

PASCAL GEIBLER

KALKULARISIERUNG UND DIE ERWEITERUNG VON PLANBARKEIT IN DER MODERNEN ÖKONOMIE

I. Vorbemerkungen

In diesem Beitrag möchte ich die Frage der „Planbarkeit“ im Kontext moderner Ökonomie behandeln. Im Mittelpunkt steht dabei ein Phänomen, mit dem der Versuch unternommen wird, Unplanbares planbar zu machen und so ökonomischen Erfolg sicherzustellen: Kalkularisierung.

Das besondere Merkmal moderner, d. h. kapitalistischer, Ökonomie ist das Erwerbsprinzip. Karl Marx hat dies in der Formel $G-W-G'$ kurz und prägnant zusammengefasst.¹ Es geht in der modernen Ökonomie darum, eine gegebene Anfangssumme durch gezielte Investition in Produktionsmittel zu vermehren. Die so vermehrte Anfangssumme wird weiter investiert, so dass ein Kreislauf entsteht, der sich selbst am Leben hält. Der Erwerb wird zum unmittelbaren und einzigen Ziel dieser Form des Wirtschaftens, die Deckung persönlicher Bedarfe wird nur mittelbar erreicht. Die Umstellung von der „Bedarfsdeckung“ auf das „Erwerbsprinzip“ ist der entscheidende Punkt bei der Unterscheidung kapitalistischer von vorkapitalistischen Wirtschaftsformen.² Aus Sicht der Unternehmer ist es notwendig, ein Instrument zu haben, mit dem dieses Ziel erfolgreich verfolgt werden kann, um einerseits ökonomischen Erfolg zu haben und weiter ökonomisch tätig sein zu können und andererseits die eigenen Bedarfe an Ressourcen weiterhin decken zu können – der ökonomische Erfolg muss planbar werden. Planbarkeit wird in der Ökonomie mittels Kalkularisierung zu erreichen versucht, d. h. mit allen möglichen Varianten von Zahlen, Formeln und Rechenverfahren geschäftsrelevante Prozesse berechenbar zu machen.

Im Folgenden werde ich nachzeichnen, wie sich diese Formen in der Ökonomie entwickelt haben und wie diese Entwicklungen mit dem Versuch zusammenhängen, ökonomischen Erfolg unter sich verändernden Produktionsbedingungen planbar zu machen. Verdeutlicht wird das Prinzip, Planbarkeit mithilfe von Kalkularisierung zu erreichen, am Beispiel der Einführung und Weiterentwicklung von Verfahren der Buchführung. Diese Verfahren entwi-

¹ Karl Marx/Friedrich Engels, *Das Kapital. Kritik der politischen Ökonomie*, Band 1 [MEW 23], Berlin, 2005 [1890].

² Werner Sombart, *Der moderne Kapitalismus. Historisch-systematische Darstellung des gesamteuropäischen Wirtschaftslebens von seinen Anfängen bis zur Gegenwart*, Band 1, München, 1919, S. 320.

ckeln sich parallel zu den veränderten Mitteln und Verfahren der Produktion immer weiter und werden an diese angepasst, denn „if substantial changes are taking place in manufacturing processes, the management accounting systems must also change if they are to provide relevant information for managerial decisions and control.“³

Die Argumentation verläuft in drei Schritten, die sich an Entwicklungsstufen der Ökonomie orientieren. Die ‚Erfindung‘ der doppelten Buchführung ist der erste Schritt, der Kalkularisierung mit dem Ziel der Planbarkeit überhaupt erst einführt. Der Fokus liegt dabei vor allem darauf, einen systematischen Überblick über den Besitz und die Werte von Unternehmungen zu gewinnen. Diese Entwicklung ermöglicht erst die Umstellung von Bedarfsauf Erwerbswirtschaft und damit die Entstehung des Kapitalismus (II). Management Accounting ist eine Weiterentwicklung der doppelten Buchführung, bei der es nicht mehr nur um Ex-post-Analyse der unternehmerischen Aktivitäten geht, sondern darum, eine strategische Steuerung dieser Aktivitäten auf Basis kalkulativer Verfahren zu etablieren. Im Mittelpunkt steht dabei insbesondere die Kontrolle der Kosten durch gezielte Planung im Kontext der Industrialisierung und der gesamtgesellschaftlichen Steigerung ökonomischer Aktivität (III). Das Performance Accounting wiederum dient ebenfalls der gezielten Steuerung, richtet aber das Augenmerk stärker auf die Effizienz der Produktion, da der Anteil der variablen Kosten sich verringert und dadurch kaum noch relevant ist. Diese Form wird im Finanzmarktkapitalismus besonders relevant, weil eine neue Art der Bewertung ökonomischen Erfolgs entsteht (IV). Abschließend werden noch einmal zentrale Faktoren dieser Form von Planung zusammengefasst, um deutlich zu machen, welche Rolle die rechenhaften Verfahren in einer generalisierten Perspektive einnehmen (V).⁴

II. Doppelte Buchführung und moderner Kapitalismus

Die ‚Erfindung‘ oder ‚Einführung‘ des Prinzips der doppelten Buchführung ist für die Geschichte der Ökonomie so zentral, dass historisch in eine Zeit des

³ Robert S. Kaplan, „Accounting Lag. The Obsolescence of Cost Accounting Systems“, in: Robin Cooper/ders. (Hg.), *The Design of Cost Management Systems. Text, Cases and Reading*, Englewood Cliffs, NJ, 1991, S. 63-79: 63.

⁴ Natürlich ist es schwierig, die hier zur Debatte stehenden Entwicklungen für die ‚gesamte Ökonomie‘ zu skizzieren. Es geht mir vor allem darum, einen konzeptionellen Zusammenhang aufzuzeigen und zu rekonstruieren. Aus der Quellenlage ergibt sich, dass die beschriebenen Entwicklungen nicht immer flächendeckend eingesetzt wurden/werden, sondern vor allem in großen Unternehmen zuerst auftreten. Allerdings ist es sicher plausibel anzunehmen, dass dort dann „the most sophisticated practices in use“ (Sidney Pollard, „Capital Accounting in the Industrial Revolution“, in: Michael Chatfield (Hg.), *Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought*, Belmont, CA, 1968, S. 113-134: 119) zu beobachten sind, was dem Ziel der Darstellung eher zuträglich als hinderlich ist.

davor und *danach* unterschieden wird.⁵ Die Verfolgung des oben bereits angesprochenen Erwerbsprinzips wird erst dadurch ermöglicht, dass Verfahren entwickelt werden, die eine gewisse Ordnung in die wirtschaftlichen Aktivitäten bringen. Mithilfe einer solchen Ordnung können Risiken wie fehlerhafte bzw. vergessene Abrechnungen oder Fehleinschätzungen bezüglich des verfügbaren Kapitals erheblich minimiert werden. Werner Sombart sieht daher eine symbiotische Beziehung zwischen der doppelten Buchführung und der Entstehung der kapitalistischen Wirtschaftsweise. „Man kann schlechthin Kapitalismus ohne doppelte Buchführung nicht denken: sie verhalten sich wie Form und Inhalt zueinander.“⁶ Dieser Zusammenhang begründet sich für ihn darin, dass mit der Technik der doppelten Buchführung der „objektive Zweck“ des Wirtschaftens, also die „Vergrößerung einer Anfangssumme“, besonders gut verfolgt werden kann.⁷ „Wer sich in die doppelte Buchführung vertieft“, so Sombart, „erfüllt sich mit der einzigen Idee des Erwerbs.“⁸ Etwas weniger empathisch, aber mit demselben Fokus auf die Bedeutung der Technik des (Be-)Rechnens, formuliert auch Max Weber diesen Zusammenhang, bei dem die „rationale Kalkulation“ zur „Unterlage der Wirtschaft“ wird.⁹

Sombart leitet diese Position aus dem Vergleich wirtschaftlicher Aktivitäten vor und nach Einführung der doppelten Buchführung ab. Die Technik einer bestimmten Notation durch das permanente und gezielte Gegenüberstellen von Einnahmen und Ausgaben führt zu einer Übersicht über die Geschäfte, Vorräte und Ertragsituation.¹⁰ Kern der doppelten Buchführung ist die Idee, „jeden Posten in zwei Konten auf je der entgegengesetzten Seite zu buchen, so dass ein Konto stets

⁵ Michael A. Chatfield, *History of Accounting Thought*, Huntington, NY, 1977, S. 4.

⁶ Werner Sombart, *Der moderne Kapitalismus. Historisch-systematische Darstellung des gesamteuropäischen Wirtschaftslebens von seinen Anfängen bis zur Gegenwart*, Band 2, München, 1919, S. 118.

⁷ Sombart (1919), *Der moderne Kapitalismus*, Band 1, S. 320.

⁸ Sombart (1919), *Der moderne Kapitalismus*, Band 2, S. 120.

⁹ Max Weber, *Wirtschaft und Gesellschaft. Grundriss der verstehenden Soziologie*, Tübingen, 1980 [1921], S. 33.

¹⁰ Die Fixierung auf den Begriff der doppelten Buchführung hat zu Kritik an den Thesen Sombarts geführt. Yamey (Basil S. Yamey, „Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism“, in: *The Economic History Review* 1, 2 und 3 (1949), S. 99-113; ders., „Accounting and the Rise of Capitalism. Further Notes on a Theme by Sombart“, in: *Journal of Accounting Research* 2, 2 (1964), S. 117-136) argumentiert, dass die unterstellte Verbreitung dieses Verfahrens zum fraglichen Zeitpunkt überhaupt noch nicht gegeben war und Sombart diese Beziehung unverhältnismäßig stark macht. In dieser Konkretheit muss man der Kritik zwar Recht geben, kann die grundsätzliche Überlegung aber weiterhin aufrecht erhalten. Vormbusch (Uwe Vormbusch, *Die Herrschaft der Zahlen. Zur Kalkulation des Sozialen in der kapitalistischen Moderne*, Frankfurt/M., 2012, S. 87 ff.) zeigt, dass es sich hier eher um ein begriffliches als um ein empirisches Problem handelt. Kern dessen, was Sombart beschreibt, ist die Einführung einer systematischen Form der Buchführung, die sich grundsätzlich an der Idee doppelter Buchführung orientiert, und ein konzeptioneller Zusammenhang, der sich zwischen dieser Systematisierung und der Form des Wirtschaftens zeigen lässt.

um denselben Betrag belastet wird, für den ein anderes erkannt wird“ und so ein lückenloses Abbild des Kapitalkreislaufs entsteht (vgl. Abb. 1).¹¹

Aktiva	Bilanz zum 31.12.XXXX	Passiva
Anlagevermögen		Eigenkapital
Grundstücke & Gebäude	100.500	
		45.000
Betriebs & Geschäftsaus- stattung	5.000	Verbindlichkeiten
		Verbindlichkeiten gegen- über Kreditinstituten
Umlaufvermögen		150.000
Vorräte	42.500	Verbindlichkeiten aus
Forderungen aus Lieferun- gen und Leistungen	10.500	Lieferungen und Lei- stungen
Bank	32.000	2.000
Kasse	6.500	
	197.000	197.000

1 – Beispielhafte Darstellung des Schemas der doppelten Buchführung

Mit der konsequenten Aufzeichnung aller wirtschaftlichen Vorgänge in den Büchern, d. h. insbesondere mit einem zahlenförmigen Ausdruck, ist erstmals eine *gezielte Übersicht über alle geschäftsrelevanten Transaktionen* möglich. Die spezifische Notation entlastet den Unternehmer von der Erinnerung aller Vorgänge und erweitert diese außerdem um die Überprüfbarkeit vergangener Transaktionen. Die Geldbeträge, um die es bei wirtschaftlichen Vorgängen geht, werden mithilfe von Ziffern ausgedrückt, so dass „jeder wirtschaftliche Vorgang einer Ziffer entsprechen“ muss.¹² Die Systematisierung führt zu einer Trennung der Ausgaben und Einnahmen entlang der Waren und Produkte und bietet konkrete Anwendungsvorteile. Mithilfe der systematisch geführten Bücher,

the merchant was easily able [...] to reconstruct in some minuteness the course of particular transactions and groups of transactions; in his mind's eye he could relieve some past experience, and he could readily visualize the physical attributes and economic circumstances of any particular asset.¹³

Das heißt, ökonomisches Handeln kann einerseits auf den Erfolg hin überprüft werden und andererseits auf Basis der Aufzeichnungen auch gezielter geplant

¹¹ Sombart (1919), *Der moderne Kapitalismus*, Band 2, S. 113.

¹² Ebd., S. 120.

¹³ Yamey (1964), *Accounting and the Rise of Capitalism*, S. 124.

werden, weil ein genaues Wissen über die aktuelle ökonomische Situation vorliegt. Eine Konsequenz dieses Verfahrens ist die Trennung von Haushalt und Betrieb. Zur Einheit des Betriebs gehören nun ausschließlich Dinge, die in den Büchern als Werte auftauchen – ganz gleich, welcher Art diese sind. Ganz nebenbei entsteht mit der Buchführung ein juristisch belastbarer Beweis, der im Falle von Streitigkeiten als Beweisstück herangezogen werden kann, um über die unternehmerischen Vorgänge Auskunft zu geben.¹⁴

III. Management Accounting und Industrialisierung

Die doppelte Buchführung eignet sich in der beschriebenen ursprünglichen Form vor allem dazu, kleine Handwerksbetriebe oder auch mittelgroße Manufakturen zu führen. Mit den spätestens im Zuge der Industrialisierung entstehenden Fabriken und Großbetrieben verändern sich aber die Produktionsmittel und -bedingungen in einem Maße, das die Weiterentwicklung der Buchführungsverfahren erfordert. Moderne Großbetriebe sind mit dem ursprünglichen Instrumentarium der doppelten Buchführung nicht mehr zu steuern.¹⁵ Die Möglichkeit der verteilten Produktion und die Diversifikation der Produkte, die innerhalb eines Unternehmenszusammenhangs hergestellt werden, erfordern neue Verfahren, um auch weiterhin die Planbarkeit ökonomischen Erfolgs aufrechtzuerhalten. Die doppelte Buchführung ist in erster Linie ein Verfahren zur Ex-post-Analyse ökonomischen Handelns und bietet nur wenige Möglichkeiten der Vorhersage von Entwicklungen. Die neuen Bedingungen ökonomischer Produktion sind häufig mit großen Investitionen und damit unternehmerischen Risiken verbunden, weshalb ein größeres Interesse an systematischer Analyse entsteht, die über die bloße Aufzeichnung und Nachvollziehbarkeit von Aktivitäten hinaus geht. „[T]he need for modern cost accounting arose [...] in industries where oligopolistic markets, complex production processes, and problems of large scale organization combined to create a high degree of uncertainty and risk.“¹⁶ Um diese Risiken handhabbar zu machen und ein befriedigendes Maß an Planbarkeit sicherzustellen, ist es notwendig, den vollständigen Kapitalkreislauf, d. h. mehr als nur Einnahmen und Ausgaben, nachvollziehen und regelmäßige Berichte über die aktuelle Lage generieren zu können.¹⁷ Ziel ist es, eine möglichst umfassende Abbildung aller relevanten Prozesse zu haben, so dass Einnahmen und Wertveränderungen, z. B. durch Abschreibungen und Ausgaben, sichtbar werden und außerdem die Weiterverarbeitung von Zwischenprodukten immer klar dem Ausgangs- und dem Endprodukt zuzuordnen ist. Konkret passiert dies, indem statt

¹⁴ Yamey (1949), *Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism*, S. 103.

¹⁵ Chatfield (1977), *Accounting Thought*, S. 50.

¹⁶ Thomas H. Johnson, „Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850’s“, in: *Business History Review* 46, 4 (1972), S. 466-474: 466.

¹⁷ Chatfield (1977), *Accounting Thought*, S. 91 f.

Kosten allgemein zu betrachten, diese nun „particular products“¹⁸ zugeordnet und durch den gesamten Produktionsprozess nachverfolgt werden (vgl. Abb. 2).

Function		Name	Part number	Costs (\$)		
Verb	Noun			Part material	Purchased part	Labor
Fix	Spring	Slider	1		0.37	0.04
		Spring	2		0.21	0.08
Store	Staple	Track	3	0.48		0.12
Move	Staple	Spring	4	0.11		0.05
Put	Staple	Head	5	0.46		0.09
		Pin	6	0.26		0.03
Twist	Staple	Staple guide	7		0.72	
		Rivet	8		0.04	
Hold	Staple	Base	9	0.99		0.24
		Pin	10	0.15		0.05
Prevent	Slippage	Front pad	11		0.10	0.03
		Rear pad	12		0.11	0.03
Fix	Spring	Spring	13		0.07	0.10
		Rivet	14		0.06	0.02
		Base release	15		0.17	0.32
Individual totals				2.45	1.85	1.20
Total target costs					\$5.50	
Target selling price					\$9.00	

2 – Produktspezifische Zuordnung von Kosten am Beispiel eines Tackers

Diese Entwicklung löst das System der doppelten Buchführung nicht ab, sondern erweitert es. Man muss daher korrekterweise nicht von einem neuen System der Buchführung sprechen, das mit dem Management Accounting entsteht, sondern von einer Weiterentwicklung. Neu ist insbesondere die Orientierung an monetären Werten durch Kennziffern, z. B. dem Return-on-Investment, zu ergänzen. Gewinne werden dabei systematisch mit dem investierten Kapital verglichen und Investitionsentscheidungen von Renditeerwartungen abhängig gemacht.¹⁹ Die eingeführten Kennziffersysteme machen unternehmensinterne Prozesse so abstrakt, dass heterogene Einheiten dargestellt und evaluiert werden können, ohne über Detailkenntnisse bezüglich einzelner konkreter Prozesse verfügen zu müssen. Diese Abstraktion bietet die Möglichkeit, die Aufgaben der Planung, Steuerung und Kontrolle von den unmittelbar am Produktionsprozess Beteiligten weg, hin zu einer dafür explizit ausgebildeten

¹⁸ Ebd., S. 102.

¹⁹ Uwe Vormbusch, *Diskussion und Disziplin*, Frankfurt/M., 2002.

Gruppe von Managern zu verlagern und zu professionalisieren, so dass ein „management from a distance“²⁰ entsteht.

Dadurch, dass die nun für Planung, Steuerung und Kontrolle zuständigen Akteure in Unternehmen nicht mehr unmittelbar mit der Produktion zu tun haben, entsteht ein zusätzlicher Bedarf an Information über die Abläufe dort. Aus dieser Notwendigkeit entwickelt sich das Management Accounting immer weiter und wird zunehmend verwissenschaftlicht. Im Zuge der Industrialisierung bildet sich nicht nur in Unternehmen eine eigene Gruppe von Managern heraus, sondern verbinden sich diese Gruppen zu einer neuartigen Profession, mit dem Ziel hinreichend Einfluss zu gewinnen, um legitime Anforderungen an professionelles Management stellen zu können und um die Managementverfahren soweit weiter zu entwickeln, dass damit die gestellten unternehmerischen Aufgaben bewältigt werden können.²¹

Auch für das Management Accounting lässt sich Sombarts These des unmittelbaren Zusammenhangs von Buchführungstechniken und ökonomischer Produktionsweise, das besondere Verhältnis von „Form und Inhalt“ aufzeigen. Die Weiterentwicklung der Produktionsmittel erfordert eine neuartige Form bzw. eine Verbesserung der Verfahren der Buchführung und gleichzeitig bieten diese neue Verfahren ganz neue Optionen, die wiederum einer bestimmten Form der Produktion zum Durchbruch verhelfen und eine neue Dynamik schaffen.

IV. Performance Accounting und Finanzmarktkapitalismus

Auch bei der dritten Entwicklungsstufe der Buchführungstechniken in der modernen Ökonomie setzt sich der Modus *Erweiterung statt Ersetzung* durch. Das Performance Accounting ist seit Mitte/Ende des 20. Jahrhunderts das Mittel der Wahl, in Unternehmen die Planbarkeit ökonomischen Erfolgs und damit auch den Fortbestand des Unternehmens sicherzustellen. Und genau wie beim Übergang von doppelter Buchführung zum Management Accounting ist die Begründung für die Weiterentwicklung in veränderten Produktionsbedingungen und -mitteln auszumachen. Hintergrund ist dabei zunächst die Veränderung von Unternehmensstrukturen, die sich von integrierten Formen zu „netzwerk- und projektförmigen Strukturen“²² weiterentwickeln und in der die Produktion vor allem über die Abstimmung mit Zulieferern und ‚Just in Time‘ organisiert wird und bei der ständig neue Produkte geschaffen und alte durch diese ersetzt werden.²³ Dazu kommt eine stärkere Orientierung am sogenann-

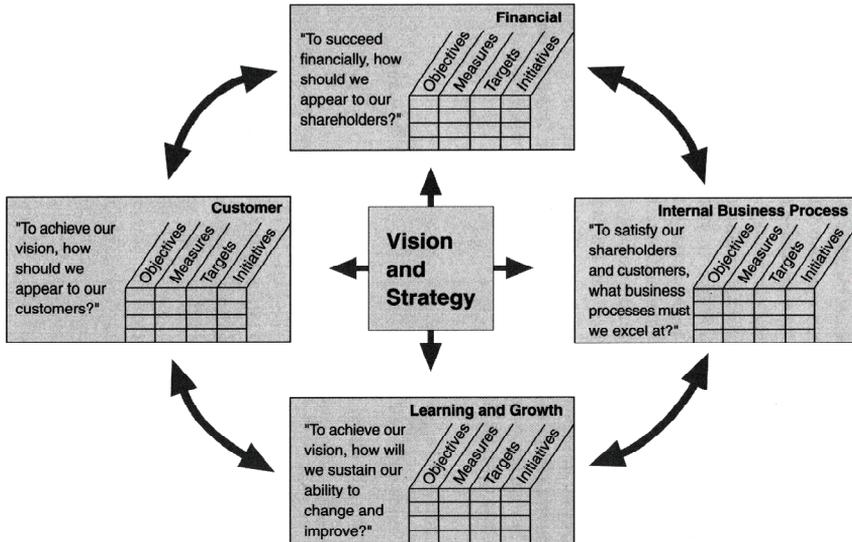
²⁰ Chatfield (1977), *Accounting Thought*, S. 92.

²¹ Ebd., S. 61 und S. 145-155.

²² Christoph Deutschmann, *Kapitalistische Dynamik. Eine gesellschaftstheoretische Perspektive*, Wiesbaden, 2008, S. 86.

²³ Robert A. Howell/Stephen R. Soucy, „Operating Controls in the New Manufacturing Environment“, in: *Management Accounting* 23, (1987), S. 25-31: 26.

ten Shareholder Value, eine Form der Erfolgsmessung, die sich vor allem an der Wertentwicklung auf Finanzmärkten orientiert und Qualität bzw. Kundenzufriedenheit als Indikator für den Wert von Produkten nutzt.²⁴ Boltanski und Chiapello sprechen in Anlehnung an Webers Formulierung daher von einem *neuen Geist des Kapitalismus*.²⁵



3 – Schematische Darstellung des Prinzips der Balanced Scorecard

Eine Weiterentwicklung findet vor allem auf der Ebene der zur Steuerung eingesetzten Elemente und nicht so sehr bei der Form der Notation statt. Statt weiterhin auf Single-figure-Verfahren wie den Return on Investment zu setzen, etablieren sich verstärkt mehrdimensionale Instrumente wie die Balanced Scorecard (vgl. Abb. 3) oder andere Punktesysteme, um neben den Rohstoffen und Maschinen noch weitere Bestandteile der Produktion in den Blick zu bekommen.²⁶ Relevant sind hierbei vor allem das Wissen und die Kompetenzen der Mitarbeiter, Patente oder Markenrechte. Diese immateriellen Werte spielen in modernen Unternehmen eine immer größere Rolle, so dass Verfahren entwickelt werden, diese angemessen zu steuern und sie auch im Rahmen

²⁴ Klaus Dörre, „Krise des Shareholder-Value? Kapitalmarktorientierte Steuerung als Wettkampfsystem“, in: Klaus Kraemer/Sebastian Nessel (Hg.), *Entfesselte Finanzmärkte. Soziologische Analysen des modernen Kapitalismus*, Frankfurt/M., 2012, S. 121-143: 126.

²⁵ Luc Boltanski/Ève Chiapello, *Der neue Geist des Kapitalismus*, Konstanz, 2003.

²⁶ Uwe Vormbusch, „Von der Buchhaltung der Dinge zur Kalkulation des Immateriellen. Zahlenbasierte Steuerung im Wissenskapitalismus“, in: *WestEnd. Neue Zeitschrift für Sozialforschung* 4, 2 (2008), S. 87-101.

der Unternehmensbilanzierung abbildbar zu machen.²⁷ Es geht neben der Planung, Steuerung und Kontrolle der unmittelbaren Produktion nun auch um ökonomisches Wissens- und Qualitätsmanagement.²⁸

Mit der außerdem stattfindenden Veränderung der Produktionsmittel durch eine immer weiter fortschreitende Automatisierung können wiederum die Verfahren des Management Accountings keine ausreichenden Informationen mehr liefern, um dem Anspruch der Planbarkeit gerecht zu werden. Die Darstellung der Produktionskosten wird systematisch verfälscht, insbesondere weil den – zudem stetig sinkenden – Arbeitskosten eine zu hohe Relevanz zukommt, während die hohen Investitionskosten nicht ausreichend berücksichtigt werden.²⁹ Arbeitskosten werden immer mehr zu Fixkosten, je mehr Computer und Maschinen in der Produktion eingesetzt werden. Diese Fixkosten sinken, weil Kosten für Technik und Software *vor* dem Produktionsbeginn anfallen und nicht währenddessen. Einen Überblick über die Fähigkeiten und das Wissen, die im Produktionsprozess eine Rolle spielen, zu gewinnen und die Möglichkeit diese bewerten und steuern zu können „are much more critical to manufacturing success than being able to keep track of and allocate all costs to direct labor.“³⁰ Zeit, insbesondere Arbeitszeit, wird durch den technischen Fortschritt immer weniger für die Steuerung dieser Prozesse relevant. Die mangelhafte Erfassung der Produktion mit den etablierten Accounting-Verfahren führt zu einer „Krise des ökonomischen Kalkulierens“.³¹

Um weiterhin Planung, Steuerung und Kontrolle ausüben zu können, werden „improved financial numbers and nonfinancial indicators of manufacturing performance“ benötigt und entwickelt.³² Dazu werden Systeme eingeführt, mit denen qualitative Werte in quantitative übertragen werden können. Für die Kompetenzbewertung werden z. B. „Personalportfolios“ eingeführt und es erfolgt eine „Ausdehnung des Objektbereichs kalkulativer Praktiken auf bislang als unmessbar und bloß subjektiv geltende“³³ Größen, wie eben Qualität oder Kundenzufriedenheit. Diese Prozesse und Verfahren unterscheiden sich

²⁷ Uwe Vormbusch, „Das neue Alphabet des Kapitalismus. Von A wie Audit bis Z wie Zertifizierung“, in: Hilde Wagner (Hg.), *„Rentier ich mich noch?“ Neue Steuerungskonzepte im Betrieb*, Hamburg, 2005, S. 87-112.

²⁸ Weil das Wissen in der Produktion eine so zentrale Rolle einnimmt bzw. ihm so ein großer Stellenwert eingeräumt wird, verwenden einigen Autoren zur Beschreibung den Begriff des „Wissenskapitalismus“ (z. B. Uwe Vormbusch, „Von der Buchhaltung der Dinge zur Kalkulation des Immateriellen. Zahlenbasierte Steuerung im Wissenskapitalismus“, in: *WestEnd. Neue Zeitschrift für Sozialforschung* 4, 2 (2008), S. 87-101). Ich nutze hier weiterhin den Begriff des Finanzmarktkapitalismus, der einen identischen historischen Zeitraum beschreibt, aber m. E. besser die veränderten Rahmenbedingungen der Produktion erfasst.

²⁹ Vormbusch (2002), *Diskussion und Disziplin*, S. 62 f.

³⁰ Kaplan (1991), *Accounting Lag*, S. 75.

³¹ Vormbusch (2008), *Buchhaltung der Dinge*, S. 95.

³² Robert S. Kaplan, „Yesterday’s Accounting Undermines Production“, in: Robin Cooper/ders. (Hg.), *The Design of Cost Management Systems. Text, Cases and Reading*, Englewood Cliffs, NJ, 1991, S. 57-63: 62.

³³ Vormbusch (2008), *Buchhaltung der Dinge*, S. 97.

in einem wesentlichen Punkt von den Verfahren der doppelten Buchführung und des Management Accountings. Performance Accounting, z. B. mithilfe der Balanced Scorecard, ist ein explizit zukunftsgerichtetes Verfahren. Während ältere Verfahren vor allem dem Zweck dienen, die gegenwärtige Produktion und die Situation der Unternehmung erfassen zu können, um auf dieser Informationsbasis zukunftsrelevante Entscheidungen zu treffen, dienen gegenwärtige Verfahren dem Ziel, Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge aufzuzeigen und auf diesem Weg die Zukunft planbar zu machen.³⁴ Da sich immer weitere Teile der unternehmensinternen Wertschöpfung nicht mehr in einer materiell sicht- oder fassbaren Form abspielen, z. B. Beratung und Service, diese aber dennoch für die Planbarkeit unternehmerischen Erfolgs relevant sind, werden Verfahren entwickelt, mit denen diese ‚sichtbar‘ gemacht werden können.³⁵ Diese Entwicklung lässt sich besonders gut am Umfang der von Unternehmen in der Dienstleistungsbranche veröffentlichten Accounting-Informationen beobachten. Dieser ist um ein Vielfaches höher als bei klassischen Industrieunternehmen.³⁶ Es geht stets darum „activities visible in economic terms“³⁷ zu machen, wobei als „economic terms“ eben insbesondere die Darstellung durch Zahlen und anderen kalkulative Ausdrücke wie Formeln, Statistiken und Tabellen verstanden werden. Ohne diese Aktivitäten in eine Form zu bringen, die sie handhabbar macht, agieren die Unternehmen zukunftsblind. Die doppelte Buchführung und das Management Accounting dienen im Wesentlichen den unmittelbar an der Produktion Beteiligten oder speziellen Gruppen innerhalb der Unternehmen. Spätestens seit Mitte des 20. Jahrhunderts differenzieren sich mit dem Performance Accounting diese Verfahren aber auch immer weiter zielgruppenspezifisch aus.³⁸ Für das unternehmensinterne Management werden andere Indikatoren genutzt als für Investoren oder zur Präsentation gegenüber Kunden. Entsprechend setzt sich die im Zuge der Industrialisierung aufgekommene Entwicklung der immer stärkeren Professionalisierung und Ausweitung des Accounting und dessen Einfluss weiter fort.³⁹ Die Form des Performance Accountings ist die bis in die Gegenwart dominierende Form, mithilfe von Kalkularisierung zu versuchen, die Planbarkeit ökonomischen

³⁴ Frank Barthélemy/Heinz-Dieter Knöll/André Salfeld/Christoph Schulz-Sacharow/Dorothee Vögele, *Balanced Scorecard. Erfolgreiche IT-Auswahl, Einführung und Anwendung: Unternehmen berichten*, Wiesbaden, 1992.

³⁵ Herbert Kalthoff, „Rechnende Organisation. Zur Anthropologie des Risikomanagements“, in: Jens Beckert/Rainer Diaz-Bone/Heiner Ganßmann (Hg.), *Märkte als soziale Strukturen*, Frankfurt/M., 2007, S. 151-165: 153.

³⁶ Yong Suk Jang, „The Expansion of Modern Accounting as a Global and Institutional Practice“, in: *International Journal of Comparative Sociology* 46, 4 (2005), S. 297-326.

³⁷ Ebd., S. 298.

³⁸ Chatfield (1977), *Accounting Thought*, S. 184.

³⁹ Yong Suk Jang, „The Expansion of Modern Accounting as a Global and Institutional Practice“, in: *International Journal of Comparative Sociology* 46, 4 (2005), S. 297-326: 301. Theodore M. Porter, *Trust in Numbers. The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*, Princeton, NJ, 1995, S. 65. Die Professionalisierung drückt sich u. a. in der Schaffung internationaler Standards durch das International Accounting Standards Board (IASB) aus.

Erfolgs sicherzustellen. Diese Form der Planung hat sich systematisch so weit entwickelt, dass nicht mehr bloß die Produktion und Warenein- und -verkauf als Maßstab für den Erfolg von Unternehmen gelten. Viele Bewertungen entziehen sich dem üblichen Maßstab *Geld* und müssen erst durch Kalkularisierung in eine Form gebracht werden, die zu den übrigen, etablierten Indikatoren passt. Während dafür innerhalb von Unternehmen eine ganz Reihe von unterschiedlichen Indikatoren, angepasst an die Zielgruppe und deren konkretes Planungsinteresse, existieren, ist der Börsenkurs das nach außen weit sichtbare und allgemein akzeptierte Gesamtergebnis dieser Planung.

V. Fazit

Abschließend möchte ich die in drei Schritten präsentierte Entwicklung noch einmal auf einem etwas allgemeineren Abstraktionsniveau reflektieren. Zwischen den Formen und Techniken der Buchführung/des Accountings und den Bedingungen, unter denen sie eingesetzt werden, ist ein konzeptioneller Zusammenhang erkennbar. Veränderungen in den Produktionsbedingungen gehen mit einer Änderung der Verfahren diese zu planen, zu steuern und zu kontrollieren einher.⁴⁰ Gleichzeitig führen diese neuartigen (Accounting-)Verfahren zu einer Verstärkung der Veränderungsprozesse in der Produktion, indem sie die Gelegenheit bieten, sie noch weiter auszureizen und ihre Möglichkeiten aus unternehmerischer Perspektive optimal auszunutzen. Zwischen den Verfahren der Produktion und der Wertschöpfung in Unternehmen und den Mitteln, diese zu planen und zu steuern, besteht ein wechselseitiger Zusammenhang. Ihren Ausgang nehmen Veränderungen dabei aber immer auf der Seite der Produktion, denn solange mit den existierenden Verfahren der Steuerung ein hinreichendes Maß an Planbarkeit sichergestellt werden kann, sind bei diesen keine Anpassungen notwendig. Erst wenn die in Unternehmen ablaufenden Prozesse, bedingt durch technische Entwicklungen (z. B. Computerisierung) oder Umweltbedingungen (erhöhte Aktivität von privaten Investoren im 21. Jahrhundert) nicht mehr erfasst und eben auch nicht mehr gesteuert werden können, ist eine Anpassung notwendig. Die Ursache der Veränderung lässt sich damit in der Wertschöpfung ausmachen, die Begründung ist aber im übergeordneten Interesse der Planbarkeit von Erfolg zu finden. Dabei lassen sich, wie ich meine, zwei Muster beobachten, die eine Begründung für den Erfolg und die Durchsetzung dieser Verfahren liefern.

Zum einen geht es bei den Verfahren der Buchführung immer darum, Unsichtbares sichtbar (und damit letztlich steuerbar) zu machen. Dieses Prinzip der *Sichtbarmachung* zeigt sich besonders gut am Beispiel des Performance Accountings, bei dem Dinge wie Wissen und Kompetenzen in ein System der Buchführung zu übertragen versucht werden. Es handelt sich hier um Werte,

⁴⁰ Kaplan (1991), *Accounting Lag*.

die nicht materiell fassbar sind und erst durch Kalkularisierung in eine Form gebracht werden, die sie planbar macht. Aber bereits bei den ersten Schritten systematischer Buchführung ist eine Sichtbarmachung festzustellen. Nur was in den Büchern steht, wird als ökonomischer Vorgang überhaupt beobachtbar. Es gibt keine Vorgänge jenseits der Bücher, zumindest nicht innerhalb der Unternehmung. Die Unternehmung selbst wird als Einheit erst sichtbar, indem ihre Bestandteile anhand der Bücher beobachtbar gemacht werden. Sichtbarkeit spielt auch eine Rolle, wenn in der Industrialisierung professionelle Manager die Produktion steuern müssen, welche die dezentral organisierten Prozesse von ihrem Arbeitsplatz aus überhaupt nicht mehr überblicken können.

Zum anderen dienen die Verfahren der Buchführung immer der *Reduktion von Komplexität*. Deutlich zu sehen ist dies vor allem beim Management Accounting und dem Versuch, ganz unterschiedliche Produkte, die innerhalb eines Unternehmens hergestellt werden, miteinander zu vergleichen. Der Vergleich von z. B. Gummistiefeln und Reifen wird erst mithilfe der Buchführungstechniken möglich, weil diese die Kriterien, d. h. den Vergleichshorizont, vorgeben. Aber auch bereits die Einführung einer Notation überhaupt reduziert Komplexität, indem die Notwendigkeit der persönlichen Erinnerung verringert wird. Genauso ist der Versuch, die Qualität einer Dienstleistung mithilfe einer festen Bewertungsmatrix zu erfassen, weniger komplex als eine vollumfängliche Erfassung aller dabei getätigten Arbeitsschritte und die Überprüfung z. B. durch eine Zufriedenheitsanalyse bei Kunden. In der gegenwärtigen Ökonomie erzeugt die starke Orientierung am Shareholder-Value den Bedarf, sehr komplexe Unternehmensprozesse so präsentieren zu können, dass sie auch von Externen nachvollzogen werden können und ihren Gewinn verdeutlichen.

Die Planbarkeit von ökonomischen Prozessen, insbesondere die Planung von ökonomischem Erfolg, beruht auf dem Versuch, mithilfe von Techniken der Buchführung alle relevanten Abläufe sichtbar zu machen und die Komplexität der dabei anfallenden Aufgaben so zu reduzieren, dass ein Eingriff überhaupt möglich ist.

Literatur

- Barthélemy, Frank/Knöll, Heinz-Dieter/Salfeld, André/Schulz-Sacharow, Christoph/Vögele, Dorothee, *Balanced Scorecard. Erfolgreiche IT-Auswahl, Einführung und Anwendung: Unternehmen berichten*, Wiesbaden, 1992.
- Boltanski, Luc/Chiapello, Ève, *Der neue Geist des Kapitalismus*, Konstanz, 2003.
- Chatfield, Michael, *A History of Accounting Thought*, Huntington, NY, 1977.

- Deutschmann, Christoph, *Kapitalistische Dynamik. Eine gesellschaftstheoretische Perspektive*, Wiesbaden, 2008.
- Dörre, Klaus, „Krise des Shareholder-Value? Kapitalmarktorientierte Steuerung als Wettkampfsystem“, in: Klaus Kraemer/Sebastian Nessel (Hg.), *Entfesselte Finanzmärkte. Soziologische Analysen des modernen Kapitalismus*, Frankfurt/M., 2012, S. 121-143.
- Howell, Robert A./Soucy, Stephen R., „Operating Controls in the New Manufacturing Environment“, in: *Management Accounting* 23, (1987), S. 25-31.
- Jang, Yong Suk, „The Expansion of Modern Accounting as a Global and Institutional Practice“, in: *International Journal of Comparative Sociology* 46, 4 (2005), S. 297-326.
- Johnson, Thomas H., „Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850's“, in: *Business History Review* 46, 4 (1972), S. 466-474.
- Kalthoff, Herbert, „Rechnende Organisation. Zur Anthropologie des Risikomanagements“, in: Jens Beckert/Rainer Diaz-Bone/Heiner Ganßmann (Hg.), *Märkte als soziale Strukturen*, Frankfurt/M., 2007, S. 151-165.
- Kaplan, Robert S., „Yesterday's Accounting Undermines Production“, in: Robin Cooper/ders. (Hg.), *The Design of Cost Management Systems. Text, Cases and Reading*, Englewood Cliffs, NJ, 1991, S. 57-63.
- Ders., „Accounting Lag. The Obsolescence of Cost Accounting Systems“, in: Robin Cooper/ders. (Hg.), *The Design of Cost Management Systems. Text, Cases and Reading*, Englewood Cliffs, NJ, 1991, S. 63-79.
- Marx, Karl/Engels, Friedrich, *Das Kapital. Kritik der politischen Ökonomie*, Band 1 [MEW 23], Berlin, 2005 [1890].
- Pollard, Sidney, „Capital Accounting in the Industrial Revolution“, in: Michael Chatfield (Hg.), *Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought*, Belmont, CA, 1968, S. 113-134.
- Porter, Theodore M., *Trust in Numbers. The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*, Princeton, NJ, 1995.
- Sombart, Werner, *Der moderne Kapitalismus. Historisch-systematische Darstellung des gesamteuropäischen Wirtschaftslebens von seinen Anfängen bis zur Gegenwart*, Band 1, München, 1919.
- Ders., *Der moderne Kapitalismus. Historisch-systematische Darstellung des gesamteuropäischen Wirtschaftslebens von seinen Anfängen bis zur Gegenwart*, Band 2, München, 1919.
- Vormbusch, Uwe, *Diskussion und Disziplin*, Frankfurt/M., 2002.
- Ders., „Das neue Alphabet des Kapitalismus. Von A wie Audit bis Z wie Zertifizierung“, in: Hilde Wagner (Hg.), *„Rentier ich mich noch?“ Neue Steuerungskonzepte im Betrieb*, Hamburg, 2005, S. 87-112.
- Ders., „Von der Buchhaltung der Dinge zur Kalkulation des Immateriellen. Zahlenbasierte Steuerung im Wissenskapitalismus“, in: *WestEnd. Neue Zeitschrift für Sozialforschung* 4, 2 (2008), S. 87-101.
- Weber, Max, *Wirtschaft und Gesellschaft. Grundriss der verstehenden Soziologie*, Tübingen, 1980 [1921].
- Yamey, Basil S., „Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism“, in: *The Economic History Review* 1, 2 und 3 (1949), S. 99-113.
- Ders., „Accounting and the Rise of Capitalism. Further Notes on a Theme by Sombart“, in: *Journal of Accounting Research* 2, 2 (1964), S. 117-136.