagt, in der Marktforschung auch gearbeitet. Das war auch was, was sehr viel mit dem Interpretieren der Zahlen zu tun hat und den Schlussfolgerungen ziehen. Also das glaube ich das liegt mir auch, so dieses Analytische daraus, aber eben jetzt nicht nur zu sagen: ‚Ja, das und jenes haben wir rausgefunden, und diese netten Charts sind draus entstanden‘, sondern man muss halt auch mit den Daten was machen. Egal ob das jetzt in die Richtung Produktzufriedenheit geht, ob Markenimage oder was auch immer dann früher betroffen war.“ (Hr. H/A/controllingfern, Zeile 569-591)

In den nachfolgenden Sequenzen wird deutlich, dass er zwar Wissensunterschiede sieht, aber auch erläutert, dass letztlich aufgrund seiner Verortung in der kalkulativen Organisation von A keine Notwendigkeit dafür besteht.

„Also diese, allerdings jetzt auch nicht explizit festgeschrieben Budget-Größen schauen wir uns schon an und beurteilen dann die Maßnahmen der Märkte. Und was eben ein wichtiges Kriterium dann ist, das ist der Anteil eines bestimmten Themas. Also wenn jetzt ein Markt, ich nenne jetzt mal irgendeine Zahl, 10 Millionen. für ‚XY-Produkt‘ [anonymisiert] ausgibt und er hat 100 Millionen insgesamt, gibt er also 10 % dafür aus. Das über die Märkte im Vergleich zu sehen, ist für uns dann eben auch wichtig, obwohl das jetzt keine ‚Highly Sophisticated‘ Kenngröße ist, aber eben dann auch zu sehen, wo geben die anderen Märkte mehr oder weniger aus? Was sind das dann für andere Maßnahmen, die die auch machen und über den Zeitverlauf gesehen, wie erfolgreich sind die jetzt mit anderen Maßnahmen? Das ist dann eben auch die Möglichkeit zu sagen: ‚Markt A, sorry, bei dir läuft es gerade nicht so gut, Budgets in diesen und jenen Feldern, mit diesen und jenen Maßnahmen und Aktivitäten versehen.‘ Bei B schaut die ganze Verteilung etwas anders aus, wollen wir mal gemeinsam versuchen, dass wir uns da mehr in Richtung B und vielleicht erfolgreicher im

Launch dann bewegen. Also sehr vereinfacht gesprochen jetzt. Das sind diese, aber wirklich noch mal gesagt, sehr einfachen Kenngrößen, kalkulatorische Größen, die wir uns dann anschauen. Aber die sind letztendlich für jeden so verständlich, dass wir es dann, wenn auch in die Gremien hoch berichtet wird, einfach so darstellen können und eben auch die entsprechenden Ableitungen treffen können.“ (Hr. H/A/controllingfern, Zeile 138-158)

„[...] Aber eben auch auf einem Niveau, wo eine ganz einfache Excel-Formel reicht und ein paar Summen und nicht jetzt irgendwie das hochwissenschaftlichen Charakter hat. Aber wie gesagt, das ist auch der Vorteil für uns, wenn wir solche Zahlen dann in die Entscheiderkreise berichten, da lässt sich eigentlich sehr plakativ aufzeigen, wo stimmt es gerade und wo müssen wir uns noch mal was anschauen. Sehr einfache Zahlen und Darstellungen helfen da.“ (Hr. H/A/controllingfern, Zeile 195-213)

„Also es ist einerseits auf jeden Fall die Menge an Daten, allein nur solche Dinge zu steuern wie Thema Ersatzteile, solche Kalkulationen und natürlich auch vorausschauende Planungen, die sind natürlich vom Datenvolumen her auf einem ganz anderen Level. Wir sind da glaube ich sehr, sehr kurz und knapp gestrickt. Wir haben letztendlich zwar auch jeweils pro Markt schon ein paar hundert Aktivitäten, die dann in so einer Datei drin sein können. Aber ich glaube das ist alles sehr gut überschaubar noch. Bei den anderen Feldern im Unternehmen, soweit ich die kenne, ist das dann schon etwas komplexer zum Teil, auch die Verbindungen, die dann daraus entstehen. Die haben ja keine Verbindung, dass wenn wir jetzt mit irgendeiner Kalkulation mal fünf Minuten zu spät sind, dass da irgendwo am Band schon wieder was fehlt. Das ist ja in dem Sinne ein Komfort für uns.“ (Hr. H/A/controllingfern, Zeile 229-240)

Eine spezifische Art zu Denken oder innere Einstellung erwähnt Herr H nicht spontan, ordnet eine solche aber auf konkrete Rückfrage wie folgt ein:

„Also nach jüngeren Erfahrungen jetzt in diesem Jahr ist das wirklich ein Thema der Denke. Weil aus meiner Sicht, und da gibt es einige Beispiele jetzt auch bei Kollegen von mir, bei den Key Accountern, die die Märkte betreuen, mit welchen Rückfragen die sich manchmal vom Markt-Controlling-Seite konfrontiert sehen, das sind klassische Controllingfragen, die dann an uns zurückgespielt werden. Deswegen glaube ich ist es schon auch eine Frage des ‚Mindsets‘: knie ich mich da jetzt selber mal rein, frage ich mal selbst noch mal beim Controller im Markt nach, also Zentralist-Markt-Controller fragt im Markt nach, nein, tut

er häufig nicht oder lässt sich abspeisen mit irgendwelchen Aussagen, wo wir dann sagen: Hallo, das kann nicht sein, der will uns linken. Also da müssen wir noch mal reinschauen. Spätestens dann ist es aber auf einmal unser Job. Das kann aus meiner Sicht aber dann nicht der richtige Weg sein, weil wir nicht diejenigen sind, die den Märkten irgendeine Budget-Disziplin anerkennen müssen. Aber das hört sich vielleicht auch zu dramatisch an. Die Zusammenarbeit insgesamt ist gut. Man muss ja auch sagen, teilweise sind wir ja auch ganz froh, dass wir diesen Kontakt zu den Märkten haben, weil dann sind die unsere erste Info-Quelle und wir bekommen das nicht eben vielleicht schon vorgefiltert von anderen Stellen, die dann eben Controlling heißen könnten und dann vielleicht auch ihre eigene Politik mit solchen Zahlen machen. Darum ist es uns eigentlich – so unter der Hand gesagt – schon auch ganz recht, dass wir das direkt machen können.“ (Hr. H/A/controllingfern, Zeile 609-628)

Diese Einstellung kritisiert er – dies jedoch mit einer gewissen Milde – als einseitige Optimierung der Controller und lässt vermuten, dass die vom Controller, Herrn E, formulierte „richtige Denke“, die für eben diesen noch Zielbildcharakter haben dürfte, auch unter den Controllern bei A möglicherweise nicht unbedingt dominant und damit auch gerade nicht eine spezifische Denke der Controller ist. Grundsätzlich gewinnt man in den Erläuterungen von Herrn H den Eindruck, dass Kalkulationstechniken, also ein gewisser Instrumentalismus, in seinen Aneignungsbezügen im Zusammenhang mit Kalkulation leitend sind.

3.2.1.2.2 Einordnung und Deutung der Aneignungsbezüge und Verdichtung der leitenden Kritikperspektive

Ausgehend von den vorangegangenen Beschreibungen der individuellen Aneignungsbezüge sind diese nun übergreifend für den Betriebsfall A einzuordnen und im Verhältnis zu den organisationalen Bedingungen zu deuten. Insgesamt kamen in den Beschreibungen der Befragten wie im vorangegangenen Abschnitt dargelegt verschiedene Leitbezüge zum Ausdruck. Gleichzeitig erfolgten im Zusammenhang mit diesen Bezügen auch Erläuterungen, inwiefern diese konkret aus den organisationalen Bedingungen heraus entwickelt werden und sich auf diese kritisch

beziehen. Diese Leitbezüge lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

Subjektive Aneignungsbezüge	<i>Wahrnehmung als Enabling</i>	<i>Wahrnehmung als Constraining</i>
Kultur, Normen, Werte	unternehmensunabhängiges Denken mit Blick auf zugrundeliegende Normen und Werte im Zusammenhang mit Kalkulation in der Gesellschaft	
Denke , Spirit, Gesinnung, Mentalität	"unternehmerisches Denken" als übergreifender Blick über die Bereiche innerhalb eines Unternehmens	einseitige Optimierung, d. h. einerseits unternehmensbezogenes aber auch in Bezug auf die Stelle/Funktion/Abteilung begrenztes Denken
Affinität , Verständnis, Disposition ----- (Erfahrungs-)Wissen, Know-how, Kompetenz	am organisationalen und individuellen Wert orientiertes Arkanwissen	am individuellen Nutzen orientiertes Arkanwissen
Technik	motivationaler Instrumentalismus	deterministischer Instrumentalismus

Tabelle 5: Zusammenfassung der Aneignungsbezüge der Befragten in Betriebsfall A

Die obige Darstellung mit dem Aneignungsbezug „Technik“ ganz unten und „Denkweise“ bzw. „Werte“ an oberster Stelle soll keine in irgendeiner Form aufeinander aufbauenden Stufen bzw. Abstufungen suggerieren, auch wenn sich ein solcher Gedanke anzubieten scheint. Bei den farblich grau hinterlegten Bereichen handelt es sich um (derzeit noch) definitorische Leerstellen.

Was kann nun abgeleitet werden: Es kann davon ausgegangen werden, dass Kalkulationstechniken für alle Befragten bei A eine gewisse Relevanz haben. Allerdings waren die direkten Bezüge auf die Techniken insgesamt – bedenkt man den Umfang der täglichen Kalkulationsarbeit – sehr limitiert. Die mangelnde Reflexion der Techniken dürfte an dieser Stelle jedoch die Veralltäglichen des Einsatzes dieser Techniken eher noch unterstreichen. Am dominantesten unter den Befragten bei A ist der Bezug zu Wissen und Disposition. Trotz eines ungebrochen hohen Gebrauchswertes kalkulativen Wissens, verliert dessen Tauschwert im kalkulativen Verhandlungssystem aufgrund der breiteren Verfügbarkeit und eines relativ gesehen geringeren Nutzens (Reichweite von Kalkulation) aus der Perspektive der Beschäftigten an Wert. Wenn kalkulatives Wissen nicht mehr in gleicher Weise

auch Macht bedeutet¹⁹⁵, dann wird damit die Legitimationsbasis des gegenwärtigen kapitalistischen Diskurses um höchste Wertschätzung von Wissen und Leistung im Topos der Selbstentfaltung, infrage gestellt und fordert daher gerade im Bereich der Kopfarbeit, der im besonderen Maße und bisher größtenteils erfolgreich auf Abgrenzung durch Arkanwissen setzte, Kritik heraus. Auch wenn der Großteil der Befragten den oberflächlichen, primär auf Interessen und Ressourcen reduzierten Konflikt identifizieren kann, wird den wenigsten klar, inwiefern dieser Topos die mit einem besonderen Wissen einhergehende Stellung der Befragten im kalkulativen Verhandlungssystem vor dem Hintergrund subjektiver Kalkulationsarbeit permanent herausfordert und quasi automatisiert sowie im kollektiven Handeln verstärkt immer neue Bewährungsleistungen im Verhandlungssystem einfordert. Über die Teilhabe am Verhandlungssystem sehen die Befragten ihre Interessen zumeist – dies muss auf Basis der Daten angenommen werden – ausreichend berücksichtigt und akzeptieren daher auch den verbleibenden Ressourcenkonflikt in dem Sinne, dass sie diesen weitestgehend individuell und konfliktarm (durch Mehrarbeit) bearbeiten. Da diese konfliktarme Bearbeitung des Interessenkonfliktes den außerhalb des kalkulativen Verhandlungssystems zu verortenden Befragten verwehrt bleibt (Frau F, Herr G und Herr H), müssen diese andere Wege gehen, die unter Umständen neue, ebenfalls individualisierte Probleme mit sich bringen können. Frau F etwa brachte in diesem Zusammenhang ihr gefühltes fachliches Ungenügen und eine Distanzierung zur Arbeit der Controller sowie eine tendenziell einseitige Optimierung zum Ausdruck. Bei Herrn G mündete dies in die beschriebene Selbstbildinszenierung bzw. einen übertriebenen Modus der Selbstentfaltung. Herr H dagegen verhielt sich mit von Frau F und Herrn G differierenden Aneignungsbezüge eher affirmativ, was bei ihm zu einer Kompensation bzw. sogar Überkompensation kalkulativer Steuerung führt, wenn er in der Kritik der Leit-Interessen des Controllings die Steuerungsabfragen desselben mit deutlichem Mehraufwand inhaltlich anzureichern versucht.

¹⁹⁵ Grundlegend ist die Teilhabe am Verhandlungssystem natürlich weiterhin eine über Wissen hergestellte Machtressource.

Hieraus ergeben sich folgende Zwischenüberlegungen: Einerseits zeigt sich, dass das eigentliche Ziel von Kritik nicht immer durch die Befragten selbst offengelegt werden kann, sondern als letztlich individuell zu bearbeitender Konflikte fehlgedeutet wird. Zudem wird Kritik auf Basis dessen entweder nicht direkt geäußert bzw. kann möglicherweise auch nicht direkt geäußert werden. Andererseits wird zunehmend deutlich, dass bei der Herausarbeitung im Zusammenhang mit Aneignungsbezügen erkennbare Kritik im Verhältnis zu den organisationalen Bedingungen zu interpretieren ist, um Aussagen treffen zu können, inwiefern es sich eher um eine pathologische oder potenziell und dabei nicht nur auf individuelles Handeln, sondern primär kollektiv wirksame Kritik handelt und wo die Grenzen für diese gesteckt sind. Die Leitbezüge auf Wissen und Disposition etwa führen auf der individuellen Ebene einerseits zur Inszenierung der eigenen Entfaltung auf Basis kalkulativen Wissens und gleichzeitig werden einem solchen Selbstentfaltungstrieb im Entwurf des Anti-Typus des einseitigen Optimierers durch die Handelnden selbst klare Grenzen gesetzt.

Die spezifische Logik der kalkulativen Organisation bei A und damit auch die Handelnden, die diese Logik mit konstituieren, haben wie dargelegt nachhaltig auf eine Veralltäglichung einer spezifischen kalkulativen Praxis hingewirkt, innerhalb welcher widerständiges oder vermeidendes Verhalten pathologisch wirken würde und als kollektive Kritikperspektive ohne Anreiz wäre. Einem solchen Handeln würde die Möglichkeit des Einbringens und der Argumentation von Interessen im Verhandlungssystem verwehrt bleiben. Somit ergibt sich für die Handelnden weniger durch ihre Kalkulationsarbeit ein Risiko als vielmehr im Widerstand bzw. in der Vermeidung dieser. Der Großteil der Befragten bei A handelt also notwendigerweise affirmativ. Doch auch mit Blick auf ein solches affirmatives Handeln ist zu differenzieren, zumal, wenn die Voraussetzung für Teilhabe und damit auch potenziell wirksamer Kritik untrennbar mit Affirmation verbunden ist. Doch auch wenn dem Handeln Affirmation vorausgeht, folgt dem noch etwas. In den Aneignungsbezügen der Befragten bei A werden weitere individuelle

Sinnzuschreibungen zu ihrer Kalkulationsarbeit und verbunden damit etwa Forderungen, Ziele und letztlich, wenn auch teils (für die Handelnden selbst) verdeckt, Kritik deutlich. Erstaunlich hierbei war, dass sich gerade im kalkulativen Verhandlungssystem, also im Bereich mit der größten Zustimmung zur kalkulativen Praxis bei A, besonders deutlich Kritik formiert.

Die leitende Kritikperspektive verdichtet sich im Wesentlichen zu einer Kritik an der Geringschätzung geistiger Leistung gerade in den Arkanbereichen des kalkulativen Höchstleistungsprinzips. Dies wird verbunden mit der als problematisch formulierten abnehmenden Reichweite von Zahlen und als fiktiv enttarnten Effizienzgewinnen und weist so insgesamt in Richtung einer systemischen Kritik als eine auf das im Zusammenhang mit Kalkulation etablierte Bewertungssystem gerichtete Kritik. Die Frage ist nun: warum geht man in den hierarchischen auf Autorität und Durchsetzungsmacht basierenden Steuerungsstellen bei A das Risiko einer Kritik ein, die sich nicht auf Kalkulation an sich, sondern eben gerade auf die Autorität dieser Steuerungsstellen richtet? Es kann an dieser Stelle nur zweierlei geschlossen werden: Erstens, die motivationalen Gewinne des Verhandlungssystems sind schlussendlich für beide Seiten so hoch, dass man diese Kritik zulassen kann. Zweitens, die Kritik ist von beiden Seiten von vornherein als begrenzt gedacht und wird darüber hinaus aktiv begrenzt (im Zusammenhang mit den Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation war hierbei von den organisational aushaltbaren Grenzen der Reflexion gesprochen worden). Einerseits ergeben sich bedingt durch das kalkulative Verhandlungssystem und das zu koordinierende und integrierende Mehr an Kalkulationen überlagernde Ressourcenkonflikte bei den Befragten, für die ganz offensichtlich gilt, dass sie im Ausgleich für Teilhabe ausschließlich individuell in Form von Mehrarbeit und damit oberflächlich konfliktarm gelöst werden. Andererseits schaut man auf die Verortung der Kritiklinie in den Zentralfunktionen eines international agierenden Konzerns, sieht man sich nicht gerade den etablierten Herden gesamtinteressenpolitischer Auseinandersetzung gegenüber. Ein Infrage-stellen, welches die Legitimität der Strukturen der (kalkulativen) Steuerung und Kontrolle bei A erschüttern könnte,

wird in der geäußerten Kritik weder deutlich und noch kann es hier möglicherweise erwartet werden.

Dennoch kann das kalkulative Verhandlungssystem als Bezugspunkt für die Formulierung von potenziell kollektiver Kritik verstanden werden. Diese verweist trotz Affirmation – oder gerade deswegen – innerhalb des Verhandlungssystems auf die Kritik der Befragten im Hinblick auf das als einseitig empfundene auf Effizienz und Rendite begrenzte Leit-Interesse, dessen Einseitigkeit in einigen Fällen enttarnt und infrage gestellt wird, aber doch zumindest im Verhandlungssystem als Interesse unter vielen relativiert wird. Auch die Autorität des Controllings verändert sich im Verhandlungssystem, indem es in die Schranken eines „den Finger heben Können“ gewiesen wird.

3.2.1.3 Zusammenfassung: unhintergehbare Notwendigkeit eines reflexiven Zahlenbewusstseins in der Verhandlung multipler kalkulativ formulierter Interessen

Es wurde in den vorangegangenen Analysen festgestellt, dass bei Betriebsfall A einerseits eine klassische vertikale und hierbei vorrangig hierarchische und marktliche kalkulative Steuerung und Kontrolle existiert, deren Leit-Interesse auf Effizienz und Rendite gerichtet ist. Diese wird durch die ebenfalls klassischen Steuerungsstellen Controlling und Strategie repräsentiert. Andererseits existiert auf der Horizontalen ein sogenanntes kalkulatives Verhandlungssystem, in welchem multiple Interessen – unter diesen auch Effizienz und Rendite – polyrational gedeutet, koordiniert und integriert werden. An diesem Punkt der kalkulativen Steuerung und Kontrolle ändert sich auch die klassische Rolle des Controllings, indem die originäre Steuerungsaufgabe auf „den Finger heben können“ reduziert wird und die Steuerungsorganisation überwiegt, sodass das Controlling trotz Einsatz von „technologies of government“ in Teilen keine Autorität („non-authority“, Asdal 2011) entwickeln kann, wenn auch die Legitimität des Controllings dabei nicht grundlegend infrage gestellt wird. Dies liegt daran, dass sowohl die vertikalen als auch die horizontalen Strukturen aufeinander reziprok angewiesen sind. Die vertikalen

Steuerungsstellen können mithilfe des kalkulativen Verhandlungssystems einem über Effizienz und Rendite hinausreichenden Steuerungsanspruch gerecht werden, indem sie auf die integrierten und koordinierten kalkulativen Informationen des Verhandlungssystems zurückgreifen. Die horizontalen Steuerungsstellen wiederum sind darauf angewiesen, dass die vertikalen Steuerungsstellen diese über die Integration der kalkulativen Informationen des kalkulativen Verhandlungssystems in die gesamthafte Steuerung und Kontrolle bei A legitimieren und somit das kalkulative Verhandlungssystem erst ermöglichen und organisieren. Die Krux mit dem kalkulativen Verhandlungssystem ist damit auch, dass es sich um einen sozial konstituierten Raum handelt, dessen Grenzen nicht offiziell gesteckt und schon gar nicht gesichert sind. Das kalkulative Verhandlungssystem aufrecht zu erhalten, erfordert daher den aktiven Einsatz in Form der Kalkulationsarbeit seiner handelnden Subjekte. In der polyrationalen Verhandlung ihrer Interessen mithilfe Kalkulation als Gleiche unter Gleichen, d. h. die Anerkennung multipler kalkulativ formulierter Interessen ist die Herausbildung eines reflexiven Zahlenbewusstseins letztlich unhintergehbare Notwendigkeit¹⁹⁶ für die Handelnden. Gleichzeitig fordert es diesen die fiktive Anerkennung einer gewissen Objektivität und Neutralität von Zahlen und ihre Verarbeitung in Kalkulation ab, um Kalkulation als Sprache in der Verhandlung von Interessen überhaupt sinnhaft erscheinen zu lassen. Der aus dieser Konstellation resultierende organisationale Widerspruch wird nicht durch entsprechende organisationale Strukturen aufgelöst. Denn die Herausbildung eines reflexiven Zahlenbewusstseins bei den Handelnden entlastet das Unternehmen davon, den Widerspruch organisatorisch lösen zu müssen und unterstützt die einseitige Verlagerung bzw. Subjektivierung der Widerspruchsbearbeitung auf die Handelnden als deren individuelles Problem. Die Handelnden lassen sich darauf

¹⁹⁶ „Unhintergehbare Notwendigkeit“ als Begriff wird u. a. von Dunkel/Wehrich 2010 im Zusammenhang mit Dienstleistungsarbeit verwendet, um die unauflösbare Angewiesenheit von Dienstleistungsarbeit auf die Interaktion zwischen Kunden und Dienstleister aufzuzeigen. Der Begriff wird ausgehend von der Verwendung bei Dunkel/Wehrich 2010 auf den vorliegenden Zusammenhang übertragen, um das ebenfalls als unauflösbare Angewiesenheit verstandene reflexive Zahlenbewusstsein vor dem Hintergrund der polyrationalen Verhandlung von Interessen mit Kalkulation als Sprache herauszustellen.

jedoch ein und thematisieren Folgebelastungen in der Mehrzahl nicht, da die motivationalen Gewinne aus der Möglichkeit der Teilhabe an der gesamthaften Steuerung und Kontrolle bei A für die Handelnden zu überwiegen scheinen und darum auch den neuralgischen Punkt der Motivation zur Kalkulationsarbeit darstellen. Dies ist auch der Grund, dass nicht in der Kalkulationsarbeit selbst und der Herausbildung eines reflexiven Zahlenbewusstseins ein Risiko für die Handelnden – sprich in aktivem Umgang und aktiver Bearbeitung des organisationalen Widerspruchs – besteht, sondern in der Vermeidung und im Widerstand. Erst in der mit der Kalkulationsarbeit der Beschäftigten verbundenen Widerspruchsbearbeitung ist bei A Teilhabe und das Einbringen eigener Interessen möglich; darüber hinaus ist die Kalkulationsarbeit erst die Voraussetzung für die Möglichkeit wirksamer Kritik. In der Affirmation dieser Bedingungen liegt damit die Basis für potenziell wirksame Kritik bei A, was insgesamt auch auf die Bedeutung des dualen Charakters von Steuerung und Kontrolle verweist. Mit Blick auf Betriebsfall A kann kritisches Potenzial daher nicht nur im Widerstand gegen mögliche betriebliche Vereinnahmung gesucht werden, sondern gerade dort, wo diese Vereinnahmung am größten ist (z. B. im Controlling oder wie bei A in controllingnahen Bereichen).

Als Fazit kann festgehalten werden: Die Herausbildung eines reflexiven Zahlenbewusstseins für die Aufrechterhaltung und Teilhabe an der kalkulativen Steuerung und Kontrolle in Form eines kalkulativen Verhandlungssystems ist für die handelnden Subjekte unhintergehbare Notwendigkeit. Es ist aber auch Ausgangspunkt für die Individualisierung der Widerspruchsbearbeitung und individuelle Bewältigung möglicher Belastungsfolgen. Es scheint insgesamt so zu sein, dass die Folgen subjektiver Kalkulationsarbeit in einer polyrationalen Form der Steuerung zwar nicht verringert, so doch durch motivationale Gewinne für die Handelnden zunächst abgemildert zu werden scheinen. Über den motivationalen Gewinn der Teilhabe wird positiv an individuelle und kollektive Motivlagen und Interessen der Handelnden angeknüpft und Leistungsmotivation (subjektives

Potenzial) erzeugt, die darüber hinaus aber nicht vollumfänglich einseitig betriebsfunktional verwertet werden kann. Denn die Handelnden üben einerseits Kritik und bestimmen über die gegebenen Möglichkeiten einer polyrationalen Reziprozität insbesondere im Verhandlungssystem handlungspraktisch mit (soziale Konstitution), was betriebsfunktional ist bzw. sein sollte.

3.2.2 Betriebsfall B: Personenabhängigkeit der gebrochenen Steuerung in der einseitig determinierten Organisation

Mit etwas über 100 Jahren blickt auch B auf eine recht lange Unternehmensgeschichte zurück, die verschiedene historische Ausgangspunkte hatte. Einer findet sich in der Eisenhüttenindustrie im Ruhrgebiet des 18. Jahrhunderts. Hier entwickelte sich ein Konzern, der Erzabbau sowie Eisen- und Stahlproduktion unter einem Dach vereinte. Die heute namensgebenden Firmenursprünge entstanden unabhängig davon in Bayern mit der Gründung einer Maschinenfabrik in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts. Mithilfe eines Joint Venture Partners gelang nach der Jahrhundertwende die Entwicklung und Herstellung der ersten Generationen des heutigen Produkts. Nach dem Ersten Weltkrieg verschlechterte sich die wirtschaftliche Lage dieser Maschinenfabrik so massiv, dass es zum Kauf durch besagten Eisen- und Stahlkonzern aus dem Ruhrgebiet kam, welcher gezielt auch schon andere weiterverarbeitende Betriebe in einen wachsenden Konzern integriert hatte. Nach dem zweiten Weltkrieg wurde dieser Konzern durch die Alliierten wieder entflochten. B blieb zwar Teil des Konzerns, eine vollständige Integration in diesen und eine Verlagerung in das Ruhrgebiet erfolgten jedoch nicht. Da die Produkte nach dem zweiten Weltkrieg für den Wiederaufbau dringend benötigt und darum stark nachgefragt wurden, avancierte das Unternehmen zu einem der Flaggschiffe des deutschen Wirtschaftswunders. In den 1980er Jahren wurde der Unternehmensbereich in eine rechtlich unabhängige Gesellschaft umgewandelt. Zu Beginn des neuen Jahrtausends erfolgte dann die Übernahme durch die heutige Konzernmutter¹⁹⁷. Zum Zeitpunkt der Erhebung feierte B sein hundertjähriges Firmenjubiläum.

Insbesondere die neuere Firmengeschichte, die durch Zukäufe, schnelles Wachstum und jüngst die Übernahme durch die heutige Konzernmutter gekennzeichnet sind,

¹⁹⁷ Im Material wird in Anlehnung an die Befragten von Konzerntochter, also B, und Konzernmutter gesprochen. Auf die Konzernmutter wird jedoch nicht weiter referenziert, da zum Zeitpunkt der Erhebung die Konzernintegration nur einzelne Bereiche betraf und B weiterhin als eigenständige Marke auftritt. B gilt mit dieser Marke als einer der weltweit führenden Hersteller.

zeigt sich auch intern in Dokumentations- und Standardisierungsbemühungen der Abläufe und organisatorisch in fortlaufenden Umstrukturierungen. Zum Zeitpunkt der Erhebung ist zudem ein Wandel bisher vorrangig dezentraler hin zu zentralen Strukturen mit Abteilungsneugründungen und vielerorts „herrenlosen“ Themen zu verzeichnen. Das Controlling, welches direkt aus dem Rechnungswesen hervorgegangen ist und zum Erhebungszeitraum mit diesem auch in der Wahrnehmung der Mitarbeiter größtenteils noch verflochten ist, ist hinsichtlich organisatorischer und methodischer Ausdifferenzierung als Konzerncontrolling eher noch im Entstehen begriffen. Zum Aufbau professioneller Strukturen, eines einheitlichen Berichtswesens und systemischer Transparenz sind aus Sicht des Controllings vor allem mehr Kontinuität und Investitionen in die internen Strukturen notwendig.

Bei B dominiert zum Zeitpunkt der Erhebung eine starke technische Orientierung bis hin zu einer Überbewertung technisch-ingenieurwissenschaftlicher Ausbildung und Fähigkeiten, wie man es klassisch noch in kleineren und mittelständischen industriellen Betrieben, aber nicht in multidivisionalen Konzernen wie B als derart vorherrschend erleben kann. Als oberste Steuerung bei B wird der Vorstand benannt, der über mehrere Generationen vor allem technisch geprägt war, so auch zum Zeitpunkt der Erhebung. Mittlerweile wird er stärker von „Kaufmännern“ dominiert. Das zentral als Stabsstelle organisierte Controlling, welches vorrangig für die allgemeine Berichterstattung und Planung verantwortlich zeichnet, wird in der Breite durch ein stärker dezentrales Projektcontrolling unterstützt. Die Projektcontroller, die zumeist die Teilprojektleitung bei allen größeren technischen Projekten innehaben, liefern häufig nicht nur Daten ab, sondern überführen diese in umfangreichere und methodisch anspruchsvolle Kalkulationen. Dies ist jedoch nicht durchgängig der Fall: für Spezialfälle, etwa Kalkulationen im Bereich des Beteiligungscontrollings, scheinen keine entsprechenden zentralen Instrumente vorhanden zu sein. Daher werden sie eher durch die Projektleiter, die gerade nicht aus dem Controlling kommen, im Projekt mit entwickelt. Somit fehlt es auch im Projektcontrolling zumindest in Teilen an standardisierten Prozessen und Methoden.

Auf Werksebene sind zusätzlich Werkscontroller organisiert, die bis vor einiger Zeit jedoch nicht im Ressort Finanzen und Controlling und damit zentral geführt wurden, sondern direkt durch die jeweiligen Werkleitungen. Auch in den Fachbereichen gibt es einzelne Stellen, die als Fachbereichscontroller bezeichnet werden, jedoch fachlich und disziplinarisch fest in diese Fachbereiche integriert sind. Laut den Befragten von B wurden diese Stellen bereichsintern geschaffen und mit bereichsinternem Personal besetzt.

Die Herstellung von mehr Transparenz, systemisch unterstützt und weitgehend automatisiert, wird gegenwärtig als die drängendste Herausforderung bei B wahrgenommen. Dass technische Fähigkeiten bei B wie konstatiert noch höher bewertet werden, mag also auch mit einem für einen multidivisionalen Konzern im Vergleich einfachen kaufmännischen Instrumentarium einhergehen. Hinsichtlich des Instrumentariums des Controllings dominiert die Kostenseite und damit beispielsweise Kostenrechnungspraktiken und Budgetkalkulationen. Das Produkt wird zwar über seinen Lebenszyklus regelmäßig neu bewertet, die einfache Kostenverfolgung hat hierbei jedoch Vorrang; Investitionsrechnungen erfolgen vor allem in der Entwicklungsphase und damit als Teil des Projektcontrollings, dem deswegen auch eine wichtige Bedeutung beigemessen wird. Eine Berichtsstruktur ist generell gegeben, jedoch ist diese nicht als stabil zu bezeichnen, da sich die verfolgten Kennzahlen häufiger ändern bzw. geändert haben. Dies gilt zum Teil auch für die Berichtswege. Dass eine Renditeorientierung für die Zukunft des Unternehmens wichtig ist, wird flächendeckend anerkannt, gleichwohl steht Technologieführerschaft und damit technische Aspekte des Produkts strategisch im Vordergrund. Insgesamt entsteht der Eindruck eines typisch deutschen industriellen Unternehmens – wenn auch nicht global tätigen Konzerns – welches sehr innovativ und insgesamt technisch ambitioniert arbeitet und dabei als Aktiengesellschaft profitabel wirtschaften muss.

Für das vorangegangene Profil von Betriebsfall B standen wie bei A Materialien des Unternehmensarchivs zur Verfügung und ergänzend extern verfügbare Materialien

des Bibliotheksbestands. Da diese Materialien im Vergleich zu Betriebsfall A limitierter waren, fanden die Erläuterungen des Erstkontakts („gatekeeper“; Wolff 2009: 342) bei B, Frau K, hier stärkeren Eingang. Nur in Teilen konnten die Aussagen der Controller als Experten ihrer eigenen Organisation Berücksichtigung finden, da diese geprägt durch anhaltende organisatorische Veränderungen nicht immer konsistent und schlüssig waren. Einer der Controller, Fachbereichscontrollerin Frau R, konnte weder inhaltlich klar der Gruppe „Controlling“ zugeordnet werden, da sie nicht nur Controllingaufgaben wahrnimmt, noch disziplinarisch, da sie in Bezug auf diesen Aspekt dem Fachbereich zugeordnet ist. In der Entscheidung Frau R der Befragtengruppe „controllingfern“ zuzuordnen, fiel ins Gewicht, dass sie in einem controllingfernen Bereich disziplinarisch tätig ist und darum nicht wie beispielsweise die Projektcontroller im Organisationsnetzwerk Finanzen und Controlling geführt wird. Somit verblieb im Anschluss an die Auswertung des Falls Frau R nur ein Controller im Kreis der Befragten bei B. Für die nachfolgenden Beschreibungen und Analysen im Betriebsfall B ist nun noch anzumerken, dass ausschließlich in der Zentrale der Tochtergesellschaft, die hier aufgrund ihrer rechtlichen Unabhängigkeit als separater Betriebsfall B verstanden wird, erhoben wurde. Die Aussagen der Befragten beziehen sich ebenfalls ausschließlich auf B. Die in Bezug auf Standards und Prozesse zumindest zum Zeitpunkt der Erhebung weitgehende Unabhängigkeit von der Muttergesellschaft wurde aus den Aussagen der Befragten abgeleitet.

Sowohl das Unternehmensprofil als auch die nachfolgenden Analysen und Zusammenfassungen zur kalkulativen Organisation bei Betriebsfall B konnten wie bereits für Betriebsfall A in einem separaten Nachgespräch mit Frau K abschließend diskutiert und noch einmal gespiegelt werden. Das Gespräch, welches als telefonische Rücksprache erfolgte, wurde ebenfalls nicht aufgezeichnet und nicht transkribiert.

3.2.2.1 Soziale Konstitution der kalkulativen Organisation bei B

Wie vorangegangen dargelegt handelt es sich mit Betriebsfall B um eine weltweit agierende *Konzerntochter*, in deren Zentrale die Untersuchung stattfand. Da die Übernahme durch die heutige Konzernmutter nur wenige Jahre zurückliegt, agiert B als Konzerntochter in vielen Belangen noch relativ unabhängig und ist zum Erhebungszeitpunkt und aus Sicht der kalkulativen Organisation eher marginal an die Konzernmutter angebunden (z. B. konzentrierten sich zum Befragungszeitraum die Bemühungen vorrangig auf die Zusammenlegung der Prozesse im Einkauf), sodass hier eine eigenständige Logik ohne ständige Bezugnahme auf die Konzernmutter entworfen werden kann. Wie in der Analyse von Betriebsfall A wird auch hier die Logik dieser kalkulativen Organisation im Spiegel der Wahrnehmung durch die Befragten und dabei auf Basis folgender Aspekte entwickelt:

- Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle (s. hierzu *Abschnitt 3.2.2.1.1*),
- Bedeutung von Kalkulation (s. hierzu *Abschnitt 3.2.2.1.2*) und
- Ableitungen zur Verortung von Kalkulation bei B (s. hierzu *Abschnitt 3.2.2.1.3*).

An der einen oder anderen Stelle erfolgt dies bereits kontrastiv zu A.

3.2.2.1.1 Strukturen der internen kalkulativen Steuerung und Kontrolle

Als oberste Steuerungsstelle wird nicht wie bei Betriebsfall A eine spezifische Abteilung, wie die Strategie oder das Controlling, wahrgenommen, sondern hier variieren die Aussagen enorm. Während Herr W aus dem controllingnahen Bereich von „unzähligen“ Stellen (Zeile 336) spricht und sogar anmerkt, dass die Frage für ihn unverständlich ist, antwortet Frau K, ebenfalls aus dem controllingnahen

Bereich: „Mir fällt jetzt also keine zentrale Stelle ein.“ (Zeile 270). In der folgenden Sequenz erläutert Frau K diese Feststellung detaillierter:

„Ja, ich weiß nicht, es gibt öfters mal solche Aktionen bei uns im Unternehmen. Und die anderen haben die Planung angepasst, haben aber dem Controller [gemeint ist das zentrale Controlling; P. B.] nichts, also der sich mit denen auch nicht abgestimmt hat, haben dem auch nicht Bescheid gegeben, sodass es am Ende so war, dass uns fast eine halbe Million Budget gefehlt hat und wir noch mal zum Vorstand mussten deswegen, was immer sehr unangenehm ist. Und deswegen habe ich jetzt mal aus der Fachbereichsbrille heraus nicht das Gefühl, dass eine zentrale Steuerungsstelle im Controlling in der Form existiert.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 324-331)

Von den anderen Befragten wird dann zwar doch auf die Strategie und das Controlling in Bezug auf kalkulative Steuerung und Kontrolle gedeutet, die Bedeutung als echte Instanz jedoch schnell wieder relativiert, die Strategieabteilung, indem sie überhaupt nicht weiter als Steuerungsstelle diskutiert wird und das Controlling, indem es wie bei Frau K als Stelle „ohne praktizierte Steuerungsfunktion“ (Zeile 40) beschrieben wird und noch konkreter: „[...] also Controlling ist in dem Fall vielleicht ein bisschen weit gefasst. Aber heißt bei uns halt so.“ (Zeile 49-50).

Diese Unsicherheit bzw. greifbare Distanzierung und zumeist recht klar geäußerte Kritik der Befragten hat verschiedene Ursachen. Zum einen waren nur kurze Zeit vor dieser Erhebung, Vorfälle im Zusammenhang mit ehemaligen Vorständen publik geworden und im Nachgang dieser Vorfälle einige Wechsel auf der höheren Führungsebene erfolgten. Frau K schneidet diese Thematik lediglich in einem Nebensatz an, alle anderen Befragten erwähnen dies gar nicht:

„[...] wir hatten sehr, sehr viele Vorstandswechsel in der Vergangenheit.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 375-376)

Zum anderen ist B in den vergangenen Jahren stark gewachsen und hat international expandiert – eine Entwicklung, mit der die Strukturen kalkulativer Steuerung und Kontrolle nicht in gleichem Maße mitgehalten haben. Dazu die folgenden Sequenzen aus dem Controlling und dem controllingnahen Bereich bei B:

„Wir haben, also als ich angefangen habe, habe ich gesagt, ich habe ein bayerisches Unternehmen, also das war zwar im Export tätig, aber rein von den Prozessen, hat das München nicht verlassen gehabt. Mittlerweile würde ich sagen, ich habe ein deutsches, kann aber noch nicht von einem multinationalen Unternehmen sprechen, allerdings versuchen wir halt, global zu agieren mit den Prozessen, die vielleicht für ein deutsches, also auf dem deutschen Markt oder maximal noch die Anrainerstaaten für Unternehmen passend wären. Und aufgrund dieser Diskrepanz in der Organisationsstruktur hast du einfach automatisch Kommunikationsverluste oder es ist nicht händelbar vom Arbeitsaufwand. Wir sind, ja, systemisch ziemlich schlecht aufgestellt. Also das SAP-System, was wir verwenden, bietet bei Weitem nicht die Transparenz, die wir uns wünschen würden. Auch diese ständigen Berichtsumstellungen, je nach dem, welcher Vorstand gerade da ist... ist halt nicht auf Knopfdruck machbar aus unserem System. Ich weiß ja auch nicht, ob das überhaupt machbar ist. Also in anderen Firmen, wie das geregelt wird. Und dann ist es auch noch so, dass wir seit gefühlten sechs Jahren in einer Umstrukturierung leben. Also gerade, wenn mal Ruhe eingeleitet ist, dann kommt wieder irgendetwas Neues, sodass man gar nicht schauen kann. Also Umstrukturierung heißt ja bei uns immer, ich bastele Kästchen im Organigramm und beschreibe grob auf den ersten zwei Ebenen, was da gemacht wird, gehe aber nicht bis zur letzten Ebene runter, geschweige denn kümmere mich auch nicht um den Prozess.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 341-361)

„[...]wir sind relativ schnell gewachsen als Unternehmen.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 336-337)

„Ansonsten haben wir uns, denke ich auch, einfach so dem Unternehmenswandel angepasst. Also so etwas wie: wir werden globaler, es ist nicht mehr Deutschland der zentrale Markt und so. Das findet sich natürlich auch immer ganz allgemein in der Controllingorganisation wieder. Und ein bisschen konkreter auch eben gerade dieses Thema Projekte. Dass das Unternehmen doch mehr einfach jetzt auch über Großprojekte gesteuert wird [...]. Also, dass mehr und mehr dieser Projektfokus im Unternehmen vorherrscht, einfach zu sagen okay, das sind unsere

wesentlichen Produktprojekte, das sind unsere wesentlichen Kooperationsprojekte, globale Aktivitäten und so. Da spiegelt sich natürlich auch ein Stück weit eine Controllingabteilung dran oder ein Controllingbereich, dass wir so etwas auch darstellen können. Wir kommen aus einer Situation, wo ein F&E-Budget [Forschungs- und Entwicklungsbudget; P. B.] einfach nur nach den Bereichen aufgeteilt war. Also Elektrik, Elektronik, Karosserie, dadadada, und dann hat man sich überhaupt nicht dafür interessiert, für was wird das jetzt im Detail verwendet, sondern man hat geguckt, wie stehen die einzelnen Bereiche da und jetzt wird der Wandel vollzogen, dass man sagt: Mensch, wenn wir diese 50 Großprojekte haben, dann müssen wir das doch aber auch bitte genauso zuschneiden können und genauso belegen können, okay, unser gesamtes F&E-Budget, wie teilt sich das auf diese Projekte auf. Und das ist ein Wandel, den es jetzt zum Beispiel in den letzten Jahren gegeben hat.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 575-594)

Darüber hinaus erfolgt auch die kontinuierliche, wenn auch noch verhaltene Anbindung an die zum Zeitpunkt der Erhebung noch recht neue Konzernmutter und deren Standards:

„Auch in der Entwicklung kommen immer mehr Mutterkonzern-Standards [anonymisiert] an. Also gerade, das einzige wo ich es gemerkt habe, ist im Bereich des Business Cases und wie Business Case gerechnet wird oder welche Kennzahl praktisch notwendig ist, um ein Projekt zu bewerten. Das hat sich geändert, das hat sich in dem einen Projekt sogar, ich glaube vier- oder fünfmal geändert und das waren einige Firma B-Kennzahlen [anonymisiert] und dann denke ich Richtung schon Mutterkonzern-Kennzahlen [anonymisiert] und Bestimmungen. Also Konzernkennzahlen, sodass man es mitbewerten kann oder einordnen kann im Konzern, das ist das Einzige, wo ich es mitgekriegt habe.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 327-336)

Die Controller scheinen von diesen Entwicklungen abgesehen – die durchaus zur Herausbildung weiterer spezifischer Controllingstellen im Vertrieb, Einkauf usw. geführt haben¹⁹⁸ – weiterhin vorrangig unter sich zu bleiben, nicht nur weil sie dies

¹⁹⁸ Einschränkung für diese Ressort-Controllingstellen ist anzumerken, dass diese vorrangig von (ehemaligen) Mitarbeitern aus diesen Ressorts geführt werden, die darüber hinaus auch weiterhin disziplinarisch im Ressort geführt und damit zwar Controller heißen, aber nicht entsprechend weisungsgebunden sind.

wünschen, sondern weil es vor dem Hintergrund einer sehr dominanten, schon fast kulthaften Technikorientierung bei B auch keine andere Möglichkeit gibt.

„Also hier bei der Firma B [anonymisiert] ist es auf jeden Fall würde ich jetzt sagen zu 90% ein Entwickler, also auf jeden Fall jemand mit technischem Hintergrund, sei es Wirtschaftsingenieur, Maschinenbauer, Elektrotechniker oder wie auch immer.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 102-105)

Controlling ist im Grunde eine Sackgasse.

„Also ich kenne es schon eher so, dass die auch im Controlling bleiben. Ich meine, gut, das muss man sagen, wir sind jetzt natürlich ein sehr technikgeprägtes Unternehmen. Ein Controller wird nicht im nächsten Schritt Projektleiter für eine neue ‚XY-Produkte‘-Generation [anonymisiert]. Da ist einfach der fachliche Hintergrund dann halt nicht gegeben. Was ich schon erlebt habe, da wäre ich jetzt selber auch so ein Beispiel, wenn man schon mal vorher woanders herkommt, dann kann es auch sein, dass Controlling eine Zwischenstation ist und man woanders hinget. Also da hatte ich auch Kollegen, die, also die Kollegin, die vorher in der Technik war, dann hier irgendwo ein Controllingthema, auch eher in dem technischen Bereich gemacht hat und dann auch wieder in die Technik zurück ist. Also das ist aber tatsächlich dann auch, weil: man muss vorher schon was anderes gemacht haben. Ich glaube, wenn man immer nur im Controlling war, ich überlege mal, ob ich irgendein Beispiel kenne, dass sich jemand dann da komplett irgendwo anders hin entwickelt hat, am ehesten könnte ich mir noch vorstellen, wenn man halt dann irgendwo ins Ausland geht in irgendeine Niederlassung und dann dadurch halt einfach ein breiteres Tätigkeitsfeld hat, man wird dann als CFO entsandt und ist dann automatisch natürlich in so einer Geschäftsführertätigkeit oder so, aber das ist dann wirklich schon, dann muss man natürlich im Karriereweg schon sehr weit fortgeschritten sein. Aber tendenziell würde ich schon sagen bleiben die Controller unter sich.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 878-897)

In Ermangelung eines Controllings als breit legitimierte Steuerungsinstanz, die von den einen offenbar auch nicht gewünscht und von den anderen als unzureichend empfunden wird, ist das Controlling einer breiten Linie der Kritik ausgesetzt. Dazu im Folgenden einige Beispiele, die sich um viele weitere fortsetzen lassen würden.

„Dass sich die Steuerung im Controlling mehr darauf bezieht, zu planen, zu schauen und das was dann tatsächlich im Ist erfolgt, entspricht das der Planung und die Unterschiede aufzuzeigen. Aber dieses ‚richtig Gegenmaßnahmen einleiten oder auch Vorschläge, wie jetzt was gemacht werden muss‘, das ist eher selten der Fall gewesen.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 94-98)

„Das Bild des Controllings von sich scheint zu sein: sie sammeln Daten, bereiten sie auf und legen sie den Führungskräften vor, so nach dem Motto: Mach mal!“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 170-171)

„[...] ich sage immer meine ‚Number Cruncher‘, na ja, also alles, was Planung anbelangt, alles, was Berichtswesen in dem Sinne anbelangt, ist bei uns jetzt zu Finanzkennzahlen, ja, es ist Controlling.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 223-225)

„[...] Das einzige, was von mir das Controlling einfordert, dass ich zu gewissen Termine bestimmte Zahlen liefere.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 615-616)

„Ja, das läuft dann in das stinknormale Controlling. Das war ja ein Projekt, das zu etablieren und dann geht es halt in die Linie und die Linie kontrolliert natürlich die Marge. Da gibt es auch eine Berichterstattung. Wenn das schiefgeht oder nicht sich die Margen erfüllen, dann ist klar, dass dann die Leute aus dem Controlling das dann anmerken. Mehr tun die aber erstmal nicht.“ (Fr. W/B/controllingnah, Zeile 143-147)

„Normalerweise, würde ich sagen, steuern die! Aber bei uns sind sie eher Number Cruncher!“ (Fr. A/B/controllingfern)

„Also das ist halt das wie sie [das Controlling; P. B.] nach außen hin auftreten. Also weil, das ist halt schade. Ich würde mir auch wünschen, und das würden wir uns alle wünschen, und wir reden da auch ganz oft drüber, dass diese Steuerungsfunktion viel mehr eingenommen werden müsste, weil das wirklich dann auch der Mehrwert ist vom Controlling, weil die Zahlen nur zusammensuchen, das kann im Grunde genommen jeder Sachbearbeiter.“ (Fr. A/B/controllingfern, Zeile 568-573)

„Also es wird immer trotzdem getrackt [über Kennzahlen verfolgt; P. B.], aber letztendlich müssen WIR [das Fachressorts, eine Verantwortung des Controllings wird explizit ausgenommen; P. B.] es erreichen, die Zielerreichung hat Priorität, weil sonst verkaufen wir keine Produkte XY [anonymisiert] mehr.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 163-165)

Frau R weist ferner darauf hin, dass der alltägliche Kontakt zum Controlling für sie vor allem im Rahmen der Rechnungsprüfung stattfindet und bestätigt auf Nachfrage, dass Buchhaltung und Controlling nicht sehr stark getrennt sind und auch zentral als Einheit vom Finanzvorstand geführt werden. Das Controlling bei B wird von allen Befragten ziemlich übereinstimmend als „Number Cruncher“ wahrgenommen. Mit Blick auf die Konzeptionen der Controllinglehre nimmt es vor allem Planungs- und sehr begrenzt Kontrollaufgaben ohne klar strukturierte Nachverfolgung wahr, indem es, wie Frau K beispielsweise beschreibt, Berichte innerhalb bestimmter Zyklen einfordert oder, wie Frau R anmerkt, Budgets freigibt oder nicht. Aber selbst dies wird in der folgenden Sequenz von Frau R quittiert mit einem: „[...] also um ehrlich zu sein, könnte es uns egal sein.“ (Zeile 556).

„Ich habe mit dem im Controlling, fällt mir noch ein, in meinem Bereich eben dann zu tun, wenn Budgetbeschränkungen vor allen Dingen sind und das Controlling ja, also wie ich gesagt habe, muss er die Bedarfsanforderung freigeben, und wenn da Restriktionen sind, dann bin ich natürlich abhängig davon, dass der das freigibt, dass aber der Fachbereich auch, also um ehrlich zu sein, könnte es uns egal sein. [...]“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 550-556)

Über die Arbeit in Projekten wird zudem eine Informationsversorgungsfunktion wahrgenommen, d. h. das Controlling steuert spezifische Informationen bei (wie andere Bereiche auch), jedoch auch hier wieder ohne weitere Steuerung und Kontrolle. Zur Arbeit in Projekten berichten Frau K und Frau R:

„Jetzt in meinen Projekten, ich habe einen hauptverantwortlichen Controller als Teilprojektleiter zugeordnet, der für mich bestimmte Kalkulationen natürlich durchführt. Unabhängig davon muss ich in der Lage sein, zu kontrollieren, was er da macht, um nachzuvollziehen, was er macht.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 42-45)

„[...] wir müssen da entsprechende Business Cases etc. rechnen. Das machen wir derzeit selber. Das Controlling kontrolliert in dem Fall nur, da ist es mit eingebunden, aber die tatsächlichen Berechnungen führt unsere Abteilung durch und auch für bestehende Beteiligungen, die wir betreuen, also Unternehmen und dergleichen, ist es bei uns so, dass das Beteiligungscontrolling, wie man es jetzt so aus dem Lehrbuch kennt, nicht so existent im Controlling ist und wir versuchen da ein bisschen gegenzusteuern und haben die Aufgaben derzeit bei uns in der Abteilung. Also das heißt, das Controlling bei uns nimmt nur Daten auf, die machen Monatsberichte und dergleichen, aber die tatsächliche Umsetzung oder das Antriggern von Gegenmaßnahmen, die wirkliche Steuerung, die läuft bei uns in der Abteilung.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 73-83)

„[...] In dem Projektteam ist auch immer ein Controller dabei, weil der muss sagen, zum Beispiel was kostete das vorher, und wie weichen wir da ab und wie ist der Gesamt-,XY-Preis‘ [anonymisiert]. Er liefert ja auch dann einen Input für das Produkt, was dann wieder ein anderer Bereich ausrechnet Richtung Business Case.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 495-539)

Frau R geht lediglich davon aus, dass die Ziele ihres Ressorts mit denen der anderen Ressorts mit Blick auf eine Gesamtsteuerung abgestimmt sind, aber sie weiß es nicht mit Sicherheit. Das, was im Betriebsfall A als „zählen, wiegen, messen“ für die Schaffung von Transparenz und in der Folge als Ausgangspunkt für Steuerung als Thema der Zukunft in den controllingfernen Bereichen beschrieben wurde, ist bei B noch ein Grundsatzthema in der gesamten Organisation kalkulativer Steuerung und Kontrolle und vor allem in der Anspruchshaltung der anderen Bereiche gegenüber dem Controlling. Und daher ist es auch bei B wieder nicht Kalkulation an sich, sondern das Controlling, welches in allen Bereichen im Betriebsfall B unabhängig voneinander kritisch reflektiert wird. Legitimieren kann sich das Controlling hier nicht über Arkanwissen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle, und die Controller werden auch nicht als kalkulative Experten wahrgenommen. Das

Controlling bzw. die Controller nehmen hier lediglich eine spezifische Repräsentationsfunktion wahr, was so viel heißt, wie, dass das Controlling nicht institutionalisiert ist, sondern sich inszeniert, um einer gewissen „Symbolik organisationaler und professioneller Fassaden“ (Vollmer 2004: 455) Rechnung zu tragen. Die Controller kalkulieren und gleichwohl werden sie dem Anspruch der Befragten aus den controllingnahen und controllingfernen Bereichen in Bezug auf eine wirklichkeitsstiftende Rolle im Sinne sozialer und institutionalisierter Praxis von Controlling nicht gerecht. Das Controlling wird als vorrangig symbolische, zentral organisierte Stabstelle verstanden, welche das um Marge und Rendite zentrierte Leit-Interesse bei B mehr repräsentiert als tatsächlich durchsetzt. Das Controlling ist daher offenbar auch nicht die Stelle, welche dieses Leit-Interesse in die operativen Bereiche hinein kalkulatativ übersetzt. Dies übernehmen diese Bereiche selbst, wie Frau A (IT) und Frau R (Einkauf) beispielhaft für ihre Bereiche schildern:

„Steuern tun wir uns dann eigentlich, also mittlerweile steuern wir uns als IT selber und haben da eigentlich auch die entsprechende Freiheit vom Finanzvorstand. Weil der Finanzvorstand hat halt gemerkt, dass wir sehr wohl in der Lage sind, uns selbst zu steuern und wir brauchen niemanden der uns sagt, wie wir etwas tun müssen. Sondern wir sind da teilweise drei Schritte weiter als der andere Bereich. Und von daher, es gibt halt eine Budget-Vorgabe.“ (Fr. A/B/controllingfern, Zeile 532-559)

„Also letztendlich hat unser Einkaufsvorstand eigene Ziele, also Einsparungsziele, die er erreichen möchte. Ich denke natürlich, dass innerhalb des Gesamtvorstands schon ein Abgleich geschieht zwischen Vertrieb, was können wir einnehmen, welche neuen Projekte, also was müssen wir für neue Projekte ausgeben, und letztendlich auch die Anforderung an den Vorstand, also damit irgendein Ergebnis, ein positives rauskommt, ist deine Zieleinsparung X Millionen Euro. [...] Es wird immer ein Ziel ausgegeben für uns, für unseren Bereich, und der wird runter gebrochen auf das Vorstandsressort, wird runtergebrochen auf die Bereiche und alle arbeiten an der Zielerreichung. In den letzten Jahren war also der Einkauf ein starker Partner oder verantwortlich dafür, auch für das Unternehmensergebnis.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 499-510)

Es kommt also auf der obersten Steuerungsebene bei B nicht zu einer Übersetzung des Leit-Interesses durch das Controlling und dann hierarchischen Aussteuerung in der Vertikalen analog Betriebsfall A, sondern es wird bereits an dieser Stelle durch die Ressort-Vorstände (der Finanzvorstand bzw. Vorstand im Ressort Finanzen bei Frau A und der Einkaufsvorstand bzw. Vorstand im Ressort Finanzen in der Sequenz von Frau R) gebrochen. Dass also auch die Vorstände die Institution Controlling – abgesehen vom Projektcontrolling – nicht hinreichend legitimieren, untermauert die Überlegungen um eine vorrangig symbolische Bedeutung des Controllings. Lediglich im Projektcontrolling scheint das Controlling als kalkulative Steuerungsinstanz im Projektteam stärker verankert. Auch seitens der Controllerin Frau Q wird im Zusammenhang mit kalkulativer Steuerung und Kontrolle vor allem auf das Projektcontrolling verwiesen.

„[...] Wir steuern eigentlich halt sehr stark während dem Projektverlauf oder auch schon im Vorhinein, indem man halt sagt: Themen dürfen gar nicht erst freigegeben werden, aber so eine wirklich gute Kontrolle im Nachgang haben wir noch nicht.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 477-480)

Zusammenfassend dominiert bei B eine vertikale vorrangig hierarchisch durchgesetzte, kalkulative Steuerung und Kontrolle, die zwar seitens der Befragten auf zentraler Ebene, dabei aber nicht durchgängig im Controlling, sondern insgesamt stärker im Vorstand verortet wird. Zum Teil kommt es zu gar keiner konkreten Lokalisierung, wodurch man zunächst einmal nur eine vage und diffuse Vorstellung von kalkulativer Steuerung und Kontrolle bei B gewinnt.

Mit Blick speziell auf das Controlling als zentrale Instanz kalkulativer Steuerung und Kontrolle kann es diese Rolle dem Anspruch nach offenbar vorrangig und am nachhaltigsten in den Großprojekten bei B wirksam durchsetzen. In diesen wird der zentrale Steuerungsanspruch an Marge bzw. Rendite auch am deutlichsten als Leit-Interesse formuliert und das Controlling als Vertreter dieses Leit-Interesses auch weitestgehend durch die im jeweiligen Projekt beteiligten Fachbereiche anerkannt.

Durchgängig bei B ist jedoch, dass dieses Leit-Interesse nicht infrage gestellt oder

irgendwie geweitet wird. D. h. also, auch in der Steuerung der Fachbereiche oder Ressorts wird dieses Leit-Interesse grundsätzlich anerkannt, jedoch ist das Controlling als dessen Repräsentant hier nicht mehr durchgängig legitimiert. Die kalkulative Steuerung und Kontrolle wird in den Ressorts daher eher nicht durch das Controlling vertikal durchgesetzt, sondern bereits auf Vorstandsebene gebrochen und dann oftmals in Abhängigkeit von spezifischen Personen, zumeist höheren Führungskräften der jeweiligen Ressorts vertikal mehr oder weniger durchgesetzt. „Mehr oder weniger“ heißt, dass es in Abhängigkeit von der Führungskraft zur Durchsetzung oder eben zu keiner weiteren Durchsetzung kommt und es im letzteren Fall auf Basis äußerst begrenzter Kennzahlen, vor allem Budgetsteuerung und -kontrollen, eher bei einer als oberflächlich einzustufenden Selbststeuerung auf Ebene dieser Führungskräfte verbleibt. Die Ergebnisse dieser teils sehr begrenzten kalkulativen Steuerung und Kontrolle gehen dann nicht immer durchgängig formalisiert an das Controlling zurück. Da das Controlling diese Ergebnisse lediglich für Meldungen hinauf in die Hierarchie weiterverarbeitet, jedoch keinerlei Mechanismen echter kalkulativer Steuerung und Kontrolle an dieser Stelle implementiert zu haben scheint, wird klar, warum die Controller außerhalb des Controllings durchgängig nicht sehr wertschätzend, eher herablassend belächelt als „Number Cruncher“ bezeichnet werden. Die kalkulative Steuerung und Kontrolle ist auf Basis dessen insgesamt als stark personenabhängig und auch mehrfach gebrochen zu charakterisieren. An den wenigen Stellen, wo die kalkulative Steuerung und Kontrolle durch das Controlling dann offenbar doch an Schwung gewinnen können, nämlich vor allem in den Projekten, agiert das Controlling tendenziell autoritär und machtbewusst.

Es ist außerdem zu ergänzen, dass es aufgrund der sehr techniklastigen Kultur dem Eindruck nach eher nur pro forma zur allgemeinen Anerkennung des stark vereinseitigten Leit-Interesses an Marge bzw. Rendite kommt. Infolgedessen ist Kalkulation im Gegensatz zu Betriebsfall A auch nicht in Form einer „Unternehmenssprache“ etabliert. Im Zentrum der Kritik steht ein Controlling, welches sich nicht über Arkanwissen im Bereich kalkulativer Steuerung und

Kontrolle legitimieren kann, weil es über solches nur begrenzt verfügt oder dieses nicht einsetzen kann. Das Controlling bzw. die Controller nehmen offenbar lediglich eine spezifische Repräsentationsfunktion wahr, d. h. Controlling scheint nicht tatsächlich institutionalisiert, sondern offenbar auf Basis von Ansprüchen externer Anteilseigner in Gefolge eines starken Wachstums und kritischer Vorfälle auf Vorstandsebene pro forma installiert und inszeniert. Obwohl das Controlling grundsätzlich in der Controllinglehre als Institution interner Steuerung und Kontrolle beschrieben wird, dient es bei Betriebsfall B als solches lediglich in den Bereichen, in denen nach außen eine professionelle Fassade aufrechterhalten werden muss. Daraus leitet sich die Bedeutung des Controllings in den technischen und auch finanziell bedeutsamen Großprojekten des Konzerns ab. Dass dann wiederum keine wirkliche interne Weiter-Steuerung und Kontrolle der milliardenschweren Großprojekte nach ihrem Übergang in die serielle Produktion etabliert ist, unterstreicht erneut die in der Hauptsache symbolisch gemeinte Funktion des Controllings bei B.

3.2.2.1.2 Bedeutung von Kalkulation und der kalkulativen Praxis

Im *Controlling* bei B dominieren im Hinblick auf Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation Aspekte wie sie zumeist mit Kalkulation in Verbindung gebracht werden, d. h. Neutralität, Objektivität, Transparenz, Messbarkeit und Vergleichbarkeit.

„Also ich glaube, man wird automatisch da so ein bisschen hin entwickelt in der Controllingtätigkeit, weil man da natürlich immer, egal, was man macht, man hat da immer irgendwie so ein ganz konkretes Ergebnis, Messbarkeit ist da ja viel deutlicher oder es ist also, durch diese Zahlen ist es immer alles viel greifbarer als eben beispielsweise im Marketing, in der Strategie, wie auch immer. Also man arbeitet immer auf ein konkretes Ziel hin.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 859-864)

„[...] also mir gefällt das, dass man einfach Themen dadurch transparent machen kann, vergleichbar machen kann und dass, ja, also wenn eine Zahl halt wirklich eine Aussage hat [...].“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 949-951)

„[...] Das ist eigentlich die große Kunst, das ist unsere große Aufgabe auch, diese Prämissen zu hinterfragen auf Neutralität und diese zu gewährleisten, dass da eben nicht bewusst oder unbewusst manipuliert wird.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 324-337)

Darüber hinaus wird aber auch auf Disziplinierungseffekte verwiesen. Frau Q spricht beispielsweise wiederholt von „Hürden“, die das Controlling über Renditevorgaben auferlegt. Dies erfolgt bei B offensichtlich auch weitestgehend unhinterfragt, sodass von einem allgemein anerkannten Rendite-Interesse als Leit-Interesse – im Gegensatz zu einem polyrationalen Verständnis wie bei A – auszugehen ist.

„Genau. Ja, also erst einmal so eine gewisse Hürde für das Thema per se zu legen und dann aber auch eine Vergleichbarkeit zu anderen Themen zu schaffen.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 308-309)

„Also Beispiel eben Thema Projektfreigabe. Wenn ein Projekt eine negative Wirtschaftlichkeitsrechnung hat, also negativen Kapitalwert, darf das formal nicht freigegeben werden. Das ist auch im Unternehmen schon so verankert. Da kann es natürlich Ausnahmen geben, weil: strategisches Thema oder eben Gesetzesanforderungen oder so, aber es gibt eben diese formale Hürde, die erst einmal erreicht werden muss, um dieses Projekt dann weiter verfolgen zu können oder eben auch, also wenn das aus irgendwelchen Gründen dann eben nicht mehr erreicht wird im Projektverlauf, würde man halt auch drüber nachdenken, wie kommen wir wieder auf die Spur oder müssen wir das Thema jetzt leider stoppen, weil sich es einfach eben nicht so rechnet wie geplant.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 313-322)

Verbunden werden diese Bedeutungszuordnungen dann durch Frau Q einerseits mit der Heraufbeschwörung eines spezifischen Controllinghabitus des vorwiegend strukturiert arbeitenden, neutralen und notwendigerweise nicht kreativen Controllers.

„Also ich würde schon auch ganz pauschal [...] sagen, dass Controller, das wäre auch eine Anforderung, immer ein Stück weit strukturierter sind. Also ich glaube, es gibt wenig Controller, denen man anlasten kann, dass die irgendwie eine unstrukturierte Arbeitsweise haben. Im Gegensatz zu jemandem, der in einem sehr kreativen Job ist, jetzt im Marketing oder in der Entwicklung, wo er vielleicht gar nicht so beschreiben kann, was er wie macht, aber halt einfach eben innovativ sein muss.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 818-824)

„[...] Also wie gesagt, also wir müssen, ein Controller muss zum Beispiel nicht kreativ sein. Ab und zu vielleicht mal in der Lösungsfindung sollte er so ein bisschen über den Tellerrand denken können, aber nicht kreativ im Sinne von, wow super, ich erfinde jede Woche ein neues Business Case Tool. Das wäre nicht zielführend. Das ist einfach nicht das, was gewünscht ist und was zielführend ist an der Stelle.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 829-834)

Andererseits durch strikte Abgrenzung von Arkanwissen. Und auch dies wird lediglich als Anspruch formuliert und verbleibt mithin unbegründet und unreflektiert.

„Schulungen nicht direkt, weil die, ich sage mal die Tools bedienen wir selber, also das soll jetzt niemand machen außerhalb des Controlling, das war mal angedacht, aber das hätte glaube ich nicht den gewünschten Effekt.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 208-210)

„Nein. Also wie gesagt, also selber rechnen sollen die gar nicht. Das ist nicht die Idee, weil wir letztlich, also das ist ja eher so ein Vier-Augen-Prinzip, also wir brauchen natürlich die Daten als Input, sondern müssen die verstehen, was damit passiert, wir würden aber nicht wollen, dass die selber die Daten alle zusammensuchen und dann selber verarbeiten und berechnen, weil, dann fällt dieses Vier-Augen-Prinzip weg. Und wir haben ja schon eine andere Rolle als Controlling als jetzt ein Projektleiter. Wenn der sich selber sein Business Case rechnet, hat der einfach nicht die Neutralität, ja, muss man mal so sagen.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 258-265)

„Genau, das ist unser Tool, das haben wir selber geschaffen. Ansonsten gibt es natürlich für die Input-Systeme, also einfach ein Planungssystem, in dem der Projektaufwand erfasst wird, das ist eigentlich alles in der Regel immer sehr streng reglementiert. Also dass es eben nur das Controlling befüllen darf oder nur eine gewisse Abteilung im Produktmanagement in

Abstimmung mit und so. Also für die Inputs gibt es zumindest teilweise Systeme, für die Planung gibt es natürlich ein System. Das meiste ist SAP-basiert, wo die dann abgelegt wird. Also klar. Also ganz generell, aber nur im Controlling natürlich da mit einem ganzen Haufen an Systemen.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 531-539)

Diese dreifache Mythologisierung von Controlling, nämlich (1) seine neutrale, transparente Kalkulation, (2) der spezifische Habitus des Controllers und (3) sein besonderes Wissen, dient vorrangig der wirksameren und nicht nur symbolischen Etablierung von Controlling als Funktion. Ob dies von Erfolg gekrönt sein wird, ist mindestens zum Zeitpunkt der Erhebung zu bezweifeln, wird das Controlling doch vorrangig als „Number Cruncher“ wahrgenommen.

Zusammenfassend scheint die Controllingwelt bei B zumindest aus Sicht des Controllings in Ordnung: die Kalkulationen des Controllings sind neutral und objektiv, der Controller ist strukturiert und das Controlling verfügt über das notwendige Arkanwissen, mit dessen Hilfe, es sich abzugrenzen versucht. Auch muss eine äußerst dominante Objektivitäts- und Neutralitätsfiktion im Gegensatz zum Betriebsfall A ganz offensichtlich nicht mit einem gleichzeitigen reflexiven Zahlenbewusstsein der Controller integriert werden. Ein allgemeines Renditeinteresse wird als Leit-Interesse für alle vorausgesetzt und damit aus Sicht des Controllings unhinterfragt und wo möglich durchgesetzt. Insgesamt wird hier auf den ersten Blick genau das normative Bild von Controlling und seiner kalkulativen Praxis bestätigt, wie es in der Soziologie am häufigsten Gegenstand von Kritik ist und wie es beispielsweise auch bei Bücherl 2014 für einen größeren Teil der von ihr untersuchten Controller zu gelten scheint.

Auch im *controllingnahen Bereich* wird von Frau Q zunächst eine eher klassische Bedeutungszuordnung wie etwa Transparenz aufgegriffen.

„Also ich bin der Meinung, man kann nur steuern, indem man Transparenz hat und da gibt es verschiedene Punkte. Aus Projektmanagementsicht würde ich zum Beispiel bevorzugen, dass ich wirklich alle Kosten, die beim Projekt anfallen, auch wirklich kenne. Kann ich

heute nicht behaupten. Ressourcen, die nicht hundert Prozent auf meinem Projekt sind, werden nicht gezählt. Also die sind da, die verursachen auch Kosten für das Projekt, aber ich kann nicht nachweisen, in welcher Höhe. Und man hat so gut wie kein Personal hundert Prozent für Projekte zur Verfügung. Das heißt ich kann natürlich damit auch verschleiern [...]“ (Fr. Q/B/controllingnah, Zeile 439-447)

Herr W kritisiert demgegenüber den Aspekt von Transparenz zwar zunächst einmal:

„[...] Diese Transparenz schaffen, das ist ein großes Projekt. So. Und wie errechnet man das? Es kann ja sein, dass der Vertrieb einfach einen guten Job gemacht hat, den er ohne diese Steuerung gemacht hat. Das ist eine große Schwierigkeit, die wir eigentlich überall haben, in der alten Tätigkeit und auch der neuen: Wie misst man den Erfolg, wenn man ihn nicht hundertprozentig nachvollziehen kann. Ob der wirklich zurückzuführen ist auf eine bestimmte Tätigkeit. Und das ist mir total egal. Also ich merke ja, wenn ich mit den Projektleitern rede, ob das funktioniert. Ich sehe, dass die Marge sich verbessert, und ob die jetzt hundertprozentig darauf zurückzuführen ist oder 60 oder 40 oder 80, das ist mir dann eigentlich egal. Da stehe ich schon in Diskussion mit den Controllern, damit können die sich nicht so gut abfinden.“ (Herr W/B/controllingnah, Zeile 75-85)

Anschließend verweist er aber dann doch wieder auf dessen Notwendigkeit:

„Ja, die Steuerung heißt für mich dann in dem Fall, um meine Haupttätigkeit zu sehen, dass diese Vertriebssteuerung, also diese Transparenzschaffung überhaupt etabliert wird. Also das Ziel des Projektes war eine Vertriebssteuerung zu schaffen, und dass die Märkte Transparenz haben darüber, was für ein Mehrwert oder welche Margen welches Produkt abwirft. Früher war es so, dass man eigentlich gar nicht wusste, ob man dieses Produkt XY [anonymisiert] verkauft oder dieses, welches die größte Marge für Firma B [anonymisiert] hatte. So, und jetzt hat man eine Transparenz geschaffen, jetzt kann man die Märkte auch steuern danach. Dass man sagt: Du musst ein Ergebnis von zehn bringen. Und er weiß dann, aha, um auf zehn zu kommen, verkaufe ich natürlich lieber die mit den höheren Margen. Das heißt, so steuere ich die ja, und das ging vorher gar nicht.“ (Herr W/B/controllingnah, Zeile 106-116)

Die Aussagen von Herrn W sind aus dem Grund widersprüchlich, weil er eigentlich Transparenz als Allheilmittel und bei B zudem gängige Antwort auf die aktuellen internen Steuerungsprobleme infrage stellt. Der Hintergrund seines inneren Widerspruchs ergibt sich aus der folgenden, sehr detaillierten Ausführungen, in denen er B dem Unternehmen IKEA beispielhaft gegenüberstellt:

„Das ist nur ein Beispiel [IKEA]. Da geht es darum, Hauptsache billig! Also preiswert im Produkt, um natürlich möglich viel umzusetzen, die haben wahrscheinlich eine relativ geringe Marge, unterstelle ich jetzt mal, damit sie das Produkt billig anbieten können, aber die Leute eben reinkommen und viel kaufen. Das heißt, ich könnte mir vorstellen, dass die alle getrimmt sind, die Kosten niedrig zu halten. Ja? ALLE! Das ist wahrscheinlich so bei jedem Stift, bei jedem Strom-An-Aus, dass die getrimmt sind in dieser Richtung. Bei uns ist das anders. Ich weiß nicht, ob das in so einem Konzern wie unseren geht, keine Ahnung, aber bei uns hat jeder andere Interessen. Der Einkauf will billig einkaufen, und zwar er will billiger einkaufen als im Vorjahr, das ist seine Messgröße. Das kann aber dazu führen, dass es in der Produktion dadurch teurer wird. Die Produktion wird daran gemessen, wie viel Fahrzeuge sie in Stunden pro Einheit herstellt. Das kann auch gegenläufig sein zum Einkauf. Der Vertrieb will, dass der Kunde zufrieden ist. Wenn man die Produktion mal fragt, bau mir das ideale XY Produkt [anonymisiert], dann sagt der, ich bau dir eines. Eines mit zwei XY Produkten [anonymisiert]. Sagt der Vertrieb, bist du wahnsinnig, ich brauche zehn, mit fünf verschiedenen XY Produkten [anonymisiert] oder 20 verschiedene XY Produkten [anonymisiert], verstehen Sie? Also das ist, und das wird man nie vereinheitlichen können, aber alle arbeiten ja nach anderen Zielen. Und konsolidiert wird das natürlich alles vom Controlling, die dann sagen: Das ist das Ergebnis. [...] Es wird immer ein gegenläufiges Interesse geben zwischen Produktion und Vertrieb, muss es geben, und die sollen sich ja auch reiben. Weil: der Produktioner [Person aus dem Fertigungsbereich; P. B.] will ein Produkt XY [anonymisiert] bauen, der Vertriebler will 20 verkaufen. Ist ja logisch. Aber deswegen meinte ich, bei IKEA klingt das irgendwie von außen so leicht, die machen halt Low Cost, das ist irgendwie die Message auch. Aber bei uns ist es ja ein bisschen anders. Und beim Einkauf ist es so, wenn ich die natürlich danach steuere, kauft günstiger als im Vorjahr, ist es relativ leicht mathematisch herzuleiten, aber das zeigt noch lange nicht, dass das auch das Beste ist für die Firma B [anonymisiert].

Deswegen ist es schon schwierig, Menschen so zu steuern oder Organisationen so zu steuern, dass sie alle zum gleichen Ziel kommen, nämlich das Ergebnis der ganzen Gruppe erhöhen.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 389-422)

Herr W erkennt im Grunde, dass das „Gerede“ von Transparenz bei B die offenkundigen Probleme der Steuerung bzw. Fehlsteuerung nur kaschiert. Dennoch kommt er nicht aus der Denkweise bei B heraus, dass eine Vielzahl von Interessen, die er selbst identifiziert, die Vorstellung eines Leit-Interesses, wie es bei B dominant ist, möglicherweise relativiert oder zumindest infrage stellt:

„[...] Also erstmal muss man, also das Problem, das wir haben ist, glaube ich, dass zu viele auch zu sehr auf ihre Zielvereinbarung achten, und die in den Vordergrund stellen gegenüber dem was der Firma B [anonymisiert] nutzt. Das ist nur ein Beispiel. Ein stumpfer Einkäufer, der soll seine Kosten reduzieren um 3%, wenn der ausschließlich auf diese drei Prozent hinarbeitet, und ihm erklärt wird, dass er nur seinen besseren Bonus kriegt, wenn er die drei Prozent erzielt, und jedes mal einen Anschiss kriegt, wenn er die nicht schafft, und auch weniger Geld, dann wird er sagen, wenn er das fünf Jahre am Stück macht, ist der nicht mehr zu ändern. Dann wird er immer nach diesen drei Prozent gehen. [...] der muss eigentlich so erzogen werden oder es muss so vorgelebt werden in der Organisation, dass selbstverständlich auf die drei Prozent verzichtet werden kann, wenn unter dem Strich bei der Produktion dann mehr rauskommt. Aber das ist eine Kultur. Möglicherweise findet man KPIs [Key Performance Indicator, Kennzahlen; P. B.], die das abbilden können, dass der Mitarbeiter gelobt wird von seinem Chef, seinen Bonus kriegt, und das Beste für die Firma B [anonymisiert] rausgekommen ist. Möglicherweise gibt es das, das gibt es bei uns aber nicht.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 430-446)

Und weiter, denn die Suche nach der einen Kennzahl beschäftigt ihn intensiv:

„Also eine Steuerung hinzukriegen über KPIs, die dem gesamten Unternehmen gerecht werden kann, gibt es vielleicht, habe ich mich jetzt auch nicht so mit beschäftigt, aber sehr komplex. Steuerung muss ja relativ einfach sein, damit jeder die versteht. Und da die Brücke zu bauen, keine Ahnung, ob das ein Unternehmen geschafft hat, vielleicht IKEA oder wo irgendwie die Message irgendwie eindeutiger ist, aber das stelle ich mir sehr komplex vor.“

Deswegen glaube ich, jedenfalls bei Firma B [anonymisiert], muss man erst einmal die Kultur ändern oder die KPIs, vielleicht kann man auch die KPIs ändern, es gibt die KPIs und plötzlich funktioniert es. Mir fehlt da ein bisschen die Vorstellungskraft. Dreiviertel des Bonus ist ja Unternehmensergebnis, eigentlich ist da der KPI schon drin, und ein Viertel ist persönliche Leistung.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 451-461)

Die Dominanz des um Rendite und Marge zentrierten Leit-Interesses und die Annahme, dass dem eine Zielgröße gegenüberstehen muss, brechen sich dabei im Grunde an seinem Verständnis von einem Gegenüber unterschiedlicher Interessen. Vollständig auflösen vermag er diesen Widerspruch jedoch an dieser Stelle nicht. *Zusammenfassend* für die controllingnahen Bereiche ist festzustellen, dass ähnlich wie bei Betriebsfall A es auch bei B wieder vor allem diese sind, die das Controlling und seine Praktiken kritisch reflektieren. Dennoch überlagert die Bedeutung von Transparenz im Zusammenhang mit Kalkulation weitestgehend das Zulassen weiterer Bedeutungen und mündet so zunächst in unauflösbaren Widersprüchen und dem Ruf nach einer „besseren“ Superkennzahl in Analogie zum Leit-Interesse an Rendite.

Die Befragten aus dem *controllingfernen Bereich* ordnen Kalkulation im Grunde keine Bedeutung zu, denn bis auf die Vorstellung einer Zielerreichung, die nur bis zur Ebene der Abteilungsleiter bzw. Hauptabteilungsleiter noch als Renditeziel formuliert ist und darunter in konkrete Einsparungsziele, z. B. in Form einer Ausgabenbegrenzung (Budgets) oder Einkaufersparnis, übersetzt wird, haben spezifische Kalkulationsformen kaum eine Relevanz. Lediglich Frau R verweist kurz auf den Aspekt von Transparenz, wenn sie sagt „Also Transparenz finde ich immer sehr wichtig.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 678).

„Also ich habe einen Abteilungsleiter, wir sind zwei Teams zu einem Abteilungsleiter. Mein Abteilungsleiter berichtet an den Bereichsleiter und der Bereichsleiter dem Vorstand.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 474-484)

Dies bestätigt letztlich auch Frau A in der folgenden Sequenz, die bereits im vorangegangenen Abschnitt aufgeführt wurde:

„Steuern tun wir uns dann eigentlich, also mittlerweile steuern wir uns als IT selber und haben da eigentlich auch die entsprechende Freiheit vom Finanzvorstand. Weil der Finanzvorstand halt gemerkt, dass wir sehr wohl in der Lage sind, uns selbst zu steuern und wir brauchen niemanden der uns sagt, wie wir etwas tun müssen. Sondern wir sind da teilweise drei Schritte weiter als der andere Bereich. Und von daher, es gibt halt eine Budget-Vorgabe.“ (Fr. A/B/controllingfern, Zeile 532-559)

Wahrgenommen wird Steuerung daher auch nur als eine von der täglichen Arbeit recht entfernte Beschränkung oder Restriktion von etwa Budgets oder die allgemeine Notwendigkeit, seinen Beitrag zur Zielerreichung von B zu leisten.

„Ich habe mit dem im Controlling, fällt mir noch ein, in meinem Bereich eben dann zu tun, wenn Budgetbeschränkungen vor allen Dingen sind und das Controlling ja, also wie ich gesagt habe, muss er die Bedarfsanforderung freigeben, und wenn da Restriktionen sind, dann bin ich natürlich abhängig davon, dass der das freigibt, [...] also um ehrlich zu sein, könnte es uns egal sein.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 550-556)

Zusammenfassend für die controllingfernen Bereiche kann festgestellt werden, dass eine Steuerung durch das Controlling hier praktisch keine Relevanz hat, denn diese wird bis dahin mehrfach gebrochen. Das Controlling also als Ausgangspunkt spezifischer negativer Entwicklungen zu inszenieren, dürfte schwierig zu rekonstruieren sein. Denn Steuerung wird, wenn überhaupt, durch spezifische Personen, die nicht dem Controlling zuzuordnen sind, wahrgenommen. Somit bestätigt sich hier noch einmal, was im Abschnitt zu den Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle bereits festgestellt worden war, nämlich, dass diese aufgrund einer mehrfachen Brechung bis hin zu den controllingfernen Bereichen bei B stark personenabhängig sind. Interessanterweise wird – im Vergleich zu Betriebsfall A – bei B sowohl in den controllingnahen als auch controllingfernen Bereichen das Controlling als Funktion (wiederum nicht Kalkulation an sich) kritisch reflektiert, sofern spezifische

Kalkulationstechniken und eine spezifische Praxis überhaupt eine nennenswerte Bedeutung haben.

Übergreifend für alle befragten Bereiche bei A kann Folgendes festgehalten werden: Es wurde bereits festgestellt, dass Marge bzw. Rendite als Leit-Interesse in der Breite der Organisation und weitestgehend unhinterfragt anerkannt sind. Dabei ist es wie aufgezeigt nicht durchgängig das Controlling, welches mit diesem Leit-Interesse in Verbindung gebracht wird und dieses durchgängig repräsentiert und durchsetzt. Es ist dann jedoch offenbar primär das Leit-Interesse Marge bzw. Rendite, durch welches das Controlling überhaupt legitimiert ist. Die Position des Controllings in den Bereichen bei B steht und fällt also mit der allgemeinen Anerkennung dieses Leit-Interesses. Darüber hinaus hat die Bedeutungszuschreibung zu Kalkulation als Mittel der Transparenz eine entscheidende Bedeutung für alle Bereiche bei B und wird ebenfalls seitens des Controllings zur eigenen Legitimierung genutzt. Ob die sich dann selbst zugewiesene Neutralität tatsächlich Alleinstellungsmerkmal des Controllings ist, wird aktuell vielleicht noch nicht hinterfragt, da es eben grundsätzlich an Transparenz fehlt. Insgesamt wird hier genau das Bild von Controlling und seiner kalkulativen Praxis entworfen, wie es in der Soziologie am häufigsten Gegenstand von Kritik ist. Gleichwohl ist fraglich, welche der von der Controllinglehre entworfenen Konzeptionen überhaupt zur Anwendung kommt, wenn Informationen – abgesehen von der ebenfalls nicht durchgängig standardisierten und formalisierten Arbeit der Controller in Projekten¹⁹⁹ – letztlich nur abgefragt und dann ohne Möglichkeit der Reziprozität und weitergehende Analyse im zentralen Berichtswesen integriert werden. Auch das für deutsche Controllingpraxis konstatierte Spezifikum, dass direkt in Kalkulation rationalisiert wird, ist für Betriebsfall B in Frage zu stellen. Mit Blick auf die Konzeptionen der Controllinglehre scheint sich primär das im Rationalitätssicherungskonzept explizierte Subsidiaritätsprinzip Geltung zu verschaffen. Auch die

¹⁹⁹ Hierzu die Sequenz von Frau K: „Für Business Cases gibt es unterschiedliche Darstellungen. In den letzten zwei Jahren hat sich das ein bisschen gebessert, also dass man dann versucht, eine Einheitlichkeit, ja Konformität rein zu bringen. Aber es gibt immer noch, jeder Bereich stellt es halt ein bisschen anders dar.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 185-188)

Koordinationsfunktion, welche nur im Rahmen des Berichtswesens eindeutig umgesetzt scheint, ist in diesem Controlling seltsam separiert von den sonstigen unternehmerischen Prozessen, sodass sich der Eindruck einer unterbrochenen oder gebrochenen kalkulativen Steuerung und Kontrolle auch über die Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation bzw. zur kalkulativen Praxis weiter verstärkt.

3.2.2.1.3 Ableitungen zur Verortung von Kalkulation

Aus den vorangegangenen Abschnitten zur kalkulativen Organisation bei B kann zwar ähnlich wie bei Betriebsfall A im ersten Schritt abgeleitet werden, dass die (Kalkulations-)Praktiken des Controllings auch hier über den Controllingbereich hinausragen. Als wesentlicher Unterschied ist jedoch festzuhalten, dass bei B diese Stellen außerhalb des Controllings nur sehr selten als „centres of discretion“ etabliert sind. Während „centres of discretion“ auf polyrationale Bedeutungszuweisungen und damit Umdeutungen von Accounting-Wissen hinweisen, sind derartige Umdeutungen bei B kaum erkennbar. Wie im vorangegangenen Abschnitt aufgezeigt, sind die Bedeutungszuordnungen eher sehr eng gefasst, inhaltlich offensichtlich und recht stabil. Insgesamt sind es also eher „centres of calculation“, die sich über die Projektorganisation und teilweise in den Fachressorts, stark personenabhängig, an verschiedenen Stellen bei B etabliert haben. In der Projektorganisation sind es die Controller selbst, die kalkulieren und damit auch die kalkulative Praxis in der Hand haben. In diesen Fällen ragt diese kalkulative Praxis also folglich nicht über das Controlling hinaus. Lediglich in Projekten der controllingnahen Bereiche kommt es gemäß den Aussagen der Befragten zur Herausbildung kalkulativer Praxis außerhalb des Controllings (wie z. B. im Falle von Frau K) und in Teilen allerdings letztlich nicht sehr konsequenten Umdeutungen und damit eher nur zu Ansätzen von „centres of discretion“ (wie z. B. im Falle von Herrn W). Und auch mit Blick auf die Fachressorts ist eine Differenzierung notwendig, denn hier zeigt sich die mehrfach angeführte starke Personengebundenheit in der

Etablierung ressortspezifischer kalkulativer Praxis. Darüber hinaus ist die Verortung nicht nur an spezifische Personen gebunden, zumeist auf höherer Führungsebene der Abteilungsleiter und aufwärts, sondern zusätzlich auch abhängig davon, ob diese Personen eine solche Praxis überhaupt als bedeutsam werten. Dies erschwert im Übrigen auch eine abschließende Beurteilung der Peripherien des Controllings auf Basis der für eine solche Bewertung zu geringfügiger Anzahl an Befragten. Die vorhandenen Aussagen deuten jedoch daraufhin, dass nicht die controllingfernen Bereiche allgemein die Peripherien des Controllings darstellen, sondern lediglich spezifische Personen in diesen.

Obwohl dennoch zumindest von einer breiten Verortung von spezifischen Praktiken der Kalkulation bei B gesprochen werden kann, ist schließlich auch die Charakterisierung als „a-centred“ schwierig. Denn der Begriff der „a-centred“ Organisation – und in diesen die „centres of calculation“ bzw. „centres of discretion“ – wie ihn Quattrone und Hopper 2001 entwickeln, verweist zumindest implizit auf eine Integration der „centres“ in eine Gesamtlogik kalkulativer Steuerung und Kontrolle. Da Integration bei B lediglich in der Durchsetzung und Legitimierung des Leit-Interesses an Marge bzw. Rendite auszumachen ist, bestätigt sich bei B im Anschluss an den Feststellungen unter Betriebsfall A zwar einerseits, dass es sehr unterschiedliche Formen der „a-centred“ Organisation zu geben scheint und diese darum zu differenzieren sind. Andererseits deutet es auch darauf hin, dass dies nicht nur eine Frage der Rolle und Bedeutung der einzelnen „centres“ innerhalb der jeweiligen Gesamtlogik von kalkulativer Steuerung und Kontrolle sein kann, sondern auch eine Frage der tatsächlichen Integration dieser sein müsste. Insgesamt kommt es mangels einer solchen Integration, aber auch durch die Personenabhängigkeit, immer wieder zu Brechungen innerhalb der kalkulativen Steuerung und Kontrolle im Betriebsfall B, die sich im Hinblick auf die Verortung in einer gewissen Vereinzelung von „centres of calculation“ ausdrückt. Dies ist dann vermutlich die Grundlage dafür, dass das Controlling, wenn in Erinnerung an die übereinstimmende Beschreibung als „Number Cruncher“ auch nicht unbedingt auf einem dominanten Wissensvorteil und Expertenstatus basierend, letztlich häufig nur symbolisch als

institutionalisiertes Zentrum und im Zusammenhang mit einem im Prinzip breit anerkannten Leit-Interesse an Marge bzw. Rendite auch nicht durchgängig legitimiert wird. Somit produziert das Controlling, wenn überhaupt, dann eher nicht durchgängig oder instabil sowie vorrangig im Rahmen des Projektcontrollings „technologies of government“.

3.2.2.1.4 Verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation: Gebrochene Steuerung in der einseitig determinierten Organisation

Im Folgenden sollen nun wie bereits für Betriebsfall A, auch für B ausgehend von den Erläuterungen der Befragten zu den Strukturen der Steuerung und Kontrolle, die im Zusammenhang mit Kalkulation etabliert sind, ihren Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation sowie ihren Ableitungen zur Verortung von Kalkulation zur spezifischen Logik der kalkulativen Organisation von B verdichtet werden. Zunächst soll noch einmal zusammenfassend erläutert werden, warum B als einseitig determinierte Organisation bezeichnet wird, da in den vorangegangenen Abschnitten vor allem von einer gebrochenen und stark personenabhängigen Steuerung und Kontrolle gesprochen wurde.

Ausgangspunkt dieser Charakterisierung ist der Glaube im Controlling bei B, dass das Controlling in erster Linie die Aufgabe und in den Controllern auch die Kompetenz hat, die Unternehmensrealität bei B oder auch große Projekte als einzige neutrale und objektive Instanz in die kalkulative Form zu übersetzen und für diese in ökonomischer Hinsicht Transparenz herstellen zu können. Einzig relevantes Leit-Interesse ist dabei eine spezifische Marge bzw. Rendite in vorgegebener Höhe. Dies verweist auf eine sehr begrenzte Funktionalisierung und eine sehr einseitige Determinierung nicht nur des Leit-Interesses, sondern von Kalkulation und kalkulativer Praxis insgesamt durch das Controlling. Ein ähnlicher Zusammenhang ist in der Literatur bereits als Repräsentationsthese (vgl. hierzu z. B. Vollmer 2004: 452ff.) diskutiert worden. Dass diese Sichtweise jedoch Grenzen hat, zeigte insbesondere ein bekanntes und im Rahmen dieser Arbeit eingeführtes Beispiel eines

„Relevance Lost“ von Johnson und Kaplan 1987. Bei Betriebsfall B wird nun deutlich, dass, gerade wenn spezifische kalkulative Praktiken auch außerhalb des Controllings zum Einsatz kommen sollen, es auch umfassende Möglichkeiten einer wechselseitigen Konstituierung im Sinne von Reziprozität geben muss und dass Funktionalisierung und Wirklichkeitsrekonstruktion mithilfe von Kalkulation also nicht einseitig durch das Controlling determiniert werden können, ohne dass Widersprüche – und zwar vorrangig oder vielleicht sogar ausschließlich außerhalb des Controllings – vonseiten der Handelnden wahrgenommen werden. Im Controlling bzw. für die Controller selbst scheint die Welt grundsätzlich in Ordnung zu sein. Die Grenzen der einseitigen Funktionalisierung durch das Controlling zeigen sich beispielsweise darin, dass die befragte Controllerin auf die wahrgenommene Transparenzfunktion durch das Controlling hinweist, was sich gleichzeitig einerseits an den breit formulierten Transparenzanforderungen der Befragten aus den controllingnahen und controllingfernen Bereichen und andererseits insbesondere auch in der Kritik an Transparenz als Allheilmittel für aktuelle Steuerungsprobleme, die hier nur aus den controllingnahen Bereichen kommt, bricht.

Die Widersprüche außerhalb des Controllings sind ursächlich für Legitimationsprobleme des Controllings selbst. Denn es ist in Bezug auf das Leit-Interesse an Marge bzw. Rendite eher nur symbolisch institutionalisiert, gleichzeitig steht und fällt die Rolle des Controllings bei B mit der Anerkennung eines dominanten Leit-Interesses und dessen Verbindung zum Controlling. Daher ist das Controlling verständlicherweise sehr bemüht, sich als Zentrum dieses Leit-Interesses über eine Art Selbstmythologisierung zu etablieren. Dies tut es, indem es beispielsweise auf ein besonderes Wissen und einen besonderen Habitus verweist und dies soweit möglich vor allem durch autoritäre Maßnahmen ergänzt, wie beispielsweise systemische Zugriffsbeschränkungen und hierarchische Anwendungsbegrenzungen von Techniken der Kalkulation sowie Renditeanforderungen als vorausgesetztes Leit-Interesse aller unhinterfragt wo immer möglich durchsetzt. Zum Befragungszeitraum jedenfalls scheint diese Selbstmythologisierung des Controllings mit Blick auf die breite Kritiklinie der

controllingnahen und controllingfernen Bereiche nicht die gewünschten Früchte zu tragen.

Darüber hinaus haben die zu bearbeitenden Widersprüche natürlich auch direkte Folgen außerhalb des Controllings in den controllingnahen und in den controllingfernen Bereichen, welche sich vor allem als gewisse Eigenwilligkeit bis hin zur Ablehnung oder gar Widerstand äußern. Die Befragten in den controllingnahen Bereichen begegnen dem Widerspruch vorrangig in der Form, dass sie selbst zu kalkulativen Experten werden und die Controller entweder steuern und kontrollieren oder ganz außen vor lassen. Die Befragten in den controllingfernen Bereichen tun dies, indem eine kalkulative Praxis und dabei primär die Nutzung spezifischer Kalkulationstechniken entweder etabliert wird oder auch nicht. Insbesondere letztere Form des Widerstands, die in einer hier so gedeuteten Marginalisierung bis hin zur Vermeidung von Kalkulationsarbeit mündet, wird beispielsweise durch Herrn W aus dem controllingnahen Bereich mit Verweis auf das allgemein anerkannte Leit-Interesse Marge oder Rendite als pathologisch eingeordnet. Darum ist im Betriebsfall B – auf ähnliche Weise wie bei Betriebsfall A, aber unter anderen Prämissen – ein rein widerständiges und vermeidendes Handeln (also keine Kalkulationsarbeit) nur auf den ersten Blick mögliche Basis einer kollektiven Kritikperspektive, jedoch insgesamt nur sehr begrenzt als wirksame Kritik deutbar, weil eine solche aufgrund des allgemein anerkannten Leit-Interesses in letzter Instanz eben keine umfassend legitimierte, kollektive Perspektive bietet. Die Brechung der durch das Controlling wahrzunehmenden kalkulativen Steuerung und Kontrolle auf Vorstands- und Ressortebene dagegen bietet in den Ressorts durchaus Potenzial, eigene Relevanzsetzungen einzubringen. Ebenso wie bei Betriebsfall A konkurrieren natürlich auch bei B grundsätzlich verschiedene kalkulativ formulierte Interessen miteinander, auch wenn diese als solche kaum reflektiert werden. Deswegen werden diese zum einen dann doch dem Leit-Interesse Marge bzw. Rendite untergeordnet, und zum anderen verbleiben sie anschließend außerhalb und teilweise auch innerhalb der Ressortgrenzen unausgesprochen bis unbeachtet. Werden sie innerhalb der Ressorts thematisiert, dann nur in Abhängigkeit von einzelnen Personen, die dem

eine Bedeutung zuordnen und versuchen, diese Interessen nicht nur dem Leit-Interesse unterzuordnen, sondern als ein Interesse neben Marge oder Rendite zu integrieren. Im Gegensatz zu Betriebsfall A sticht daher hervor, dass es neben einer traditionellen hierarchischen Steuerungsstruktur, lediglich über spezifische Personen und nicht etwa einen Verhandlungsraum und damit deutlich weniger weiträumig und umfassend zur Koordination und Integration kalkulativer formulierter Interessen kommt. Die Koordinations- und Integrationsarbeit möglicher konkurrierender Interessen und damit auch Anforderungen, wie es letztlich für Formen der indirekten Steuerung charakteristisch ist, werden vorrangig in Abhängigkeit von einzelnen Personen bewältigt, was beispielsweise im Sinne eines „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) sehr kritisch zu bewerten ist.

Die kalkulative Organisation bei B, welche vorrangig auf autoritäre und hierarchische Elemente in der kalkulativen Steuerung und Kontrolle setzt und aufgrund seiner Desintegration nach außen im Gegensatz zu den tatsächlichen inneren Abläufen vor allem durch das Controlling repräsentiert wird, liefert ein reales Beispiel dafür, was in Bezug auf Controlling in der Soziologie am häufigsten kritisiert wird.

3.2.2.2 Aneignungsbezüge in der Kalkulationsarbeit unter den organisationalen Bedingungen der einseitig determinierten Organisation

Als Spezifikum der kalkulativen Organisation bei B war die sehr begrenzte Bedeutungszuschreibung zu Kalkulation, also enge Funktionalisierung dieser und mithin eine sehr einseitige Determinierung von Kalkulation in erster Linie durch das Controlling, aber auch nicht weiter reflektiert durch die anderen Bereiche, herausgearbeitet worden. Die fehlenden bzw. offenbar mindestens unzureichenden Möglichkeiten der wechselseitigen Konstitution (Reziprozität) in der Legitimierung des Controllings und seiner spezifischen Kalkulationstechniken und -praxis sind der Grund für die beschriebene mehrfache Brechung der aus Richtung des Controllings vorrangig autoritär durchgesetzten kalkulativen Steuerung und Kontrolle und in der Folge die Personenabhängigkeit bei B an diesen organisationalen Bruchstellen.

Letztere beide sind daher in einer sonst hierarchisch vertikalen Linie der kalkulativen Steuerung und Kontrolle bei B die Folgen einer mindestens nicht durchgängigen Legitimierung. Dieser Legitimationskonflikt tritt deutlich über die Formulierung der unerfüllten Reziprozitätserwartungen zutage und richtet sich daher auch nicht gegen Kalkulation in Form einer „Kritik an Kalkulation“ – im Gegensatz zu Betriebsfall A auch weniger gegen kalkulative Praktiken an sich – sondern ganz konkret gegen die Institution Controlling.

Im Gegensatz zu Betriebsfall A, wo sich ein notwendiges reflexives Zahlenbewusstsein an der gleichermaßen notwendigen Objektivitätsfiktion im Verhandlungssystem brach, zieht sich die Widerspruchslinie bei B klar entlang der Grenzen zum Controlling. Aus Sicht dieses Controllings ist ein reflexives Zahlenbewusstsein in der Anerkennung der einseitigen Funktionalisierung und Determinierung von Kalkulation durch das Controlling nicht erforderlich. Dies kann jedoch mit den Ansprüchen und Anforderungen der anderen Handelnden dieser kalkulativen Organisation nicht überein gebracht werden. Der Verweis auf ein Leit-Interesse ist vielleicht aus dem engen Blickwinkel des Controllings nachvollziehbar, welches nicht sich selbst, sondern die anderen Fachbereiche bzw. Ressorts ausschließlich anhand des Leit-Interesses messen muss. In den Ressorts bei B, die sich selbst messen müssen, d. h. auch dieses Leit-Interesse zunächst einmal kalkulatativ übersetzen und mit den eigenen Erfolgsgrößen integrieren müssen, besteht aber durchaus die Notwendigkeit eines reflexiven Zahlenbewusstseins, um diese Koordinations- und Integrationsarbeit leisten zu können. Beispielsweise kauft der Einkaufschef bei B jährlich ein spezifisches Volumen ein: vereinfacht, wenn er dieses Volumen günstiger eingekauft hat als geplant, dann hat sein Bereich einen Beitrag zum Leit-Interesse bei B geleistet – wenn er hierzu nicht gleichzeitig mehr Ressourcen benötigt hat. Er muss also zunächst verschiedene Erfolgsgrößen koordinieren und integrieren, um sie schließlich in das Leit-Interesse übersetzen zu können. Im Gegensatz dazu werden bei Betriebsfall A mehrere Erfolgsgrößen als konkurrierende Interessen verfolgt und vom Controlling nachrangig noch einmal in das Leit-Interesse (der externen Anteilseigner, denn auch der interne Anspruch an

das Controlling umfasst mehrere Interessen) übersetzt. Bei B determiniert das Controlling einseitig ein Leit-Interesse, weitere mögliche Erfolgsgrößen werden nicht anerkannt bzw. reflektiert. Für das Controlling existiert somit auch kein Widerspruch. Weil die kalkulative Praxis jedoch nicht an den Toren des Controllings endet, sondern in den Fachbereichen notwendigerweise fortgesetzt wird und auch werden soll, entstehen hier Widersprüche, die in der eigenen Kalkulationsarbeit bearbeitet und verarbeitet werden müssen. Die Notwendigkeit eines reflexiven Zahlenbewusstseins in der Kalkulationsarbeit der Bereiche außerhalb des Controllings ist letztendlich eine Anforderung des Controllings an die anderen Bereiche, die es selbst nicht reflektieren kann. Daraus speist sich dann im Wesentlichen die Kritik an der Inkompetenz und Unzulänglichkeit des Controllings bei B durch die Bereiche außerhalb des Controllings. Die Widerspruchsbearbeitung ist damit vorrangig eine Aufgabe der Bereiche außerhalb des Controllings, weswegen vor allem auch die Aneignungsbezüge und Kritikperspektiven dieser Befragten in den folgenden Abschnitten im Fokus stehen, ohne dabei das Controlling vollständig außen vor zu lassen.

3.2.2.2.1 Beschreibung der subjektiven Aneignungsbezüge

Auf Frau Q aus dem Bereich *Controlling* soll lediglich knapp eingegangen werden, da der dargelegte Widerspruch in der kalkulativen Organisation bei B für sie weniger relevant ist. In diesem Zusammenhang war auf die von Frau Q entworfene dreifache Selbstmythologisierung des Controllings und von Controllern verwiesen worden, welche zum einen ein spezifisches Wissen oder Kompetenz sowie eine spezifische Arbeitsweise und auch Auftreten im Sinne eines Habitus und letztlich die Zuweisung von Neutralität und Objektivität als Charakteristikum ihrer Praktiken der Kalkulation umfasst. In der folgenden Sequenz erläutert sie auf Rückfrage noch einmal, worin sich Controller konkret in ihrer Arbeitsweise von anderen Angestellten unterscheiden. Sie fokussiert sie beispielhaft die Aspekte Kompetenz und am Rande im Zusammenhang mit einer spezifischen Arbeitsweise auch den Aspekt Habitus:

„Na ja, einmal, hoffentlich in der Kommunikation, in der Arbeitsweise, in dem, wie man für sich selber, vielleicht erst mal selber Themen ablegt, priorisiert, gut, vor allem denke ich in der Arbeitsweise. Wie gehe ich an eine Themenstellung ran, wie bewältige ich eine Aufgabe, wie kann ich nachher auch nachvollziehen, warum ich das an der und der Stelle so berechnet habe. Aber es kann eben schon ganz am Anfang in dem Projektteammeeting sein, okay, wie gehe ich überhaupt an die Fragestellung ran, wie organisiere ich dieses Meeting und die Fragestellung, wie komme ich zum Ziel. Da würde ich schon sagen, geht ein Controller anders ran als irgendein anderer Fachbereich. [...] Ist schon eine Kompetenz. Also nichts, was man jetzt lernen kann oder so. Also ich glaube, man wird automatisch da so ein bisschen hinentwickelt in der Controllingtätigkeit, weil man da natürlich immer, egal, was man macht, man hat da immer irgendwie so ein ganz konkretes Ergebnis, Messbarkeit ist da ja viel deutlicher oder es ist also, durch diese Zahlen ist es immer alles viel greifbarer als eben beispielsweise im Marketing, in der Strategie, wie auch immer. Also man arbeitet immer auf ein konkretes Ziel hin.“ (Fr. Q/B/Controlling, Zeile 838-864)

Neben den Aspekten Kompetenz und Arbeitsweise, ist insbesondere der Verweis auf einen personenspezifischen und dabei in gewisser Weise auch unveränderlichen bzw. nicht erlernbaren Habitus bei Frau Q als Leitbezug zu sehen. Dieser wird als ergänzender Aspekt in der Einordnung und Deutung aller Aneignungsbezüge bei B noch einmal aufgegriffen. Auf Basis dieser Bezüge und den bei Frau Q dominanten Neutralitäts- und Objektivitätsgedanken im Zusammenhang mit Kalkulation, ist ein reflexives Zahlenbewusstsein bei ihr als Controllerin kaum erkennbar.

Ähnlich wie bei Betriebsfall A haben die Befragten aus dem *controllingnahen Bereich* bei B ein recht differenziertes Bild der internen Controllingorganisation, wenn sich auch kein einheitliches Bild auf Basis ihrer Aussagen zur kalkulativen Steuerung und Kontrolle zeichnen lässt („Unzählige [Stellen].“ – Herr W; bis hin zu keiner spezifischen Stelle: „Mir fällt jetzt also keine zentrale Stelle ein.“ – Frau K). Während Frau K konkrete Vorstellungen hat wie ein Controlling organisiert sein und steuern sollte, sieht Herr W das Controlling als nur eine unter vielen Steuerungsstellen und letztlich alle in der Steuerungsverantwortung.

Abgesehen von Frau Ks Kritik an der Arbeit des Controllings erläutert, sie aus Sicht ihrer Zentralstelle im Folgenden die Probleme, zwischen einem Leit-Interesse und den unterschiedlichen Interessen der verschiedenen Ressorts vermitteln zu müssen.

„Also ist zumindest meine Erfahrung, dass Berichte immer so angepasst werden, wie es gerade der vorhandene Vorstand gerne hätte. Und gerade, wenn man Controlling aufteilt auf verschiedene Bereiche, ist es logisch, dass jeder eine andere, oder verschiedene Vorstände verschiedene Vorstellungen haben. Das kann man aus meiner Sicht nur lösen, indem man sagt, alles, was Controlling angeht, gehört zum Controllingvorstand.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 204-210)

Da das Controlling nur dieses Leit-Interesse im Blick hat und sich berichten lässt, muss sie die für ihre eigenen Projektkalkulationen notwendigen Eingangsgrößen direkt in den betroffenen Fachbereichen anfordern. Das Controlling ist hier außen vor.

„Ansonsten muss ich jetzt persönlich, ich muss entweder in einer, wenn ich wissen will: wie viele Fahrzeuge bauen wir jetzt zum Beispiel im nächsten Monat oder wie sieht es aus, dann gehe ich in den Vertrieb und lasse mir das da holen. Wenn ich wissen will, wie steht es um unsere Beteiligung, noch nicht mal das, das muss man meistens bei der Beteiligung selber anfragen. Aber wenn ich jetzt ein Business Case rechnen will und dann sagen will okay, an welchen KPIs [Key Performance Indicator, Kennzahlen; P. B.] setzen wir das fest, was sind denn die Voraussetzungen, muss ein Business Case sich rechnen mit, keine Ahnung, 10 Prozent RoS [Return on Sales, d. h. Umsatzrendite; P. B.], 15 Prozent RoS, solche Sachen, dann ist das wieder eine andere Abteilung.“ (Fr. K/B, controllingnah, Zeile 290-298)

Im Verlaufe des Interviews stellt Frau K, wie auch in der vorangegangenen Sequenz, immer wieder spezifische Kennzahlen und Kalkulationstechniken heraus, die sie sich teilweise erst aneignen musste:

„[...] Kritischer fand ich bei dem Business Case, also gerade da ich diesen finanzwirtschaftlichen Hintergrund nicht so im Detail habe, früher hat man dann halt einfach nur, im Vertrieb hat man halt nur bis Deckungsbeitrag 2 gerechnet und gut war und Vollkostenrechnung gab es da nicht. Jetzt beim Business Case habe ich erstens eine Vollkostenrechnung, seit Neuestem rechnen wir mit NPV [Net Present Value, Nettogegenwartswert; P. B.] und WACC [Weighted Average Cost of Capital, gewichtete durchschnittliche Kapitalkosten; P. B.] und so ein Kram.“ (Fr. K/B, controllingnah, Zeile 1131-1142)

„[...] dass ich dann erst mal im Google nachgucke, wie jetzt die Formel ist, weil: die kann ich mir nicht merken. Soviel zu ‚zahlenaffin‘, also die Formeln kann ich mir nicht merken, die ich da berechnen muss. Nein, berechnen tue ich sie ja nicht selber, ich muss nur verstehen, was mir die Zahl sagt halt und da musste ich mich halt noch mal einlesen und arbeiten dran.“ (Fr. K/B, controllingnah, Zeile 1153-1157)

Frau K hatte zuvor mehrfach im Verlaufe des Interviews darauf hingewiesen, dass ihr aus ihrer Sicht notwendiges finanzwirtschaftliches Wissen fehlt. Sie begründet dies ähnlich wie dies Frau F im Betriebsfall A getan hat, nämlich mit Verweis auf entsprechend fehlende Inhalte in ihrem Studium.

„Na ja, Unternehmensführung, Marketing, Vertrieb hatte ich erstens im Schwerpunkt [im Rahmen ihres Studiums; P. B.], zweitens habe ich in dem Bereich gearbeitet. [...] Ich hätte, glaube ich, Logistik hätte mich auch noch interessiert, aber da gab es jetzt nichts. Und Finanzen, Finanzen ist halt immer so was, finde ich, ist so eine Grundvoraussetzung, um auch zahlentechnisch nachzuvollziehen oder auch teilweise beweisen zu können, dass die Konzepte, die man hat, auch wirklich funktionieren und deswegen, ich glaube, ohne Finanzen kannst du ja eh kein Geschäft machen. Also nicht nur wortwörtlich, sondern es funktioniert nicht. Also ich kann zwar Dinge verkaufen, aber ich weiß nicht, ob es sich lohnt und ob ich in zwei Monaten pleite bin, weil: ich muss mich mehr mit den Zahlen beschäftigen.“ (Fr. K/B/controllingnah, Zeile 1083-1097)

Im Gegensatz zu Frau F, die im Controlling tätig ist und darum stärker die Notwendigkeit verspürt sich über Arkanwissen abgrenzen zu müssen und die

empfundene Wissenslücke unter den Bedingungen der verhandelnden Organisation von A für sich dann negativ interpretiert, gestaltet sich dies für Frau K positiver. Die Schließung der von ihr empfundenen Wissenslücken ermöglicht Frau K Handlungsspielräume im Zusammenhang mit kalkulativer Steuerung und Kontrollen, indem diese sie befähigen, die Arbeit der Controller zu steuern und zu kontrollieren. Denn bei B wird eher die Kontrolle der Nicht-Controller als legitim und rational aufgefasst als die der Controller. Somit ist anzunehmen, dass sie ihre Auffassung von fehlendem Wissen auch im Zusammenhang mit der von ihr stark explizierten mangelnden Steuerungs- und Kontrollkompetenz des Controllings entwickelt.

Dies wird auch deswegen positiv aus ihrer Sicht eingeschätzt, da Frau K sich auf Nachfrage im Zusammenhang mit dem Erwerb kalkulativen Wissens wie folgt beschreibt:

„Eher Richtung zahlenaffin, aber noch nicht total begeistert von, also ich mag Zahlen, ich, ja Mathe-Leistungskurs ging auch, aber ich würde mich jetzt nicht, also deswegen auch Buchhaltung und so ein Kram, ich könnte nicht den ganzen Tag mit Zahlen arbeiten.“ (Fr. K/B, controllingnah, Zeile 1103-1106)

Letztere Einschränkung („ich könnte nicht den ganzen Tag mit Zahlen arbeiten“) erläutert Frau K nach Aufforderung in der folgenden Sequenz etwas ausführlicher und unterstreicht im Rahmen der Erläuterungen auch noch einmal den Aspekt der (Zahlen-)Affinität:

„Ist mir zu langweilig. Also ich brauch irgendwie noch was anderes. Ich brauch noch, ja, ... oder am Ende ein Produkt, was rauskommt und noch so ein bisschen Zahlen, Business Case und so was okay, aber ich könnte nicht, rein von dem, wo ich mich wohl fühle, ich könnte nicht den ganzen Tag planen, Planungen kontrollieren, mit KPIs checken und dann eventuell gegensteuern. Ich glaube, ich mache einen Großteil mit Zahlen, aber ich habe halt immer noch diese Ausweichmöglichkeiten, dass ich halt einfach mal eine Verhandlung habe, wo ich keine Zahlen habe oder irgendwelche Handbücher schreiben muss, wo ich

auch keine Zahlen habe. Deswegen, ja, zahlenaffin schon, aber nicht nur Zahlen.“ (Fr. K/B, controllingnah, Zeile 1110-1118)

Insgesamt kann also festgehalten werden, dass bei Frau K die Aspekte Wissen bzw. Kompetenz in Verbindung mit Zahlenaffinität vorrangig zum Ausdruck kommen.

Herr W, ausgebildeter Jurist, der nach dem Studium zunächst in der Unternehmensberatung tätig war, beginnt das Interview mit einer kurzen Beschreibung seines Werdegangs bei B²⁰⁰:

„[...] Dann habe ich nach vier Jahren angefangen bei Firma B [anonymisiert] in der Firma B Beratung [anonymisiert] und habe da den M&A-Bereich [Mergers and Acquisitions, d. h. Fusionen durch Unternehmenszukäufe; P. B.] gegründet mit einem Kollegen zusammen, der jetzt auch mein Vorgänger ist, witzigerweise. Da haben wir innerhalb von zwei Jahren Transaktionen im Wert von 2,5 Milliarden Euro gemacht. Also letztendlich, die Struktur wie Firma B [anonymisiert] heute aussieht, ist damals gemacht worden in den vier Jahren. Dann war ich bei einer kleinen operativen Einheit, die Absatzfinanzierung macht. Da habe ich operativ eine Tätigkeit gehabt und zeitgleich Strategie geleitet. Dann bin ich 2012 zu Firma B Geschäftsbereich XY [anonymisiert], also in die Gesellschaft, in der ich jetzt arbeite und habe ein PMO [Program Management Office, d. h. Steuerung eines unternehmensinternen, übergreifenden Effizienzprogramms; P. B.] für Firma B [anonymisiert] 2020 gegründet, ein Effizienzprogramm geleitet.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 15-25)

Obwohl sich Herr W, der „unzählige“ (Zeile 336) Stellen in der Steuerungsverantwortung sieht, Steuerung auch für sich als eine Haupttätigkeit beschreibt, differenziert er dann diese weiter aus, indem er sie von einer „Controlling-Steuerung“, wie er es bezeichnet, wie folgt abgrenzt:

²⁰⁰ Im Nachgang des Interviews bezeichnet er sich durch seine Eltern, insbesondere seine Mutter, als „humanistisch“ geprägt.

„Aber das ist weniger eine Controlling-Steuerung, aber darüber reden wir wahrscheinlich gleich, sondern wir sind – ich sage immer – keine Bürokraten, sondern wir versuchen ja operativ die Firma B [anonymisiert] voranzubringen und deswegen passen wir nicht ständig unsere Business Cases an für die ganzen Projekte, die ich bei dem PMO [Program Management Office, d. h. Steuerung eines unternehmensinternen, übergreifenden Effizienzprogramms; P. B.] geleitet habe, und passe auch hier nicht die ganze Zeit Business Case an, sondern wir versuchen halt wirklich die Probleme zu lösen, damit es schneller vorangeht mit den Erträgen auf unserer Seite. Ob die Kalkulation jetzt genau richtig war oder nicht ist mir eigentlich egal. Solange im Ergebnis mehr rauskommt als vorher.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 48-56)

Bereits an dieser Stelle kommt sein breites Verständnis für unterschiedliche Formen der Steuerung und ein reflexives Zahlenbewusstsein zum Ausdruck, aber gleichzeitig auch die begrenzte Bedeutungszuordnung zu Kalkulation als Mittel der Transparenz:

„Ja, die Steuerung heißt für mich dann in dem Fall, um meine Haupttätigkeit zu sehen, dass diese Vertriebssteuerung, also diese Transparenzschaffung überhaupt etabliert wird. Also das Ziel des Projektes war eine Vertriebssteuerung zu schaffen, und dass die Märkte Transparenz haben darüber, was für ein Mehrwert oder welche Margen welches Produkt abwirft. Früher war es so, dass man eigentlich gar nicht wusste, ob man diesen Produkt XY [anonymisiert] verkauft oder dieses, welcher die größte Marge für Firma B [anonymisiert] hatte. So, und jetzt hat man eine gewisse Transparenz geschaffen, jetzt kann man die Märkte auch steuern danach. Dass man sagt: Du musst ein Ergebnis von zehn bringen. Und er weiß dann, aha, um auf zehn zu kommen, verkaufe ich natürlich lieber die mit den höheren Margen. Das heißt, so steuere ich die ja, und das ging vorher gar nicht. Deswegen war mein größtes Ziel, dass das etabliert wird. Was jetzt davon abfällt, ob das jetzt 100 sind, die direkt darauf zurückzuführen sind oder nur 20 oder 30, das kann man ja nicht ermitteln, weil der Verkäufer in Österreich, der wird sagen: ‚Natürlich hat mir die Transparenz geholfen. Aber auch wenn ich die Transparenz nicht gehabt hätte, ich hätte trotzdem zehnmal diese[s] Produkt XY [anonymisiert] verkauft. Im Übrigen habe ich super verhandelt bei der Verhandlung und ich habe die gute Marge geholt. Auch die Transparenz, aber ich natürlich auch.‘ Verstehen Sie? Und das ist ziemlich schwer, und damit tun sich die Controller schwer, sich damit abzufinden, dass man irgendwas nicht 1:1 zurückrechnen kann.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 106-125)

„[...] Diese Transparenz schaffen, das war ein großes Projekt. So. Und wie errechnet man das? Es kann ja sein, dass der Vertrieb einfach einen guten Job gemacht hat, den er ohne diese Steuerung gemacht hat. Das ist eine große Schwierigkeit, die wir eigentlich überall haben, in der alten Tätigkeit und auch der neuen: Wie misst man den Erfolg, wenn man ihn nicht hundertprozentig nachvollziehen kann. Ob der wirklich zurückzuführen ist auf eine bestimmte Tätigkeit. Und das ist mir total egal. Also ich merke ja, wenn ich mit den Projektleitern rede, ob das funktioniert. Ich sehe, dass die Marge sich verbessert, und ob die jetzt hundertprozentig darauf zurückzuführen ist oder 60 oder 40 oder 80, das ist mir dann eigentlich egal. Da stehe ich schon in Diskussion mit den Controllern, damit können die sich nicht so gut abfinden.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 75-85)

Dies bricht sich an einer offenbar verbreiteten einseitigen Optimierung bei B (wie sie unter den Bedingungen von Betriebsfall A noch deutlich kritisiert wird und als Anti-Typus galt), die in unterschiedlicher Deutlichkeit im Grunde auch bei fast allen bei B Befragten zum Ausdruck kommt.

„Ja! Genau, Leute austauschen, bereinigen, vielleicht die KPIs [Key Performance Indicator, Kennzahlen; P. B.] besser definieren, wenn es geht, über eine Scorecard, die nicht zu komplex ist, das weiß ich jetzt nicht genau. Transparent machen, wofür wir eigentlich alle arbeiten. Also wir arbeiten nicht, um die drei Prozent im Einkauf zu kriegen, sondern wir arbeiten, um die Marge von Firma B [anonymisiert] insgesamt zu erhöhen. Also es ist ja Kommunikation, Austausch, aber letztendlich wird es immer zu viele Leute geben, zumindest bei uns noch, die nach der Zielerreichung, die vom Chef vorgegeben ist, arbeiten.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 585-592)

Die in der vorangegangenen Sequenz lediglich angedeutete und in der nachfolgenden Sequenz offen ausgesprochene Frustration, die er bei B aushalten muss, kann er für sich jedoch positiv umdeuten:

„Aber das was ich die letzten zwei Jahre mache, war ein Versuch das operative Geschäft zu verbessern. Wenn man merkt, ich meine das ist teilweise frustrierend, aber wenn man merkt, dass man mit relativ wenig Aufwand doch ein bisschen was rausholen kann, macht das schon Spaß ja! Also ich arbeite gern hier.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 627-633)

„Also zum Beispiel das Firma B Programm [anonymisiert]. Da haben wir in zwei Jahren 130 Millionen geholt. Wobei da auch die Frage ist, wie viel ist jetzt genau dem Programm zuzuordnen und wie viel wir auch so bekommen. Aber zumindest haben die Projekte 130 Millionen geholt, und das macht total Spaß, im Konzern zu arbeiten, der nicht so gut funktioniert.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 615-619)

Er nutzt also die einseitigen und tendenziell deterministischen Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation und die damit verbundene Schlussfolgerung, positive kalkulatorische Effekte eins zu eins einseitig in Marge bzw. Rendite übersetzen zu müssen, zum eigenen Vorteil, wohl wissend, dass sich nicht jedes Ergebnis in Marge bzw. Rendite umrechnen lässt und damit auch nicht alleinig seinen Effizienz- und Transparenzbemühungen zugeschrieben werden kann. Ihm ist die Schwierigkeit einer eindeutigen Zuordnung bewusst, er löst sie aber nicht auf und nutzt damit ein offenbar begrenztes reflexives Zahlenbewusstsein für seine eigene Positionierung bei B. Hierbei kommt eine einseitige Optimierung zum Ausdruck, die Herr W vorangehend eigentlich bemängelt hat: „[...] aber letztendlich wird es immer zu viele Leute geben, zumindest bei uns noch, die nach der Zielerreichung, die vom Chef vorgegeben ist, arbeiten“ (Zeile 590-592). Dies ist aber vermutlich auch ein Stück weit humoristisch gemeint, da Herr W sich an früherer Stelle im Interview recht deutlich dafür einsetzt, dass das Reporting und die Kennzahlen einfach und verständlich gehalten werden.

„Nein, das funktioniert hier nicht. Ein KPI [Key Performance Indicator, Kennzahl; P. B.] muss ja allgemein verständlich sein und nachvollziehbar auch sein. Am besten merke ich an meinem täglichen Handeln, wie sich mein KPI verbessert jeden Tag. Das wäre die Idealität. [...]“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 489-491)

Er versucht also am vorhandenen Kenntnisstand anzusetzen und mit Blick auf B die Zusammenarbeit auf Basis von Kennzahlen zu verbessern. In diesem Sinne handelt er wiederum nicht als „einseitiger Optimierer“.

„Wenn es eine ideelle Balanced Scorecard gibt, die dazu führt, dass die Bereiche gut miteinander arbeiten, das mag alles möglich sein, aber der GEIST muss bereit sein, das zu tun.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 503-505)

Gleichzeitig ist er offenbar der Ansicht, dass bei aller Verständlichkeit auch ein gewisser Geist, eine gewisse Denkweise vorhanden sein muss, weswegen er gezielt versucht, auf Kollegen zu setzen, die diese aus seiner Sicht mitbringen, also als Multiplikatoren in seinem Sinne fungieren.

„[...] das wäre eine Möglichkeit, dass man gezielter Menschen irgendwo hinsetzt, die genau diese Denke haben, das ist eine Möglichkeit, ja, aber wird aber zu wenig praktiziert.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 510-512)

Auch wenn er in den vorangegangenen Sequenzen mit einem gewissen Humor aufzeigt, wie er sich das begrenzte reflexive Zahlenbewusstsein bei B scheinbar wie von selbst zunutze machen kann, verweist er in den folgenden zwei Sequenzen zum einen auf die Schwierigkeiten, die ihm dieses begrenzte reflexive Zahlenbewusstsein mit Blick auf seine persönlichen Überzeugungen bereitet und zum anderen auf die Schwierigkeiten in seiner Arbeit und Zusammenarbeit mit den anderen Bereichen bei B:

„[...] also das Problem das wir haben ist, glaube ich, dass zu viele auch zu sehr auf ihre Zielvereinbarung achten, und die in den Vordergrund stellen gegenüber dem was der Firma B [anonymisiert] nutzt. Das ist nur ein Beispiel. Ein stumpfer Einkäufer, der soll seine Kosten reduzieren um drei Prozent, wenn der ausschließlich auf diese drei Prozent hinarbeitet und ihm erklärt wird, dass er nur seinen besseren Bonus kriegt, wenn er die drei Prozent erzielt, und jedes mal einen Anschiss kriegt, wenn er die nicht schafft, und auch weniger Geld, dann wird er sagen, wenn er das fünf Jahre am Stück macht, ist der nicht mehr zu ändern. Dann wird er immer nach diesen drei Prozent gehen. Man muss halt immer, gerade wenn man in so Schnittstellenthemen arbeitet, wie dieses Beispiel, der muss eigentlich so erzogen werden oder es muss so vorgelebt werden in der Organisation, dass selbstverständlich auf die drei Prozent verzichtet werden kann, wenn unter dem Strich bei

der Produktion dann mehr rauskommt. Aber das ist eine Kultur. Möglicherweise findet man KPIs (Key Performance Indicators, Kennzahlen; P. B.), die das abbilden können, dass der Mitarbeiter gelobt wird von seinem Chef, seinen Bonus kriegt, und das Beste für die Firma B [anonymisiert] rausgekommen ist. Möglicherweise gibt es das, das gibt es bei uns aber nicht.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 430-446)

„[...] Ich weiß nicht, ob Firma B [anonymisiert] diese... Also ich habe einmal mit [dem] Vorstandsvorsitzenden Firma B [anonymisiert] darüber geredet, der sieht das auch so. Aber letztendlich müssen alle Bereichsleiter und die Leute auch darunter ein Gefühl dafür kriegen, wie Menschen besser eingesetzt werden, um diese Silo-Denke zu zerschlagen. Aber das fehlt hier. In der Produktion haben wir zwei Bereiche, das sind ‚Direct Reports‘ zum Vorstand. Das ist bekannt in der ganzen Organisation, dass die mich nicht ausstehen können. Da ist es schon so, dass es abfährt auf die Leute da drunter, und denen wird dann verboten mit dem aus seinem Bereich zu... und so.“ (Hr. W/B/controllingnah, Zeile 568-576)

Man muss dann aber gerade mit Blick auf die letztere Sequenz darauf hinweisen, dass Herr W sich offenbar in einer exponierten Position mit Zugang zum Vorstandsvorsitzenden zum Zeitpunkt der Befragungen befindet, die ihm insgesamt deutliche Spielräume bei B gewährt. Obwohl er Zahlen lediglich eine relative Bedeutung zuordnet und streckenweise sehr kritisch eine gewisse Stumpfsinnigkeit von Kennzahlen, die unreflektiert permanente Kostenreduzierungen verlangen und wie dies Menschen verändert, durchdringt, ohne sie allerdings im Kern infrage zu stellen, hatte er im Ergebnis des Interviews auch auf den Entwurf einer Superkennzahl gehofft. Dies merkt er jedenfalls im Nachgang des Interviews etwas enttäuscht an. Verbesserung und Erfolgsgrößen muss es für ihn daher offenbar geben, nur nicht zwangsweise in der bisherigen Form. Damit bleibt seine Kritik auch der deterministischen Rhetorik bei B affirmativ verhaftet.

Auch Frau A aus einem *controllingfernen Bereich*, der IT bei B, hat ähnliche Gedanken wie Herr W, wenn sie anmerkt, dass es Personen bei B gibt, die in Bezug auf die

Arbeit mit spezifischen Formen von Kalkulation als Multiplikatoren wirken. Sie identifiziert ihren Vorgesetzten als einen solchen Multiplikator.

„Bei uns vielleicht nicht [Frau A verweist hier auf eine insgesamt zunächst einmal sehr begrenzte Notwendigkeit der Kalkulation in ihrem Bereich; P. B.]. Aber es gibt natürlich andere Unternehmensbereiche und – jetzt muss ich noch dazu sagen – ich bin in der Hauptabteilung, die genau für den Bereich [Bereich IT; P. B.] auch zuständig ist. Also da ist halt auch noch mal ein ganz anderer Schwerpunkt und eine ganz andere Sensibilität und ja vielleicht auch Fachverständnis da. Das ist halt jetzt die besondere Position oder Situation eigentlich von unserer Hauptabteilung, in der ich arbeite. Die anderen, die mussten auch erstmal auf den Zug aufspringen und da ist aber mein Chef sozusagen auch so ein Zugpferd, in die Richtung zu gehen und wirklich in diese Eigensteuerung auch rein zu gehen und in die eigenverantwortliche Steuerung, und halt wirklich die Kosten auch mit einzubeziehen. Aber trotzdem nicht nur die Kosten im Blick zu haben, sondern auch, was brauchen wir, was ist denn unser strategisches Ziel IT-seitig, wohin wollen wir, was sind unsere Zielsysteme, wie kann unsere Architektur aussehen. Und dass wir dann auf dieser Basis mal schauen, was tun wir eigentlich, und tun wir das Richtige, um da hinzukommen? Da ist tatsächlich mein Chef so ein Wegbereiter auch.“ (Fr. A/B/controllingfern, Zeile 579-593)

Das ist aber, ähnlich wie dies auch Herr W äußerte, eher nicht typisch für B. Frau A sagt in diesem Zusammenhang: „Nein, ist es nicht! Es ist schon was sehr Besonderes!“ (Zeile 614). Dass es etwas Besonderes ist, hat aus ihrer Sicht auch nicht mit der Position ihres Vorgesetzten, einem Hauptabteilungsleiter bei B, zu tun, sondern mit seiner Einstellung oder seiner Art zu Denken, die sie wenn auch eher schwammig wie folgt beschreibt:

„Also ich würde mal sagen, die Art und Weise wie er die Dinge sieht und was er auch zulässt und seine Offenheit ist schon besonders und ist nicht unbedingt Firma B-konform [anonymisiert].“ (Fr. A/B/controllingfern, Zeile 618-620)

Frau A sieht sich wie bereits erläutert beeinflusst durch diese Denkweise ihres Vorgesetzten. Inwiefern, konkretisiert sie in der anschließenden Sequenz:

„Sagen wir mal so, also mir hat es schon geholfen, bestimmte Dinge im Controllingbereich oder überhaupt in dem Finanzbereich noch mal strukturierter für mich auch zu sehen. Also das, wo ich dann gemerkt habe, also das macht auch Spaß, sich damit zu beschäftigen, obwohl ich vorher jetzt nicht so einen Bezug dazu hatte. Ich meine, klar habe ich diese Fächer mal irgendwann im Studium gehabt, und ich war vorher auch mal im Vertrieb, im Zentralvertrieb, da hat man natürlich auch mit Zahlen zu tun gehabt, aber irgendwie, es wird jetzt nie mein Hauptthema sein, aber der Zugang ist dadurch auch noch mal auf eine andere Art und Weise gelegt worden, muss ich sagen. Das macht dann auch Spaß zu sehen: okay, was kann ich aus so was ablesen, natürlich immer unter gewissen Einschränkungen, weil auch da kann man hintendran immer noch viel drehen und tun und machen, dass die Zahl dann vorne so oder so aussieht. Aber zu verstehen, was man tun muss, um die Zahl so aussehen zu lassen, das finde ich schon wieder spannend. [...] Also mir ist halt schon wichtig, von allem so eine Metaebene auch zu haben, um den Gesamtzusammenhang zu verstehen. Was ist das Ziel, was ich damit erreichen will und was ist der Mehrwert davon. Wenn der für mich nicht abbildbar ist, wenn es nur darum geht, irgendwas zusammenzuzählen und mir einen Haufen Mühe zu machen, dann macht das nicht besonders viel Spaß.“ (Fr. A/B/controllingfern, Zeile 634-656)

Trotz des in den vorangegangenen Erläuterungen deutlicher werdenden reflexiven Zahlenbewusstseins, beschreibt sich Frau A auf Rückfrage im Anschluss als nicht zahlenaffin. Was diese Selbstzuschreibung für sie konkret bedeutet, erläutert Frau A, indem sie im ersten Schritt erklärt, was „nicht-zahlenaffin“ für sie heißt. Zahlenaffinität versteht sie als eine Kompetenz, über die sie nicht verfügt:

„[...] Also sagen wir mal so, wenn ich irgendwelche Geschäftszahlen zum Beispiel sehe, dann brauche ich immer ein bisschen Zeit, um das irgendwie verarbeiten zu können, um eine Vorstellung davon zu haben, was bedeutet denn das jetzt. Also es ist nicht so, ich sehe die Zahlen, und dann macht es gleich ‚klong-klong-klong‘, sondern ich muss das irgendwie im Gesamtzusammenhang sehen oder in einem Vergleich zu irgendwas.“ (Fr. A/B/controllingfern, Zeile 669-674)

„Also ich meine, jemand, der auf den ersten Blick so was versteht, würde ich sagen, ist eine Kompetenz, die ich jetzt nicht habe. Also ich brauche halt zwei-, dreimal und muss mich

damit beschäftigen. Also wenn jetzt jemand sagt, ich mache 150 Millionen Umsatz, dann sagt das für mich noch mal erstmal gar nichts. Okay, das kann viel, das kann wenig sein, gemessen woran und was steckt denn wirklich dahinter? Das sind so die Überlegungen, die ich halt dann dabei habe. Ich meine dem einen oder anderen reicht es vielleicht dann zu sehen, okay, das eine Unternehmen macht soundsoviel, das andere macht soundsoviel. Aber mir ist halt immer wichtig, was ist denn da noch so passiert. Was ist denn in Forschung und Entwicklung investiert worden, was wird für die Mitarbeiter getan, was für Möglichkeiten haben überhaupt die Mitarbeiter in dem Unternehmen usw. Wie arbeiten die, unter was für Bedingungen? Ich meine es bringt mir nichts, wenn ein Unternehmen sagt, ich mache 1 Milliarde Gewinn oder so, und die Leute arbeiten wie in Hühnerställen. Also das sind so Dinge, ja, wo ich dann auch denke, irgendwie denken die Aktionäre auch ein bisschen sehr kurz.“ (Fr. A/B/controllingfern, Zeile 679-693)

Dies stellt sie dann an späterer Stelle einer Beschreibung von „Zahlenaffinität“ gegenüber:

„Zahlenaffin würde für mich jetzt wahrscheinlich bedeuten, dass ich mich mehr mit Zahlen an sich beschäftige, aber das muss es eigentlich gar nicht sein, wenn ich mir das jetzt mal so richtig überlege. Ich kann mich genauso gut natürlich in irgendein Kalkulations-Excel-Krams reinfuzzeln. Aber da muss ich erstmal anfangen, ich brauche dann immer so eine Anlaufphase, und wenn ich dann drin bin, dann funktioniert das hervorragend. Nur ich mache es zu selten, als dass es dann zack, wenn ich es dann machen muss, schnell von der Hand geht und jemand, der vielleicht zahlenaffin ist, dem gelingt es vielleicht dann schneller, keine Ahnung. Oder jemand, der zahlenaffin ist, ist vielleicht dann auch in einem zahlenaffinen Umfeld tätig!“ (Fr. A/B/controllingfern, Zeile 704-713)

Trotz eines von Frau A selbst als geringer eingestuften Zahlenverständnisses und Interesses an Zahlen sowie einer offenbar auch eher nicht routinierten Kalkulationsarbeit, wird bei Frau A der Blick für unternehmerische Gesamtzusammenhänge und über das Unternehmen hinaus deutlich. Sie scheint darum über ein reflexives Zahlenbewusstsein auch ohne routinierte Arbeit mit Kalkulation zu verfügen und kritisiert schlicht, aber deutlich den unreflektierten

Umgang mit kalkulativen Praktiken, beschreibt Probleme mit bei B dominanten Bedeutungszuordnungen und verallgemeinert diese.

Frau R, ebenfalls aus einem controllingfernen Bereich, dem Einkauf, sieht insbesondere Ergebnisrechnungen zum Einkaufsergebnis als einen Hauptfaktor in Bezug auf den Anteil von Kalkulation in ihrer Arbeit.

„Es ist auf jeden Fall der Hauptanteil. Natürlich werden wir immer mal wieder aufgefordert, zum Beispiel Vergleiche zu machen zu einzelnen Themen oder eben in einem Projekt eine Gesamtaufstellung zu machen. Ich meine, das ist ja auch kalkulatorisch einfach eine Übersicht, habe ich gestern erst gemacht zu einem Projekt: welche Beauftragungen sind rausgegangen, wie viele in welcher Höhe, welches Volumen. Und das muss halt dann auch immer mal wieder berichtet werden. Das ist einfach ein Projekt-Controlling.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 443-449)

Ihre Überlegungen zu Kalkulation verbleiben insgesamt sehr stark mit der Bedeutung der „Herstellung von Transparenz durch Kalkulation“ verbunden und dem einzigen Zweck von Kalkulation als kalkulativ zu formulierende und dabei aus Sicht von Frau R offenbar auch nicht infrage zu stellende Zielvorgabe.

„Also ich mache es immer gerne, also ich setze mir gerne Ziele, oder bekomme gerne Ziele und gegen die ‚monitore‘ ich. Um das zu können, muss ich halt einen Inhalt mit einem Preis versehen, ich sage es jetzt einfach so mal salopp, und dagegen halt immer wieder berichten. Insofern zeigt es mir schon auch auf, ob ich jetzt eine Zielabweichung habe, sei es jetzt inhaltlich oder halt auch vom Budget her. [...]“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 663-668)

„Ich finde, wenn man kein... also KEIN Ziel ist schlechter als EIN Ziel. Also jeder weiß, dass Ziele sich verändern und Inhalte sich verändern und dementsprechend eben auch die Werte, sage ich mal. Aber wenn ich keinen Rahmen habe, kann ich mich nicht orientieren. Also für mich ist das definitiv eine Orientierungshilfe und sollte Inhalt von jedem Projektauftrag sein, um es halt zu definieren. So wie halt im Personalwesen eigentlich jede Stelle eine Rollendefinition haben sollte, damit man weiß: was sind meine Aufgaben und was sind sie nicht, und entsprechend dann in der Kalkulation im Budget genauso.“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 687-695)

Dieser als deterministischer Instrumentalismus wurde auch bei der Controllerin, Frau Q, deutlich. Erst später im Interview und dann auch nur auf explizite Rückfrage beschreibt sich Frau R als zahlenaffin, fragt sich aber gleichzeitig, ob sie sich als zahlenaffin bezeichnen darf, wenn sie nicht in der Buchhaltung bzw. im Controlling tätig ist. Auch in diesem Punkt lassen sich wieder Parallelen zur Controllerin, Frau Q, und zur Selbstmythologisierung des Controllings ziehen.

„Also erstmal habe ich kein Problem, mich durch riesige große Tabellen mit irgendwelchen Zahlen zu hangeln, um abzugleichen. Also es ist zwar nicht meine Lieblingsaufgabe, also ich könnte jetzt, sage ich jetzt mal, Buchhaltung oder Controlling ist nicht so mein Bereich, ich weiß nicht ob ich dann noch zu zahlenaffin gehöre, aber! [...] Also für mich ist es schon so, dass ich halt kein Problem habe, eben permanent Zahlen abzugleichen, zu verfolgen und da auch – was ich halt wichtig finde – die Genauigkeit zu verfolgen. Weil ich finde, wer halt mit Zahlen hantiert und zahlenaffin ist, der ist auch entsprechend genau. Da darf halt dann auch hinter dem Komma kein Fehler sein. Für mich!“ (Fr. R/B/controllingfern, Zeile 750-762)

Zahlenaffinität hat für Frau R damit eine andere Konnotation als beispielsweise für Frau A, ebenfalls aus dem controllingfernen Bereich von B, indem sie mit Zahlenaffinität vor allem die Fähigkeit, mit großen Datenmengen umgehen zu können oder bis in die Nachkommastellen keine Fehler zu machen, verbindet. Demgegenüber ging es für Frau A eher darum, nicht die Zahl oder Kalkulation an sich, sondern die Zahl in ihrem Gesamtzusammenhang zu verstehen und auch hinsichtlich ihrer Folgewirkungen zu bewerten und gegebenenfalls zu kritisieren. Trotz ihres als eher deterministischen Instrumentalismus zu charakterisierenden Umgangs kommt bei Frau R auch mit Rückblick auf ihre Kritik am Handeln der Controller weniger einseitige Optimierung, sondern eher unternehmerisches Denken und ein übergreifender Blick auf die Rendite-Situation von B zum Ausdruck. Dazu beispielhaft noch einmal folgende bereits an vorangegangener Stelle aufgeführte Sequenz:

„Ich habe mit dem im Controlling, fällt mir noch ein, in meinem Bereich eben dann zu tun, wenn Budgetbeschränkungen vor allen Dingen sind und das Controlling ja, also wie ich gesagt habe, muss er die Bedarfsanforderung freigeben, und wenn da Restriktionen sind, dann bin ich natürlich abhängig davon, dass der das freigibt, dass aber der Fachbereich auch, also um ehrlich zu sein, könnte es uns egal sein. Aber wenn nichts da ist, können wir nichts bestellen, so einfach ist es aber, es soll ja doch immer noch ein Team sein zur gemeinsamen Zielerreichung, nämlich einen Gewinn für das Unternehmen zu erbringen.“
(Fr. R/B/controllingfern, Zeile 550-557)

3.2.2.2.2 Einordnung und Deutung der Aneignungsbezüge und Verdichtung der leitenden Kritikperspektive

Ausgehend von den vorangegangenen Beschreibungen der spezifischen Aneignungsbezüge sollen diese nun übergreifend für Betriebsfall B eingeordnet und im Verhältnis zu den organisationalen Bedingungen gedeutet werden.

Ähnlich wie bei Betriebsfall A waren auch bei den Befragten bei B spezifische Leitbezüge erkennbar. Dominant waren dabei wiederum die Aspekte Affinität und Wissen bzw. Kompetenz. Ergänzt werden können die bisher zum Ausdruck gekommenen Leitbezüge aus Betriebsfall A und B um den Aspekt Habitus, der allerdings lediglich durch die Controllerin Frau Q eingebracht wurde. Aufgenommen wird dieser Aspekt, weil im Rückblick auf Betriebsfall A beispielsweise Herr G im Rahmen seiner Selbstbildinszenierung eine ähnliche Konzeption im Sinn gehabt haben könnte wie Frau Q. Im Vergleich zum klassischen Bourdieu'schen Habitus-Konzept kommt bei diesen drei Befragten hierbei jedoch insgesamt eine deutlich engere Konzeption zum Ausdruck.

Subjektive Aneignungsbezüge	<i>Wahrnehmung als Enabling</i>	<i>Wahrnehmung als Constraining</i>
Kultur, Normen, Werte	unternehmensunabhängiges Denken mit Blick auf zugrundeliegende Normen und Werte im Zusammenhang mit Kalkulation in der Gesellschaft	
Denke , Spirit, Gesinnung, Mentalität	"unternehmerisches Denken" als übergreifender Blick über die Bereiche innerhalb eines Unternehmens	einseitige Optimierung, d. h. einerseits unternehmensbezogenes aber auch in Bezug auf die Stelle/Funktion/Abteilung begrenztes Denken
Affinität , Verständnis, Disposition ----- (Erfahrungs-)Wissen, Know-how, Kompetenz	am organisationalen und individuellen Wert orientiertes Arkanwissen	am individuellen Nutzen orientiertes Arkanwissen
Habitus		deterministische Grundlegung
Technik	motivationaler Instrumentalismus	deterministischer Instrumentalismus


Ergänzung Betriebsfall B 

Tabelle 6: Zusammenfassung aller Aneignungsbezüge und Ergänzung um spezifische Bezüge der Befragten in Betriebsfall B

Die vor allem aber durch Frau Q ins Spiel gebrachte Konzeption eines Habitus ist eher im Sinne einer bereits frühen und gewissermaßen unveränderlichen Grundlegung im Verhalten und Denken zu verstehen, weswegen diese Konzeption eines Habitus auch nicht veränderbar und nicht überwindbar ist. Im Zusammenhang mit Kalkulation wird dieser Habitus schicksalhaft im Controlling verortet, ungeachtet einer bereits stattfindenden Ausbreitung von kalkulativer Praxis deutlich über die Abteilungsgrenzen des Controllings hinaus. Diese Habitusvorstellung dient zwei Dingen: (1) der Aufrechterhaltung der Selbstmythologisierung des Controllings mit der Folge der Selbstaussgrenzung und (2) der Legitimierung der eigenen Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation, nämlich Objektivität, Neutralität und Transparenz. Die Habitusvorstellung fungiert damit auch als Begründungsbasis für die eigene zweckrationale Orientierung in der Kalkulationsarbeit der Controller. Ein Teil der Kritik bei B ist damit auf das Aufeinandertreffen von eher reflexiv orientierter Kalkulationsarbeit (Nicht-Controlling) mit eher zweckrational orientierter Kalkulationsarbeit (Controlling) zurückzuführen. Es ist anzunehmen, dass diese Orientierungen im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit in den meisten

Fällen gleichzeitig existieren.²⁰¹ Warum es nun bei B zu einer derart durchgängigen Ausgrenzungskritik der Institution Controlling kommt, lässt sich nicht allein über die Bedeutungsebene erklären. Zur Erinnerung: Die Kritik an den Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation ist im Vergleich mit Betriebsfall A relativ schwach – wie sich gezeigt hatte, waren diese über alle drei Bereiche (Controlling, controllingnah, controllingfern) insgesamt verhältnismäßig stabil und kohärent. Die Kritik jedoch am Controlling als Institution innerhalb einer spezifischen kalkulativen Praxis, auf welche die Selbstmythologisierung schließlich abzielt, ist vergleichsweise stark. Somit sind es offenbar weniger die Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation, die möglicherweise neu begründungspflichtig geworden sind, sondern die Kritik zielt auf die mangelnde Legitimation eines eher nur symbolisch institutionalisierten Controllings²⁰². Die „Eigengesetzlichkeit“²⁰³ der Selbstmythologisierung des Controllings wird in Ermangelung von Möglichkeiten der Reziprozität in der sozialen Konstitution der Controllingpraxis und der Legitimation der Institution Controlling als Zumutung und Irrationalität empfunden und fordert darum vehemente Kritik heraus. Darüber hinaus wirken sich diese unerfüllten Reziprozitätserwartungen auch auf die Kalkulationsarbeit selbst aus, z. B., wenn das einseitig determinierte Leit-Interesse an Marge bzw. Rendite keine Kontextualisierung durch das Controlling, sondern erst durch die Brechung der Steuerung etwa auf Vorstands- bzw. Ressortebene erfährt und erst dort über Berücksichtigung der ressortspezifischen Kontexte übersetzt, koordiniert und integriert wird. Dieser bei B notwendige Teil der Kalkulationsarbeit in den Ressorts wird seitens des Controllings jedoch nicht

²⁰¹ Mit Rückblick auf Betriebsfall A ist das Aufeinandertreffen dieser zwei Orientierungen auch nicht immer derart eindeutig zwischen Controlling und Nicht-Controlling zu verorten, sondern kann z. B. auch durch das Controlling selbst laufen, steht also insgesamt eher in einem Zusammenhang mit dem subjektiven Umgang mit den organisationalen Bedingungen (d. h. Schwerpunktsetzungen und zugeordneten Bedeutungen zu Kalkulation).

²⁰² Herr W hatte kurz erläutert, inwiefern das Controlling im Rahmen eines Zentralprojekts installiert wurde.

²⁰³ Hierbei handelt es sich um einen bei Max Weber vorgefundenen Begriff, dessen Bedeutung auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen wurde. Bei Max Weber heißt es hierzu: „Wo der Markt seiner Eigengesetzlichkeit überlassen wird, kennt er nur Ansehen der Sache, kein Ansehen der Person, keine Brüderlichkeits- und Pietätspflichten.“ (Weber 1980: 383).

(an)erkannt, weswegen eine Rückübersetzung durch die Ressorts für das Controlling anschließend wieder notwendig wird.

Mit Blick auf die individuelle Kritik der Befragten wird bei B deutlich, inwiefern eine privilegierte Arbeitssituation, beispielsweise die von Herrn W, aber auch das Vorhandensein eines Vorgesetzten, der Kalkulation eine Bedeutung zuweist, einen Unterschied machen dürfte. Hier hatte sich letztendlich jedoch gezeigt, dass Herr W sich zwar offenbar Gehör im Vorstand von B verschaffen und darüber möglicherweise Druck von ganz oben erzeugen kann. Mit Blick auf die kalkulativen Strukturen der Steuerung und Kontrolle und die mehrfache Brechung dieser – und das deutet sich auch in Herrn Ws Erläuterungen in der Form an – ist eine kollektive Kritikperspektive ausschließlich aus einer solchen privilegierten Arbeitssituation heraus bei B jedoch kritisch zu sehen.

Kern einer möglichen kollektiven Kritik ist auf Basis der vorangegangenen Analysen die lediglich symbolische Institutionalisierung des Controllings. Durch die abgrenzende Selbstmythologisierung des Controllings sind derzeit auch keine Möglichkeiten der reziproken Legitimierung des Controllings erkennbar, um diese symbolische Institutionalisierung des Controllings überwinden zu können. Infolge dieser unerfüllten Reziprozitätserwartungen kommt es im Vergleich zu Betriebsfall A zu einer gänzlich anderen Kritikperspektive, die größtenteils auf einen Neuentwurf von Controlling abzielt. Eine Ausnahme davon, wenn auch nicht in allen Fällen, scheint lediglich das Projektcontrolling darzustellen. Problematisch bleibt jedoch, dass korrektive Kritik am Controlling bei B in Ermangelung von Reziprozität an diesem Punkt nicht möglich ist. Aufgrunddessen ist zu erwarten, dass sich der Kurs zunehmender Delegitimierung des Controllings zunächst fortsetzt, obwohl – paradoxerweise – ein Controlling extra installiert wurde und das Konzept einer Institution Controlling auch insgesamt als sinnvoll erachtet wird. Die vielfältigen Entwürfe der Befragten, was Controlling aus ihrer Sicht sein und leisten sollte, stützt dies nachhaltig, auch wenn sich diese Entwürfe inhaltlich vorrangig aus den theoretischen Soll-Konzeptionen der Controllinglehre zu bedienen scheinen. Die spezifische Kritikperspektive bei B untermauert für diesen Fall die Notwendigkeit

einer sozialen Legitimierung formulierter Ansprüche, was im Rahmen von Prozessen der sozialen (Re-)Konstitution auch mindestens Möglichkeiten der Umdeutung umfassen muss.

Mit Blick auf die Bezeichnung der Controller als „Number Cruncher“ wird zudem erneut deutlich, dass Kalkulation seitens der Befragten im Sinne von Kalkulationsarbeit aufgefasst wird, die darum auch nicht auf eine funktionalistische, bedeutungsarme und zweckrationale Verfasstheit kalkulativer Praxis verengt werden kann, sondern als Arbeit in direkter Verbindung mit subjektiven Forderungen, Ansprüchen und Erwartungen, z. B. Reziprozitätserwartungen, gesehen wird.

Abschließend ist noch Folgendes anzumerken: Auch wenn es sich auf den ersten Blick vorrangig um verbale Kritik zu handeln scheint, findet sie doch auch als Kritikpraxis Eingang in das Handeln, sprich in die Kalkulationsarbeit der Befragten außerhalb des Controllings, indem etwa eine vom Controlling unabhängige (kalkulative) Praxis entwickelt wird, die Kalkulation umfassen kann oder eben nicht.

3.2.2.3 Zusammenfassung: Legitimitätsanspruch eines einseitigen Determinismus im Konflikt mit unerfüllten Reziprozitätserwartungen

Für Betriebsfall B war festgestellt worden, dass die Strukturierung seiner kalkulativen Organisation, welche vorrangig auf autoritäre und hierarchische Elemente in der kalkulativen Steuerung und Kontrolle setzt und vor allem durch das Controlling einseitig determiniert und zu repräsentieren versucht wird, ein reales Beispiel von Controlling liefert, was in der Soziologie am häufigsten kritisiert wird.

Bei B dominieren also vertikale hierarchische Elemente zur Durchsetzung kalkulativer Steuerung und Kontrolle, die ausgehend vom Vorstand und nicht durchgehend über das Controlling in das Unternehmen hinein fortgesetzt werden. Teilweise kommt es zur Brechung dieser kalkulativen Steuerung und Kontrolle bereits auf Vorstandsebene am Controlling vorbei und mit Fortsetzung über spezifische Personen, zumeist höhere Führungskräfte. In diesem Zusammenhang

war auf die starke Personenabhängigkeit in der Durchsetzung von kalkulativer Steuerung und Kontrolle verwiesen worden, da es in Abhängigkeit von diesen Personen relativ inkonsequent zur Fortsetzung von Steuerung kommt oder eben nicht. Für das Controlling wurde darum auf zentraler Ebene angenommen, dass es aufgrund von Ansprüchen externer Anteilseigner, z. B. in Folge eines starken Wachstums und kritischer Vorfälle auf Vorstandsebene pro forma installiert und inszeniert wurde um damit einer gewissen „Symbolik organisationaler und professioneller Fassaden“ (Vollmer 2004: 455) Rechnung zu tragen. Denn als zentrale Instanz kalkulativer Steuerung und Kontrolle kann sich das Controlling vorrangig und am wirkungsvollsten in Großprojekten in Szene setzen. In diesen formuliert es auch sein auf Marge bzw. Rendite verengtes Leit-Interesse am deutlichsten. Dieses Leit-Interesse, so konnte im Rahmen der Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation festgestellt werden, wird bei B durchgängig als handlungsleitend anerkannt, spricht an sich nicht infrage gestellt oder konkret geweitet. Außerhalb der kaufmännischen Bewertung von Großprojekten wird jedoch deutlich, dass sich ein derart eng funktionalisiertes und einseitig determiniertes Interesse in den Bereichen außerhalb des Controllings bricht, sobald dort ebenfalls spezifische kalkulative Praktiken zum Einsatz kommen sollen. Dies ist aufgrund der teilweise bereits auf Vorstandsebene gebrochenen Durchsetzung kalkulativer Steuerung und Kontrolle bei B der Fall. Die Bereiche außerhalb des Controllings setzten diese Steuerung in Abhängigkeit von spezifischen Personen fort. Darum muss es aus ihrer Sicht Möglichkeiten einer wechselseitigen Konstituierung (Reziprozität) geben und kann Funktionalisierung von Kalkulation und Wirklichkeitsrekonstruktion kalkulativer Praxis nicht einseitig durch das Controlling determiniert werden. Da das Controlling aber vorrangig symbolisch institutionalisiert scheint, ist es sehr bemüht sich über eine Art Selbstmythologisierung zu legitimieren. Dies tut es, indem es beispielsweise auf ein besonderes Wissen und einen besonderen Habitus verweist und dies soweit möglich vor allem durch autoritäre Maßnahmen wie systemische Zugriffsbeschränkungen und hierarchische Anwendungsbegrenzungen von Techniken der Kalkulation ergänzt sowie

Renditeanforderungen als vorausgesetztes Leit-Interesse aller unhinterfragt wo immer möglich durchsetzt. Die dadurch fehlenden Möglichkeiten der wechselseitigen Konstituierung der kalkulativen Praxis bei B und mithin unerfüllt bleibenden Reziprozitätserwartungen der Handelnden außerhalb des Controllings, fordern fast vollständig (bis auf Teile des Projektcontrollings) ausgrenzende Kritik²⁰⁴ am Controlling heraus. Diese ist aber für die Handelnden außerhalb des Controllings weiterhin deswegen ein Balanceakt, weil sie sich gegen den Bereich richtet, auf dessen grundsätzlich legitimierte Praktiken sie sich gleichzeitig beziehen wollen. Diese Kritik ist daher sowohl affirmativ, nämlich mit Blick auf kalkulative Praktiken und eine spezifische Praxis, die auch in ihrer zunächst noch engen Bedeutung nicht an sich abgelehnt werden. Sie ist aber auch widerständig in der Ablehnung der Verstöße des Controllings gegen aus Sicht der anderen Bereiche legitime Erwartungen an Möglichkeiten der Reziprozität in der polyrationalen (Re-)Konstitution dieser Praxis. *Als Fazit kann festgehalten werden:* Eine Routinisierung und Ritualisierung von Objektivitäts- und Neutralitätsfiktion als Basis der Legitimierung einer spezifischen Praxis des Controllings sind durchaus möglich. In diesem Fall kann auch eine einseitige Determinierung dieser Praxis durch eine Instanz, wie z. B. das Controlling, umfassend legitimiert sein. Sobald sich jedoch die Erfahrungen der handelnden Subjekte mehren, dass die zugrundeliegenden Bewertungskriterien dieser Praxis begründungspflichtig sind, müssen Möglichkeiten der Reziprozität für eine polyrationale (Re-)Konstitution der kalkulativen Praxis gegeben sein. Wird an diesem Punkt eine einseitige Determinierung aufrechterhalten, entwickelt sich offenbar und zwangsweise ausgrenzende Kritik.

²⁰⁴ Kocyba/Voswinkel 2008 führen im Zusammenhang mit Kritikpotenzial (in) der Netzwerkökonomie den Begriff „interne Ausgrenzungskritik“ ein, in dem es ebenfalls um Gerechtigkeitsverstöße z. B. in Form von unerfüllten Reziprozitätserwartungen geht (vgl. hierzu Kocyba/Voswinkel 2008: 53f.).

3.2.3 Betriebsfall C: Personenunabhängigkeit, Kontrolle und Effizienz in der systemisch integrierten Organisation

Betriebsfall C ist bedeutendster bayerischer Produktionsstandort eines seit über 60 Jahren bestehenden Konzerns, dessen Wurzeln im Norden Deutschlands liegen. Dieses Unternehmen, zunächst ein Paradebeispiel des deutschen Mittelstands, wuchs in den ersten fast 20 Jahren seines Bestehens vor allem aus eigener Kraft und, obwohl früh führender Hersteller in Deutschland und auch in Europa in seinem Produktsegment, war das Unternehmen insgesamt außerhalb Deutschlands und auch in Europa eher begrenzt tätig. Erst seit den siebziger Jahren wurde das zunächst organische Wachstum durch erste Zukäufe stärker vorangetrieben. Im Rahmen eines Zukaufs erfolgte sowohl die Integration des betrachteten bayerischen Werks in den Konzern als auch der Blick über Europa hinaus in den globalen Markt. Das Unternehmen wurde im Zuge dessen – und ist bis heute – einer der global führenden Konzerne in seinem Produktsegment. Um das Kernprodukt herum werden mittlerweile auch umfangreiche logistische Dienstleistungen angeboten und integriert. Aufgrund dieser ausgeprägten Kompetenzen, scheinen die Bereiche Einkauf und Logistik ein besonderes Gewicht im Konzern und am betrachteten Produktionsstandort (Betriebsfall C) zu haben. Die Prozesse in diesen Bereichen werden etwa durch die Befragten immer wieder als beispielhaft (Benchmark) herausgestellt.

Doch auch als heute global tätiger Konzern mit den entsprechenden Strukturen weist das Unternehmen noch Merkmale eines typisch deutschen mittelständischen Unternehmens auf. Dazu gehören beispielsweise ein extrem hoher Spezialisierungsgrad und eine hochgradige Wertschöpfungstiefe. Darüber hinaus ist die langfristig ausgerichtete Bindung zu den Beschäftigten als Teil der Firmenkultur zu nennen. Alle Befragten weisen durchschnittlich sehr lange Betriebszugehörigkeiten auf, die häufig die gesamte Berufsbiografie umfassen.

Insgesamt werden die administrativen Strukturen von den Befragten als vergleichsweise schlank beschrieben, was sich auch mit Beschreibungen des Konzerns in zugänglichen Studien und Zeitungsberichten deckt. Die Befragten

merken ergänzend jedoch auch an, dass dies aus ihrer Sicht verstärkt durch eine umfassende Standardisierung der Prozesse bereits wieder konterkariert würde. Standardisierung von Prozessen scheint das zentrale Thema zu sein, nicht nur im Betriebsfall (Produktionsstandort) C, sondern übergreifend im ganzen Konzern. Man sieht sich hier auch noch nicht „am Limit“, sodass negative Begleiterscheinungen dieser Bemühungen, wie weitreichende Dokumentationspflichten, umfangreiche Checklisten und ein als solcher empfundener Verschriftlichungszwang zum Zeitpunkt der Befragungen weitestgehend akzeptiert zu werden scheinen. Im Werk betrifft dies u. a. alle Prozesse des Berichtswesens bis hin zur identischen Aufbereitung und Präsentation der Berichte. Hierzu werden durch das zentrale Controlling entsprechende Formulare zur Verfügung gestellt. Diese Standardisierung über Formulare gilt dabei nicht nur für das Controlling, sondern betrifft alle Bereiche. Sie wird ergänzt durch ein Unternehmenshandbuch, in welchem – immer mehr Bereiche betreffend – die Prozesse vollständig beschrieben und so einheitlich im Konzern eingefordert werden. Am deutlichsten tritt dies jedoch einerseits in der breiten systemischen Integration vieler Prozesse in die ERP (Enterprise Resource Planning) Software SAP (Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung) hervor sowie andererseits in der daraus folgenden intensiven Nutzung durch alle Befragten mit teils abteilungsübergreifenden Berechtigungen im SAP und damit einhergehender weitreichender organisationaler Transparenz.

Zum Zeitpunkt der Befragung war zudem die umfassende Neuausrichtung aller Werksprozesse bei C hin zu einer Produktlinienorientierung in Planung, eine durchaus sehr übliche Orientierung in Werken entlang der existierenden Wertströme der Produkte²⁰⁵. Ziel einer solchen Ausrichtung ist zumeist – und so auch bei C – die

²⁰⁵ Um dies näher zu erläutern: anstatt beispielsweise die Fertigung aufzuteilen in die (1) Produktion einzelner Komponenten und Teile für alle Fertigprodukte und die (2) Montage dieser Komponenten und Teile zu den fertigen Produkten, werden in einer Wertstromorientierung Teilefertigung und Montage je Produkt(linie) zusammengefasst und von den anderen Produkt(linien) getrennt betrachtet. Diese Wertstromorientierung kann dann beliebig auf Prozesse der Beschaffung, Lagerung, Versand bis hin zu Entwicklung usw. ausgeweitet werden, wobei sie sich meist auf die direkt am Herstellungsprozess beteiligten Bereiche fokussiert.

Aufdeckung weiterer sogenannter Produktivitätspotenziale²⁰⁶. Durch die Aufteilung in Wertströme sollen aus Steuerungssicht defizitäre Produktlinien von profitablen besser unterschieden werden können und die Produktivität insgesamt verbessert werden, wenn man profitable Linien als Modellprozess („best practice“) begreift und die Erkenntnisse daraus auf die defizitären Linien transferiert. Während die Produktlinienorientierung in einigen Werken des Konzerns bereits eingeführt wurde, ist dies im Betriebsfall C noch nicht erfolgt. Die Neuausrichtung ist Teil einer – laut Controlling bei C – erst seit wenigen Jahren hohen und insgesamt weiter zunehmenden Bedeutung von Produktivitätsrechnungen und konzerninternen Benchmarkstudien.

Mit Blick auf die Controllingstrukturen gibt es ein zentrales Konzerncontrolling. In diesem sitzt jeweils ein Controller, der für eines der Werke im Konzern wie etwa auch C verantwortlich zeichnet und direkter Ansprechpartner für dieses ist. Der zentrale Controller fungiert außerdem als direktes Scharnier zwischen Konzernvorstand und Werk, ein weiteres Indiz für schlanke Strukturen. Über das Konzerncontrolling werden die Prämissen des Vorstands in das Werk eingespeist. Diese werden nicht unbedingt eins zu eins im Werk durchgestellt, sondern zunächst noch einmal durch das Controlling im Werk geprüft und verifiziert. Das Controlling im Werk ist über ein zentrales Werkscontrolling und eine weitere Funktion der sogenannten Kalkulatoren organisiert. Letztere befassen sich vor allem mit der Kalkulation der Produkte bzw. der Kosten im Herstellprozess und stehen im direkten Kontakt mit den Leitern der einzelnen Produktionslinien. Die Funktion der Kalkulatoren wird als historisch gewachsen beschrieben und hat vor allem für die technischen Funktionen eine hohe Bedeutung im Werk, die so „nicht den Umweg über das Controlling“ nehmen müssen. Das eigentliche Controlling wurde erst zu einem späteren Zeitpunkt installiert, seitens der Befragten konnte dazu keine gesicherte Angabe gemacht werden, aber die übereinstimmende Vermutung war,

²⁰⁶ In der Betrachtung der Produktivität geht es um ein möglichst positives Verhältnis zwischen produzierter Menge und den dafür eingesetzten Ressourcen. Ziel ist diesen Ressourceneinsatz, d. h. neben Material, Maschinenzeit, Strom etc. eben auch Personal, möglichst gering zu halten und gleichzeitig eine möglichst hohe Menge auszubringen, sprich zu produzieren.

dass dies im Rahmen des Zukaufs und der Integration von C im Konzern erfolgte. Während das zentrale Werkscontrolling übergreifend über die Bereiche im Werk arbeitet und auch über die Werksgrenzen hinaus direkt an das Konzerncontrolling berichtet, sind die Kalkulatoren nur innerhalb der Werksgrenzen mit Fokus auf die technischen Funktionen aktiv. Das Werkscontrolling erstellt vor allem Planungskalkulationen und erhält dafür Prämissen aus dem Konzerncontrolling und Stückzahlen aus dem Produktmanagement. Alle Kalkulationen zu den tatsächlichen Herstellkosten kommen von den Kalkulatoren.

Insgesamt ist der Konzern und gerade der in der bayerischen Provinz gelegene Betriebsfall C im Herzen noch Mittelständler. Hinsichtlich kalkulativer Aspekte tritt jedoch ein recht elaboriertes, dabei schlankes und effizient erscheinendes, systemisch bis in die Tiefe gestütztes Berichtssystem mit einem stabilen Set an Kennzahlen hervor. Die Controller bei C verfügen über ein vor allem detailliertes prozessuales und systemtechnisches Wissen. Ihre Beschreibungen deuten auf eine hohe Kompetenz in der Übersetzung der Werksprozesse in Kalkulation, welche gleichwohl über ein Verständnis der reinen Repräsentation dieser Übersetzung hinausreicht. Standardisierung und Effizienz sind übergreifend bedeutsame Themen bei C und im Konzern, sowie – typisch für ein Produktionswerk – Kosten und Produktivität als Werkskennzahlen der Rendite.²⁰⁷

Für das vorangegangene Profil des Konzerns, dem Betriebsfall C als bedeutender deutscher Produktionsstandort zugeordnet ist, standen wie auch bei den anderen Betriebsfällen extern verfügbare Materialien des Bibliotheksbestands, welche in diesem Fall weniger Unternehmensstudien denn archivierte Zeitungsartikel umfassten, zur Verfügung. Da das Unternehmensarchiv zum Zeitpunkt der Erhebung noch im Aufbau begriffen war, war lediglich eine gerade erst publizierte Unternehmensgeschichte verfügbar. Ähnlich wie bei Betriebsfall B fanden daher

²⁰⁷ Da reine Werke oder Produktionsstandorte ausschließlich abliefern und keinen Umsatz machen, denn dieser wird im Vertrieb der Konzernzentrale separat verbucht, gestaltet sich die Ermittlung des Werksbeitrags different zur Unternehmensrendite.

auch bei C im besonderen Maße die Erläuterungen des Erstkontakts („gatekeeper“; Wolff 2009: 342), Frau Y, Eingang in die vorangegangenen Erläuterungen. Da Zugang und Möglichkeiten der Beobachtung während und außerhalb der eigentlichen Interviews vergleichsweise offen gestaltet wurden und auch jeweils ausführlichere Vor- und Nachgespräche in Ergänzung der Interviews stattfanden, konnten hier zusätzlich umfangreiche Feldnotizen einbezogen werden. Aufgrund der besonderen Bedeutung und der Überlagerung kalkulativer Aspekte durch das ERP-System SAP bei C wurden nachträglich ergänzend zu dem eher grundlegenden theoretischen Exkurs²⁰⁸ weitere Studien zur Verbindung zwischen SAP und kalkulativer Praxis nicht nur innerhalb, sondern auch außerhalb des Controllings recherchiert. Es finden sich aus diesem Grund bei C verschiedene ergänzende Querverweise zu einschlägigen Studien.

Bezüglich der bisherigen Unterscheidung der Befragten in Controlling, controllingnah, controllingfern ist für C anzumerken, dass sich diese Unterscheidung in der Analyse als nicht zielführend herausgestellt hat, da die Funktionen, die in den anderen Betriebsfällen als controllingnah bezeichnet wurden, in einem Konzern vorrangig zentralisiert und zumindest auf Werksebene bei C nicht vorhanden sind.²⁰⁹ Vor diesem Hintergrund wurde im Betriebsfall C lediglich in Controlling und nicht-Controlling differenziert.

Sowohl das Konzernprofil mit den spezifischen Erläuterungen zu C als auch die nachfolgenden Analysen und Zusammenfassungen zur kalkulativen Organisation konnten wieder in einem separaten Nachgespräch mit Frau Y verifiziert werden. Dieses Nachgespräch erfolgte telefonisch und wurde nicht aufgezeichnet oder transkribiert.

²⁰⁸ siehe hierzu *Abschnitt 2.2.3 Exkurs: Die Bedeutung von SAP für die Praxis des Controllings und die Kalkulationsarbeit (der Controller)*

²⁰⁹ Für Regionalgesellschaften mit direkt angeschlossenen Werken kann sich dies dagegen anders gestalten. Diese verfügen häufiger auch über entsprechende regionale Counterparts der controllingnahen zentralen Bereiche. Zumindest wäre dies im Rahmen einer Erhebung zu prüfen.

3.2.3.1 Soziale Konstitution der kalkulativen Organisation bei C

Mit Betriebsfall C begeben wir uns nun an einen Produktionsstandort, also in ein *Werk* des vorangehend beschriebenen weltweit tätigen Konzerns. Dieses Werk stellt neben den norddeutschen Produktionsstandorten, die sich in der Nähe der Konzernzentrale befinden, das älteste deutsche Werk des Konzerns dar. Aufgrund seiner hohen Produktivität und Wirtschaftlichkeit wird es im Konzern und auch nach außen als „Juwel“ unter den Werken bezeichnet.

Wie für die anderen Betriebsfälle A und B wird auch hier die Logik der kalkulativen Organisation von C auf Basis der folgenden Aspekte herausgearbeitet:

- Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle (s. hierzu *Abschnitt 3.2.3.1.1*),
- Bedeutung von Kalkulation (s. hierzu *Abschnitt 3.2.3.1.2*) und
- Ableitungen zur Verortung von Kalkulation bei B (s. hierzu *Abschnitt 3.2.3.1.3*).

In Teilen erfolgt dies kontrastiv zu A und B.

3.2.3.1.1 Strukturen der internen kalkulativen Steuerung und Kontrolle

Bei C existiert eine klassische hierarchische Form der kalkulativen Steuerung und Kontrolle. Marktliche Elemente treten zumindest aus Sicht von C als Werk nicht deutlich hervor, der Verweis auf zentrale Prämissen (der Marktumgebung) lässt aber annehmen, dass diese auch im Konzern von C eine Rolle spielen. Als oberste Steuerungsstelle wird der Vorstand benannt.

„Die Ziele werden vom Vorstand festgelegt.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 129)

Von diesem ausgehend werden Leistungserwartungen als Zahlenvorgaben über das zentrale Konzerncontrolling in operative Leistungsbegrenzungen umformuliert und

anschließend an das Controlling aller Werke im Konzernverbund und damit auch C weitgereicht. Die Dominanz einer spezifischen Kennzahl kommt aus Sicht der Befragten bei C nicht zum Ausdruck. Für sie ist es eine begrenzte und stabile Anzahl an Kennzahlen. Herr O aus dem Einkauf erläutert wie folgt:

„Also das Kennzahleninstrument, das wir nutzen, bestimmte Kennzahlen benutze ich seit ich aktiv bin. Da kommen vielleicht mal eine oder zwei dazu. Ich denke mal, man muss auch aufpassen, dass die Anzahl der Kennzahlen, die man so im Blick hat, überschaubar bleibt. Mit 100 Kennzahlen kann mir keiner erzählen, dass er da irgendwas steuert. Zwei, drei Hände voll, damit müssen Sie Ihr Geschäft eigentlich steuern, sonst sind Sie falsch.“
(Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 1135-1140)

Neben Vorstand, Konzerncontrolling und Controlling existieren speziell bei C, d. h. im Werk selbst, weitere Steuerungsstellen, wie etwa das Produktmanagement, die Stückzahlen einsteuern, oder die sog. Kalkulatoren, welche die Herstellkosten im Werk ermitteln. Auch der Einkauf sieht sich als eine wichtige Steuerungsstelle innerhalb der Herstellkostenkalkulationen und kauft nicht standortgebunden ein. Ausgewählte Zukaufteile werden sogar von C als Werkstandort für den gesamten Konzern beschafft. Dem Controlling wird überwiegend eine zentrale Rolle in der Steuerung von C zugewiesen und auch wenn es wie von Herrn O als „Stachel im Fleisch aller“ in der folgenden Sequenz beschrieben wird, ist dies etwa im Gegensatz zur Betriebsfall B wertschätzend gemeint. Das Controlling wird als notwendige Funktion anerkannt:

„Controlling, die müssen der Stachel im Fleisch aller sein. [...] Ja, ich habe ja ein sehr gutes Verhältnis zu unserer Controllingabteilung hier, und von daher ticken wir gleich. Controlling muss ja die ganzen Daten zusammenpuzzeln, und wir liefern ja da nur einen belastbaren Teil davon. Und natürlich muss der Controller mich fragen und sagen: Sind die Zahlen belastbar? Aber er fragt mich gar nicht, weil er sie selber nachguckt. Die guten Controller legen ja den Finger in die Wunde und sagen: Das stimmt nicht! Also muss ich ein Zusammenwirken etablieren, wo jeder weiß, dass der andere genau hinguckt.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 890-917)

Zusätzlich zu der hierarchischen kalkulativen Steuerung und Kontrolle in der Vertikalen existieren ähnlich wie bei Betriebsfall A eher als horizontal zu bezeichnende Strukturen, an deren Schnittstelle das soeben beschriebene Controlling von C zu verorten ist. Hinsichtlich der Grundannahme und dem Ziel dieser horizontalen Strukturen besteht eine begrenzte Übereinstimmung zwischen Betriebsfall A und C: bei beiden dienen die horizontalen Strukturen der Koordination und vor allem Integration von unterschiedlichen Interessen. Der wesentliche Unterschied besteht jedoch darin, dass das horizontale Verhandlungssystem bei Betriebsfall A in der Koordination und Integration von als gleichrangig und nicht hierarchisch gegenüberstehenden Interessen eher nicht auf normative Steuerungs- und Kontrollmechanismen der vertikalen Steuerung zurückgreift und die vertikale Steuerung darum ergänzt. Demgegenüber erfolgt dies bei C explizit über weitreichende, hierarchisch angelegte Kontrollstrukturen, denn das System der Wahl ist SAP. SAP stützt die vertikale Kontrolle und Steuerung eher, als dass es sie ergänzt. Organisationale Hierarchien werden in SAP per Berechtigungsmanagement mit abgebildet und damit über das System fortgesetzt:

„Hier läuft alles über SAP! Es läuft die komplette Projektarbeit, die Kalkulation, der Einkauf von Teilen in welcher Art und Weise auch immer, Serieneinkauf, Prototypeneinkauf, alles, Verkauf, alles läuft über SAP. Das ganze Unternehmen.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 80-82)

„Das läuft alles über SAP, wir haben nichts anderes. Man kann letztlich alles irgendwie über SAP einbinden. Natürlich erstellen wir auch mal eine Excel-Tabelle. Aber diese Excel-Tabelle, die wird dann letztendlich auch in das SAP übertragen. Aber dieses konzernübergreifende große Etwas ist immer SAP und es wird alles darüber abgewickelt.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 463-467)

Schaut man sich die Nutzer-Strukturen von SAP an, wird offenkundig, dass auf Werksebene SAP offensichtlich sehr intensiv genutzt wird. Es ist jedoch zu differenzieren, in die Personen, die Daten zwingend eingeben müssen und die, die

diese Daten auswerten und wieder auslesen. Hier gibt es klare Begrenzungen, die auf der nur auf den ersten Blick flach wirkenden offiziellen hierarchischen Gliederung von C basieren.

„Wir haben eine flache Hierarchie, wir haben zwei, drei, ohne es despektierlich zu meinen, die sind natürlich viel im operativen Geschäft. Wenn die eine Bestellung schreiben, das ist vorgegeben, dann müssen sie viel reinklappern, damit die Systeme sauber gepflegt sind hier. Hier obendrüber, die haben schon mehr Verantwortung, auch für strategische Ausrichtung und dergleichen mehr.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 517-522)

„Bei uns macht das der Chef. Der Chef ist so ein Rechenkünstler was die entsprechenden Umsätze usw. angeht, der zieht das im Prinzip auch aus dem SAP raus, was wir dann erwirtschaftet haben. Bei uns ist immer die Frage, wie viel Prozent wir über das Jahr über alle Teile weniger oder wie viel Geld wir gespart haben letztendlich in Prozent dann irgendwo. [...]“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 430-434)

Davon zumindest in Teilen ausgenommen scheinen jedoch etwa die Entwickler, die am Standort C tätig sind. Herr P aus der Entwicklung erwähnt SAP im Rahmen des Interviews genau ein Mal und sieht die Vorteile systemischer Integration insgesamt kritisch. Demgegenüber dreht sich das Gespräch mit den anderen Befragten im Vergleich fast ausschließlich um SAP.

„SAP! Und alles was neu ist, ja ein Blatt Papier, das irgendwo rumfliegt oder um Computer rumschaut. [...] Alles was, ich nenne es jetzt mal, jetzt kein Normteil ist, ist gut zu finden. Das ist sauber gepflegt. Bei den Normteilen habe ich noch keine Durchgängigkeit gefunden. Da gibt es verschiedene Kennzeichnungen, was angeblich der aktuelle Lieferant ist, dann ist nicht immer der aktuelle der günstigste. Mag an mir liegen, dass ich noch nicht durchgestiegen bin, wie die Systematik funktioniert, das finde ich nicht sehr übersichtlich.“ (Hr. P/C/Nicht-Controlling, Zeile 222-237)

Die Erläuterung vom Entwickler, Herrn P, um Standards in seiner Projektkalkulation könnte dabei einer SAP-Rhetorik um Standardisierung und Effizienz direkt in die Finger spielen:

„Genau, jeder hat seine eigene Excel-Vorlage. Es ist von Projekt zu Projekt ja auch verschiedenen. Bei einem Fahrzeugprojekt ist es noch relativ übersichtlich. Aber sobald man irgendwelche Modulprojekte oder dergleichen hat, wo es nur einen Teil von einem Fahrzeug betrifft, ist es immer schwierig. Je nachdem auch wie die Gelder genehmigt sind, dass man das ‚reporten‘ muss, dann muss mal teilweise wild rumstricken, um da die Kosten rauszufischen. Das ist nicht immer ganz einfach, dann zu standardisieren.“ (Hr. P/C/Nicht-Controlling, Zeile 201-207)

Aber gerade in der Entwicklung, bzw. schaut man auf Prozesse in den entwicklungsintensiven Industrieunternehmen der Metall- und Elektroindustrie, existieren standardisierte Prozesse, welche die Stationen in der Entwicklung bis zur Serienreife sehr genau beschreiben. Was zu dokumentieren ist, ist dabei zumeist durchgehend standardisiert. Lediglich wie zu dokumentieren ist und auch wie ein Entwicklungsziel erreicht wird, damit auch Kleinigkeiten, wie z. B. eine Excel-Vorlage aussieht, liegt zumeist im Spielraum der Entwickler. Auch Herr P verweist auf einen solchen Prozess in der Entwicklung:

„Ja, für die Entwicklung gibt es einen Prozess, Produktentwicklungsprozess heißt das. Für die Kalkulationen gibt es eigentlich nichts. Das muss man sich aneignen.“ (Hr. P/C/Nicht-Controlling, Zeile 256-258)

Auch in Richtung Konzernzentrale, die aufgrund der flachen Strukturen organisatorisch betrachtet sehr nah ist, ist seitens aller Befragten nicht von SAP, sondern von Reportingformularen die Rede²¹⁰. Beispielhaft vermerkt Herr P für sein Reporting an den Vorstand: „[...] Es gibt ein Formular, wo man die Zahlen einträgt.“ (Hr. P/C/Nicht-Controlling, Zeile 289). Dies deutet darauf, dass SAP einerseits vorrangig in den dezentralen Bereichen und insgesamt vermutlich auch niedrigeren Hierarchiestufen intensiv zu Anwendung kommt (das Projektreporting der

²¹⁰ Der Controller, Herr L, berichtete dies im Anschluss an das Interview zufällig, dass das Reporting in Richtung Zentrale hauptsächlich über separate Formulare erfolgt und dass er SAP-Auswertungen vorrangig innerhalb des Werkes nutzt. Zum Zeitpunkt der Erhebung war die mögliche Bedeutung für die Analyse auf der Organisationsebene nicht klar, diese Aussage verblieb daher Teil der Feldnotizen und wurde nicht auf Tonband aufgezeichnet.

Entwicklung geht laut Herrn P immer direkt an den Vorstand). Andererseits scheint allgemeiner betrachtet die Entfernung von der Konzernzentrale die Mittel und Intensität der Kontrolle zu bestimmen: während in zentralen Einheiten wie bei den Betriebsfällen A und B mehr oder minder standardisierte Reportingformulare (auf Basis von Excel oder Powerpoint) oder Einzelsysteme dominieren, kann C mithilfe von SAP nicht nur auf Basis einiger weniger Kennzahlen und auch nicht nur innerhalb eines festgelegten Turnus, sondern vollständig und jederzeit kontrolliert werden. Denn SAP garantiert für die Kontrollierenden Echtzeit-Kontrolle und für die Kontrollierten oder Kontrollierbaren die zumindest allgegenwärtige Möglichkeit, kontrolliert zu werden. Während die kalkulative Steuerung also durchaus im Rahmen eines regulären, turnusmäßigen Reportings geregelt ist, sind es vor allem die allgegenwärtigen Möglichkeiten der Kontrolle, die daher so stark herausstechen. Herr O erläutert dies exemplarisch, ohne sich sonderlich bewusst zu sein oder auch darüber zu sorgen, dass dies im Umkehrschluss ebenso für ihn gilt:

„Wir haben ein Werk, ganz weit weg, Zeitverschiebung usw. Ich muss nicht auf die Uhr gucken und sagen: Sind die Menschen da jetzt gerade... liegen die im Bett? Oder ihnen ein aufwändiges Mail schreiben, um ihnen zu erklären, was ich denn unbedingt wissen muss. Ich gehe einfach ins System, gebe die Daten ein. Und nachdem die Philosophie über den großen Planeten einheitlich ist, kein Thema, dann kommen die Daten genauso.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 553-558)

Anhand des folgenden Zitats kann man sich vor Augen führen, inwiefern SAP obwohl auf der Horizontalen im Einsatz dennoch eine Fortsetzung und damit ebenfalls ein starkes Kontrollinstrument der vorrangig hierarchischen vertikalen Steuerung und Kontrolle darstellt:

„[...] meine Mannschaft weiß, dass ich alle Zahlen hinterfragen kann. Es ist nichts da, was ich nicht nachvollziehen könnte. Um auf Ihre Frage zurückzukommen, natürlich erwarte

ich, dass die das alles in meinem Sinne auch pflegen. Das brauchen sie aber nicht in meinem Sinne zu pflegen, denn das System ist eindeutig. [...]“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 363-367)

Die Kontrolle mithilfe von SAP wäre nicht so problematisch, wenn sie alle betreffen würde. Aber wie aufgezeigt, ist die Nutzung nicht identisch. Das heißt ähnlich wie bei den Betriebsfällen A und B sind zentrale Funktionen – also die Konzernzentrale im Verhältnis zu C – weniger vollständig in Bezug auf ihre jeweiligen kalkulativen Steuerungs- und Kontrollstrukturen systemisch in SAP integriert.²¹¹ Sie sind also weniger kontrollierbar, können aber vollständig kontrollieren. Frau Y berichtet hierzu, dass sich die Zahlen und Kalkulationen des Konzerncontrollings eben nicht direkt aus dem SAP ableiten und damit aus Sicht von C kontrollieren lassen, da das Konzerncontrolling vorrangig mit Planzahlen arbeitet. Diese werde in einem bestimmten Turnus in das System eingespielt.

„Die Zentrale arbeitet teilweise anders [u. a. nicht mit SAP; P. B.]. Sie kalkulieren anders. Da gibt es ja verschiedene, das war mir neu, aber es gibt tatsächlich verschiedene Wege, irgendwelche Zahlen hinzuschreiben oder auszurechnen.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 507-510)

„Controlling konzernweit, das ist dann in der Zentrale. Da muss man schauen wie es ist. Oftmals sind halt dann auch ganz tolle Ergebnisse an die Presseabteilung, die dann entsprechend veröffentlicht werden mit Umsätzen. Natürlich werden immer die schönsten Zahlen rausgegeben. Aber, dann wundert man sich, wenn man das sieht und denkt: das passt jetzt schon soweit. Aber da ist das und das mit rein gerechnet und das noch, ja! Da ist die Arbeitsweise ein bisschen anders, aber wahrscheinlich sind die auch nur angehalten worden vom Vorstand, das entsprechend schön darzubringen. Natürlich noch belastbar, aber...!“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 524-531)

²¹¹ In einer nachträglich recherchierten Studie von Scapens und Jazayeri 2003 wird dieser Zusammenhang ebenfalls hergestellt, wenn die Autoren davon sprechen, dass SAP „[...] appears to be used primarily in the ‘bottom half’ of the company [...].“ (Scapens/Jazayeri 2003: 219)

Herr O nimmt dies – wenn man den Erläuterungen von Frau Y weiter folgt – sogar direkt zum Anlass und versucht dem Konzerncontrolling Fehler nachzuweisen, weil seine Grundannahme auch im Hinblick auf die Konzernzentrale ist, dass sich alles im SAP wiederfinden muss:

„Irgendwie haben die [das Konzerncontrolling; P. B.] manchmal recht andere Ergebnisse, oftmals bessere und wenn man die Zahlen dann mal tatsächlich auseinandernimmt, was dann auch wieder so ein Hobby von meinem Chef ist, dann steckt oftmals auch nicht ganz soviel dahinter. Aber wahrscheinlich machen die es bei unseren Zahlen genauso, wenn die denken, wie kommen die jetzt darauf? (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 514-518)

Aber auch auf der Horizontalen wird mithilfe SAP recht deutlich hierarchisch getrennt, einmal in die, die das System mit Daten befüllen und hierbei streng nach den Vorgaben des Systems arbeiten müssen, denn wie Herr O sagt „das System ist eindeutig“²¹². Werden die Daten nicht nach Systemvorgabe eingegeben, erhält man an verschiedenen Stellen Fehlermeldungen und setzt damit weitere Kontrollprozesse in Gang, deren sich der Datenpfleger bereits im Vorhinein bewusst sein dürfte. Nicht umsonst kommt das, was man auch als Drohkulisse verstehen kann, bei Herrn O recht nonchalant daher, wenn er einwirft: „Es ist nichts da, was ich nicht nachvollziehen könnte.“. Zum anderen sind da auch die Personen, die auswerten (dürfen). Doch auch das, was diese Personen dürfen ist über systemische Berechtigungen festgelegt und orientiert sich dabei an der Hierarchie im Unternehmen, indem zum Beispiel nur bestimmte Ebenen spezifische wertmäßige Transaktionen in SAP durchführen dürfen. Da die Hierarchie bei C relativ flach ist, werden die Berechtigungen zumindest der Befragten auf den ersten Blick recht liberal gehandhabt, muten dabei aber auch den Beschäftigten auf der Sacharbeiterebene Verantwortlichkeiten für Auswertungsergebnisse zu, wofür diese weder mit den entsprechenden Ressourcen noch disziplinarischem Durchgriff ausgestattet sind.

²¹² Schon Quattrone und Hopper schrieben in ihrer Studie aus dem Jahr 2005: „People didnt realise how unforgiving the system [SAP; P. B.] is ... you put in bad data and you have got to whip that bad data out and put proper data in.“ (Quattrone/Hopper 2005: 755)

Daher sind die zunächst scheinbar flachen Hierarchien auch tatsächlich deutlich hierarchischer ausgeprägt, aber eben verdeckter über ein von Außen nicht erkennbares Berechtigungsmanagement. Herr O, der sowohl über weitreichende Berechtigungen, aber als Abteilungsleiter auch über die notwendigen Ressourcen verfügt, kann dies offenbar nicht reflektieren:

„[...] Alle meine Kolleginnen und Kollegen dürfen mich immer fragen, wie sie zu welchen Informationen kommen und sie kriegen von mir die Antwort. Mit Ausnahme von sensiblen Daten, was man ja sehr schön über Rollen und Transaktionsberechtigungen regeln kann, kriegen die von mir jede Zugriffsberechtigung. Ich versuche die Kolleginnen und Kollegen auch zu motivieren, dem kindlichen Spieltrieb zu folgen. Wie gehen Kinder mit Computern um? Sie drücken auf alle Tasten bis irgendwann nichts mehr geht.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 506-512)

„Wenn möglichst viele zu möglichst vielen Daten Zugang haben hier, dann kann ich auch von meinem Stellvertreter, und noch nicht einmal von dem, auch von anderen erwarten, dass die, wenn ich nicht da bin, hier einen Anruf von meinem Chef kriegen und sagen: ‚Er ist nicht da, können Sie mal nachgucken?‘. Die werden es vielleicht nicht so flott finden, aber sie finden es. Da muss nur die Idee sein! Was hat das künftig für Auswirkungen? Ich will jetzt nicht so hoch greifen und sagen..., aber das wertet bestimmte Funktionen auf. Man wird nicht mehr die klassischen Hierarchieebenen haben.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 578-585)

Dies dürfte dann auch der Grund sein, warum die „Kollegen“ ihre über entsprechende Berechtigungen vorhandenen Möglichkeiten eher begrenzt nutzen, wenn sie wie Frau Y für übergreifende Auswertungen auf den Vorgesetzten weisen, wie es auch weiter oben bereits als Zitat angeführt wurde:

„Bei uns macht das der Chef. Der Chef ist so ein Rechenkünstler was die entsprechenden Umsätze usw. angeht, der zieht das im Prinzip auch aus dem SAP raus [...].“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 430-431)

An dieser Stelle könnte man noch einmal fragen, worum es eigentlich geht: um Steuerung und Kontrolle durch SAP oder mithilfe Kalkulation? Sánchez-Rodríguez und Spraakman 2012 stellen in ihrer Studie fest, dass die inhärenten Zusammenhänge zwischen der Einführung von ERP-Software und Ausweitung von Kalkulationsarbeit bzw. Controllingpraxis auch in andere Objektbereiche im Grunde bekannt sind, was sich dabei jedoch in Bezug auf die Rolle der Controller, ihre Arbeit, Kalkulationstechniken etc. konkret ändert, ist bisher wenig untersucht worden (Sánchez-Rodríguez/Spraakman 2012: 398ff.). An dieser Stelle soll darum nur festgehalten werden, dass es nicht um die Frage „SAP oder Kalkulation“ geht, sondern, dass der Einsatz von SAP bei C als Teil der Kalkulationsarbeit zu verstehen ist.²¹³

Auch wenn SAP über verschiedene Module verfügt, die die unterschiedlichen Funktionen, beispielsweise Logistik, Controlling, Einkauf usw., innerhalb eines Unternehmens repräsentieren, liegt der Sinn der Dateneingabe nicht primär in der Dateneingabe selbst, auch nicht für diese Bereiche, sondern vor allem in der Möglichkeit der übergreifenden Auswertung und Weiterverarbeitung der Daten als bzw. in Kalkulationen. Das System ist grundlegend auf die Generierung von zahlenförmigen, kalkulativen Managementinformationen, wie es beispielsweise das Controlling bereitstellt, ausgelegt.²¹⁴ Zu diesem Zweck erfolgt auch während der Dateneingabe die Zuordnung zu Kostenstellen und darunterliegenden Kostenträgern, sodass über die Eingabe nicht direkt finanzwirtschaftlicher Zahlen, wie der Bestand eines Materials, Umfänge von Materialbestellungen, Lieferantendaten etc. letztlich auch jeder außerhalb des Controllings an der Produktion von finanzwirtschaftlichen Zahlen und Kalkulationen beteiligt ist. Dies macht alle Handelnden, sei es über die Dateneingabe oder die Auswertung, zu einem wenn auch nicht gleichrangigen Teil der kalkulativen Steuerung und Kontrolle bei C.

²¹³ In diesem Zusammenhang sei auch noch einmal auf den *Abschnitt 2.2.3 Exkurs: Die Bedeutung von SAP für die Praxis des Controllings und die Kalkulationsarbeit (der Controller)* im Theorieteil dieser Arbeit verwiesen.

²¹⁴ Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auch auf eine nachträglich recherchierte Studie von Sánchez-Rodríguez und Spraakman 2012 und auch wieder von Scapens und Jazayeri 2003, die diesen Zusammenhang jeweils darlegen. Für SAP-Praktiker insbesondere aus dem Controlling dürfte dies ebenfalls kein Geheimnis sein.

Die Führungskräfte und auch einige weitere Mitarbeiter auf der Sacharbeiterebene haben etwa so umfassend Zugriff, dass sie sowohl selbst Auswertungen zur finanziellen Situation und ihren Beitrag zum Unternehmenserfolg als auch den Beitrag der anderen Bereiche bei C und in Teilen sogar anderer Standorte auswerten können. Dieser Punkt und, dass die Generierung dieser Daten und ihre Übersetzungsprozesse als Basis für Kalkulationen nicht mehr originäre bzw. alleinige Aufgabe des Controllings sind, sind dann vermutlich die Gründe für die vergleichsweise geringe Anzahl an Werkscontrollern bei C. Gleichzeitig bleibt für diesen Abschnitt nur anzumerken, dass das Controlling damit automatisch stark von der korrekten Dateneingabe und Datenpflege in SAP durch die anderen Bereiche abhängig ist. Allerdings hat es gleichzeitig auch jederzeit die Möglichkeit zu prüfen, wer falsche oder fehlerhafte Eingaben vorgenommen hat.²¹⁵ Und die Frage, die in den folgenden Abschnitten ebenfalls zu beantworten ist, ist, ob es sich um eine reine Form der Disziplinierung handelt oder ob es auch mit oder gerade durch SAP Möglichkeiten für Handlungsspielräume und die Verarbeitung eigener Sinnbezüge bei C gibt.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass bei C vor allem eine hierarchische Form der kalkulativen Steuerung und Kontrolle zum Einsatz kommt. Diese hierarchische Form vollzieht sich dabei sowohl auf der klassischen vertikalen Ebene, aber auch in der Horizontalen mithilfe des ERP Systems SAP. Interessant dabei ist, dass sich diese Steuerung und Kontrolle über die vertikale Ebene ebenfalls klassisch anhand von Finanzkennzahlen und vorrangig in kalkulativer Form vollzieht. Über die horizontale Ebene, wo sie vor allem als systemische und dabei für die Beschäftigten teils verdeckte Kontrolle wirksam wird²¹⁶, vollzieht sie sich gerade

²¹⁵ Quattrone und Hopper 2005 zitieren in ihrer Studie in einem vergleichbaren Zusammenhang einen Befragten mit folgenden Worten: „What you have got to be careful with the type of systems that you have got now is that these people rely on you to tell the truth but you better understand that they have got ways of checking out that information because they have got that information.“ (Quattrone/Hopper 2005: 756)

²¹⁶ Dass Kontrolle ein spezifisches Merkmal von computerbasierten Systemen ist, wird bereits in der Studie von Bloomfield und Coombs 1992 herausgearbeitet. Die Autoren schreiben hier einleitend: „In addition, it is worth pointing out the fact that the dissemination of computers into organizations was accompanied by ideas from systems theory which engendered a reconceptualization of managerial and

nicht über finanzwirtschaftliche, sondern über nicht-finanzwirtschaftliche Zahlen und Kalkulationen.²¹⁷

Da bei Betriebsfall A im Vergleich zu C die unterschiedlichen Interessen über das Element der Verhandlung integriert werden, ist wie aufgezeigt wurde auch die Möglichkeit der Koexistenz unterschiedlicher Bedeutungen von Kalkulation grundsätzlich gegeben. Für C ist nun zu prüfen, ob sich dies in den Bedeutungszuordnungen ebenso bestätigt oder eher nicht.

3.2.3.1.2 Bedeutung von Kalkulation und der kalkulativen Praxis

Aufgrund der systemisch hergestellten Transparenz richten sich Bedeutung von Kalkulation im Bereich *Controlling*²¹⁸ zunächst auf den Aspekt der Vergleichbarkeit:

„Weil wie gesagt, ich kann die Wirtschaftslage oder die Kostenlage beurteilen, wenn ich wirklich alle Linien vergleichen kann. Wie gesagt, wenn ich mir erst einmal drei Stunden lang irgendwelche Werte rauspicken muss, die in einer anderen Liste aufbereiten, dass ich einen Vergleich anstellen kann, ist nicht förderlich, würde ich sagen.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 589-593)

Ein weiterer Aspekt ist die vernetzende und integrative Bedeutung von Kalkulation:

„Bei vielen anderen Stellen ist es halt so, man hat dann Kontakt zur Schnittstelle vorgelagert oder nachgelagert. Das war es dann. Aber so in der Kalkulation, das macht mir eigentlich auch Spaß, ist es überhaupt nicht so. Man hat wirklich eine Riesenstreuung drin.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 903-906)

organizational processes, explicitly emphasizing the importance of control over subsystems (Boguslaw, 1965; Lilienfeld, 1978).“ (Bloomfield/Coombs 1992: 459, eig. Hervorh.)

²¹⁷ Sánchez-Rodríguez und Spraakman 2012 stellen in ihrer Studie andersherum beispielsweise fest, dass Controller durch die Arbeit mit SAP auch mehr nicht-finanzwirtschaftliche Daten in ihre Analysen einbeziehen. (vgl. Sánchez-Rodríguez/Spraakman 2012: 409f)

²¹⁸ Zum Bereich Controlling gehört bei C sowohl das Controlling als auch der controllingnahe Bereich. Abweichend von den anderen Betriebsfällen werden diese Subjektfälle aufgrund der Zusammenfassung von Controlling und controllingnah als „controlling(nah)“ bezeichnet.

Darüber hinaus wird der Aspekt der Steuerung herausgestellt und mit Verweis auf Grundsätze der Logistik erläutert, was auch hier wieder die besondere Stellung und das besondere Wissen, welches man in diesem Fachbereich insgesamt aufgebaut hat, verdeutlicht.

„Die sechs ‚R‘ der Logistik. Also das ist eigentlich so mein favorite, weil... die stammen aus der Logistik raus. Quasi RICHTIGE Ware am RICHTIGEN Ort, in der RICHTIGEN Qualität, zum RICHTIGEN Zeitpunkt, zu den RICHTIGEN Umweltbedingungen. Eigentlich ist es mit Informationen, die man irgendwo steuert, genau dasselbe. Dass ich quasi einen reibungslosen Prozess hinbekomme und dass ich die Steuerung perfekt hinbekomme, muss quasi jeder Bereich, jede Abteilung, auf Informationen abgeleitet, die richtige Information zur richtigen Zeit, im richtigen Umfang bereitgestellt kriegen. Das würde jetzt ich so als Steuerung interpretieren. [...]“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 1052-1060)

Das Verständnis von Steuerung, welches durch Herrn N zum Ausdruck kommt, verweist auf den informationsbezogenen Ansatz innerhalb der Controllingkonzeptionen im Sinne der Bereitstellung entscheidungsrelevanter kalkulativer Informationen, sowie den koordinationsbezogenen Ansatz, wobei hier das aufgabenbezogene Teilsystem koordiniert wird, ohne in die nachfolgenden Steuerungsprozesse wirklich involviert zu sein.

Zusammenfassend für den Controlling- (d. h. auch den controllingnahen-) Bereich ist festzustellen, dass sich Bedeutungszuordnungen verstärkt auf kalkulatives Wissen und übergreifende Vernetzung dieses Wissens, wie auch in den anderen zwei bereits betrachteten Betriebsfällen weniger auf Kalkulation an sich richten.

Aus Sicht der *Nicht-Controllingbereiche* haben Kalkulationen zunächst die Aufgabe, Komplexität zu reduzieren. Sie machen die Integration komplexer Inhalte in einer Zahl möglich, wofür man sonst – wie Frau Y es anmerkt – „drei Seiten Powerpoint-Präsentationen“ benötigen würde, und sie ermöglichen einen besseren Überblick über verschiedene Sachverhalte.

„Ich mag Zahlen insoweit schon, weil sich da ganz gut darlegen lässt, letztendlich sind Zahlen sehr faktenreich und wenn du da halt eine Zahl stehen hast, die glaubwürdig ist und belastbar, dann sagt die viel mehr aus, als wenn man drei Seiten Powerpoint-Präsentation über irgendwas erzählt.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 844-848)

„Ich habe den Vorteil gesehen, dass man einfach den Überblick besser hat. Es geht einfach um den Überblick.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 872-873)

Kalkulationen ermöglichen zudem Vergleichbarkeit:

„Irgendwie spielen sie [die Kalkulationen; P. B.] doch irgendwo immer mit rein. Ich überlege gerade. Irgendwelche Kalkulationen, wenn es jetzt auch nicht direkt von den Kalkulatoren ist, aber irgendwelche Kalkulationen, die ich mir selber dann als Hilfsmittel dann erstelle oder irgendwie dann auch vergleiche. Wenn ich jetzt zum Beispiel, und so sollte es auch sein, jetzt ein Material habe, das ich entsprechend bei fünf verschiedenen Lieferanten anfrage, mache ich mir selber eine entsprechende Kalkulation zurecht, wo die Preise drinstehen, die Stückzahlen, die Lieferzeiten, letztendlich die Werke wo es produziert wird, um die Kosten für den Transport darzustellen usw. Wo man im Prinzip alles gegenrechnet und dann schaut, was der Günstigste ist. [...]“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 604-613)

Auch Herr P aus der Entwicklung verweist auf den Aspekt der Vergleichbarkeit, wobei er diese aus zwei Gründen im Folgenden einschränkt:

„Da sind wir bei der eigenen Statistik, wie man die fälscht. Man gibt ja nicht immer die Zahlen raus, die man wirklich hat. Man lässt sich eine gewisse Luft und von daher ist die Betrachtung bei mir eigentlich vorher schon drin, vor allem wenn es dann um Gerätekosten geht. Den Rest, die Zahlen direkt zu vergleichen, ja in gewisser Weise schon. Ich vergleiche immer Ist-Zahlen mit Hochrechnungen. Ich sehe dann zum einen zumindest den Teil, wo stehen wir da, zum anderen vergleiche ich es natürlich mit dem, wo sind wir im Projekt, haben wir auch einen dementsprechenden Anteil vom Projekt abgearbeitet, dass das zusammenpasst. Also direkt vergleichen kann man eigentlich nicht sagen, das kann man alles nur im Zusammenhang dann beurteilen.“ (Hr. P/C/Nicht-Controlling, Zeile 784-793)

Zum einen sieht er Kalkulationen offensichtlich nicht als neutral und objektiv an, wenn er anmerkt, dass man „nicht immer die Zahlen raus[gibt], die man wirklich hat“. Zum anderen zweifelt er Vergleichbarkeit auch über Zahlen grundsätzlich an, da sich aus seiner Sicht kein Sachverhalt einfach mit einem anderen vergleichen lässt, sondern nur über den Gesamtzusammenhang beurteilt werden kann.

Obwohl sowohl Herr P als auch Frau Y beide in einem Nicht-Controlling bzw. controllingfernem Bereich arbeiten, fallen Unterschiede in den zugeschriebenen Bedeutungen auf. Während Herr P die Bedeutung von Kalkulation ohne Probleme im Gespräch reflektieren kann, fällt dies Frau Y vergleichsweise schwer. Immer wieder orientiert das Gespräch in Richtung SAP. Es ist daher anzunehmen, dass sie durch ihre starke Integration in SAP einerseits wenig selbst kalkuliert, sondern dies für sie durch SAP übernommen wird und dass Frau Y andererseits analog wie beispielsweise Herr H aus dem controllingfernen Bereich bei Betriebsfall A deswegen eine recht funktionelle Sichtweise auf Kalkulation hat, weil sie primär Empfänger von Leistungserwartungen und -begrenzungen ohne deutlich erkennbare interne Steuerungsaufgabe ist (nach außen steuert Frau Y durchaus kalkulatív, beispielsweise Lieferanten). Es ist daher anzunehmen, dass auf dieser hierarchischen Ebene im Nicht-Controlling Bereich die Peripherien des Controllings bei C liegen. Das dies gleichzeitig mit der Integration in SAP zusammenhängt, zeigt sich an dem systemisch kaum integrierten Herrn P.

Frau Y geht ferner auf die Auswirkungen von Standardisierung in ihrem Arbeitsbereich ein. Die Standardisierung durch SAP hat zwar auch für sie zunächst einmal neue Freiräume eröffnet, aber ähnlich wie im Betriebsfall A wurden diese durch Mehrarbeit aufgefüllt und führen so vor allem zur folgend erläuterten Verdichtung und Zunahme der Arbeitsbelastung.

„Der Umfang hat sich deutlich verändert. Es ist deutlich mehr Arbeit geworden. Ich würde fast sagen, dass sich die Arbeit verdoppelt hat.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 636-637)

„Erstens habe ich neue Themengebiete übernommen zusätzlich. Nicht irgendwas anderes abgegeben, sondern das einfach zusätzlich übernommen. [...] Teilweise sind es neue Erfordernisse, dass es sein muss [dass alles in SAP auch eingegeben werden muss; P. B.]. Der andere Hintergrund ist, dass sich jeder absichern möchte. Früher sind Entscheidungen oftmals auch irgendwie mit Handschlag getroffen worden, dann war gut. Heutzutage muss man dann irgendwie, wenn nach drei Jahren einer fragt, irgendwas hochziehen und sagen, hier das habe ich aber damals so unterschrieben oder ist gemacht worden, deswegen. Das heißt, es muss alles letztendlich unterschrieben werden, nicht nur von einer Stelle, sondern von sieben, acht Leuten, wichtigen oder die meinen, die sind wichtig... irgendwelchen Menschen unterschrieben werden und das erfordert halt auch viel Zeit.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 641-674)

„Das [die Standardisierung und Formularisierung; P. B.] war ein schleichender Prozess. Das hat sich so ein bisschen eingeschlichen. Da hatte dann einer mal eine schlechte Erfahrung gemacht und meinte, er müsste das jetzt alles dokumentieren. Dann hat einer mal, ein schlauer Mensch, eine Präsentation beim Vorstand gehalten und meinte, es ist viel besser, wenn ein Unternehmen alles dokumentiert hat. Letztendlich kann man alles nachschlagen, und der Vorstand hat es dann entsprechend weitergegeben.“²¹⁹ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 679-684)

Obwohl insbesondere die Dateneingabe und Dokumentationspflichten insgesamt offensichtlich deutlich mehr Zeit erfordern, sieht Frau Y die Dateneingabe in SAP als notwendig an. Dies ist deswegen interessant, da sie an früherer Stelle für SAP-Auswertungen insbesondere auf ihren Chef, Herrn O, verwiesen hat, sodass sie selbst eher begrenzte Vorteile von der aufwendigen Dateneingabe zu haben scheint. Frau Y kritisiert damit weniger die horizontale Steuerung und vor allem Kontrolle auf Basis von SAP, sondern vorrangig die hierarchische Kontrolle, die sich für sie hier beispielhaft in mühseligen, langwierigen Unterschriftswegen äußert. In Bezug auf die

²¹⁹ Wie Frau Y selbst mit den Dokumentationsanforderungen umgeht, schildert sie im Folgenden: „Zu 90 Prozent halte ich mich daran, denn letztendlich muss ich dann, man macht dann im Prinzip einfach mit, denn sonst ist man der einzige, der nichts darlegen kann. Irgendwann wissen das letztendlich auch alle anderen Mitarbeiter und wenn es irgendwann hart auf hart kommt oder gerade, also Mitarbeiter anderer Abteilungen oder was weiß ich, dann sagen die, ja frag halt mal da, die haben sicherlich nichts aufgeschrieben. Und das ist dann eben auch blöd.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 701-706)

hierarchische Steuerung und Kontrolle geht sie dann auch weiter in die Tiefe und reflektiert die Absicherungsmentalität der Führungskräfte als Ausdruck abnehmender (bzw. eigentlich auf das System SAP verlagerter) Verantwortung:

„Unsicherheiten bei den Führungskräften. Also ich habe manchmal den Eindruck, dass viele nicht so wirklich mehr Verantwortung übernehmen wollen, obwohl sie dafür ja auch das entsprechende Geld bekommen. Letztendlich ist so eine Führungsposition nur dazu da, Verantwortung zu übernehmen. Neben dem Fachwissen, was manche Kollegen aber sicherlich, die weiter unten in der Organisation angesiedelt sind, mehr haben. Viele wollen einfach diese Verantwortung einfach nicht übernehmen und sichern sich in alle Richtungen ab.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 753-759)

„Wahrscheinlich wäre es clever, irgendwann wieder rauszukommen, das wäre wünschenswert, dass die Führungskräfte ein bisschen mutiger wieder werden. Weil: früher hat das ganz genauso gut funktioniert. Das war nicht so, dass das Unternehmen komplett hier über den Rott gegangen ist, nur, weil einer mal einen falschen Mut hatte oder so. Aber ich befürchte, dass es eher noch schlimmer wird. Irgendwann wird man dann über der ganzen Bürokratie zusammenbrechen. Dann wird man es wahrscheinlich irgendwann online verlagern, dass man dann nicht mehr den Papierkram hat, sondern dann irgendwie nur noch so ein Häkchen setzen muss. Die Ansätze sind jetzt schon da. Dass da irgendwie jeder sein Häkchen setzt und dann wird es auf grüne Ampel geschaltet, keine Ahnung, und dann läuft das weiter.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 783-793)

Auch wenn es so scheint, als würde Frau Y eine systemische Lösung, nämlich die Verlagerung „irgendwann online“ für aktuelle systemisch basierte Probleme vorschlagen, ist dies eher ironisch gemeint, wie sie im Nachgespräch bestätigt. Wünschenswert wäre aus ihrer Sicht eine deutlich geringere systemische Integration.

Gehen wir im Nicht-Controlling-Bereich bei C eine Hierarchieebene höher zu Herrn O, werden auf den ersten Blick Ansätze eines eher als „reflexives Zahlenbewusstsein“ einzustufenden Verständnisses von Kalkulation erkennbar,

wenn Herr O auf Zielkonflikte und das Abwägen von Interessen im Gespräch um Kalkulation verweist:

„Bleiben wir bei meinem Lieblingsthema, bei der Logistik, Sie können hingehen und mit dem Lieferanten vereinbaren, mit Blick auf die Umschlaghäufigkeit – der klassische Konflikt zwischen den Beschaffern und den Einkäufern – und sagen: ich will jeden Tag Eis angeliefert bekommen. Dann wird der Logistiker glücklich: sequenzgenaue Anlieferung, die Automobilindustrie propagiert das. Das kann eine richtige Herangehensweise sein, das muss aber keine richtige Herangehensweise sein, weil wenn Sie ein Einzelfertiger sind, eine Manufaktur, ist das suboptimal, weil dann fressen die Logistikkosten hier Ihre Effekte auf. Der Einkäufer geht hin und sagt, warum nimmst du nicht hier, weil ich gerade den Staffelpreis vereinbart habe, was ich im System nachgucken kann, warum nimmst du nicht gleich einen Halbjahresbestand? Da müssen Sie abwägen. Also gibt es Menschen, die optimieren in ihren Bereichen, und dann gibt es halt Zielkonflikte. Dafür sitzen wir ja dann da, dass wir dann hingehen und sagen, und heben die Hand und sagen ‚Pfui‘.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 274-287)

Dieser Eindruck eines reflexiven Zahlenbewusstseins bestätigt sich jedoch nicht, denn aus der Interessengeleitetheit von Kalkulation und Zahlen zieht Herr O den Schluss, dass ausschließlich auf systemisch generierte Zahlen und Kalkulationen zurückzugreifen ist. Er unterliegt zwar in Bezug auf die Gemachtheit von Zahlen keiner Illusion, allerdings verleitet ihn dies zu einer neuerlichen Illusion von Kontrolle und Planbarkeit durch Integration dieser „anfälligen“ Prozesse in SAP.

„Das ganze System basiert darauf, dass wir die Konditionen, zu denen wir die Teile einkaufen, in dem System hinterlegen. Wir achten darauf, dass ALLE Daten, die wir zu einer Komponente jemals ermittelt haben, dass ich die im System wiederfinde. Dazu muss man wissen, wie SAP aufgebaut ist, welche Vorteile diese Systeme bieten, vor allen Dingen mit Blick auf die historische Entwicklung in bestimmten Bereichen. Das gilt dann auch für die Kalkulation oder Einkaufspreise, Lieferantenwechsel, alles was damit zusammenhängt. Aus diesen Daten können Sie dann natürlich Ableitungen machen bzw. sich Programme schreiben lassen, aus denen Sie auch einen Blick in die Zukunft werfen können.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 163-172)

Diese Kontrollillusion geht dann in eine – hier so bezeichnete – Effizienzillusion über.

„Und, ich habe eine guten Freund, der ist schon lange Geschäftsführer, der hat immer gesagt: Es muss möglich sein, sein Tagesgeschäft in 80 Prozent der zur Verfügung stehenden Zeit zu schaffen, die restlichen 20 Prozent braucht er um die Abläufe zu optimieren und die Effizienz zu steigern. Und wenn ihm das kontinuierlich gelingt, hat er immer noch mal 20 Prozent Zeithorizont, um noch weiterzumachen. Natürlich ist das irgendwann mal endlich. Aber so die Einstellung.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 525-530)

„Weil es einfach ist, nicht zeitaufwändig, und ich sage es mal so platt hier, der Chef dieses Standortes darf den Anspruch an mich haben, dass ich ihm eine Antwort gebe in 95 Prozent aller Fälle, auch wenn keiner der Mannschaft mehr da ist. Da ist so meine Anspruchshaltung.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 336-339)

Dass derartig gestaltete Effizienzen und Freiräume insgesamt fragwürdig sind, wurde bereits im Betriebsfall A beleuchtet, indem auf die mangelnde Reichweite von Kalkulation verwiesen wurde, die letztendlich zu einem Mehr an Kalkulationsarbeit, d. h. zu einer Verdichtung aber auch zunehmenden Notwendigkeit der Absicherung führen. Dies ist es letztendlich auch, was Frau Y aufgreift. Herr O ist es nicht, der „alle“ Daten in das System eingeben muss, sondern er profitiert von den umfangreichen systemischen Eingaben seiner Mitarbeiter und Kollegen. Frau Y beschreibt wie aufgeführt eine deutliche Zunahme der zu bewältigenden Arbeit, die auch auf die Dateneingaben in SAP zurückzuführen ist. Eine Arbeit, die Missachtung und etwa seitens Herrn O auch Abwertung erfährt.

„Wir haben eine flache Hierarchie, wir haben zwei, drei, ohne es despektierlich zu meinen, die sind natürlich viel im operativen Geschäft. Wenn die eine Bestellung schreiben, das ist vorgegeben, dann müssen sie viel reinklappern, damit die Systeme sauber gepflegt sind hier. Hier obendrüber, die haben schon mehr Verantwortung, auch für strategische Ausrichtung und dergleichen mehr.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 517-522)

Von diesem Punkt abgesehen erläutert Frau Y im Zusammenhang der Weiterverarbeitung von (kalkulierten bzw. Basis-) Daten, die aus dem SAP kommen²²⁰, dass diese interpretiert werden müssen. Dies ist im Übrigen ein Gedanke, der Herrn O nicht in den Sinn kommt.

„Weil einem das im Prinzip in seinen Freiheiten als Einkäufer behindert, um mal ganz deutlich zu sein. Ich meine, wenn man ein gutes Lieferantenverhältnis aufgebaut hat, das passt soweit man der Meinung ist, dass dieser Lieferant auch langfristig beständig ist und dann aber trotzdem noch mal zwei Euro mehr haben möchte, weil er das einfach braucht zum Produzieren, in welcher Art und Weise auch immer, und man dann aber angehalten ist, dann trotzdem das noch irgendwo rauszuholen. Aber wenn man selber kein gutes Gefühl dabei hat, wenn man es jetzt dem Lieferanten wegnimmt oder einen ganz anderen Lieferanten da anheuert, um das zu fertigen, wo man nicht das Vertrauen dazu hat, dann ist es schwierig, dass das Controlling das entsprechend versteht. Aus unserer Sichtweise. Sie sehen ja oftmals halt nur die Zahlen und nicht die Sachen, die dahinterstehen. Das ist aber auch – wie gesagt – der Abteilung geschuldet, die dann entsprechend andere Ziele verfolgt, die auch wieder nicht 100 Prozent mit unseren übereinkommen. Letzten Endes ist es wichtig, dass wir dann einen gemeinsamen Weg finden.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 198-212)

Die totale Personenunabhängigkeit, die Herr O in der folgenden Sequenz herbeizusehnen scheint, lässt aus Sicht seiner Mitarbeiterin, Frau Y, spiegelt man daran ihre vorangegangene Aussage jedoch ganz offensichtlich Raum für Fehlsteuerungen als ernstzunehmende Nebenwirkung einer Kontrollillusion durch SAP. Es handelt sich zudem um eine Personenunabhängigkeit, die mit Einschränkung höchstens für den Bereich der Auswertung und Kalkulation, also der kalkulativen Steuerung und Kontrolle denkbar ist. Im Bereich der Dateneingabe ist man, wenn auch nicht grundsätzlich abhängig von spezifischen Personen, so doch immer von definierten Stellen, die diese Dateneingaben auch tatsächlich vornehmen.

²²⁰ Dies gilt letztlich für jeden Kalkulationsvorgang: ohne Einbringen subjektiver Interpretation würden auch Kalkulationen außerhalb von SAP reine arithmetische Datenakkumulationen verbleiben.

„[...] Ein kleiner Einschub, um es endgültig zu beantworten, selbst die AZUBIS, die bei uns im Einkauf arbeiten, von denen erwarte ich, dass die nach sechs Wochen das Handwerkszeug beherrschen. Und dann wissen sie, wo Daten hinterlegt sind. Und das sind ja immer nur Mausklicks, Auswertungen dauern Millisekunden, und Sie sind online, Sie sind aktuell, und Sie können sie nebedran laufen lassen, während Sie noch mit dem Lieferanten telefonieren. Da können Sie nebenher die Dinger laufen lassen. Und wenn Sie nun großmächtige Auswertungen, die habe ich auch zurechtprogrammieren lassen, dann aufrufen, dann starten Sie sie vor dem Mittagessen, wo die Server nicht so überlastet sind, und dann läuft das. Und dann kriegen Sie ein umfassendes Bild des Geschäfts.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 387-397)

„*Interviewer*: Das heißt, wenn ich Sie richtig verstehe, drücken Sie jetzt eigentlich für eine Kalkulation nur noch auf den Knopf?

Herr O: So ist es!

Interviewer: Das heißt, Kalkulationen außerhalb des Systems machen Sie gar nicht, wo Sie Daten aus dem System ziehen und dann sich in Excel rüberziehen und dann?

Herr O: Gehört verboten!

Interviewer: Warum?

Herr O: Weil es Zeit kostet und Sie generieren Schnittstellen. Natürlich gibt es Menschen, die möchten gerne neben dem Standardsystem hinprogrammieren. Da gilt wieder das, was ich vorhin gesagt habe: Was bringt uns auf die Idee, dass wir etwas besser könnten, was zigtausende Nutzer auf dieser Welt in Form von Fragestellungen und Aufgabenstellung an die Entwickler in Walldorf und sonst wo mittlerweile auf der Welt schonübergereicht haben. [...]“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 399-416)

Auf Basis des in der folgenden Sequenz auch enthaltenen biografischen Hinweises wird die Herkunft der Überspitzung seiner Idee zur absoluten Personenunabhängigkeit möglicherweise klarer²²¹:

²²¹ Im Zusammenhang mit dieser Einschätzung sei folgendes Zitat aus der bereits erwähnten Studie von Bloomfield und Coombs aus dem Jahre 1992 angeführt: „When computers first came into common use within organizations there was an expectation shared among many observers that they would tend to centralize organizational power. Information was equated with power and the potent information processing capacity of computers was seen as an extension of managerial control. To some extent the reason for the expectation can also be attributed to extrapolations from the particular technological form in which computing emerged following the first military uses during and immediately after the Second World War - namely, large centralized dataprocessing departments.“ (Bloomfield/Coombs 1992: 459)

„Weil: ich habe schon als Soldat gelernt, man muss an seiner eigenen Entbehrlichkeit kontinuierlich arbeiten. Weil dort gab es sehr aufwändige stressige Übungen über eine Woche lang. Und eine der Regelübungen war, dass man diejenigen, die das Sagen hatten, am zweiten Tag ausfallen ließ. Wir durften gar nichts machen. Wir durften noch Kaffeetrinken und gucken wie das Chaos seinen Lauf nahm. Die Qualität dessen, der an der Spitze war, wurde danach bemessen, wie die Organisation ohne ihn funktioniert hat. Und so ein bisschen halt von dem bis heute in mir nach. Ich könnte ja vom Fahrrad fallen, morgen tot umfallen.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 560-573)

„*Interviewer*. Das heißt, das ist auch ziemlich egal letztendlich wer die Kalkulation macht, weil: das macht das System, eigentlich?

Herr O: So ist es!

Interviewer: Was meinen Sie hat das für Auswirkungen?

Herr O: Das hat gravierende Auswirkungen, weil: natürlich geht Herrschaftswissen damit verloren. Also die Generation vor uns, wenn ich so den Abteilungsleiter, den ich in meiner vorhergehenden Funktion beerbt habe, das war so ein Herrschaftswissender. Alle wichtigen Informationen hatte er nur er. Das andere waren nur die Wasserträger. Das ist dann vorbei, weil ich ja kein Geheimnisträger bin. [...]“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 494-505)

Mit Blick auf C und diesen Teil abschließend wird jedoch vor allem eines deutlich: Herrschaftswissen ist nicht verlorengegangen und es hat sich auch nur in wenigen Fällen an wirklich neuen Stellen gesammelt. Und auch die „Wasserträger“ scheint es weiterhin zu geben, nur sammeln diese nicht mehr Daten und überführen sie zu sinnhaften Informationen, sondern sie erledigen nun – um bei den Begrifflichkeiten von Herrn O zu bleiben – das „Reinklappern“.

Zusammenfassend für den Nicht-Controlling Bereich bei C stehen folgende Punkte besonders heraus. Zum einen wird Kalkulation ein eher funktionelles Verständnis zugeordnet, was nur in Bezug auf Frau Y daran liegt, dass die steuernden Anteile im Zusammenhang mit Kalkulation nicht sehr hoch sind, ähnlich wie dies in den controllingfernen Bereichen im Betriebsfall A der Fall war. Herr O dagegen, der im Grunde kaum noch selbst kalkuliert, höchstens zum Zwecke der Kontrolle, verlagert

eine Objektivitäts- und Neutralitätsfiktion um Kalkulation nun in Form einer Kontroll- und Effizienzillusion auf SAP. Und auch Frau Y, die wie dargelegt intern eher nicht selbst steuert, unterstreicht diese Effizienzillusion, wenn sie trotz erheblicher Mehrbelastung aus der Dateneingabe in SAP diese dennoch als akzeptabel einstuft. Paradox mutet zudem die Diskussion um die propagierte Personenunabhängigkeit an, die gleichzeitig auf Personenabhängigkeit (bzw. mindestens Abhängigkeit von spezifischen Stellen) angewiesen ist und damit rein fiktiv ist. Die Bedeutung von Standardisierung scheint im direkten Zusammenhang mit der kalkulativen Steuerung und Kontrolle über SAP zu stehen, da Herr P aus der Entwicklung, der kaum in SAP integriert ist, einen deutlich geringeren Grad an Standardisierung in seiner Arbeit konstatiert, die Objektivität und Neutralität oder auch Vergleichbarkeit von Kalkulationen als fiktiv reflektiert und hierfür auch keine Lösung im Einsatz von SAP sieht.

3.2.3.1.3 Ableitungen zur Verortung von Kalkulation

Wie dargelegt hat bei C der intensive Einsatz von SAP die von der Konzernzentrale ausgehenden Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle weiter gestärkt, indem hierüber das grundlegend hierarchische Prinzip aus der vertikalen kalkulativen Steuerung und Kontrolle fortgesetzt wird. Insbesondere mit Blick auf die Beziehung zwischen Konzernzentrale und C als Werk sind diese Strukturen durch die unterschiedliche Dateneingabe und berechnete Nutzung von SAP weitestgehend manifestiert. Während die Konzernzentrale C grundsätzlich umfassend kontrollieren kann, ist dies aus Richtung C einerseits über das Berechtigungsmanagement, d. h. die Möglichkeit des Zugriffs auf zentrale Daten, begrenzt. Andererseits wurde aus den Aussagen der Befragten abgeleitet, dass die Konzernzentrale nicht im vergleichbaren Umfang in SAP integriert ist wie C. Die umfassende Echtzeit-Kontrollmöglichkeit mit SAP durch die Konzernzentrale und auch andere Werke – wenn man sich die Aussagen von Herrn O zum Zugriff auf Daten anderer Werke in Erinnerung ruft –

verhindert es zumindest theoretisch²²², dass C zwischen den Reportingzyklen kalkulative Informationen unabhängig verarbeiten kann.

Es kann aber festgestellt werden, dass Kalkulationsarbeit bei C alltäglich ist und spezifische kalkulative Praktiken bis in den Nicht-Controlling- bzw. controllingfernen Bereich hineinragen. Vielfach ist es jedoch nicht so, dass auch tatsächlich kalkuliert wird. Insbesondere außerhalb des Controllings kommen primär systemseitig bereits abgeschlossene Kalkulationen zum Einsatz. Durch den mitunter sehr intensiven Einsatz von SAP, ist die Durchführung von Kalkulationen in weiten Teilen auf das System verlagert. Schließlich ist auch hinsichtlich dieser systemseitig bereits abgeschlossenen Kalkulationen dahingehend zu differenzieren, ob es sich um Kalkulationen handelt, die dann zur Steuerung und Kontrolle eingesetzt werden sollen, oder um reine Repräsentationskalkulationen. Insgesamt kommt es durch dieses Vorgehen bei den Befragten zumeist eher nicht zu einer Herausbildung eines reflexiven Zahlenbewusstseins, sondern zu einer Verlagerung einer Objektivitäts- und Neutralitätsfiktion auf SAP, wenn dies bei manchen auch von Kritik und Unbehagen begleitet bleibt. Dies wird dann als Kontroll- und Effizienzillusion deutlich. Infolgedessen fallen Bedeutungszuordnungen einseitig aus, es kommt zu keiner Herausbildung von sog. „centres of discretion“ und damit zu keinen Umdeutungen von Kalkulation oder Herausbildung neuer Kalkulationstechniken aus den Peripherien. Darüber hinaus sind diese Peripherien für die in SAP integrierten Bereiche schwer lokalisierbar. Es kann also für die Verortung von Kalkulation kein eindeutiges Fazit gezogen werden. Denn zum einen sind gerade durch die breite Nutzung von SAP sehr viele Stellen bei C Teil der kalkulativen Steuerung und Kontrolle. Zum anderen ist auch die Zahl derjenigen, die kalkulative Informationen aus SAP nutzen, organisieren und schließlich auch entgegen der Vorstellung von Herrn O subjektiv interpretieren, kaum zu überblicken. Auch eine Prüfung der Berechtigungen würde hierbei keinen eindeutigen Aufschluss bieten, weil Berechtigungen lediglich eine Möglichkeit dieser kalkulativen Steuerung und

²²² Die praktische Nutzung der Kontrollmöglichkeiten muss mangels Befragung auf der Konzernebene unklar verbleiben.

Kontrolle eröffnen, eine tatsächliche Nutzung sich daraus aber nicht ableiten lässt. Die Verteilung von Verantwortung im Gesamtprozess der Produktion kalkulativer Informationen, im Besonderen im Bereich der Eingabe kalkulativer relevanter Informationen, aber auch im Bereich der Auswertung²²³ dieser Informationen und Weiterverarbeitung in Kalkulation, führt – wie Frau Y es konstatiert – zu einem abnehmenden Verantwortungsbewusstsein bei den so verstandenen originären Trägern von Macht aus kalkulativer Steuerung und Kontrolle und damit insgesamt zu einer Abschwächung klar zentralisierter bzw. überhaupt klar lokalisierbarer Kontrolle als inhärentem Mechanismus kalkulativer Praktiken. Im Prinzip ist durch SAP die Möglichkeit der Herausbildung vorübergehender „centres of calculation“ fortlaufend gegeben. Diese können, müssen aber nicht, stabil sein. Herr O beispielsweise hat ein solches „centre of calculation“ verkörpert, so lange er aktiv war. Im eingangs erwähnten telefonischen Nachgespräch mit Frau Y stellte sich dagegen heraus, dass der Nachfolger auf der Stelle von Herr O kalkulative Informationen aus SAP kaum noch nutzt und dass sich dies zunächst auf die Mitarbeiter in diesem Bereich verlagerte, um schließlich – bis auf die weiter umfassende Dateneingabe – insgesamt abzunehmen. Darüber hinaus sind in der Integration aller die gegenseitigen Abhängigkeiten gestiegen und die Abgrenzung von Verantwortung für Bereiche der Steuerung und Kontrolle ist schwierig geworden. Zudem sammeln sich Eingriffsmöglichkeiten (Neu-Formierung und nicht Aufhebung von Herrschafts- bzw. Arkanwissen) an Stellen bzw. in Personen, die über ein umfassendes systemisches Verständnis von SAP und damit auch über alle kalkulativer formulierbaren Wertströme bei C, dabei jedoch nicht im Gegenzug über die im Zusammenhang mit dieser Verantwortung notwendigen Ressourcen verfügen.

Insgesamt steht der umfassenden Kontrollmöglichkeit durch SAP damit gleichzeitig die Möglichkeit einer Abschwächung in der tatsächlichen Wahrnehmung dieser

²²³ Die Auswertungsoption wird zwar unter den Befragten vorrangig durch die Führungskräfte wahrgenommen, aber grundsätzlich ist diese auch auf der Mitarbeiterenebene möglich, da entsprechende Berechtigungen vergeben wurden bzw. werden können.

Kontrolle zumindest auf der Ebene von C gegenüber. Grundsätzlich weist Betriebsfall C durch die Möglichkeit verschiedener „centres of calculation“ den Charakter einer „a-centred“ Organisation auf. Vor dem Hintergrund des Einsatzes von SAP wirkt diese bei näherer Betrachtung jedoch überraschend instabil und zufällig.

3.2.3.1.4 Verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation bei C: Umfassende Kontrolle und die Illusion von Effizienz in der systemisch integrierten Organisation

Im diesem Abschnitt soll nun ebenso wie für die vorangegangenen Betriebsfälle A und B, die Rekonstruktion der Strukturen der Steuerung und Kontrolle, die im Zusammenhang mit Kalkulation etabliert sind, die Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation und die Ableitungen zur Verortung von Kalkulation zu einer verdichteten Beschreibung der kalkulativen Organisation bei C zusammengeführt werden.

Aus der hohen Bedeutung von SAP für die Kalkulationsarbeit der Befragten (bis auf Herrn P aus der Entwicklung) einerseits und aus dem grundsätzlichen Zusammenhang zwischen SAP und kalkulativer Steuerung und insbesondere Kontrolle andererseits hat sich die Bezeichnung als systemisch integrierte Organisation abgeleitet. Denn über SAP wird bei C die vorrangig hierarchische kalkulative Steuerung und Kontrolle auf der Vertikalen auch auf der horizontalen Ebene fortgesetzt und teilweise noch verstärkt. Während auf der Vertikalen kalkulative Steuerung und Kontrolle über Finanzkennzahlen ausgeübt wird, erfolgt dies auf der Horizontalen insbesondere über Nicht-Finanzkennzahlen bzw. Nicht-Finanzdaten. Dies ist vermutlich auch der Grund, warum ein spezifisches ökonomisches Leit-Interesse, beispielsweise eben Effizienz und Rendite, wie es in den Betriebsfällen A und B teils sehr dominant zum Ausdruck kam, bei C kaum erkennbar ist. Die Integration über Nicht-Finanzkennzahlen bzw. -daten ermöglicht darüber hinaus offenbar die deutlich breitere horizontale Einbeziehung in die

kalkulative Steuerung und Kontrolle. Gleichwohl wird das existente hierarchische System nicht aufgehoben, sondern auf der Horizontalen über ein an den Hierarchien orientiertes Berechtigungsmanagement und die Unterteilung in Dateneingabe und Datenauswertung sowohl fortgesetzt als auch verdeckt vertieft. Denn ein Teil der in SAP über Berechtigungen abgebildeten Hierarchien existiert in der offiziellen Organisationsstruktur nicht.

Insbesondere auf der Ebene der Dateneingabe verstärkt sich der Aspekt der Kontrolle in zweierlei Hinsicht: indem einerseits fehlerhafte Eingaben ins System sofort an anderer Stelle durchschlagen, d. h. in Echtzeit auf der Horizontalen kontrollierbar sind, und andererseits vertikal ebenfalls jederzeit Kontrolle durch die nächsthöhere Hierarchieebene möglich ist. Zumindest die letztere Form der Kontrolle über hierarchische Berechtigungen stellt aber lediglich eine Möglichkeit der kalkulativen Steuerung und Kontrolle dar, die dann jedoch nicht anspruchsfrei gewährt wird. Erst die tatsächliche Wahrnehmung dieser Möglichkeit lässt wie aufgezeigt sog. „centres of calculation“ entstehen, die darum auch schwerlich vorhersehbar und wenig stabil sind. Insgesamt lassen sich also die Peripherien des Controllings schwer lokalisieren.

Die Trennung in vertikale und horizontale Steuerung und Kontrolle ergab sich im Übrigen nicht automatisch daraus, dass C ein Werkstandort innerhalb eines Konzerns ist, d. h. in der Unterscheidung zwischen Konzernzentrale und C als Werkstandort. Sie ergab sich vor allem daraus, dass die systemische Integration in SAP entgegen einiger Aussagen offenbar nicht vollständig ist, sondern desto höher je dezentraler und hierarchisch niedriger. Während die kalkulative Steuerung und Kontrolle in Richtung Konzernzentrale auf Finanzkennzahlen basiert und mithilfe von Formularen vorrangig außerhalb von SAP stattfindet, erfolgt die kalkulative Steuerung und Kontrolle bei C nicht zwingend über Finanzkennzahlen bzw. -daten und vorzugsweise innerhalb von SAP. Dies hat verschiedene Auswirkungen. Zum einen kann die Konzernzentrale – zumindest theoretisch – C jederzeit über dessen sehr umfassende Dateneingabe in SAP kontrollieren, wogegen dies auf Ebene C nicht möglich ist. Dies dürfte einer der Gründe sein, warum auch mit zunehmendem

Unternehmenswachstum und verstärkter Internationalisierung eine flache Hierarchie beibehalten werden konnte.

Insgesamt wird daher das System SAP und die Integration in dieses gerade auch in der Spiegelung mit dem systemisch wenig integrierten Herrn P als entscheidendes Merkmal der besonderen Logik der kalkulativen Organisation bei C verstanden, weswegen diese als systemisch integrierte Organisation beschrieben wird.

Dieses Merkmal ist auch Ausgangspunkt spezifischer Bedeutungszuordnungen, wie Integration und Standardisierung, die sich eher auf das System SAP als auf Kalkulation selbst beziehen. Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation fallen mit Verweisen auf Komplexitätsreduzierung und Vergleichbarkeit insgesamt sehr begrenzt aus, was sicherlich in Teilen auch damit zusammenhängt, dass insbesondere außerhalb des Controllings zwar in der Breite über die Integration in SAP ein gewisses kalkulatives Wissen vorhanden ist, aber letztlich kaum selbst außerhalb SAP kalkuliert wird bzw. wenn doch, dies zumeist der Repräsentation dient und weniger der Steuerung und Kontrolle durch Kalkulation. Das Merkmal der kalkulativen Organisation bei C ist außerdem auch Ausgangspunkt für Paradoxien bei den Befragten, wenn deren Reflexion von der Gemachtheit und Interessengeleitetheit von Zahlen und Kalkulationen nicht etwa in einem reflexiven Zahlenbewusstsein, sondern wie aufgezeigt in der Herausbildung neuer Effizienz- und Kontrollillusionen mündet. Das, was in Verbindung mit Zahlen und Kalkulation als Objektivitäts- und Neutralitätsfiktion gedeutet worden ist, formt sich durch den Einsatz eines Systems wie SAP in eine Effizienz- und Kontrollillusion um.

Diese ist als illusorisch zu bezeichnen, weil SAP zwar ein äußerst schlankes Controlling bei C ermöglicht, gleichzeitig aber ausblendet, dass originäre Aufgaben des Controllings, nämlich die Sammlung von Informationen bzw. die Sammlung von Daten und ihre Übersetzung in Informationen lediglich in andere Fachbereiche bei C verlagert wurden. Darüber hinaus werden diese nicht-finanzwirtschaftlichen Daten und Informationen durch Integration in SAP auch noch als reine Daten abgewertet. Die Annahme, dass vor allem SAP selbst diese Arbeiten übernimmt, negiert die hohen Anforderungen des Systems in Bezug auf Umfang und Genauigkeit der

Dateneingabe, die, wie von den Befragten außerhalb des Controllings erläutert, zu einer deutlichen Arbeitsverdichtung geführt hat. Interessant war an dieser Stelle zusätzlich, dass gerade die durch Arbeitsverdichtung Belasteten ihre Kritik nicht auf das sie belastende System und dessen kontrollierende und disziplinierende Wirkung richten, sondern auf die kalkulative Steuerung und Kontrolle der vertikalen Hierarchie. Denn die hierbei kritisierte Abschwächung von Verantwortungsübernahme in dieser vertikalen Hierarchie steht offenbar in Zusammenhang mit einer Verantwortungsaufstückelung sowie der Drohkulisse einer permanenten (Stichwort: Echtzeit) Kontrolle durch SAP. Wenn in der Integration in SAP das eigene Ergebnis eines Verantwortlichen durch eine Vielzahl nicht direkt steuer- und kontrollierbarer Handlungen beeinflusst wird, weil SAP eben in Bezug auf seine Steuerungslogik nicht vertikal nach Funktionen, sondern horizontal, d. h. entlang von Wertströmen ausgerichtet ist, dann ist eine vollständige Verantwortungsübernahme für einen in der organisationalen Realität abgetrennten Bereich schlicht nicht möglich. Wenn diesem Verantwortlichen dann zusätzlich suggeriert wird, dass sein Handeln und jegliche Entscheidung im Sinne von „alles kann gegen Sie verwendet werden“ kontrolliert wird, wird er die Notwendigkeit verspüren, jeden Schritt dieses Handeln vorab argumentativ zu verteidigen und damit eine umfangreiche Dokumentation einzufordern bzw. selbst anzulegen. Dass dafür mitunter die Belastung oder sogar Verausgabung der zugeordneten und auch anderer Mitarbeiter notwendig ist, wird nicht thematisiert.

Durch die Transparenz, durch Standardisierung auf Basis von systemischer Integration und durch potenziell breites kalkulatives Wissen, auch ohne zu kalkulieren, hat der Einsatz von SAP bei C aus Sicht des Standorts gewisse Vorteile. Beispielsweise deswegen, weil die Konzernzentrale ihre Möglichkeit der Kontrolle – zumindest soweit es sich aus den Erzählungen der Befragten ableiten lässt – nicht unbedingt und schon gar nicht in Echtzeit auszuschöpfen scheint, sondern auf ein Reporting außerhalb des Systems SAP zurückgreift. Als Werkstandort, d. h. aus organisationaler Perspektive, hat C also zumindest die, wenn auch grundlegend sehr instabile, Chance Fehlentwicklungen und Potenziale (denn die Konzernzentrale

misst Erfolg an Finanzkennzahlen) schnell zu erkennen, also einen Schritt voraus zu sein und C nachhaltig zu sichern. Auf der Ebene eines deutschen Fertigungswerks an einem Hochlohnstandort kann dies daher als Vorteil und Chance für das Werk gedeutet werden.

Auch für die einzelnen Befragtengruppen lassen sich entsprechende Chancen aufzeigen. Die Controller beispielsweise sind mithilfe von SAP weniger mit der Sammlung von Daten und deren Übersetzung in sinnhafte Informationen (d. h. die originäre Kalkulationsarbeit des Controllings) belastet, denn diese sind äußerst umfassend und umfangreich in Form von Daten in SAP verfügbar. Der Kalkulator Herr N streicht für sich die Möglichkeiten der Vernetzung mit anderen Bereichen und die Entwicklung eines über Kalkulation hinausreichenden Verständnisses heraus. Im Gegensatz dazu spricht der Controller Herr L jedoch davon, dass er immer alle Zahlen, d. h. SAP-Daten prüft, bevor er sie weiterverarbeitet, sodass sich theoretische Freiräume durch Entfall der Informationssammlung und Übersetzungsarbeit bei ihm in der Praxis eher nicht zu realisieren scheinen. Darüber hinaus ist das Controlling bei C insgesamt sehr dünn besetzt, sodass auch die als letztlich illusionär herausgearbeiteten Effizienzen durch Einführung von SAP bereits vereinnahmt wurden.

In den Erläuterungen der anderen Befragten außerhalb des Controllings klang zumindestens durch, dass sie zwar durch Wissenszunahme im Bereich der kalkulativen Steuerung und Kontrolle mehr auf Augenhöhe mit den Controllern arbeiten würden, gleichwohl kommt im Herausstellen der Personenunabhängigkeit in punkto Kalkulation mit SAP auch eine Geringschätzung für originäre Arkanleistungen des Controllings, spezifisch für den Vorgang der Kalkulation von Kosten und Leistungen und deren Interpretation, zum Ausdruck. Das Controlling scheint daher vor allem für sein systemtechnisches Wissen geschätzt zu werden und kann so offenbar das Verlorengelassen seines früheren Arkanbereichs oberflächlich kompensieren.

Außerhalb des Controllings ergeben sich insbesondere über die zielgerichtete, bei C allerdings auch stark hierarchisch orientierte Berechtigungsvergabe umfassende

Kontroll- und Auswertungsmöglichkeiten, die über die eigene Funktion hinausreichen können. Dies bedingt spezifisches Wissen um die Wertströme, aber auch umfangreiches fachliches Wissen über den eigenen Bereich hinaus als Basis für die kalkulative Steuerung und Kontrolle bei C und wird wie dargelegt auch nicht anspruchsfrei gewährt. Die Möglichkeit wird darum unter den Befragten punktuell sehr stark (Herr N) und sonst eher nur begrenzt (Frau Y) bzw. vorrangig auf der etablierten Führungsebene genutzt. Dabei ist jeweils individuell auszuloten, inwiefern die im Zusammenhang mit spezifischen Berechtigungen betriebsseitig formulierten Ansprüche mit den dadurch gewonnenen Möglichkeiten der Kontrolle mindestens in einem Gleichgewicht stehen.

Die außerhalb des Controllings stark verbreitete Dateneingabe ist demgegenüber vorrangig routiniert und stark reglementiert. Sie erfordert zwar Wissen um die genutzten Arten an Kostenträgern, aber durch die Verantwortungsstückelung in SAP auch auf dieser Ebene ein eher begrenztes Verständnis für die Zusammenhänge der Wertströme als Informationsbasis der kalkulativen Steuerung und Kontrolle mit SAP. Dieses Verständnis und damit auch systemtechnisches Arkanwissen sind jedoch die Voraussetzung für die Erlangung weiterreichender Berechtigungen und damit die Möglichkeit den Eindruck umfangreicher systemischer Kontrollhürden abzumildern. Davon abgesehen verbleibt nur die Abhängigkeit aller anderen von einem, wie Herr O es formuliert, umfangreichen „[R]einklappen“.

Demgegenüber sind „Constraining“-Bedingungen erkennbar, die auch vor allem deswegen als Constraining zu bezeichnen sind, weil sie sich fast jedem Versuch der Kritik zu entziehen scheinen. Der Controller Herr L vermag seine Skepsis und Kritik an der kalkulativen Steuerung und Kontrolle bei C kaum zu formulieren, sodass es bei ihm weitestgehend bei der Äußerung von Unbehagen und Rückzug verbleibt. Dann gibt es Formen „ungewisser“ Kritik, wie von Herrn N, dessen Arbeitsethos und überdurchschnittlicher Einsatz an den „Schnittstellen“ keine angemessen reziproke Wertschätzung gegenübersteht. Oder die „abgelenkte“ Kritik von Frau Y, deren originäre Kritik am System SAP sich auf die vertikale Hierarchie, die Führungskräfte, umlenkt. Oder schließlich Herr O, der SAP zwar technisch

durchdrungen und umfangreiches Herrschaftswissen aufgebaut hat und darum auch Kalkulationsarbeit außerhalb von SAP („Gehört verboten!“) rigoros ablehnt, dann aber gleichzeitig nicht die Kontrollmöglichkeiten anderer mithilfe von SAP reflektieren kann. Lediglich Herr P, dessen Arbeit weitestgehend außerhalb systemischer Integration stattfindet, ist in der Lage, die Ansprüche und Bewertungskriterien, die im Zusammenhang mit SAP formuliert und offenbar auch nachhaltig etabliert werden (z. B. Standardisierung), kritisch zu betrachten.

3.2.3.2 Aneignungsbezüge in der Kalkulationsarbeit unter den organisationalen Bedingungen der systemisch integrierten Organisation

Augenfällig für die kalkulative Organisation bei C war, dass die originäre Kalkulationsarbeit nahezu vollständig in das ERP-System SAP integriert ist und, dass infolgedessen auch kaum noch außerhalb von SAP kalkuliert wird. Eine problematische Folge fast vollständiger systemischer Integration von Kalkulationsarbeit ist, wie aufgezeigt, vor allem darin zu sehen, dass das Einbringen der subjektiven Anteile und Leistungen, welches entgegen aller Illusionen zur Personenunabhängigkeit weiterhin notwendig ist und lediglich inhaltlich verlagert wurde (Neu-Formierung von Bereichen von Arkanwissen), zum Teil umfassend kontrolliert und gesteuert und außerdem deutlich inhaltlich verkürzt wird.

Die Steuerung durch umfassende Kontrolle als leitendes Merkmal der systemischen Integration äußert sich auf zweierlei Weise. Zum einen auf der Ebene der Dateneingabe, die bis ins Letzte kontrolliert wird, indem Eingaben in das System im Falle von Fehlern durch eine entsprechende Fehlermeldung, wenn nicht beim Eingebenden zur Dateneingabe selbst, dann spätestens bei Auswertung an anderen Stellen in der Organisation „enttarnt“ werden. Diese Kontrolle erfolgt zum einen unverdeckt und wird seitens der Befragten dennoch kaum problematisiert. Zum anderen vollzieht sie sich auf der Ebene der Datenauswertung – und diese Form der Kontrolle scheint problematischer, da sie für ein Großteil der Auswertenden verdeckt bleibt – bei der entweder nur die mit der Datenauswertung möglich

gewordene persönliche Kontrollmacht, z. B. des Einkaufschefs Herrn O, oder Möglichkeiten der Selbstoptimierung, z. B. des Kalkulators Herrn N, hervortreten. Was jedoch auch Herr O oder Herr N nicht erkennen können oder wahrhaben wollen, ist die Möglichkeit, dass aufgrund ihrer systemischen Integration auch über sie Kontrolle ausgeübt wird. Im Hinblick auf die systemische Integration war in Bezug auf die Integration in SAP zwischen C als Werk (vollständig) und der Konzernzentrale (unvollständig) differenziert worden, die der Konzernzentrale eine übergeordnete Kontrollmacht über C gewährt.

Eine Verkürzung subjektiver Anteile in der Kalkulationsarbeit in Verbindung mit SAP wiederum verweist auf die Trennung und Verkürzung der Elemente Datensammlung, -eingabe und -ausgabe sowie kalkulative Übersetzung dieser Daten in sinnhafte Informationen in die Elemente Dateneingabe auf der einen Seite und Datenausgabe auf der anderen Seite. Abgesehen davon, dass die Trennung von zuvor zusammenhängenden Aspekten der Kalkulationsarbeit nun für sich betrachtet aus Sicht der Subjekte deutlich sinnleerer ist und so den Anschluss an einen dem Subjekt entfremdeten, übergeordneten Sinn und Zweck, zumeist den Unternehmenszweck, suchen muss, ist die Subjektivität der Handelnden noch viel mehr gefordert. Nicht nur, dass sie selbst Sinn herstellen müssen, wo sich dieser nicht mehr direkt aus ihrer unmittelbaren Kalkulationsarbeit ableiten lässt, da die eigenen Arbeitsanteile nun ganz offensichtlich nur Teil eines „großen Ganzen“ sind, werden diese als eines der markantesten Folgeprobleme bei C für die Befragten zunehmend spürbar entwertet oder finden schlicht keine Berücksichtigung. Dies sind beispielsweise die durch den Einsatz von SAP entstandenen Schnittstellen, von denen alle Befragten immer wieder sprechen. Oder die kalkulative Übersetzung der SAP-Daten in sinnhafte Informationen, die keinerlei Wertschätzung mehr erfährt, weil die Daten nach offizieller Meinung so bereits aus SAP kommen. Keiner der Befragten stellt sich an dieser Stelle beispielsweise die Frage: Wenn alles in SAP ist, warum müssen die Daten in Meldeformulare für die Konzernzentrale übertragen werden? Diese könnten doch ebensogut direkt in SAP ihre Auswertungen durchführen. Das tun sie aber nicht, denn in SAP finden sich nur äußerst

interpretationsbedürftige Daten. SAP ermöglicht daher keine Personenunabhängigkeit, sondern ist äußerst voraussetzungsvoll und wissensintensiv und darum stark personenabhängig. Dies führt notwendigerweise zum Entstehen neuer Bereiche von Arkanwissen. Im Gegensatz zu den bisher institutionalisierten Bereichen, z. B. Controlling für kalkulatives Wissen der Steuerung und Kontrolle, Einkauf für Einkaufswissen, Produktion für Fertigungswissen usw. sind die neuen Bereiche von Arkanwissen nicht nur instabil, sondern ohne die notwendigen Ressourcen (Personaldecke, Weiterbildung etc.) ausgestattet. Ihnen wird außerdem auch eine angemessene Wertschätzung oder Anerkennung verwehrt oder diese sogar durch die Forderung nach immer mehr Kalkulationsarbeit ersetzt. Über SAP wird daher das Einbringen von deutlich mehr Arbeit („Mehrarbeit“) und vor allem deutlich mehr Subjektivität zur Überbrückung von Schnittstellen eingefordert, ohne im gleichen bzw. angemessenen Umfang Anerkennung zu gewähren.

Die als Illusion enttarnte Personenunabhängigkeit, die Drohkulisse umfassender Kontrolle sowie die Problematik einer illusorischen Effizienz sind die entscheidenden Merkmale der kalkulativen Organisation bei C und Ausgangspunkt für die spezifischen Aneignungsbezüge der Befragten sowie ihrer jeweiligen Kritikperspektive, die sie in der Auseinandersetzung mit den spezifischen Bedingungen ihrer kalkulativen Praxis entwickeln und einbringen.

3.2.3.2.1 Beschreibung der subjektiven Aneignungsbezüge

Wie im Abschnitt über die Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation bei A beginnen die Analysen wieder im *Controlling*, der analog zur vorangegangenen Vorgehensweise auch den *controllingnahen Bereich* umfasst.

Schon zu Beginn des Interviews erläutert Herr L aus dem Controlling bei C unaufgefordert seinen beruflichen Werdegang, der praktisch lückenlos im Controlling stattgefunden hat:

„Ja, davor, in Regensburg, Firma XY [anonymisiert] [...] und jetzt hier im Werk. Aber immer Controlling. Also ich wollte eigentlich schon... ich habe auch eine kaufmännische Ausbildung, ich wollte schon immer, WARUM AUCH IMMER... genau das machen, was ich jetzt mache.“ (Hr. L/C/Controlling(nah), Zeile 27-30)

Zur Erläuterung seines Einwurfs „warum auch immer“ stellt er eine berufliche Affinität, aber dann auch Grunddisposition bei sich fest und vermerkt Folgendes:

„Ich weiß nicht. Damals war in der Ausbildung macht man ja dann auch die ganzen Abteilungen durch. Und dann war das im Controlling, das ist hängengeblieben. So halt.“ (Hr. L/C/Controlling(nah), Zeile 34-36)

„Weiß ich nicht. Zahlenmensch, ist schon immer so eigentlich. Und, wir organisieren im privaten Bereich so... ich bin sehr im Sport engagiert, und organisiere Gruppen, Finanzen, Sponsoring und so alles.“ (Hr. L/C/Controlling(nah), Zeile 46-48)

Was bei Herrn L, der bisher vorrangig aufgrund seiner – im Vergleich zu allen anderen Befragten – Zurückhaltung eher wenig zu Wort kam, außerdem heraussticht, ist die überwiegende Knappheit seiner Antworten und seine Einleitungen („Ich weiß nicht.“ / „Weiß ich nicht.“) oder auch ein abruptes Abbrechen seiner Erläuterungen. Diese Art zu antworten, zieht sich durch das gesamte Interview und lässt ein starkes Unbehagen bei Herrn L spürbar werden, welches ihm aber offenbar schwerfällt zu verbalisieren. An wenigen anderen Stellen scheint es dann wieder aus ihm herauszubrechen.

„Was halt für mich wichtig ist, was ich halt beibehalten möchte im Leben, dass ich hier Produktbezug habe, also dass ich nicht nur hier Zahlen die ganze Zeit.... Das war so bei... da eben, wo ich als Werkstudent war. Da hat man nur Begriffe vom Produkt gehabt, aber man hat sich nie etwas vorstellen drunter können. Aber jetzt gehe ich halt raus und schau mir die Maschine an und schau mir Produkt XY [anonymisiert] an und versuche das halt zu verstehen, was eben der Gegenüber dann meint, wenn er sagt, dieses XY-Teil oder so. Oder auch, wenn das Auto kaputt ist, dann weiß ich nicht, was zu tun ist, aber zumindest

will ich wissen, wenn jetzt der sagt, ja, das Teil ist gut und das schlecht, warum und wieso, und wann es gut ist und wann es schlecht ist.... (Zeile 76-86)

Herr L sieht die Notwendigkeit, dass Zahlen nicht nur unübersetzte Daten bleiben, sondern dass auch immer ein kontextueller Bezug und damit Übersetzungsarbeit als Teil von Kalkulationsarbeit hergestellt werden muss. Dass es in der vorangegangenen Sequenz – für seine Verhältnisse – kurz mit ihm durchgeht, unterstreicht sein starkes Unbehagen in Bezug auf eine zunehmend geringere Wertschätzung für diesen immer seltener anerkannten Teil von Controllerarbeit. Dies steht im Zusammenhang mit SAP und der zuvor beschriebenen Trennung und Verkürzung von Kalkulationsarbeit auf Dateneingabe und Datenauswertung. Relativ kurz nach dieser Sequenz kommt es zu einer seitens Herrn L gewünschten Unterbrechung des Interviews. Dass er nach Wiederaufnahme des Interviews dann auf sein SAP-Spezialwissen verweist, verfestigt den Eindruck seines Unbehagens nachhaltig.

„Controlling. Hier war jetzt mal vor kurzen ausgehängt, so SAP-Schnittstelle, SAP zu den Fachbereichen und Finanzen. Das ist schon auch... Computeraffinität, wie man sagt, habe ich schon auch. SAP gut, SAP und BW [steht für eine auf SAP aufgesetzte Berichtssoftware; P. B.], so was also in die Richtung, würde ich auf alle Fälle noch gehen. Da habe ich schon mehr Spezialwissen dann.“ (Hr. L/C/Controlling(nah), Zeile 108-112)

Obwohl Herr L also im Hinblick auf seine Bezüge wie eingangs aufgezeigt eine grundlegende Affinität und Disposition bei sich feststellt und mit Verweis auf SAP noch ein spezielles Wissen betont, sieht er dies nicht als Eigenschaften und Fertigkeiten eines spezifischen Controller-Typus oder überhaupt Eigenschaften und Fertigkeiten, die vorrangig Controllern zuzuschreiben wären.

„Ich bin nicht der Freund von Pauschalisierungen, aber ich denke mal schon, dass das so ist. Und wenn Sie jetzt fragen, was das jetzt ist, dann... vielleicht strukturierter? WOBEI: Entwickler muss auch strukturiert sein...“ (Hr. L/C/Controlling(nah), Zeile 285-287)

Auf der Suche nach etwas, was Controller auszeichnen könnte, überlegt Herr L wie folgt weiter:

„Ja so Zahlen. Zahlen auf alle Fälle. Und eben Zusammenhänge erklären, Zusammenhänge verstehen, ja, Prozesse verstehen, generell übergreifend, ganz... von vorn bis hinten eben. Das ist wichtig. Ich kann nicht nur eins anschauen, ich muss auch schauen, was ist danach, was ist davor.“ (Hr. L/C/Controlling(nah), Zeile 293-296)

Zahlen und kalkulatives Wissen spielen notwendigerweise eine Rolle. Wesentlicher erscheint sein Verweis auf ein übergreifendes Denken, welches im Vergleich zu Betriebsfall A und teils auch B, jedoch weniger eine Berücksichtigung verschiedener Perspektiven beschreibt, sondern eher auf Anteile von Kalkulationsarbeit außerhalb des eigenen Bereichs Bezug nimmt. Bei C war in den vorangegangenen Erläuterungen in diesem Zusammenhang bereits mehrfach auf die Schnittstellenarbeit als Folgeproblem der Kalkulationsarbeit mit SAP eingegangen worden. Ohne an dieser Stelle weiter die Schnittstellenproblematik für die Befragten zu thematisieren, werden die Umfänge und Anforderungen in den folgenden Erläuterungen von Herrn L klar:

„Man muss ja... ich sehe auch als meine Aufgabenstellung, dass ich mich da einklinke in die Prozesse. Ich meine ich kann nicht erwarten, dass die alle: „Ja, hallo Herr Controller, kommen Sie bitte dazu...“, sondern da muss ich halt schauen, dass man die Termine kriegt, dass man die wahrnehmen kann, dass man sich informiert oder einfach mal hinget. Und das ist die eigene Aufgabenstellung. Manchmal wird man eben in ein Projekt dazu genommen, okay, also klar, aber vieles liegt auch an einem selbst. (Hr. L/C/Controlling(nah), Zeile 302-309)

Für Herrn L kann insgesamt festgehalten werden, dass er bei sich persönlich eine starke Affinität und eine gewisse Disposition (durch seine Eltern bzw. in seine Kindheit sieht er dabei jedoch keine Grundlegung) für spezifische Inhalte, wie Zahlen und Computer bzw. Systeme (spezifisch SAP) feststellt. Zahlen allein bzw. – im Zusammenhang mit SAP – Daten genügen ihm jedoch nicht. Dass er sich in der

Werksumgebung so wohlfühlt und den Bezug zu realen Dingen herausstellt, wurde so interpretiert, dass ihm gerade auch die Übersetzungsarbeit von realen Abläufen in Daten und dann wieder von diesen Daten in sinnhafte Informationen sehr wichtig ist. Dabei scheint er sich jedoch gleichzeitig genötigt zu fühlen, dass, was ihm in der Kalkulationsarbeit der Controller eigentlich wichtig ist, aufgrund der Bedingungen bei C mit SAP-Spezialwissen ausgleichen zu müssen.

Der Kalkulator Herr N, der in der Unterteilung der untersuchten Bereiche in Controlling und Nicht-Controlling, hier dem Controlling zugeordnet wurde, fiel bereits durch sein übergreifendes Arbeiten auf. Er beschreibt sein Arbeiten wie folgt:

„Ich sage mal so, da bin ich vielleicht jetzt schon ein bisschen Vorreiter. So das ganz Vernetzte, ganz eng schon mit dem Marketing zusammenzuarbeiten, auch vielleicht selber Aufgaben zu übernehmen, die jetzt nicht in mein Aufgabengebiet normal gehören, aber halt rein aus Interesse. [...]“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 842-845)

Auch in den nachfolgenden Sequenzen werden sein hohes Arbeitsethos und sein Verantwortungsbewusstsein deutlich, denn ein Großteil seiner Arbeit findet mittlerweile an den von SAP produzierten Schnittstellen statt²²⁴. Kritisch beurteilt er dies lediglich punktuell und nicht mit dem erwarteten Nachdruck:

„Wie gesagt, das ist vielleicht von Bereich zu Bereich unterschiedlich. Jetzt in der Dispo macht es sicher Sinn, das SAP. Das ist vielleicht das nicht so groß, der Koordinationsaufwand. Aber vielleicht ist Kalkulation oder Auftragsanlage jetzt kein Randthema für SAP, aber vielleicht wo jede Firma anders tickt und deshalb der Koordinationsaufwand höher wird. Also in der Dispo, das ist eigentlich Vorkommissionierung, Just-in-Time-Abruf, Just-in-Sequence-Abruf. Das sind eigentlich schon Standards, die dann wahrscheinlich bei jedem Unternehmen relativ gleich gelebt werden müssen. Das ist so, Theorie ist gleich eigentlich fast Praxis. Und bei den anderen

²²⁴ Diese umfassende Schnittstellenproblematik ist im Grunde ein Hinweis dafür, dass die Prozessorientierung in SAP nicht auf die Realität von C passt. Dies ist letztlich Alltag im Zusammenhang mit der Einführung von SAP, weswegen auch bei C ohne weiteres Hinterfragen versucht wird die Realität an SAP anzupassen. Folgen sind zum einen umfangreiche Schnittstellen, aber auch permanente Arbeit am System.

Bereichen, wo vielleicht so ein unternehmenseigener Prozess gelebt wird, da ist natürlich die Gefahr da, dass der Koordinationsaufwand trotzdem immer höher wird, trotz SAP.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 970-980)

In Folge des überwiegenden Arbeitens an Schnittstellen verweist Herr N auf unterschiedlichste Fachgebiete, in denen er aus seiner Sicht über Wissen verfügen muss. Der Aspekt der Aneignung von Wissen spielt daher eine zentrale Rolle für Herrn N.

„Ja, das hat sich dann ein bisschen gewandelt, weil, wie gesagt, es kommt jetzt immer mehr die Schnittstelle zum Produktmanagement. Wie gesagt, wenn man irgendwo bei den Herstellkosten vom Grundgerät an Grenzen stößt, wenn man in Deutschland produziert, dann muss man quasi, sage ich einmal, an die Optionen ran. Deshalb, wie gesagt, wird es ein immer wichtigerer Punkt, ganz eng mit dem Marketing zusammenzuarbeiten, wie gesagt, Potenziale erkennen, analysieren, um dann quasi die Potenziale abschöpfen im Endeffekt, um Herstellkosten zu reduzieren, dann eher auf die Optionen bezogen.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 321-328)

„Ja, und es ist sicher auch ein hohes Maß an Disziplin dahinter. Weil wie gesagt, es ist halt schon oft ziemlich zeitaufwändig, dass man mit irgendeiner Baugruppe, die zu analysieren, teilweise zwei, drei Tage beschäftigt ist, nur um aufzustellen, welche Kosten in welcher Baugruppe sind. Wie gesagt, da braucht man schon ein bisschen Disziplin dafür. Aber, wie gesagt, wenn man das Interesse in das Produkt hat, auch von technischer Seite her. Wie gesagt, das technische Verständnis ist auf alle Fälle notwendig. Liegt zwar nicht auf der Hand im ersten Moment, für so eine Kalkulation, das technische Verständnis. Aber, wie gesagt, wenn ich nicht mit dem gesunden Menschenverstand abschätzen kann, wie aufwändig es ist, irgendein Teil zu montieren, wie aufwändig ist das quasi im Herstellungsprozess vom Vorlieferanten das herzustellen, dann kann ich auch im ersten Schritt in der Kalkulation Null abschätzen, so ein Potenzial. Ist das vielleicht zu teuer, braucht man da vielleicht am Band zu lange? Wie gesagt, da ist so das technische Feedback eigentlich auch gefragt. Vielleicht jetzt nicht unbedingt von der Ausbildung her, aber das Interesse muss da sein.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 390-404)

„Genau, also wie gesagt, so der reine Kalkulationsjob ist halt in der Hinsicht schon erweitert mit der ganzen Verstärkung von den Schnittstellen zum Produktmanagement, Richtung Auftragszentrum, Versand über Zoll, das ist eigentlich der wachsende Teil an dem Aufgabengebiet Kalkulation hier am Standort.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 784-788)

Dieser Aspekt wird noch einmal komplexer, weil es in Bezug auf „Wissen“ nicht nur praktischen Wissens aus seinem Arbeitsalltag bedarf, sondern auch „Theoriewissens“, wie er in der nachfolgenden Sequenz erläutert. Hierbei ist es erwähnenswert, dass Theoriewissen für ihn sowohl theoretisches Buchwissen als auch die aus seiner Sicht als rein theoretisch verstandenen Abläufe der Unternehmensrealität umfassen. Praxis sind demgegenüber in SAP überführte „reale“ Prozesse, ist also rein auf die SAP-Praxis beschränkt.

Die Aneignung eines breiten Theorie- und Praxiswissens leistet er momentan offenbar vorrangig intrinsisch motiviert („Disziplin“ und „Wissensbegierigkeit“). Er erhält nach eigener Aussage zwar ab und an Schulungen, aber nur die für seine Arbeit als Kalkulator vorgesehenen Schulungen und nicht im eigentlich benötigten Umfang.

„Das wichtigste ist, das ist meine persönliche Meinung, ist immer das Interesse, die Wissensbegierigkeit im Unternehmen. Theoriewissen ist zwar schön und gut, das hilft einem an mancher Ecke sicherlich weiter. Das merke ich bei mir persönlich auch, da kommen Begrifflichkeiten hoch, indem man sagt, jetzt weiß ich auch, um was es da geht. Aber so die Wissensbegierigkeit in der Praxis, das ist eigentlich das wichtigste, wahrscheinlich auch in jedem Bereich, sage ich jetzt mal, und besonders bei der Kalkulation. Man muss halt schon Interesse haben, sage ich jetzt mal, ein Pfennigfuchser zu sein. Wirklich ins Detail gehen, weil an der Oberfläche findet man gar nichts. Wie gesagt, die Zeiten sind vorbei, man muss wirklich sich in die Stückliste, jede Stufe quasi reinarbeiten, bis man quasi irgendwann bei den Kaufteilen ankommt.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 375-386)

Darüber hinaus fühlt sich Herr N sogar dafür verantwortlich, Wissenslücken anderer Kollegen zu schließen, indem er diese selbstständig schult. Vermutlich unbewusst damit verbunden ist eine Vereinfachung seiner umfangreichen Schnittstellenarbeit.

„Jetzt haben wir da quasi eine Schulung gemacht [Herr N hat diese Schulung durchgeführt; P. B.] am Jahresanfang und den Hintergrund, warum wir das machen müssen, und auch mit ganz einfachen Zahlen einmal dargestellt, was sich quasi der Standort an Ersparnissen holt oder der Konzern besser gesagt, weil es geht ja dann um die Einfuhren in die bestimmten Länder. Jetzt ist die Denke eigentlich über das ganze Thema schon ganz anders. Das hat sich jetzt innerhalb von zehn Monaten total gewandelt. Das ist vielleicht für den einen oder anderen immer noch lästig, das nachzuhalten, aber es ist ganz klar jetzt in den Köpfen drin: Es muss sein, weil da war doch ‚soundso viel Euro sparen wir dem Konzern durch das‘. Das war ein typisches Beispiel, weil das Wissen einfach nicht da war, ist das eigentlich jahrelang schiefgelaufen.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 1136-1146)

„Also mittlerweile, das ist vielleicht auch ein immer größer werdender Teil, es kommen immer mehr Leute, die halt wissen, ach, bevor ich direkt in der Fachabteilung mich blöd stelle, frage ich jetzt mal lieber in Abteilungen nach, die vielleicht eine Schnittstellenfunktion haben. Weil: oft langen den Kollegen dann oft relativ einfache Erklärungen. Die brauchen das jetzt nicht bis ins Detail können und wie gesagt, durch die ganzen Funktionen, die man eigentlich kennenlernt in der Produktkalkulation, kann man so manche Fragen auch für andere Bereiche im Vorfeld beantworten.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 1168-1175)

Insgesamt ist für Herrn N festzuhalten, dass er technisches Wissen (SAP-Transaktionen, Werteströme in SAP) und den Aspekt „Wissen“ allgemein fokussiert. Dabei nimmt er eine zwar auf den Konzern bzw. C begrenzte, aber darin doch übergreifende Perspektive ein. Was darüber hinaus klargeworden sein dürfte, ist, dass sich Herr N seine aktuelle Position und Wirksamkeit mit Zeitaufwand und hohem persönlichen Einsatz erarbeitet hat. Im Gegenzug werden ihm umfangreiche Berechtigungen in SAP gewährt:

„Wie gesagt, deshalb ist das bei uns auch relativ interessant der Bereich Kalkulation, weil, wir haben sämtliche Transaktionen im SAP für die ganzen Fachbereiche. Das heißt, wir erstellen selbstständig unsere Stücklisten, wir optimieren oder updaten unsere Stücklisten, wenn Baugruppen ein- oder auslaufen. Das heißt, wir legen unsere Arbeitspläne für die Montage uns selbst an, für unsere Referenzgeräte. Dann entsteht halt die Kostenentwicklung. Wir ermitteln die theoretischen Verkaufspreise für unsere

Referenzgeräte, wir berechnen die Margen. Also wie gesagt, wir haben ein breit gefächertes Spektrum auch an SAP-Transaktionen und eigentlich ziemlich Einblick in jeden Bereich.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 116-124)

Auch wenn er für sich Vorteile in der Aneignung breiten Wissens sieht, geht seine Perspektive auch immer wieder gesamthaft auf ein übergeordnetes Wohl von C bzw. des gesamten Konzerns.

Frau Y aus dem Bereich *Nicht-Controlling* verweist mehrfach vor allem auf fehlendes bzw. begrenztes Wissen im Bereich Kalkulation bei sich selbst, und das, obwohl sie selbst Projektkalkulationen und auch Ergebnisrechnungen für Ihren Bereich nachvollziehen kann und zum Teil selbst durchführt; ihre Einschätzung speist sich darum vor allem aus dem Umstand, dass sie es größtenteils mit „fertigen“ Zahlen aus SAP zu tun.

„Sieht immer recht einfach aus, weil ist einfach letztendlich dann für uns Nichtwissende oder fast Nichtwissende einfach nur eine kurze Excel-Tabelle, aber diese ganzen Daten und Prozentzahlen müssen entsprechend auch belegbar sein. Ich nehme an, dass da eine recht intensive Arbeit dann dahintersteckt.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 368-372)

„[...] Da gibt es ja verschiedene, das war mir neu, aber es gibt tatsächlich verschiedene Wege, irgendwelche Zahlen hinzuschreiben oder auszurechnen.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 508-510)

Hier drückt sich einerseits ihre Wertschätzung spezifisch für die Kalkulationsarbeit der Controller aus, es unterstreicht aber auch insgesamt die bei den Befragten von C immer wieder explizierte Bedeutung von Anerkennung und Wertschätzung im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit.²²⁵

²²⁵ Vor diesem Hintergrund erscheinen auch die kritischen Anmerkungen von Herr X aus Betriebsfall A zur Geringschätzung geistiger Leistung in einem neuen Licht und sind im *Abschnitt 4.2 Kalkulationsarbeit: Dimensionen von Aneignungsbezügen und Aneignung als Teil einer umfassenden Kalkulationsarbeit sowie Ausgangspunkt spezifischer Kritikperspektiven* möglicherweise noch einmal neu einzuordnen.

Auf die direkte Frage, ob sie sich für zahlenaffin hält, antwortet Frau Y darum beispielsweise wie folgt:

„Also ich glaube, dass das Controlling das deutlich besser kann. Ich mag Zahlen insoweit schon, weil sich da ganz gut darlegen lässt, letztendlich sind Zahlen sehr faktenreich und wenn du da halt eine Zahl stehen hast, die glaubwürdig ist und belastbar, dann sagt die viel mehr aus, als wenn man drei Seiten Powerpoint-Präsentation über irgendwas erzählt. Das steht einfach so da und das ist so. Daher mag ich Zahlen da schon sehr gern. Es ist nur ein langer Weg darauf zu kommen. Die Arbeiten überlasse ich gerne dem Controlling. Aber die belastbaren Zahlen nehme ich dann selber gerne her für mein Arbeiten.“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 844-851)

Da sich dies in ihren Erläuterungen häufiger wiederholt, wird als leitender Bezug für Frau Y Aspekte der „Anerkennung“ bzw. „Wertschätzung“ interpretiert. Zuvor war außerdem auf den Aspekt „Wissen“ verwiesen worden, der bei Frau Y aber ebenfalls eine etwas andere als bisher angeführte Bedeutung zu haben scheint, da nicht unbedingt Wissen an sich fokussiert wird, sondern auf einen „Einarbeitungsprozess“ und einen „Lernprozess“ Bezug genommen wird – also Wissen im Sinne von Aneignungsarbeit und als Teil einer umfassenderen Kalkulationsarbeit.

„Doch da musste ich mich rein finden. Also das war schon ein gewisser Einarbeitungsprozess. Gerade wenn man so ein großes Projekt das erste Mal entsprechend in Zahlen darstellt, soweit ging dann mein Zahlenverständnis nicht, dass ich mich da reingesetzt habe, und das so runter geschrieben oder irgendwie da die Zahlen rein geschrieben habe. Also musste ich schon denken, musste ich auch schauen, wie kommt man auf diese Zahl, das war schon ein gewisser Lernprozess, den man da hatte.“ (Zeile 940-946)

Während in den vorangegangenen Sequenzen von Frau Y der Zusammenhang von Wertschätzung bzw. Anerkennung mit Kalkulationsarbeit und Aneignung von Wissen als Teil dieser Kalkulationsarbeit zutage tritt, bezieht sich die folgende

Sequenz auf den Aspekt von „Kalkulation als Arbeitsprozess“, also das, was für sie das Kalkulieren umfasst:

„Natürlich sollte man Zahlen lesen können und sollte die entsprechend einordnen können. Man muss auch letztendlich in Zahlen, letztendlich kriegt man ja irgendwo einen Preis raus und man sollte den einordnen können, man muss den vergleichen können usw. Also man muss schon mit Zahlen auch umgehen können in dem Sinne. [...]“ (Fr. Y/C/Nicht-Controlling, Zeile 925-929)

Wurde in den vorangegangenen Überlegungen auf Basis der Fragestellung dieser Arbeit vor allem auf Aneignung bzw. Aneignungsbezüge abgestellt, zeigt sich im Verlaufe der Analysen in Betriebsfall C zunehmend, dass diese von den Befragten als Teil einer deutlich umfassenderen Kalkulationsarbeit verstanden werden.

Herr O, ebenfalls aus dem Nicht-Controllingbereich, bezeichnet sich gleich zu Beginn des Interviews als „kennzahlengetrieben“ und meint damit primär seine Affinität für Zahlen und Systeme.

„Hier war es mit ein ausschlaggebender Faktor, dass ich überhaupt hier hergegangen bin, dass dieses Unternehmen auch Anfang der 90er Jahre schon sehr weit fortgeschritten war in der Nutzung von SAP. Wenn Sie dann kennzahlengetrieben sind, ja dann sollte man darauf achten, dass da, wo man da hinwechselt aus einer optimierten Organisation, dass man dann in ähnliche Strukturen wiederkommt, sonst fallen Sie ja zurück.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 134-139)

Am Ende des Interviews führt er auch noch biografische Argumente zur Begründung seiner durch ihn als grundlegend aufgefassten Affinität bzw. Disposition an:

„Das war schon immer so [bei Herrn O seit seiner Kindheit; P. B.] [...] Das war normal! Meine Mutter stammt aus einer Kaufmannsfamilie. Von daher, das Budget war für mich nicht irgendwas Abstraktes. Für die Kinder, ich meine das ist flächig. Ich hatte es vorhin schon einmal gesagt, meine Kinder sind noch jung. Aber mein Sohn, wenn der was sich

einbildet, was weiß ich, ein Mountainbike oder sonst was, dann gehen Sie mal davon aus, dass ich von dem eine umfassende Marktrecherche kriege.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 992-1005)

In den folgenden Sequenzen kommt sein übergreifendes Denken innerhalb von C zum Ausdruck, wenn er von den „nachgeschalteten und vorgeschalteten Bereichen“ oder den „Peripherien“ spricht.

„Weil solange Menschen an den Hebeln sitzen, muss man damit rechnen, dass – wie will ich es denn vornehm ausdrücken – es einige nicht so ernst nehmen und vor allen Dingen teilweise nicht überblicken können, was das in den nachgeschalteten und vorgeschalteten Bereichen für Auswirkungen haben könnte. Das heißt, Sie können sehr wohl bestimmte Bereiche optimieren, übersehen aber dann, dass das, was Sie machen mit Blick auf andere Bereiche suboptimal ist, schlicht!“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 268-274)

Ganz deutlich stellt er heraus, dass er nicht die einseitige Optimierung für seinen Bereich zum Ziel hat, sondern sich an einem übergeordneten Unternehmenszweck orientiert.

„Sie müssen natürlich auch dafür sorgen, dass die Mannschaft, die Ihnen zuarbeitet, und nicht die im unmittelbaren Umfeld, sondern auch die in der Peripherie, weil das ist ja ein Mix aus allem, dass die auch eine gewisse Sensibilität hat für die Qualität der Daten, die sie einpflegen. Weil ansonsten begeben Sie sich auf sehr dünnes Eis. Sie müssen sich darauf verlassen können. Natürlich, für einen Buchhalter ist das das Credo, so werden die erzogen.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 246-251)

Auch wenn er an dieser Stelle den Buchhalter als Typus anführt, widmet er sich im Interview zunächst seinen Erläuterungen, warum außerhalb des Systems nicht kalkuliert werden sollte und warum Personenabhängigkeit so erstrebenswert und mithilfe von SAP möglich ist. Herr O kommt dann jedoch auf die Buchhalter wieder zurück, als er für sich feststellt, dass für die Verlagerung von Kalkulationsarbeit in SAP saubere Dateneingaben vonnöten sind, durch bestimmte Personen „an

bestimmten Ecken“. An diesen Stellen bedarf es aus Sicht von Herrn O entgegen seinen vorherigen Ausführungen zur Personenabhängigkeit einen bestimmten Typus mit einer spezifischen Mentalität. Er erläutert:

„Kalkulationen und Kennzahlen, die Sie aus den Systemen generieren. Das wird die Basis sein. [...] Da schließt sich wieder der Kreis. Wenn die Mannschaft nicht weiß, was sie eigentlich macht hier, dann kommt natürlich hinten nur Mist raus. Also muss man alle sensibilisieren und sagen: Sorgfalt, eine gewisse Buchhaltermentalität muss man an bestimmten Ecken einfach hineinpflanzen.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 846-866)

„Die Buchhaltermentalität kommt vielleicht so ein bisschen despektierlich rüber. Aber das hat bei mir durchaus positive Geschichten. Weil Buchhalter, die sind von Natur aus so gestrickt, dass sie sagen: Es muss stimmen! Bei mir ist $1+1=2!$ Auf höheren Hierarchieebenen diskutiert man gelegentlich auch in Powerpoint-Präsentationen, ob $1+1$ vielleicht auch $2,2$ sein könnte oder $2,1$ oder vielleicht auch nur $1,98!$ DAS kann ein Buchhalter so nicht machen, das kann ein Buchhalter so nicht machen. Also mit dieser Mentalität muss man da reingehen. [...]“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 871-877)

Seine Vorstellungen, die sich nun im Wesentlichen auf eine spezifische Affinität bzw. Disposition sowie eine für bestimmte Berufe spezifische Mentalität oder Denkweise beziehen, unterstreicht er im Folgenden abschließend noch einmal:

„Also ich bin der festen Überzeugung, ein Controller kann nicht jeder sein. Genauso wie nicht jeder Buchhalter sein will. [...] Manche Leute fühlen sich in Datenfriedhöfen nicht wohl. Wenn da so ein Riesentableau von Zahlen kommt, dann sagen die: Gib mir eine Summe oder irgendwas, mach mir ein XY draus. Denken in großen Zusammenhängen. Das ist ja nichts Falsches für bestimmte Herangehensweisen und Aufgabenstellungen. [...]“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 922-934)

Der Umgang von Herrn P, aus dem Bereich Nicht-Controlling, ist stark funktionalistisch geprägt, denn für ihn steht ein Verständnis für die technische Funktionalität und die Beantwortung der Fragen „Wie funktioniert das? Wie ist der Ablauf?“ (Zeile 633) im Vordergrund. Zum besseren Verständnis sei vergleichend

auf Frau Y verwiesen. Für Frau Y wurde festgehalten, dass eine ihrer Relevanzsetzungen als motivationaler Instrumentalismus beschrieben werden kann. Sie erläutert beispielsweise, dass sie kalkuliert, um damit ein bestimmtes Ziel zu erreichen bzw. einen bestimmten Zweck zu erfüllen. Dabei stellt sie diesen Zweck in den Vordergrund und nicht den Arbeitsprozess des Kalkulierens selbst, wenn sie auch beschreiben kann, was der Arbeitsprozess des Kalkulierens für sie umfasst. Demgegenüber ist die Relevanzsetzung von Herrn P als funktionalistisch zu verstehen, da er den Arbeitsprozess des Kalkulierens beschreibt, diesem jedoch höchstens begrenzt einen subjektiven Sinn zuschreibt. In diesem Zusammenhang ist die Bedeutung von kalkulativem Wissen bei Herrn P auf funktionalistische Aspekte ausgerichtet. Die Verbindung zu einer bestimmten Art zu Denken lehnt er auf Nachfrage im Interview ab:

Herr P: „[...] Ich meine, grundsätzlich weiß man ja erst einmal nicht, wie sich Preise bei uns zusammensetzen, dass es da Materialgemeinkosten gibt und dergleichen, Fertigungsgemeinkosten [...]. Und ohne das Wissen und wann was mit draufkommt, das ist eine Kombination, das zu durchdringen.

Interviewer: Eine bestimmte Denke oder so haben Sie jetzt nicht irgendwie, dass Sie sich da irgendwie rein denken mussten richtig?

Herr P: Nein! Das war einfach nur: wie funktioniert das? Wie ist der Ablauf?“

(Hr. P/C/Nicht-Controlling, Zeile 619-633)

Auf Nachfrage definiert Herr P sich als zahlenaffin und versteht darunter eine grundlegend vorhandene Stärke bei ihm, also eine Disposition für Zahlen und Mathematik:

„Im Bereich Zahlen oder Mathematik, das waren schon immer meine Stärken. Von daher würde ich sagen: Ja! [zahlenaffin; P. B.]“ (Hr. P/C/Nicht-Controlling, Zeile 694-695)

Dass Herr P auf die Mathematik verweist, d. h. Rechnen um des Rechnens willen oder z. B. die Lösung von mathematischen Funktionen unterstreicht noch einmal

seine funktionalistische Sicht auf Kalkulation und damit ein im Vergleich zu den anderen Befragten eher verengtes Verständnis der eigenen Kalkulationsarbeit:

„Sagen wir so, auch als Konstrukteur und ich verlange es auch von meinen Konstrukteuren, dass die kleinere Sachen – also ich sehe jetzt Kalkulation als eine Aufdröselung von Baugruppenkosten zum Beispiel. [...] Grundsätzlich ist es so, dass am Anfang eines Projektes eigentlich die meiste Arbeit ist, zu kalkulieren. [...] Aber so, dass man sich tagelang mit Zahlen beschäftigt oder irgendwelche Summen addiert, das wird dann weniger.“ (Hr. P/C/Nicht-Controlling, Zeile 78-88)

Was bei den Befragten bei C im Gegensatz zu den vorangegangenen zwei Betriebsfällen stärker heraustrat ²²⁶, waren weniger eine Vielzahl an Aneignungsbezügen, sondern hier konnte größtenteils an die in der Analyse der ersten zwei Betriebsfälle herausgearbeiteten Aspekte angeschlossen werden. Was hervorstach waren die häufigen Bezüge zu mit Kalkulationsarbeit verbundenen Ansprüchen wie Wertschätzung und Anerkennung oder auch ein übergeordneter Unternehmenszweck, den man unterstützen möchte, sowie die Bezüge zur Tätigkeit des Kalkulierens als Teil von Kalkulationsarbeit. Letzterer Punkt lässt sich vermutlich auch damit begründen, dass viele Aspekte des Kalkulierens bereits in SAP systemisch integriert sind. Die Inhalte von Kalkulationsarbeit, die sich jedoch nicht systemisch integrieren lassen, werden darum von den Befragten aus verschiedenen Gründen als bedeutsamer Teil von Kalkulationsarbeit thematisiert. Unter anderem um diese Gründe soll es im nachfolgenden Abschnitt gehen.


²²⁶ Auch bei Betriebsfall A wurde mehrfach der Aspekt „mangelnder Wertschätzung“ durch die Befragten thematisiert, insbesondere durch Herrn X. Dies wird nun nicht rückwirkend in den Betriebsfall eingearbeitet, sondern soll in *Abschnitt 4.2 Kalkulationsarbeit: Dimensionen von Aneignungsbezügen und Aneignung als Teil einer umfassenden Kalkulationsarbeit sowie Ausgangspunkt spezifischer Kritikperspektiven* Berücksichtigung finden.

3.2.3.2.2 Einordnung und Deutung der Aneignungsbezüge und Verdichtung der leitenden Kritikperspektive

Ausgehend von den vorangegangenen Beschreibungen, die für die Befragten von Betriebsfall C nicht nur wieder sehr spezifische Aneignungsbezüge, sondern auch Bezüge zu mit Kalkulationsarbeit verbundenen Ansprüchen sowie Bezüge zur Tätigkeit des Kalkulierens umfassten, sollen diese Beschreibungen nun in die Bedingungen der kalkulativen Organisation bei C eingeordnet und gedeutet werden.

Zunächst sollen analog dem Vorgehen für die ersten zwei Betriebsfälle noch einmal die leitenden Bezüge im Zusammenhang mit der Aneignung der Befragten zusammenfassend dargestellt werden. Auffällig bei C waren vor allem die seitens der Befragten herausgestellten Verbindungen zu Teilen von Kalkulationsarbeit, die nicht systemisch integriert sind und darum aus Sicht einer systemisch integrierten Organisation nicht offiziell als Arbeit verstanden bzw. anerkannt werden. Diese Bezüge umfassen im Wesentlichen die Übersetzungsarbeit von Daten in sinnhafte Informationen, außerdem eine aufwändige und umfangreiche Schnittstellenarbeit sowie Wissen bzw. konkreter Aneignungsarbeit von solchem Wissen, welches deutlich außerhalb des eigenen Arbeitsbereichs verortet sein kann. Im Zusammenhang mit SAP ist dies in erster Linie systemisches und technisches Wissen, aber zusätzlich auch Fachwissen anderer Bereiche. In diesem Zusammenhang sei insbesondere auf die Ausführungen von Herrn N verwiesen und das Wissen, welches er im Rahmen seiner Kalkulationsarbeit als selbstverständlich und notwendig erachtet.

Subjektive Aneignungsbezüge	<i>Wahrnehmung als Enabling</i>	<i>Wahrnehmung als Constraining</i>
Kultur, Normen, Werte	unternehmensunabhängiges Denken mit Blick auf zugrundeliegende Normen und Werte im Zusammenhang mit Kalkulation in der Gesellschaft	
Denke , Spirit, Gesinnung, Mentalität	"unternehmerisches Denken" als übergreifender Blick über die Bereiche innerhalb eines Unternehmens	einseitige Optimierung, d. h. einerseits unternehmensbezogenes aber auch in Bezug auf die Stelle/Funktion/Abteilung begrenztes Denken
Affinität , Verständnis, Disposition (Erfahrungs-)Wissen, Know-how, Kompetenz	am organisationalen und individuellen Wert orientiertes Arkanwissen	am individuellen Nutzen orientiertes Arkanwissen
Habitus		deterministische Grundlegung
Arbeit als Einarbeitung	Möglichkeit des Lernens und Erlebens neuer Fähigkeiten und Kenntnisse	
Arbeit als Lernprozess	Möglichkeit der Erweiterung von Wissen und des eigenen Kenntnisstandes	
Übersetzungsarbeit	Übersetzung von Daten in sinnhafte Informationen	Mangelnde Anerkennung von Übersetzungsarbeit als Teil von Kalkulationsarbeit
Technik	motivationaler Instrumentalismus	deterministischer Instrumentalismus
		technischer Funktionalismus

Ergänzung Betriebsfall B 


Ergänzung Betriebsfall C 

Tabelle 7: Zusammenfassung aller Aneignungsbezüge und Ergänzung um spezifische Bezüge der Befragten in Betriebsfall C

Zentral bei C ist der Fokus auf Aneignungsarbeit, sei es als Einarbeitung oder als fortlaufender Lernprozess. Der Kalkulator, Herrn N, ging in diesem Zusammenhang wiederholt auf Aneignungsarbeit im Sinne der Aneignung eines sehr breiten Wissensspektrum ein. Insbesondere dieser Aspekt der Kalkulationsarbeit mit SAP konterkariert den Anspruch der Personenunabhängigkeit beim Einsatz von SAP, denn die Arbeit mit SAP ist wie dargelegt äußerst wissensintensiv und voraussetzungsvoll. Sie hebt Machtzentren von Arkanwissen (z. B. hochspezialisierte Fachstellen und -abteilungen) nicht etwa auf, sondern begründet neue solcher Machtzentren, die im Gegensatz zu diesen nicht gleichrangig institutionalisiert sind. Sie sind in Bezug auf ihre Stabilität von eher prekärer Natur.

Ein weiterer Grund für den starken Bezug auf Aneignungsarbeit scheint auch darin zu liegen, dass viele Anteile der täglichen Kalkulationsarbeit mit SAP entgegen aller Versprechungen von mehr Effizienz gerade nicht verschwunden sind²²⁷ – es sind mit der aufwändigen und umfangreichen Schnittstellenarbeit und neuen Kontrollprozessen (z. B. die seitens Frau Y benannten Checklisten) sogar Arbeitsanteile hinzugekommen. Gleichzeitig ist es jedoch mithilfe von SAP zu einer Verkürzung der Definition dessen gekommen, was nun als Arbeitsanteil offiziell legitimiert und damit auch arbeitsvertraglich eingefordert werden kann²²⁸. Hierzu sei auf folgende Sequenz vom Kalkulator, Herrn N, hingewiesen:

„[...] Aber das ist halt vielleicht kein so beliebtes Thema, weil, es ist ja dann mit Personalkosten verbunden. [Lachen] Da hält man sich lieber ein bisschen verdeckt mit der Stellenbeschreibung und freut sich dann, wenn so einer das alles macht, wie man das offensichtlich [nur in die detaillierte Aufgabenbeschreibung, nicht in das Anforderungsprofil der Stellenbeschreibung; P. B.] reinschreibt. [...]“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 943-947)

Man bedenke an dieser Stelle auch das Unbehagen vom Controller, Herrn L, der ganz offenkundig Probleme mit dieser Verkürzung hat, weil die Anteile, die aus seiner Sicht der Kalkulationsarbeit von Controllern überhaupt erst Sinn verleihen, nämlich die subjektive Interpretationsleistung in der Überführung von SAP Daten in nützliche Informationen²²⁹, durch diese Verkürzung delegitimiert werden. Es ist dabei nicht so, dass diese Arbeit nicht mehr notwendig wäre, jedoch hat sie in der

²²⁷ Wenn doch Arbeiten durch die Einführung von SAP ‚verschwunden‘ sind, dann hat sich dies in den Befragungen eher als Trugschluss herausgestellt, da sie zum einen lediglich an andere Fachstellen *verlagert* wurden, d. h. durch andere Personen durchgeführt werden müssen; zum anderen wurde der Entfall dieser Arbeiten direkt ersetzt, entweder durch systemisch legitimierte, unhinterfragbare Kontrollprozesse (z. B. System-, „Checklisten“) oder durch inoffizielle, aber erforderliche Kontrollprozesse (z. B. die Datenprüfung und Plausibilisierung, von denen der Controller, Herr L, spricht).

²²⁸ Siehe hierzu der Kalkulator, Herrn N, der darauf hinweist, dass auch diese Arbeitsanteile in eine Arbeitsplatzbeschreibung eingefügt werden müssten: „Ich sage ich immer zum Chef: Zukünftige Stellenbeschreibungen müsste man eigentlich hinsichtlich der Veränderungen anpassen.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 801-802).

²²⁹ Dieser Schritt der subjektiven Übersetzung von bis dahin systemischen Daten in nützliche Informationen ist bereits so ähnlich im Rahmen einer Studie zur Informatisierung von Boes et al. 2014 erläutert worden.

systemischen Sicht von SAP als Teil von Kalkulationsarbeit keine offizielle Bedeutung mehr. Wenn also nicht die Übersetzung oder Interpretation finanzieller Informationen, sondern die Generierung von Daten im Vordergrund steht, wird nicht nur die Kalkulationsarbeit des Controllings, sondern jegliche Kalkulationsarbeit, die außerhalb von SAP stattfindet, spürbar verkürzt und sinnentleert. Sie verliert also auch objektiv an Wert. Die Kehrseite dessen wird in der Person von Herrn O deutlich.²³⁰ Zu Beginn des Interviews legt er recht breit dar, auf welche Daten er für die unterschiedlichen Auswertungen zurückgreifen kann und stellt dabei auch immer wieder selbstbewusst sein Systemwissen zur Schau:

„Wir kaufen zu bestimmten Konditionen ein, JETZT, wir haben aber auch dieses Teil schon in der Vergangenheit gekauft, zu bestimmten Konditionen. Jetzt kriegen Sie eine Verknüpfung mit Beständen. Also nützt der reine aktuelle Einkaufspreis gar nichts. Das fangen Sie idealerweise damit ab, dass Sie hingehen und sagen, das basiert dann alles auf gleitenden Durchschnittspreisen. Weil über die Pflege und kontinuierliche Weiterpflege, machen das die Systeme ja automatisch, von gleitenden Durchschnittspreisen kriegen Sie eine Einschätzung wohin die Reise geht.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 177-184)

„Man kann das natürlich noch verfeinern, und parallel die Welt der Infosätze legen. Weil: wenn Sie auf den Infosätzen... das sind ja nur die aktuellen Preise. Das können Sie noch garnieren, indem Sie hingehen und sagen, wenn ich bei bestimmten Komponenten Quotierungen vorgebe, hinterlege ich die auch im System, dann kann man sich das zusammenbasteln, das müssen Sie nicht mehr selber machen, das machen die Kisten. Weil: SAP beantwortet Ihnen Fragen, die Sie noch gar nicht gestellt haben, auf die Sie noch gar nicht gekommen sind. Das können Sie dann natürlich kontinuierlich weitertreiben. Sie können auch hingehen und sagen, wie haben sich denn dann die tatsächlichen Verbrauchswerte entwickelt auf Lieferantenebene, auf Sachnummerebene, auf

²³⁰ Mariotti 2010 verweist für diesen Zusammenhang passend auf Ellen Langers Studie „Illusion of Control“ von 1975: „There is a close correspondence between the illusion of control and the illusion of power, and there are even many cases where they overlap. According to Langer, the illusion of control creates subjective expectations regarding probabilities of success which are not contained in the observable reality. This is a clear manifestation of excessive self-confidence and trust in the outside world. These people apparently imagine that with only their will, they can manipulate others and influence events. This is a distorted view of reality, which contains enormous amounts of superficiality and oversimplification.“ (Mariotti 2010: 2)

Warengruppenebene, auf Hartwarengruppenebene, können Sie Trends ableiten und sagen, wo geht die Reise hin. Verbrauchswertbezogene Betrachtungen auf Basis von Durchschnittspreisen liefern Ihnen schöne Einblicke, was denn auf Lieferantenseite wirklich gelaufen ist. [...]“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 192-205)

Auch wenn Herr O die kontinuierliche Pflege von einer Vielzahl an Daten wiederholt erläutert²³¹, scheint der Aufwand für ihn unhinterfragbar. In dieser verzerrten Wahrnehmung entstehen Mehrarbeit produzierende Schnittstellen nur an und durch desintegrierte Bereiche von Kalkulationsarbeit.

„Interviewer: Das heißt, wenn ich Sie richtig verstehe, drücken Sie jetzt eigentlich für eine Kalkulation nur noch auf den Knopf?

Herr O: So ist es!

Interviewer: Das heißt so Kalkulationen außerhalb des Systems machen Sie gar nicht, wo Sie Daten aus dem System ziehen und dann sich in Excel rüberziehen und dann?

Herr O: Gehört verboten!

Interviewer: Warum?

Herr O: Weil es Zeit kostet und Sie generieren Schnittstellen. Natürlich gibt es Menschen, die möchten gerne neben dem Standardsystem hinprogrammieren. Da gilt wieder das was ich vorhin gesagt habe: Was bringt uns auf die Idee, dass wir etwas besser könnten, was zigtausende Nutzer auf dieser Welt in Form von Fragestellungen und Aufgabenstellung an die Entwickler in Walldorf und sonst wo mittlerweile auf der Welt schonübergereicht haben. Das sage ich vor dem Hintergrund, dass ich in den späten 80er Jahren auf diversen Nutzerkonferenzen von SAP-Nutzern war. Da trafen sich ein paar hundert Leute, saßen hinter Computern, damals gab es noch nicht diese Tablets hier, saßen dahinter und man saß neben einem zufällig neben dran platzierten Menschen von irgendeiner anderen Firma. [...] Da saßen vorne auf der Bühne die Helden, man konnte sogar online verfolgen, wie man bestimmte Aufgabenstellungen, die aus dem Auditorium an die vortragenden Redner gerichtet wurden, wie das gelöst wurde. Reihenweise fiel uns die Kinnlade runter, was denn alles schon geregelt war. Schon damals gab es – was weiß ich – eineinhalbtausend Kennzahlen im System, die können Sie aufrufen. Wenn alle schön ihre Arbeit machen hier, dann arbeiten sie so effizient, deshalb ist es ja auch das einzig erfolgreiche Software-

²³¹ Herr O: „Pflege und kontinuierliche Weiterpflege“ (Zeile 182) oder „[...] Wenn alle schön ihre Arbeit machen hier [...]“ (Zeile 429-430)

Produkt, das aus Deutschland und dem Rest der Welt da noch mithalten kann.“ (Hr. O/C/Nicht-Controlling, Zeile 399-432)

An dieser Stelle ist es dringend notwendig darauf hinzuweisen, dass es sich bei dem, was verniedlichend als Schnittstellen und Schnittstellenarbeit bezeichnet wird, um massive organisatorische Defizite²³² handelt, die im Sinne der Aufrechterhaltung einer Effizienzillusion kleingemacht und als delegitimierte Anteile von Kalkulationsarbeit den Beschäftigten zur Bearbeitung untergeschoben werden. Dafür stehen diesen jedoch weder die notwendigen Berechtigungen sowie Zeit- und Wissensressourcen zur Verfügung noch wie entsprechende organisatorische Legitimierung in offizieller Form gewährt. Dies ist nun der Punkt, an dem Wertschätzung durch Gewährung von zusätzlichen und vermutlich auch weitreichenderen Berechtigungen²³³ und damit faktisch mehr Arbeit substituiert wird. Abgesehen davon müssen die Beschäftigten die Ressourcenprobleme individuell lösen. Da es sich nicht um legitimierte Anteile ihrer Kalkulationsarbeit handelt, müssen sie sich Wissen selbst aneignen und das Zeitproblem z. B. über das „Zeitkonto“ lösen.

„Nein, also es wird momentan halt viel über das Zeitkonto gelöst, bis halt irgendwo so eine Systemlösung dann quasi umgesetzt ist. Aber gut an einem Tod muss man sterben, und wie gesagt, für mich ist auch so ein Ziel abgeschlossen, irgendeinen Prozess zu optimieren. Wenn das Ergebnis ist, dass das an die IT weitergegeben werden muss, dann ist es für mich soweit durch.“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 507-514)

Grundlegend für ein Verständnis der Aneignungsbezüge der Befragten bei C ist daher vor allem, dass sie in vielen Fällen nicht über mangelnde Handlungsspielräume

²³² Es muss von „massiven“ organisatorischen Defiziten ausgegangen werden, sonst ließe sich nicht erklären, warum die Schnittstellenarbeit bei einigen der Befragten derart auf der Tagesordnung steht bzw. für ihre Arbeit an sich bezeichnend ist.

²³³ Wesentlich ist im Zusammenhang mit der Substitution von Wertschätzung, dass sich die Gewährung zusätzlicher, weitreichender Berechtigungen nicht im offiziellen Organigramm von C wiederfindet. In einem solchen Fall würde es sich um reale Wertschätzung verbunden mit einer höheren Einstufung handeln. Auf diese Weise bleibt die Berechtigung jedoch inoffiziell und ermöglicht lediglich die Durchführung zusätzlicher Arbeit.

verfügen, sondern dass die gewährten und – dies darf man nicht vergessen – die für ihre Kalkulationsarbeit benötigten Handlungsspielräume nur im Austausch für noch mehr Arbeit gewährt werden. Man kann daher übergreifend ein unausgewogenes Verhältnis zwischen Arbeit und Wertschätzung für diese Arbeit konstatieren, wenn Wertschätzung vielfach durch mehr Arbeit substituiert wird. Hierauf fußt auch die umfassende Erfahrung mangelnder Wertschätzung.

Zum anderen ist dies auch die Basis für Belastungserfahrungen, die in den Befragungen zwar nicht spezifisch thematisiert wurden, aber insbesondere beim Controller, Herrn L, und beim Kalkulator, Herrn N, durchscheinen. Schwierig im Zusammenhang mit den darum nur vermutbaren konkreten Belastungsfolgen ist, dass die Arbeitsanteile, die diese Belastungen auslösen, offiziell nicht existieren. Denn neben den Eingaben in SAP, die sich in ihrem Umfang jeder Kritik entziehen und als unhinterfragbar gelten, existieren offiziell keine Schnittstellen im Zusammenhang mit SAP. Schnittstellen werden ja nur durch unerwünschte Arbeiten außerhalb von SAP geschaffen und sind nach offizieller Doktrin ein vermeidbares und damit subjektives Problem. Die folgende Sequenz zeigt auf, über welchen Rechtfertigungszwang die Effizienzillusion von SAP auf der Arbeitsebene aufrechterhalten wird:

„Wie gesagt, mein Vorgesetzter, der hat wirklich sich im Detail fast schon, wie wenn ich es jetzt einem Lehrling erkläre, im Detail sich erklären lassen: was mache ich, was ist meine Aufgabe. Der weiß das, dass es vielleicht bloß 20 Prozent ausmacht, das Enderzeugnis zu kalkulieren und schon 60 Prozent eher so Randthemen, so Koordinationsthemen sind. [...] Dann kommen halt so Trugschlüsse auf: Was machen Sie dann die anderen 80 Prozent von Ihrem Tagesgeschäft, wenn nur 20 Prozent ein Enderzeugnis kalkulieren in Anspruch nimmt?“ (Hr. N/C/Controlling(nah), Zeile 856-875)

Diese Erläuterung von Herrn N – ebenso wie die Überlegungen von Frau Y an früherer Stelle zur Verantwortungsrücknahme der Führungskräfte – zeigen jedoch sehr deutlich, dass es sich hier um eine sehr bewusste Verantwortungsverlagerung

auf die Beschäftigten mit gleichzeitigem Verweis auf ein letztlich unhinterfragbares System SAP handelt.

Abgeleitet aus den Aneignungsbezügen der Befragten richtet sich die Kritik bei C (ausgenommen Herr O) *zusammenfassend* vor allem auf eine verkürzte Definition dessen, was Kalkulationsarbeit insbesondere bei zunehmender Verlagerung in SAP offiziell umfasst, und damit auf eine mangelnde Wertschätzung für alle außerhalb dieser Definition stehenden, vorrangig subjektiven Sinn stiftenden, da wissensintensiven und hoch voraussetzungsvollen Anteile von Kalkulationsarbeit in und mit SAP. Diese Arbeitsanteile sind dabei nicht etwa nettes Beiwerk, sondern notwendig für ein Funktionieren der Prozesse in SAP und das sinnhafte Verknüpfen der Kalkulationsarbeit der einzelnen Beschäftigten. In diesem Zusammenhang stehen auch die deutlichen Bezüge der Beschäftigten zu fehlender Anerkennung und Wertschätzung (Aneignungsansprüche) für ihre Kalkulationsarbeit. Die Forderung nach Wertschätzung verbleibt jedoch offenkundig unerfüllt, da sie wie dargelegt durch weiterreichende Berechtigungen und inoffizielle Verantwortung, also vor allem mehr Arbeit, abgelenkt und substituiert wird. Der Kalkulator Herr N etwa akzeptiert trotz verbaler Kritik die duale Rolle von Steuerung und Kontrolle bei C für sich. Auch wenn ihm die Constraining Bedingungen seiner Position durchaus präsent sind, fokussiert er primär seine Möglichkeiten einseitiger Optimierung als neuer personengebundener Bereich von Arkanwissen, die ihm genau diese Bedingungen vorrangig erst einmal ermöglichen. Da damit in jedem Fall die Herausforderung etablierter und institutionalisierter Bereiche einhergeht, ist dies als kollektive Perspektive insbesondere mit Blick auf die institutionalisierten Arkanbereiche, zum Beispiel die Befragten aus Controlling, Entwicklung sowie Einkauf kaum denkbar. Aus diesem Grund finden sich unter diesen auch größtenteils Kritikpraktiken der Vermeidung, etwa bei Frau Y, die Kalkulationsarbeit mit SAP weitestgehend ihrem „Rechenkünstler“-Chef, Herrn O, überlässt. Oder Herr P aus der Entwicklung, der die Kalkulationsarbeit mithilfe SAP insgesamt möglichst vermeidet. Und schließlich Herr L aus dem Controlling, der sich sogar auf eine neue Stelle bewirbt, in der die systemtechnische Arbeit im Vordergrund steht und von ihm

somit nicht mehr verlangt wird, nicht anerkannte Anteile von Kalkulationsarbeit wahrzunehmen. Denn diese sind dann tatsächlich nicht mehr Teil seiner Arbeit. Da jedoch auf Basis solcher Vermeidungsstrategien keine wirklichen Veränderungen der kritisierten organisationalen Bedingungen zu erwarten sind, ist die Wirksamkeit dieser Kritik, versteht man sie bereits als praktische Kritik, als wirklich kollektive Perspektive mit einem Fragezeichen zu versehen.

3.2.3.3 Zusammenfassung: Schnittstellenprobleme, Effizienzillusionen und mangelnde Wertschätzung im Austausch für Möglichkeiten der Teilhabe und Kontrolle in der systemischen Integration von Kalkulationsarbeit

Charakteristisch für Betriebsfall C war die breite systemische Einbeziehung der Kalkulationsarbeit der Handelnden und Integration verstärkt auch über Nicht-Finanzkennzahlen oder -daten in das System SAP. Über dieses System wird die hierarchische vertikale Steuerung und Kontrolle aus Richtung der Konzernzentrale nicht etwa aufgehoben, sondern – nun in anderer Form – fortgesetzt und in Bezug auf die umfassenden Kontrollmechanismen und -möglichkeiten bei der Dateneingabe und -auswertung sogar noch verschärft. Es wurde außerdem abgeleitet, dass je dezentraler (Entfernung von den Zentralfunktionen der Konzernzentrale, zu der C zugeordnet ist) und hierarchisch niedriger eingeordnet die Position eines Beschäftigten bei C ist, diese umso stärker systemisch in SAP integriert ist. Die Fortsetzung der hierarchischen Steuerung und Kontrolle erfolgt auch in SAP durch ein hierarchisches System an vergebenen Berechtigungen, die jedoch nur in Teilen in den offiziellen Organigrammen wieder zu finden sind. Für einige der vergebenen umfassenden Berechtigungen gilt, dass sie außerhalb von SAP als entsprechende Stellen im Organigramm nicht existent sind. Darum wurde für diese auch festgestellt, dass die Gewährung von umfassenden Berechtigungen in SAP an diesen Stellen nicht anspruchsfrei erfolgt. Mit der Berechtigungsvergabe wird die Herausbildung von neuen Arkanbereichen gefördert. Im Gegensatz zu institutionalisierten und in Organigrammen festgeschriebenen Hierarchien und

Arkanbereichen sind diese auf SAP beschränkten Arkanbereiche nicht institutionalisiert und somit ohne Möglichkeit, für die Kalkulationsarbeit notwendige Ressourcen sowie Anerkennung einzufordern. Basis dafür ist die offizielle Begründung für die systemische Integration von Kalkulationsarbeit mit SAP bei C, denn diese verweist auf einen zur Realität bei C konträren Soll-Zustand der Effizienz- und Kontrollgewinne sowie stärkeren Personenunabhängigkeit im Hinblick auf kalkulative Wissensbestände. Dieses Begründungsdogma ist offiziell und auch auf vielen Ebenen weitestgehend unhinterfragt und stabil.

Die Kontrollgewinne sind dabei zum einen als äußerst einseitig zu beschreiben und werden zum anderen mit Blick auf die Kontrollmöglichkeit der Konzernzentrale möglicherweise nicht systematisch genutzt. Für die systemisch integrierten SAP-Nutzer gilt, wer systemisch integriert ist, ist im besten Falle mindestens im gleichen Maße kontrollierbar wie er kontrollieren kann. Zumeist überwiegt für die Befragten bei C das Maß der Kontrollierbarkeit. Während Frau Y diese Kontrolle als Absicherungsmentalität und Verantwortungsabnahme aufdeckt, verbleibt das Maß der Kontrollierbarkeit etwa für Herrn O als Kehrseite seiner eigenen Kontrollmacht dagegen verdeckt.

Auch die Effizienzgewinne zeigten sich auf allen Ebenen letztendlich illusorisch mit einigen wenigen Profiteuren, wie zum Beispiel Herrn O. Grundsätzlich basiert die Effizienzillusion auf zwei Aspekten: zum einen wurde die Erhebung der für Kalkulation notwendigen Daten und Informationen neu organisiert. Früher hat das Controlling primär diese Daten und Informationen gesammelt, jetzt ist eine große Anzahl von Beschäftigten damit beschäftigt, einen beträchtlichen Umfang an (nicht-)finanzwirtschaftlichen Daten und Informationen in SAP permanent und fortlaufend einzupflegen. Dass das Controlling in seiner originären Daten- und Informationssammlung zwar zunächst entlastet ist, negiert den Fakt, dass insgesamt deutlich mehr Daten und Informationen gesammelt und eingepflegt werden müssen, damit Kalkulationsarbeit überhaupt in SAP verlagert werden kann. Zudem werden Effizienzgewinne in einem ohnehin sehr dünn besetzten Controlling zusätzlich zum Beispiel durch nun als notwendig erachtete, nachgelagerte Plausibilitätsprüfungen

aufgebraucht. Zum anderen kam es infolgedessen zu einer Verkürzung der Definition davon, was Kalkulationsarbeit im Zusammenhang mit SAP offiziell umfasst. Die primäre Sicht auf Daten anstatt auf sinnhafte Informationen, dezimiert Kalkulationsarbeit auf Dateneingabe, -ausgabe und -auswertung. Die Anteile von Kalkulationsarbeit, die der subjektiven Fähigkeiten der Interpretation, Analyse, Plausibilisierung und des Aufeinanderbeziehens zwischen Funktionen (Schnittstellenarbeit) bedürfen, bleiben unberücksichtigt und werden kaum anerkannt. Dadurch erfahren die Beschäftigten diesen Teil ihrer Kalkulationsarbeit als sinnentleert bzw. nicht sinnkohärent (z. B. Herr L) oder müssen für die Sinnzuschreibung an einen objektivierten, für sie persönlich letztlich entfremdeten Unternehmenszweck anschließen (z. B. Herr N).

Darüber hinaus wird durch diese Verkürzung der Definition von Kalkulationsarbeit auch die Wissensintensität einer äußerst voraussetzungsvollen Kalkulationsarbeit mit SAP negiert. Den Beschäftigten werden nicht nur die für ihre Kalkulationsarbeit eigentlich benötigten Weiterbildungen verweigert, sondern es wird zusätzlich eine realitätsfremde Personenunabhängigkeit von Wissen proklamiert. Denn einerseits sind die offiziellen Arkanbereiche, also Abteilungen und Fachbereiche oder Fachstellen, durch SAP strukturell instabiler geworden, da sie abhängig vom systemischen Wissen und Wollen der jeweiligen Führungskraft sind. Andererseits werden mithilfe von SAP, zusätzliche, dabei jedoch inoffizielle, personenabhängige Arkanbereiche geschaffen, die zudem die offiziellen, d. h. organisatorisch legitimierten Arkanbereiche herausfordern, indem sie die systemische Integration auch für diese nach dem Muster der Teilhabe statt Anerkennung einfordern.

Organisationale Folge dieser Aspekte sind die umfangreichen Schnittstellenprobleme, die im Versuch, die organisationalen Strukturen bei C vollständig mit der Wertstromsicht und dem Organisationsmodell, vor allem aber dem Begründungsdogma von SAP übereinzubringen, ein Indiz für die hintergründig ablaufenden massiven organisatorischen Defizite sind.²³⁴ Letztlich wird dieses

²³⁴ Dass dies letztendlich nicht nur für C, sondern praktisch jedes Unternehmen, welches SAP anwendet, nicht möglich ist, erläutert Hannah Mormann in „Das Projekt SAP“. Das Organisationsmodell von SAP 466

organisationale Folgeproblem als Ressourcenkonflikt vollständig individualisiert und ist durch die Beschäftigten zu lösen. Denn auf Basis des Begründungsdogmas von SAP ist ein solcher Ressourcenkonflikt nicht existent.

Noch problematischer ist die aus der inhaltlichen Verkürzung von Kalkulationsarbeit resultierende Anerkennungs- und Wertschätzungsthematik, die in der Formulierung der Aneignungsbezüge als Aneignungsansprüche deutlich wird. Dabei ist es nicht so, dass die Aneignungsansprüche um Anerkennung und Wertschätzung ignoriert werden. Sie werden aber auf eine Art thematisiert, die suggeriert, dass jeder sprichwörtlich „seines eigenen Glückes Schmied“ wäre. Anerkennung und Wertschätzung werden in diesem Denkansatz in die Zukunft verlagert. In der Gegenwart wird die Handlungsfähigkeit, also der Handlungsspielraum der Beschäftigten vermeintlich erweitert, d. h. bei C erhalten die Beschäftigten zusätzliche Berechtigungen in SAP und damit auch zusätzliche Verantwortung. Sie können sich also fortlaufend neu einbringen. Oder sollte man eher sagen, sie müssen sich fortlaufend neu einbringen? Die Beschäftigten erhalten anstatt Anerkennung mehr Arbeit und mehr Teilhabe für noch mehr Arbeit. Auch wenn sie sich in der Vergangenheit bereits bewährt haben, müssen sie auch die neuerliche, gegenwärtige Hürde der Bewährung nehmen.²³⁵ Dieser Mechanismus war als gravierendes Missverhältnis im Verhältnis von Arbeitseinsatz und Arbeitsanerkennung interpretiert worden. Schaut man dann noch detaillierter auf diese Bewährung in der Gegenwart, muss man außerdem feststellen, dass die Beschäftigten nicht handlungsfähig gemacht werden – denn dann wäre die Bewährung mit Handlungsalternativen gleichbedeutend – sondern zu einer durch die Grenzen der

wurde nicht etwa nach objektiven Kriterien entwickelt, sondern es flossen die Gegebenheiten und Besonderheiten der Organisationsmodelle der Schlüsselkunden von SAP in das Standard-Organisationsmodell mit ein. (Mormann 2016: 75ff.) Schnittstellenprobleme dürften also für alle Anwender ein Thema sein. Ebenso Ressourcenkonflikte, denn das organisatorische Problem in SAP kann nur durch reale organisationale Veränderungen oder eine Vielzahl von Dateneingaben gelöst werden – Daten die häufig in einem solchen Umfang nicht zur Verfügung stehen.

²³⁵ Hier lassen sich auch theoretische Bezüge zum „System permanenter Bewährung“ herstellen, wie es Boes und Bultemeier 2008 und 2010 darlegen (siehe hierzu auch *Abschnitt 2.3.1 Die Rezeption von Controlling und seiner Praxis und ihre Verarbeitung in zeitdiagnostischen Thesen der Arbeits- und Industriosozio-logie*) bzw. auch an die Überlegungen von Deutschmann 2002 anknüpfen, wenn wie bei C zumindest ein Teil der Anerkennung als neue noch abzuarbeitende Schuld (= Anerkennungsverhältnisse als Schuldverhältnisse) umgedeutet wird.

zusätzlichen Berechtigungen, vorgegebenen Handlung genötigt werden. Wenn sie sich dieser Nötigung verweigern, verlieren sie zwar de facto keinen Anspruch auf Anerkennung und Wertschätzung, denn dazu müsste dieser ja eine reale Möglichkeit darstellen, aber sie verlieren jede Hoffnung darauf. Herr L scheint diese Hoffnung verloren zu haben. Seine Kritikpraxis mündet in Vermeidung durch Bewerbung auf eine andere Stelle. Herr N steckt – vielleicht auch aufgrund seines jungen Alters und versagender Fürsorgepflicht seines Vorgesetzten – noch in der Spirale der permanenten Bewährung mit der Hoffnung auf Anerkennung. Herr P kann sich aufgrund seiner Stellung als Ingenieur und der Bedeutung ingenieurtechnischen Wissens bei C noch Widerstand erlauben und arbeitet größtenteils außerhalb des Systems SAP. Frau Y hat während ihrer Zeit bei C echten Widerstand in der Form geleistet, dass sie die umfangreichen Berechtigungen nicht genutzt hat. Letztendlich mit der Folge, dass sie sich bevor sie gekündigt werden konnte, selbst zur Kündigung entschlossen hat.

Als Fazit kann festgehalten werden: Wenn in einer systemisch integrierten Organisation wie C, in der auch nicht-finanzielle Informationen problemlos in Form von Zahlen, Daten, Fakten verobjektiviert werden können, zudem wesentliche Anteile von Kalkulationsarbeit davon ausgenommen bleiben und quasi „verschwinden“, und wenn offiziell legitimiert wird, dass eine Computersoftware wie SAP diktiert, wann eine subjektive Leistung einen objektiven Wert erhält, dann ist dies auch mit Blick auf die viel größere, anhaltende Debatte der Digitalisierung ein Thema, nämlich inwiefern die erwarteten Freiräume der Befreiung menschlicher Arbeit, ob Kopf- oder Handarbeit, tatsächlich der Befreiung oder nur einem neuen Abwertungsdiktat dienen, wie man es bereits von der Produktivitätsfortschrittsrhetorik kennt.

3.2.4 Betriebsfall D: marktliche Steuerung über fragmentierte Experten in der distanziert integrierten Organisation

Betriebsfall D ist eine unabhängige Personengesellschaft innerhalb eines aktienrechtlichen Industriekonzerns, der für sich betrachtet die feldbegrenzenden Kriterien erfüllt. D als Dienstleistungsunternehmen innerhalb dieses Konzerns stellt jedoch genaugenommen einen Kontrastfall zu den anderen Betriebsfällen dar.

Die Gründung der Konzernmutter von Betriebsfall D erfolgte bereits Mitte des 19. Jahrhunderts und sie galt schnell als eines der größten Unternehmen in Deutschland. Der Konzern expandierte früh ins Ausland und weist auch heute eine geringe Inlandsabhängigkeit auf. Ende des 19. Jahrhunderts erfolgte die Umwandlung in eine Aktiengesellschaft. Begünstigt wurde die weitere Entwicklung des Unternehmens durch die fortschreitende Industrialisierung. In den Anfangsjahren verfügte der Konzern in einigen Bereichen über Monopolstellungen am Markt. Aufgrund der hohen Nachfrage in der Branche drängten jedoch schnell auch weitere Unternehmen in den Markt.

Bis dahin wird der Umfang der kaufmännischen Aufzeichnungen als recht gering bezeichnet und in der Archiviliteratur wird eine deutliche Unterbewertung der kaufmännischen gegenüber den technischen Funktionen konstatiert. Eine transparente und vollständige Buchführung und auch Ansätze einer Kostenrechnung wurden zwar bereits kurz nach der Gründung eingeführt, die Finanzfunktion jedoch zunächst nur durch eine beauftragte Person wahrgenommen. Dies war auf Basis der damaligen Unternehmensgröße noch möglich. Bald entwickelte man diese Stelle zu einer zentral angesiedelten Stabstelle mit umfangreicher Verantwortung und auch Macht. Mit zunehmender Größe des Mutterkonzerns wuchs auch diese Stabstelle zu einer Zentralabteilung für Finanzen an, die sowohl externe Finanzangelegenheiten als auch interne Verrechnungen und Reportings verantwortete. Die Anwendung kalkulativer Praktiken zu einem frühen Zeitpunkt, ebenso wie eine sehr frühe Institutionalisierung dieser Praktiken in entsprechenden Spezialabteilungen bereits im 19. Jahrhundert sind als bedeutsam einzustufen. Die Jahre bis zum Ersten Weltkrieg waren geprägt durch Wachstum und die Entwicklung hin zu einem

international tätigen Konzern. Ein Großteil der ausländischen Vermögenswerte ging in Folge des Ersten Weltkriegs jedoch wieder verloren. Dem folgten Krisenjahre der Geldentwertung in Deutschland, als weitere Auslandswerte zum Erhalt der Liquidität verkauft werden mussten, anschließend die Weltwirtschaftskrise von 1929, die zu einem massiven Umsatzeinbruch durch Auftragsrückgänge führte. Im Gefolge dessen wurde ein auch aus heutiger Sicht bereits sehr differenziertes Kostencontrolling eingeführt. Die nächste deutliche Zäsur brachten dem Konzern die massiven Demontagen und Beschlagnahmungen nach dem Zweiten Weltkrieg. Erst danach erfolgte die Verlagerung des Unternehmenssitzes an den heutigen Stammsitz in München. Im Anschluss an die Verlagerung und eine damit einhergehende Neuorganisation entstand auch eine kaufmännische Zentralabteilung, deren Leiter nun bereits als Controller bezeichnet wurde. Seit den 1980er Jahren wird dieser Zentralbereich durch eine umfassende dezentrale Organisation unterstützt. Zudem sind strategische Elemente und eine langfristige Unternehmensplanung integriert, um der zunehmenden Volatilität im Unternehmensumfeld Rechnung zu tragen.

Gegen Ende der 1990er Jahre erfolgte wie bei anderen bedeutsamen deutschen Industriekonzernen auch seitens des Mutterkonzerns von D eine sog. „value migration“ (vgl. z. B. Sablowski 2005: 76) in den Dienstleistungsbereich und damit der Wandel vom reinen industriellen Produzenten zum Industriekonzern, unter anderem mit separater Finanzdienstleistungseinheit. Letztere ist durch Zukäufe und Wachstum mittlerweile zu einem bedeutsamen Finanzunternehmen im Konzern mit global tätigem Netzwerk angewachsen und sowohl für den Mutterkonzern als auch dessen Kunden bzw. sonstige Unternehmen in der Anlagen- und Ausrüstungs- sowie projektbezogenen Finanzierung tätig, aber beispielsweise auch aktiv im Venture-Capital Bereich²³⁶ und verantwortlich für die Betreuung des Pensionsvermögens. Vor einigen Jahren wurde dem Finanzdienstleistungsbereich zudem durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) der Bankstatus erteilt.

²³⁶ Venture-Capital oder auch Wagniskapital bezeichnet relativ risikoreiche außerbörsliche Beteiligungen an Unternehmen.

Damit sind u. a. auch eine Verbesserung und höhere Flexibilität in der Konzernfinanzierung verbunden.

Der Bereich gilt aus Sicht des Mutterkonzerns als Kompetenzzentrum für Finanzierungsthemen und berät und managt dessen Finanzrisiken. Die befragten Mitarbeiter von D sind ausgewiesene Fachleute bzw. Experten in ihrem Tätigkeitsbereich mit hohem Ausbildungsgrad (vermeintlich promovierte Mathematiker, Volkswirtschaftler und Wirtschaftswissenschaftler, nur wenige Ingenieure). Sie verfügen in fast allen Fällen sogar über Alleinstellungsmerkmale für den jeweiligen Bereich der Expertise im gesamten Konzern.

In Betriebsfall D bzw. dessen Konzernmutter wurden zwei Erhebungsphasen gestartet. Die erste, welche in der Konzernmutter angesiedelt war, wurde bereits nach dem ersten Probeinterview aufgrund umfassender Restrukturierungen bei der Konzernmutter wieder gestoppt. Die Ansprache weiterer Gesprächspartner nach dem ersten Probeinterview wurde auf zunächst unbestimmte Zeit zurückgestellt, zumal die Überlagerung mit persönlichen Ängsten aufgrund der Restrukturierungen die Rekrutierung von Befragten für eine begrenzte Zeit praktisch unmöglich machte. Die Befragungen in einer Konzernzentrale wurden darum zwischenzeitlich in Betriebsfall A durchgeführt, sodass mit Rekrutierung eines neuen „gatekeeper“-Interviewpartners (Wolff 2009: 342) in Betriebsfall D keine zusätzlichen Befragungen in dessen Konzernmutter mehr vorgesehen wurden.

Für das vorangegangene Profil der Konzernmutter und von Betriebsfall D standen wie auch bei den anderen Betriebsfällen extern verfügbare Materialien des Bibliotheksbestands sowie die veröffentlichten Geschäftsberichte zur Verfügung. Das Unternehmensarchiv ist umfangreich und begrenzt online zugänglich. Auf Anfrage im Archiv wurde auf eine auch im Bibliotheksbestand veröffentlichte Publikation verwiesen, die umfangreiche Hinweise zur Entwicklung des Controllings enthielt. Diese bezogen sich allerdings vorrangig auf die Konzernmutter und nicht Betriebsfall D und wurden hier daher nur sehr begrenzt verwendet. Ähnlich wie bei den anderen Betriebsfällen fanden die Erläuterungen des Erstkontakts bzw.

„gatekeeper“, Herr D, Eingang in die vorangegangenen Erläuterungen. Zugang und Möglichkeiten der Beobachtung waren vergleichsweise offen gestaltet, ein freies Bewegen auf dem Betriebsgelände von D war möglich, wobei die zugänglichen Bereiche größtenteils menschenleer waren. Auch über übliche Materialien des Employer Branding hinausgehende Informationen waren hier kaum vorhanden, sodass sich insgesamt und beispielsweise auch im Vergleich zu Betriebsfall C nur sehr wenige spezifische Ableitungen im Rahmen der Feldnotizen ergaben.

3.2.4.1 Soziale Konstitution der kalkulativen Organisation bei D

Mit Betriebsfall C handelt es sich um eine im Vergleich zu den anderen Betriebsfällen recht junge und dabei als unabhängige Gesellschaft geführte *Dienstleistungstochter* eines weltweit agierenden Industriekonzerns. Auf Basis des Dienstleistungsportfolios stellt D einen Kontrastfall zu den Betriebsfällen A, B und C dar. Es soll aber mithilfe dieses Kontrast- bzw. Grenzfalles die Varianz kalkulativer Logiken in industriellen Konzernen unterstrichen werden, denn angegliederte Dienstleistungsunternehmen sind nicht die Ausnahme. Daher soll auch für D im Folgenden, wenn auch insgesamt in verkürzter Form die Logik dieser kalkulativen Organisation wieder auf Basis folgender Aspekte entwickelt werden:

- Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle (s. hierzu *Abschnitt 3.2.4.1.1*),
- Bedeutung von Kalkulation (s. hierzu *Abschnitt 3.2.4.1.2*) und
- Ableitungen zur Verortung von Kalkulation bei D (s. hierzu *Abschnitt 3.2.4.1.3*).

Auf Unterschiede zu den anderen Betriebsfällen wird verwiesen, sofern es dem Verständnis dient.

3.2.4.1.1 Strukturen der internen kalkulativen Steuerung und Kontrolle

Betriebsfall D, organisiert als von der Konzernmutter separierte rechtliche Gesellschaft, scheint vorrangig marktlich über die Abarbeitung von externen Aufträgen gesteuert. Auch die hierarchischen Strukturen innerhalb von D wirken sehr flach. Die Organisationsstruktur entspricht nicht dem, was man von klassischen Industrieunternehmen kennt. Eine Vielzahl von offenbar hochspezialisierten Controllingabteilungen, die mit hochgradig diversen Kalkulationsaspekten beschäftigt sind, dominieren den ersten Eindruck von D.

„Wir haben einmal Risiko-Controlling, das sind wir, und dann, was eigentlich so das Pendant dazu ist, ist das Performance- und Accounting-Controlling oder Accounting und Performance. Die machen halt die buchhalterische Seite und vor allem die Performance und wenn wir Analysen über die Performance machen, bekommen wir auch die Zahlen von denen und nehmen sie für unsere Analysen halt.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 34-39)

Wesentlich bei diesen Controllingabteilungen ist, dass sie bis auf die Verrechnungsseite nicht klassisch intern steuern, sondern beispielsweise externe Renditebewertungen – primär für die Konzernmutter – durchführen.

„Aktuell im Kreditrisiko-Controlling und die Aufgaben sind, also wir haben Kreditportfolien innerhalb der Dienstleistungstochter der Firma D [anonymisiert] und wir machen sozusagen die Risikoanalyse und Berichterstattung auf Portfolioebene. Das kann unterschiedlichste Formen haben halt, also dass wir halt erst mal Reports erstellen auf der einen Seite und auch regelmäßig für die Geschäftsleitung präsentieren und auch über Trends aufmerksam machen und auch über aktuelle Marktkonditionen wie zum Beispiel in Russland, ja, dass wir proaktiv uns das anschauen, wie sehen die Marktdaten dort aus und so weiter.“ (Herr D/D/Controlling, Zeile 11-21)

Bis auf einzelne Stabsabteilungen, sind diese Abteilungen durchgehend als Profitcenter organisiert, die gegenüber den anderen Abteilungen innerhalb des Unternehmens als unabhängige Bereiche auftreten und ihre Leistungen intern

untereinander weiterverrechnen. Die intraorganisationalen Beziehungen sind über Verträge, Kalkulationen und Zahlungen quasi vollständig finanzialisiert:

„Wir haben hier Teams, die nichts anderes machen als zu kontrollieren. Also wir haben so Verträge innerhalb des Unternehmens, also zwischen Team A und Team B gibt es Serviceverträge. Ja, sie zahlen uns, intern wird das verrechnet und wir als Service geben ihnen Report. Oder IT hat bestimmte Reaktionszeiten. Das ist alles festgehalten in Verträgen. Wir haben Teams, die nichts anderes machen als das zu kontrollieren. Also wir haben eine, so etwas gibt es nur einmalig, wir haben hier im ganzen Gebäude ein Team von einer Abteilung, die nichts anderes macht, als die XY-Verträge [anonymisiert] mit der IT zum Beispiel zu kontrollieren, ob sie alles, also ob die Reaktionszeiten genauso sind, wie beschrieben und so weiter. Und da hat der Vorsitzende vom Betriebsrat auch gesagt: Muss das sein? Wir sind doch eigentlich eine Firma und sollten doch eigentlich zusammenarbeiten. Eigentlich zu kontrollieren, ob der andere seine Arbeit richtig macht letztendlich, ja, da könnte man vielleicht sinnvoller die Ressourcen woanders einsetzen. Und das unterstützt ja eigentlich, was ich sage, dass, ich meine halt, es würde Vorteile bringen, wenn man halt eher kollaboriert als irgendwie Konkurrenzkampf oder zu politisch und strategisch seinen Eigennutzen maximieren zu wollen.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 458-474)

Die interne kalkulative Steuerung und Kontrolle erfolgt auf der horizontalen Ebene insgesamt vorrangig indirekt und wenig hierarchisch in Form einer fragmentierten²³⁷ Profitcentersteuerung der gegenseitigen Verrechnung. Der offensichtliche Grad der Vereinzelung von Beschäftigten und Fragmentierung von Arbeitsleistungen der einzelnen Abteilungen als Teil einer gesamthaften Kalkulationsarbeit²³⁸ wird schon wie in der Einführung zu Betriebsfall D beschrieben in den menschenleeren Fluren spürbar. Der folgende, beiläufige Hinweis von Herrn S unterstreicht dies:

²³⁷ Den Begriff der fragmentierten Organisation verwenden auch bereits Botzem/Dobusch 2012 im Zusammenhang mit Finanzialisierungsprozessen.

²³⁸ Jede Abteilung hat zumeist nicht nur einen Experten je Fachgebiet, sondern mehrere, die sich auch gegenseitig vertreten können. Gleichzeitig verfügen diese in begrenzten Wissensbereichen über Arkanwissen, welches innerhalb des Konzerns als einmalig zu bezeichnen ist.

„Also wir haben natürlich auch Kontakte zur Nachbarabteilung, definitiv, und wie ich schon gesagt habe, wir kriegen auch die Aufträge von den entsprechenden Units [Bereiche der Konzernmutter; P. B.]. Aber jeder arbeitet jetzt für sich.“ (Hr. S/D/controllingnah, Zeile 177-179)

„Ich kenne andere Abteilungen, die sind wirklich sehr gut vernetzt miteinander. Also für das Bankwesen, nein, es gibt definitiv Abteilungen, die wirklich miteinander zu tun haben, müssen auch, die dann auch, also, die dann auch entsprechende Meetings einberufen. Aber bei uns ist es tatsächlich so, dass wir, jeder kann für sich, vor sich hinarbeiten. Das ist tatsächlich so. Von daher genau! Wir haben relativ wenig Kontakt zur Nachbarabteilung. Also ich telefoniere sehr selten mit Nachbarabteilungen. Es ist ein bestimmter Prozess, und nur bei Nachfragen halt. Aber ansonsten ist alles schon vorgegeben. Ich weiß genau, dieses Unternehmen muss ‚geratet‘ [im Sinne von Rating; P. B.] werden, dann weiß ich was ich machen muss.“ (Hr. S/D/controllingnah, Zeile 196-205)

Des Weiteren legt der wiederholte Verweis auf die fachlichen bzw. Experten Hintergründe der einzelnen Mitarbeiter nahe, dass es sich bei der Verrechnung zumeist um fachlich stark abgegrenzte Expertenleistungen handelt, was den anfänglichen Eindruck von hochspezialisierten Controllingabteilungen verstärkt.

„Ein Verständnis für themenübergreifende Prozesse. Das ist hier absolut hervorragend. Weil hier wirklich Leute beschäftigt sind, die entweder aus großen Banken kommen, von Wirtschaftsprüfern kommen oder hier schon verschiedene Themen behandelt haben, die in der Bank sozusagen nicht nur ihr Thema sehr gut kennen, sondern eben halt auch entweder andere Themen schon gemacht haben oder andere Themen verstehen und damit von vielen Seiten dann letztendlich das Wissen da ist, und auch für andere mitdenken. Quasi sozusagen mehrere Meinungen, mehrere Kontrollen – auch, also allein durch die Tatsache, dass man weiß, die Leute kennen sich da auch aus. Deswegen wenig oder fast gar keine – oder die Risiken, die man durch die Kontrollen reduzieren will, auch schon durch die Tatsache, dass man eine kleine Bank ist, dass jeder jeden kennt, dass man wegen jedem Thema sehr, sehr kurze Wege hat, dass ein Thema halt nicht von fünf Spezialisten behandelt wird, wo dann vor der eigenen Haustür Schluss ist, sondern jeder übergreifende Kenntnis hat. Und dann sozusagen wenige Fehler entstehen und wenige Prozessschritte notwendig sind, um das Ziel zu erreichen. Das ist natürlich auch eine gegenseitige Kontrolle

neben den eigentlichen Kontrollen. Also das ist wirklich super.“ (Hr. B/D/controllingfern, Zeile 393-409)

Die Vereinzelung dieser hochspezialisierten Abteilungen an Fachleuten bzw. Experten wird durch die, wenn auch zum großen Teil fachlich begründete, Nutzung von unterschiedlichen IT-Systemen (im Gegensatz zur systemischen Integration aller Abteilungen in SAP wie bei Betriebsfall C) noch verstärkt:

„Also ich glaube, grundsätzlich wird die Entwicklung schon dahin sein, dass immer mehr automatisiert wird. Wir haben bei unserer Firma kaum noch Abteilungen, die nur mit Excel arbeiten. Alle haben eigentlich weiterführende Systeme, seien es jetzt Handelssysteme, Treasury-Systeme oder Risikosysteme oder Buchhaltungssysteme, und dass das immer mehr abgeschafft wird, dass Leute selber rechnen müssen. Es wird aber IMMER Leute im Konzern oder in Firmen geben, die das können, sonst würde es nicht aufgehen. Es wird immer welche geben.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 138-145)

„Ja, ich meine, es ist ja weniger so, dass du selber rechnen musst. Es ist gut, wenn du das selber rechnen kannst, aber wer rechnet jetzt halt noch mit Excel? Es ist halt alles systembasiert. Wir haben halt Systeme, die sind automatisiert, da stehen Modelle dahinter und das heißt: letztendlich rechnen die selber. [...]“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 49-54)

Auf der vertikalen Ebene der kalkulativen Steuerung und Kontrolle tritt intern die Strategieabteilung in Erscheinung. Die Strategieabteilung ist aber im Wesentlichen Sprachrohr der Muttergesellschaft, die über dieses Vehikel eben nicht marktlich, sondern vorrangig hierarchisch, nur eben auf Distanz durchsteuert, wie Frau V aus der Strategie erklärt:

„Also Steuerung, denke ich mal, heißt bei uns in erster Linie, dass man bestimmte Entscheidungen oder anhand von bestimmten Informationen Handlungsempfehlungen ableitet und dann diese Handlungsempfehlungen entweder an das Management weitergibt, also sozusagen zwei Richtungen. Einmal von unserer Abteilung Richtung Management, aber auch umgekehrt, dass das Management irgendwie eine bestimmte Idee hat oder irgendwie eine Vorgabe, die dann bei uns landet und wir wiederum als Mittler wieder weiter

an die Abteilungen. Also es sind glaube ich beide Richtungen da.“ (Fr. V/D/Controllingnah, Zeile 66-73)

Auch wenn hier mit Blick auf Betriebsfall D und den Mutterkonzern Interorganisationalität suggeriert wird und auch die Beziehung zur Konzernmutter durch Verträge, Kalkulationen und Zahlungen dominiert wird, besteht diese nicht in Bezug auf den tatsächlichen disziplinarischen Durchgriff. Die Konzernmutter definiert Zielumsätze und steuert die abzuarbeitenden Aufträge aus ihren „Units“ ein. Die Steuerung der Auftragsabarbeitung innerhalb von D erfolgt dann selbstständig und eigenverantwortlich durch die einzelnen Fachleute bzw. Experten:

„Ich glaube schon, dass wir einen Zielwert haben. Das weiß ich jetzt nicht wie das aussieht, aber es wird schon erwartet, dass man im Jahr einen bestimmten Umsatz generiert, weil: wir sind an und für sich schon eine Kostenabteilung, aber wir generieren auch Wert dadurch, dass wir eben diese Berichte erstellen für die Units und das ist dann wirklich auch finanziell, was bei uns dann tatsächlich auch reinkommt, was wir da verrechnen. Also sowohl Kostenposition als auch Ertragsposition.“ (Hr. S/D/controllingnah, Zeile 227-233)

Die Strategieabteilung selbst positioniert sich offiziell als Mittler zwischen den Abteilungen und nicht vorrangig als Steuerungsstelle. Sie kann jedoch als einzige Abteilung offenbar sehr umfangreich auf Daten und Informationen der anderen Bereiche zurückgreifen.

„Und oftmals, wenn man Zahlen bräuchte, oftmals bezieht man das dann auch von einer anderen Abteilung, weil wir eben so eine Art Mittlerfunktion und wirklich, ich würde sagen mit fast allen Abteilungen in Berührung stehen und viele Schnittmengen auch haben.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 130-133)

Auch die eigene Rolle in einer sonst dem Eindruck nach nicht nur partiell durch Zahlen dominierten, sondern komplett auf Zahlen und Kalkulation ausgelegten

Steuerung und Kontrolle beschreibt die Strategie ungewöhnlich weich. Beispielhaft dafür sind die folgenden Sequenzen von Frau V aus der Strategieabteilung:

„Also wir haben auch digitale Gruppen, wo man Wissen teilt [innerhalb der Strategie mit jeweils nur einem Fachbereich; P.B.]. Also das gibt es auch, das nutze ich auch als Kanal. Ich glaube es gibt verschiedene Kanäle um die Leute zu mobilisieren. Ich würde sagen es ist viel im Zweiergespräch, viel in Gruppendiskussionen, und viel aber auch über soziale Netzwerke, interne, also da gibt es verschiedene Kanäle.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 496-500)

„Also ich glaube das kann viel auch in Absprache stattfinden, dass man sich bespricht, dann gibt es, wenn es finanzielle Ziele betrifft, mit Sicherheit auch finanzielle Vorgaben. Also ich glaube, das ist sehr gestreut, das ist nicht nur, das ist jetzt keine Controllingstelle, die jetzt bestimmte Vorgaben hat und die jetzt weitergibt. Aber oftmals, also wir stehen auch im engen Kontakt mit den Controllingleuten. Das heißt, wenn es mal Zahlen, wenn es was mit Zahlen zu tun gibt, dann bezieht man das natürlich auch von denen. Aber es ist nicht nur die einzige Aufgabe.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 118-125)

„Also ich glaube das ist auch Sinn und Zweck auch so von Strategieentscheidungen, dass man eben darüber hinaus greift, als jetzt nur die alleinigen Zahlen.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 217-219)

Dass diese Positionierung der Strategie die tatsächlichen Zusammenhänge mit einem entsprechenden Narrativ abzumildern versucht, verschleiert nicht die eigentlichen Strukturen der Steuerung und Kontrolle, wie sie bei D aktiv sind. Herr B, Experte, der in seiner Funktion zwischen D und der Konzernmutter einzuordnen ist, deutet dies in der folgenden Sequenz indirekt an:

„Das ist für mich dann tatsächlich, ja, also das ist für mich dann schon Experte, weil die anderen sind vielleicht Fachleute, wenn man das so... Ein Fachmann hat sein Fach, und Experte ist ja eher so ein oben drüberstehender Begriff, dass man in seinem Thema zwar das Fachwissen hat, aber eben halt das System der Bank oder eines Unternehmens mit versteht. Dann greift das halt wie so ein Zahnrädchen oder wie verschiedene Zahnrädchen

ineinander. Dann läuft das ganz gut. Das ist eigentlich fast das beste Controlling, was man sich eigentlich vorstellen kann.“ (Hr. B/D/controllingfern, Zeile 415-426)

Zusammenfassend sind die Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle auch bei D in vertikale und horizontale Strukturen zu differenzieren. Auf der vertikalen Ebene wird über die Konzernmutter eine auf den ersten Blick verdeckte hierarchische Steuerung und Kontrolle ausgeübt. Die marktliche Steuerung erfolgt auf Ebene D eher indirekt, da D die Aufträge, wenn diese auch marktgetrieben sind, von der Konzernmutter erhält. Hierbei wird die Suggestion einer Interorganisationalität zwischen Konzernmutter und D aufrechterhalten – ein Bild, welches durch die streng finanzialisierte Beziehung zwischen beiden über umfassende vertragliche Regelungen (bis auf die Ebene der Arbeitsleistungen herunter), Kalkulationen und Zahlungen bestärkt wird. Auf der Horizontalen wiederum wird die hierarchische, vertikale Steuerung durch eine weitestgehende Selbststeuerung der in Profitcentern organisierten Fachleute und Experten und nur sehr flache hierarchische Strukturen fortgesetzt, die ihre Leistungen gegenseitig verrechnen, um ihre jeweiligen Umsatzziele zu erreichen. Die Beschäftigten sind fast ausschließlich Fachleute und Experten des Finanzmanagements, was sich nicht allein durch den Unternehmenszweck von D begründen lässt. Sie arbeiten vereinzelt und sind nur über die Erbringung von Leistung („performance“) in einer Art Gemeinschaft der Leistungsverrechnung verbunden. Die Aufträge, die sie von der Konzernmutter erhalten, werden vorab nach Fachgebiet gestückelt und als fragmentierte Bestandteile einer gesamthaften Kalkulation abgearbeitet.

3.2.4.1.2 Bedeutung von Kalkulation und der kalkulativen Praxis

Auf Basis der vorangehend dargelegten Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle, die eine klassische interne Steuerung durch ein Controlling nicht beinhaltet, sondern vorrangig durch die Verrechnung von Expertenleistungen zwischen controllingartigen Abteilungen hergestellt wird, ist nachfolgend die bisher vorgenommene Unterteilung in Controlling, controllingnahe und controllingferne

Bereiche nicht aussagekräftig genug, sodass für Betriebsfall D auf diese strenge Unterteilung in der Interpretation der Befragungsergebnisse verzichtet wird und die Beschäftigten immer gesamthaft eingeordnet werden. Lediglich für den Vergleich der vier Betriebsfälle in der Zusammenführung der empirischen Ergebnisse wird versucht, die Aussagen der Befragten nach diesem Muster zu strukturieren.

Auch wenn dies nicht immer deutlich geäußert wird, dominieren in Zusammenhang mit Kalkulation eine klare Renditeorientierung und der Fokus auf Kostenersparnis. Über die Vision der Firma D wird zwar auf eine gemeinsame Werteorientierung rekurriert, die alles bestimmende Ausrichtung auf Rendite und der Kostendruck überlagern diese jedoch weiterhin deutlich, wie Herr D erläutert:

„Also ich kenne keine große, also ich meine, man muss auch mal dazusagen, wir sind immer so ein bisschen außen vor. Also diese ganzen Maßnahmen und auch Kostenreduzierung und so weiter, und Stellenabbau, so was kriegen wir als Dienstleistungstochter [anonymisiert] kaum mit. Deswegen kann ich jetzt nicht sagen, also, wenn ich drüber nachdenke, wo geht es hin, dann denke ich eigentlich eher so in welche Business-Bereiche wird investiert? Also eher strategisch. Aber die auf der Arbeitsebene... es werden definitiv Kosten gespart und das merkt man, dass vielleicht dann Sachen mehr gebündelt werden, gerade auf der IT-Seite wird mehr zusammengeführt, aber jetzt sozusagen von der Arbeitskultur, dass da... eigentlich geht es eher darum, Kosten zu sparen. Und das ist, und ‚Vision Firma D‘ [anonymisiert] ist ja auch eigentlich so eine Floskel. Klar, wollen wir ‚Vision Firma D‘ [anonymisiert] sein und klar wollen wir alle zusammenarbeiten und sind ein Superteam und ist ja schon fast amerikanische Werbung, aber es geht doch eigentlich eher darum, dass die Kosten gesenkt werden und die Rendite steigt.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 529-543)

Diese Erläuterungen von Herrn D unterstreichen noch einmal, dass das Gemeinschaftsgefühl zwar vordergründig ähnlich wie in anderen Unternehmen auch über gemeinsame Werte und eine gemeinsame Unternehmenskultur und Vision hergestellt werden soll, dass es aber im Prinzip um Kostensenkung und Renditesteigerung geht und damit primär um die Aufrechterhaltung einer Gemeinschaft mit einer sehr verengten, an marktlichen Größen orientierten

Leistungsausrichtung (Kosten, Rendite bzw. Leistung), gestützt durch permanente Verrechnung dieser Leistungen, die sich ebenfalls an diesen wesentlichen zwei Größen orientiert.

Frau V verweist im Folgenden verstärkt auf die Bedeutung von Effizienz, neben Rendite eine für fast alle Betriebsfälle durchgängige Bedeutungszuordnung zu Kalkulation. Interessanterweise geht es ihr aber nicht um über das Mittel der Kalkulation erreichbare Effizienz, sondern um den effizienten Einsatz von Kalkulation, jedoch nicht bis zum letzten Punkt der Genauigkeit. Kalkulation ist also lediglich Mittel zum Zweck, jedoch nicht Zweck an sich.

„Also ich glaube dieses Loslassen von der... dass man zwar schon die Dinge erst nimmt, aber sie auch relativiert und vielleicht auch sagt: okay, dann ist es halt erst mal nicht so, das Geflecht, vielleicht ist es effizienter, wenn ich nicht immer alles bis zum Ende durchdenke.“
(Fr. V/D/controllingnah, Zeile 608-611)

„Genau, im Zweifel nimmt man eine Ungenauigkeit hin, wenn sie aber die Effizienz steigert. Also ich glaube so dieses Abwägen von, dieser Trade-off zwischen genau und effizient, ich glaube das hat sich bei mit auf jeden Fall verschoben.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 621-624)

Im Gegensatz zu den Befragten der anderen Bereiche, deren Arbeit fast ausschließlich kalkulative Anteile umfasst, sieht Frau V aus der Strategie die Bedeutung von Kalkulation darin, Greifbarkeit und ein erstes Verständnis für Zusammenhänge herzustellen, jedoch nicht als alleiniges Instrument in Entscheidungsprozessen:

„Ich glaube Kalkulation oder, dass man seine Entscheidungen auf finanziellen Zahlen stützt und auf quantitative Zahlen, ist eine – ich glaube das gibt eine gewisse Richtlinie oder eine Greifbarkeit. Ich glaube, wenn man Dinge quantifizieren kann... Also ich glaube Quantifizierbarkeit ist immer etwas, woran man – oder ein guter Startpunkt, um die Dinge greifbar zu machen. Weil: oftmals ist es vielleicht dann einfach nur ein Gefühl, und so hat

man einfach eine konkrete Entscheidungshilfe erstmal, aber es ist nicht die einzige.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 176-183)

„Ich würde immer mit einem Quantitativen starten, weil das erstmal die Zahlen sind, und wenn die Zahlen... da lassen sich, glaube ich, schon mal Muster erkennen und vielleicht schon mal die Tendenz lässt sich erkennen. Und dann anhand dieser Auswertung untersucht man eben diese weichen Faktoren. Ob das jetzt Regularien sind oder bestimmte Marktbedingungen oder..., da gibt es verschiedene, je nach Fragestellung. Ich würde sagen, das ist auf jeden Fall der Startpunkt vieler Entscheidungen.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 187-193)

„Ich glaube es hat eine wichtige Rolle als Steuerungsinstrument, aber wie gesagt, nicht alleinige Entscheidungsgrundlage.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 543-547)

Eine Neutralitäts- oder Objektivitätsfiktion ist bei Frau V nicht erkennbar, eher ein – sicher auch biografisch bedingter²³⁹ – routinierter Umgang mit Kalkulation und Verständnis für die Grenzen von mittels Kalkulation hergestellter Objektivität und daher ein insgesamt ausgeprägtes reflexives Zahlenbewusstsein.

Ähnlich wie dies in Betriebsfall A vorgefunden wurde, geht Herr D aus einem der Controllingbereiche nicht weiter auf eine mögliche Bedeutung von Kalkulation ein, weil er Kalkulation auch nicht als etwas von seiner Arbeit Separates erfährt. Daher richten sich seine Überlegungen auch nicht auf Kalkulation selbst, sondern auf den erlebten Bedeutungsverlust manueller im Vergleich zu systemgestützter, also automatisierter Kalkulationsarbeit. Zur Erinnerung: die Kalkulationsarbeit bei D erfolgt üblicherweise, d. h. zum Großteil systemgestützt und nicht manuell. Hier finden sich Analogien zur in Betriebsfall A beschriebenen Kritik an der nachlassenden Reichweite von Kalkulation und Wertschätzung von Kalkulationsarbeit als besondere geistige Leistung; ebenso zur Kritik in Betriebsfall C, die sich im Wesentlichen auf die Verkürzung von Kalkulationsarbeit und

²³⁹ Frau V hat sehr mathematisch orientiert im Bereich Wirtschaftswissenschaften promoviert; beide Eltern sind Ingenieure.

infolgedessen mangelnde Anerkennung für die tatsächlichen Umfänge dieser richtete.

„Das hat halt Vor- und Nachteile. Also wenn du es automatisierst, es wird natürlich auch viel Arbeit entlastet und es geht alles viel schneller und dafür hast du dann mehr Zeit, andere Sachen zu machen, andere Projekte zum Beispiel weiter zu bringen. Aber es geht deutlich Know-how verloren. Das ist ein Konflikt, ja, hast ein Trade-off zwischen den beiden Aspekten, aber ich denke mal, dass die Tendenz, es schließt sich ja nicht auch unbedingt aus. Es gibt ja auch Mitarbeiter, die es auch hinbekommen, dann, oder die es auch können, die dann auch ganz genau wissen, gibt es ganz viele wahrscheinlich von. Aber es gibt auch die andere Seite, glaube ich.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 156-164)

„Also du hast nicht wirklich mehr Freiräume, sondern einfach nur, also du hast einen ‚Shift‘ sozusagen in den Aufgaben.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 176-177)

Zusammenfassend und auch übergreifend für alle Befragten ist im Hinblick auf die Bedeutungszuordnungen festzuhalten, dass diese weitestgehend begrenzt auf gängige Zweckzuordnungen in Form von Effizienz und Rendite sind. Dies liegt vermutlich vor allem daran, dass sich Kalkulationsarbeit für die meisten der Befragten kaum von ihrer Arbeit insgesamt trennen lässt und sich damit in gewisser Weise einer spezifischen oder separaten Reflexion entzieht. Darum kommt es beispielsweise bei Herrn D zur Formulierung von Kritik eher mit Blick darauf, was sich mit der Zeit verändert, wenn seine Kalkulationsarbeit und vergleichbare Stellen bei D weitestgehend automatisiert sind.

3.2.4.1.3 Ableitungen zur Verortung von Kalkulation

Wie schon im vorangegangenen Abschnitt vermerkt, ist Kalkulationsarbeit auch durch die interne Struktur von D mit seiner Vielzahl an hochspezialisierten Controllingabteilungen komplett veralltäglicht. Herr S bringt dies in der folgenden Sequenz auf den Punkt:

„Es ist unterschiedlich! Klar, soweit ich weiß, im Risk Controlling hat jeder mit Zahlen zu tun. Das Risiko bei uns besteht ja gewissermaßen in den Zahlen, in irgendwelchen Berechnungen, und wie die jetzt einzuschätzen sind oder nicht. Wir haben halt wirklich sehr viel mit Zahlen zu tun. Ich glaube, im Risiko-Controlling, ja wobei das kann man nicht so sagen, dass wir die Leute sind, die am meisten mit den Zahlen zu tun haben, weil, wir haben eine andere Orientierung. Wir schauen uns Jahresabschlüsse an und die anderen Leute schauen sich für das Marktpreisrisiko andere Geschichten an. [...] Andere Zahlen! Aber jeder schaut sich Zahlen an.“ (Hr. S/D/controllingnah, Zeile 387-398)

Betriebsfall D kann daher als „a-centred“ Organisation mit vielen, allerdings vereinzelt, hochspezialisierten Controllingabteilungen, die zumeist als „centres of discretion“ etabliert sind, beschrieben werden. Interessant ist, dass diese nun gerade durch Abteilungen wie die Strategie oder den Bereich Compliance gesteuert werden, deren Arbeit nicht im annähernden Umfang Kalkulation umfasst. Die Strategie beispielsweise greift für Berichte an die Konzernmutter im Wesentlichen auf die Zahlen dieser „centres of discretion“ zurück und bewertet deren erbrachte Leistungen. Darüber hinaus wird die Kalkulationsarbeit der „centres of discretion“ durch weitere nicht-kalkulative Bereiche, wie z. B. den Compliance Bereich, umfassend in Bezug auf rechtliche, steuerliche und allgemeine Regelkonformität, die der Finanzdienstleistungsbereich vorgibt, kontrolliert. Wenn man von Peripherien einer spezifischen kalkulativen Praxis bei C sprechen kann, dann nur im Hinblick auf diese Nicht-Controllingbereiche. Dann wiederum sind diese mit Blick auf die Organisation nicht peripher, sondern als ganz zentral zu verstehen. Es handelt sich somit um ein neues und in gewisser Weise umgekehrtes Modell einer „a-centred“ Organisation, in der viele als solche bezeichneten Controllingabteilungen von wenigen Nicht-Controllingbereichen gesteuert und kontrolliert werden.

3.2.4.1.4 Verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation bei D: Marktliche Steuerung und Kontrolle in der distanziert integrierten Organisation der Leistungsverrechnung

Ziel der vorangegangenen Überlegungen ist auch hier wieder eine verdichtete Beschreibung der kalkulativen Organisation bei D zu erhalten, die als distanziert integrierte Organisation der Leistungsverrechnung beschrieben wird. Die Logik dieser wurde wie für die vorangegangenen drei Betriebsfälle anhand der erkennbaren Strukturen der Steuerung und Kontrolle, die im Zusammenhang mit Kalkulation etabliert sind, der Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation sowie Ableitungen im Bezug auf die Verortung von Kalkulation herausgearbeitet. Die wesentlichen Erkenntnisse sollen im Folgenden zusammengefasst werden.

Bedeutsam für die Finanzdienstleistungstochter D ist, dass Kalkulationsarbeit für viele der Beschäftigten den wesentlichen Teil ihrer Arbeit ausmacht. Im Gegensatz zu den anderen Betriebsfällen existiert bei D eine überwiegende Zahl sehr unterschiedlicher als Controllingabteilungen bezeichneter „centres of discretion“. Diese Controllingabteilungen dienen zumeist nicht der internen kalkulativen Steuerung und Kontrolle. Es sind darum streng genommen in der Mehrzahl auch keine Controllingabteilungen in dem sonst im Rahmen der vorliegenden Forschungsarbeit verwendeten Sinne.²⁴⁰ Ähnlich wie in Controllingabteilungen wird in diesen Bereichen die Arbeit jedoch durch spezifische kalkulative Praktiken dominiert, die im weitesten Sinne der Steuerung und Kontrolle von Finanzrisiken, relevanten Marktteilnehmern und Geschäftspartnern der Konzernmutter dienen, z.

²⁴⁰ Mit Blick auf die Konzeptionen der Controllinglehre sind in diesen sogenannten Controllingabteilungen dennoch Aufgaben im Sinne der Rationalitätssicherungsfunktion etwa in der Bewertung von Kreditrisiken auszumachen, ebenso die Wahrnehmung der Informationsversorgungsfunktion in der Abarbeitung der Aufträge und Versorgung der „Units“ der Konzernmutter mit den benötigten Informationen. Zum einen zeigt dies, dass sich – bei breiter Nutzung kalkulativer Praktiken wie dies für alle untersuchten Betriebsfälle zutrifft – die Konzeptionen der Controllinglehre zur Abgrenzung des Controllings von Aufgaben anderer Bereiche nicht zu eignen scheinen. Zudem verhelfen die Controllingkonzeptionen gerade vor dem Hintergrund fragmentierter Einzelleistungen und ohne Bezug zu den spezifischen organisationalen Bedingungen zu keinem dichten Verständnis – weder für das Controlling im Allgemeinen noch seine Kalkulationsarbeit im Besonderen. Diese Schlussfolgerung wird in der Zusammenführung und der Diskussion der empirischen Ergebnisse Berücksichtigung finden.

B. durch Bewertung. Insgesamt kann vor diesem Hintergrund in Bezug auf die Verortung einer spezifischen kalkulativen Praxis bei D kaum eine Begrenzung vorgenommen werden, zumal diese Praktiken bis in die controllingfernen Bereiche – wie z. B. im Bereich Compliance – intensiv zur Anwendung zu kommen scheinen. Herr S fasste letztlich zusammen: „[...] jeder schaut sich Zahlen an.“.

Mit Blick auf die Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle wurde aufgezeigt, dass trotz flacher hierarchischer Strukturen bei D eine verdeckte hierarchische Steuerung der Konzernmutter – im Wesentlichen verengt auf Kosten und Leistung bzw. Rendite und gesteuert über Aufträge – erfolgt. Innerhalb von D wird diese Steuerung zwar durch die Strategieabteilung fortgesetzt, flankiert durch umfangreiche Compliance-Regelungen bzw. rechtliche Vorgaben des Finanzdienstleistungs- und Bankbereichs, das Narrativ der Strategie scheint vordergründig jedoch auf Beziehungsfaktoren der Zusammenarbeit und des Austauschs gerichtet. Kalkulation wird primär seitens der Strategie zwar als wichtiger, jedoch nicht alleiniger Bestandteil für die Entscheidungsfindung eingeordnet. Die harte kalkulative Steuerung setzt sich innerhalb von D darum vorrangig über die Herstellung einer fiktiven, marktlichen Umgebung fort. Diese wird einerseits hervorgebracht durch Suggestion von Interorganisationalität zwischen Konzernmutter und Finanzdienstleistungstochter und andererseits durch die fast vollständige Finanzialisierung der Beziehungen innerhalb von D durch eine umfassende Profitcenterstruktur. Innerhalb dieser Profitcenterstruktur steuern sich die Bereiche der Fachleute und Experten über Aufträge des Marktes (wenn diese zumeist auch von den „Units“ der Konzernmutter kommen) und die gegenseitige Verrechnung der Kosten bzw. Leistungen weitestgehend selbst. Bei diesen Leistungen handelt es sich hauptsächlich um nur innerhalb der jeweiligen Bereiche wiederholbare Spezialleistungen. Diese wirken darum auch stark abgegrenzt und fragmentiert mit Blick auf die im Rahmen eines Auftrags zu erbringende Gesamtleistung. Die Beziehungen zwischen den Beschäftigten beschränken sich darum lediglich auf die Weitergabe einer erbrachten Leistung sowie die dazugehörige Verrechnung der durch diese Leistung entstandenen Kosten und erwecken neben

der nur von außen erkennbaren Fragmentierung der Kalkulationsarbeit (für die Beschäftigten selbst handelt es sich um jeweils vollumfänglich abgeschlossene Leistungen) auch den Eindruck starker Vereinzelung unter den Beschäftigten.

Da die fragmentierten Anteile individueller Kalkulationsarbeit, die durch vereinzelte Fachleute bzw. Experten erbracht wird, dennoch Teil eines umfassenden Auftrags sind, müssen diese auch wieder integriert werden. Dies erfolgt jedoch nicht durch stärkere Verbindung der einzelnen Arbeitsschritte und das Offenlegen von Schnittstellen, die dann gemeinschaftlich bearbeitet werden könnten, sondern die Herstellung von Gemeinschaft erfolgt verengt mit Blick auf Einzelleistungen und deren Kosten bzw. Rendite und damit unter der Prämisse von Distanz. Jeder leistet seinen Teil. Organisatorisch wird dies über eine auf Kosten und Leistung bzw. Rendite verengte Leistungsverrechnung ermöglicht. Man erhält eine Gemeinschaft der Leistungsverrechnung.

Diese Leistungsverrechnung ist zugleich Ausdruck der gegenseitigen Abhängigkeit aller Beschäftigten in einer solchen Gemeinschaft. Denn alle sind darauf angewiesen, dass ihre Leistung anerkannt wird und verrechnet werden kann. Folglich sind die Beschäftigten auch stark abhängig von ihrem eigenen Experten- bzw. Fachwissen, über welches sie erst eine zu verrechnende Leistung rechtfertigen können. Dieses an die Beschäftigten gebundene Wissen wird darüber hinaus durch Automatisierungsfortschritte, zum Beispiel durch die systemische Integration von Teilen der Kalkulationsarbeit der Experten²⁴¹ sowie die Zusammenführung der verschiedenen Expertensysteme und über zunehmende Verfügbarkeit des Expertenwissens etwa in Wissensdatenbanken der Strategieabteilung permanent herausgefordert. An diesem Punkt bereits erkennbare Kritik richtet sich auch gerade darum auf den Typus des Scheinexperten, der zwar Systeme bedienen kann, diese

²⁴¹ Im Vergleich zu Betriebsfall C ist einschränkend für die systemische Integration bei D anzumerken, dass die Systeme bei D nicht auf umfassende Kontrolle ausgelegt zu sein scheinen, sondern wohl primär der Arbeitsunterstützung der Fachleute und Experten dienen. Darüber hinaus scheint bei D zumindest aktuell anerkannt, dass lediglich Teile der Kalkulationsarbeit (einzelne Rechenschritte komplexer Kalkulationsschemata) systemisch integriert sind. Es kommt also offenkundig zu keiner Verkürzung von Kalkulationsarbeit wie dies bei Betriebsfall C der Fall war.

aber für sich rechnen lassen muss, da er die komplexen Kalkulationsschemata nicht mehr manuell nachvollziehen kann.

Darüber hinaus ist auch die Bedeutungszuordnung zu Kalkulation seitens der Strategie für die Beschäftigten kritisch. Wenn Kalkulation nur als Teil von Entscheidungsprozessen gesehen wird, wird auch die auf Expertenebene dominierende Kalkulationsarbeit in ihrer Bedeutung abgewertet. Davon abgesehen bricht sich dies mit der verengten Steuerungsperspektive aus Richtung der Konzernmutter, die sich wie dargelegt im Wesentlichen auf Kosten und Rendite reduziert ist.

Daraus ergeben sich spezifische organisationale Bedingungen, die ähnlich wie sich dies auch in den anderen drei Betriebsfällen verhielt, in ihrer dualen Rolle zu verstehen sind. Denn die Fachleute und Experten bei D können vorrangig indirekt gesteuert über Aufträge aus der Konzernmutter, Compliance Regeln bzw. Regeln des Finanzdienstleistungsbereichs und aus ihrer Perspektive relativ flacher Strukturen in gewisser Weise frei agieren und erhalten über die Leistungsverrechnung zwar in erster Linie monetäre, aber immer direkte Anerkennung für ihre Leistungen. Sie genießen als Fachleute und Experten einen Sonderstatus und erhalten auch hierüber – wenn auch eher implizit und dabei infolge der Automatisierungsbemühungen insgesamt abnehmend – Anerkennung für ihr besonderes Wissen. Gleichzeitig sind den offiziellen Anerkennungsmechanismen deutliche Grenzen gesetzt, indem sich die Anerkennung von Leistung lediglich in einem möglichst positiven Verhältnis von Rendite und Kosten ausdrückt. Zudem richten sich die Bewertungskategorien allein auf das Arbeitsergebnis, d. h. die abgearbeiteten Aufträge. Allein das Ergebnis zählt, sodass eine klare Differenzierung in Kalkulationsarbeit von Fachleuten gegenüber Experten im Zuge der Bearbeitung der Aufträge keine Berücksichtigung zu finden scheint, zumal diese Unterscheidung aus Sicht der befragten Experten eine Rolle spielt.

3.2.4.2 Aneignungsbezüge in der Kalkulationsarbeit unter den organisationalen Bedingungen der distanziert integrierten Organisation

Wesentliches Merkmal der distanziert integrierten Organisation ist, wie dargelegt, zum einen die hauptsächlich über die Gemeinschaft der Leistungsverrechnung hervorgebrachte Vereinzelung der Beschäftigten in ihrer Kalkulationsarbeit und zum anderen die Fragmentierung der Leistungen in der Abarbeitung von Aufträgen aus Richtung der Konzernmutter. Dessen ungeachtet scheinen die Beschäftigten ihre Arbeitsanteile jedoch weiterhin als vollständig erfahren zu können. Anerkennung der Leistung erfolgt primär über die Leistungsverrechnung (Profitcenterverrechnung). Im Fokus dieser Anerkennung steht eine Orientierung auf das Arbeitsergebnis und daher auch eine für Expertenleistungen zumindest in der Außensicht unangemessene Bewertung dieses Ergebnisses anhand der Größen Kosten und Rendite. Hierbei scheint es jedenfalls eher keinen Raum für Differenzierung innerhalb dieser Bewertung hinsichtlich etwa spezifischer Aneignungsleistungen, wie der Fähigkeit manuelle Rechenschritte komplexer mathematischer Modelle nachvollziehen zu können, zu geben. Obwohl sich die Experten aufgrund ihres Arkanwissens auf einen Sonderstatus berufen, gibt es für diesen keine erkennbaren offiziellen, organisationalen Anerkennungsstrukturen jenseits einer höheren Entlohnung. Durch die Ergebnisorientierung und verengte Bewertung werden sie zumindest aktuell lediglich durch und für inhaltlich höherwertige Aufträge anerkannt und bezahlt. Darüber hinaus wird ihr Expertenwissen und damit auch der Sonderstatus jedoch permanent herausgefordert, indem diese der Gefahr einer Abwertung der Expertenleistung, beispielsweise durch weitere Automatisierung, aber insbesondere durch Bestrebungen, Expertenwissen in Wissensdatenbanken zu sammeln und breiter zugänglich zu machen, ausgesetzt bleiben.

Die folgenden Beschreibungen der subjektiven Aneignungsbezüge sollen relativ kurzgehalten werden sofern sie keine Neuerungen zu bereits in den anderen Betriebsfällen herausgearbeiteten Bezügen darstellen. Bei Verweis auf bereits

vorhandene Aneignungsbezüge durch die Befragten werden vorrangig Belegzitate zur Verdeutlichung für jeden einzelnen Befragten herangezogen.

3.2.4.2.1 Beschreibung der subjektiven Aneignungsbezüge

Bei Herrn D aus einem der so bezeichneten *Controlling*bereiche bei D steht bereits relativ zu Beginn des Gesprächs konkret das Verstehen kalkulativer Zusammenhänge und das Nutzen dieses Wissens in der Kalkulationsarbeit im Mittelpunkt:

„Wir haben halt Systeme, die sind automatisiert, da stehen Modelle dahinter und das heißt letztendlich rechnen die selber. Aber du musst natürlich VERSTEHEN, was da gerechnet wird, damit du auch analysieren kannst und verstehen kannst, und es kommt auch immer wieder regelmäßig vor, dass du selber über Excel zum Beispiel für ein Produkt, was noch nicht im System hinterlegt ist, möchtest du ein ‚Value-at-Risk‘ [Maß für das Risiko in einem Finanzportfolio; P. B.] oder sowas oder Statistik berechnen und dann muss du es halt in Excel selber machen. Da musst du halt wissen, wie die Modelle funktionieren. Aber grundsätzlich ist es nicht so, dass wir da...! Es ist viel Datenanalyse eigentlich. Es ist wirklich viel Datenanalyse. Ich glaube, Controlling ist generell viel Datenanalyse letztendlich.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 51-60)

Insbesondere den Aspekt des Verstehens akzentuiert Herr D wiederholt, indem er diesen beim Erzählen auch häufiger deutlich betont:

„Nein, also ich persönlich denke, es muss eine Anforderung sein, dass die Leute das letztendlich VERSTEHEN, die Kalkulation, weil nur dann kannst du auch Qualität bringen. Also es hat mir persönlich ganz viel gebracht, auch jetzt für meine weitere Laufbahn, dass ich diese Rechnung selber gemacht habe, dass ich halt wirklich von der Pike auf alle Optionen, ‚Swaps‘ (Sammelbegriff für derivative Finanzinstrumente; P. B.] selber bewertet habe mit Excel Sheets, die man selber gebaut hat. Also wirklich von Anfang A bis Z alles alleine machen und das hat mir für das Fachverständnis, was du ja auch brauchst, wenn du argumentieren möchtest, extrem viel gebracht.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 117-124)

Auf die Frage hin, wie er seine Auseinandersetzung mit den komplexen Kalkulationen und den Verstehensprozess an sich, von dem er zuvor berichtet, beschreiben würde, verweist Herr D auf einen Kompetenzerwerb:

„Also das war definitiv ein Kompetenzerwerb, aber natürlich, also ich meine, ich persönlich bin halt auch jemand, also der gerne... also ich komme eher aus der quantitativen Ecke, also ich habe zwar VWL studiert, aber relativ quantitativ in Bonn und mir liegt das viel mehr, quantitativ zu arbeiten als qualitativ. Also ich mag das... so große Texte schreiben oder so was lesen, ist nicht mein Ding, ja? Aber Rechnen halt schon. Und deswegen war es erst mal so, dass ich immer schon das wollte. Und ich habe auch schon während der ersten drei Jahre im Risk-Controlling viel Selbststudium betrieben und immer Sachen hinterfragt. Aber so bin ich halt persönlich. Das heißt, das hat mich persönlich auch interessiert, aber es war auch definitiv ein Kompetenzerwerb. Und ich denke auch, dass es, ich habe dann bestimmte Sachen im Nachhinein besser verstanden, als ich sie eigentlich während der Zeit, wo ich im Marktrisiko-Controlling gearbeitet habe, verstanden habe.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 188-200)

Dies verbindet er auf Nachfrage mit seiner grundsätzlichen Affinität für Zahlen und Mathematik:

„Ja, definitiv [zahlenaffin; P. B.]. [...] Also erst mal, es fängt ja in der Schule an, dass du ja, es gibt ja Leute, denen liegt Mathematik und es gibt Leute, denen liegt Mathematik nicht. Ich glaube, das ist auch einfach, es ist so, es ist nicht so. Man kann es sich auch aneignen, aber nur zu einem bestimmten Grad. [...] Also da habe ich schon, also in der Schule gemerkt.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 234-249)

Das, was Herr D mit mit Kompetenzerwerb meint, ist nicht mit Kompetenz und Affinität gleichzusetzen, sondern verweist ähnlich wie bei Betriebsfall C auf die Bedeutsamkeit eines Lernens (Kalkulationsarbeit als Lernprozess) und insbesondere eines Verstehens im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit. Bei C war der Bezug zum Lernprozess unter anderem auch Ausgangspunkt für die leitende Kritikperspektive der Befragten bezüglich der mangelnden Anerkennung bestimmter

Anteile von Kalkulationsarbeit. Hier sind auch die Parallelen zu Herrn D zu sehen, der die mangelnde Anerkennung für besondere Aneignungsleistungen bei Experten, in diesem Fall insbesondere das Verstehen von komplexen mathematischen Modellen, nicht nur im Sinne von Nachrechnen können, sondern auch Durchdringen der Komplexität, kritisiert.

Auch Herr S, wie Herr D aus einem bei D so bezeichneten Controllingbereich verweist auf Zahlenaffinität und unterstreicht diese, indem er dies ebenfalls auf die Notwendigkeit, eines grundsätzlichen Interesses mit Zahlen umzugehen, bezieht.

„Also man muss auf jeden Fall zahlenaffin sein.“ (Hr. S/D/Controlling, Zeile 380)

„Zahlenaffinität, wenn wir schon bei Zahlen sind. Einfach so dieses grundsätzliche Interesse für Unternehmen und Unternehmenszusammenhänge. Was kann man noch sagen? Auch so diese Wirtschaftsgeschehnisse bezüglich der Unternehmen. Wie entwickeln sich Unternehmen? Also ich kann mich noch erinnern, dass ich im Studium – und ich habe auch BWL studiert mit Schwerpunkt Controlling. Da haben mich halt einfach so, wenn ich so Margen gesehen habe, wie... im Vergleich zum Vorjahr, so was, das hat mich halt schon fasziniert. Also fasziniert ist vielleicht jetzt übertrieben. Aber ich fand es halt, also im Bewerbungsgespräch würde ich fasziniert sagen, aber in dem Fall sage ich, es war okay, ich fand es interessant. Du konntest halt in dem Augenblick sehen, okay, das hat sich so und so entwickelt und es hat sich entweder besser oder schlechter entwickelt. Das muss jemand INTERESSIEREN. Weil: letztendlich ist es ja das was du jeden Tag machst, ja, genau. Was muss diese Person mitbringen? Also ZAHLENAFFINITÄT und einfach dieses grundsätzliche Interesse für so was, und auch dieses Interpretieren von den Kennzahlen. Also wenn es besser geworden ist, wieso ist es besser geworden. Was hat sich anhand, wenn man sich die ‚GuV‘ [Gewinn- und Verlusrechnung; P. B.] anguckt, was hat sich da verbessert oder verschlechtert. Also man muss das grundsätzliche Verständnis für Bilanzen, ‚GuV‘ [Gewinn- und Verlusrechnung; P. B.], Cashflow-Statement [Kapitalflussrechnung; P. B.], und die Erkenntnis daraus, was ist jetzt passiert in Bezug auf die Veränderungen und die Interpretierung der Veränderung, ja!“ (Hr. S/D/Conrolling, Zeile 438-457)

Dies ergänzt Herr S in der folgenden Sequenz um den Aspekt der Erfahrung im Sinne eines zunehmend besseren Verständnisses für die Kalkulationen zugrundeliegenden wirtschaftlichen und damit entscheidungsrelevanten Bedeutungen.

„Diese Arbeit, die ich mache, die ist wirklich ERFAHRUNGSgetrieben. Das heißt, das habe ich am Anfang nicht so verstanden als man mir das gesagt hat, weil, ich dachte mir, eigentlich kann man mir ja die wichtigsten Sachen sofort mal zeigen, damit ich nicht alles selber erfahren muss, aber es ist tatsächlich erfahrungsgetrieben. Also mit der Zeit weiß man genau, wo man hingucken muss, wo die Stärken und die Schwächen des Unternehmens sind. Und mit der Analyse oder mit dem Gliedern von den Zahlen, das war genauso, man hat einfach so diese Zeit gebraucht, um zu wissen wo man was eingliedern muss.“ (Hr. S/D/, Controlling, Zeile 139-147)

Dies ist möglicherweise nicht unbedingt nur mit Kompetenz im Umgang mit Kalkulationen als spezifische Aneignungschance gleichzusetzen, wie es auch in den anderen Betriebsfällen bereits in diesem Zusammenhang benannt wurde. Herr S scheint dies vielmehr auch auf eine besondere Deutungs- und Interpretationskompetenz in seiner Kalkulationsarbeit zu beziehen, die bereits auf einem sehr umfangreichen Expertenwissen basiert.

Daran anschließend bezeichnet Frau V aus der Strategie dies in den folgenden Sequenzen zunächst als quantitativen Hintergrund, womit sie einerseits ein Grundverständnis für Zahlen und Kalkulationen meint, andererseits aber auch eine entsprechende Ausbildung, in der – für die Kalkulationsarbeit wichtig – auch Spezialwissen bis zu einem gewissen Grad vermittelt wurde.

„Bei uns im Team glaube ich, so gerade in der Strategie, ist schon ein quantitativer Hintergrund hilfreich. Also gerade, wenn man sich jetzt, ja doch, ich glaube so Finanz- oder statistische Kennzahlen oder mit mathematischen Kennzahlen umgehen zu können, ist glaube ich schon wichtig und es gehört auch zum Standardprofil auch dazu.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 223-227)

„Ich glaube man muss einerseits ein Generalist sein, weil man natürlich aus verschiedenen Bereichen verschiedene Informationen – ja ich würde sagen Generalist, aber trotzdem mit auch ein bisschen Spezialwissen, um mitreden zu können. Ich glaube, man muss, wenn man sich mit den Zahlen nicht auskennt, kann man natürlich auch nicht mitreden.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 308-313)

Aber auch Frau V geht es nicht um das reine Rechnen oder Kalkulieren, sondern vordergründiger um Einordnung und Deutung von Zahlen und Kalkulationen im Sinne von Relativierung und damit ebenfalls Deutungs- und Interpretationsarbeit.

„Ich habe einerseits so diese quantitative Ausrichtung, dass ich gerne Analysen mache. Also ich rechne gerne und analysiere gerne. Aber gleichzeitig würde mir das allein nicht ausreichen.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 552-555)

„Also was man auf jeden Fall in der Arbeit lernt... also ich glaube bei mir ist dieses von der Uni kommend, die Detailtreue war eben das Wichtigste, würde ich sagen, das A und O, dass man... Ich glaube DA musste ich schon viel lernen, zu sagen: okay, das ist auch gut, wenn wir mal eine Daumenregel haben, auch wenn die Zahl...! Also ich glaube dieses Loslassen von der, dass man zwar schon die Dinge ernst nimmt, aber sie auch relativiert und vielleicht auch sagt: okay, dann ist es halt erst mal nicht so, das Geflecht, vielleicht ist es effizienter, wenn ich nicht immer alles bis zum Ende durchdenke, sondern einfach mal...!“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 604-616)

Herr B aus dem Bereich Compliance verweist mit Blick auf D insbesondere auf die Bedeutung von Expertenwissen als dem Fachwissen noch einmal übergeordnetes Arkanwissen und in diesem Zusammenhang auch als übergreifendes Denken über den eigenen Fachbereich hinaus:

„Übergreifend denken und übergreifend die auch ein bisschen koordinieren. Das hat wahrscheinlich nicht soviel mit Kalkulation zu tun [...]!“ (Hr. B/D/controllingfern, Zeile 285-286)

Die besondere Fähigkeit von Experten, über den eigenen Fachbereich hinausdenken zu können, ist aus seiner Sicht offenbar auch der Grund, warum die fragmentierten Einzelleistungen mitunter vereinzelt arbeitender Experten bei D letztendlich dennoch wie „Zahnräder“ ineinandergreifen:

„Das ist für mich dann tatsächlich, ja, also das ist für mich dann schon Experte, weil die anderen sind vielleicht Fachleute, wenn man das so, ein Fachmann hat sein Fach, und Experte ist ja eher so ein oben drüberstehender Begriff, dass man in seinem Thema zwar das Fachwissen hat, aber eben halt das System der Bank oder eines Unternehmens mit versteht. Dann greift das halt wie so ein Zahnrädchen oder wie verschiedene Zahnrädchen ineinander. Dann läuft das ganz gut. Das ist eigentlich fast das beste Controlling, was man sich eigentlich vorstellen kann. [...]“ (Hr. B/D/controllingfern, Zeile 415-426)

„Wenn man Leute einstellt und eine Bank gründet, überlegt man sich mit welchen Leuten kann ich das auf die Beine stellen? Dann holt man sich natürlich Leute, die das entweder schon mal gemacht haben oder die halt hier schon lange dabei sind [...] und so eine Mischung, dann nimmt man die Leute zusammen. [...] Da sind so diese Rädchen so ineinander gekommen. Das macht es hier halt aus, und damit hat man kaum Reibungsverluste, kaum Datenverluste, kaum Informationslücken.“ (Hr. B/D/controllingfern, Zeile 448-462)

Durch den Bezug zu Expertenleistungen wird kaum auf eine grundlegende Kompetenz oder kalkulatives Wissen verwiesen, sondern zumeist darüber hinaus auf eine spezifische Deutungs- und Interpretationskompetenz bzw. das Verstehen im Sinne von Nachvollziehen können von komplexen Rechenmodellen.

3.2.4.2.2 Einordnung und Deutung der Aneignungsbezüge und Verdichtung der leitenden Kritikperspektive

Die bisher für die Betriebsfälle herausgearbeiteten Aneignungsbezüge sollen nun zunächst in der nachfolgenden Übersicht noch einmal zusammengefasst und um spezifisch neue Bezüge der Befragten aus Betriebsfall D ergänzt werden. Anschließend erfolgt die Interpretation der Leitbezüge im Verhältnis zu den spezifischen Bedingungen der kalkulativen Organisation bei D.

Subjektive Aneignungsbezüge	<i>Wahrnehmung</i> als Enabling	<i>Wahrnehmung</i> als Constraining
Kultur, Normen, Werte	unternehmensunabhängiges Denken mit Blick auf zugrundeliegende Normen und Werte im Zusammenhang mit Kalkulation in der Gesellschaft	
Denke , Spirit, Gesinnung, Mentalität	"unternehmerisches Denken" als übergreifender Blick über die Bereiche innerhalb eines Unternehmens	einseitige Optimierung, d. h. einerseits unternehmensbezogenes aber auch in Bezug auf die Stelle/Funktion/Abteilung begrenztes Denken
Affinität , Verständnis, Disposition ----- (Erfahrungs-)Wissen, Know-how, Kompetenz	am organisationalen und individuellen Wert orientiertes Arkanwissen	am individuellen Nutzen orientiertes Arkanwissen
Habitus		deterministische Grundlegung
Deutungs- und Interpretationskompetenz	Herausarbeiten und Verknüpfen der in Kalkulation enthaltenen Bedeutungen	Unterschlagen der Bedeutung dieser Kompetenz als notwendiger Teil von Kalkulationsarbeit
Verstehensleistung	Verstehen und Durchdringen der Teilschritte eines Rechenmodells	reine Durchführung eines Rechenmodells
Arbeit als Einarbeitung	Möglichkeit des Lernens und Erlebens neuer Fähigkeiten und Kenntnisse	
Arbeit als Lernprozess -----	Möglichkeit der Erweiterung von Wissen und des eigenen Kenntnisstandes	
Übersetzungsarbeit -----	Übersetzung von Daten in sinnhafte Informationen	Mangelnde Anerkennung von Übersetzungsarbeit als Teil von Kalkulationsarbeit
Technik -----	motivationaler Instrumentalismus	deterministischer Instrumentalismus
		technischer Funktionalismus




- Ergänzung Betriebsfall B 
- Ergänzung Betriebsfall C 
- Ergänzung Betriebsfall D 

Tabelle 8: Zusammenfassung aller Aneignungsbezüge und Ergänzung um spezifische Bezüge der Befragten in Betriebsfall D

Wesentlich für die Aneignungsbezüge ist die hohe Bedeutung von Fach- und Expertenleistungen und darum die mit diesen zusammenhängende und als besonders herausgestellte Verstehensleistung sowie Deutungs- und Interpretationskompetenz. Die Experten leiten hieraus ihre Sonderstellung ab und können aus ihrer Sicht zumeist auf motivierende Art und Weise ihre Expertenleistungen einbringen. Dass die intraorganisationale Integration sonst fragmentiert bleibender Einzelleistungen und vor allem auch Anerkennung dieser im hohen Maße finanzialisiert ist, d. h. primär über die Verrechnung von Kosten der Leistung erfolgt, scheint im Umfeld kalkulativer Experten offenkundig wenig bedenklich. Dies auch, wenn zum einen vor dem Hintergrund einer sonst hierarchisch orientierten, in weiten Teilen zentralisierten Organisation der Konzernmutter eine fast vollständig finanzialisierte und auf individuelle Performanz ausgerichtete Verrechnungsgemeinschaft in gewisser Weise experimentell wirken dürfte. Zum anderen wird über die Verrechnung von Expertenleistungen Vergleichbarkeit in Bezug auf den Wert dieser Leistungen suggeriert, die so per Definition für Expertenleistungen nicht möglich scheint. Problematisch sind die Fragmentierung und der wertmäßige Vergleich der einzelnen Expertenleistungen mit Blick auf das Interviewmaterial jedoch offenbar eher nur aus der Außenansicht. Denn insbesondere die Fragmentierung verstärkt unter den Experten offenbar den Eindruck umfassender Möglichkeiten eigenverantwortlicher Arbeit auf hohem Niveau. Wie bereits erläutert und auch in den folgenden zwei Sequenzen noch einmal erkennbar, wird dies durch das Kommunikationsnarrativ der Strategie gestützt und somit institutionalisiert:

„[...] also ich glaube der Spezialist kann noch mehr als wir von ihm verlangen. Also ich unterstelle jetzt mal, dass da noch viel mehr gemacht wird und dann sagt man, okay: Du hast doch Erfahrungen mit dem und dem gemacht, wie sieht es aus, kannst du uns da behilflich sein, oder? Und dann sind die Leute eigentlich...! Also das ist nicht so, dass die sagen, wir wollen das jetzt nicht hergeben! Also ich glaube, wenn man argumentiert, was man braucht, warum man es braucht und dann natürlich auch noch immer mit dem Auftrag des Managements, ich glaube das zieht natürlich schon.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 355-363)

„Ich glaube im Job brauche ich mehr Übergreifendes, um eben die Leute, die Idee ist ja, die Spezialisten haben wir ja, überall in den Abteilungen sitzen Leute, die einfach richtig gut etwas können. Warum sollte man von denen nicht das Wissen abgreifen?! Also die Spezialisten identifizieren, und von ihnen das Wissen ziehen und dann selber damit trotzdem umgehen können.“ (Fr. V/D/controllingnah, Zeile 318-323)

Dieses Narrativ propagiert ganz zentral die Zusammenarbeit der einzelnen Fach- und Expertenbereiche, aber vor allem auch das Zuverfügungstellen der eigenen Expertenleistungen im Austausch für Anerkennung und eine hohe Bezahlung, in Teilen auch im Austausch für höherwertige Aufgaben und im Ergebnis vor allem Statusschutz dieser Leistungen. Auch hier ergeben sich zumindest aus der Außensicht wieder kritische Perspektiven in den offenkundigen organisationalen Versuchen, auf besondere subjektive Leistungen im Bereich der Kopfarbeit zuzugreifen. Dies wird versucht durch eine einerseits optimale Koordination und vor allem maximale Nutzung der nicht reproduzierbaren Anteile subjektiver Kalkulationsarbeit und gleichzeitig die sehr weit gehende Automatisierung der reproduzierbaren, dabei möglichst umfassenden Anteile dieser Kalkulationsarbeit. Lediglich Herr D problematisiert dies in Teilen, nämlich ausschließlich mit Blick auf die Automatisierung der reproduzierbaren Anteile der Kalkulationsarbeit der Experten und hier auch nur das systemgestützte Kalkulieren. Die gleichzeitigen Automatisierungsbemühungen um das Expertenwissen in den Wissensdatenbanken der Strategie thematisiert er nicht.

„Das hat halt Vor- und Nachteile. Also wenn du es automatisierst, es wird natürlich auch viel Arbeit entlastet und es geht alles viel schneller und dafür hast du dann mehr Zeit, andere Sachen zu machen, andere Projekte zum Beispiel weiter zu bringen. Aber es geht deutlich Know-how verloren. Das ist ein Konflikt, ja, hast ein Trade-off zwischen den beiden Aspekten, aber ich denke mal, dass die Tendenz, es schließt sich ja nicht auch unbedingt aus. Es gibt ja auch Mitarbeiter, die es auch hinbekommen, dann, oder die es auch können, die dann auch ganz genau wissen, gibt es ganz viele wahrscheinlich von. Aber es gibt auch die andere Seite, glaube ich.“ (Hr. D/D/Controlling, Zeile 156-164)

Somit ist davon auszugehen, dass die motivationalen Gewinne, welche die Fachleute bzw. Experten bei D aus der Möglichkeit ziehen, ihr Expertenwissen einbringen zu können, d. h. aus der Möglichkeit der Teilhabe und einem implizierten Sonderstatus als Experten, mögliche kritische Abwägungen aktuell noch übersteigen. Damit scheinen die nicht reproduzierbaren Anteil ihrer subjektivierten Kalkulationsarbeit auch signifikant höher als die zunehmend reproduzierten Anteile zu sein.

Auch wenn die organisationalen Bedingungen der kalkulativen Organisation bei D aus der Außenansicht bereits ausreichend Gründe für eine kollektive Kritikperspektive bieten, lässt sich auf Basis der Aussagen der Befragten eine solche nicht nachzeichnen. Es ist jedoch anzunehmen, dass die von Herrn D aufgeworfenen Probleme aus einer umfassenden Nutzung der Expertenleistungen, die infolge zunehmender Automatisierung zudem in Teilen reproduzierbar wird, und einhergehend die Abwertung dieser Expertenleistungen (d. h. des reproduzierbaren sowie nicht reproduzierbaren Anteils dieser subjektivierten Kalkulationsarbeit), den zukünftigen Kern kollektiver Kritik, wenn sich ein solcher herausbilden sollte, formen dürften.

3.2.4.3 Zusammenfassung: umfassende Nutzung und zunehmende Abwertung von Expertenleistungen in der distanziert integrierten Organisation der Leistungsverrechnung

Für Betriebsfall D war festgestellt worden, dass die Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle auch hier wieder in vertikale und horizontale Strukturen unterschieden werden können. Entscheidend für die Ausprägung der Strukturen ist zum einen der Unternehmenszweck von D als Finanzdienstleistungsunternehmen²⁴² und zum anderen, dass es sich bei den Beschäftigten mehrheitlich um Fachleute und Experten des Finanzmanagements handelt.

²⁴² In diesem Zusammenhang war festgestellt worden, dass bei D eine Vielzahl als solcher bezeichneter Controllingabteilungen existiert, die im Gegensatz zu den anderen Betriebsfällen in den wenigsten Fällen der internen Steuerung und Kontrolle im klassischen Sinne dienen.

Auf Basis dessen finden sich in der Vertikalen nur sehr begrenzte hierarchische Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle. Im Wesentlichen agiert hier die Konzernmutter über die hierarchische Einsteuerung von Leistungszielen in Form von marktgetriebenen Aufträgen, die seitens D abzuarbeiten sind. Die Aufträge werden vorab nach Fachgebiet auf Ebene der „Units“ der Konzernmutter in separierte Einzeldienstleistungen gestückelt und in den einzelnen Bereichen bei D eingesteuert. Somit obliegt die Koordination der bei D geleisteten Kalkulationsarbeit der Konzernmutter und ihren „Units“. Gleichzeitig werden jedoch über diese eigentlich intraorganisationale Koordination in Form der Einsteuerung von Aufträgen und deren Abwicklung über Verrechnung als Dienstleistung zwischen D und der Konzernmutter eine interorganisationale Marktsituation und Distanz simuliert. Diese Marktsituation wird anschließend innerhalb von D durch eine weitestgehende Selbststeuerung der in Profitcentern organisierten Fachleute und Experten²⁴³ und sonst nur sehr flache hierarchische Strukturen fortgesetzt. Auch scheinen hier Beziehungen auf das Notwendigste begrenzt und durch Verrechnung von Kosten für Fach- und Expertenleistungen bestimmt und entsprechend distanziert. Infolgedessen war festgestellt worden, dass die Beschäftigten in ihrer Kalkulationsarbeit mitunter sehr vereinzelt sind und nur über die Erbringung von Leistung („performance“) in einer Art Gemeinschaft der Leistungsverrechnung verbunden sind. Über die Leistungsverrechnung auf der Vertikalen wird die gesamthafte Kalkulationsarbeit von D somit in Form von Einzeldienstleistungen eines Gesamtauftrags koordiniert und auf der Horizontalen bei D soweit inhaltlich notwendig sowie nach Bearbeitung zurück auf Ebene der Konzernmutter über Verrechnung integriert. Bei D wird die Integration der sonst distanziert, sprich vereinzelt verbleibenden Expertenleistungen zusätzlich durch das Narrativ der Strategieabteilung gestützt, welches die Zusammenarbeit und insbesondere das

²⁴³ Wenn nur von Experten und nicht von Fachleuten gesprochen wird, sind dennoch immer beide gemeint. Eine klare übereinstimmende Definition wer nun Experten und wer Fachleute sind, wurde von den Befragten nur seitens Herrn B versucht, dann jedoch auch von ihm selbst nicht stringent verwendet. Da die Unterscheidung in Fachleute oder Experten für D auch nicht als zentrale Problematik identifiziert wurde, wurde eine genaue Definition auch nicht weiterverfolgt. Bei Verweis auf die Experten sind daher die Fachleute miteingeschlossen. Das Gleiche gilt andersherum.

Zuverfügungstellen der Expertenleistungen propagiert und darüber einen letztlich nicht geschützten inoffiziellen besonderen Status der Experten suggeriert.

Insgesamt ist jedoch die Erbringung von Expertenleistungen vor dem Hintergrund fast vollständig finanziellierter inner- und intraorganisationaler Beziehungen in der Koordination und Integration dieser Leistungen wesentliches Merkmal der kalkulativen Organisation bei Betriebsfall D und Ausgangspunkt der spezifischen Aneignungsbezüge, die zwar zunächst wie auch in den anderen Betriebsfällen auf klassische Bezüge wie Affinität und Kompetenz deuten, dann aber auch speziell eine seitens der Befragten als besonders empfundene Verstehensleistung sowie Deutungs- und Interpretationskompetenz herausstellen.

Mit Blick auf zumindest aus der Außensicht empfundene problematische Bedingungen bei D konnte festgestellt werden, dass weder die individuelle Vereinzelung noch die Fragmentierung der Leistung aus einer offenbar primär tauschwertorientierten Sicht kalkulativer Experten als erwähnenswert problematisch eingestuft und formuliert wird. Dies gilt auch in Bezug auf die wertmäßige Gleichsetzung der Expertenleistungen und mithin Herstellung von Vergleichbarkeit des Unvergleichbaren durch die umfassende Finanzialisierung der inner- und intraorganisationalen Beziehungen. Die Vereinzelung und Fragmentierung schienen darüber hinaus sogar das Gefühl der Experten hinsichtlich ihrer Wirksamkeit im Einbringen der Expertenleistungen zu verstärken, zudem dies durch ein entsprechendes Narrativ der Strategie positiv bestärkt wird. Ein weiterer vorrangig in der Außensicht als problematisch empfundener Punkt war in den organisationalen Bemühungen festzustellen, auf diese besonderen subjektiven Leistungen so umfassend wie möglich zuzugreifen. Diese Bemühungen richten sich wie festgestellt auf eine einerseits optimale Koordination und dabei vor allem maximale Nutzung der nicht-reproduzierbaren Anteile subjektiver Kalkulationsarbeit und gleichzeitig die weit gehende Automatisierung der reproduzierbaren Anteile dieser Kalkulationsarbeit. Als kritisch wurden diese lediglich durch Herrn D thematisiert und bei ihm auch nur mit Blick auf die Automatisierung der reproduzierbaren Anteile der Kalkulationsarbeit, spezifisch das systemgestützte Kalkulieren. Insgesamt wird

davon ausgegangen, dass die beschriebenen organisationalen Bedingungen und herausgearbeiteten Problematiken, für die wenig auf die Entwicklung kritischer Perspektiven seitens der kalkulativen Experten gesetzt werden konnte, dem Ziel der langfristigen Abwertung der Expertenleistungen und Aushöhlung des ohnehin lediglich freiwillig gewährten und damit letztlich unsicheren, prekären Sonderstatus dienen.

Als Fazit wird davon ausgegangen, dass die motivationalen Gewinne für die Fachleute bzw. Experten bei D aus der empfundenen (Selbst-)Wirksamkeit ihrer Kalkulationsarbeit unter den spezifischen organisationalen Bedingungen aktuell die aus der Außensicht als problematisch aufgefassten organisationalen Bedingungen noch übersteigen. Gleichzeitig zeigen die befragten Beschäftigten dieses Betriebsfalls jedoch auch, dass ein Vorrang betriebsfunktional verformter Bezüge der Handelnden – wie dies auch im theoretischen Teil angemerkt wurde – nicht ausgeschlossen werden kann.

4. Zusammenführung der empirischen Ergebnisse und Diskussion

Die vorliegende Arbeit hatte das Ziel, eine bisher als einseitig wahrgenommene Beschreibung der Machtwirkungen kalkulativer Praktiken unter Einbeziehung eines weiteren betrieblichen „Mechanismus“, nämlich der handelnden Subjekte und ihrer Subjektivität, etwas entgegenzusetzen. Der Ausgangspunkt dafür wurde in der forschungsperspektivischen Repositionierung von der intersubjektiven Perspektive kalkulativer Praktiken zum konkreten Handeln der Subjekte in ihrer Kalkulationsarbeit innerhalb und außerhalb des Controllings gesehen. Der verwendete Begriff der Kalkulationsarbeit ist daher einerseits aus seinem konkret handlungspraktischen Bezug heraus zu verstehen. Andererseits verweist er auf Besonderheiten, die innerhalb eines deutschen Untersuchungskontextes zu berücksichtigen sind.²⁴⁴

Für ein besseres Verständnis von der Kalkulationsarbeit der Handelnden wurde ein interdisziplinärer Ansatz gewählt, der versuchte, kritische Positionen der Accounting-Forschung und der Arbeits- und Industriesoziologie sowie etwas begrenzter der positivistischen funktionsorientierten Perspektive der deutschen Controllinglehre und -forschung zu verbinden und die ausgewählten Konzepte dieser Disziplinen sinnhaft aufeinander zu beziehen. Im Ergebnis wurde einerseits aufgezeigt, dass eine spezifische kalkulative Praxis – mit Blick auf den betrieblichen Untersuchungskontext wurde diese als kalkulative Organisation bezeichnet – ausgehend von der Kalkulationsarbeit der handelnden Subjekte innerhalb und außerhalb des Controllings polyrational gedeutet und fortlaufend durch die Handelnden sozial (re-)konstituiert wird. Andererseits ging aus den Ergebnissen hervor, dass die Handelnden durchaus eine Vorstellung von Kalkulationsarbeit entwickelt haben und hierbei eine Vielzahl von teils auch recht kritischen Bezügen in der Auseinandersetzung mit ihrer kalkulativen Praxis äußern. Der nun folgende

²⁴⁴ im Detail s. hierzu *Abschnitt 2.2.2 In Abgrenzung zur Accounting-Forschung: auf den Spuren der Besonderheit des deutschen Controllings*

Teil führt zunächst die wesentlichen empirischen Ergebnisse über die vier untersuchten Betriebsfälle hinweg zusammen und diskutiert diese anschließend im Rückblick auf die theoretischen Vorüberlegungen und forschungsleitenden Annahmen dieser Arbeit. Hierbei wird sich auch auf die in der Einleitung dieser Arbeit formulierten und im Rahmen der forschungsleitenden Annahmen ausdifferenzierten zentralen Ziele bezogen. Diese umfassten folgende Punkte:

- Als übergeordnetes Ziel ging es darum, die theoretisch im Ergebnis als einseitig deterministisch konzipierten Machtwirkungen des Controllings bzw. ihrer kalkulativen Praktiken in der Praxis ausgewählter Betriebsfälle dahingehend zu untersuchen, inwiefern diese Machtwirkungen tatsächlich derart einseitig deterministisch zum Tragen kommen bzw. sich durchsetzen.
- Hierfür sollte als weiterer „Mechanismus“ die Perspektive der Handelnden in ihrer Auseinandersetzung mit den Determinanten ihrer jeweiligen kalkulativen Praxis im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit einbezogen werden. Hierbei sollte ferner verstanden werden, inwiefern die Handelnden ihre spezifische Subjektivität – nicht nur in Form einer Anpassungsleistung an diese Determinanten – einbringen bzw. entwickeln.
- In diesem Zusammenhang ging es daher insbesondere auch um die konkreten Inhalte dieser Auseinandersetzung und mögliche kritischen Perspektiven, die die Handelnden hierbei einbringen bzw. aus den spezifischen Bedingungen ihrer kalkulativen Praxis entwickeln.
- Parallel zu diesen Überlegungen interessierte auch immer die spezifische Rolle des Controllings im jeweiligen Betriebsfall in der Frage nach der tatsächlichen Autorität bzw. Machtdurchsetzung des Controllings und mithin seiner angenommen privilegierten Rolle.

Die im Abschluss des empirischen Teils als wesentlich herausgearbeiteten und nun zusammenzuführenden Ergebnisse stehen in direktem Zusammenhang mit den obigen zentralen Zielen und haben die daraus abgeleiteten Fragen dieser Arbeit

primär empirisch beantwortet. Diese Antworten sind nun in den nachfolgenden zwei Abschnitten, welche ebenso wie der empirische Teil in Ergebnisse auf der Ebene Organisation (*Abschnitt 4.1*) und Ergebnisse auf der Ebene Subjekt (*Abschnitt 4.2*) unterteilt sind, zusammenfassend darzulegen und wo möglich als Theorien mittlerer Reichweite zu verallgemeinern. Im Zuge der Diskussion soll außerdem – auch wenn dies nicht Teil der zentralen Fragen ist – auf die im theoretischen Teil im Zusammenhang mit dem überarbeiteten Konzept der LOC herausgearbeiteten Kritikpunkte kurz eingegangen werden.

4.1 Soziale Konstitution kalkulativer Organisationen: einseitiger Determinismus kalkulativer Praktiken und Durchsetzungsmacht des Controllings im Spiegel der Realität

Der folgende Abschnitt dient der Zusammenführung, dem Vergleich und der Diskussion der Ergebnisse für die Ebene Organisation. Im Zuge dessen sollen die eingangs formulierten zentralen Forschungsfragen beantwortet und zentrale Ergebnisse, wo möglich, thesenartig verallgemeinert werden. Dem vorangestellt sind zunächst Hinweise, die das Studiendesign betreffen.

Abschließende Hinweise zum Studiendesign bzw. Erhebungskontext

Zunächst sollen zwei wesentliche Punkte des Studiendesigns die Ebene Organisation betreffend reflektiert werden. Diese berühren nicht das Studiendesign an sich, sondern den Erhebungskontext und spezifisch die Fragen:

- (1) Haben sich die theoretischen Vorüberlegungen zur Erhebung im Konzern bestätigt? (Konzernumgebung)
- (2) Warum wurde an verschiedenen Stellen in diesen Konzernen erhoben und nicht zu übergreifenden Vergleichbarkeit beispielsweise immer in der Konzernzentrale? (Konzerninneres)

In Bezug auf die *Konzernumgebung* war festgehalten worden, dass aufgrund einer größeren organisatorischen Komplexität, die sich aus der juristischen Definition des Konzernbegriffs ergeben hatte, und im Zusammenhang mit dem quantitativen Kriterium der Unternehmensgröße auf ein komplexes und methodisch elaboriertes Controlling geschlossen werden kann. Auch betriebswirtschaftliche Studien, wie die von Binder 2006 und Vahs 1995, legten diesen Zusammenhang zwischen der Größe des Konzerns und der Komplexität der Controllingstrukturen nahe bzw. Binder 2006 sah Größe und Komplexität sogar als wesentliche Treiber dafür. Zudem wurde auf

weitere betriebswirtschaftliche Quellen hingewiesen, die auf die Möglichkeit eines Überwiegens marktlicher und hierarchischer Elemente in der Steuerung und Kontrolle hindeuteten. Vor diesem Hintergrund war angenommen worden, dass erst ab einer gewissen Unternehmensgröße und -komplexität, die gemäß der getroffenen Annahme mit der Erhebung in Konzernen sichergestellt ist, eine spezifische kalkulative Praxis über das Controlling selbst hinausreicht.

Als Ergebnis der empirischen Erhebungen kann in Bezug auf die Konzernumgebung festgehalten werden, dass Größe und Komplexität von Unternehmen wie die betrachteten Konzerne nicht zwingend in einem direkten Zusammenhang mit komplexen Controllingstrukturen stehen. Wie bei Betriebsfall C deutlich geworden sein dürfte, kann dies beispielsweise durch andere – in dem Betriebsfall systemtechnische Strukturen der Steuerung und Kontrolle – kompensiert werden. Auch eine Elaboriertheit des Controllings innerhalb von Konzernen kann mit Blick auf Betriebsfall B nicht angenommen werden. Nun ist im Rahmen der vorliegenden Studie kein Vergleich zum Controlling in kleinen- oder mittelständischen Unternehmen erfolgt, daher kann dies nicht abschließend verallgemeinert werden. Zudem ist eine solche qualitative Beurteilung der Elaboriertheit der Strukturen möglicherweise durch die Forscherinsubjektivität geprägt, im Vergleich mit den anderen Betriebsfällen ist diese Feststellung dennoch haltbar. Es soll aber trotzdem an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass solche Annahmen auch bei Erhebungen innerhalb von Konzernen kritischer empirischer Auseinandersetzung und Überprüfung bedürfen. Der Stand der Forschung zur Praxis des Controllings erlaubt derartige Annahmen noch nicht.

In Bezug auf die Erhebung in der Konzernumgebung, war eine weitere Annahme getroffen worden: Es wurde vermutet, dass hier am ehesten sichergestellt werden kann, dass eine spezifische kalkulative Praxis über die Grenzen des Controllings hinausreicht. Dies konnte empirisch bestätigt werden und war selbst in Betriebsfall B und damit im Zusammenhang mit einem weniger elaborierten Controlling feststellbar. Einschränkend ist darauf hinzuweisen, dass die Zahl der untersuchten Betriebsfälle zu gering ist, um dies zu verallgemeinern. Es kann jedoch vorerst weiter

angenommen werden und sollte gegebenenfalls in weiteren Studien überprüft werden. Auch ein Vergleich zur Ausbreitung einer spezifischen kalkulativen Praxis in kleineren oder mittelständischen Unternehmen bzw. generell in anderen Unternehmensformen als der hier untersuchten Aktiengesellschaften ist wünschenswert.

Mit Blick auf das *Konzerninnere* ist noch einmal zu erläutern, warum an verschiedenen Stellen in den vorliegenden Betriebsfällen, bei denen es sich um Konzerne handelte, erhoben wurde. Denn der offenkundige Nachteil ist, dass der direkte Vergleich der empirischen Ergebnisse der Betriebsfälle erschwert ist. Gleichzeitig ist dies auch ein konkretes Ergebnis der vorliegenden Untersuchung. Es konnte festgestellt werden, dass sich nicht nur die Strukturen von Steuerung und Kontrolle, sondern insgesamt die Logiken kalkulativer Organisationen, innerhalb derer diese Strukturen nur einen der konstitutiven Aspekte darstellen, deutlich unterscheiden können. Die hierbei herausgearbeiteten Unterschiede konzentrieren sich nicht nur auf organisationale Unterschiede, die bei einem direkten Vergleich (z. B. bei ausschließlicher Erhebung in den Zentralen der betrachteten Konzerne) sicher pointierter hätten herausgestellt werden können, sondern angeschnitten werden konnten nun auch Divergenzen in den Logiken, die räumlicher Natur sind. Kalkulative Organisationen und mithin die kalkulative Steuerung und Kontrolle sind daher zum einen unterschiedlich arrangiert, zum anderen ist auch in Bezug auf die räumliche Verortung dieser (z. B. Werk, Konzernzentrale, Zentrale Tochtergesellschaft etc.) von Unterschieden auszugehen. Vergleichsstudien sind auch hier wünschenswert: zum einen Studien, die Unterschiede der Logiken an einem bestimmten organisationalen Punkt über verschiedene Konzerne hinweg untersuchen. Zum anderen Studien, die innerhalb eines Konzerns an unterschiedlichen räumlichen Punkten untersuchen.

In den folgenden Abschnitten sollen nun die zentralen Forschungsfragen dieser Arbeit, welche die Ebene Organisation betreffen, abschließend beantwortet werden. Im ersten Schritt werden dafür die empirischen Ergebnisse der vier Betriebsfälle

zusammengeführt und miteinander verglichen, soweit dies im Hinblick auf die unterschiedlichen betrieblichen Erhebungskontexte möglich ist (*Abschnitt 4.1.1*). Anschließend werden die Erkenntnisse das Controlling betreffend diskutiert, um die zentrale Forschungsfrage zu den unterschiedlichen Rollen des Controllings und seiner realen Durchsetzungsmacht beantworten zu können (*Abschnitt 4.1.2*). Im darauffolgenden Abschnitt (*4.1.3*) wird auf die zentrale Forschungsfrage nach dem tendenziell als einseitig beschriebenen Determinismus der in kalkulativen Praktiken angelegten Machtmechanismen im Spiegel der empirischen Ergebnisse eingegangen. Die aus Sicht dieser Arbeit wichtigsten Erkenntnisse, die Ebene Organisation betreffend, werden abschließend im vierten Abschnitt (*4.1.4*) übergreifend und in Form von Thesen zusammengefasst.

4.1.1 Zusammenführung der Ergebnisse und Vergleich der Betriebsfälle

Im ersten Schritt sollen einige ausgewählte, auf etablierten Theorien basierend Annahmen an den Ergebnissen der empirischen Untersuchung gespiegelt werden.

Rückblick auf theoretische Überlegungen	Empirische Ergebnisse
Die Peripherien des Controllings („margins of accounting“, Miller 1998) sind in der Betrachtung von kalkulativer Praxis deutlich mit einzubeziehen.	Kalkulative Praktiken ragen in alle Betriebsfällen deutlich über das Controlling hinaus, kommen also breit zum Einsatz. Der Blick in die Peripherien hat sich daher als fruchtbar erwiesen, ermöglichte er doch eine deutlich differenziertere Betrachtung der Konstitution kalkulativer Praxis.
Grundsätzlich besteht Konsens, dass es verschiedene Formen der Steuerung und Kontrolle („command and control“) gibt. Im Zusammenhang mit Kalkulation wird jedoch häufig eine einseitig deterministische Durchsetzung im Sinne von Steuerungs- und Kontrollmacht eingenommen.	Kalkulative Steuerung und Kontrolle konstituiert sich im Vergleich der Betriebsfälle auf sehr unterschiedliche Weise und kann insgesamt zu sehr unterschiedlichen organisationalen Logiken führen. Eine einseitige Durchsetzung hat sich im Hinblick auf die hier untersuchten Betriebsfälle eher als empirischer Grenzfall erwiesen. Auch ist zu untersuchen, inwiefern eine einseitige Determinierung überhaupt legitimiert ist und Autorität entwickeln kann.
Controlling wird häufig als kalkulatives Machtzentrum angenommen. Es wird jedoch eine Sichtweise verschiedener, möglicher „centres of calculation“ bzw. „centres of discretion“ (Quattrone/Hopper 2001) vertreten.	Controlling kann nicht in jedem Fall als kalkulatives Machtzentrum angenommen werden. Durch die Ausbreitung einer spezifischen kalkulativen Praxis kommt es zur Herausbildung neuer „centres of calculation“ bzw. „centres of discretion“ in den untersuchten Konzernen. Controlling kann innerhalb solcher „a-centred“ Organisationen weniger Legitimität und Autorität zugewiesen sein als anderen „centres of calculation“ bzw. „centres of discretion“.
Vor dem Hintergrund von „centres of calculation“ bzw. „centres of discretion“ (Hopper/Quattrone 2001) muss zudem in Betracht gezogen werden, dass kalkulative Praktiken in verschiedenen „centres“ (Verortung) unterschiedlich gedeutet und möglicherweise umgedeutet werden, dass also Polyrationalität („poly-rationality“, Hopper/Quattrone 2001) in die Überlegungen miteinbezogen werden muss.	Ein Leitinteresse an Rendite und Effizienz, wie es im Zusammenhang mit kalkulativen Praktiken und deren Durchsetzung in wirtschaftlich orientierten Unternehmen zum Ausdruck kommt, ist auch in den betrachteten Betriebsfällen erkennbar, wenn es organisationsintern auch nicht durchgängig als einziges oder dominantes Interesse vorausgesetzt werden kann.
Es wird, ohne dies kritisch zu hinterfragen, insbesondere in der Controllingforschung von einem Spezifikum des <i>deutschen</i> Controllings ausgegangen. Diesem Absolutanspruch wurde bereits auf theoretischer Ebene widersprochen.	Die ausgewählten Konzepte der kritischen Accountingforschung konnten auf das empirische Material übertragen und Hinweise im Hinblick auf weitere Möglichkeiten der Differenzierung dieser herausgearbeitet werden. Eine Nichteinbeziehung angelsächsischer Forschung lässt sich daher nicht mit einer Besonderheit des deutschen Controllings rechtfertigen, sondern ist über die Festlegung eines spezifischen theoretischen Rahmens zu begründen.
In der Soziologie wird eine Konzeption von Controlling kritisiert, die so in der Praxis möglicherweise nicht existiert bzw. mindestens nicht durchgängig existent sein dürfte.	Die Controllingkonzeptionen der Controllinglehre ließen sich auf die betriebliche Praxis des Controllings übertragen. Es ergaben sich sogar im Vergleich der betrachteten Betriebsfälle konzeptionelle Überschneidungen. Im Ergebnis unterstreicht es jedoch vor allem, dass diese Konzeptionen für eine differenzierte Beschreibung von Controlling Praxis höchst ungeeignet sind. Hierdurch wird es nicht ermöglicht, die überbordende Vielfalt der an Controller gestellten Ansprüche und wie Controller diese teilweise sogar innerhalb ihrer kalkulativen Organisationen in andere Bereiche verlagern müssen und damit nur oberflächlich betrachtet erfüllen, überhaupt in den Blick zu nehmen. Ein Fach, welches die Probleme seiner eigenen Praxis ignoriert und durch weiter zunehmende Ansprüche torpediert, hat offenbar weniger seine Praktiker als die eigene Bedeutsamkeit im Sinn. Die geringe empirische Unterfütterung der Controllingkonzeptionen erscheint so in einem anderen Licht.

Tabelle 9: Allgemeine Ergebnisse auf der Ebene Organisation

Diese allgemeinen Ergebnisse werden nun in Beziehung zu den Betriebsfällen gesetzt und im Vergleich dieser pointiert veranschaulicht sowie in ihrer teils sehr unterschiedlichen Ausprägung noch einmal vertieft (s. hierzu Tabelle 7). Dabei wird auch deutlich, wie divers sich kalkulative Praxis in der Realität gestaltet.

Da der direkte Vergleich der Betriebsfälle durch die unterschiedliche räumliche Verortung der jeweiligen Untersuchung wie vermerkt begrenzt ist, liegt der Fokus des Vergleichs vorrangig auf der Analyse der für kalkulative Organisationen als konstitutiv erachteten Aspekte, d. h. auf:

- den Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle,
- den Bedeutungszuordnungen zu den hier in den Blick genommenen Formen der Kalkulation und kalkulativen Praxen
- sowie der Verortung kalkulativer Praktiken in den betrachteten Konzernen.

Struktur der Analyse	Analysierte Aspekte <small>ggf. Differenzierung nach Befragten- gruppen</small>	Betriebsfall A	Betriebsfall B	Betriebsfall C	Betriebsfall D
Lokalisation der Erhebung	Zentrale eines Konzerns	Zentrale einer Konzerntochter	Produktionswerk eines Konzerns	Zentrale einer Dienstleistungsgesellschaft eines Konzerns	
Kurzbeschreibung der kalkulativen Organisation	POLYRATIONALE Steuerung in der VERHANDELNDEN Organisation	GEBROCHENE Steuerung in der EINSEITIG DETERMINIERTEN Organisation	Steuerung durch umfassende KONTROLLMöglichkeiten in der SYSTEMISCH INTEGRIERTEN Organisation	MARKTLICHE Steuerung in der DISTANZIERT INTEGRIERTEN Organisation der LEISTUNGSVERRECHNUNG	
	- VERTIKAL: hierarchisch & marktlich orientierte Steuerung und Kontrolle - HORIZONTAL: ergänzend ein kalkulatives Verhandlungssystem, über welches multiple Interessen koordiniert und integriert werden	Vorrang einer vertikalen , hierarchischen Steuerung und Kontrolle, die sich auf Projektebene fortsetzt, dabei häufiger Brechung dieser aufgrund einer dominanten Personenabhängigkeit außerhalb des Controllings	- VERTIKAL: hierarchische Steuerung und Kontrolle über Finanzkennzahlen ohne systemische Integration - HORIZONTAL: hierarchische Steuerung vor allem durch Kontrolle mithilfe einer breiten systemischen Integration (SAP) über Nicht-Finanzkennzahlen	VERTIKAL : sehr starke marktliche Steuerung und Kontrolle; hierarchische Steuerung „at a distance“ HORIZONTAL : fragmentierte Profitcentersteuerung über gegenseitige Verrechnung	
	begrenzte Neutralität, Objektivität, Transparenz u. gleichzeitig Ausdruck verschiedener Interessen	Neutralität, Objektivität, Transparenz	- systemisch hergestellte Transparenz, Vergleichbarkeit - Vernetzung, Integration von Interessen	- begrenzte KRITIK an der Verlagerung von Kalkulation in Systeme	
	Reflexion u. KRITIK der kalkulativen Steuerung, insbes. abnehmende Reichweite von Kalkulation, Scheingenaugigkeit, Illusion von Effizienz u. Kontrolle durch Kalkulation, Geringerschätzung von Kalkulationsarbeit als geistige Leistung	KRITIK an Transparenz als Allheilmittel für gegenwärtige Steuerungsprobleme	- Vergleichbarkeit, Reduzierung von Komplexität - KRITIK an bürokratischer Notwendigkeit und Personenabhängigkeit von Kalkulation außerhalb von SAP	- Quantifizierbarkeit, Richtung gebend, Greifbarkeit - Kalkulation zunehmend nicht als alleiniges Instrument ökonomischer Argumentation	
	Transparenz, Verdichtung, Reduzierung von Komplexität	lediglich eine Nennung „Transparenz“, d. h. insgesamt marginalisierte Bedeutung kalkulativer Praktiken u. starke Abhängigkeit von Personen, die diesen überhaupt eine Bedeutung beimessen		- Notwendigkeit der Verlagerung von Kalkulation in Systeme	
	- VERTIKAL: Effizienz, Rendite - HORIZONTAL: multiple Interessen	Rendite	tritt nicht deutlich hervor bzw. wird von Überlegungen um SAP überlagert	Kostenreduzierung, Rendite	
	Leit-Interesse				

Struktur der Analyse	Betriebsfall A	Betriebsfall B	Betriebsfall C	Betriebsfall D
ggfts. Differenzierung nach Befragten-Gruppen	Zentrale eines Konzerns	Zentrale einer Konzerntochter	Produktionswerk eines Konzerns	Zentrale einer Dienstleistungsgesellschaft eines Konzerns
Lokalisation der Erhebung	POLYRATIONALE Steuerung in der VERHANDELNDEN Organisation	GEBROCHENE Steuerung in der EINSETZIG DETERMINIERTEN Organisation	Steuerung durch umfassende KONTROLLMöglichkeiten in der SYSTEMISCH INTEGRierten Organisation	MARKTLICHE Steuerung in der DISTANZIERT INTEGRierten Organisation der LEISTUNGSV ERRECHNUNG
Kurzbeschreibung der kalkulativen Organisation	breite Verortung von Kalkulation in „centres of discretion“, die nicht zwingend immer „technologies of government“ produzieren -> polyrationale „a-centred“ Organisation	breite Verortung von Kalkulation, dabei stark vereinzelte „centres of calculation“ -> gebrochene Form der „a-centred“ Organisation	Kalkulation selbst ist weitestgehend in SAP verlagert, aber durch SAP breite Integration über Nicht-Finanzkennzahlen - durch SAP permanente Möglichkeit der Herausbildung vorübergehender „centres of calculation“ -> relativ instabile „centres of calculation“ in der „a-centred“ Organisation	- keine Begrenzung der Verortung von Kalkulation - Steuerung vieler „centres of discretion“ durch nicht-Controlling Bereiche -> umgekehrte Form der „a-centred“ Organisation
Verortung von Kalkulation	- kaufmännisches Gewissen - Abgrenzung des Arkanwissens auf der vertikalen Steuerungsebene - Integration und Koordination der gesamtthafte Steuerung	- neutrale, transparente Kalkulationen bereitstellen - Informationen strukturieren (Explication eines besonderen Controller-Habitus) - Controlling als Inhaber von Arkanwissen	- Verortung kalkulativer Informationen - umfangreiche Zahlenprüfung	- operativ: Verrechnungen zwischen den Profitcentern, Kostenreduzierung, Renditesteigerung, Performance-Analysen - strategisch: Entwicklung methodischer Instrumente
aus Sicht d. anderen Controllings	- Legitimität als Organisator des Verhandlungssystems, dabei: - Aufrechterhaltung der „Verhandlungssprache“ Kalkulation - im Verhandlungssystem „non-authority“	- sich selbst mythologisierte Nummer Cruncher ohne besonderes Expertenwissen - dennoch Anerkennung als institutionalisiertes Zentrum des Leitinteresses, dabei vorrangig autoritäre Durchsetzung dessen	- kaufmännisches Gewissen und „letzte Instanz“ und „Stachel im Fleisch aller“ am Ende des Kalkulationsprozesses - dennoch teilweise Geringschätzung für originäre Leistungen des Controllings wie Kalkulation	- operativ: Kontrolle - strategisch: Vernetzung von Wissen, Auflösung von Arkanbereichen, Unterstützung in Entscheidungsfindungsprozessen
Rolle & Bild des Controllings				
aus Sicht d. anderen Bereiche				
vorgefundene Controllingkonzeption	- Koordinationsfunktion im engeren Sinne (vertikal) - Rationalitätssicherungs-funktion	- Informationsversorgungs- und Koordinationsfunktion im engeren Sinne, da ab Resortebene Brechung möglich	- Informationsversorgungs- und Koordinationsfunktion im engeren Sinne, da begrenzt auf das jeweilige aufgabenbezogene Teilsystem	- Wahrnehmung einer Informationsversorgungs- und Rationalitätssicherungs-funktion durch die sog. Controllingabteilungen in Richtung Konzernmutter - Wahrnehmung einer Koordinationsfunktion innerhalb von Dvor allem durch die Strategie

Struktur der Analyse	Betriebsfall A	Betriebsfall B	Betriebsfall C	Betriebsfall D
ggfs. Differenzierung nach Befragten-Gruppen	Zentrale eines Konzerns	Zentrale einer Konzerntochter	Produktionswerk eines Konzerns	Zentrale einer Dienstleistungsgesellschaft eines Konzerns
Lokalisation der Erhebung	POLYRATIONALE Steuerung in der VERHANDELNDEN Organisation	GEBROCHENE Steuerung in der EINSEITIG DETERMINIERTEN Organisation	Steuerung durch umfassende KONTROLLMÖGLICHKEITEN in der SYSTEMISCH INTEGRIERTEN Organisation	MARKTLICHE Steuerung in der DISTANZIERT INTEGRIERTEN Organisation der LEISTUNGSVERRECHNUNG
Kurzbeschreibung der kalkulativen Organisation	<ul style="list-style-type: none"> - Objektivitätsfiktion trotz reflexiven Zahlenbewusstseins vor allem im Controlling u. controllingnahen Bereich - Steuerungsüberlagerungen u. -kontradiktionen im controllingfernen Bereich - Kontroll- und Effizienzillusion 	<ul style="list-style-type: none"> - einseitige Vorannahme, Determinierung und Durchsetzung des kalkulativen formulierten Leit-Interesses 'Rendite' durch das Controlling bei: -- gleichzeitig fehlender wechselseitiger Konstitutionsmöglichkeit (vor allem im controllingnahen Bereich) -- bis hin zu vollständiger Personenabhängigkeit in der Fortsetzung kalkulativer Steuerung und Kontrolle (vor allem im controllingfernen Bereich) 	<ul style="list-style-type: none"> - Propaganda der Personenunabhängigkeit durch SAP bei gleichzeitig totaler Personenabhängigkeit in der Dateneingabe und Interpretation der Daten/Kalkulationen - Verlagerung der Neutralitäts- und Objektivitätsfiktion um Kalkulation auf SAP nun in Form einer Kontroll- und Effizienzillusion - Kritik an Arbeitsverdrängung durch standardisierte Dateneingabe in SAP wird als akzeptabel gewertet und stattdessen in Kritik an der vertikalen Hierarchie übersetzt - kalkulatives Wissen ohne Kalkulation - Problem der ungleichen systemischen Integration in SAP (je dezentraler desto stärker) 	<ul style="list-style-type: none"> - Suggestion von Interorganisationalität und Markteschehen zum einen durch Koordination und Integration der Leistungen außerhalb von D mit der Folge der Vereinzelung und Fragmentierung von Expertenleistungen; zum anderen durch Herstellung einer fast vollständig finanzialisierten Gemeinschaft der Leistungsverrechnung - Narrativ der Teilung von Expertenwissen mit dem Ziel der zunehmenden Reproduzierbarkeit höchst voraussetzungsvoller und personenabhängiger Expertenleistungen

Tabelle 10: Logiken kalkulativer Organisationen in der Wahrnehmung der Beschäftigten in den vier Betriebsfällen A, B, C, D

Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle:

In allen untersuchten Betriebsfällen existieren sowohl vertikale als auch horizontale Strukturen der Steuerung und Kontrolle in unterschiedlicher Ausprägung.²⁴⁵ Während die vertikale Steuerung vor allem auf hierarchische und marktliche Elemente zurückgreift und hier auch klar die Steuerung und Kontrolle über Finanzkennzahlen der Rendite und Effizienz einzuordnen ist, wird diese in Teilen durch weitere Elemente auf der Horizontalen ergänzt. Insbesondere mit Blick auf die Horizontale wurden sehr unterschiedliche Formen herausgearbeitet, d. h. hier differieren die kalkulativen Organisationen am deutlichsten: z. B. das Verhandlungssystem (Betriebsfall A), über welches multiple Interessen polyrational und mithilfe der kalkulativen Form ausgehandelt, sprich koordiniert und integriert werden. Oder in Form von systemischer Integration, die dann weniger einen Aushandlungsort darstellt, sondern eher vertikale Formen der Steuerung und Kontrolle fortsetzt bzw. teilweise verstärkt. Betrachtet man diese horizontalen Strukturen im Zusammenhang mit ihrer jeweiligen Verortung in einer Konzernzentrale, Konzerntochter, Werk usw., deutet sich an, dass es eine Tendenz gibt, dass in den Zentralen von Konzernen, sei es nun in der eigentlichen Konzernzentrale, aber tendenziell auch in Zentralen von Tochter- oder Dienstleistungsgesellschaften, der Einfluss von personen- oder stellenabhängigen kalkulativem Wissen größer ist und tendenziell eher zu institutionalisierten Möglichkeiten polyrationaler Steuerung und Kontrolle führen kann. Demgegenüber nehmen mit zunehmender organisationaler Distanz von der Konzernzentrale die Möglichkeiten institutionalisierter polyrationaler Strukturen ab, wie sich insbesondere bei Betriebsfall C zeigte. Hier wird die hierarchische und marktliche kalkulative Steuerung und Kontrolle der Vertikalen über den Einsatz von SAP in Bezug auf den Aspekt der Kontrolle verstärkt.

²⁴⁵ In Betriebsfall B dominierten vertikale und dabei hierarchische Strukturen, in der Horizontalen war die Steuerung und Kontrolle als abhängig von spezifischen Personen beschrieben worden und darum nicht an allen Stellen der Horizontalen durchgängig.

Während nicht nur in der Controllinglehre und -forschung im Hinblick auf den Forschungsgegenstand „Controlling“ und dessen Funktionen die Beschreibungen auf der vertikalen Ebene steckengeblieben sind, ist dies bei Betrachtung von konkreter Controllingpraxis, die innerhalb und außerhalb eines institutionalisierten Controllings stattfindet, zu weit. Dies vor allem deswegen, weil sich die charakteristischen und damit entscheidenden Unterschiede in den kalkulativen Strukturen der Steuerung und Kontrolle auch für die vorliegenden Betriebsfälle weniger aus den vertikalen Strukturen ergeben haben, sondern vorrangig aus den horizontalen Strukturen. Insbesondere die begrenzte Analyse auf der Vertikalen ist vermutlich einerseits der Grund, warum die Soziologie weiterhin von der Dominanz eines Rendite- und Effizienzinteresses im Zusammenhang mit kalkulativen Praktiken ausgeht. Andererseits wird hieraus die inhaltliche Begrenztheit der Controllingkonzeptionen der Controllinglehre und -forschung verstehbar, da sie sich vorrangig auf die Rolle des Controllings im Rahmen der vertikalen Steuerung und Kontrolle beschränkt. In diesem Zusammenhang wäre analog dem Begriff „Management Accounting“ aus der kritischen Accounting-Forschung sowie Accounting-Praxis auch für den deutschen Sprachraum die Bezeichnung als „Management Controlling“ zu empfehlen und zudem genauer, geht es doch in der Controllinglehre und -forschung offenkundig nur um einen Ausschnitt von Controlling und nicht um die gesamte Controllingpraxis. Damit wäre auch für die Soziologie geklärt, worauf sie sich bezieht und an welcher Stelle sie nacharbeiten muss, wenn es aus ihrer Sicht um den Forschungsgegenstand „Controlling“ als Ausschnitt der Praxis oder gesamte Praxis gehen soll.

Abschließend ist noch anzumerken, dass die Steuerungsstellen in den untersuchten Konzernen aus Sicht der Befragten zumeist ein (zentrales) Controlling und die Strategie umfassten. Auch wenn die Strategie nicht zu jeder Zeit und vornehmlich mit kalkulativen Informationen umgeht, ist sie bei einer gesamthaften Betrachtung kalkulativer Praxis unter Umständen stärker zu berücksichtigen – wie die vorliegend ebenfalls betrachteten weiteren controllingnahen sowie die controllingfernen Bereiche. Das Controlling nahm in den untersuchten Betriebsfällen primär (teils

tatsächlich, teils lediglich dem Anspruch nach) eine konkrete Übersetzung der seitens der Strategie formulierten Leistungserwartungen als kalkulative Leistungsbegrenzungen in Form spezifischer Steuerungsinteressen (Leit-Interesse) vor. Diese Steuerungsinteressen als Teil der Bewertungskriterien des Controllings sind es dann auch, die insbesondere im Zusammenhang mit einem reflexiven Zahlenbewusstsein von den Handelnden als sehr beschränkt erfahren werden. An diesem Punkt offenbarte sich außerdem – insbesondere bei Betriebsfall A – die Abhängigkeit dieser zentralen Steuerungsstellen von den anderen Bereichen kalkulativer Praxis, die ein begrenztes Leit-Interesse in die jeweiligen Bereichsinteressen übersetzen (Polyrationalität) und in Auseinandersetzung mit anderen Bereichsinteressen koordinieren und re-integrieren. Es stellt sich daher mit Blick in Richtung Controllinglehre auch die Frage, inwiefern etwa das Controlling tatsächlich Aufgaben der Koordination und Integration übernimmt oder auf ein bereits polyrational koordiniertes und re-integriertes Leit-Interesse zurückgreift.

Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation bzw. kalkulativer Praxis:

Es konnte festgestellt werden, dass einige Bedeutungszuordnungen zu spezifischen Formen von Kalkulation – im Wesentlichen Gewährleistung von Objektivität und Neutralität – über alle Betriebsfälle hinweg benannt werden. Sie sind daher auf den ersten Blick als klassisch zu bezeichnen und lassen auf eine fortgesetzte Aufrechterhaltung der Objektivitäts- und Neutralitätsfiktion in der unternehmerischen Praxis schließen. Diese Bedeutungen konnten auf Basis der Erläuterungen der Befragten um ebenfalls recht naheliegende Zuordnungen zu Kalkulation, wie die Herstellung von Transparenz, die Möglichkeit des Vergleichs und die Reduzierung von Komplexität, ergänzt werden. Es ist daher zu vermerken, dass die losgelöste Betrachtung von Bedeutungszuordnungen zu spezifischen Formen von Kalkulation eine interpretative Sackgasse darstellt. Sie sind also in einen Zusammenhang mit ihrer relevanten kalkulativen Praxis zu stellen und beispielsweise auch mit der Rolle des Controllings innerhalb dieser Praxis abzugleichen, da sich hieraus erst eine Begründung für eine mögliche Stabilität der Bedeutungen ableiten

lässt. Bei Betriebsfall A etwa werden die Objektivität und Neutralität von Kalkulation zwar anerkannt. Diese Anerkennung ist jedoch eine handlungspraktische Notwendigkeit, um Kalkulation als Verhandlungssprache überhaupt einsetzen zu können. Auch bei Betriebsfall B werden Objektivität und Neutralität sowie Transparenz durch das Controlling zugeordnet und auch außerhalb des Controllings zunächst einmal bestätigt und nicht umgedeutet. Diese Bedeutungen selbst verbleiben also innerhalb der Organisation sehr stabil. Die Kritik bei B richtet sich auf eine einseitige Determinierung einer spezifischen kalkulativen Praxis durch das Controlling und nicht auf die Bedeutung von Kalkulation. Für Betriebsfall C war festgestellt worden, dass Überlegungen zur Bedeutung von Kalkulation durch die vollständige systemische Integration von Kalkulationsarbeit in SAP teils stark überlagert waren. Vor dem Hintergrund eines komplexen Systems wie SAP bezogen sich Bedeutungszuordnungen z. B. eher auf die Reduzierung von Komplexität mithilfe Kalkulation. Bei Betriebsfall D wird eine spezifische Bedeutung von Kalkulation auf Basis der Erläuterungen der Befragten nicht erkennbar. Insgesamt verdeutlicht vor allem Betriebsfall A, dass die Stabilität eine Objektivitäts- und Neutralitätsfiktion und ein reflexives Zahlenbewusstsein sich nicht ausschließen, sondern, dass die stabilen Bedeutungen unter Umständen als notwendige Grundannahme verstanden werden, aber insgesamt auf sehr spezifische Zusammenhänge deuten. Eine Kritik dieser Bedeutungen ist daher auf Basis der vorliegenden empirischen Ergebnisse nicht zielführend, rührt dies letztlich doch nicht an den von den Handelnden wahrgenommenen kritischen Kern ihrer jeweils spezifischen kalkulativen Praxis. Somit ist auch ein betriebliches Controlling, welches Objektivitäts- und Neutralitätsansprüche vertritt für ein besseres Verständnis hinsichtlich seiner Rolle im relevanten organisationalen Ausschnitt zu untersuchen und zu prüfen, ob es diese Ansprüche aus einer spezifischen legitimierten Rolle heraus vertritt.

Über alle Betriebsfälle hinweg konnte abschließend außerdem festgestellt werden, dass sich die Kritik der Handelnden nicht auf Kalkulation und die klassischen Bedeutungszuschreibungen an sich richtet. Da sich Kritik gleichzeitig jedoch gerade

dort zu sammeln scheint, wo spezifische Techniken der Kalkulation besonders intensiv zum Einsatz gelangen, untermauert dies nur die Vermutung, dass die Legitimierung von Kalkulation in betrieblichen Zusammenhängen nur noch in einer für die Organisation spezifischen Ausprägung erweitert und im Hinblick auf klassische Bedeutungszuschreibungen lediglich gestützt wird. Die eigentliche Legitimierung des Mittels „Kalkulation“ erfolgt außerhalb des betrieblichen Kontexts und kann darum auch nicht hier (allein) gebrochen werden.

Verortung kalkulativer Praxis:

Noch ein weiterer, eher allgemeiner Punkt soll aufgegriffen werden, der im Zusammenhang mit Thesen zu organisationaler Differenzierung häufig mitschwingt. Gemeint ist eine Art Entwicklungsthese, sprich die Entwicklung aller organisationalen Logiken in eine spezifische Richtung. Denkbar wäre beispielsweise eine Entwicklung hin zur „verhandelnden Organisation“ wie im Betriebsfall A. In Folge der ersten Auswertungen des empirischen Materials war dies zunächst eine Überlegung, die dann jedoch revidiert werden musste, je deutlicher wurde, dass zwar sehr unterschiedliche Logiken kalkulativer Organisationen existieren, diese sich aber nicht entlang einer Entwicklungslinie anordnen lassen. Vor dem Hintergrund dieser Erkenntnisse erweist sich die im theoretischen Teil²⁴⁶ eingebrachte These von Quattrone und Hopper 2001 eines organisationalen „drift“ (Quattrone/Hopper 2001: 426f.) als besonders anschlussfähig. Zur Erinnerung: es ging hierbei darum, dass die praktischen Folgen individuellen Handelns, selbst wenn man im betrieblichen Zusammenhang mit kalkulativen Praktiken zweckgerichtetes, sinnvolles und rationales Handeln unterstellt, nicht unbedingt vorhersehbar im Sinne einer Entwicklung von A nach B einzuordnen sind. Die Autoren hatten darauf verwiesen, dass aufgrund dessen soziale Praxis im Zusammenhang mit den Bedeutungen, die dieser Praxis beigemessen werden und wie sich diese Bedeutungen in der sozialen Praxis anbinden, zu analysieren sind.

²⁴⁶ siehe hierzu *Abschnitt 2.1.3 Kritische Perspektiven im Forschungsfeld der kalkulativen Praktiken*
520

Die Betrachtung der tatsächlichen Verortung kalkulativer Praxis und im Zuge dessen insbesondere die Einbeziehung der Überlegungen von Quattrone und Hopper 2001 zur Herausbildung neuer „centres of calculation“ bzw. „centres of discretion“ und hinsichtlich kalkulativer Machtzentren als „a-centred“ beschriebene Organisationen, half in Verbindung mit den anderen für kalkulative Organisationen als konstitutiv verstandenen Aspekten herausarbeiten, inwiefern gerade auch Controlling als kalkulatives Machtzentrum in der realen Praxis der untersuchten Betriebsfälle angenommen werden kann. Beispielsweise zeigte sich für Betriebsfall A, dass Controlling trotz Einsatzes von „technologies of government“ auch nicht Autorität entwickeln kann und im spezifischen Fall auf „den Finger heben können“ reduziert ist. In Betriebsfall B war es zum Zeitpunkt der Erhebung über eine eher nur symbolische Institutionalisierung von Controlling nicht hinausgekommen. Hier zeigten sich dann auch die Folgen eines Machtdurchsetzungsversuchs durch das Controlling. Oberflächlich ergab sich hier zwar ein Bild von Controlling, welches in der Soziologie zumeist kritisiert wird, aber gerade dieses Beispiel verdeutlicht, dass der Aspekt der tatsächlichen Durchsetzungsmacht noch weiterer Untersuchung bedarf. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund einer sich ausbreitenden kalkulativen Praxis, in dessen Folge „a-centred“ Organisationen zum Normal- und nicht Grenzfall werden. Inwiefern sich ein betriebliches Controlling als kalkulatives Machtzentrum etabliert, ist im Ergebnis der vorangegangenen Untersuchungen abhängig vom Untersuchungskontext und darum jeweils empirisch konkret zu prüfen.

4.1.2 Die unterschiedlichen Rollen des Controllings und seine Durchsetzungsmacht im Spiegel der Realität: Notwendigkeit der Differenzierung in der empirischen Forschung

Im theoretischen Teil war herausgearbeitet worden, dass in der Soziologie eine Konzeption von Controlling, und zwar die Controllingkonzeption der Rationalitätssicherung, immer wieder Gegenstand von Kritik theoretischer und

empirischer Forschungsarbeiten ist, in denen Controlling zumeist als Treiber von Entwicklungen im Zusammenhang mit Formen von Steuerung verstanden wird, die mit vorrangig negativen Folgen für alle anderen außerhalb des Controllings einhergehen.

Diese oftmals vertretene Auffassung wurde im Rahmen dieser Arbeit aus drei Gründen hinterfragt: Zum einen wurde angenommen, dass es „das“ Controlling nicht gibt und dass dieses wie schon im vorangegangenen Unterabschnitt aufgezeigt nicht unhinterfragt als Machtzentrum und Treiber einer spezifischen kalkulativen Praxis vorausgesetzt werden kann. Diese Annahme hat sich mit Blick auf die empirischen Ergebnisse bestätigt. Die tatsächliche Rolle des Controllings wird erst in seiner Einordnung in die jeweilige kalkulative Praxis verstehbar. Autorität und Durchsetzungsmacht ist daher im konkreten (Betriebs-)Fall zu untersuchen. An dieser Stelle kann eine Trennung der Rolle einer zu untersuchenden Controllingorganisation auf der Vertikalen, auf der zumeist eher ein traditionelles Rollenverständnis zum Tragen kam, gegenüber einer zumeist davon deutlich differenzierten Horizontalen helfen. Während in den untersuchten Betriebsfällen also auf der Vertikalen aufgrund der auf dieser Ebene durchgängig vorherrschenden Dominanz marktlicher und hierarchischer Strukturen und in diesem Zusammenhang auch der Einseitigkeit der zum Ausdruck kommenden Interessen (Bewertungskriterien) in Form von Rendite und Effizienz ein Eindruck eines diese Interessen mit aller Macht durchsetzenden Controllings entstand, war im Hinblick auf die gesamthafte (kalkulative) Steuerung und Kontrolle innerhalb der untersuchten Konzerne zu differenzieren. Da sich die Vielfalt interner Interessen nicht in jedem Fall einfach auf Rendite und Effizienz verengen ließen, sondern dafür konkret der Einordnung und Übersetzung bedurfte, war das Controlling auf der Horizontalen – insbesondere mit Blick auf die komplexe innere Organisation von Konzernen – auf Unterstützung nicht nur durch weitere horizontale Controllingstellen, sondern vor allem auf Bereiche außerhalb von Controlling in der Koordination und (Re-)Integration verschiedenster Interessen angewiesen. Ein einseitig machtdurchsetzendes Controlling trug in diesen Zusammenhängen nicht

oder höchstens begrenzt und war auch aus Sicht des Controllings und die an dieses sonst gestellten überfordernden Ansprüche kaum denkbar. Mangelnde Autorität des Controllings war darum für dieses nicht grundweg problematisch. Lediglich in Betriebsfall B kristallisierte sich ein Controlling der Machtdurchsetzung und Rationalitätssicherung heraus, wie es in der Soziologie zumeist Gegenstand von Kritik ist. Gleichzeitig zeigte sich bei B im Besonderen, inwiefern auch nur der Versuch einer einseitigen Machtdurchsetzung auf wenig Akzeptanz seitens der Handelnden außerhalb des Controllings stößt und zu einer in dem Fall lediglich symbolischen Anerkennung der Institution (aber nicht der Praxis) Controlling führt. Die Annahme von Controlling als autoritärem Zentrum der Machtdurchsetzung ist daher empirisch konkret zu überprüfen, insbesondere vor dem Hintergrund kalkulativer Praxis, die nicht auf die institutionellen Grenzen des Controllings begrenzt werden kann. Für eine differenziertere Betrachtung erscheint auf Basis der vorangegangenen Untersuchungen eine Unterscheidung in vertikale und horizontale Strukturen der (kalkulativen) Steuerung und Kontrolle hilfreich.

Zum zweiten wurde bereits im theoretischen Teil das auf einer spezifischen Controllingkonzeption der Controllinglehre basierende Bild von Controlling in der Soziologie in Frage gestellt, zumal die Controllingkonzeptionen selbst auch seitens der Soziologie kritisiert werden. Hierzu wurde angemerkt, dass nicht die Normativität und Gemachtheit der in den Controllingkonzeptionen zum Ausdruck kommenden Ansprüche zu kritisieren sind, sondern die daraus abgeleiteten realen Inhalte der den Ansprüchen zugrundeliegenden Bewertungskriterien, welche das Controlling in der betrieblichen Praxis konkret vertritt. Für diesen Punkt konnte festgestellt werden, dass nur in Betriebsfall B ein Controlling mit derart normativ verformten Ansprüchen vorzufinden ist. Es wird gleichzeitig jedoch gerade auf Basis seiner handlungspraktisch völlig überzogenen Ansprüche nicht ernst genommen. In der Realität betrieblicher Praxis hat sich daher offenbar eher ein Controlling durchgesetzt, welches in der Lage ist, Ansprüche entweder zu begrenzen oder, wie sich in Betriebsfall A und C zeigte, Ansprüche und deren Verfolgung in Teilen in andere Bereiche zu verlagern. In der Realität kalkulativer Praxis von Konzernen

beschränkt sich Controlling als betriebliche Institution damit zumeist auf die Organisation auf der vertikalen Ebene der Steuerung und Kontrolle und koordiniert und integriert weitere Steuerungsinteressen nur sehr begrenzt. Unternehmerisches Gewissen ist Controlling darum primär im Hinblick auf externe Interessen (z. B. Anteilseigner). Dies ist auch der Grund, warum die Praktiker des Controllings organisationale Ansprüche als überfordernd wahrnehmen und diese begrenzen bzw. in andere Fachbereiche verlagern müssen. Denn Ausgangspunkt dieser Ansprüche ist das in der Controllinglehre dominierende Menschenbild des Homo Oeconomicus bzw. Homo Rationalis, der in der betrieblichen Praxis nicht existiert. Die betriebliche Realität in Zahlen und Kalkulationen fassen zu wollen, sie rational und steuerbar zu machen, ist nur möglich für den messbaren Teil dieser Praxis. Sie ist jedoch nicht diese Praxis. Controller scheitern letztlich – ob bewusst oder unbewusst – an der praktischen Komplexität der theoretisch an sie gerichteten Ansprüche, die – mit Blick auf die Empirie – durch Zunahme von kalkulativ formulierten Interessen nicht beherrschbarer wird.

Und drittens wird Controlling bzw. werden Controller als Teil und nicht alleiniger Treiber einer umfassenden kalkulativen Praxis verstanden, deren Bewertungskriterien noch nicht einmal eindeutig und durchgängig durch das Controlling bzw. die Controller bestimmt werden. Auch dieser Punkt schließt an die Ergebnisse und Schlussfolgerungen der vorangegangenen zwei Punkte an.

Ein letzter Punkt im Hinblick auf die Rollen des Controllings ist, dass sich in den empirischen Analysen gezeigt hat, dass sich die Controllingkonzeptionen der Controllinglehre zur differenzierten Beschreibung konkreter kalkulativer Praxis nicht eignen und zu keinem dichten Verständnis dieser Praxis verhelfen. Wie herausgearbeitet werden konnte, existieren sehr unterschiedliche Logiken kalkulativer Organisationen und im Zusammenhang damit auch unterschiedliche Rollen des Controllings. Die Controllingforschung hat dem möglicherweise versucht Rechnung zu tragen, indem verschiedene Konzeptionen von Controlling entworfen wurden. Diese Herangehensweise steht nicht im Widerspruch zur im theoretischen Teil dieser Arbeit formulierten Feststellung, dass sich Unterschiede in den Logiken

nicht über eine Betrachtung der Techniken („the tools of the trade are largely the same“; Sheridan 1995: 291) ermitteln lassen, weil diese Unterschiede vorrangig konzeptioneller Natur sind. Aus diesem Grund wurde im empirischen Teil für jeden Betriebsfall versucht, die Konzeptionen der Controllinglehre der vorgefundenen Praxis zuzuordnen.²⁴⁷ Allerdings erwiesen sich die Konzeptionen der Controllinglehre als ungeeignet, um die mitunter signifikanten Unterschiede in den Logiken der kalkulativen Organisationen und den damit im Zusammenhang stehenden unterschiedlichen Rollen des Controllings pointiert herauszuarbeiten.

Betriebsfall A	Betriebsfall B
<ul style="list-style-type: none"> - Koordinationsfunktion im engeren Sinne (vertikal) - Rationalitätssicherungsfunktion 	<ul style="list-style-type: none"> - Informationsversorgungs- und Koordinationsfunktion im engeren Sinne, da ab Resortebene Brechung möglich
Betriebsfall C	Betriebsfall D
<ul style="list-style-type: none"> - Informationsversorgungs- und Koordinationsfunktion im engeren Sinne, da begrenzt auf das jeweilige aufgabenbezogene Teilsystem 	<ul style="list-style-type: none"> - Wahrnehmung einer Informationsversorgungs- und Rationalitätssicherungsfunktion durch die sog. Controllingabteilungen in Richtung Konzernmutter - Wahrnehmung einer Koordinationsfunktion innerhalb von D vor allem durch die Strategie

Tabelle 11: Empirisch vorgefundene Controllingkonzeptionen in den betrachteten Betriebsfällen

Die vorliegende Tabelle verdeutlicht die erläuterten analytischen Grenzen der Controllingkonzeptionen. Denn: Auf Basis der Aussagen der Interviewpartner müsste zunächst von sehr ähnlichen Konzeptionen des betrieblichen Controllings über alle Organisationen hinweg ausgegangen werden. Ergänzt man im nächsten Schritt die verdichteten Erläuterungen der Befragten zur Rolle des Controllings – zum einen aus der Perspektive der Controller und zum anderen aus der Perspektive

²⁴⁷ Unterschiede in den Techniken wurden aufgrund der erwähnten theoretischen Vorannahme nicht im Detail untersucht. Die in den Interviews durch die Interviewpartner erwähnten Kalkulationstechniken bestätigten dies jedoch im Grundsatz. Auf dieser groben Ebene und die grundlegende Ähnlichkeit der Betriebsfälle, die über die feldbegrenzenden Kriterien gewährleistet wurde, ließen sich keine besonderen Unterschiede in der Anwendung von Kalkulationstechniken ausmachen.

der Nicht-Controller (controllingnahe und controllingferne Bereiche) – stellt sich die jeweilige Rolle des Controllings nicht nur sehr viel vielfältiger und differenzierter dar, sie ändert sich auch inhaltlich und in Bezug auf den jeweiligen Schwerpunkt in der Logik der jeweiligen kalkulativen Organisation. Dazu noch einmal ein um diese Perspektiven erweitertes Extrakt der bereits aufgeführten Tabelle:

Analysierte Aspekte	Diff. nach Befragten- gruppen	Betriebsfall A	Betriebsfall B	Betriebsfall C	Betriebsfall D
Rolle & Bild des Controllings	aus Sicht d. Controllings	<ul style="list-style-type: none"> - kaufmännisches Gewissen - Abgrenzung des Arkanwissens auf der vertikalen Steuerungsebene - Integration und Koordination der gesamthaften Steuerung 	<ul style="list-style-type: none"> - neutrale, transparente Kalkulationen bereitstellen - Informationen strukturieren (Explication eines besonderen Controller-Habitus) - Controlling als Inhaber von Arkanwissen 	<ul style="list-style-type: none"> - Vernetzung kalkulativer Informationen - umfangreiche Zahlenprüfung 	<ul style="list-style-type: none"> - operativ: Verrechnungen zwischen den Profitcentern, Kostenreduzierung, Renditesteigerung, Performance-Analysen - strategisch: Entwicklung methodischer Instrumente
	aus Sicht d. anderen Bereiche	<ul style="list-style-type: none"> - Legitimität als Organisator des Verhandlungssystems, dabei: - Aufrechterhaltung der „Verhandlungssprache“ Kalkulation - im Verhandlungssystem „non-authority“ 	<ul style="list-style-type: none"> - sich selbst mythologisierende Number Cruncher ohne besonderes Expertenwissen - dennoch Anerkennung als institutionalisiertes Zentrum des Leit-Interesses, dabei vorrangig autoritäre Durchsetzung dessen 	<ul style="list-style-type: none"> - kaufmännisches Gewissen und „letzte Instanz“ und „Stachel im Fleisch aller“ am Ende des Kalkulationsprozesses - dennoch teilweise Geringschätzung für originäre Leistungen des Controllings wie Kalkulation 	<ul style="list-style-type: none"> - operativ: Kontrolle - strategisch: Vernetzung von Wissen, Auflösung von Arkanbereichen, Unterstützung in Entscheidungsfindungsprozessen
vorgefundene Controllingkonzeption		<ul style="list-style-type: none"> - Koordinationsfunktion im engeren Sinne (vertikal) - Rationalitätssicherungsfunktion 	<ul style="list-style-type: none"> - Informationsversorgungs- und Koordinationsfunktion im engeren Sinne, da ab Resortebene Brechung möglich 	<ul style="list-style-type: none"> - Informationsversorgungs- und Koordinationsfunktion im engeren Sinne, da begrenzt auf das jeweilige aufgabenbezogene Teilsystem 	<ul style="list-style-type: none"> - Wahrnehmung einer Informationsversorgungs- und Rationalitätssicherungsfunktion durch die sog. Controllingabteilungen in Richtung Konzernmutter - Wahrnehmung einer Koordinationsfunktion innerhalb von D vor allem durch die Strategie

Tabelle 12: Abgleich der empirisch vorgefundenen Controllingkonzeptionen mit den tatsächlichen Rollen des Controllings im Fremd- und Selbstbild in den betrachteten Betriebsfällen

Im organisationalen Entwurf eines Leitbildes, was Controlling sein soll, ermöglichen die Controllingkonzeptionen der Controllinglehre daher Orientierung und geben eine Richtung vor. In der Controllingpraxis jedoch verbleibt die Formulierung von Soll-Zuständen und Ansprüchen unzureichend und für die praktizierenden

Controller sowohl überfordernd als auch widersprüchlich. Dies deckt sich mit den Analysen von Bücherl 2014. Es ist jedoch ergänzend anzumerken, dass auch Bücherl 2014 – möglicherweise durch den Fokus ihrer Forschungsarbeit – die Annahme von Controlling als kalkulatives Machtzentrum im betrieblichen Kontext nicht zerstreuen konnte.

Vor diesem Hintergrund werden die Überlegungen eines „enabling accounting“ (Roslender/Dillard 2003: 341) eher kritisch gesehen. Nicht eine Annäherung kritischer an positivistische Positionen erscheint im Spiegel der vorliegenden Ergebnisse erstrebenswert, sondern eine Neuausrichtung von Controlling als sozialwissenschaftliche Disziplin. Dafür wäre bereits bei der Ausbildung von Controllern anzusetzen, worauf, wie im theoretischen Teil dargelegt, auch schon Broadbent et al. 1997 mit Nachdruck verweisen.

Hinsichtlich des Designs empirischer Studien im Forschungsfeld Controlling ist zudem noch Folgendes anzumerken: auf Basis der vorliegenden empirischen Analysen ist anzunehmen, dass die Rolle des Controllings auch innerhalb einer Organisation nicht durchgängig identisch ist. Auch dies ist ein Aspekt, der in der Controllinglehre, aber auch in der Soziologie, nicht deutlich genug herausgearbeitet worden ist. In der kritischen Accounting-Forschung existieren einige Studien, die dies andeuten; insbesondere Studien im Zusammenhang mit dem Einsatz von ERP Software wie SAP (z. B. Sánchez-Rodríguez und Spraakman 2012, Quattrone und Hopper 2005, Scapens und Jazayeri 2003) verweisen hier auf viele interessante und für die Logik kalkulativer Organisationen bedeutsame Unterschiede. In diesem Zusammenhang kann auch festgestellt werden, dass zwischen der Größe der Organisation und der Größe, Rolle und Komplexität des Controllings, wie es noch im Design der Untersuchung und in der Auswahl an Betriebsfällen angenommen und berücksichtigt worden ist, zwar ein Zusammenhang besteht, nur ist dieser möglicherweise nicht so signifikant, dass von vergleichbaren Rollen des Controllings ausgegangen werden kann. So kann auch erklärt werden, dass über die feldbegrenzenden Kriterien grundsätzlich vergleichbarer Betriebsfälle in ihrer

Gesamtlogik sehr differente Rollen des Controllings herausgearbeitet werden konnten. Zudem scheint die organisationale Komplexität eines Unternehmens nicht in einem direkten Zusammenhang mit der Größe der Controllingabteilung zu stehen, sondern ist durch eine entsprechend komplexe Reporting- und Ressourcenstruktur oder auch den breiten Einsatz von ERP-Software wie SAP kompensierbar.²⁴⁸

4.1.3 Einseitiger Determinismus kalkulativer Praktiken aus dem Blickwinkel der Handelnden und die Vielfalt kalkulativer Praxis

Im Hinblick auf kalkulative Praktiken war bereits im theoretischen Teil dieser Arbeit festgehalten worden, dass ein gewisser Determinismus kalkulativer Praktiken nicht grundsätzlich in Frage gestellt wird, die in diesen theoretischen Konzepten zum Ausdruck kommende Einseitigkeit des Determinismus jedoch schon. Aufgrund der subjektorientierten Perspektive dieser Arbeit wurde in den vorangegangenen Auseinandersetzungen vor allem kalkulative Praxis und weniger die kalkulativen Praktiken aus dem Blickwinkel der Handelnden in ihrer Kalkulationsarbeit betrachtet. Dabei wurden zwar auch die als relevant erachteten Konzepte des Forschungsfeldes der kalkulativen Praktiken einbezogen, dies aber eher forschungsperspektivisch, indem beispielsweise aufgezeigt wurde, inwiefern polyrationale Deutung von Kalkulation und kalkulativer Praxis diese kalkulative Praxis in der Wahrnehmung der Handelnden und letztlich dann auch in ihrem Handeln konstitutiv beeinflusst. Oder indem analysiert wurde, wo die tatsächlichen Peripherien von Controlling in den betrachteten Betriebsfällen liegen, d. h. wo noch kalkulative Praktiken zum Einsatz kommen, die sonst eher im Controlling zu

²⁴⁸ In einer nachträglich gefundenen quantitativen Studie wird ein Zusammenhang zwischen Größe des Unternehmens und Komplexität der Controllingorganisation in ähnlicher Weise hergestellt: „Overall organization and proportionate controller’s department size, both measured by number of employees, were found to have extensive relationships respectively to controller’s department and overall organization characteristics but puzzlingly were not related to each other. This unexpected lack of relationship may have been due to the choice of organizational size measures, number of employees. Kimberly (1976), finding a number of conceptual and empirical problems in the use of size in organizational research studies, concluded that the concept of size is too global to permit precise determination of its importance to structure.“ (Rosenzweig 1981: 351).

verorten wären und wie umfassend sich kalkulative Praxis im gewählten betrieblichen Kontext tatsächlich gestaltet. Hierbei gerieten auch weitere, außerhalb der Institution Controlling liegende „centres of calculation“ und in einigen Fällen auch „centres of discretion“ in den Blick, und es wurde abgeleitet, dass insbesondere für Konzerne verschiedene Formen von „a-centred“ Organisationen den betrieblichen Normalfall darstellen dürften. Dabei wurde aufgezeigt das infolgedessen auch institutionalisierte kalkulative Machtzentren wie das Controlling an Autorität verlieren können – mit Auswirkung auf kalkulative Praktiken als „technologies of government“.

Konsens ist, wie bereits im theoretischen Teil dieser Arbeit aufgezeigt wurde, dass Steuerung (und Kontrolle) nicht notwendig autoritäre Formen annehmen muss und ebenso wenig nur auf hierarchische Formen reduzierbar ist. Dennoch werden Steuerung und Kontrolle im Zusammenhang mit Kalkulation häufig hierarchisch und autoritär mit einem Controlling als zentraler Machtinstanz gedeutet. Kenis und Schneider riefen schon 1996 zu mehr Differenzierung im Zusammenhang mit Formen der Steuerung und Kontrolle auf:

„Mit dieser Vielfalt und Komplexität moderner Steuerungsformen sind letztlich auch gesteigerte Anforderungen an sozialwissenschaftliche Theoriebildung verbunden, die ihr konzeptionelles Arsenal erweitern muß, wenn sie mit der gesellschaftlichen Entwicklung schritthalten will.“ (Kenis/Schneider 1996: 14)

In den bisherigen Diskussionen um Steuerung und Kontrolle kommt zudem im Zusammenhang mit Kalkulation implizit auch eine Annahme in Bezug auf Macht²⁴⁹ zum Ausdruck. So wird offenbar angenommen, dass die Herausbildung neuer Machtpositionen zur Abnahme von Macht an anderer Stelle führt, dass es also einen bestimmten begrenzten Machtgehalt in Organisationen gibt.²⁵⁰ Wenn also das

²⁴⁹ Der Ausdruck „Macht“ wird in diesem Zusammenhang zumeist als Position der Stärke verstanden, wenn es um die Durchsetzung von eigenen Interessen geht, d. h. als Durchsetzungsmacht oder auch Entscheidungsmacht.

²⁵⁰ Bloomfield und Coombs 1992 beschreiben beispielhaft ein Machtverständnis, wie es in den US-amerikanischen Sozialwissenschaften dominant war und wie es Anlass zu den vorliegenden Überlegungen gegeben hat: „Thus the important assumptions underlying this conception of power are: first, that power is a thing, almost akin to a material or physical substance; second that it has simple mechanical or causal

530

Controlling in dieser Vorstellung Macht besitzt, kann letztlich auch nur dieses Macht besitzen und durchsetzen. Diese Sichtweise wird auf Basis der empirischen Ergebnisse nicht geteilt. Sie leistet zudem einem Verständnis Vorschub, welches Machtwirkungen als gut oder schlecht evaluiert (vgl. auch Tessier/Otley 2012: 173) und das handelnde Subjekt letztlich aus seiner Sicht in gewisser Weise fixierten Wirkungen gegenüberstellt. Tessier und Otley 2012 greifen dies in ihrem überarbeiteten Framework der LOC auf, indem sie keine derartige Bewertung der Machtwirkungen vornehmen, sondern wertfrei als intentionale Strukturen an den Wahrnehmungen der Handelnden²⁵¹ spiegeln. In den vorangegangenen empirischen Analysen wurde über die Einnahme eines solchen Blickwinkels aufgezeigt, inwiefern die Handelnden diesen Strukturen in der wahrnehmenden Einordnung und Bedeutungszuweisung konstitutiv Macht verleihen und inwiefern sich Macht horizontal verteilen und auch erweitern kann.

In der empirischen Analyse dieser Arbeit ist darüber hinaus versucht worden, den seitens Tessier und Otley 2012 formulierten Kritikpunkt ihres überarbeiteten Frameworks zu thematisieren. Die Analyse bezog sich auf die tendenziell als passiv-rezeptiv konzipierte Rolle der Beschäftigten in ihrer Wahrnehmung der seitens der Manager (oder Controller) intendierten Strukturen der Steuerung und Kontrolle.

„Other limitations include criticism of Simons‘ framework that are still left unanswered. For example, while the framework explicitly takes the point of view of managers and their attempt to manage their control package, it could be worthwhile to consider the employees‘ contribution to the design of the framework. This would answer a criticism formulated for Simons‘ framework (that still applies to the revised framework) which is that employees are considered to be passive actors.“ (Tessier/Otley 2012: 182)

effects; third that it is owned, something which is possessed; and fourth, that power is apportioned within a zero-sum game.“ (Bloomfield/Coombs 1992: 463)

²⁵¹ Sie kategorisieren die Strukturen desweiteren in „Enabling“ und „Constraining“. Diese Unterteilung wurde in Bezug auf die Strukturierung der empirischen Ergebnisse in dieser Form nicht bzw. nicht durchgängig vorgenommen, da sich dies in den empirischen Ergebnissen als konstruiert und daher als nicht praktikabel erwiesen hat. Zur Erinnerung: Tessier und Otley 2012 beschreiben „Enabling“ als Formen von (Steuerung und) Kontrolle, die Kreativität und Flexibilität für die Handelnden fördern und „Constraining“ als Formen von (Steuerung und) Kontrolle, welche Handlungsoptionen verringern und damit die Vorhersagbarkeit von Handlungsentscheidungen erhöhen (Tessier/Otley 2012: 175).

Ferner schreiben sie:

„For example, while the concepts of employee perceptions of controls and employee attitudes towards controls are considered important and are mentioned as separate elements in the revised framework, they are not explored in any depth because they are not the main focus of the paper.“ (ebd.)

Bereits im theoretischen Teil dieser Arbeit²⁵² wurde darauf verwiesen, dass nicht alle Aspekte des überarbeiteten Frameworks der LOC einerseits aus Gründen der Handhabbarkeit, andererseits aufgrund der mit einigen Aspekten einhergehenden Verengung der Rolle der Handelnden Eingang in der empirischen Analyse finden würde. Aus der subjektorientierten Perspektive dieser Arbeit wurde darum die Gegenüberstellung von Intention und Wahrnehmung als Ansatz für eine differenziertere Betrachtung kalkulativer Praxis erachtet. Hierbei erfuhr das überarbeitete Framework auf Basis der empirischen Analysen dieser Arbeit noch einmal eine Korrektur, die einen Lösungsansatz der kritischen Anmerkung von Tessier und Otley 2012 darstellen könnte. Waren die „employee perceptions“ im überarbeiteten Framework bisher außerhalb der intentionalen Strukturen der kalkulativen Steuerung und Kontrolle verortet, konstituierten sie in den vorliegenden Analysen die Strukturen mit. Aus der Perspektive dieser Arbeit heraus stellt die Rekonstruktion der betrieblichen Bedingungen aus Sicht der Handelnden jedoch nur einen ersten Schritt dar. Die tatsächlichen Bedingungen – und in diesem Zusammenhang auch die spezifischen Problematiken und Widersprüche – lassen sich in einem zweiten analytischen Schritt primär in den individuellen Sinnbezügen der Handelnden zu diesen Bedingungen herausarbeiten und festigen. Hilfreich ist darum vor allem die differenzierte Perspektive, zu der das überarbeitete LOC Konzept in seiner Gegenüberstellung von Intentionen und Wahrnehmung anregt. Indem es Strukturen der Steuerung und Kontrolle nicht als gut oder schlecht wertet,

²⁵² s. hierzu *Abschnitt 2.1.2 Herkunft etablierter und Entwicklung neuer kritischer Perspektiven der Accounting-Forschung*

richtet es den Blick auf die aus Sicht der Handelnden konkreten Bedingungen kalkulativer Praxis.

Die herangezogenen Konzepte aus dem Forschungsfeld kalkulativer Praktiken gewannen vor diesem Hintergrund insbesondere aus der subjektorientierten Perspektive heraus und in ihrer analytischen Einbindung in das überarbeitete LOC Konzept an interpretativer Tiefe. Hierbei ließen sich einerseits die determinierenden Bedingungen der jeweiligen kalkulativen Praxis herausarbeiten, gleichzeitig wurde aus der spezifischen Perspektive des Frameworks deutlich, dass die Handelnden den Bedingungen nicht zwangsläufig hilflos gegenüberstehen und dass diese ihre deterministischen Wirkungen auch nicht in jedem Fall und vollumfänglich entfalten können oder auch müssen. Gerade aus der Spiegelung der Strukturen kalkulativer Steuerung und Kontrolle an der Wahrnehmung der Handelnden ließen sich vier im Hinblick auf den Erhebungskontext zunächst sehr ähnliche kalkulative Organisationen Schritt für Schritt zu sehr unterschieden organisationalen Logiken verdichten. Angedeutet werden konnte damit eine Vielfalt kalkulativer Praxis, innerhalb derer auch die Bezüge der Handelnden deutlich an Aussagekraft gewannen. Beispielhaft dafür sind die Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation seitens der Handelnden, die auf den ersten Blick sehr klassisch und recht stabil waren, in der interpretativen Einordnung in die jeweilige kalkulative Praxis aber die Besonderheiten dieser auf unterschiedliche Weise unterstrichen. In der Zusammenführung der empirischen Ergebnisse war aus diesem Grund auch festgehalten worden, dass der alleinige Blick auf die Bedeutungszuordnungen eine interpretative Sackgasse darstellt, weil als klassisch geltende Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation bereits vorab angeeignet und legitimiert werden. Aus diesem Grund richtete sich die Kritik der Befragten auch nicht auf Kalkulation an sich, sondern auf die Bedingungen ihrer jeweiligen kalkulativen Organisation.

Es kann abschließend festgestellt werden, dass von einer gewissen Performativität kalkulativer Praktiken auszugehen ist. Ebenso sind die Bezugspunkte der Kritik der Handelnden immer im Zusammenhang mit einer spezifischen kalkulativen Praxis

und nicht losgelöst von dieser zu verstehen. Da die Kritikperspektiven jedoch insgesamt auch innerhalb der Betriebsfälle teils stark differieren und mit unterschiedlicher Intensität vorgebracht werden, kann die Performativität dafür nicht eindeutig und alleinig in den kalkulativen Praktiken bzw. der Praxis selbst verortet werden. Auf Basis der vorliegenden Ergebnisse wird darum eher davon ausgegangen, dass die Handelnden sich mit ihrer kalkulativen Praxis auf ganz individuelle Art und Weise auseinandersetzen und dabei möglicherweise auch Kritik formulieren. Das Handeln ist somit auf unterschiedliche Weise durch die Handelnden, durch die Praxis und das Zusammenspiel dieser determiniert.

4.1.4 Zusammenfassung der zentralen Ergebnisse auf der Ebene Organisation

Die wesentlichen Erkenntnisse aus den empirischen Analysen auf der organisationalen Ebene, die im Rahmen dieses Abschnitts herausgearbeitet wurden, werden nun abschließend in Form von Thesen zusammengefasst.

- Auch wenn dies nicht beispielhaft durch einen mittelständischen Betriebsfall kontrastiert wurde, kann als Ergebnis festgehalten werden, dass sich die theoretischen Vorüberlegungen zur Erhebung in einer Konzernumgebung weitestgehend bestätigt haben. In den ausgewählten Betriebsfällen, die allesamt als Konzern zu charakterisieren sind, ragt eine spezifische kalkulative Praxis deutlich über das Controlling hinaus und kommt bis in controllingferne Bereiche hinein zum Einsatz. Die Peripherien des Controllings sind dabei sehr unterschiedlich verortet und nicht unbedingt stabil.
- Die Organisation dieser kalkulativen Praxis bzw. die Logik der jeweiligen kalkulativen Organisation als Ausschnitt einer solchen betrieblichen Praxis gestaltet sich dabei sehr unterschiedlich. Sie ist zum einen abhängig von ihrer räumlichen Verortung innerhalb der Konzernumgebung (Konzernzentrale, Tochtergesellschaft, Werk, Dienstleistungsgesellschaft). Zum anderen sind für

ein differenziertes und dichtes Verständnis²⁵³ die konkreten Strukturen der Steuerung und Kontrolle sowie die Bedeutung von Kalkulation und die Rolle des Controllings aus der Wahrnehmung der Handelnden dieser Praxis zu rekonstruieren.

- Während auf der vertikalen Ebene der Steuerung und Kontrolle marktliche und hierarchische Elemente dominieren, können sich diese zwar auch auf der horizontalen Ebene fortsetzen, hier können sich jedoch auch gerade polyrationale Elemente herausbilden. Dies ist primär darauf zurückzuführen, dass auf der Horizontalen die Abhängigkeit von personengebundenem kalkulativen Arkanwissen – gerade auch aus der Perspektive eines zentralen Controllings – besonders hoch ist und es daher hier am ehesten zur Institutionalisierung polyrationaler Strukturen kommt. Mit zunehmender räumlicher Entfernung von einer Konzernzentrale nehmen institutionalisierte Formen polyrationaler Steuerung und Kontrolle im betrachteten betrieblichen Kontext ab.
- Die reine Betrachtung von Bedeutungszuordnungen zu Kalkulation ist als interpretative Sackgasse zu erachten, wenn diese nicht gleichzeitig in einen interpretativen Zusammenhang zur jeweiligen kalkulativen Praxis gestellt werden. Erst aus einem solchen Zusammenhang heraus können auf den ersten Blick klassische Bedeutungen ein anderes Gewicht erhalten und auf spezifische organisationale Strukturen verweisen.
- Im Hinblick auf die Verortung einer spezifischen kalkulativen Praxis wurden unter Einbeziehung der Überlegungen um „a-centred“ Organisationen weitere kalkulative Machtzentren in den Blick genommen. Im Zuge dessen kann sich die tatsächliche Durchsetzungsmacht von Controlling entscheidend verändern und

²⁵³ In Ergänzung zu offiziellen Organisationstabellen und verschriftlichten Anweisungen.

trotz des Einsatzes von „technologies of government“ auch nicht Autorität produzieren.

- Diese Feststellungen haben insgesamt auch signifikante Auswirkungen auf die Rollen, welche das Controlling in der Praxis wahrnimmt bzw. wahrnehmen muss sowie seine Durchsetzungsmacht, die mit der jeweils spezifischen Rolle einhergeht. Prinzipiell gibt es daher nicht „das“ Controlling. Im Hinblick auf den im Rahmen dieser Arbeit gewählten Kontext (internationale Konzerne mit Sitz in Deutschland) kann zudem Folgendes verallgemeinert werden:
 - Ein methodisch elaboriertes Controlling und komplexe Controllingstrukturen können für den gewählten betrieblichen Kontext nicht vorausgesetzt werden.
 - Unterschiedliche Rollen für das Controlling ergeben sich darüber hinaus nicht nur auf Basis verschiedener Konzerne, sondern auch räumlich innerhalb dieser Konzerne (z. B. Controlling in der Zentrale gegenüber Controlling in einer Werkumgebung).
- Sowohl die Controllingkonzeptionen der Controllinglehre als auch die (soziologische) Kritik am Controlling richtet sich primär auf die Organisation von Controlling in der Vertikalen. Hier bestätigt sich noch am ehesten ein Bild der Machtdurchsetzung. Die Rolle von Controlling auf der Horizontalen, auf der Controlling und seine Bewertungskriterien sowohl als begrenzt gedeutet werden als auch hinsichtlich der Entfaltung von Autorität beschränkt werden können, ist zu berücksichtigen. Dies gilt gleichermaßen für die Abhängigkeit des Controllings von der Koordination und Integration anderer Bewertungskriterien außerhalb von Rendite und Effizienz als primäre Bewertungskriterien des Controllings. Hier zeigte sich zwar, dass das Controlling die inhaltliche Verkürzung seiner in den Bewertungskriterien zum Ausdruck kommenden Ansprüche vor allem auch im Hinblick auf die deutlich weiter gefassten Ansprüche, die an das Controlling gestellt werden, durchaus erkennt, aber auf diese mit Begrenzung bzw. Verlagerung der Bearbeitung der

Ansprüche in andere Bereiche reagiert. Die konzeptionelle Beschränkung von Controlling auf seine vertikale Rolle wird daher als unangemessen erachtet.

- Vor diesem Hintergrund kann auf Basis der Controllingkonzeptionen der Controllinglehre, selbst wenn deren Normativität ausgeblendet wird, keine differenzierte und dichte Beschreibung von Controllingpraxis erfolgen.
- In diesem Zusammenhang ist außerdem festzustellen, dass Controlling nicht als autoritäres Machtzentrum angenommen werden kann. Für die betrachteten Konzerne ist diese auch in empirischen Arbeiten wiederholt zum Ausdruck kommende Annahme nicht haltbar. Sie ist daher für jeden untersuchten Betriebsfall empirisch konkret zu überprüfen.
- Bereits im theoretischen Teil dieser Arbeit war festgehalten worden, dass ein gewisser Determinismus kalkulativer Praktiken nicht grundlegend in Frage gestellt wird, jedoch die in den Konzepten zum Ausdruck kommende Einseitigkeit des Determinismus. Im Ergebnis der vorliegenden Arbeit wird davon ausgegangen, dass die Handelnden und ihre Subjektivität als weiterer betrieblicher „Mechanismus“ ernst genommen werden müssen.

Im Anschluss an die Ergebnisse auf der Ebene der kalkulativen Organisation geht es im Folgenden nun um eine Zusammenführung und Diskussion der Ergebnisse auf der Ebene der Handelnden und deren Auseinandersetzung mit den spezifischen Bedingungen ihrer jeweiligen kalkulativen Organisation im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit.

4.2 Kalkulationsarbeit: Dimensionen von Aneignungsbezügen und Aneignung als Teil einer umfassenden Kalkulationsarbeit sowie Ausgangspunkt spezifischer Kritikperspektiven

Der folgende Abschnitt dient der Zusammenführung, dem Vergleich und der Diskussion der empirischen Ergebnisse für die Ebene Subjekt. Im Zuge dessen sollen die eingangs formulierten zentralen Forschungsfragen beantwortet und zentrale Ergebnisse, wo möglich, thesenartig verallgemeinert werden.

Im ersten Schritt werden dafür die empirischen Ergebnisse in Bezug auf die handelnden Subjekte übergreifend für die vier Betriebsfälle zusammengeführt und miteinander verglichen soweit dies im Hinblick auf die unterschiedlichen betrieblichen Erhebungskontexte möglich ist (*Abschnitt 4.2.1*). Anschließend werden die differenten Aneignungsbezüge der Handelnden im Zusammenhang mit ihrer Kalkulationsarbeit im Spiegel der relevanten betrieblichen Bedingungen diskutiert (*Abschnitt 4.2.2*). Diesem Abschnitt folgend wird die zentrale Forschungsfrage nach den konkreten Inhalten sowie Perspektiven und Realisierungsmöglichkeiten individueller Kritik aufgegriffen und auch die Frage nach den Grenzen individueller Kritik im Lichte der empirischen Ergebnisse beantwortet (*Abschnitt 4.2.3*). Die zentralen Erkenntnisse, die Ebene Subjekt betreffend, werden abschließend im vierten Abschnitt (*4.2.4*) in Form von Thesen zusammengefasst.

4.2.1 Zusammenführung der Ergebnisse und Vergleich auf der Ebene der handelnden Subjekte

Als leitende Annahme im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit war formuliert worden, dass die Handelnden selbst auch eine Vorstellung von Kalkulationsarbeit entwickeln, welche über den Prozess des reinen Kalkulierens sowie ein historisches Wissen um Kalkulationsregeln und -zusammenhänge hinausgeht und neben einer instrumentellen, betriebsfunktional vereinnahmten Haltung auch Sinnbezüge umfassen kann, die aus einem inneren, in Teilen autonomen Selbstverhältnis der

handelnden Subjekte heraus außerhalb eines solchen betrieblichen Zugriffs stehen. Das solche Sinnbezüge mit Blick auf den Gegenstand dieser Arbeit überhaupt eine Rolle spielen könnten, wurde zunächst theoretisch darauf zurückgeführt, dass im Zusammenhang mit dem Einsatz von Techniken (Kalkulationstechniken) bzw. technischen Neuerungen (Einführung und breite Nutzung von Informationssystemen zur systembasierten Bewältigung von Kalkulation) die Subjektivität der Handelnden, d. h. ihre individuellen Strukturierungs- und Vermittlungsleistung, im Besonderen gefordert ist.

In der Erhebung der empirischen Daten hat es sich zum einen als praktikabel erwiesen in der Gesprächseröffnung auf den Kern von Kalkulationsarbeit, also das Kalkulieren, zurückzugehen. Gleichzeitig ist in den empirischen Ergebnissen jedoch auch deutlich geworden, dass die Handelnden durchgehend eine Vorstellung von ihrer Kalkulationsarbeit entwickelten, die über diesen Kern teils deutlich hinauswies. Aus den Erzählungen der Befragten konnte dabei zum einen der individuelle Strukturierungsbeitrag und damit die sozial konstitutive Rückwirkung der Handelnden auf die jeweilige kalkulative Organisation sehr differenziert verdichtet und als relevanter organisatorischer Ausschnitt rekonstruiert werden. Auch den Umgang mit den relevanten betrieblichen Bedingungen des organisatorischen Ausschnitts reflektierten die Befragten zumeist unaufgefordert in großer Breite und Tiefe. Hierbei war ihnen, wenn auch nicht in allen Fällen, nicht nur bewusst, dass diese Bedingungen ihr Handeln in gewisser Weise strukturieren, sondern sie setzten sich häufig sehr differenziert und in Teilen auch sehr kritisch mit diesen Bedingungen auseinander. Dies bestätigt die theoretisch getroffene Annahme, dass ein Konzept von Aneignung nicht auf die Aneignung einer äußeren Umwelt im Sinne einer Subjektwerdung durch Aneignung verkürzt werden kann. Einzubeziehen und zu berücksichtigen sind vielmehr Aspekte einer subjektiven, in unterschiedlichem Ausmaß selbstsetzenden Bezugnahme zu dieser Umwelt, deren Bedingungen sich darum auch auf höchstindividuelle Weise angeeignet werden. Spätestens an dieser Stelle löst sich die Möglichkeit eines einseitigen Determinismus vollständig auf.

Die Sinnbezüge der Handelnden wurden theoretisch als Aneignungsbezüge konzeptioniert, weil dies herausstellen helfen sollte, die subjektiven Begründungen in Bezug auf den Sinn und Zweck für die individuelle Kalkulationsarbeit herauszuarbeiten. Dies kann im Ergebnis der empirischen Untersuchung bestätigt werden, denn die Handelnden richteten ihr Augenmerk nicht nur kritisch auf die Bedingungen ihrer kalkulativen Praxis, sondern sie versuchten im Spiegel dieser Bedingungen in erster Linie zu begründen, warum und mit welchem Ziel sie Kalkulationsarbeit leisten. Hier konnte ein breites Spektrum an Begründungen, Orientierungen, Forderungen und Ansprüchen zusammengetragen werden. Diese Bezüge wiederum halfen, die von den Handelnden wahrgenommenen Brüche und Widersprüche in der jeweiligen kalkulativen Organisation herauszuarbeiten und zu verstehen. Die folgende Übersicht fasst die seitens der Befragten benannten Aneignungsbezüge übergreifend über alle Betriebsfälle zusammen und strukturiert diese beispielhaft, um aufzuzeigen, inwiefern sie über den Kern von Kalkulationsarbeit hinausweisen. Weitere Strukturierungen des empirischen Materials sind denkbar, sodass die folgende Zusammenfassung Vorschlagscharakter hat.

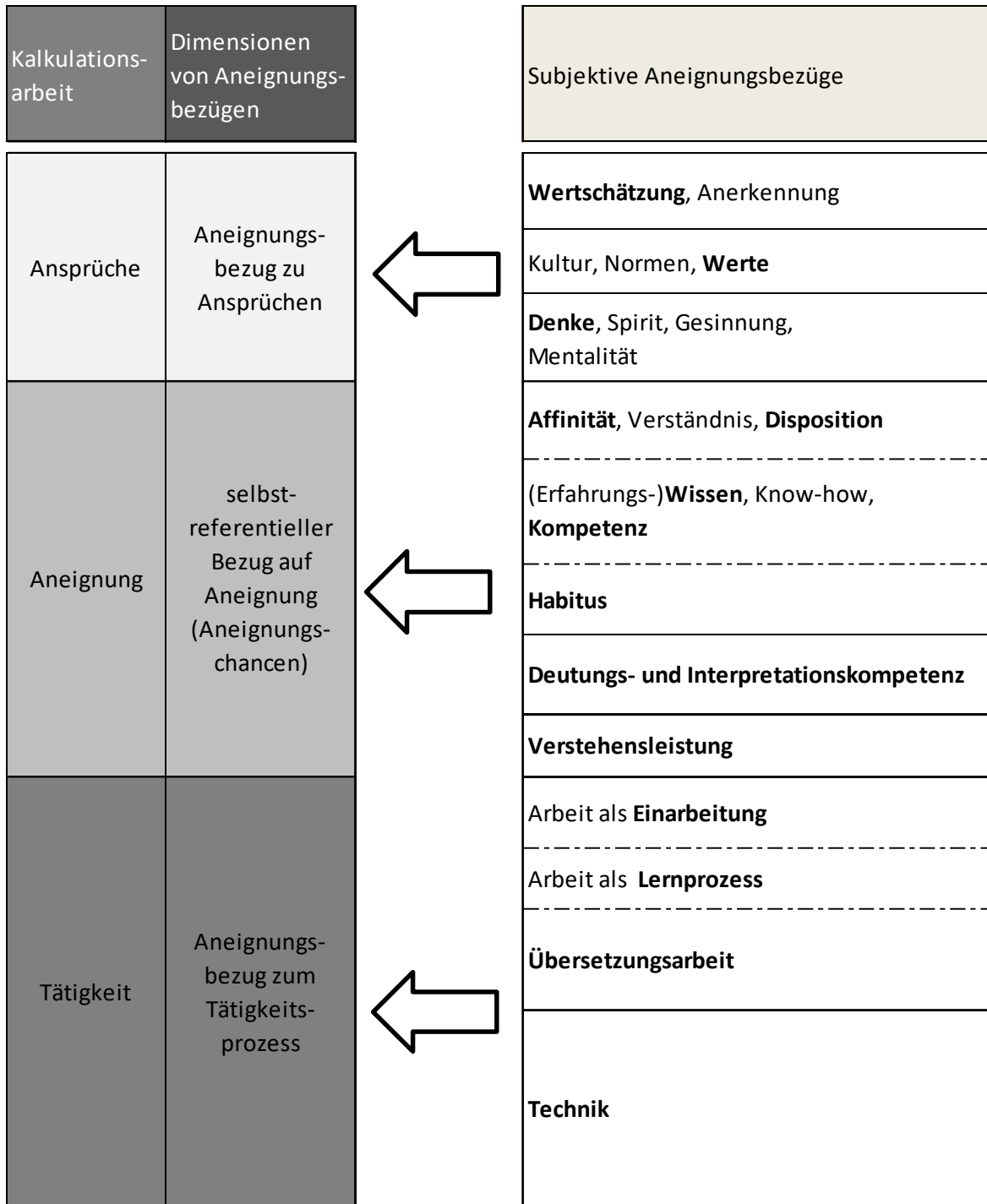


Abbildung 6: Dimensionen von Aneignungsbezügen als Teil einer umfassenden Kalkulationsarbeit

Mit Blick auf die Übersicht wird deutlich, dass die Handelnden eine Vielzahl an Aneignungsbezügen entwickeln, die über klassische Bezüge zu Aneignungschancen wie Kompetenz, Affinität und Disposition hinausweisen. Sie entwickeln insgesamt ein sehr umfassendes Verständnis von dem, was sie selbst alles unter Kalkulationsarbeit fassen. Unter den organisationalen Bedingungen in Betriebsfall B

wurde dabei in besonderem Maße deutlich, dass Kalkulationsarbeit aus Sicht der Handelnden darum auch nicht funktionalistisch, bedeutungsarm und zweckrational verengt werden kann. Die Handelnden verarbeiten aus diesem Grund in ihrer Kalkulationsarbeit neben Aneignungschancen auch Ansprüche, welche auf für sie bedeutsame Werte und Normen verweisen. Des Weiteren stellen sie Bezüge zu ihrer Kalkulationsarbeit her, in denen zum Ausdruck kommt, dass sie selbst im direkten Bezug zur Tätigkeit des Kalkulierens Gebrauchswertorientierungen entwickeln, die über ein reines Kalkulieren hinausweisen. Was in diesem Zusammenhang auch deutlich geworden ist, ist, dass eine Vorstellung von Kritik als Widerstand Formen von Kritik zu stark begrenzt, während hier festzustellen ist, dass Kritik auf allen Ebenen, nicht nur der Handlungsebene, sondern auch auf der Anspruchsebene und im Zusammenhang mit Aneignungschancen zu lokalisieren ist und schon darum breiter zu erfassen ist.

In Abhängigkeit vom jeweiligen Betriebsfall traten jeweils spezifische Bezüge dominant hervor. Inwiefern diese jedoch auf die Auseinandersetzung der Handelnden mit ihrer jeweiligen kalkulativen Praxis deuten, zeigte sich insbesondere in der Einordnung der subjektiven Aneignungsbezüge in die jeweiligen organisationalen Bedingungen. Auch in den Fällen, in denen professionelle Bezüge im Vordergrund standen, etwa bei Herrn W aus Betriebsfall B, ließ sich daraus keine Dominanz primär ökonomischer, betriebsfunktional verformter Sinnbezüge ableiten, sondern Fälle wie der von Herrn W unterstrichen die aktive und konkrete Auseinandersetzung der Handelnden mit den Bedingungen, unter denen sie Kalkulationsarbeit leisten. In den meisten Fällen standen die Befragten den Bedingungen ihrer kalkulativen Praxis weder gleichgültig gegenüber, noch entwickelten sie vorrangig Bezüge, die auf Selbstverwirklichungsbestrebungen deuteten.

Was ebenfalls deutlich wurde, ist, dass es ebenso keinen besonderen Controller-Typus gibt, wie ihn die Befragten, etwa Frau Q aus dem Controlling von Betriebsfall B oder Herr G aus Betriebsfall A selbst ins Spiel brachten und zu rekonstruieren versuchten und wie er auch in theoretischen Arbeiten gelegentlich durchscheint.

Vielmehr ist festzustellen, dass spezifische Aneignungsbezüge, die mit einem solchen Typus gemeinhin in Verbindung gebracht werden, wie eine augesprägte Disposition oder Affinität für Zahlen und Kalkulation, nicht nur unter Controllern, sondern in allen Bereichen zu finden sind. Weitere Bezüge, die einen spezifischen Controller-Typus untermauern würden, haben sich nicht ergeben.

4.2.2 Aneignungsbezüge im Spiegel ihrer organisationalen Bedingungen: Individualisierung organisationaler Defizite und Effizienzillusionen im Tausch für Wertschätzung und Anerkennung

Im vorangegangenen Abschnitt war noch einmal herausgestellt worden, dass die Sinnbezüge der Handelnden theoretisch als Aneignungsbezüge konzeptioniert wurden, weil sie im Besonderen auf subjektive Begründungen in Bezug auf den Sinn und Zweck für die individuelle Kalkulationsarbeit deuten. Hieraus ließ sich also ableiten auf Basis welcher Motive und Begründungen und verbunden mit welchen Zielen und Zwecken sie in erster Linie kalkulieren. Im Zuge der empirischen Erhebungen war festgestellt worden, dass spezifische Bezüge in den jeweiligen Organisationen zu dominieren scheinen, dass die Aneignungsbezüge also nicht nur mit Blick auf das Individuum, sondern ebenso im Zusammenhang mit den relevanten betrieblichen Bedingungen zu sehen sind. Hierzu war im theoretischen Teil bereits die Annahme getroffen worden, dass die Sinnbezüge der Handelnden auf spezifische organisationale Problematiken, auf Brüche und Widersprüche der jeweiligen kalkulativen Organisation verweisen dürften. Um dies konkretisieren zu können, fasst die folgende Übersicht die für jeden Betriebsfall als dominant identifizierten Aneignungsbezüge noch einmal zusammen:

Zentrale Aneignungsbezüge Betriebsfall A	Zentrale Aneignungsbezüge Betriebsfall B	Zentrale Aneignungsbezüge Betriebsfall C	Zentrale Aneignungsbezüge Betriebsfall D
Kalkulatives Wissen, Disposition unternehmerisches Denken	Affinität, Kompetenz, Disposition, Habitus	Einarbeitung Lernprozess Übersetzungsarbeit	eine besondere Deutungs- und Interpretationskompetenz, Verstehensleistung

Tabelle 13: Übersicht der zentralen Aneignungsbezüge in den untersuchten Betriebsfällen

In keinem der vier Betriebsfälle stand im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit das Erlernen von Kalkulationstechniken im Vordergrund, wenn dies auch vereinzelt seitens der Befragten thematisiert wurde. Neben klassischen Aneignungsbezügen, wie Kompetenz, Affinität oder Disposition wurden in allen Betriebsfällen weitere zentrale Aneignungsbezüge bei Spiegelung dieser an den organisationalen Bedingungen erkennbar. Für Betriebsfall A zeigte sich etwa, dass der Verweis auf kalkulatives Wissen, Disposition und übergreifendes unternehmerisches Denken vor allem auf das kalkulative Verhandlungssystem zurückzuführen ist, an welchem nur über das Vorhandensein eines spezifischen kalkulativen Wissens teilgenommen werden kann und übergreifendes Denken sowie ein reflexives Zahlenbewusstsein unhintergehbare Notwendigkeit darstellten. Die hier als klassisch bezeichneten Aneignungsbezüge, die so auch in erster Linie in Betriebsfall B benannt wurden, stehen bei B wiederum im Zusammenhang mit einem lediglich symbolisch institutionalisierten Controlling und einer in Abhängigkeit von Personen im Vergleich zu den anderen untersuchten Konzernen kaum etablierten kalkulativen Praxis. Der Nachdruck wiederum, mit dem in Betriebsfall C auf die umfassenden Inhalte von Kalkulationsarbeit verwiesen wird, die eben mehr als ein reines Kalkulieren bedeuten, welches auch durch Systeme und Maschinen erledigt werden könnte, wird im Zusammenhang mit den spezifischen Bedingungen von C verstehbar, dessen wesentliches Merkmal die größtenteils in das System SAP verlagerte Kalkulationsarbeit war. Für die fragmentiert arbeitenden Experten in Betriebsfall D war die Erhaltung eines Expertenstatus wichtig, der von allen Seiten permanent herausgefordert wurde, weswegen diese Experten nicht nur ihre

umfassende Ausbildung, sondern ihre als besonders empfundene Deutungs- und Interpretationskompetenz in ihren Aneignungsbezügen herausstellten. In der Spiegelung der Aneignungsbezüge der Befragten an den jeweiligen organisationalen Bedingungen wurde daher übergreifend deutlich, inwiefern das Narrativ rationaler Entscheidungen im Zusammenhang mit Kalkulation in der Praxis täglich versagt. Mit dem Einsatz kalkulativer Praktiken wird in der betrieblichen Praxis gemeinhin verbunden, dass sie eine rationale, transparente und in gewisser Weise objektivierte, neutrale Entscheidungsfindung positiv unterstützen und infolgedessen fortlaufend Effizienz und Rendite sichern. Mit Blick auf die Betriebsfälle zeigte sich jedoch, dass Kalkulationsarbeit in hohem Maße der Subjektivität der Handelnden bedarf und darum auch äußerst personenabhängig gebundenes Wissen darstellt. Entscheidungen, die auf Zahlen und Kalkulationen basieren, können daher die damit verbundenen Ansprüche an eine übergeordnete Rationalität, Objektivität und Neutralität auch nicht erfüllen. Sie bleiben auch durch den Rückgriff auf Zahlenwerke subjektiv und verteilen letztlich nur die individuelle Verantwortung eines Entscheiders auf eine größere Zahl an Handelnden, die mithilfe ihrer Kalkulationen die zu treffende Entscheidung subjektiv mittragen müssen. Zahlenbasierte Entscheidungen, wie sie in den betrachteten Konzernen die Mehrzahl ausmachen dürften, gehen auch deswegen gerade nicht mit Effizienzsteigerungen einher, weil für diese eine Vielzahl von Daten notwendig ist, die zudem sinnhaft verknüpft und in relevante Informationen, also Entscheidungsvorlagen, überführt werden müssen. Dies dürfte in anderen Zusammenhängen bereits genügen, um die Annahme einer höheren Effizienz wenigstens infrage zu stellen. Nicht so bei Kalkulation, auch wenn die Praxis gezeigt hat, dass zahlenbasierte Entscheidungen nur zu einem Mehr an (scheinbarer) Absicherung führen und daher auch die „Produktion“ von immer mehr Zahlen und Kalkulationen erfordern. Obwohl der Tauschwert von Zahlen und Kalkulation auf der betrieblichen Ebene also stetig zunimmt, nimmt er gleichzeitig auf der individuellen Ebene derjenigen, die Kalkulationsarbeit leisten, also auch Kalkulationen erstellen, rasant ab. Herr X aus Betriebsfall A hatte diesen Zusammenhang dargelegt. Basierend auf seinen Analysen

wurde dies als abnehmende Reichweite von Zahlen und Kalkulationen beschrieben, weil die Zeitzyklen und Bereiche, in denen eine bestimmte Kalkulation noch Geltung hat, immer kürzer und kleiner werden. Es muss folglich immer mehr kalkuliert werden, in immer kürzerer Zeit. Die Frage ist nun: Wie lässt sich dies mit dem Anspruch fortlaufender Effizienzsteigerungen vereinbaren? Keinesfalls mit Blick auf die organisationalen Bedingungen und den Einsatz von Kalkulation. Hierin liegen darum auch die Gründe, warum die Erfüllung des Dogmas der Effizienzsteigerung auf die Handelnden verlagert werden muss und getarnt als Interessen- und Ressourcenkonflikte individuell zu lösen ist. In den allermeisten Fällen akzeptierten die Handelnden dies und lösten diese Problematik durch ihre persönliche Mehrarbeit und Einsatz. Die Mehrheit der Belastungsfolgen für die handelnden Subjekte resultierte vor diesem Hintergrund darum auch aus einer weitreichenden Individualisierung der Bearbeitung organisationaler Widersprüche und Schnittstellenprobleme (vor allem Betriebsfall A und C) und zusätzlich aus einer für die Handelnden problematischen Verkürzung von Kalkulationsarbeit (vor allem Betriebsfall C und D).

Dies lässt sich möglicherweise auch über den Bereich der Kalkulationsarbeit hinaus verallgemeinern, denn zusätzlich zu einer Verdichtung von Arbeit im Sinne einer ständigen Zunahme an abzuarbeitenden Aufgaben, ist nun auch eine inhaltliche Verkürzung der Anteile von Arbeit festzustellen, die aus Sicht der Handelnden notwendig sind, um die originär gestellte Aufgabe zu erfüllen. Dies zusammengenommen erhöht den individuell erfahrbaren Verdichtungseffekt noch einmal deutlich. Der Eindruck eines notwendigerweise erhöhten Arbeitstempos ergab sich vor diesem Hintergrund nicht nur aus der quantitativen Zunahme, sondern auch aus einer inhaltlichen Verkürzung der für die Erfüllung einer Aufgabe anerkannten Arbeitsanteile. Indem negiert wurde, was für die Erledigung von Arbeit tatsächlich notwendig war, und indem die Arbeitsanteile auf den offiziell anerkannten Umfang beschränkt wurden, wurden alle darüber hinaus erbrachten Arbeitsanteile zu einem individuellen Problem uminterpretiert. Dieses war dann individuell – die

Befragten reagieren zumeist mit individueller Mehrarbeit – zu bearbeiten und zu lösen.

Vor diesem Hintergrund ließen sich beispielsweise bei Betriebsfall C Kontroll- und Effizienzillusionen aufrechterhalten und massive organisatorische Defizite vereinfacht als Schnittstellenprobleme tarnen. Demgegenüber wurde in Betriebsfall B exemplarisch deutlich, dass der Anspruch an die Sicherung von Rendite durch zahlenbasierte, rationale Entscheidungen mindestens fraglich geworden ist. Herr W hatte hier aufgezeigt, in welcher Weise er das Dogma Rendite vor dem Hintergrund eines ebenso vereinseitigten und verengten Leit-Interesses an Rendite bei B in seinen zahlenbasierten Entscheidungsvorlagen und Begründungen für sich nutzt, indem er in seinen Kalkulationen ermittelte positive kalkulatorische Effekte eins zu eins einseitig in Marge bzw. Rendite übersetzte, dabei wohl wissend, dass sich nicht jedes Ergebnis in Marge bzw. Rendite umrechnen lässt und damit auch nicht sämtliche positiven kalkulatorischen Effekte alleinig seinen Bemühungen zugeschrieben werden können. Herr W zeigte damit die Schwierigkeiten einer eindeutigen Zuordnung solcher Effekte auf und unterstrich gleichzeitig auch die Bedeutung von subjektiver Rationalität sowie das inhärente Potenzial von Dogmen für Fehlentwicklungen innerhalb einer spezifischen kalkulativen Praxis, ein Ergebnis, dessen übergreifende Gültigkeit für die kalkulative Praxis von Unternehmen insgesamt, geprüft werden sollte.

Inwiefern also die als rational stilisierten Bewertungskriterien und diesen Kriterien dienende kalkulative Praktiken wirklich einen positiven Beitrag zur Rendite und Effizienz eines Unternehmens leisten, ist auf Basis der vorangegangenen Analysen in den einzelnen Betriebsfällen mindestens fraglich geworden. Auf Basis der empirischen Ergebnisse sind vor allem die Handelnden und ihre in ihrer Kalkulationsarbeit zum Ausdruck kommende Subjektivität – d. h. auch nicht eine objektive Rationalität, sondern Polyrationalität, also die über Kalkulationsarbeit eingebrachte subjektive Rationalität der Handelnden – der entscheidende Faktor dafür, ob Kalkulation überhaupt sinnvoll zum Einsatz gelangt. Inwiefern dies dann noch im Sinne der originären Unternehmensziele ist oder diese in Teilen umdeutet,

ist empirisch konkret anhand weiterer Betriebsfälle zu untersuchen. Eins dürfte ebenso klargeworden sein: die Unterdrückung von Polyrationalität wird zahlenbasierte Entscheidungen nicht rationaler und besser machen, sondern lediglich die verdeckten, nicht anerkannten und damit letztlich auch nicht wertgeschätzten Anteile subjektiver Kalkulationsarbeit vergrößern.

Nicht alle, aber zumindest ein Teil der Befragten konnte die oberflächlich primär auf Interessen und Ressourcen reduzierten organisationalen Problematiken und Widersprüche offenlegen und reflektieren. Es wurde dabei jedoch den Wenigsten klar, inwiefern diese grundlegenden Konflikte im besonderen Maße die mit ihrem Arkanwissen einhergehende Stellung der Befragten vor dem Hintergrund subjektiver Kalkulationsarbeit permanent herausforderte und auch immer neue Bewährungsleistungen²⁵⁴ zum einen im Ausgleich für mehr Teilhabe und Mitgestaltung, zum anderen als Ersatz für Anerkennung und Wertschätzung einforderten. In diesem Zusammenhang war festgestellt worden – und dies kann über die vier untersuchten Betriebsfälle hinweg verallgemeinert werden – dass sich aus Sicht der Handelnden weniger durch ihre Kalkulationsarbeit ein Teilhabe-Risiko ergibt, welches möglicherweise auch ihre Stellung insgesamt gefährden könnte, als vielmehr aus Widerstand bzw. der Vermeidung von Kalkulationsarbeit. Über die Teilhabe und die Möglichkeit der Mitgestaltung sehen die Befragten ihre eigenen Forderungen und Ansprüche darum in den meisten Fällen ausreichend berücksichtigt und akzeptieren daher auch den verbleibenden Ressourcenkonflikt in dem Sinne, dass sie diesen weitestgehend individuell und konfliktarm bearbeiteten.

²⁵⁴ Sowohl im Theorieteil als auch in den vorangegangenen empirischen Analysen war in diesem Zusammenhang auf die bereits existente These eines „System(s) permanenter Bewährung“ (Boes/Bultemeier 2008 u. 2010) verwiesen worden.

4.2.3 Perspektiven, Realisierungsmöglichkeiten und Grenzen individueller Kritik

Bereits im theoretischen Teil war die Annahme formuliert worden, dass die Handelnden sich im Rahmen ihrer Kalkulationsarbeit und darum auch auf Basis einer zunächst affirmativen Haltung gegenüber kalkulativen Praktiken und einer spezifischen Praxis mit dieser durchaus auch kritisch auseinandersetzen. In diesem Zusammenhang wurde u. a. auch in den Raum gestellt, dass sich Widerstand in betrieblichen Zusammenhängen als eine tendenziell ungeeignete Kritikpraktik erweisen könnte. Im Ergebnis der empirischen Untersuchung hat sich dies bestätigt und es hat sich zudem gezeigt, dass mit Widerstand als Kritikpraktik für die Handelnden ein nicht zu unterschätzendes Teilhabe-Risiko einhergehen kann. Gleichzeitig ist festzuhalten, dass der kritische Gehalt der Bezüge der Handelnden für sich betrachtet zwar nicht zu unterschätzen, aber im Hinblick auf die praktische Verfolgung und vor allem Verfolgbarkeit in Form von individuellen oder sogar kollektiven Kritikpraktiken und insbesondere die Realisierung von Kritik mit Blick auf die organisationalen Bedingungen wiederum nicht überschätzt werden darf. Hierzu ist zunächst zu konstatieren, dass die Handelnden in den unterschiedlichen Betriebsfällen jeweils sehr differenzierte Kritikperspektiven entwickeln – eine Forderung nach Kritikpraktiken die Individuen in den meisten Fällen jedoch überfordert hätte, weil individuelle Kritik, auch wenn sie sich aus der Metaperspektive dieser Arbeit zu einem kollektiven Kritikern für jeden Betriebsfall verdichten ließ, in der Praxis seltener Anbindung an einen kollektiven Diskurs findet, weil sich ein solcher nicht entwickelt hat. Erst ein kollektiver Diskurs ist jedoch – abgesehen von Betriebsfall B – als Ausgangspunkt dafür zu sehen, dass auf Basis individueller Kritik, kollektive Kritik und im zweiten Schritt auch konkrete Kritikpraktiken tatsächlich organisiert und realisiert werden könnten. Weist der Kritikern über die organisationalen Grenzen z. B. in Form von Systemkritik hinaus, dürfte sich dies als Organisation überorganisationaler Kritik um einiges komplexer gestalten. Wesentlich ist an dieser Stelle, dass von den Handelnden als Individuen Kritikpraktiken wie etwa des Widerstands oder der Vermeidung nicht ohne Weiteres

und alternativlos eingefordert werden können. Wie dargelegt birgt dies in Abhängigkeit von den betrieblichen Bedingungen ein erhebliches individuelles Handlungsrisiko – mit Blick auf die betrachteten Betriebsfälle ist dies für alle Betriebsfälle außer B in Betracht zu ziehen.²⁵⁵ In diesem Zusammenhang kam daher bei den Befragten, z. B. bei Betriebsfall B, aber sehr deutlich auch bei C, Resignation und Überforderung hinsichtlich der begrenzten Veränderbarkeit der bestehenden Verhältnisse zum Ausdruck. Dennoch soll hiermit nicht die Bedeutung individueller und in gewisser Weise spontaner, noch nicht institutionalisierter Kritik infragegestellt werden.

Die Frage, die diesbezüglich im theoretischen Teil aufgeworfen wurde, ist, ob sich im Zusammenhang mit Kalkulation definieren lässt, was Kritik und daraus abgeleitet auch was Kritikpraktiken inhaltlich sind bzw. sein sollten oder ob bei einer derart normativen Festlegung nicht die Gefahr besteht, außerhalb einer solchen Norm stehende Kritik zu vernachlässigen. War eine Wertung von Kritikpraktiken als affirmativ, widerständig, vermeidend oder dergleichen im theoretischen Teil dieser Arbeit als Möglichkeit zumindest noch in Aussicht gestellt worden, ist diese im Rückblick auf die empirischen Ergebnisse nun noch einmal zu überdenken. In diesem Zusammenhang ist außerdem zu prüfen, ob im Zusammenhang mit Kalkulation eine spezifische Kritikperspektive in den untersuchten Betriebsfällen in den Vordergrund tritt. Dafür werden in der folgenden Übersicht die identifizierten Kritikperspektiven der einzelnen Betriebsfälle zusammengefasst.

²⁵⁵ Diesen Zusammenhang haben beispielsweise auch bereits Boltanski/Chiapello 2006 hergestellt, wenn sie darauf verweisen, dass es in der aktuellen Form des Kapitalismus, speziell der Projektpolis weniger um Ausbeutung als um Ausgrenzung geht. Kocyba und Voswinkel 2008 greifen dies in ähnlicher Weise auf, wenn sie schreiben: „dass mit der Ausbeutung auch ihre Kehrseite in den Hintergrund tritt, dass nämlich zwischen Ausbeutern und Ausgebeuteten eine Beziehung existiert und damit Verpflichtungen sowie gegenseitige, wenn auch asymmetrische Abhängigkeiten bestehen. Wird jedoch Ausgrenzung zum Hauptproblem und Inklusion mithin zur Belohnung, so entfallen sozialmoralische Verpflichtungen der Würdigung (Voswinkel 2002) ebenso wie Aufwendungen der Unternehmen zur Bindung und Motivation von Beschäftigten [...]“ (Kocyba/Voswinkel 2008: 49)

Zentrale Kritikperspektive Betriebsfall A	Zentrale Kritikperspektive Betriebsfall B
<p>- mangelnde Anerkennung der im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit stehenden geistigen Leistung</p> <p>- abnehmende Reichweite von Kalkulation und infolgedessen die Forderung nach der Produktion von immer mehr Kalkulationen in immer kürzerer Zeit</p> <p><u>Antitypus:</u> einseitiger Optimierer</p>	<p>- mangelnde Möglichkeiten der Reziprozität sowohl in der sozialen Konstitution von Controlling-Praxis bzw. allgemeiner kalkulativer Praxis als auch in der Legitimation der Institution Controlling</p> <p>- einseitige Determinierung und Bedeutungsaufladung von dem Leit-Interesse dienender kalkulativer Praktiken</p> <p>- in Folge Legitimitätskonflikte aufgrund unerfüllter Reziprozitätserwartungen, die in vehementer Ausgrenzungskritik am Controlling münden</p> <p><u>Antitypus:</u> Number Cruncher (Controller)</p>
Zentrale Kritikperspektive Betriebsfall C	Zentrale Kritikperspektive Betriebsfall D
<p>- Rücknahme von Anerkennung und Wertschätzung durch Verkürzung von Kalkulationsarbeit auf wenige Aspekte (z. B. Datenein-/ausgabe) und Substitution von Anerkennung durch Gewährung zusätzlicher systemischer Berechtigungen, also letztlich Mehr-Arbeit</p> <p>- Illusion von Effizienz und Kontrolle, sowie Schnittproblematik - Absicherungsmentalität, getrieben auch durch die Neu-Formierung von Herrschaftswissen ohne institutionalisierte Durchsetzungsmacht</p> <p><u>Antitypus:</u> Absicherungsmentalität und geteilte Verantwortung ohne Anerkennung primär durch die Führungskräfte</p>	<p>- Andeutung einer Kritik an einer umfassenden Nutzung sowohl reproduzierbarer als auch originär nicht-reproduzierbarer Anteile kalkulativer Expertenarbeit durch zunehmende Automatisierung; infolgedessen Abwertung der Expertenleistungen insgesamt (und nicht wie bisher nur der reproduzierbaren Anteil dieser)</p> <p><u>Antitypus:</u> Experten, die Expertenstatus nachhaltig untergraben, indem sie Systeme rechnen lassen und Kalkulationsschritte nicht mehr nachvollziehen können</p>

Tabelle 14: Übersicht über die zentralen Kritikperspektiven in den untersuchten Betriebsfällen

Übergreifend konnte festgestellt werden, dass sich die Kritik der Handelnden im Wesentlichen auf die organisatorischen Problematiken und Widersprüchen richtete ebenso wie auf die Handelnden, die als negativ bewertete Auswirkungen dieser Praxis durch ihr Handeln stützen bzw. torpedieren. Kalkulation selbst wurde gerade nicht zum Ziel kritischer Auseinandersetzung. Kalkulation wurde außerdem von den

Befragten eher mit klassischen Bedeutungszuweisungen wie Objektivität, Transparenz und Neutralität versehen, selbst im Falle kalkulativer Experten, sodass nicht das Mittel Kalkulation an sich begründungspflichtig ist, sondern eher die Art und Weise seiner Nutzung und der Sinn und Zweck seines Einsatz innerhalb einer betrieblichen Organisation.

Im einzelnen und mit Blick auf die obige Tabelle ist festzustellen, dass sich zwar der Bezug zu Anerkennung seitens der Befragten wiederholte, insgesamt jedoch für die einzelnen Betriebsfälle sehr spezifische Kritikperspektiven zum Ausdruck kamen. In Betriebsfall A beispielsweise verdichtete sich Kritik insbesondere in den Arkanbereichen des kalkulativen Höchstleistungsprinzips von einer als mangelhaft empfundenen Anerkennung hin zu einer als kritisch erachteten Geringschätzung geistiger Leistung. Dies wurde verbunden mit einer als sehr problematisch wahrgenommenen abnehmenden Reichweite von Zahlen und mündete in als fiktiv enttarnten Effizienzgewinnen. Nicht nur die Praxis an sich, auch ihre Bewertungskriterien wurden dabei problematisiert.

In Betriebsfall C resultierte demgegenüber eine originäre Anerkennungskritik aus der Verkürzung von Kalkulationsarbeit auf die Generierung von Daten, was jegliche, auch außerhalb von SAP stattfindende Kalkulationsarbeit aus Sicht der Befragten spürbar inhaltlich verkürzte und ihr den Sinn nahm. Kalkulationsarbeit verlor bei C also auch objektiv an Wert, während sich bei A primär der individuelle Tauschwert von Kalkulation, aber eben nicht der objektive Wert verringerte. Grundlegend für die Kritikperspektive der Handelnden bei C ist zudem – ähnlich wie bei A – nicht, dass sie über mangelnde Handlungsspielräume verfügen, sondern dass die gewährten und – dies darf man nicht vergessen – die für ihre Kalkulationsarbeit benötigten Handlungsspielräume nur im Austausch für noch mehr Arbeit erteilt werden. Man kann daher in beiden Betriebsfällen, A und C, allerdings in sehr unterschiedlicher Ausformung, ein unausgewogenes Tauschverhältnis zwischen Arbeit und Wertschätzung für diese Leistung konstatieren. Die Forderung nach mehr Anerkennung verbleibt zwar in beiden Betriebsfällen nicht unerfüllt, wird jedoch durch Teilhabe einerseits und weiterreichende Berechtigungen sowie nicht-

institutionalisierte Verantwortung andererseits, also vor allem mehr Arbeit, substituiert.

Bei den Befragten aus Betriebsfall D war die hohe Bedeutung von Fach- und Expertenleistungen und darum mit Blick auf die Aneignungsbezüge, die mit diesen zusammenhängende und als besonders herausgestellte Verstehensleistung sowie Deutungs- und Interpretationskompetenz zum Ausdruck gekommen. Die Experten leiteten basierend auf dieser ihre Sonderstellung ab, konnten aus ihrer Sicht zumeist auf motivierende Art und Weise ihre Expertenleistungen einbringen und nahmen die intraorganisationale Integration ihrer sonst fragmentiert bleibenden Einzelleistungen und vor allem die finanzielle Anerkennung selbst als wenig bedenklich war. Als problematisch wurde dies daher auch nur aus der Außensicht, d. h. in der Interpretation der empirischen Ergebnisse erachtet. Die Experten unterlagen im Wesentlichen dem propagierten Narrativ der Zusammenarbeit der einzelnen Fach- und Expertenbereiche, aber vor allem eines Zurverfügungstellens der eigenen Expertenleistungen im Austausch für Anerkennung, in Teilen auch im Austausch für höherwertige Aufgaben und im Ergebnis Statusschutz dieser Leistungen. Für die Fachleute bzw. Experten bei D wurde darum festgestellt, dass die Möglichkeiten der Teilhabe, also die Chance, ihre Expertise einzubringen und dafür angemessen entlohnt zu werden, aktuell mögliche kritische Überlegungen übersteigen.

Anders gestaltete sich die Kritikperspektive bei Betriebsfall B. Seine Ursprünge hatte die Kritik bei B vor allem im Aufeinandertreffen von eher reflexiv orientierter Kalkulationsarbeit (Nicht-Controlling) und eher zweckrational orientierter Kalkulationsarbeit (Controlling). Als Stein des Anstoßes aus Sicht der Nicht-Controller dominierten ausgerechnet im Controlling zweckrationale Orientierungen verbunden mit einer aus Sicht der Nicht-Controllingbereiche begründungspflichtigen und als irrational empfundenen Selbstmythologisierung. Geradezu herausgefordert wurde diese Kritik aber vor allem durch den Mangel an Möglichkeiten der Reziprozität in der sozialen Konstitution von Controllingpraxis und der Legitimation der Institution Controlling. Die spezifische Kritikperspektive bei B lieferte daher insbesondere auch Einsichten für die Grenzen einseitiger

Determinierung und verwies auf die Notwendigkeit einer sozialen Legitimierung einseitig formulierter Ansprüche.

Insgesamt scheint ein Kritikpunkt besonders dominant, der jedoch nicht spezifisch für Kalkulationsarbeit sein muss, sondern für in hohem Maße subjektivierte Arbeit insgesamt gelten dürfte. Die Befragten der untersuchten Betriebsfälle kritisieren, auch wenn sie dies auf unterschiedliche Art und Weise formulierten, übereinstimmend eine mit Automatisierung bzw. systemischer Integration von Kalkulationsarbeit einhergehende einerseits inhaltliche Verkürzung offiziell anerkannter Bestandteile von Kalkulationsarbeit und andererseits Reduzierung des Tauschwertes individueller Kalkulationsarbeit (bei gleichzeitiger Zunahme des objektiven Tauschwertes von Kalkulation). Eine bereits beschriebene Folge dieser Entwicklungen ist das Absinken und in Teilen auch vollständige Rücknahme von Anerkennung und Wertschätzung für Inhalte von Kalkulationsarbeit, die gleichzeitig im besonderen Maße die Subjektivität der Handelnden fordern bzw. zum Teil zwingend voraussetzen. Indem kalkulative Praktiken zunehmend auf Techniken der Kalkulation verkürzt werden, wird Kalkulationsarbeit nun selbst dem Diktat der Rationalisierung unterworfen.

Im Hinblick auf die Folgen einer normativen Festlegung, was Kritik ist bzw. sein sollte, ist Folgendes anzumerken: Wie sich in der kalkulativen Praxis der untersuchten Betriebsfälle gezeigt hat, wurde widerständige Kritik zumeist als pathologisch eingestuft und barg ein erhebliches Teilhaberrisiko für die Handelnden. Zudem verblieb sie in den betrachteten Betriebsfällen als individuelle Kritik ohne erkennbares kollektives Potenzial und damit letztlich wirkungslos.

Im Hinblick auf widerständige und vermeidende Kritikpraktiken war bereits im theoretischen Teil eine gewisse Selektivität unterstellt worden, nicht nur weil bereits zu dem Zeitpunkt angenommen wurde, dass es sich um tendenziell ungeeignete Kritikpraktiken handeln dürfte. Im Spiegel der Ergebnisse dieser Arbeit erscheinen das Vorkommen und auch die Realisierungschancen widerständigen oder

vermeidenden Handelns im Zusammenhang mit Kalkulation überbewertet. Wie es schon Kocyba und Voswinkel 2008 in ähnlicher Weise formulierten: Nicht die Heftigkeit der Kritik und die Gnadenlosigkeit der Ablehnung und des Widerstands sind in der betrieblichen Praxis notwendigerweise entscheidend und zielführend.

Die Selektivität, von der gesprochen wurde, basiert jedoch vor allem auf einer generellen Fokussierung und Überbewertung von Kritikpraktiken gegenüber Kritikinhalten. Indem kritische Bezüge aller Handelnden innerhalb und außerhalb des Controllings in den Blick genommen werden, vollzieht sich ein Perspektivwechsel, der nun auch kritische Bezüge von zunächst affirmativ handelnden Subjekten berücksichtigt. Wie sich in den empirischen Ergebnissen gezeigt hat, ließ sich besonders vehemente Kritik insbesondere in den institutionalisierten Herden kalkulativer Praxis herausarbeiten, also im Controlling selbst bzw. teils noch stärker in den controllingnahen Bereichen. Für ein tieferes inhaltliches Verständnis von möglichen Kritikinhalten an kalkulativer Praxis und Praktiken in betrieblichen Kontexten darf affirmative Kritik also keinesfalls unberücksichtigt bleiben. Darüber hinaus bewirkt der Fokus auf widerständige und vermeidende Kritik fast schon zwangsläufig eine Trennung der Belegschaft in Controller und Nicht-Controller. Wie sich gezeigt hat, lässt sich jedoch diese Trennlinie zumindest für Konzerne längst nicht mehr so eindeutig ziehen. Viel wesentlicher ist jedoch, dass dies auch zu einer fortgesetzten Überbetonung einer Privilegierung der Gruppe der Controller führt, unter deren Handeln insbesondere die Nicht-Controller leiden. Dass sich dies deutlich differenzierter in der Praxis vollzieht und auch Leidensgrenzen nicht klar gezogen werden können, weil auch den Controllern, die Problematiken und Widersprüche ihrer kalkulativen Praxis nicht verborgen bleiben, ist ein Ergebnis der empirischen Untersuchung dieser Arbeit.

Neben der Trennlinie zwischen Controllern und Nicht-Controllern bewirkte die Fokussierung auf widerständige oder vermeidende Kritikpraktiken auch eine normative Bewertung von Kalkulationsarbeit als gut oder schlecht. Eine Verengung auf „Affirmation oder Kritik“ ist im Zusammenhang mit Kalkulation und mit Blick auf die Kritikinhalte und Kritikpraktiken in den untersuchten Konzernen nicht

zielführend, sondern ist auf „Affirmation und/oder Kritik“ zu erweitern. Damit verbunden ist die Anregung, Kritik nicht zu definieren, sondern individuelle Kritikperspektiven aufzunehmen und zu einem je organisationsspezifischen Kritikern zu verdichten. Denn individuelle Bezüge und dabei auch individuelle Kritikinhalte in den Blick zu nehmen heißt nicht, die Handelnden auf die Individualität ihrer Handlungsmöglichkeiten und Standpunkte zurück zu verweisen, sondern zu verstehen, was der kollektivierbare Kern zunächst noch subjektiver Kritik sein könnte – ein Verständnis für das Besondere der kritisierten kalkulativen Praxis ist dafür immer Voraussetzung. Der kollektivierbare Teil subjektiver Kritik ist dann als soziales Moment zu strukturieren, sodass die Handelnden daran anknüpfen können, in der Annahme, dass es gerade nicht individuelle, sondern soziale Standpunkte und kollektive Handlungsmöglichkeiten sind. Demgegenüber benennen gegenwärtige Kritikentwürfe soziale Konflikte zwar, sie scheinen diese jedoch vorzuformulieren und von diesem Punkt ausgehend zurück auf mögliche individuelle Handlungen und Standpunkte eines erstaunlicherweise in seinen Kritikmöglichkeiten wieder autonom gedachten Subjekts zu führen. Damit wird den Handelnden unter Umständen aber die Möglichkeit genommen, sich als mobilisierbaren Teil jenes sozialen Konflikts zu verstehen und in den allermeisten Fällen auch erst dann Praktiken für sich abzuleiten.

4.2.4 Zusammenfassung der zentralen Ergebnisse auf der Ebene Subjekt

Die wesentlichen Erkenntnisse aus den empirischen Analysen auf der Ebene Subjekt, die im Rahmen dieses Abschnitts herausgestellt wurden, werden nun abschließend in Form von Thesen zusammengefasst.

- Auch wenn für die empirischen Erhebungen zunächst auf den Kern von Kalkulationsarbeit, das Kalkulieren, zurückgegangen wurde – was sich als praktikabel erwiesen hat – haben die Handelnden eine Vorstellung von

Kalkulationsarbeit entwickelt, die zumeist deutlich über diesen Kern hinausweist.

- Kalkulationsarbeit bedarf in hohem Maße der Subjektivität der Handelnden und stellt darum auch äußerst personenabhängig gebundenes Wissen dar. Entscheidungen, die auf Zahlen und Kalkulationen basieren, können infolgedessen die damit verbundenen Ansprüche an eine übergeordnete Rationalität, Objektivität und Neutralität auch nicht erfüllen. Sie bleiben auch durch den Rückgriff auf Zahlenwerke subjektiv und verteilen letztlich nur die individuelle Verantwortung eines Entscheiders auf eine größere Zahl an Handelnden, die mithilfe ihrer Kalkulationen die zu treffende Entscheidung subjektiv mittragen müssen. Dies unterstreicht auf individueller Ebene die Bedeutung subjektiver Rationalität und auf organisationaler Ebene die Bedeutung von Polyrationalität.
- Für die Bereiche des kalkulativen Höchstleistungsprinzips ist eine abnehmende Reichweite von Zahlen und Kalkulationen zu konstatieren, weil die Zeitzyklen und Bereiche, in denen eine (kalkulierte) Zahl noch Geltung hat, immer kürzer und kleiner werden.
- Zusätzlich zu einer Verdichtung von Arbeit im Sinne einer ständigen Zunahme an abzuarbeitenden Aufgaben, ist eine inhaltliche Verkürzung der Anteile von Arbeit festzustellen, die aus Sicht der Handelnden notwendig sind, um die ihnen gestellte Arbeitsaufgabe erfüllen zu können. Arbeitsverdichtung und Verkürzung der anerkannten Arbeitsanteile erhöhen den individuell erfahrbaren Verdichtungseffekt noch einmal deutlich.
- Ein Konzept von Aneignung kann auf Basis der empirischen Ergebnisse dieser Arbeit nicht auf die Aneignung einer äußeren Umwelt im Sinne einer Subjektwerdung durch Aneignung verkürzt werden, wie dies bisher in den Konzepten der kritischen Accounting-Forschung zum Ausdruck kommt. Die Handelnden waren im unterschiedlichen Maße in der Lage sich gegenüber den Bedingungen ihrer kalkulativen Organisation nicht nur als Teil dieser, sondern auch unabhängig von dieser zu positionieren. Aus diesem Grund eignen sie

sich die relevanten Bedingungen der spezifischen kalkulativen Praxis auch auf äußerst individuelle Weise an. Die forschungsleitende Annahme von handelnden Subjekten, die über eine umfassende Subjektivität verfügen und aus einem inneren, in Teilen autonomen und unabhängigen Selbstverhältnis die betrieblichen Bedingungen situationsnah und pragmatisch deuten, aber durchaus auch kritisch reflektieren und sich gegenüber diesen positionieren können, ist auf Basis der empirischen Ergebnisse zu bestätigen.

- Die Sinnbezüge der Handelnden als Aneignungsbezüge zu konzeptionieren, hilft die subjektiven Begründungen in Bezug auf den Sinn und Zweck der individuellen Kalkulationsarbeit im Zuge der Aneignung der relevanten betrieblichen Bedingungen und damit im Spiegel dieser herauszuarbeiten. Die Aneignungsbezüge sind aus diesem Grund auch immer im Verhältnis zu den relevanten betrieblichen Bedingungen zu analysieren.
- Die Aneignungsbezüge im Zusammenhang mit Kalkulationsarbeit umfassen ein breites Spektrum an Begründungen, Orientierungen, Forderungen und Ansprüchen. Somit kann Kalkulationsarbeit nicht ungeprüft funktionalistisch, bedeutungsarm und zweckrational verengt werden, auch wenn das Aufeinandertreffen von Handelnden, die Kalkulationsarbeit als rein zweckrationale Praxis verstehen und Handelnden, die Kalkulationsarbeit als reflexive Praxis begreifen, der Normalfall in betrieblichen Kontexten, wie dem untersuchten, ist. Eine Dominanz primär professioneller, ökonomischer oder irgendwie betriebsfunktional verformter Bezüge war nicht erkennbar. Die Handelnden entwickeln auch nicht vorrangig Bezüge, die auf Selbstverwirklichungsbestrebungen deuten. Ebenso deuten die Bezüge nicht eindeutig auf einen spezifischen Controller-Typus. Vielmehr sind Bezüge, die mit einem solchen Typus gemeinhin in Verbindung gebracht werden, nicht nur unter Controllern zu finden.
- Die im Theorieteil vorgestellten und auch in der empirischen Analyse einbezogenen arbeits- und industriesoziologischen Konzepte zur Vermarktlichung, indirekter Steuerung und Subjektivierung leiten

verschiedene Belastungsfolgen ab. Diese Belastungsfolgen sind mit Blick auf die vorliegende Untersuchung und daher mit konkretem Bezug zu Kalkulationsarbeit im Wesentlichen:

- Belastungsfolgen der Teilhabe,
 - Belastungsfolgen aufgrund der konstatierten abnehmenden Reichweite von Zahlen und Kalkulationen,
 - Belastungsfolgen auf Basis einer inhaltlichen Verkürzung der offiziell anerkannten Anteile von Kalkulationsarbeit
 - und/ oder eine Kombination der vorangegangenen Punkte.
- Es konnte die theoretische Annahme bestätigt werden, dass der kritische Gehalt der Bezüge der Handelnden für sich betrachtet nicht zu unterschätzen ist, im Hinblick auf die praktische Verfolgung und vor allem Verfolgbarkeit, d. h. die Realisierung von Kritik mit Blick auf die organisationalen Bedingungen wiederum nicht überschätzt werden darf. Die Handelnden entwickeln zwar sehr differenzierte individuelle Kritikperspektiven, deren Kritikern jedoch nur aus der Metaperspektive dieser Arbeit kollektiviert werden konnte.
 - Die Kritik der Handelnden richtet sich im Wesentlichen auf die organisatorischen Problematiken und Widersprüchen der jeweiligen kalkulativen Praxis ebenso wie auf Handelnde, die als negativ bewertete Auswirkungen dieser Praxis durch ihr Handeln stützen bzw. torpedieren. Kalkulation selbst ist nicht das Ziel kritischer Auseinandersetzung. Somit ist nicht das Mittel Kalkulation an sich begründungspflichtig, sondern die Art und Weise der Nutzung und der Sinn und Zweck des Einsatzes innerhalb einer betrieblichen Organisation.
 - Im Ergebnis der empirischen Untersuchung ist festzuhalten, dass mit Widerstand als Kritikpraktik für die Handelnden ein nicht zu unterschätzendes Teilhabe-Risiko einhergehen kann. Bisherige Überlegungen, die Kritik vor allem als Widerstand gegen Kalkulation formulieren, unterliegen

aus dem Blickwinkel dieser Arbeit der Fehlannahme einer garantierten Teilhabe.

- Im Hinblick auf widerständige und vermeidende Kritikpraktiken war bereits im theoretischen Teil eine gewisse Selektivität und vor allem auch vollständige Ausgrenzung affirmativer Formen der Kritik unterstellt worden. Dies hat sich mit Blick auf die empirischen Ergebnisse bestätigt. Dabei ist auch eine generelle Fokussierung und Überbewertung von Kritikpraktiken gegenüber Kritikinhalten deutlich geworden, die als wesentlicher Grund für die Ausgrenzung affirmativer Kritik gesehen wird. Der Fokus auf Kritikpraktiken befördert jedoch fast schon zwangsläufig eine Trennung der Belegschaft in Controller und Nicht-Controller. Diese Trennlinie ebenso wie Leidensgrenzen können in Konzernen nicht so eindeutig gezogen werden.
- Individuelle Kritikinhalte zu fokussieren heißt nicht, die Handelnden auf die Individualität ihrer Handlungsmöglichkeiten und Standpunkte zurück zu verweisen, sondern zu verstehen, was der kollektivierbare Kern von zunächst noch subjektiver Kritik ist – ein Verständnis für das Besondere der kritisierten kalkulativen Praxis ist dafür immer Voraussetzung. Der kollektivierbare Teil subjektiver Kritik ist dann als soziales Moment zu strukturieren, sodass die Handelnden daran anknüpfen können, in der Annahme, dass es gerade nicht individuelle, sondern soziale Standpunkte und kollektive Handlungsmöglichkeiten sind.

Mit dem nun noch folgenden Ausblick, in welchem in aller Kürze ein Resümee gezogen und auf mögliche weiterführende Forschungsthematiken verwiesen wird, schließt diese Arbeit ab.

5. Ausblick

Die Herrschaft der Zahlen (Vormbusch 2012), die Persistenz des Kalkulativen ist zuweilen erschütternd und bedrückend. Doch gerade deswegen wurde in dieser Arbeit die Position vertreten, dass sozialwissenschaftliche Forschung stärker auf der konkreten Handlungsebene erklären muss, in welcher Form die Handelnden das System einerseits stützen oder sogar verstärken und andererseits brechen. Der Grund für die Persistenz dieses Systems ist bei den Handelnden und in einem Narrativ zu finden, welches äußerst persistent vermittelt, dass wir die Verantwortung für unser Handeln an uns entfremdete Techniken delegieren können (seien es Zahlenwerke und Kalkulationstechniken, technische Geräte oder Algorithmen). Es gilt daher im ersten Schritt dieses Narrativ und die mit diesem verbundenen deformierten Ansprüche, Praktiken und fragwürdigen Aneignungschancen aufzudecken und im zweiten Schritt individuelle Kritik an diesen zu kollektiven Kritikperspektiven zusammenzuführen. Je mehr sich das Kalkulative ausbreitet, so die Überzeugung dieser Arbeit, desto wichtiger wird so eine Betrachtung. Dass Kritik von den Individuen ausgeht und ausgehen muss, wie sich aus individueller Kritik eine kollektive Kritikperspektive entwickeln kann, zeigt sich beispielsweise an der aktuellen Klima- und Artenschutzbewegung der Fridays For Future, die uns allzu deutlich auf unsere Verantwortungslosigkeit in diesem speziellen Bereich verweist.

Im Abschluss dieser Arbeit und mit Blick auf zukünftige Forschung ist festzuhalten, dass die Hoffnung auf eine praktische Realisierung und Realisierbarkeit von Kritik derzeit und auch im Rahmen dieser Arbeit allzu häufig enttäuscht wird und wurde. Wie sich außerdem gezeigt hat, gehören die Annahme von Rendite und Effizienz als dominante Interessen mitnichten der Vergangenheit an, selbst dort, wo sie als illusorisch enttarnt werden konnten. Vor diesem Hintergrund konstatiert auch diese Arbeit eine weitere Ausbreitung des Quantifizierungskults (vgl. Mau 2017: 10) in Form einer zunehmend in die Breite getragenen Institutionalisierung von kalkulativen Praktiken wider besseres Wissen sowie die einhergehende soziale

Klassifikation und Rangbildung (vgl. auch Vormbusch 2012:222). Blickt man auf Betriebsfall C bestätigt sich zudem, dass sich dieser Quantifizierungskult nicht nur linear fortzusetzen scheint, sondern durch systemische oder auch digitalisierte Vernetzungslösungen u. U. exponentiell verstärkt wird (vgl. hierzu auch Mau 2017: 10). Wenn in einer systemisch integrierten Organisation wie C, in der auch nicht-finanzielle Informationen problemlos in Form von Zahlen, Daten, Fakten verobjektiviert werden (können), zum Teil wesentliche Anteile von Kalkulationsarbeit davon ausgenommen bleiben und „verschwinden“ und, wenn eine Computersoftware wie SAP diktiert, wann eine subjektive Leistung einen objektiven Wert erhält, dann ist dies auch mit Blick auf die gegenwärtige Debatte zur Digitalisierung von (Erwerbs-)Arbeit ein Thema. Im vorliegenden Falle von Betriebsfall C jedenfalls würde uns die Frage nach den im Zusammenhang mit Digitalisierung erwarteten Freiräume wohl eher nicht dem Ziel der Befreiung menschlicher Arbeit näher bringen, sondern fortgesetzt einem Abwertungsdiktat dienen, wie man es noch von der Produktivitätsfortschrittsrhetorik im Ohr hat. Mit Kalkulationsarbeit hat diese Forschungsarbeit damit fast schon ein Problem mit überschrittenem Verfallsdatum thematisiert. Gleichwohl ist die Herangehensweise in Form subjektorientierter Forschung übertragbar und soll helfen, sowohl Zwang als auch Chance dieser Entwicklungen für die Handelnden stärker im Gleichgewicht zu halten sowie ein umfassenderes Verständnis kollektivierbarer und damit für die Handelnden realisierbarer Kritikinhalte zu entwickeln.

Auf die Entwicklungen und Folgen des Quantifizierungskultes oder der Digitalisierung zu verweisen, ist, wie diese Arbeit aufzuzeigen versucht hat, nur ein notwendiger Beitrag zur Debatte. Denn problematisch sind nicht nur die Entwicklungen und ihre Folgen für sich betrachtet, sondern zum einen, dass die Beantwortung der Frage nach dem tatsächlichen gesellschaftlichen Nutzen – wie im Beispiel von kalkulativen Praktiken – weiterhin einer einseitigen Rhetorik folgt ebenso wie ein konkreter Gestaltungswille vereinseitigt bleibt. Zum anderen werden die Folgen dieser Entwicklungen fortgesetzt und dabei im zunehmenden Maße

individualisiert. Dass mögliche Kritik aufgrunddessen ebenfalls hoch individualisiert und zufällig daherkommt, ist nachvollziehbar. Diese gilt es – als notwendiger weiterer Beitrag – aufzunehmen, zu sammeln, zu klassifizieren und dabei den kollektiven Kern hervortreten zu lassen. Dass dies im Zusammenhang mit kalkulativen Praktiken noch nicht in ausreichender Weise geschehen ist, ist im Rahmen dieser Arbeit deutlich geworden, denn obwohl der allzu umfassende Einsatz von Kalkulation von der Mehrheit der Befragten im Lichte immer deutlicher zutage tretender Kontroll- und Effizienzillusionen kritisch gesehen wird, ist es ihnen gleichzeitig unmöglich, den Einsatz bzw. den Umfang des Einsatzes kalkulativer Praktiken grundsätzlich zu hinterfragen. Nach der Auffassung dieser Forschungsarbeit ist dies nicht darauf zurückzuführen, dass die Handelnden Subjektivität erst im Ergebnis der Aneignung kalkulativer Praktiken entwickeln oder dass die Performativität für Kritik nur in den kalkulativen Praktiken selbst angelegt ist. Ein möglicher Ansatzpunkt für weitere Forschung wird darin gesehen, im Zusammenhang mit kalkulativen Praktiken spezifische Formen individueller Kritik, die bisher kaum Berücksichtigung im sozialwissenschaftlichen Diskurs gefunden haben, stärker in den Mittelpunkt von Forschung zu stellen und auch zu untersuchen, obwohl sich die Frage stellt, welchen Sinn Kritik hat, die offenkundig bisher nichts zu ändern vermochte. Das Problem mit Kritik ist, dass sie nicht instrumentalisiert oder in einer spezifischen Form institutionalisiert werden sollte, wenn ihr kritisches Potenzial erhalten bleiben soll. Gleichwohl suggeriert dies nicht, dass die Hände in den Schoß gelegt werden können. Denn gerade aufgrund der absoluten Durchdringung der Gegenwartskultur mit Zahlen und Kalkulation ist eine Weiterführung und Ausweitung der sozialwissenschaftlichen Debatte notwendig. Die Aufgabe sozialwissenschaftlicher Forschung liegt nach der Auffassung dieser Arbeit darum nicht darin, zu definieren, was Kritik zu sein hat, sondern ganz konkrete Ausformungen individueller Kritik und ihre Wirksamkeit stärker als bisher ins Visier zu nehmen, zu erklären, zu sammeln, die Verbindungen zu einem umfassenden Diskurs aufzuzeigen und auf diese Weise individuelle Kritik zu stützen und zu kollektivieren. Über das entwickelte Verständnis von Kalkulationsarbeit als

Gegenstand dieser Arbeit wurde u. a. versucht, einen Zugang zu den subjektiven Bezügen der Handelnden und damit auch ihren individuellen Kritikperspektiven zu finden. Dabei konnten, wenn auch noch nicht erschöpfend, beispielsweise horizontale Formen innerbetrieblicher Kritik herausgearbeitet werden. Fortführende Untersuchungen vertikaler oder auch außerbetrieblicher Formen von Kritik wären wünschenswert auf dem Weg hin zu einem kollektiven Diskurs über die wahren Gründe der Nutzung kalkulativer Praktiken und eine Veränderung dieser.

Vor diesem Hintergrund muss sozialwissenschaftliche Forschung dringend über die beiden skizzierten Ansatzpunkte für weiterführende Forschungen hinausgedacht werden. Neben einer fortgesetzten Beschreibung der Formen und Folgen aktueller Entwicklungen auf der einen Seite und der weiterführenden Untersuchung der diesen Entwicklungen zugrundeliegenden fragwürdigen Ansprüche auf der Suche nach kollektivierbaren Kritikperspektiven auf der anderen Seite, gibt es eine weitere Leerstelle, auf die zu Beginn dieses Abschnitts verwiesen wurde. Insbesondere sozialwissenschaftliche Forschung hat die Aufgabe, nicht nur die Machtlosigkeit der Handelnden gegenüber determinierenden Strukturen aufzuzeigen, die im Lichte der vorliegenden Arbeit niemals vollständig sein kann. Sozialwissenschaftliche Forschung muss die Handelnden – alle Handelnden – in gleicher Weise an ihre eigene Verantwortung und Gestaltungsaufgabe als aktiv handelnder Teil einer Gesellschaft erinnern. Vor diesem Hintergrund ist diese Arbeit auch ein weiterer Beweis für das Versteckspiel hinter einer als vermeintlicher Machtlosigkeit getarnten umfassenden Verantwortungslosigkeit. Diese Arbeit ist darum in ihrem Fazit ein Plädoyer für mehr Verantwortungsübernahme auf individueller und struktureller Ebene. Und ja, die Erwartungen an die Formulierung von Kritik und die praktische Realisierung von Kritik müssen hoch gesteckt werden.

Verzeichnis der Tabellen und Abbildungen

Die nachfolgende Aufstellung der Tabellen und Abbildungen erfolgt in der Reihenfolge ihres Erscheinens im Text.

Abbildung 1: Überarbeitetes Framework von Simons' „Levers of Control“ durch Tessier und Otley 2012.....	69
Abbildung 2: Subjektverständnis der kritischen Accounting-Forschung und des Forschungsfeldes kalkulativer Praktiken und ihre forschungspraktischen Konsequenzen	87
Abbildung 3: Akteursverständnis der Controllinglehre und -forschung und die forschungspraktischen Konsequenzen.....	129
Abbildung 4: Subjektverständnis in der Arbeits- und Industriesoziologie sowie speziell der subjektorientierten Forschungsperspektive und die forschungspraktischen Konsequenzen.....	166
Abbildung 5: Schematische Darstellung und Beziehung der gewählten Begriffe..	198
Tabelle 1: Aufteilung der Subjekt-Stichprobe je Betriebsfall.....	260
Tabelle 2: Aufteilung der Stichprobe nach Geschlecht / je Betriebsfall.....	261
Tabelle 3: Rekrutierung nach Genderaspekten im Zeitverlauf der Erhebungsphase	261
Tabelle 4: Verteilung der statistischen Größen auf die Interviewpartner je Betriebsfall.....	263
Tabelle 5: Zusammenfassung der Aneignungsbezüge der Befragten in Betriebsfall A	339
Tabelle 6: Zusammenfassung aller Aneignungsbezüge und Ergänzung um spezifische Bezüge der Befragten in Betriebsfall B.....	396
Tabelle 7: Zusammenfassung aller Aneignungsbezüge und Ergänzung um spezifische Bezüge der Befragten in Betriebsfall C.....	457
Tabelle 8: Zusammenfassung aller Aneignungsbezüge und Ergänzung um spezifische Bezüge der Befragten in Betriebsfall D	496
Tabelle 9: Allgemeine Ergebnisse auf der Ebene Organisation.....	511
Tabelle 10: Logiken kalkulativer Organisationen in der Wahrnehmung der Beschäftigten in den vier Betriebsfällen A, B, C, D.....	515
Tabelle 11: Empirisch vorgefundene Controllingkonzeptionen in den betrachteten Betriebsfällen	525
Tabelle 12: Abgleich der empirisch vorgefundene Controllingkonzeptionen mit den tatsächlichen Rollen des Controllings im Fremd- und Selbstbild in den betrachteten Betriebsfällen.....	527
Abbildung 6: Dimensionen von Aneignungsbezügen als Teil einer umfassenden Kalkulationsarbeit	542

Tabelle 13: Übersicht der zentralen Aneignungsbezüge in den untersuchten Betriebsfällen	545
Tabelle 14: Übersicht über die zentralen Kritikperspektiven in den untersuchten Betriebsfällen	552

Literaturverzeichnis

Ahn, H./ Dyckhoff, H. (2004): Zum Kern des Controllings. Von der Rationalitätssicherung zur Effektivitäts- und Effizienz-sicherung, in: Scherm, E./ Pietsch, G. (Hrsg.), Controlling – Theorien und Konzeptionen, München: Verlag Franz Vahlen, S. 501-527

Ahrens, T. (1997): Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers, *European Accounting Review*, Vol. 6 (4), S. 557-588

Ahrens, T. (1999): *Contrasting Involvements: A Study of Management Accounting Practices in Britain and Germany*, Amsterdam: Harwood Academic Publishing

Ahrens, T./Chapman, C.S. (2004): Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain, in: *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21 (2), S. 271-301

Alvesson, M. (1993): *Cultural Perspectives on Organizations*, Cambridge (UK): Cambridge University Press

Anderson, D. R. (1944): The Function of Industrial Controllershship, in: *The Accounting Review*, Vol. 19 (1), S. 55-65

Ansari, S. L./Euske, K. J. (1987): Rational, Rationalizing, and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 (6), S. 549-570

Argyris, C. (1952): *The Impact of Budgets on People*, New York: Controllershship Foundation

Armstrong, P. (1987): The rise of accounting controls in British capitalist enterprises, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12 (5), S. 415-436

Asdal, K. (2011): The office: The weakness of numbers and the production of non-authority, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36 (1), S. 1-9

- Bachinger, K./ Matis, H. (2009): *Entwicklungsdimensionen des Kapitalismus. Klassische sozioökonomische Konzeptionen und Analysen.* Wien-Köln-Weimar: Böhlau Verlag
- Backhaus, D. (2015): *Hot or not?*, in: *Finance*, Februar 2015, S. 10-14
- Baecker, D. (2006): *Wirtschaftssoziologie*, Bielefeld: Transcript-Verlag
- Becker, A. (1999): *Accounting: Diskurs oder soziale Praxis? Kritik der postmodernen Accountingforschung*, in: Schreyögg, G. (Hrsg.), *Organisation und Postmoderne. Grundfragen – Analysen – Perspektiven.* Wiesbaden: Gabler Verlag, S. 273-263
- Becker, A. (2003): *Controlling als reflexive Steuerung von Organisationen*, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag
- Becker, A. (2004a): *Controlling als Praxis: Eine strukturationstheoretische Perspektive auf Controlling*, in: Scherm, E./ Pietsch, G. (Hrsg.), *Controlling – Theorien und Konzeptionen*, München: Verlag Franz Vahlen, S. 753-778
- Becker, A. (2004b): *Jenseits des Kerns des Controlling: Management Accounting as Social and Institutional Practice*, in: *ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management*, Vol. 48 (2), S. 95-107
- Becker, A./ Heinzemann, R. (2013): *Management Accounting und Controlling: Ausbildungstraditionen in Großbritannien und im deutschsprachigen Raum*, in: Seicht, G. (Hrsg.), *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2013*, Wien: Lexis Nexis Verlag, S. 73-99
- Becker-Schmidt, R. (1983): *Entfremdete Aneignung, gestörte Anerkennung, Lernprozesse. Über die Bedeutung von Erwerbsarbeit für Frauen*, in: Matthes, J. (Hrsg.), *Krise der Arbeitsgesellschaft? Verhandlungen des 21. Deutschen Soziologentages in Bamberg 1982*, Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag
- Bergmann, M. (2007): *Controlling als Instrument der Unternehmensführung*, Berlin: Wissenschaftlicher Verlag Berlin

- Berker, T./ Kleemann, F./ Schönberger, K. (2006): Alltag als Perspektive auf die Informatisierung der Gesellschaft, in: Baukrowitz, A./ Berker, T./ Boes, A./ Pfeiffer, S./ Schmiede R./ Will, M. (Hrsg.), Informatisierung der Arbeit – Gesellschaft im Umbruch, Berlin: edition sigma, S. 153-177
- Bhutta, N. T. / Shah, S. Z. A. (2013): Tutorial Accounting Fundamentals: A New Look of British and American Accounting System, in: Open Journal of Accounting, 2, S. 16-18, verfügbar unter: http://file.scirp.org/pdf/OJAcct_2013013011523727.pdf, aufgerufen 13.6.16
- Binder, C. (2006): Die Entwicklung des Controllings als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre. Eine explorativ-deskriptive Untersuchung, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag
- Bisbe, J./ Malagueno, P. (2009): The choice of interactive control systems under different innovation management modes, in: European Accounting Review, Vol. 18 (2), S. 371–415
- Bisbe, J./ Otley, D. (2004): The effects of the interactive use of management control systems on product innovation, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 29 (8), S. 709–737
- Blecker, T. (1999): Unternehmung ohne Grenzen. Konzepte, Strategien und Gestaltungsempfehlungen für das strategische Management, Wiesbaden: Deutscher Universitätsverlag / Gabler Verlag
- Bloomfield, B. P./ Coombs, R. (1992): Information technology, control and power: the centralization and dezentralization debate revisited, in: Journal of Management Studies, Vol. 29 (4), S.459-459
- Blumer, H. (1954): What is Wrong with Social Theory?, in: American Sociological Review, Vol. 19 (1), S. 3-10
- Boes, A./ Kämpf, T./ Langes, B./ Lühr, T. (2014): Informatisierung und neue Entwicklungstendenzen von Arbeit, in: AIS – Arbeits- und Industriesoziologische Studien, Vol. 7 (1), S. 5-23

Boes, A./ Bultemeier, A. (2008): Informatisierung – Unsicherheit – Kontrolle. Analysen zum neuen Kontrollmodus in historischer Perspektive, in: Dröge, K./ Marrs, K./ Menz, W. (Hrsg.): Rückkehr der Leistungsfrage. Leistung in Arbeit, Unternehmen und Gesellschaft, Berlin: edition sigma

Boes, A./ Bultemeier, A. (2010): Anerkennung im System permanenter Bewährung, in: Soeffner H.-G. (Hrsg.), Unsichere Zeiten. Herausforderungen gesellschaftlicher Transformationen. Verhandlungen des 34. Kongresses der Deutschen Gesellschaft für Soziologie in Jena 2008, VS Verlag für Sozialwissenschaften, Wiesbaden, CD-ROM; der Text ist zusätzlich verfügbar unter: <http://www.isf-muenchen.de/pdf/boes-bultemeier-erkennung.pdf> und https://www.researchgate.net/publication/267968138_Anerkennung_im_System_permanenter_Bewahrung, aufgerufen 20.11.17

Boes, A./ Pfeiffer, S. (2006): Informatisierung der Arbeit – Gesellschaft im Umbruch. Eine Einführung, in: Baukrowitz, A./ Berker, T./ Boes, A./ Pfeiffer, S./ Schmiede R./ Will, M. (Hrsg.), Informatisierung der Arbeit – Gesellschaft im Umbruch, Berlin: edition sigma, S. 19-35

Böhle, F./ Voß, G. G./ Wachtler, G. (Hrsg.) (2010): Handbuch Arbeitssoziologie, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften

Böhle, F. (2010): Arbeit als menschliche Tätigkeit: Arbeit als Handeln, in: Böhle, F./ Voß, G. G./ Wachtler, G. (Hrsg.), Handbuch Arbeitssoziologie, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 151-176

Böhle, F. (2003): Subjektivierung von Arbeit: Vom Objekt zum gespaltenen Subjekt, in: Moldaschl, M./ Voß, G. G. (Hrsg.), Subjektivierung von Arbeit, Bd. 2 (2. Aufl.), München u. Mering: Rainer Hampp Verlag, S. 101-134

Boltanski, L./ Chiapello, È. (2006): Der neue Geist des Kapitalismus, Konstanz: UVK Verlagsgesellschaft mbH

- Bolte, K. M. (1983): Subjektorientierte Soziologie – Plädoyer für eine Forschungsperspektive, in: Bolte, K. M./ Treutner, E. (Hrsg.): Subjektorientierte Arbeits- und Berufssoziologie. Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag
- Botzem, S./ Dobusch, L. (2012): Dienstleister der Finanzialisierung: Fragmentierte Organisation und kalkulierte Profite in der Immobilienwirtschaft, in: KZfSS Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie, Vol. 64 (4), S. 673-700
- Boyns, T./ Edwards, J. R. (2013): A History of Management Accounting: the British Experience, New York: Routledge
- Bramseman, R. (1980): Controlling (2. Aufl.), Wiesbaden: Gabler Verlag
- Bramseman, R. (1990): Handbuch Controlling. Methoden und Techniken; mit 57 Beispielen (2. Aufl.), München: Hanser Verlag
- Brandau, M./ Endenich, C./ Trapp, R./ Hoffjan, A. (2013): Institutional drivers of conformity – Evidence for management accounting from Brazil and Germany, in: International Business Review, Vol. 22, S. 466-479
- Braunstein, R. (2008): Die Controllingpioniere. Beiträge zur Geschichte des deutschsprachigen Controlling, Saarbrücken: VDM Verlag Dr. Müller
- Braverman, H. (1974): Labour and Monopoly Capital: The Degradation of Work in the Twentieth Century, New York: Monthly Review Press
- Braverman, H. (1977): Die Arbeit im modernen Produktionsprozess, Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag
- Breuer, F. (2010): Reflexive Grounded Theory. Eine Einführung für die Forschungspraxis, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften
- Breuer, F. (2003): Subjekthaftigkeit der sozial-/wissenschaftlichen Erkenntnistätigkeit und ihre Reflexion: Epistemologische Fenster, methodische Umsetzungen, in: Forum Qualitative Sozialforschung / Forum Qualitativ Research (Online Journal), Bd. 4 (2), verfügbar unter: <http://www.qualitative-research.net/fqs-texte/2-03/2-03intro-3-d.html>, aufgerufen 31.7.14

Breuer, F./ Roth, W.-M. (2003): Subjectivity and Reflexivity in the Social Sciences: Epistemic Windows and Methodical Consequences, in: Forum Qualitative Sozialforschung / Forum Qualitativ Research (Online Journal), Bd. 4 (2), verfügbar unter: <http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/view/698/1510>, aufgerufen 7.11.17

Breuer, F./ Mruck, K./ Roth, W.-M. (2002): Subjektivität und Reflexivität: Eine Einleitung, in: Forum Qualitative Sozialforschung / Forum Qualitativ Research (Online Journal), Bd. 3 (3), verfügbar unter: <http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/view/822/1783>, aufgerufen 7.11.17

Breuer, F./ Reichertz, J. (2002): Wissenschaftskriterien. Eine Moderation. In: Forum Qualitative Sozialforschung / Forum Qualitativ Research (Online Journal), Bd. 2 Nr. 3, verfügbar unter: <http://www.qualitative-research.net/fqs-texte/3-01/3-01-breuerreichertz-d.htm>, aufgerufen 31.7.14

Breuer, F. (Hrsg.) (1996): Qualitative Psychologie. Grundlagen, Methoden und Anwendungen eines Forschungsstils, Opladen: Westdeutscher Verlag, verfügbar unter: <http://www.qualitative-forschung.de/publishing/modelle/psychologie/index.php>, aufgerufen 31.7.14

Broadbent, J./ Ciancanelli, P./ Gallhofer, S./ Haslam, J. (1997): Enabling Accounting: the Way Forward?, in: Accounting, Auditing & Accountability Journal, Bd. 10 (3), S. 265-275 (Special Issue), verfügbar unter: https://www.researchgate.net/publication/288219304_Enabling_accounting_The_way_forward, aufgerufen 14.7.16

Brühl, R./ Horch, N./ Orth M. (2008): Grounded Theory und ihre bisherige Anwendung in der empirischen Controlling- und Rechnungswesenforschung, in: Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung Vol. 19 (3), S. 299-323

Brüning, G. (1964): „Erwägungen“ zu Carl Duisbergs Denkschrift „Die Vereinigung der deutschen Farbenfabriken“, in: Tradition: Zeitschrift für Firmengeschichte und Unternehmerbiographie, Vol. 9 (1), S. 1-5

- Bücherl, S. (2014): Anspruch und Wirklichkeit des Controlling. Eine Untersuchung jenseits des betriebswirtschaftlichen Paradigmas, Wiesbaden: Springer VS
- Buchner, M. (1982): Einige Überlegungen zur Controlling-Konzeption, in: Der Betrieb, Vol. 35, S. 133-136
- Burchell, S./Clubb, C./Hopwood, A./Hughes J. (1980): The roles of accounting in organizations and society, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 5 (1), S. 5-27
- Chandler, A. D. (1977): The Visible Hand, Cambridge (MA): Harvard University Press
- Clark, J. M. (1923): Studies in the Economics of Overhead Costs, Chicago: University of Chicago Press
- Coase, R. H. (Essay basierend auf 12 im *Accountant* im Zeitraum 1. Okt. bis 17. Dez. 1938 veröffentlichten Artikeln): Business Organization and the Accountant, in: Buchanan and Thirlby, L.S.E. Essays, S. 97-132
- Congress Papers (1921): An Act To provide a national budget system and an independent audit of Government accounts, and for other purposes, Kapitel 18, S. 20-27, verfügbar unter: <http://www.legisworks.org/congress/67/publaw-13.pdf>, aufgerufen 17.4.15
- Damerow, P. (1993): Buchhalter erfanden die Schrift, in: Rechtshistorisches Journal, Vol. 12, S. 9-35
- Dettling, H.-U. (1997): Die Entstehungsgeschichte des Konzernrechts im Aktiengesetz von 1965, Tübingen: J. C. B. Mohr Verlag
- Deutschmann, C. (2002): Postindustrielle Industriesoziologie, Weinheim/München: Juventa
- Devereux, G. (1973): Angst und Methode in den Verhaltenswissenschaften, München: Carl Hanser Verlag GmbH & Co. KG

Deyhle, A. (2001): Controllerpraxis (14. Aufl.), Bd. 1, Offenburg/Wörthsee: Verlag für Controllingwissen

Döhl, V./ Kratzer, N./ Sauer, D. (2000): Krise der NormalArbeit(s)Politik. Entgrenzung von Arbeit – neue Anforderungen an Arbeitspolitik, in: WSI-Mitteilungen, Vol. 53, S. 5-17

Dörre, K. (2001): Das deutsche Produktionsmodell unter dem Druck des Shareholder Value, in: Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie, Vol. 53, S. 675-704

Dresing, T./ Pehl T. (2013): Praxisbuch Interview, Transkription & Analyse. Anleitungen und Regelsysteme für qualitativ Forschende, verfügbar unter: www.audiotranskription.de/praxisbuch, aufgerufen 1.7.14

Dunkel, W./Wehrich, M. (2010): Arbeit als menschliche Tätigkeit: Arbeit als Interaktion, in: Böhle, F./ Voß, G. G./ Wachtler, G. (Hrsg.), Handbuch Arbeitssoziologie, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 177-200

Durm, M. W. (1993): An A is not an A is not an A: A History of Grading, in: The Educational Forum, Vol. 57, verfügbar unter: http://www.indiana.edu/~educy520/sec6342/week_07/durm93.pdf, aufgerufen 25.7.16

Edwards, R. S. (1937): Some notes on the early literature and development of cost accounting in Britain, in: Artikelserie im The Accountant zwischen August – September 1937 (Vol. 96, S. 193-195, 225-231, 253-255, 283-287, 313-316, 343-344); Nachdruck in: Boyns, T./ Anderson M./ Edwards J. R. (Hrsg.) (1996), British cost accounting 1887-1952: contemporary essays from the accounting literature, New York/London: Garland Publishing

Edwards, R. S. (1937): The Rationale of Cost Accounting, in: Plant, A. (Hrsg.), Some Modern Business Problems, London: Longman, S. 73-92

Edwards, J. R./ Boyns, T. (1992): Industrial Organization and Accounting Innovation: Charcoal Ironmaking in England 1690-1783, in: Management Accounting Research, Vol. 3 (2), S. 151-169

Edwards, J. R./ Hammersley, G./ Newell, E. (1990): Cost Accounting at Keswick, England, c. 1598-1615: the German Connection, in: Accounting Historians Journal, Vol. 17 (1), S. 61-80

Eich, J. (2016): Die digitale Kommandozentrale, in: Finance, März/April 2016, S. 76-77

Eisenhardt, K. M. (1989): Building Theories from Case Study Research, The Academy of Management Review, Vol. 14 (4), S. 532-550, verfügbar unter: <https://www.tu-chemnitz.de/wirtschaft/wi2/wp/wp-content/uploads/2009/09/Eisenhardt1989-BuildingTheoriesFromCSR.pdf>, aufgerufen 8.8.15

Elsik, W. (2004): Controlling aus neoinstitutionalistischer Perspektive, in: Scherm, E./ Pietsch, G. (Hrsg.), Controlling – Theorien und Konzeptionen, München: Verlag Franz Vahlen, S. 801-822

Endenich, C./ Brandau, M./ Hoffjan, A. (2011): Two Decades of Research on Comparative Management Accounting – Achievements and Future Directions, in: Australian Accounting Review, Vol. 21 (4), S. 365-382

Eribon, D. (2017, Sonderdruck der deutschen Erstausgabe 2016): Rückkehr nach Reims, Berlin: edition suhrkamp

Eschenbach, R. (1996): Zukunft des Controlling, in: Eschenbach, R. (Hrsg.), Controlling, 2. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, S. 715-726

Eschenbach, R./Niedermayr R. (1996): Die Konzeption des Controlling, in: Eschenbach, R. (Hrsg.), Controlling, 2. Aufl., Stuttgart 1996, S. 65-93.

Espeland, W. N./ Stevens, M. L. (1998): Commensuration as a Social Process, in: Annual Review of Sociology 24, S. 313-343

- Etzbach, M. (2006): Empirische Bausteine für eine Theorie der Konzerne. Betriebswirtschaftliche, institutionelle und rechtliche Merkmale von Konzernen (Dissertation), verfügbar unter: <http://d-nb.info/980784387/34>, aufgerufen 25.9.14
- Etzold, H. (1966): Carl Duisberg – vom stellungsuchenden Chemiker an die Spitze der IG Farbenindustrie AG, in: Jahrbuch für Wirtschaftsgeschichte, Vol. 7 (3), S.196-216
- Evans, C. (2004): Crawshay, William (1788-1867), Ironmaster, in: Oxford Dictionary of National Biography, Oxford: Oxford University Press
- Faust, M./ Funder, M./ Moldaschl, M. (Hrsg.) (2005): Die „Organisation“ der Arbeit, München und Mering: Rainer Hampp Verlag
- Fischer, T. (2011): Die Rolle des CFOs im Umbruch. Studie zu künftigen Herausforderungen, in: Controller Magazin, Vol. 36 (6), S. 41
- Fischer, T. (2012): Jobkiller IT, in: Finance, Dezember 2012, S. 74-75
- Fleischmann, R. K./ Parker, L. D./ Vampley, W. (1991): New Cost Accounting Perspectives on Technological Change in the British Industrial Revolution, in: Graves, F. O. (Hrsg.), The Costing Heritage: Studies in the Honor of S. Paul Garner, Harrisonburg, Virginia: The Academy of Accounting Historians, S. 141-160
- Flick, U. (2010): Qualitative Sozialforschung. Eine Einführung, Reinbek: Rowohlt Taschenbuch Verlag
- Flick, U. (2008): Triangulation. Eine Einführung. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften
- Foucault, M. (1976): Überwachen und Strafen. Die Geburt des Gefängnisses (4. Auflage), Frankfurt/Main: Suhrkamp Verlag
- Foucault, M. (1994): Überwachen und Strafen. Die Geburt des Gefängnisses (15. Auflage), Frankfurt/ Main: Suhrkamp Verlag
- Foucault, M. (2005): Subjekt und Macht, in: Foucault, M.: Analytik der Macht (7. Auflage), Frankfurt/Main: Suhrkamp Verlag, S. 240-263

Frey, M. (2009): *Autonomie und Aneignung in der Arbeit. Eine soziologische Untersuchung zur Vermarktlichung und Subjektivierung von Arbeit*, München und Mering: Rainer Hampp Verlag

Frey, M./ Kirschbaum, A. (2006): *Vermarktlichung und Subjektivierung der Arbeit? Neue Arbeitspolitik und betriebliche Geschlechterverhältnisse*, verfügbar unter: http://sofis.gesis.org/sofiswiki/Vermarktlichung_und_Subjektivierung_der_Arbeit_%3F_Neue_Arbeitspolitik_und_betriebliche_Geschlechterverh%C3%A4ltnisse, aufgerufen 11.2.18

Friedman, A. (1977): *Responsible Autonomy versus Direct Control over the Labour Process*, in: *Capital and Class*, Vol. 1 (1), S. 43-57

Fuchs-Heinritz, W./Lautmann, R./ Rammstedt, O./ Wienold H. (Hrsg.) (2007): *Lexikon zur Soziologie*, 4. Auflage, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften
Gabler Wirtschaftslexikon Online: *Controlling*, verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/controlling.html>, aufgerufen 24.4.15

Garner, S. P. (1947): *Historical Development of Cost Accounting*, in: *The Accounting Review*, Vol. 22 (4), S. 385-389

Garner, S. P. (1954): *The Evolution of Cost Accounting to 1925*, Alabama: University of Alabama Press

Geertz, C. (1983): *Dichte Beschreibung. Beiträge zum Verstehen kultureller Systeme*, Frankfurt/Main: Suhrkamp Verlag

Gerhardt, U. (1986): *Patientenkarrieren*, Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag

Giddens, A. (1984): *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*, Cambridge (UK): Polity Press

Gimzauskien, E. (2010): *When are controlling systems effective and efficient?*, in: *Controller Magazin, Spezial, Controlling International*, Vol. 35 (7), S. 8-9

Girtler, R. (1980): *Vagabunden in der Großstadt. Teilnehmende Beobachtung in der Lebenswelt der „Sandler Wiens“*. Stuttgart: Enke Verlag

- Glaser, B. G./ Strauss, A. L. (2010): *Grounded Theory. Strategien qualitativer Forschung*. Bern: Verlag Hans Huber
- Gleeson-White, J. (2015, englische Originalausgabe 2012): *Soll und Haben. Die doppelte Buchführung und die Entstehung des modernen Kapitalismus*, Stuttgart: Klett-Cotta
- Gomes, D./ Carnegie, G. D./ Napier, C. J./ Parker, L. D./ West, B. (2011): *Does accounting history matter?*, in: *Accounting History*, Vol. 16 (4), S. 389-402
- Goretzki, L./ Weber, J. (2010): *Der Wandel der Controller – Eine rollentheoretische Betrachtung am Beispiel der Hansgrohe AG*, in: *ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management*, Vol. 54 (3), S. 163-169
- Gowrisankaran, G. / Holmes, T. J. (2004): *Mergers and the Evolution of Industry Concentration: Results from the Dominant-Firm Model*, in: *The RAND Journal of Economics*, Vol. 35 (3), S. 561-582
- Goddard, A. (2004): *Budgetary practices and accountability habitus: A grounded theory*, in: *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 (4), S. 543 - 577
- Gottschall, K. / Voß, G. G. (Hrsg.) (2005): *Entgrenzung von Arbeit und Leben: Zum Wandel der Beziehung von Erwerbstätigkeit und Privatsphäre im Alltag*, München und Mering: Rainer Hampp Verlag
- Gundert, H./ Klinke, S./ Bliesner A./ Nagler, B. (2011): *Betriebliche Vertrauenskulturen. Hintergrundpapier zur Landkarte RessourcenKultur*, Bremen und Wuppertal: artec Forschungszentrum Nachhaltigkeit der Universität Bremen/ Wuppertal Institut für Klima, Umwelt, Energie
- Habermas J./ Luhmann N. (1971): *Theorie der Gesellschaft oder Sozialtechnologie*, Frankfurt/Main: Suhrkamp Verlag
- Hahn, H. P. (2011): *Antinomien kultureller Aneignung: Einführung*, in: *Zeitschrift für Ethnologie*, Vol. 136 (1), S. 11–26

- Hahn, D./ Hungenberg, H. (2001): PuK - Wertorientierte Controllingkonzepte, Planung und Kontrolle - Planungs- und Kontrollsysteme - Planungs- und Kontrollrechnung, Wiesbaden: Springer Gabler Verlag
- Handrich, C./ Koch-Falkenberg, C./ Voß G. G. (2016): Professioneller Umgang mit Zeit- und Leistungsdruck, Baden-Baden: edition sigma in der Nomos Verlagsgesellschaft
- Hechter, M. (2008): The rise and fall of normative control, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 33 (6), S. 663-676
- Heintz, B. (1993): Die Herrschaft der Regel. Zur Grundlagengeschichte des Computers. Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag
- Heintz, B. (2000a): Die Innenwelt der Mathematik. Zur Kultur und Praxis einer beweisenden Disziplin, Wien: Springer-Verlag
- Heintz, B. (2000b): „In der Mathematik ist ein Streit mit Sicherheit zu entscheiden.“ Perspektiven einer Soziologie der Mathematik, in: Zeitschrift für Soziologie, Vol. 29 (5), S. 339-360
- Heintz, B. (2007): Zahlen, Wissen, Objektivität: Wissenschaftssoziologische Perspektiven, in: Mennicken, A./ Vollmer, H. (Hrsg.), Zahlenwerk. Kalkulation, Organisation und Gesellschaft, Wiesbaden: VS Verlag, S. 65-85
- Heintz, B. (2010): Numerische Differenz. Überlegungen zu einer Soziologie des (quantitativen) Vergleichs, in: Zeitschrift für Soziologie, Vol. 39 (3), S. 162-181
- Helffferich, C. (2011): Die Qualität qualitativer Daten. Manual für die Durchführung qualitativer Interviews, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften
- Henning-Thurau, T. / Walsh, G. / Schrader, U. (2004): VHB-JOURQUAL: Ein Ranking von betriebswirtschaftlich-relevanten Zeitschriften auf der Grundlage von Expertenurteilen, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung zfbf, Vol. 56 (6), S. 520-545

- Hirschman, A. O. (1977): *The Passions and the Interests*, Princeton: Princeton University Press
- Hoefnagels, F. (2016): Die digitale Kunde-Bank-Beziehung, in: *Finance*, November/Dezember 2016, S. 66
- Hoffjan, A./ Kolburg, A./ Ufer H.-W. (2010): Controllingeffizienz in der Praxis – Effizienzverständnis, Einflussfaktoren, Maßnahmen. In: *ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management*, Vol. 54 (2), S. 96-101
- Hoffmann, W. (1993): Algebra des Kapitals, in: *Zeit Online* v. 28. Mai 1993, verfügbar unter: <http://www.zeit.de/1993/22/algebra-des-kapitals>, aufgerufen 27.8.16
- Holzkamp, K. (2003 [1983]): *Grundlegung der Psychologie*. Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag
- Hopf, C. (1978): Die Pseudo-Exploration. Überlegungen zur Technik qualitativer Interviews in der Sozialforschung. In: *Zeitschrift für Soziologie*, Vol. 7 (2), S. 97-115
- Hopper, T. / Bui, B. (2016): Has Management Accounting Research been critical?, in: *Management Accounting Research*, Vol. 31, S. 10-30
- Hopper, T./ Armstrong, P. (1991): Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16 (5-6), S. 405-438
- Hopper, T. / Storey, J. / Willmott H. (1987): Accounting for Accounting: Towards the Development of a Dialectical View, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12 (5), S.437-456
- Hopwood, A. G. (1987): The archeology of accounting systems, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 (3), S.207-234
- Hopwood, A. G. (1983): On trying to study accounting in the contexts in which it operates, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 (2), S.287-305

Hopwood, A. G. (1973): *An Accounting System and Managerial Behavior*, University of California: Lexington Books

Hopwood, A. G. (1972): An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, in: *Journal of Accounting Research* 10, S. 156-182

Horkheimer M./ Adorno T. W. (2011 [1944]): *Dialektik der Aufklärung*. Frankfurt am Main: S. Fischer Verlag

Horváth, P. (1978): Controlling: Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung, in: *Journal of business economics*, Vol. 48 (3), S. 194-208

Horváth, P. (2001): *Controlling* (8. überarbeitete Auflage), München: Verlag Franz Vahlen

Hoskin, K. W./ Macve, R. H. (1994): Writing examining, disciplining: the genesis of accounting's modern power, in: Hopwood, A. G./ Miller, P. (Hrsg.), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge (UK): Cambridge University Press, S. 67-97

Hoskin, K. W./ Macve, R. H. (2000): Knowing more as knowing less? Alternative histories of cost and management accounting in the U.S. and the U.K., in: *Accounting Historians Journal*, Vol. 27 (1), S. 91-149

Huchler, N. / Voß, G. G. / Wehrich, M. (2007): *Soziale Mechanismen im Betrieb. Theoretische und empirische Analysen zur Entgrenzung und Subjektivierung von Arbeit*, München und Mering: Rainer Hampp Verlag

Institut für Sozialforschung (IfS) an der Johann Wolfgang Goethe-Universität: Konzept zur Tagung vom 16./17. November 2006 in Frankfurt am Main zum Thema: Die gesellschaftliche Herrschaft der Zahlen.

Institute of Chartered Accountants: <http://www.icaew.com/en/about-icaew/what-is-chartered-accountancy> und Royal Charter von 1880: <http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/who-we-are/charters-by-laws/royal-charter-of-the-11th-may-1880.ashx?la=en>, aufgerufen 20.5.15

Internationaler Controller Verein e. V. (ICV), verfügbar unter: <https://www.icv-controlling.com/de/verein/was-ist-controlling.html>, aufgerufen 22.5.15

Internationaler Controller Verein e. V. (ICV) (2006): Controller Statements, Gauting: Internationaler Controller Verein e. V.

Jackson, J. H. (1950): The growth of the controllership function, in: Bradshaw, T. F./ Hull, C. C./ Anderson, D. R., Financial Executives Institute (Hrsg.), *Controllership in Modern Management*, Chicago: R. D. Irwin Verlag, S. 11-27

Jakob-Rost, L./ Schmandt-Besserat, D. (1989): Tokens aus dem Heiligtum Eanna in Uruk, in: *Forschungen und Berichte*, Vol. 27, S. 11-50

James, H. (2011): *Krupp: deutsche Legende und globales Unternehmen*, München: Beck Verlag

Johnson, H. T./ Kaplan, R. S. (1987): *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press

Journals of the House of Commons, Vol. 39, Zeitraum 26. November 1782 – 24. März 1784, verfügbar unter: <https://www.british-history.ac.uk/search?query=Journal%20of%20the%20House%20of%20Commons%3A%20Volume%2039>, aufgerufen 23.4.17

Jung, H. (2014): *Controlling* (4. Aufl.), München: De Gruyter Oldenbourg

Kaesler D./ Vogt L. (2007): *Hauptwerke der Soziologie*. Stuttgart: Alfred Kröner Verlag

Kajüter, P./ Schröder, M. (2014): Kostenrechnung anglophoner Konzerne in Deutschland, in: *Controlling & Management Review*, Vol. 58 (6), S. 34-42

Kalthoff, H. (2004): Finanzwirtschaftliche Praxis und Wirtschaftstheorie, in: *Zeitschrift für Soziologie* Vol. 33 (2), S. 154-175

Kalthoff, H. (2007): *Doing/Undoing Economic Calculation: Zur Relevanz und Aktualisierung ökonomischen Rechnens* (Abstract), Konferenz „Die institutionelle

Einbettung von Märkten“, 1.-3. Februar 2007 am Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung (MPIfG) Köln

Kalthoff, H./ Vormbusch, U. (Hrsg.) (2012): Soziologie der Finanzmärkte, Bielefeld: transcript Verlag

Kappler, E./ Scheytt, T. (1999): Auf dem Weg nach Jenachdem: Controlling postmodern organisieren, in: G. Schreyögg (Hrsg.), Organisation und Postmoderne. Grundfragen – Analysen – Perspektiven. Verhandlungen der Wissenschaftlichen Kommission „Organisation“ im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V., Wiesbaden: Gabler Verlag, S. 209-234

Kelle, U./ Kluge, S. (2010): Vom Einzelfall zum Typus. Fallvergleich und Fallkontrastierung in der qualitativen Sozialforschung, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften/Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Kenis, P. N./ Schneider, V. (1996): Verteilte Kontrolle: Institutionelle Steuerung in modernen Gesellschaften, in: Kenis, P. N./ Schneider, V. (Hrsg.), Organisation und Netzwerk: Institutionelle Steuerung in Wirtschaft und Politik, Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag, S. 9-43

Kitzmann, H. (2010): The controlling tasks will change, in: Controller Magazin, Spezial, Controlling International, Vol. 35 (7), S. 6

Klausmann, W. (1983): Entwicklung der Unternehmensplanung, Gießen: Ferber'sche Universitäts-Buchhandlung

Kleemann, F. (2012): Subjektivierung von Arbeit – Eine Reflexion zum Stand des Diskurses, in: AIS - Arbeits- und Industriesoziologische Studien, Vol. 5 (2), Oktober 2012, S. 6-20

Kleemann, Frank/ Krähnke, U./ Matuschek, I. (2009): Interpretative Sozialforschung. Eine praxisorientierte Einführung. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften

Kleemann F./ Matuschek, I./ Voß, G. G. (1999): Zur Subjektivierung von Arbeit, in: Veröffentlichungsreihe der Querschnittsgruppe Arbeit & Ökologie beim Präsidenten des WZB Wissenschaftszentrums Berlin für Sozialforschung

Kleemann, F./ Matuschek, I./ Voß, G. G. (2003): Subjektivierung von Arbeit – Ein Überblick zum Stand der Diskussion, in: Moldaschl, M./ Voß, G. G. (Hrsg.), Subjektivierung von Arbeit, Bd. 2 (2. Aufl.), München u. Mering: Rainer Hampp Verlag, S. 53-100

Klein, O. G./ Sieckmann, K. (2007): Wie lang ist die Gegenwart. Ein Gespräch mit dem Autor Olaf Georg Klein über die Zeitstrukturen in unserem Kopf, über vergebliches Zeitmanagement und das Ideal der Zeitsouveränität, in: Psychologie Heute, September 2007, S. 26-29

Kleinschmit, F. (2010): Der medierte Erfolg der Controller – Controlling-Instrumente und ihre Bedeutung für Manager, in: ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management, Vol. 54 (2), S. 127-129

Kluge, S. (2000): Empirisch begründete Typenbildung in der qualitativen Sozialforschung, in: Forum Qualitative Sozialforschung, Vol. 1 (1), Art. 14, verfügbar unter: <http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/view/1124/2497>, aufgerufen 18.9.14

Korn, K. (1962): Sprache in der verwalteten Welt, München: Deutscher Taschenbuch-Verlag

Kocka, J. (1975): Unternehmer in der deutschen Industrialisierung, Göttingen: Verlag Vandenhoeck & Ruprecht

Kocyba, H./ Voswinkel S. (2008): Kritik (in) der Netzwerkökonomie, in: Wagner, G./ Hessinger, P. (Hrsg.), Ein neuer Geist des Kapitalismus? Paradoxien und Ambivalenzen der Netzwerkökonomie, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 41-62

Kratzer, N. (2003): Arbeitskraft in Entgrenzung. Grenzenlose Anforderungen, erweiterte Spielräume, begrenzte Ressourcen, Berlin: edition sigma

Kratzer, N. (2006): Vermarktlichung und Individualisierung - Zur Produktion von Ungleichheit in der Zweiten Moderne [Konferenzbeitrag], in: Rehberg, K.-S. (Hrsg.), Soziale Ungleichheit, kulturelle Unterschiede: Verhandlungen des 32. Kongresses der Deutschen Gesellschaft für Soziologie in München. Teilbd. 1 und 2, Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag, S. 540-552

Kratzer, N./ Döhl, V./ Sauer, D. (1998): Entgrenzung von Arbeit und demographischer Wandel, in: INIFES Stadtbergen/ ISF München/ SÖSTRA Berlin (Hrsg.), Erwerbsarbeit und Erwerbsbevölkerung im Wandel, Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag, S. 177-210

Kratzer, N./ Sauer, D. (2003): Andere Umstände – Neue Verhältnisse: Ein Orientierungsversuch für Arbeitsforschung und Arbeitspolitik, in: WSI-Mitteilungen: Zeitschrift des Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Instituts in der Hans-Böckler-Stiftung, Vol. 56 (10), S. 578-584

Kratzer, N./ Nies, S. (2009): Neue Leistungspolitik bei Angestellten – Impulse durch ERA?, in: WSI-Mitteilungen: Zeitschrift des Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Instituts in der Hans-Böckler-Stiftung, Vol. 62 (8), S. 425-431

Küpper, H.-U. (2008): Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 5. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag

Lang, R. (2004): Controlling – Verstehen, Erklären oder Gestalten? Interdisziplinäre Perspektiven eines Konzeptes und einer sozialen Praxis aus der Sicht einer sozialwissenschaftlichen Management- und Organisationstheorie, in: Scherm, E./ Pietsch, G. (Hrsg.), Controlling – Theorien und Konzeptionen, München: Verlag Franz Vahlen, S. 57-80

Langer, E. J. (1975): The Illusion of Control, in: Journal of Personality and Social Psychology, Vol. 32 (2), S. 311-328

Langfeldt, Bettina (2009): Subjektorientierung in der Arbeits- und Industriesoziologie. Theorien, Methoden und Instrumente zur Erfassung von Arbeit

und Subjektivität, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften / GWV Fachverlage GmbH

Laughlin, R. (1999): Critical accounting: nature, progress and prognosis, in: Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 12 (1), S. 73-78

Leberecht, T. (2012): Markenstrategien im Umbruch. Leitfaden für eine humanere Ökonomie, verfügbar unter: <http://www.sueddeutsche.de/kultur/markenstrategien-im-umbruch-leitfaden-fuer-eine-humanere-oekonomie-1.1268642>, aufgerufen 9.4.12

Lettau, A./ Breuer F. (2013): Kurze Einführung in den qualitativ-sozialwissenschaftlichen Forschungsstil, Westfälische Wilhelms-Universität Münster, verfügbar unter: <https://www.uni-muenster.de/imperia/md/content/psyifp/aebreuer/alfb.pdf>, aufgerufen 31.7.14

Leu, H. R. (1989): Wechselwirkungen. Die Einbettung von Subjektivität in die Alltagspraxis, in: Brock, D. (Hrsg.), Subjektivität im gesellschaftlichen Wandel: Umbrüche im beruflichen Sozialisationsprozeß, Weinheim und München: Juventa-Verlag, S. 36-58

Lichtblau, K. (1993): Das Verstehen des Verstehens. Georg Simmel und die Tradition einer hermeneutischen Kultur- und Sozialwissenschaft, in: Jung, T./ Müller-Doohm, S. (Hrsg.), „Wirklichkeit“ im Deutungsprozess. Verstehen und Methoden in den Kultur- und Sozialwissenschaften, Frankfurt am Main: Suhrkamp, S. 27-56

List of Public Acts of Congress, U.S. Congressional Documents and Debates, 1774 – 1875, der Library of Congress, verfügbar unter: <http://memory.loc.gov/cgi-bin/ampage?collId=lsl&fileName=001/lsl001.db&recNum=18>, aufgerufen 17.4.15

Littleton, A. C. (1966 [1933]): Accounting Evolution to 1900, New York: American Institute Publishing Co., reprinted by University of Alabama Press 1981

- Lohr, K. (2013): Subjektivierung von Arbeit, in: Hirsch-Kreinsen, H./ Minssen, H. (Hrsg.), LAIS Lexikon der Arbeits- und Industriesoziologie, Berlin: edition sigma
- Losbichler, H. (2014): Wie IGC und ICV zusammenarbeiten. Die Schwesterorganisation IGC wird 20, in: Controller Magazin, Vol. 39 (5), S. 103-104
- Luhmann, N. (1966): Reflexive Mechanismen, in: Soziale Welt, Vol. 17 (1), S. 1-23
- Luther, R./ Jones, T. C./ Saxl, A. (2010): Experiencing Change in German Controlling. Management Accounting a Globalized World, Oxford: CIMA Publishing, Elsevier Ltd.
- MacDonald, J. H. (1940): Controllershship: its Function and Technique, New York: Controllers Institute of America
- Maciejewski, F. (1972): Sinn, Reflexion und System. Über die vergessene Dialektik bei Niklas Luhmann, in: Zeitschrift für Soziologie, Vol. 1 (2), April 1972, S. 139-155
- Macintosh, N. (2001): Accounting, Accountants, and Accountability: Poststructuralist Positions, Göteborg/Schweden: Kompendiet
- MacKenzie, D. (2006): An Engine, Not a Camera: How Financial Models Shape Markets, Cambridge (MA): The MIT Press
- Mackert, J./ Steinbicker, J. (2013): Zur Aktualität von Robert K. Merton, Wiesbaden: Springer VS
- Marrs, K. (2013): Kontrolle, in: Hirsch-Kreinsen, H./ Minssen, H. (Hrsg.): Lexikon der Arbeits- und Industriesoziologie, Berlin: edition sigma
- Marx, K. (1857 [1971]): Einleitung [zur Kritik der politischen Ökonomie], in: Marx Engels Werke, Bd. 23, Berlin (DDR): Dietz Verlag, S. 615-642
- Marx, K. (1872 [2009]): Das Kapital. Kritik der politischen Ökonomie, Köln: Anaconda Verlag
- Mattessich, R. (1989): Counting, Accounting, and the Input-Output Principle: Recent Archeological Evidence Revising Our View on the Evolution of Early Record Keeping, in: Abacus, September 1989, Vol.25 (2), S.74-84

- Mattivi, J. (2008): Flaschenpost an SMS, Volksblatt Reporter, 14.7.2008, S. 4-5
- Mau, S. (2017): Das metrische Wir. Über die Quantifizierung des Sozialen, Berlin: Suhrkamp Verlag
- Mayer, T./ Mehanna, W. (2013): Wie Big Data das Controlling verändert, in: Finance, Oktober/November 2013, S. 40
- Mayring, P. (2007): Generalisierung in qualitativer Forschung [23 Absätze], in: Forum Qualitative Sozialforschung, Vol. 8 (3), Art. 26, verfügbar unter: <http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/view/291/639>, aufgerufen 5.11.2015
- McKendrick, N. (1970): Josiah Wedgewood and Cost Accounting in the Industrial Revolution, in: Economic History Review, Vol. 23 (1), S. 45-67
- Meißner, H. (2010): Jenseits des autonomen Subjekts. Zur gesellschaftlichen Konstitution und Handlungsfähigkeit im Anschluss an Butler, Foucault und Marx, Bielefeld: transcript Verlag
- Mellewigt, T. (1995): Konzernorganisation und Konzernführung. Eine empirische Untersuchung börsennotierter Konzerne, Frankfurt/Main: Peter Lang Europäischer Verlag der Wissenschaften
- Mennicken, A./ Vollmer, H. (Hrsg.) (2007): Zahlenwerk. Kalkulation, Organisation und Gesellschaft. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften
- Merry, S. E. (2011): Measuring the World: Indicators, Human Rights and Global Governance: with CA [Current Anthropology] comment by John M. Conley. Current Anthropology, Vol. 52 (S3, Supplement to April 2011), S. S83-S95
- Merton, R. K. (1968): Social Theory and Social Structure, New York: The Free Press
- Messner, M. (2008): Controlling und Kritik in Organisationen, Lohmar: Eul Verlag
- Metall- und Elektroindustrie Branchenübersicht (Video): http://www.youtube.com/watch?v=c_ZfoXM_M4&feature=channel_video_title

Metall- und Elektroindustrie Internetauftritt: <http://me-vermitteln.de/MEArbeitswelt/MEIndustrieim%C3%9Cberblick.aspx>

Metschke, R./ Wellbrock, R. (2002): Datenschutz in Wissenschaft und Forschung. Berliner Beauftragter für Datenschutz und Informationsfreiheit, Wiesbaden: Hessischer Datenschutzbeauftragter

Meyer, J. W. (1986): Social environments and organizational accounting, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 11 (4), S.345-356

Meyer, T. (2010): Controllers „Dampfmaschine“. Finanzen für Nicht-Financer, in: Controller Magazin, Vol. 35 (4), S. 8-10

Miller, P. (1992): Accounting and Objectivity: The Invention of Calculable Selves and Calculable Spaces, in: Annals of Scholarship, Vol. 9 (1/2), S. 61-86

Miller, P. (1994): Accounting as social and institutional practice: an introduction, in: Hopwood, A. G./ Miller, P. (Hrsg.), Accounting as social and institutional practice, Cambridge (UK): Cambridge University Press, S. 1-39

Miller, P. (1998): The margins of accounting, in: The Sociological Review, Vol. 46 (S1), S.174-193

Miller, P. (2001): Governing by Numbers: Why Calculative Practices Matter, in: Social Research, Vol. 68 (2), S. 379-396

Miller, P. (2008): Figuring out Organizations, Paper for Presentation at Nobel Symposium „Foundations of Organization“, Grand Hotel Saltsjöbaden, Sweden, 28-30 August, 2008

Miller, P. / Hopper, T. / Laughlin, R. (1991): The New Accounting History: An Introduction, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 16 (5/6), S. 395-403

Miller, P./ Napier, C. J. (1993): Genealogies of Calculation, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 18 (7/8), S. 631-647

- Miller, P./ O’Leary, T. (1994): Governing the calculable person, in: Hopwood, A. G./ Miller, P. (Hrsg.), Accounting as social and institutional practice, Cambridge (UK): Cambridge University Press, S. 98-115
- Minssen, H. (2000) (Hrsg.): Begrenzte Entgrenzungen. Wandlungen von Organisation und Arbeit, Berlin: edition sigma
- Minssen, H. (2007): Entgrenzte Arbeit – Subjektivierete Arbeit, in: Soziologische Revue, Vol. 30 (2), S. 131-141
- Möhring, P. (2009): Angst und Methode in den Verhaltenswissenschaften. Ein noch immer aktueller Klassiker von Georges Devereux, in: Journal Ethnologie (Online Journal) 2009, verfügbar unter: http://www.journal-ethnologie.de/Deutsch/Schwerpunktthemen/Schwerpunktthemen_2009/Devereux_und_die_Ethnopschoanalyse/Angst_und_Methode_in_den_Verhaltenswissenschaften/index.phtml, aufgerufen 30.7.14
- Moldaschl, M./ Schwarz, C. (2005): Die Farben der Evaluierung. Eine Verteidigung der Evaluierung gegen ihre Befürworter, https://www.tu-chemnitz.de/wirtschaft/bwl9/forschung/fprojekte/reflex/instReflex/ergebnisse/download/moldaschl_schwarz_2005.pdf, aufgerufen 14.03.2012
- Moldaschl, M./ Voß, G. G. (2002): Zur Einführung, in: Moldaschl, M./ Voß, G. G. (Hrsg.), Subjektivierung von Arbeit, Bd. 2 (1. Aufl.), München u. Mering: Rainer Hampp Verlag, S. 13-21
- Moldaschl, M. (2005): Audit-Explosion und Controlling-Revolution zur Versteigerung und Verselbständigung reflexiver Praktiken in der Wirtschaft, in: Soziale Welt, Zeitschrift für sozialwissenschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 56 (2), S. 267-294
- Moldaschl, M. (2003): Subjektivierung. Eine neue Stufe in der Entwicklung der Arbeitswissenschaften, in: Moldaschl, M./ Voß, G. G. (Hrsg.), Subjektivierung von Arbeit, Bd. 2 (2. Aufl.), München u. Mering: Rainer Hampp Verlag, S. 23-52

- Moldaschl, M. (2001): Herrschaft durch Autonomie – Dezentralisierung und widersprüchliche Arbeitsbeziehungen, in: Lutz, B. (Hrsg.), Entwicklungsperspektiven von Arbeit. Ergebnisse aus dem Sfb 333 der Universität München, Berlin: Akademie-Verlag, S. 132–164
- Moldaschl, M./Sauer, D. (2000): Internalisierung des Marktes – Zur neuen Dialektik von Kooperation und Herrschaft, in: Minssen, H. (Hrsg.): Begrenzte Entgrenzungen. Wandlungen von Organisation und Arbeit, Berlin: edition sigma, S. 205-224
- Moll, M. (1998): A brief history of grading, Teacher Newsmagazine, Vol. 11 (3), verfügbar unter: <http://bctf.ca/publications/NewsmagArticle.aspx?id=13110>, aufgerufen 28.7.2016
- Mormann, H. (2016): Das Projekt SAP. Zur Organisationssoziologie betriebswirtschaftlicher Standardsoftware, Bielefeld: Transcript Verlag
- Most, K. S. (1976): How wrong was Sombart?, in: The Accounting Historians Journal, Vol. 3, No. ¼ (Winter – Fall 1976), S. 22-28
- Moore, D. C. (1991): Accounting on Trial: The Critical Legal Studies Movement and its Lessons for Radical Accounting, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 16 (8), S. 87-108
- Mügge, D. (2006): Der blinde Fleck der zweiten Moderne. Globale Finanzmärkte und die Theorie reflexiver Modernisierung, in: Soziale Welt, Vol.57(1), S. 31-46
- Müller, C./ Müller, J. (1996): EDV-Unterstützung von Controllingssystemen, in: Eschenbach, R. (Hrsg.), Controlling, 2. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, S. 605-628
- Müller, H.-P./ Sigmund, S. (Hrsg.) (2014): Max Weber Handbuch. Leben-Werk-Wirkung, Stuttgart: J. B. Metzler Verlag
- Münch, R./ Guenther, T. (2005): Der Markt als Organisation. Von der Hegemonie der Fachspezialisten zur Hegemonie des Finanzmanagements, in: Paul W. (Hrsg.), Finanzmarkt-Kapitalismus. Analysen zum Wandel von

Produktionsregime, Sonderheft 45 der Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 394-417

Mundy, J. (2010): Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 35 (5), S. 499–523

Napier, C. (2011): Accounting at the London School of Economics: Opportunity lost?, in: Accounting History, Vol. 16 (2), S. 185-205

Nies, S. (2015): Nützlichkeit und Nutzung von Arbeit. Beschäftigte im Konflikt zwischen Unternehmenszielen und eigenen Ansprüchen, Baden-Baden: edition sigma in der Nomos Verlagsgesellschaft

Nies, S./ Sauer, D. (2010): Was wird aus der Betriebsfallstudie? Forschungsstrategische Herausforderungen durch Entgrenzung von Arbeit und Betrieb, in: AIS – Arbeits- und Industriesoziologische Studien, Vol. 3 (1), S. 14-23

Nitzsche, S. (2013): Wenn der CFO zum Chief Data Officer mutiert, in: Finance, Oktober/November 2013, S. 36-37

Nolte, B. / Heidtmann, J. (2009): Die da oben. Innenansichten aus deutschen Chefetagen, Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag

Ocko, J. (2010): Controlling born out of necessity – The story of Croatian controlling, in: Controller Magazin, Spezial, Controlling International, Vol. 35 (7), S. 22/23

Olivecrona, K. (1974): Locke's Theory of Appropriation, in: The Philosophical Quarterly, Vol. 24 (96), S. 220-234

Opp, K.-D. (1994): Der „Rational Choice“-Ansatz und die Soziologie sozialer Bewegungen, in: Neue Soziale Bewegungen (NSB) Forschungsjournal, 1994, H. 2, S. 11-26

Ortelbach B./ Hagenhoff S. (2004): Entwicklung und Perspektiven der Controllingforschung, in: Schumann, M. (Hrsg.), Arbeitsbericht Nr. 17/2004, Institut für Wirtschaftsinformatik der Georg-August-Universität Göttingen,

verfügbar unter: <http://www2.as.wiwi.uni-goettingen.de/getfile?DateiID=500>,
aufgerufen 7.11.2014

Otley, D. T. (1983): The fall and rise of management accounting. The Inaugural Tom Robertson Memorial Lecture, Department of Accounting and Business Method, University of Edinburgh, 16.2.1983

Otley, D. T. (2008): Did Kaplan and Johnson get it right?, in: Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 21 (2), S. 229-239

Otto, S. (2000): Controllershship in Japan: eine ländervergleichende Analyse von Controllershship-Konzeptionen und Controllershship-Praxis unter Einbeziehung Japans, München: Iudicium Verlag

Pahl, H. / Meyer, L. (2007): Kognitiver Kapitalismus. Forschungsfelder und theoretische Zugänge, in: Pahl, H.; Meyer, L. (Hrsg.), Kognitiver Kapitalismus - Zur Dialektik der Wissensökonomie, Marburg: Metropolis, S. 7-23

Parsons, T. (1981): Rationalität und der Prozeß der Rationalisierung im Denken Max Webers, in: Sprondel, W. M./ Seyfarth, C. (Hrsg.), Max Weber und die Rationalisierung sozialen Handelns, Stuttgart: Ferdinand Enke Verlag, S. 81-92

Pausenberger, E. (1975): Konzern, in: Grochla, E./ Wittmann, W. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Auflage, Teilbd. 2, Stuttgart: Poeschel Verlag

Payne, G./ Williams, M. (2005): Generalization in Qualitative Research, in: Sociology, Vol. 39 (2), S. 295-314

Peters, K. /Sauer, D. (2005): Indirekte Steuerung – eine neue Herrschaftsform. Zur revolutionären Qualität des gegenwärtigen Umbruchprozesses, in: Wagner, H. (Hrsg.), Rentier‘ ich mich noch, Hamburg: VSA Verlag, S. 23-58

Peters, K./Sauer, D. (2006): Epochenbruch und Herrschaft – Indirekte Steuerung und die Dialektik des Übergangs, in: Scholz, D. u. a. (Hrsg.), Strategien für eine neue Politik der Arbeit. Herausforderungen an Gewerkschaften und Wissenschaft, Münster: Verlag Westfälisches Dampfboot, S. 98-125

- Pfeiffer, S. (2007): Accounting, Alltäglichkeit und Arbeit - Plädoyer für eine dialektische Analyse kalkulativer Praktiken, in: Pahl, H./ Meyer, L. (Hrsg.), Kognitiver Kapitalismus - Zur Dialektik der Wissensökonomie, Marburg: Metropolis, S. 248-273
- Pfisterer, S. (2010): Auf Odyssee, in: Finance, September 2010, S. 40-41
- Pflüger, J. (2013): Arbeitssoziologische Forschungspraxis im internationalen Vergleich – Vielfalt oder Standardisierung?, in: AIS – Arbeits- und Industriesoziologische Studien, Vol. 6 (1), S. 95-104
- Pflüger, J./ Pongratz, H./ Trinczek, R. (2010): Methodische Herausforderungen arbeits- und industriesoziologischer Fallstudienforschung, in: AIS – Arbeits- und Industriesoziologische Studien, Vol. 3 (1), S. 5-13
- Piaget, J. (2010): Meine Theorie der geistigen Entwicklung. Herausgegeben von Reinhard Fatke, aus dem Amerikanischen von Hainer Kober, Weinheim und Basel: Beltz Verlag
- Piaget, J. (1977): The Development of Thought. Equilibration of Cognitive Structures, New York: The Viking Press
- Pietsch, G./ Scherm, E. (2004): Reflexionsorientiertes Controlling, in: Scherm, E./ Pietsch, G. (Hrsg.): Controlling – Theorien und Konzeptionen, München: Verlag Franz Vahlen, S. 529-554
- Pietsch, G. / Scherm, E. (2001): Die Reflexionsaufgabe im Zentrum des Controlling, in: krp-Kostenrechnungspraxis, Vol. 45(5), S. 307-313
- Pohlmann, F. (1987): Individualität, Geld und Rationalität. Georg Simmel zwischen Karl Marx und Max Weber, Stuttgart: Ferdinand Enke Verlag
- Pohlmann, M. C. (2002): Management, Organisation und Sozialstruktur: zu neuen Fragestellungen und Konturen der Managementsoziologie, in: Schmidt, R./ Gergs, H.-J./ Pohlmann, M. (Hrsg.): Managementsoziologie, Mering: Rainer Hampp Verlag, S. 227-244

Pollard, S. (1965): The Genesis of Modern Management: A Study of the Industrial Revolution in Great Britain, London: E. Arnold

Pongratz, H. J./ Trinczek, R. (2010): Industriesoziologische Fallstudien. Impulse zur Methodenreflexion, in: Pongratz, H. J./ Trinczek, R., Industriesoziologische Fallstudien. Entwicklungspotenziale einer Forschungsstrategie, Berlin: edition sigma, S. 8-21

Pongratz, H. J./ Voß, G. G. (2004): Arbeitskraftunternehmer. Erwerbsorientierungen in entgrenzten Arbeitsformen, 2., unveränderte Auflage, Berlin: edition sigma

Porter, M. E. (1991): Towards a Dynamic Theory of Strategy, in: Strategic Management Journal, Vol. 12, Special Issue: Fundamental Research Issues in Strategy and Economics, S. 95-117

Portz, K. / Leere, J. C. (2010): Cost Center Practices in Germany and the United States: Impact of Country Differences on Managerial Accounting Practices, in: American Journal of Business, Vol. 25 (1), S. 45 - 52

Potter, B. N. (2005): Accounting as Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change, in: Abacus, Vol. 41 (3), S. 265-289

Power, M. (2015): How accounting begins. Object formation and the accretion of infrastructure, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 47, S. 43-55

Pressemitteilung des bayme vbm v. 26.7.2015, <https://www.baymevbm.de/baymevbm/Pressemitteilungen/Bayerische-M-E-Industrie-knackt-Marke-von-800.000-Besch%C3%A4ftigten.jsp>, aufgerufen am 7.8.15

Quattrone, P. (2000): Constructivism and accounting research: towards a trans-disciplinary perspective, in: Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 13 (2), S. 130-155

- Quattrone, P./ Hopper, T. (2005): A time-space odyssey: management control systems in two multinational organisations, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30 (7), S. 735–764
- Quattrone, P./ Hopper, T. (2001): What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category, in: *Management Accounting Research*, Vol. 12 (4), S. 403–435
- Quick, R. (1991): Buchbesprechung von: Dietmar Vahs (1990): *Controlling-Konzeptionen in deutschen Industrieunternehmungen – eine betriebswirtschaftlich-historische Untersuchung*, Frankfurt/Main: Peter Lang Europäischer Verlag der Wissenschaften, in: *Zeitschrift für Unternehmensgeschichte*, Vol. 36 (3), S. 207-208
- Reifenberger, S. (2016): Kollege Roboter, in: *Finance*, November/Dezember 2016, S. 68-70
- Reifenberger, S. (2017a): Wie man ein Mammut erlegt, in: *Finance*, März/April 2017, S. 72-74
- Reifenberger, S. (2017b): Der lange Weg zur Digitalisierung, in: *Finance*, Juli/August 2017, S. 74-75
- Reichertz, J. (2015): Die Bedeutung der Subjektivität in der Forschung, in: *Forum Qualitative Sozialforschung*, Vol. 16 (3), Art. 33, verfügbar unter: <http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/viewFile/2461/3889>, aufgerufen 23.9.15 (Closing Lecture des Berliner Methodentreffen in 2014)
- Revellino, S./Mouritsen, J. (2015): Accounting as an engine: The performativity of calculative practices and the dynamics of innovation, in: *Management Accounting Research*, Vol. 28, S. 31–49
- Roidner, J. (2011): Clifford Geertz (1926—2006), „Dichte Beschreibung. Bemerkungen zu einer deutenden Theorie von Kultur“ (1973), in: *KulturPoetik*, Vol. 11 (1), S. 111-119

Roll, M. (2003): Fallstudien als Instrument der Controllingforschung. Ein Überblick zu ihrer Einordnung, Beurteilung und Durchführung, in: ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management, 47. Jg. 2003, H. 5, S. 315-317

Rose, N./ Miller, P. (1992): Political Power beyond the State: Problematics of Government, in: The British Journal of Sociology, Vol. 43 (2), S. 173-205

Roslender, R. (1992): Sociological Perspectives on Modern Accountancy, London/New York: Routledge

Roslender, R./ Dillard, J. F. (2003): Reflections on the interdisciplinary perspectives of Accounting Project, in: Critical Perspectives on Accounting, Vol. 14 (3), S. 325–351, verfügbar unter: <http://arikamayanti.lecture.ub.ac.id/files/2014/03/Roslender-Dillard-2003-Reflections-on-The-Interdisciplinary-Perspectives-on-Accounting-Project.pdf>, aufgerufen 6.7.16

Ruda, W./ Grünhagen, H. (2009): Das Berufsbild des Controllers im Mittelstand, Sternenfels: Verlag Wissenschaft & Praxis

Ruoff, M. (2013): Foucault-Lexikon: Entwicklung, Kernbegriffe, Zusammenhänge, 3. aktualisierte und erweiterte Auflage, Paderborn: Fink Verlag

Sablowski, T. (2005): Shareholder Value, neue Geschäftsmodelle und die Fragmentierung von Wertschöpfungsketten, in: Hilde Wagner (Hrsg.): „Rentier‘ ich mich noch“? Neue Steuerungskonzepte im Betrieb, Hamburg: VSA-Verlag, S. 15-27

Salin, E. (1960a): Soziologische Aspekte der Konzentration I: Verbeamtung der Konzerne, Die Zeit Nr. 39, 23. Sept. 1960, verfügbar unter: <http://www.zeit.de/1960/39/verbeamtung-der-konzerne>, aufgerufen 24.7.15

Salin, E. (1960b): Soziologische Aspekte der Konzentration II: Die Unterwühlung des Eigentums, Die Zeit Nr. 40, 30. September 1960, verfügbar unter: <http://www.zeit.de/1960/40/die-unterwuehlung-des-eigentums>, aufgerufen 24.11.15

Salin, E. (1960c): Soziologische Aspekt der Konzentration III: Ein „westdeutsches“ System?, Die Zeit Nr. 41, 7. Oktober 1960, verfügbar unter: <http://www.zeit.de/1960/41/ein-westdeutsches-System>, aufgerufen 24.11.15

Sánchez-Rodríguez, C./ Spraakman, G. (2012): ERP systems and management accounting: a multiple case study, in: Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 9 (4), S. 398-414

Sauer, P. (2013): Vermarktlichung, in: Hirsch-Kreinsen, H./ Minssen, H. (Hrsg.), LAIS Lexikon der Arbeits- und Industriesoziologie, Berlin: edition sigma

Sauer, D./ Döhl, V. (1997): Die Auflösung des Unternehmens? Entwicklungstendenzen der Unternehmensreorganisation in den 90er Jahren, in: ISF u.a. (Hrsg.), Jahrbuch Sozialwissenschaftliche Technikberichterstattung 1996, Schwerpunkt: Reorganisation. Berlin: Sigma

Scapens, R. W./ Jazayeri, M. (2003): ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note, in: European Accounting Review, Vol. 12 (1), S. 201-233

Schäffer, U./ Brettel, T. (2005): Ein Plädoyer für Fallstudien, in: ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management, Vol. 49 (1), S. 43-44

Schäffer, U./ Schürmann, C. (2010): Die Rolle des Controllers: Erbsenzähler oder interner Berater?, in: ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management, Vol. 54 (3), S. 189-190

Schäffer, U./ Weber, J. (2013): Behavioral Controlling, in: Controlling & Management Review, Vol. 57 (3), S. 1-2

Schäffter, O. (2003): Erwachsenenbildung als reflexiver Mechanismus der Gesellschaft, in: Gary, C./Schlögl, P. (Hrsg.): Erwachsenenbildung im Wandel. Theoretische Aspekte und Praxiserfahrung zu Individualisierung und Selbststeuerung, Österreichisches Institut für Berufsbildungsforschung, Wien (ÖIBF) 2003, S. 33-56

- Schelsky, H. (1957): Ist die Dauerreflexion institutionalisierbar?, in: Zeitschrift für evangelische Ethik, Vol. 4, S. 153-174
- Scherm, E./ Pietsch, G. (Hrsg.): Controlling – Theorien und Konzeptionen, München: Verlag Franz Vahlen
- Scheytt, T. (2004): Controlling und Postmoderne – eine theoretische Betrachtung, in: Scherm, E./ Pietsch, G. (Hrsg.): Controlling – Theorien und Konzeptionen, München: Verlag Franz Vahlen, S. 823-846
- Schimank, U./ Volkmann, U. (2008): Ökonomisierung der Gesellschaft, in: Maurer, A. (Hrsg.), Handbuch der Wirtschaftssoziologie, Wiesbaden: VS, Verlag für Sozialwissenschaften, S. 382-393
- Schmandt-Besserat, D. (1992): Before writing. From counting to cuneiform (Bd. 1), Austin, TX: University of Texas Press
- Schmidt, A (2005): Rentiere ich mich noch? Activity Based Costing und seine Wirksamkeit im Tun der Beschäftigten, in: Wagner, H. (2005): „Rentier“ ich mich noch“? Neue Steuerungskonzepte im Betrieb, Hamburg: VSA-Verlag, S. 131-154
- Schmidt, R. (2012): Soziologie der Praktiken. Berlin: Suhrkamp Verlag
- Schmidt, T./ Deppermann, A./ Hartung, M./ Schütte, W. (2008): GAT: Aspekte der computertechnischen Umsetzbarkeit, verfügbar unter: http://www1.uni-hamburg.de/exmaralda/files/GAT_Analyse2.pdf, aufgerufen 3.7.14
- Schmidt, G. (1981): Technik und kapitalistischer Betrieb. Max Webers Konzept der industriellen Entwicklung und das Rationalisierungsproblem in der neueren Industriosozologie, in: Sprondel, W. M./ Seyfarth, C. (Hrsg.): Max Weber und die Rationalisierung sozialen Handelns, Stuttgart: Ferdinand Enke Verlag, S. 168-188
- Schmierl, K./ Pfeiffer, S. (2005): Lego-Logik der kapitalistischen „Netzwerkökonomie“ – Theoretische Spekulationen zum Wandel von Betrieb und Technik, in: Faust M./ Funder M./ Moldaschl M. (Hrsg.): Die „Organisation“ der Arbeit, München und Mering: Rainer Hampp Verlag, S. 43-66

- Schmitt, J. (2015): Der große Umbruch, in: Finance, November/Dezember 2015, S. 64-66
- Schmitt, J. (2017): Schöne neue Controller-Welt, in: Finance, Juli/August 2017, S. 60-62
- Schneider, M. (1993): Entwicklung des Controlling, Gießen: Verlag der Ferber'schen Universitätsbuchhandlung
- Schröder, E. (1956): Alfred Krupps Generalregulativ: Vorbemerkung, in: Tradition: Zeitschrift für Firmengeschichte und Unternehmerbiographie, Vol. 1 (1), S. 35-57
- Schwarz, C. (2014): Freiheit ist auch nur ein anderes Wort für Dressur, in: Wirtschaftswoche Nr. 34, 18.8.2014, S. 92-94
- Schwarz, R. (2002): Entwicklungslinien des Controlling, in: Weber, J./ Hirsch, B. (Hrsg.): Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden: Deutscher Universitätsverlag, S. 3-19
- Schwingel, M. (1995): Pierre Bourdieu. Zur Einführung, Hamburg: Junius Verlag GmbH
- Scott, W. R. (1995): Institutions and Organizations, Thousand Oaks: Sage Publications
- Seeger, M. (2010): Der CFO muss die Fäden in der Hand halten, in: Finance, September 2010, S. 42
- Seyfarth, C. (1981): Gesellschaftliche Rationalisierung und die Entwicklung der Intellektuellenschichten. Zur Weiterführung eines zentralen Themas Max Webers, in: Sprondel, W. M./ Seyfarth, C. (Hrsg.): Max Weber und die Rationalisierung sozialen Handelns, Stuttgart: Ferdinand Enke Verlag, S. 189-223
- Sheridan, T. T. (1995): Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints, in: Management Accounting Research, Bd. 6 (3), S. 287-294

Sieferle, R. P. (1979): Die Revolution in der Theorie von Marx, Frankfurt/M, Berlin, Wien: Verlag Ullstein GmbH

Simmel, G. (2009; Nachdruck d. zweiten vermehrten Aufl. 1907, Erstausgabe 1900 bei Duncker und Humblot Verlag in Leipzig): Philosophie des Geldes, Köln: Anaconda Verlag

Simons, R. (1995): Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston, MA: Harvard Business School Press

Smallwood, M. L. (1935): Examinations and Grading Systems in Early American Universities, Cambridge (MA): Harvard University Press

Soll, J. (2014a): No Accounting Skills? No Moral Reckoning, http://opinionator.blogs.nytimes.com/2014/04/27/no-accounting-skills-no-moral-reckoning/?_php=true&_type=blogs&_php=true&_type=blogs&src=me&ref=general&_r=1&, aufgerufen 3.5.14

Soll, J. (2014b): The Reckoning. Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations, New York: Basic Books

Solomons, D. (1952): The historical development of costing, in: D. Solomons (Hrsg.): Studies in Costing, London: Sweet & Maxwell, S. 1-52

Sombart, W. (1987 [1916]): Der moderne Kapitalismus, Band II: Das europäische Wirtschaftsleben im Zeitalter des Frühkapitalismus, unveränderter Nachdruck der zweiten neugearbeiteten Auflage (Duncker & Humblot 1916), München: Deutscher Taschenbuch Verlag

Sonnemann, R. (1966): Über die Duisberg-Denkschrift aus dem Jahre 1915, in: Jahrbuch für Wirtschaftsgeschichte, Vol. 7 (3), S. 119-145

Spence, C./ Carter C. (2014): An exploration of the professional habitus in the Big 4 accounting firms, in: Work, Employment & Society, 16.4.14, verfügbar unter: <http://wes.sagepub.com/content/28/6/946>, aufgerufen 5.12.14

Stoffel, K. (1995): *Controllershship im internationalen Vergleich*, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag

Taylor, F. W. (1983, Nachdruck der Originalausgabe v. 1919): *Die Grundsätze wissenschaftlicher Betriebsführung*. München: Raben Verlag

Tessier, S./ Otley, D. (2012): A conceptual development of Simons' Levers of Control framework, in: *Management Accounting Research*, Vol. 23 (3), S. 171-185

Theisen, M. R. (1991): *Der Konzern: betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen der Konzernunternehmung*, Stuttgart: Poeschel

Thielemann, U./ von Egan-Krieger, T./ Thieme, S. (2012): Für eine Erneuerung der Ökonomie, verfügbar unter: http://www.mem-wirtschaftsethik.de/fileadmin/user_upload/mem-denkfabrik/2012/Memorandum_Erneuerung_der_Oekonomie.pdf, 09.04.2012

Tiefel, S. (2005): Kodierung nach der Grounded Theory lern- und bildungstheoretisch modifiziert: Kodierungsleitlinien für die Analyse biographischen Lernens, in: *ZBBS Zeitschrift für qualitative Bildungs-, Beratungs- und Sozialforschung*, 6. Jg., Heft 1/2005, S. 65-84 verfügbar unter: http://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=9&ved=0CFAQFjAIahUKEwiy6vK4xYDIAhVBuywKHQvLB4g&url=http%3A%2F%2Fwww.budrich-journals.de%2Findex.php%2Fzqf%2Farticle%2Fdownload%2F2053%2F1681&usg=AFQjCNFQSIJsquyGZc53_KKPCVX9ReaZzw&bvm=bv.102829193,d.bGg, aufgerufen 18.9.15

Tinker, A. M./Merino, B. D./Neimark, M. D. (1982): The Normality of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7 (2), S. 167-200

Tinker, A. M. (1988): Panglossian Accounting Theories: The Science of Apologizing in Style, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 (2), S. 165-189.

- Tönnissen, S. (2011): Ursache und Lösung von Störungen im Kommunikationsprozess des Controllers, in: Controller Magazin, Vol. 36 (2), S. 18-21
- Vahs, D. (1990): Controlling-Konzeptionen in deutschen Industrieunternehmen – eine betriebswirtschaftlich-historische Untersuchung, Frankfurt/Main: Peter Lang Europäischer Verlag der Wissenschaften
- Vatter, W. J. (1950): Managerial Accounting, New York: Prentice-Hall
- Vollmer, H. (2003a): Grundthesen und Forschungsperspektiven einer Soziologie des Rechnens, in: Sociologia Internationalis, Vol. 41 (1), S. 1-23
- Vollmer, H. (2003b): Bookkeeping, Accounting, Calculative Practice: The Sociological Suspense of Calculation, in: Critical Perspectives on Accounting, Vol. 14 (3), S. 353-381
- Vollmer, H. (2004): Folgen und Funktionen organisierten Rechnens, in: Zeitschrift für Soziologie, Vol. 33 (6), S. 450-470
- Vollmer, H. (2012): Signaturen der Finanzialisierung. Von Finanzmärkten zu Organisationen, zu sozialen Situationen und (von dort) zu allem anderen, in: Kalthoff, H./ Vormbusch, U. (Hrsg.) (2012): Soziologie der Finanzmärkte, Bielefeld: transcript Verlag, S. 87-112
- Vormbusch, U. (2004): Accounting. Die Macht der Zahlen im gegenwärtigen Kapitalismus, in: Berliner Journal für Soziologie, Vol. 14 (1), S. 33-50
- Vormbusch, U. (2005): Das neue Alphabet des Kapitalismus. Von A wie Audit bis Z wie Zertifizierung, in: Wagner, H. (Hrsg.): „Rentier‘ ich mich noch?“ Neue Steuerungskonzepte im Betrieb, Hamburg: VSA-Verlag, S. 87-112
- Vormbusch, U. (2006): Accounting, Informatisierung und der Calculating Man, in: Baukrowitz, A./ Berker, T./ Boes, A./ Pfeiffer, S./Schmiede R./ Will, M. (Hrsg.): Informatisierung der Arbeit – Gesellschaft im Umbruch, Berlin: edition sigma, S. 145-152

Vormbusch, U. (2007a): Eine Soziologie der Kalkulation. Werner Sombart und die Kulturbedeutung des Kalkulativen, in: Pahl H./ Meyer L. (Hrsg.): Kognitiver Kapitalismus. Soziologische Beiträge zur Theorie der Wissensökonomie, Marburg: Metropolis Verlag, S. 75-96

Vormbusch, U. (2007b): Stichwort: Die Herrschaft der Zahlen (1), in: WestEnd Neue Zeitschrift für Sozialforschung, Vol. 4 (2), S. 57-62

Vormbusch, U. (2007c): Die Kalkulation der Gesellschaft, in: Mennicken, A./ Vollmer, H. (Hrsg.): Zahlenwerk. Kalkulation, Organisation und Gesellschaft, Wiesbaden: VS Verlag, S. 43-64

Vormbusch, U. (2008a): Stichwort: Die Herrschaft der Zahlen (2), in: WestEnd Neue Zeitschrift für Sozialforschung, Vol. 5 (1), S. 69-70

Vormbusch, U. (2008b): Von der Buchhaltung der Dinge zur Kalkulation des Immateriellen. Zahlenbasierte Steuerung im Wissenskapitalismus, in: WestEnd Neue Zeitschrift für Sozialforschung, Vol. 5 (1), S. 87-101

Vormbusch, U. (2010): Kalkulation des Sozialen. Zur Ausdehnung und Formveränderung kalkulativer Praktiken im gegenwärtigen Kapitalismus, Diskussionspapier für die Sektionsveranstaltung I der Sektion Wirtschaftssoziologie, 35. DGS-Kongress in Frankfurt/Main, 12.10.2010

Vormbusch, U. (2012): Die Herrschaft der Zahlen, Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag

Voß, G. G./ Pongratz, H. J. (1997): Subjekt und Struktur – die Münchner subjektorientierte Soziologie. Zur Einführung, in: Voß, G. G./ Pongratz, H. J. (Hrsg.): Subjektorientierte Soziologie, Opladen: Leske+Budrich, S. 7-29

Voß, G. G./ Pongratz, H. J. (1998): Der Arbeitskraftunternehmer – Eine neue Grundform der Ware Arbeitskraft?, in: Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie, Vol. 50 (1), S. 131-158

Voß, G. G./Weiß, C. (2005): Subjektivierung von Arbeit – Subjektivierung von Arbeitskraft, in: Kurz-Scherf, I./ Corell, L./ Janczyk, S. (Hrsg.): In Arbeit: Zukunft

- die Zukunft der Arbeit und der Arbeitsforschung liegt in ihrem Wandel, Münster: Westfälisches Dampfboot, S. 139-155

Voß, G. G. (2013): Arbeitskraftunternehmer, in: Hirsch-Kreinsen, H./ Minssen, H. (Hrsg.), LAIS Lexikon der Arbeits- und Industriesoziologie, Berlin: edition sigma

Voß, G. G. (1998): Die Entgrenzung von Arbeit und Arbeitskraft. Eine subjektorientierte Interpretation des Wandels der Arbeit, in: Mitteilungen aus der Arbeitsmarkt- und Berufsforschung, Vol. 30 (3), S. 373-487

Wagner, H. (Hrsg.) (2005): Rentier‘ ich mich noch?, Hamburg: VSA Verlag

Watson, J. B. (1913): Psychology as the Behaviorist Views It, in: The Psychological Review, Vol. 22 (1) Nr. 20, 1913, S. 158–177 (Nachdruck in The Bobbs-Merrill Reprint Series in the Social Sciences; auch enthalten in: Watson, J. B. (1976): Behaviorismus, Frankfurt am Main), auch verfügbar unter: <http://psychclassics.yorku.ca/Watson/views.htm>, aufgerufen: 25.7.18

Weber, J. (1990): Ursprünge, Begriff und Ausprägungen des Controlling, in: Mayer, E./ Weber, J. (Hrsg.): Handbuch Controlling, Stuttgart: C. E. Poeschel Verlag, S. 3-32

Weber, J. (2002): Einführung in das Controlling, 9. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag

Weber, J. (2008): Von Top-Controllern lernen. Controlling in den DAX 30-Unternehmen, Weinheim: WILEY-VCH Verlag

Weber, J. (2010a): Was unterscheidet erfolgreiche von nicht erfolgreichen Controllern?, in: ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management, Vol. 54 (2), S. 91-95

Weber, J. (2010b): Was ist nur mit den Controllern los!, in: Controller Magazin, Vol. 35 (5), S. 54-55

Weber, J. (2011): Kostenrechnung – Relevance lost again?, in: Controller Magazin, Vol. 36 (2), S. 36-37

- Weber, J. (2016): Controlling-Agenda 2016. Die Tabelle der Zukunftsthemen, in: Controller Magazin, Vol. 41 (6), S. 24/25
- Weber, J./ Schäffer, U. (1999a): Einführung in das Controlling, 8. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag
- Weber, J./ Schäffer, U. (1999b): Rationalitätssicherung in der Willensbildung durch die Nutzung des fruchtbaren Spannungsverhältnisses von Reflexion und Intuition, in: Zeitschrift für Planung, 1999, S. 205-244.
- Weber, J./ Schäffer, U. (2001): Rationalitätssicherung der Führung. Beiträge zu einer Theorie des Controlling, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag
- Weber, J./ Schäffer, U. (2006): Einführung in das Controlling, 11. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag
- Weber, J./ Schäffer, U. (2011): Einführung in das Controlling, 13. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag
- Weber, K. (1988): Break-Even-Analyse, in: Die Unternehmung, Vol. 42 (1), S. 94-110
- Weber, M. (2009) [1904]: Die protestantische Ethik und der Geist des Kapitalismus, Köln: Anaconda Verlag
- Weber, M. (1984) [1960]: Soziologische Grundbegriffe, (6. Aufl.), Sonderausgabe aus: Max Weber, Wirtschaft und Gesellschaft, Tübingen 1921, Tübingen: J. C. B. Mohr Verlag
- Weber, M. (1980) [1922 unvollendet]: Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der verstehenden Soziologie, 5. revidierte Auflage, Tübingen: J. C. B. Mohr Verlag
- Weber, M. (1973): Vorbemerkung zu den Gesammelten Aufsätzen zur Religionssoziologie, in: Winckelmann, J. (Hrsg.): Max Weber. Soziologie, Universalgeschichtliche Analysen, Politik. 5. überarbeitete Auflage, Stuttgart: Alfred Kröner Verlag, S. 340-356

- Weber, M. (1972) [vollständiger Nachdruck der Erstausgabe von 1922]: *Wirtschaft und Gesellschaft. Grundriss der verstehenden Soziologie*, Jubiläumsausgabe zum 50. Jahrestag des Erscheinens der Erstausgabe, Frankfurt/Main: Verlag Uni-print
- Weber, M. (1958 [1923]): *Wirtschaftsgeschichte. Abriss der universalen Sozial- und Wirtschaftsgeschichte*, Berlin: Duncker & Humblot Verlag
- Wells, M. (2003): Forum: The Accounting Conceptual Framework, in: *Abacus*, Vol. 39 (3), S. 273-278
- Widener, S. (2007): An empirical analysis of the levers of control framework, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32 (7), S. 757–788
- Williams, M. (2002). Generalization in Interpretive Research, in: May, T. (Hrsg.): *Qualitative Research in Action*, London: Sage Publications Ltd., S. 125-143
- Williams, M. (2003): *Making Sense of Social Research*, London: Sage Publications Ltd.
- Winjum, J. O. (1972): *The Role of Accounting in the Economic Development of England: 1500-1750*, Urbana: Centre for International Education and Research in Accounting
- Winjum, J. O. (1971): Accounting and the Rise of Capitalism: An Accountant's View, in: *Journal of Accounting Research*, Vol. 9 (2), S. 333-350
- Winkeljohann, N. (2010): *Wirtschaft in Familienhand. Die Erfolgsgeheimnisse der Unternehmerdynastien*, Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag GmbH
- Winkler, M. (2004): Aneignung und Sozialpädagogik – Einige grundlagentheoretische Überlegungen, in: Deinet, U./ Reutlinger, C. (Hrsg.): „Aneignung“ als Bildungskonzept der Sozialpädagogik, Wiesbaden: Springer VS, S. 71-92
- Wolff, S. (2004): Wege ins Feld und ihre Varianten, in: Flick, U./ von Kardoff, E./ Steinke, I. (Hrsg.): *Qualitative Forschung. Ein Handbuch*, 7. Auflage, S. 334-348

Yamey, B. S. (1991): The Earliest Book on Industrial Accounting, in: Graves, F. O. (Hrsg.): The Costing Heritage: Studies in the Honor of S. Paul Garner, Harrisonburg, Virginia: The Academy of Accounting Historians

Yamey, B. S. (1948): Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism, in: Economic History Review, Vol. 1, S. 117-136

Yeniayla, M (2016): Das Subjekt im Denken Michel Foucaults. Analyse und Kritik. Bedeutung des Widerstandes für die Konstitution des Subjekts (Dissertation), Universität Heidelberg, Institut für Politische Wissenschaft, verfügbar unter: <http://www.ub.uni-heidelberg.de/archiv/21422>, aufgerufen 1.7.2018

Yin, R. K. (2003): Case Study Research. Design and Methods, Thousand Oaks: SAGE Publications Inc.

ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management Interview mit Albrecht Deyhle (2010): Controller sind nur dann erfolgreich, wenn sie im Unternehmen akzeptiert werden, in: ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management, 54. Jg. 2010, H. 2, S. 87-90

ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management Interview mit Thiemo Heinzen (2010): Mein Verständnis von Controlling wird durch das Bild des Navigators sehr gut beschrieben, in: ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management, Vol. 54 (3), S. 156-158

ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management Interview mit Ulrich David (2010): Die Stellung [als Business Partner] müssen Sie sich immer wieder neu verdienen, in: ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management, Vol. 54 (3), S. 159-162

Zimmermann, R. (1985): Utopie – Rationalität – Politik. Zu Kritik, Rekonstruktion und Systematik einer emanzipatorischen Gesellschaftstheorie bei Marx und Habermas, Freiburg/München: Verlag Karl Alber GmbH

Anhang

Anhang 1: Aufbau der Kontextprotokolle

Kontextprotokoll #:		
Ort: Datum: Zeit: Interview #:	Interviewer: Petra Böhnisch Befragte(r): Betriebsfall:	Checkliste Interview: Handy aus! <input type="checkbox"/> Informierte Einwilligung <input type="checkbox"/> Aufnahmegerät an <input type="checkbox"/> Ersatzbatterie griffbereit <input type="checkbox"/>
Thema: <i>(Controlling, controllingnah, controllingfern)</i>		
Kontextdaten: <i>(Hinweise des/ der Befragten zur Intervieworganisation, Beobachtungen zum Interviewsetting u. Organisation des Betriebsfalls, welche Unterlagen waren verfügbar, Eindruck des Empfangs, subjektive bzw. mögliche deutungsrelevante Eindrücke der Interviewerin zum Kontext etc.)</i>		
Beobachterperspektive (des/der Befragten) <i>(wichtige Situationen, Fakten, sachliche Feststellungen, Hinweise/Erläuterung verschriftlichter Organisationstabellen u. Unternehmensdokumente etc.)</i>		Subjektperspektive (der/des Befragten) <i>(subjektive Reaktionen, Überraschungen, Einfälle, Frustrationen, Gefühle, Ahnungen, persönliche Wertvorstellung u. Wertungen etc.)</i>
Unbeantwortete (Rück-)fragen aus dem Interview: <i>(zu getroffenen Aussagen des/ der Befragten)</i> <ul style="list-style-type: none"> • ... • ... • ... • ... • ... 		
Kurzanalyse der wichtigsten Eindrücke: <i>(nach dem Interview!)</i>		

Zielgruppendefinition

Da es sich um eine qualitative Forschungsarbeit handelt, ist Repräsentativität kein Kriterium. Wenn eine gewisse Streuung hinsichtlich Alter, Geschlecht, Herkunft und Ausbildung die Stichprobe auch abrundet, sind diese im ersten Schritt keine leitenden Kriterien bei der Auswahl an Interviewpartnern.

Es geht darum möglichst einen oder sogar zwei Vertreter der im Folgenden dargestellten Zielgruppen in Ihrer Organisation zu benennen und für ein Interview zu gewinnen. Da es sich, wie bereits im Probeinterview festgestellt, um ein Interview in Gesprächsform mit stark erzählerischen Anteilen handelt, ist es wünschenswert, Personen zu gewinnen, die eher bereit sind, Dinge zu erklären, umfangreicher zu beschreiben und zu reflektieren. Aber auch dies ist kein leitendes Auswahlkriterium.

Darüber hinaus sind Kontraste willkommen, d. h. Personen, die dem Thema eher sehr kritisch und ablehnend, ausgesprochen positiv oder mit keiner Meinung gegenüberstehen.

Zielgruppendefinition:

- **Zielgruppe 1:** Personen, die im Controlling tätig sind (zentrales oder dezentrales Controlling).
- **Zielgruppe 2:** Personen, die in controllingnahen Bereichen, wie der Strategie, Preis-/Volumenplanung tätig sind.
- **Zielgruppe 3:** Personen, die in controllingfernen Bereichen, wie dem Einkauf, der Personalabteilung, der Entwicklung, tätig sind.

Zusätzlich zu dieser Zielgruppendefinition finden Sie in der zweiten Anlage eine einseitige Interviewinformation, die potenziellen Interviewpartnern übergeben werden können. Sie informiert über wesentliche Aspekte der Arbeit sowie das Interviewprozedere und soll die Bereitschaft zur Interviewteilnahme erhöhen.

Vielen Dank für Ihre Unterstützung!

Interviewinformationen

1. Worum geht es?

Es handelt sich um eine Forschungsarbeit im Fachbereich Soziologie, die sich mit der Ausbreitung von steuernder Kalkulation in betrieblichen Zusammenhängen beschäftigt. Den Charakter dieser Kalkulationsform gilt es zunächst zu spezifizieren, um dann auf organisationaler Ebene zu verstehen, unter welchen Bedingungen, über welche Stufen und Mittler sich diese spezifische Kalkulationsform ausbreitet. Auf der Ebene der Handelnden geht es darum zu verstehen, welche Handlungsoptionen im Umgang mit steuernder Kalkulation existieren und welche Auswirkung dieser Umgang an verschiedenen Stellen im Unternehmen hat. Dies alles steht im Zusammenhang mit der Herausbildung eines spezifischen kalkulatorischen Sinnes bei den Handelnden selbst mit möglicherweise Auswirkungen über betriebliche Zusammenhänge hinaus und Herausbildung eines kulturellen Paradigmas. Gerahmt wird die Untersuchung von einer theoretischen Herleitung und Begründung steuernder Kalkulation aus der doppelten Buchführung.

2. Informierte Einwilligung

Sie erhalten vor Beginn des Interviews eine sog. Informierte Einwilligung. Diese informiert Sie über Ihre Rechte in Bezug auf den Umgang mit Ihren Personenbezogenen Daten, die im Rahmen des Interviews erhoben werden. Der Umfang Ihrer Einwilligung wird schriftlich festgehalten und von beiden Seiten unterzeichnet.

Ziel der Informierten Einwilligung ist es, Ihnen Anonymität und den ethischen Umgang mit Ihren persönlichen Daten zuzusichern. Der Forscher unterliegt dabei dem Bundesdatenschutzgesetz, sowie dem Ehrenkodex der Deutschen Gesellschaft für Soziologie.

Zur Frage Ihrer Anonymität und der Herleitung Ihrer Identität ist zu vermerken, dass diese im Rahmen einer Erhebung lediglich den spezifischen Kontext (Institution, Alter, Geschlecht, Ausbildung, etc.) gewährleistet, innerhalb dessen die Forschungsfrage gestellt wird. Ihr Kontext ermöglicht es dem Forscher seine Forschungsfrage zu beantworten. Darüber hinaus wird der Kontext aber nicht weiter thematisiert und wird hinsichtlich des untersuchten Gegenstands anonymisiert wiedergegeben (z. B. Hr. A aus Unternehmen A, Metall- und Elektroindustrie, international tätiger Großkonzern, Entwicklungsstand Zahlenorganisation A).

3. Interviewtechnik und Prozedere

Das Interview wird etwa eine Stunde dauern. Grundsätzlich wird dieses Interview per Tonband aufgenommen. Dem kann jedoch in der vorab unterzeichneten Informierten Einwilligung ganz oder in Teilen widersprochen werden. Im Anschluss an das Interview werden die Daten komplett anonymisiert (z. B. wenn doch der Firmenname oder Name des Interviewpartners, von Kollegen etc. gefallen ist) und dann ganz oder in Teilen transkribiert.

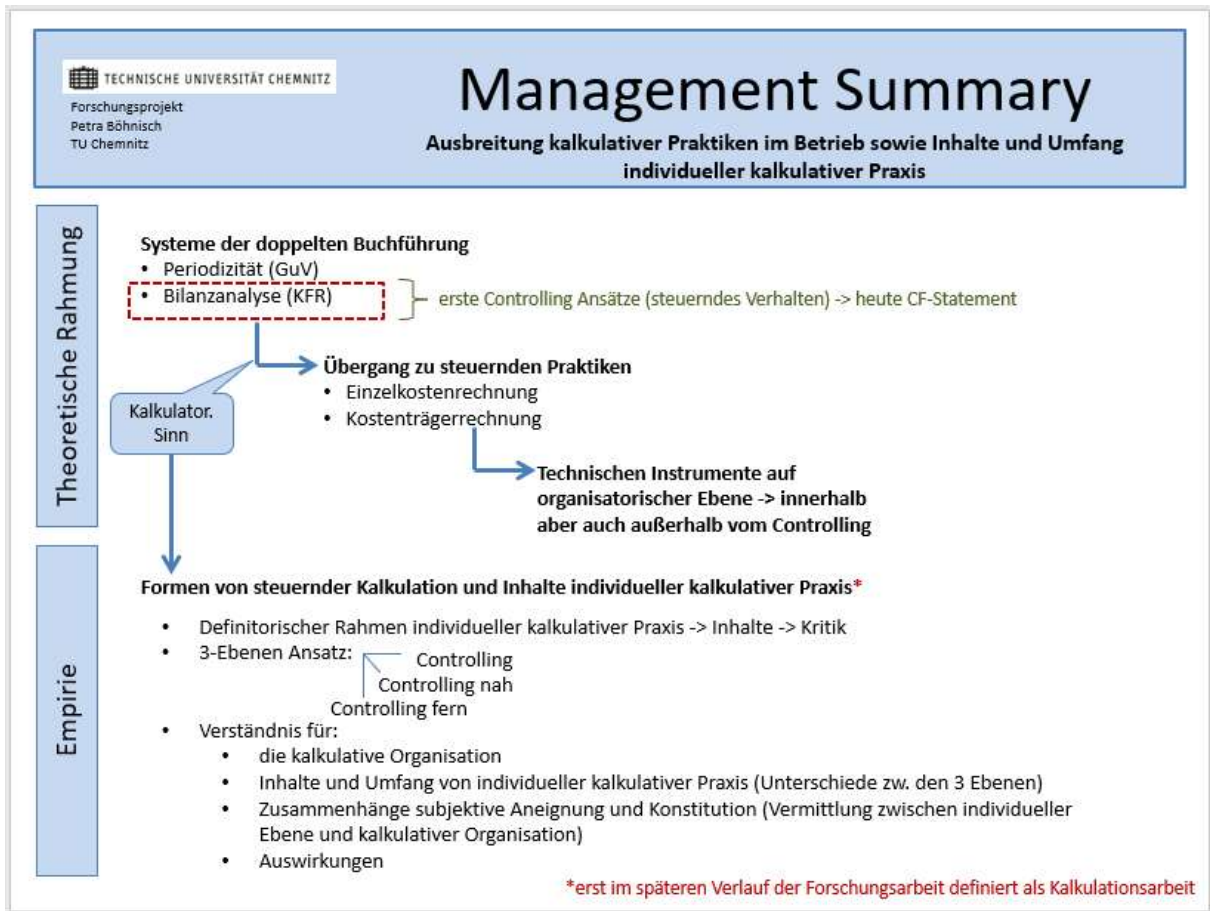
Das Interview wird in Form eines Gesprächs ablaufen. Sie sind dabei Experte in eigener Sache, d. h. es gibt keine richtigen oder falschen Antworten. Sie sollen Ihre Eindrücke beschreiben. Eine inhaltliche Vorbereitung ist daher auch nicht notwendig. Wünschenswert ist eine möglichst detaillierte Beantwortung der Fragen und gemeinsame Reflexion verschiedener Abläufe und Komplexe.

4. Management Summary

Im Anschluss an das Interview erhalten Sie vom Forscher ein Management Summary (Schaubild), welches Sie über die wesentlichen Aspekte der Arbeit informiert. Dieses verbleibt jedoch beim Forscher. Auf Wunsch wird eine Kopie der Dissertation nach ihrer Annahme und Veröffentlichung zur Verfügung gestellt.

Vielen herzlichen Dank vorab für Ihre Teilnahme an diesem Interview.

Anhang 3: Management Summary



Anhang 4: Informierte Einwilligung

Informierte Einwilligung zur Sicherung des Datenschutzes in wissenschaftlichen Interviews

Die Teilnahme am Interview ist freiwillig. Es dient folgendem Zweck:

Die Erhebung erfolgt im Rahmen eines Dissertationsprojektes, welches an der Technischen Universität Chemnitz am Institut für Soziologie ausgefertigt wird. Das Projekt beschäftigt sich mit der Genese, Verankerung und betrieblichen Wirkung von Kalkulation. Geplant ist die Arbeit in zwei Wellen, bestehend aus einem qualitativen Leitfadenterview und einer schriftlichen Kurzbefragung zur Validierung der qualitativen Ergebnisse.

Für die Durchführung und wissenschaftliche Auswertung des Interviews ist verantwortlich:

- *Interviewer/ Projektleiter: Petra Böhnisch, Welfenstr. 17, 81541 München (Petra.Boehnisch@gmx.de)*

Der Verantwortliche trägt dafür Sorge, dass alle erhobenen Daten streng vertraulich behandelt und ausschließlich zum vereinbarten Zweck verwendet werden.

Für Fragen und Beschwerden kann sich der Interviewte an folgenden Kontakt wenden:

- *Doktorvater: Prof. Dr. G. Günter Voss, TU-Chemnitz, Institut für Soziologie, Industrie- und Techniksoziologie, D-09107 Chemnitz (guenter.voss@soziologie.tu-chemnitz.de)*

Der Interviewte erklärt sein Einverständnis mit der Bandaufnahme und wissenschaftlichen Auswertung des Interviews. Nach Ende der Bandaufnahme können auf seinen Wunsch einzelne Abschnitte des Gesprächs gelöscht werden. Das Band kann auf Wunsch jederzeit gestoppt werden.

Zur Sicherung des Datenschutzes gelten folgende Vereinbarungen. Basis ist der Ehrenkodex der Deutschen Gesellschaft für Soziologie (DGS), sowie §§4, 4a BDSG. (NICHT GEWÜNSCHTES BITTE STREICHEN):

- Das Material wird gemäß folgender Datenschutzvereinbarungen behandelt:
 1. Die Bandaufnahme wird vom Bearbeiter (=Interviewer/Projektleiter) verschlossen aufbewahrt und nach Abschluss des Projektes gelöscht bzw.

falls erforderlich zur treuhänderischen Sicherung an einen Notar übergeben.

2. Zugang zur Bandaufnahme haben der Projektleiter (für die Auswertung) und Hilfskräfte (für die Transkription).
3. Zu Auswertungszwecken wird von der Bandaufnahme ein schriftliches Protokoll (Transkription, Kontextprotokoll) angefertigt und elektronisch gespeichert. Namen und Ortsangaben des Interviewten, sowie seine Betriebszugehörigkeit werden unkenntlich gemacht.
4. Das anonymisierte, transkribierte Interview kann zu Lehrzwecken in Seminaren benutzt werden. (Alle Personen werden dabei zur Einhaltung des Datenschutzes verpflichtet.)
5. In Veröffentlichungen wird sichergestellt, dass eine Identifikation des Interviewten nicht möglich ist.

Die Verwertungsrechte (Copyright) des Interviews liegen beim Interviewer/Projektleiter.

Der Interviewte kann seine Einverständniserklärung innerhalb von 14 Tagen ganz oder teilweise widerrufen.

Sondervereinbarung falls erforderlich s. Anlage:

München, den

Interviewer/Projektleiter

Interviewter