

Accounting. Die Macht der Zahlen im gegenwärtigen Kapitalismus

Die Selbstbeschreibung gegenwärtiger kapitalistischer Gesellschaften beruht ebenso wie Prozesse ihrer Steuerung und Kontrolle auf kalkulativen Konstrukten wie dem Bruttosozialprodukt, der Arbeitslosenrate oder dem „return on investment“. Die Macht der Zahlen besteht praktisch-politisch in ihrer institutionell abgesicherten Fähigkeit zur Definition der Erfolgsparameter gesellschaftlicher Leistungsprozesse. Gleichzeitig stellen die kalkulativen Praktiken des Accounting gesellschaftlich und individuell kaum mehr hintergehbare Muster der Problem- und Selbstwahrnehmung bereit – als relevanter Teil der Konstruktion gesellschaftlicher Wirklichkeit. Der Artikel skizziert einschlägige Aspekte der angelsächsischen Accountingforschung auf den Ebenen der Organisation, der Profession und des Subjekts und weist auf Forschungs- und Theoriesiderate insbesondere der „postmodernen“ Strömung der Accountingforschung hin. Die Untersuchung der kalkulativen Praktiken des Accounting füllt gleichwohl eine Leerstelle der gegenwärtigen Kapitalismusanalyse.

1. Einleitung: Accounting ...

Im Kontext entwickelter kapitalistischer Gesellschaften, für die die Erzeugung und Distribution von entscheidungsrelevanten Informationen eine ebenso zentrale Bedeutung gewinnen wie der Ausschluss von diesen, rücken wissensbasierte Dienstleistungen in den Mittelpunkt der gesellschaftlichen Produktion und Verteilung von Chancen. Dies gilt insbesondere für solche Informationen, die eine ökonomische Chance anzeigen. Eine „technische“ Definition des Accounting könnte in diesem Zusammenhang etwa so lauten: „Das Accounting umfasst all jene Aktivitäten der Identifizierung, Sammlung, Ordnung, Aufzeichnung, Auswertung und Kommunikation von Daten, die für die Koordination, Steuerung und Kontrolle (ökonomischer) Aktivitäten benötigt werden.“ Die Institutionen und das Spektrum professioneller Dienstleistungen, die in diesem Feld erbracht werden, sind dabei äußerst vielschichtig. Sie reichen von der Bereitstellung, Sammlung und Interpretation solcher Daten, die für die Kontrolle und Steuerung des kapitalistischen Produktionsprozesses benötigt werden, über die Rechnungslegung, die Prüfung von Jahresabschlüssen und Unternehmensübernahmen, die Auditierung privatwirtschaftlicher und

öffentlich verfasster Organisationen (Universitäten, Krankenhäuser, Arbeitsämter etc.), bis zu integrierten Strategie-, Technologie- und globalen Steuerberatungstätigkeiten für transnationale Konzerne. Als „Accountant“ kann dementsprechend sowohl der Innenrevisor einer Bausparkasse, ein vereidigter Buchprüfer als auch ein auf Fusionen spezialisierter Rechtsanwalt gelten. Gemeinsam ist ihnen ein organisierter, institutionell und qua Ausbildung legitimer Zahlengebrauch, dem eine ordnende, steuernde und kontrollierende Funktion in Hinblick auf ökonomische Prozesse zugesprochen wird. An diesem Punkt des „Ökonomischen“ wird das Terrain jedoch bereits unsicher, m.a.W.: Es öffnen sich Einblicke in die gesellschaftliche Funktion des Accounting anhand der Form, in der es ökonomische Prozesse als solche erst hervorbringt bzw. diese sichtbar macht und ihnen einen gesellschaftlichen Nutzen zuordnet. Denn was z.B. ist „ökonomisch“ an einer staatlich organisierten und öffentlich finanzierten Hochschule? Spielen Accountants hier lediglich die belächelte Rolle von „Erbsenzählern“, oder aber vollzieht sich über die gestiegene Bedeutung des Accounting und des hiermit verknüpften Vokabulars von Kosten, Auslastungsgraden, Kundennutzen und potenziellen Einnahmequellen eine weitreichende Transformation

dieses Bereichs? Sind Accountants also harmlose Buchhalter oder die neuen „guard dogs of capitalism“ (Dezalay 1997)? Stimmt es, wenn Pentland (2000) angesichts der kalkulativen Durchdringung und Ökonomisierung vieler gesellschaftlicher Handlungsbereiche (nur halb ironisch) fragt: „Will auditors take over the world?“ Die kritische Accountingforschung und der vorliegende Artikel beschäftigen sich mit Fragen wie diesen.

Im Kontext einer veränderten Balance zwischen der industriellen bzw. „materiellen“ Produktion einerseits, finanzorientierten Wissensfunktionen und Wertschöpfungsaktivitäten andererseits (Crouch/Marquand 1993: 140f.; Altvater/Mahnkopf 1996) gewinnen diejenigen Funktionen und Akteure, die nicht nur über die entsprechenden anlage- und finanzrelevanten Informationen verfügen, sondern institutionell abgesichert deren Produktion und Legitimation betreiben, an Bedeutung. Accountingspezifische Programme, Strategien und Körperschaften sind Triebkräfte der ökonomischen Globalisierung:

- durch die Standardisierung des betrieblichen Rechnungswesens („book-keeping“) und des „financial reporting“ in Form der Definition und Durchsetzung bestimmter Accounting-Standards wie GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) oder IAS (International Accounting Standards),
- durch die Organisation und finanztechnische Bewertung bzw. Prüfung grenzüberschreitender Übernahmen (Bereich des „finance“),
- durch vielfältige Finanzdienstleistungen wie die Abfassung, Verbreitung und wechselseitige Bewertung unternehmensbezogener „Ratings“ (z.B. durch Standard & Poor's),
- zunehmend durch die strategische Beratung des Managements in Hinblick auf die globale, regionale oder segmentbezogene Markt- oder Technikentwicklung, Unternehmenspositionierung, internationale Besteuerung etc. (durch weltweit operierende Firmen wie KPMG, PricewaterhouseCoopers etc.).

Wenn der Neoliberalismus und die Monetarisierung gesellschaftlicher Handlungsbereiche einen Namen und ein Gesicht bräuchten, dann ist es das Accounting. Weltweit agierende als auch eine Vielzahl kleinerer Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften offerieren Branchenstudien, Vermögens- und Steuerplanung für Geschäftskunden und Großkonzerne, die Konzeption von Public-Private-Partnerships, Unternehmensbewertungen, Managementberatung und Strategieentwicklung, die Beratung von Universitäten, Branchenverbänden und Regierungen, verfassen Studien zu Technologieentwicklung und zu den Marktchancen ihrer Einführung, prüfen Geschäftsberichte, zertifizieren Behörden und organisieren Unternehmensübernahmen. Ihre wissensbasierten Dienstleistungen stellen Lösungen für ökonomische Probleme dar – und rekonstruieren gesellschaftliche Problemlagen in einer ökonomisch und kalkulatив bearbeitbaren Weise. Das institutionalisierte Feld des Accounting beheimatet damit einige der vielleicht wichtigsten, gleichwohl soziologisch wenig erforschten Organisationen und Institutionen im Prozess der Globalisierung. Wenn Wiesenthal (1996) in Hinblick auf die „Ambivalenzen“ der Globalisierung fragt: „Wer aber bestimmt die Spielregeln?“, dann müsste ein Teil der Antwort lauten: die Akteure und Institutionen, die kalkulativen Praktiken und professionspolitischen Interessen im Feld des Accounting, Firmen also wie Pricewaterhouse Coopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young und KPMG. Mit den Ebenen und Akteuren des institutionellen Handlungsfeldes des Accounting gerät darüber hinaus einer der wichtigsten Mechanismen der Ökonomisierung und Monetarisierung gesellschaftlicher Handlungsbereiche in den Blick. Über die sozialen Voraussetzungen, Durchsetzungsmechanismen und Konstruktionsprozesse einschlägiger Bewertungsmethoden gibt es seit Jahren eine breite und Disziplin übergreifende Debatte im angelsächsischen Sprachraum, in der über die Analyse operativer Accounting- und Kennziffernsysteme unter veränderten Produktions- und Wirtschaftsbedingungen (Johnson/Kaplan 1987; Kaplan 1990; Abernethy/Lillis 1995; Perera/Harrison/Poole 1997), die

Rolle des Accounting für die Durchsetzung des Kapitalismus in England (Bryer 1993, 2000), über das Accounting als institutionalisiertes Wissenssystem (Power 1996, 1997), habituelle Aspekte des Accounting und die Sozialisation der Accountants (Hanlon 1994, 1996; Grey 1998), nationalspezifische Methodologien und „accounting-styles“ (Ahrens 1996), Probleme des Accounting als auch durch die Praxis des Accounting sozial erst konstruierte Probleme diskutiert werden.

Das „normalwissenschaftliche Programm“ des Accounting unterscheidet sich in den angelsächsischen Staaten kaum von den hierzulande diskutierten Konzepten. Das ist wenig erstaunlich, vermutlich hat kaum eine Profession einen solchen Grad an globaler Kohärenz und Aktivität entwickelt wie das Accounting und die mit ihm verknüpften Steuerungs- und Kontrollfunktionen im Rahmen der kapitalistischen Weltwirtschaft. Üblicherweise wird das Accounting in *auditing*, *finance* sowie in *financial accounting* und *management accounting* eingeteilt (Roslender 1992: 134). Während Financial Accounting der durch bestimmte Standards wie z.B. GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) definierten Information unternehmensexterner Akteursgruppen dient, wie etwa den Anteilseignern, öffentlichen Regulierungsbehörden wie der Wertpapieraufsicht oder auch den Analysten von Investmentfonds, ist der Gegenstand des Management Accounting die steuerungsrelevante Information organisationsinterner Gruppen, d.h. des Managements und im Rahmen des „neuen Accounting“ (vgl. Vormbusch 2002) auch der abhängig Beschäftigten. Scapens (1991: 11) bezeichnet die wesentlichen Funktionen des Management Accounting mit Planungstätigkeiten, der Identifikation und Gewichtung von Kosten, der Kontrolle (Budgetierung, Standardkosten, Abweichungsanalysen), der Zuweisung von Kosten zu Tätigkeiten, der Leistungsbeurteilung und der Festlegung von Transferpreisen. Populäre Steuerungsinstrumente wie Zielvereinbarungen, operative Kennzahlensysteme oder Budgetierung werden dem Bereich des Management Accounting zugeordnet, das sich zu weiten Teilen mit dem auch im deutschen Sprachraum verbreiteten Begriff des

Controllings deckt. Nach Becker (1999a: 1) ist „Controlling“ jedoch ironischerweise ein deutsches Wort, das zur Beschreibung „präskriptiver Controllingkonzeptionen“ verwendet werden könne, der angelsächsischen Begriff des Accounting sei immer dann vorzuziehen, wenn es um organisations- oder gesellschaftstheoretisch informierte Debatten gehe (Becker 1999b: 240).

2. ... und seine Kritik

Eine systematische Reflexion der methodologischen Grundannahmen und gesellschaftlichen Bedeutung des Accounting ist im deutschen Sprachraum kaum zu finden (vgl. jedoch Becker 1999a, 1999b, 2001; Vollmer 2003a). Aber auch für die angelsächsische Diskussion gilt, dass dem Interesse kritischer Accountingtheoretiker und -praktiker an einer sozialwissenschaftlichen Reflexion des Accounting kein analoges Interesse in den Gesellschaftswissenschaften gegenübersteht – was angesichts der Prominenz finanzkapitalistischer Thesen, die sich hier finden, erstaunlich ist (Vollmer 2003b: 354). Dies ist insbesondere deshalb bedauerlich, weil das Accounting in allen gesellschaftlichen Bereichen und nicht nur in der Privatwirtschaft eine zunehmende Bedeutung erlangt. In der mittlerweile seit den 1970er Jahren andauernden Krise des keynesianischen Wohlfahrtsstaates gilt in zunehmendem Maße: „If it matters, measure it“ (Singleton-Green 1993). Und komplementär hierzu: Was nicht mess- und quantifizierbar ist, wo also in diesem Sinne kein Output existiert, hat tatsächlich „keinen Wert“. Auch am Beispiel der Bereitstellung öffentlicher Güter wird deutlich, dass diese zunehmend mit der Prämisse konfrontiert werden, dass öffentliche Dienstleistungen nur mehr in Form messbarer Outputs als förder- und finanzierbar gelten. Damit verschieben sich die Bezugspunkte für die gesellschaftliche Legitimität dieser Leistungen dramatisch. In Hinblick auf die Reorganisation der öffentlichen und sozialen Dienstleistungen in Großbritannien kommen Dominelli und Hoogvelt (1996: 199) zu dem Schluss, dass die gegenwärtigen Konzepte

des Accounting öffentliche Wohlfahrtspolitik als eine Beschäftigung mit Bedürfnissen („concern with needs“) in Hinblick auf eine Aktivität, die sich primär auf die Einhaltung von Budgets („concern with budgets“) konzentrierte, reorganisierte. Die geringe Bedeutung der kalkulativen Praktiken des Accounting in der über die Betriebswirtschaft hinausgehenden Diskussion steht damit in krassem Gegensatz zum Stellenwert, den diese nicht nur für die Organisation industrieller Arbeit, sondern zunehmend in so disparaten Feldern wie der Kranken- und Altenpflege, der Reorganisation von Schule und Hochschule, der Sozialarbeit, der Einführung „neuer Steuerungsmodelle“ im Bereich der sozialen Arbeit und der Kommunen (vgl. Brülle 1998; Brülle/Reis/Reiss 1998) bekommen.

Becker (1999b: 238) charakterisiert die relevanten Merkmale des Accounting unter Bezug auf Hopwood (1990) folgendermaßen:

Erstens diene es der „Produktion von Sichtbarkeit“: Ökonomische Prozesse sind nicht als solche beobacht- und evaluierbar, sondern nur mithilfe von Messverfahren und Relevanzkriterien, die bestimmte Aspekte hervorheben bzw. erst sichtbar machen. Das Accounting übernimmt i.d.R. eine informierende und orientierende Funktion, indem Ziele, Parameter und Prozesse wirtschaftlichen Handelns definiert, selektiert, gemessen und kommuniziert werden.

Zweitens diene das Accounting durch Praktiken der Quantifizierung und der Kalkulation der Objektivierung ökonomischer und sozialer Prozesse. Insbesondere mit seiner „Aura der Neutralität und Objektivität“ (Miller/Hopper/Laughlin 1991: 399; vgl. Sikka/Willmott 1997: 149) gewinnt es ein hohes Gewicht in sozialen Aushandlungsprozessen und wird sowohl zum Bezugspunkt als auch legitimatorischen Maßstab ökonomischer und sozialer Entscheidungsprozesse. Die Legitimität des Accounting basiert erstens auf der Unterstellung der Objektivität und der technischen Neutralität des sozialen Prozesses der Konstruktion aussagefähiger Zahlen in dem Sinne, dass sie relevante Charakteristika einer unabhängig von diesem Herstellungsprozess existierenden Realität

lediglich repräsentierten, zweitens auf der Unterstellung einer professionellen Unabhängigkeit ihrer Akteure sowie drittens auf der institutionellen Neutralität der Profession als Ganze. Die konstruktivistische Wende in der Accounting-Forschung zielt dagegen – ganz im Gegensatz zu diesen Annahmen – auf die Rekonstruktion des Accounting als eine machtvoll gesellschaftliche Praxis mit einem erheblichen gesellschaftlichen Transformationspotenzial. Diese „kritische Accountinggeschichte“ (Miller/Hopper/Laughlin 1991; Miller/Napier 1993) bemüht sich um die Dekonstruktion des Objektivitäts- und Neutralitätsanspruches eines sich als „wertfrei“ verstehenden Accounting.

Drittens spiele das Accounting eine bedeutende Rolle in der „sozialen Konstruktion der (organisationalen) Realität“ (Becker 1999b: 238) und in der Konstruktion des Ökonomischen generell. Ihm werden damit weniger wirklichkeitsrepräsentative, sondern wirklichkeitsgenerierende Effekte zugeschrieben (Vollmer 2003a: 12ff.). In der konstruktivistischen Perspektive besteht seine Funktion weniger in einer bloßen Sichtbarmachung von ökonomischen Prozessen. Vielmehr ist das Accounting ein wesentlicher Aspekt der sozialen Konstruktion der Organisation und des Ökonomischen (Morgan 1988).

Es lassen sich zwei Linien einer radikalen Kritik an der dominanten Praxis und den methodischen Grundlagen des normalwissenschaftlichen Programms des Accounting unterscheiden: die „neo-marxistische“ und die „postmoderne“ Kritik. Die Übereinstimmung dieser beiden Strömungen liegt darin, dass genau jenem Anspruch, auf dem die gesellschaftliche Macht des Accounting vor allem beruht, namentlich ein technisch neutrales Instrument zur Koordination und Optimierung des gesellschaftlichen Produktions- und Verteilungsprozesses darzustellen, mit je unterschiedlichen Argumenten energisch widersprochen wird. Gleichzeitig finden hinsichtlich der relevanten Bezugspunkte für die „Konstruktivität“ des Accounting erbitterte Auseinandersetzungen statt. In Hinblick auf die institutionelle Verankerung der kritischen Accountingforschung in England muss angemerkt werden (weil von den deutschen

Bedingungen klar unterscheidbar), dass die schärfsten Kritiker des „mainstream-accounting“ in den Zentren der Wissensproduktion desselben angesiedelt sind. Damit ist für die Vertreter beider kritischen Strömungen nicht lediglich eine enge Verknüpfung von „technischer“ und „kritischer“ Kompetenz verbunden, sondern gleichzeitig eine schwierige institutionelle und professionspolitische Gratwanderung. Dies gilt insbesondere für Großbritannien, wo der Mangel an akademisch ausgebildeten Professionellen im Bereich des Accounting Anfang der 1980er Jahre einer Anzahl „kritischer“ Wissensschaffler die Möglichkeit eröffnete, akademische Positionen in diesem Feld zu erreichen, ohne ihre Qualifikationsarbeiten originär in diesem Gebiet veröffentlicht zu haben (Baker/Gendron o.J.; vgl. Roslender 1992). Hierzu gehören z.B. Keith Hoskin, Richard Macve, Peter Miller, Ted O'Leary, David Cooper, Anne Loft u.a., die ihre Dissertationen teilweise in Soziologie bzw. Philosophie, so z.B. über die Kritische Theorie der Frankfurter Schule (Miller) oder die Arbeiten Michel Foucaults verfassten (Loft). In Großbritannien, und dies scheint einen gewissen Kontrast zur deutschen Betriebswirtschaftslehre darzustellen, ist die kritische Accountingforschung nicht generell marginalisiert worden, sondern hat sich in den bekanntesten öffentlichen Accountinginstitutionen ihren Platz verschafft – und wird dort zumindest geduldet (Broadbent 2002: 445).

In der *neo-marxistischen Strömung* werden die Instrumente des Accounting, seine Akteure und institutionalisierten Körperschaften als organischer Teil der kapitalistischen Ausbeutungs- und Herrschaftsverhältnisse betrachtet. Die materialistische Kritik des „Accounting-Konventionalismus“ teile, so Puxty (1993: 77 ff.), zwar einige Gemeinsamkeiten mit dem von ihr kritisierten Gegenstand: die Ideen der Optimierung, der Rationalität und des Fortschritts z.B., eines Fortschritts, der sich jedoch keinesfalls am Maßstab der mikroökonomischen Effizienz messen lasse, sondern einzig anhand einer gerechteren und rationaleren Einrichtung der Gesellschaft. Es sei weniger der Effizienz- und Fortschrittsgedanke als viel-

mehr der Verteilungs- und Gerechtigkeitsaspekt, unter dem sich diese beiden Perspektiven unterschieden. In einem einflussreichen Papier bezeichnen Hopper, Storey und Willmott (1987) diese Perspektive als „labour process approach to accounting“. Dessen Ziele bestehen u.a. darin, die Funktion des Accounting als Medium der Kontrolle des Arbeitsprozesses aufzudecken, den „Mythos“ seiner technischen und klassenspezifischen Neutralität zu entkräften, und zu untersuchen, in welcher Weise es historisch von Klassenverhältnissen und der kapitalistischen Produktionsweise geprägt worden sei. Im Sinne einer solchen materialistischen Kritik behaupten Hopper und Armstrong (1991), dass die Profitabilitätswachse im Zuge kapitalistischer Rationalisierung weniger auf technischen und organisatorischen Verbesserungen beruhten als vielmehr auf der zunehmenden Fähigkeit zur Kontrolle und Überwachung des Arbeitsprozesses durch das betriebliche Controlling (ebd.: 413). Die historischen Entwicklungen, die Johnson und Kaplan (1987) in ihrer viel beachteten Arbeit zum Bedeutungsverlust eines auf tayloristisch-fordistische Produktionsbedingungen abstellenden Management Accounting als unternehmerische Suche nach einer Steigerung organisatorischer Effizienz darstellten, seien angemessener aus der Perspektive des umkämpften Produktions- und Arbeitsprozesses zu verstehen. Die ab der Mitte des 19. und im frühen 20. Jahrhundert erzielten Durchbrüche des Management Accounting und der Unternehmensorganisation seien weniger auf die Suche nach effizienteren Steuerungs- und Allokationsstrategien zurückzuführen als vielmehr auf Auseinandersetzungen um die Aneignung des verteilbaren Mehrwerts (ebd.: 406f.).

In Hinblick auf die Reorganisation öffentlicher und sozialer Dienstleistungen liegt aus dieser Perspektive insbesondere für Großbritannien eine Vielzahl empirischer und theoretischer Arbeiten vor. Viele ehemals als Kernaufgaben des Staates betrachtete Funktionen im Bereich der öffentlichen und besonders der sozialen Dienstleistungen, sind seit den 1980er Jahren privaten Organisationen und Regulationsformen gewichen – mit entsprechenden Ausgrenzungs- und Mo-

netarisierungsfolgen (Power 1997; Sikka 2001). Während im Bereich öffentlicher Dienstleistungen durch die Einführung neuer Kontroll- und Steuerungsverfahren („value-for-money“-Audits, vgl. Power 1997) sowohl neue – ökonomische – Zielsetzungen etabliert werden und hierdurch Beschäftigungs-, Einfluss- und Profitancen für Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften geschaffen wurden, hätten diese selbst es verstanden, sich gegen regulatorische Einflüsse und Restriktionen abzuschirmen: „Seemingly, as major fraction of international capital, auditing firms have colonised and captured the state to shield themselves from regulatory action“ (Sikka 2001: 199). Power (1996, 1997) sowie Dominelli und Hoogvelt (1996) analysieren die Aufwertung der im Feld des Accounting beschäftigten „Wissensarbeiter“ in der Transformation des öffentlichen Sektors in Großbritannien. „Contract Government ... has brought the discipline of accounting, accounting firms and accounting professionals into the heart of the post-Keynesian political economy“ (Dominelli/ Hoogvelt 1996: 197). In der Folge dieser Reorganisation öffentlicher Dienstleistungen in Großbritannien (und mittlerweile auch in Deutschland) verändern sich die Ziele und Inhalte sozialer Dienstleistung, die Rolle des Staates wird nunmehr als „Käufer“ sozialer Dienstleistungen umschrieben, der diese von spezifischen „Anbietern“ im Rahmen von Marktbeziehungen erwirbt, wobei der Hinweis auf den Shareholder Value im Bereich öffentlicher Verwaltungen und Dienstleistungen durch einen Verweis auf den Bürger als „Kunden“ ersetzt wird (vgl. im Hinblick auf die deutsche Situation Reis/ Schulze-Böing 1998: 13f.).¹

Die sogenannte *postmoderne Strömung* radikaler Kritik dagegen untersucht in Anlehnung an die Arbeiten von Derrida, Lyotard und Foucault das Accounting als Diskursystem und „Wahrheitsregime“ (vgl. Hopwood 1987; Macintosh 2001). Es ist die „französische Wende“ in der Accountingliteratur in den frühen 1990er Jahren, die Foucault zum neunthäufigst zitierten Autor in der gesamten (nicht nur der kritischen) Accountingliteratur macht (Puxty 1993: 109). Seine Arbeiten stehen im Zentrum der post-

modernen Kritik am und des Accounting. Dieses wird dementsprechend als ein Diskurs und Komplex der Verkoppelung von „Wissen“ und „Macht“ aufgefasst, der die Möglichkeit, Dinge in einem bestimmten historischen Moment sagen zu können, in spezifischer Weise strukturiert. Es stelle einen gesellschaftlich institutionalisierten Komplex des Macht-Wissens dar, der die Erfahrungsmöglichkeiten und Denkweisen der Akteure grundlegend bestimmt. Als solcher tritt das Accounting in Konkurrenz zu anderen Diskursen, ein Aspekt, der empirisch noch kaum untersucht wurde, jedoch die Frage nahe legen würde, in welcher Weise konkurrierende Komplexe des Macht-Wissens epistemische Brüche und damit Denk- und Handlungsalternativen erzeugen. Das theoretische Argument in diesem Zusammenhang ist jedoch nicht allein, dass der Diskurs des Accounting Material für interessengeleitete Auseinandersetzungen bereitstellt, sondern vielmehr determiniert, was überhaupt sag- und denkbar ist: Accounting als Diskursformation und als Feld des Macht-Wissens hat einen konstitutiven und nicht lediglich einen legitimatorischen Charakter. Diskurse sind dabei das Ergebnis und das Medium sozialer Kämpfe zugleich.

Im theoretischen Spektrum von der Visualisierung über die Konstruktion bis zur Konstitution des Ökonomischen durch das Accounting nehmen Thesen zu einer selbstreferenziellen Geschlossenheit der Zeichenwelten des Accounting im Kontext einer Finanzialisierung der Ökonomie, wie sie in Anlehnung an Baudrillard diskutiert werden, sicher eine Ausnahmestellung ein (vgl. McGoun 1997; Macintosh 2001). Finanzbezogene Konstrukte des Accounting (Maße wie „Return on Investment“, „Return on Equity“, Pro-Forma-Gewinnabweisung, „goodwill“ etc.) verlören letztlich jeden substantiellen Bezug zu einer zeichenexternen Realität, sie existierten nurmehr in Bezug auf andere Zeichen und Rechenvorschriften (vgl. Macintosh 2001: 25 zum „net income“ als „the sign-of-signs“). Im Rahmen einer solchen Abstraktifizierung und Ablösung von „realen“ Welten erscheinen Ereignisse wie der „Salamicrash“ der letzten Jahre an den Weltbörsen, in denen sich eine „externe“

Realität zurückmeldet, sozusagen als externer Schock für eine selbstgenügsame Zeichenökonomie. Diese ist gleichwohl nicht einfach artifiziell, sie ist im Gegenteil *hyperreal*. Ihre Zahlen und Messverfahren „drücken einen Wert aus, dessen Anspruch auf Wirklichkeitsgeltung größer ist als alles, was man ohne Zahlen gleichsam mit bloßem Auge und ohne Taschenrechner an Unternehmenswerten erkennen kann“ (Vollmer 2003a: 14).

3. Der Aufstieg des Accounting: von der multidivisionalen Firma zum „Finanzkapitalismus“

Es sind vor allem zwei, historisch aufeinander aufbauende, in gewisser Weise jedoch gegenläufige Entwicklungen, mit denen der Aufstieg des Accounting und seiner Akteure im 20. Jahrhundert eng verknüpft ist: erstens die Entwicklung des multidivisionalen, tayloristisch-fordistischen Großunternehmens und seiner spezifischen Kontroll- und Steuerungsbedürfnisse; zweitens die Krise des durch diesen Unternehmenstypus mitgeprägten fordistischen Akkumulationsregimes seit den 1970er Jahren, die eine Verschiebung der relativen Bedeutung der Fraktionen im Feld des Accounting mit sich brachte. Während die etablierten Formen der Kontrolle des Produktionsprozesses, d.h. das Management Accounting, unter dem Eindruck veränderter Produktions- und Marktbedingungen in die Kritik gerieten (vgl. Johnson/Kaplan 1987), lässt sich gleichzeitig ein steigender Bedarf an markt- und finanzorientierten Beratungsdienstleistungen identifizieren. Beide Entwicklungen prämierten ganz unterschiedliche Segmente im Bereich des Accounting: Während mit der ersten Phase eine Aufwertung und Institutionalisierung des Management Accounting einherging, so führt die zweite, vermutlich unabgeschlossene Phase zu einer steigenden Bedeutung der Rationalisierung öffentlicher Dienstleistungen, der Strategie- und Marktberatung, der Organisation von Unternehmensübernahmen und allgemein finanzmarktorientierter Strategien.

3.1 Management Accounting und das tayloristisch-fordistische Großunternehmen

Die Genese des klassischen Großunternehmens ist von der Entwicklung moderner Management Accounting-Techniken wie Budgets, Standardkosten, Transferpreissysteme oder des *return on investment* (ROI) nicht zu trennen. Es sind die funktionalen Bedürfnisse der am Anfang des 20. Jahrhunderts entstehenden Großunternehmung und insbesondere des multidivisionalen Unternehmens, die das damalige und heutige Management Accounting prägen. Gleichzeitig haben neue Formen des Accounting diese Großunternehmung technisch erst möglich gemacht, indem sie Instrumente zur Steuerung räumlich, zeitlich und strukturell ausdifferenzierter Unternehmensprozesse bereitstellten. Hierzu hat die Einführung von Standardkostenvergleichen und Budgets, insbesondere aber finanzielle Maßzahlen wie der ROI, d.h. innovative *kalkulative Schemata*, in entscheidender Weise beigetragen (vgl. Williamson 1975: 147f.). Firmen wie Du Pont und General Motors etablierten ab den 1920er Jahren ein neues Leitbild der finanzwirtschaftlich dominierten Unternehmenssteuerung, das erst seit Mitte der 1980er Jahre vor dem Hintergrund veränderter Wettbewerbsanforderungen kritisch hinterfragt wird. Die zentrale steuerungs- und kontrollrelevante Innovation, die Einführung des ROI, diente der Durchsetzung einer Form der „zentralen Kontrolle und dezentraler Verantwortung“, so Donaldson Brown² (zit. n. Johnson/Kaplan 1987: 101). Die kalkulativerzeugte Fähigkeit, Gewinne und Verluste vor dem Hintergrund zentraler Renditevorgaben sichtbar zu machen, ermöglichte eine neue Form der Steuerung und Kontrolle als auch der Verantwortungsproduktion: „Essentially it was a matter of making things visible“ (Sloan 1990: 142). Die Steuerung des multidivisionalen Unternehmens basierte auf der Einrichtung eines organisationsinternen Kapitalmarktes, in dem Ressourcen in Abhängigkeit von der divisionsspezifischen Rendite und der Performance des Divisionsmanagements vergeben wurden. Dergestalt

wurde die exakte Zurechnung von Kosten, Profiten und Kapitalrendite zu einzelnen Bereichen und Managern möglich, die für diese rechenschaftspflichtig gemacht wurden. Das auf finanzielle Messgrößen gestützte Management Accounting System der multidivisionalen Firma zielte auf die Parallelisierung der Interessen des leitenden Managements mit denjenigen der Unternehmenseigner bzw. -aktionäre durch die Etablierung einer über allen anderen Zielen stehenden Orientierungseinheit: der Sicherstellung einer möglichst hohen Kapitalrendite (Miller/O'Leary 1990: 489). Gleichwohl wurde eine klare Trennlinie zwischen dem Divisionsmanagement und dem operativen Management gezogen, dessen Aufgaben sich auf operative und stofflich-prozessuale Aspekte beschränkten; der „panoptische“ Mechanismus einer über Kennzahlen erzeugten permanenten Sichtbarkeit (McKinlay/Starkey 1998: 114) wurde auf das leitende Management beschränkt. Diese Grenzziehung wird erst mit dem „neuen“ Accounting und Instrumenten wie der „balanced scorecard“ seit den 1980er Jahren tendenziell aufgehoben.

Die skizzierten Veränderungen waren auch in Hinblick auf die relative Bedeutung verschiedener Professionen im hierarchischen Gefüge multidivisionaler Unternehmen relevant. Mit den neuen Anreiz- und Kontrollstrukturen für das Divisionsmanagement ging eine professionsbezogene Aufwertung von Accountants einher, eine Entwicklung, die Armstrong (1985, 1987) anhand eines Vergleichs zwischen Ingenieuren, Personalverantwortlichen und Accountants untersucht. Er geht von der Beobachtung aus, dass in britischen Unternehmen bereits in den 1970er Jahren das leitende Management überwiegend aus Personen mit einem betriebswirtschaftlichen bzw. Accountinghintergrund besteht, und nicht wie in Deutschland zu jener Zeit noch überwiegend aus solchen mit einer technisch-ingenieurwissenschaftlichen Ausbildung (Armstrong 1985: 129). Der seit dem Anfang des 19. Jahrhunderts mit der „Wissenschaftlichen Betriebsführung“ und dem Taylorismus verbundene Aufstieg der Ingenieurwissenschaften sei vor allem mit ihrer Fähigkeit verbunden gewesen, das zentrale Problem des kapitalisti-

schen Produktionsprozesses „wissenschaftlich“ bearbeitbar zu machen: die Transformation von Arbeitskraft in Arbeit (ebd.: 133). Auf das zentrale Problem des multidivisionalen Unternehmens, und hier bezieht sich Armstrong teilweise durchaus zustimmend auf die Arbeiten von Chandler und Daems (1979) sowie Johnson und Kaplan (1987): die Allokation von Ressourcen zwischen Divisionen und die Beurteilung der Leistungen des Managements, konnten die Wissenschaftliche Betriebsführung Taylors und die Ingenieurwissenschaften jedoch keine Antwort geben. Es ist die tiefe wirtschaftliche Krise der 1930er Jahre, welche die Unternehmen dazu veranlasste, ihre vergleichsweise simplen Accountinginstrumente zu Gunsten ausgefeilterer Methoden aufzugeben. Damit aber ging zwangsläufig eine Aufwertung der Profession und Funktion des Accounting in den großen Unternehmen einher, welche Leitbildcharakter in Hinblick auf die „corporate governance“ besaßen. Operative Entscheidungen wurden finanziellen Entscheidungsprämissen untergeordnet, das leitende Management rekrutierte sich zunehmend aus Personen mit einschlägig finanzorientierter Ausbildung (Armstrong 1987: 433; vgl. Hopper/Armstrong 1991). Auch wenn Armstrong sowohl den anhaltenden Widerstand des operativen Managements, der Ingenieurabteilungen und der Beschäftigten als auch nationalstaatlich unterschiedliche Entwicklungen in Rechnung stellt, sieht er die Kontroll- und Steuerungsfunktionen des Accounting und damit seine professionspolitische Aufwertung in dreifacher Hinsicht als gewährleistet an: erstens durch die Sicherstellung der Loyalität und Motivation des strategischen Managements durch die Koppelung von Salär und Karriere an ihre Performance, zweitens durch die Rationalisierung und Objektivierung von Allokationsentscheidungen, und drittens durch die symbolisch vermittelte Eigenschaft accountingspezifischer Informationen und Diskurse, ein hegemoniales „vocabulary of motives“ bereitzustellen, und damit zum Fokus betrieblicher Debatten und Konflikte zu werden. „To put the matter very crudely, accountants displaced engineers and other operational managers from key positions within the

global function of capital because decisions of allocation between dissimilar operations could only be made on a common abstract – and therefore financial – basis“ (Armstrong 1985: 136). Gleichwohl ist der Aufstieg der Accountants in der nationalen und internationalen Arbeitsteilung nicht das Ergebnis eines objektiven Entwicklungsprozesses, der sich für alle Kapitalismen in gleicher Weise vollziehen würde. Armstrong weist auf die Unterschiede zwischen dem US-amerikanischen Kapitalismus und insbesondere der deutschen und japanischen Situation hin (Armstrong 1985: 130; vgl. Roslender 1992: 40). Er ist stattdessen als der vor allem in den angelsächsischen Ländern erfolgreiche Versuch einer Profession zu deuten, die ökonomische Krise und die organisatorischen Antworten auf diese als Vehikel der Durchsetzung und Verallgemeinerung ihrer Techniken und ihrer Wissensbasis zu nutzen – und nicht als Folge eines „objektiven“ Kontrollbedarfes des Kapitalismus (ebd.: 145).

3.2 Finanzkapitalismus und die „Kommerzialisierung“ des Accounting

Für Hanlon (1994, 1996) steht die Kommerzialisierung des Accounting und der Profession der Accountants in einer späteren historischen Entwicklungsphase im Mittelpunkt der Analyse: nicht am Beginn der fordistischen Wachstumskonstellation, sondern an ihrem Ende. Als Bezugspunkt wählt er, ungewöhnlich im Rahmen der Accountingdebatte, das Konzept des Post-Fordismus. Accountants, so Hanlon, seien Mitglieder einer funktional aufgewerteten Wissenselite im Rahmen eines neuen, flexiblen Akkumulationsregimes. Die Auflösung des fordistischen Klassenkompromisses bleibe auch für die Profession der Accountants (hier insbesondere: der Wirtschaftsprüfer, Berater, Unternehmens- und Finanzanalysten, Übernahme- und Strategieexperten etc.) nicht ohne Auswirkung. Diese seien die idealtypischen Vertreter eines flexiblen Akkumulationsregimes und seine Profiteure. Pointiert behauptet Hanlon (1994: 31): „The engineer possibly represents the ‚ideal image‘ of

Fordism, whereas the accountant is the key image of Flexible Accumulation.“ Accounting werde zur „Metasprache“ des flexiblen Akkumulationsregimes und dringe in alle gesellschaftlichen Handlungsbereiche ein. Auf der Grundlage einer empirischen Untersuchung über die Ausbildung, Karrierewege, berufliche Sozialisationsprozesse und die Veränderung des Abhängigkeitsverhältnisses zwischen Accountants und ihren Klienten bzw. Auftraggebern gelangt er zu der These, dass dieser spezifische Sektor unternehmensbezogener und wissensbasierter Dienstleistungen a) im Rahmen des neuen Regimes der Flexiblen Akkumulation aufgewertet werde, dies b) aber nur auf Kosten einer grundlegenden Transformation seiner Markt- und Abhängigkeitsverhältnisse und des Selbstverständnisses seiner Akteure erreicht werden konnte. Ansässig in einer Handvoll von „world cities“ wird der idealtypische Accountant zum „abhängigen Controller“ eines zunehmend internationalen und auf beratungsintensiven Dienstleistungen basierenden Akkumulationsprozesses. Accountants „are the most typical representatives of these new categories of ‚controllers‘ that are required by the internationalisation and complexification of the process of capitalist exploitation that has taken over from the fordist model“ (Dezalay 1997: 826). Dies schlägt sich in der gestiegenen Bedeutung der damals noch „Großen Sechs“ der Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften nieder, deren Umsätze im Zeitraum von 1982 bis 1994 um beeindruckende 700% stiegen. Dieser Umsatzanstieg wurde begleitet und wesentlich hervorgebracht durch eine Verlagerung ihrer Tätigkeitsschwerpunkte. Während der mit Unternehmensabschlussprüfungen erzielte Umsatz der „Big Six“ in Großbritannien 1980 noch etwa 80% ausmachte, sank er bis 1993 auf weniger als 40% (ebd.: 344; Willmott/Sikka 1997: 831). Ähnliche Trends lassen sich in den übrigen EU-Staaten beobachten. Beratungsintensivere Dienstleistungen in den Feldern Technologie, Human Resources, Strategie und Marktberatung wurden für die Klienten und (als Umsatzgenerator) auch für die Accountingfirmen selbst immer wichtiger. Accountants repräsentieren nach Hanlon jenen

Typus des Wissensarbeiters, der vor allem in den 1980er und 1990er Jahren von der Jagd nach dem höchsten und schnellsten Profit (durch feindliche Unternehmensübernahmen etc.) auf der einen Seite am stärksten profitiert, zum anderen selbst den Imperativen einer bedingungslosen Kunden- und Profitorientierung unterworfen wird. Die Konsequenzen dieser „Kommerzialisierung der Dienstleistungsklasse“ (Hanlon) werden am Beispiel der Finanzskandale um Enron und WorldCom dramatisch sichtbar.

4. Die großen Accountingfirmen als Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften

Bis in die späten 1980er Jahre hinein konkurrierten acht global operierende Accounting-Konzerne (die „Big Eight“) um ihrerseits global operierende Klienten, die Wert auf die spezifischen Kompetenzen und Ressourcen eines weltumspannenden Netzwerks von Informationen, Kontakten und entsprechendem Kontextwissen legen. In den letzten fünfzehn Jahren hat sich die Zahl dieser Beratungs- und Prüfungsgesellschaften, die neben einer Vielzahl von „second-tier“-Firmen in ihrer weltweiten Präsenz herausragen, durch Fusionen und Übernahmen auf vier reduziert (Schooley 1999). Nach dem Enron-Skandal und der Auflösung des amerikanischen Geschäfts von Arthur Andersen operieren nur mehr PricewaterhouseCoopers (PWC), Deloitte & Touche, Ernst and Young und KPMG wahrhaft global. PWC z.B. hat 2003 etwa 125.000 Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen in 142 Ländern. Allein die von der „PWC Deutsche Revision“ Aktiengesellschaft in Deutschland im Jahr 2002 angestellten 9.400 Mitarbeiter erzielten in den Bereichen Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuer- und Finanzberatung sowie Corporate Finance an 37 Standorten einen Umsatz von rund 1,1 Milliarden Euro. Insbesondere die Beratungsdienstleistungen, die diese Firmen anbieten, fördern und strukturieren die Rationalisierung privater Unternehmen ebenso wie diejenige öffentlicher Dienstleistungen (vgl.

Willmott/Sikka 1997: 836). Ihrem großen Einfluss für die Reorganisation von Unternehmen, öffentlichen Einrichtungen wie Universitäten, Stadtverwaltungen etc. steht eine Organisationsstruktur gegenüber, die es nationalen Instanzen erschwert, rechtlichen Zugriff auf ihr globales Geschäft zu nehmen. So ist PWC global als Netzwerk organisiert, das über seine „Partner“ und die Konvergenz von Methoden, Konzepten und Instrumentarien einerseits eine hohe Konsistenz in Auftritt, Image und Politik erreicht, andererseits national in rechtlich unabhängigen Einheiten operiert. Dass dies ein großer Vorteil sein kann, wurde nicht zuletzt anhand des Enron-Skandals deutlich, der dem US-amerikanischen Zweig von Arthur Andersen zum Verhängnis wurde, während die nationalen Gesellschaften und die Partner außerhalb der USA teilweise mit Konkurrenten wie z.B. KPMG fusionierten (vgl. Arnold 2002).

Aus Sicht kritischer Accountants verfolgen die großen Beratungsunternehmen eine Oligopolstrategie, in deren Rahmen die vergleichsweise wenig ertragreichen Wirtschafts- und Abschlussprüfungen nur als Eintrittskarte für lukrativere Beratungsdienstleistungen dienen (vgl. Hanlon 1996; Willmott/Sikka 1997; Collings 2002). Die großen Accountingfirmen wurden nach den Skandalen um Enron und WorldCom beschuldigt, wettbewerbswidrig Konkurrenten aus dem Beratungsgeschäft mit internationalen Großunternehmen verdrängt zu haben. „Low-Balling“ bezeichnet die Praxis, die Honorare für die Prüfung von Abschlussberichten (d.h. für die ursprüngliche Kernfunktion der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) möglichst niedrig zu halten, um hierüber Kunden für profitablere Dienstleistungen zu gewinnen. Nach der Aufnahme von Untersuchungen durch die US Securities & Exchange Commission (SEC) und ihren britischen Counterpart FSA haben große Unternehmen wie Walt Disney und Apple angekündigt, sie würden keine Beratungsdienstleistungen mehr von jenen Accountingfirmen in Anspruch nehmen, die gleichzeitig als Wirtschaftsprüfer für sie tätig sind. In der Vergangenheit kam dagegen ein nicht unbeträchtlicher und stetig wachsender Anteil der Umsätze der großen Accounting-

firmen aus den Beratungstätigkeiten für Restrukturierung, globale Steueroptimierung, Strategie- und Technologieberatung etc. So verdiente PricewaterhouseCoopers im Fall von Disney als Abschlussprüfer im Jahre 2001 lediglich 8,7 Mio. \$, während sich die dortigen Einkünfte für Beratungstätigkeiten auf immerhin 32 Mio. \$ summierten (Radigan 2002). Ernst & Young setzte mit der Installation von Softwarepaketen von PeopleSoft zwischen 1995 und 1999 452 Mio. \$ um, während dort gleichzeitig die Jahresabschlüsse geprüft wurden (Börsenzeitung, 30.05.2003: 12). Interessenskonflikte zwischen der Einwerbung lukrativer Beratungsverträge und der Testierung von Geschäftsberichten sind insofern vorprogrammiert. So hatte Arthur Andersen, die kleinste der ehemaligen „Big Five“, den Jahresabschlussbericht von Enron nur Monate vor dem Bankrott des Unternehmens im Dezember 2001 testiert. Später musste eingestanden werden, dass die Jahresberichte der letzten drei Jahre überwiegend fiktionalen Charakter aufwiesen. „At best, Andersen's critics say, the auditors were incompetent; at worst, they deliberately overlooked irregularities at Enron in order not to lose the lucrative stream of consulting and other work it provided“ (Arnold 2002). Als Folge dieser Skandale wird weltweit über eine verschärfte Berufsaufsicht für Wirtschaftsprüfer, verstärkte institutionelle Kontrollen und Transparenzanforderungen, die Trennung von Beratung und Testierung, die Rotation von Prüfern und ausgeweitete Haftungsregeln für das Unternehmensmanagement und die Wirtschaftsprüfer diskutiert. Nach dem Inkrafttreten des Sarbanes-Oxley Act (SOA) in den USA am 30.07.2002 dürfen von Prüfungsgesellschaften keine Beratungsleistungen mehr für dasselbe Unternehmen erbracht werden. Dies gilt sowohl für in den USA gelistete (auch nicht-amerikanische) Unternehmen als auch für außerhalb der USA ansässige Prüfungsunternehmen, die durch den SOA erweiterten Transparenz- und Auskunftspflichten gegenüber der amerikanischen Börsenaufsicht unterworfen werden. Ob die hierdurch ausgelöste organisatorische Aufspaltung von Prüfungs- und Beratungsgeschäft, die von großen Gesellschaften wie der KPMG voll-

zogen wurde, im Alltagsgeschäft greift, bleibt abzuwarten.

5. Accounting und Subjektivierung

Das betriebliche Controlling hat in Gestalt von Kennzahlensystemen, Budgetierung, Verrechnungs- und Lenkungspreissystemen in Theorie und Praxis erheblich an Bedeutung gewonnen. Wenn Becker (2001: 96) konstatiert: „Empirische Forschungen zu den Verhaltenswirkungen von Controlling finden sich im deutschen Sprachraum wenig“, so gilt das in gleichem Maße für Betriebswirtschaftslehre und Industriesoziologie. Die Frage, die von der poststrukturalistisch orientierten Kritik der angelsächsischen Accountingforschung in Hinblick auf die subjektivierenden Machtwirkungen des Accounting gestellt wird, ist dabei weniger die nach Kontrolle im Sinne äußerer Vorgaben und im Gegensatz zu einer als rebellisch oder „eigensinnig“ gedachten Subjektivität. Es ist vielmehr die Frage danach, wie Subjekte als „nützliche“ und „produktive“ Subjekte hervorgebracht werden können. Hier unterscheidet sich dieser Ansatz vielleicht am deutlichsten vom skizzierten „labour process approach“. Das Verhältnis von „Steuerung“ und „Subjektivität“ wird tendenziell im Sinne der Foucault'schen Lesart von Subjektivierungsprozessen gedeutet: als Konstitution bzw. „Verfertigung“ von Subjektivität durch das Accounting als spezifischem Komplex des Macht-Wissens (vgl. Vormbusch 2004).

Für die betriebliche Ebene interpretieren Miller (1992) bzw. Miller/O'Leary (1987, 1993) die Mechanismen des betrieblichen Controllings in diesem Sinne als Hervorbringung kalkulierender Subjekte in und durch kalkulierbare Räume. Diese „Räume“ werden durch die kalkulatorischen Schemata des Accounting hervorgebracht: in der abstrakten Gestalt von Bewertungsverfahren, hierauf bezogener Entscheidungsprämissen und Evaluationskriterien. Die Verbindung von Subjektivität und Kalkulierbarkeit bilde nicht nur den Mittelpunkt der Machtüberlegungen von Foucault, sondern auch das

Herzstück des modernen Accounting, welches damit in seiner Eigenschaft als ein wirkungsvoller und sozusagen berührungsloser Mechanismus zur indirekten Ausübung von Macht gekennzeichnet wird (Miller 1992: 63). Das Management Accounting zielt darauf, Individuen, die im Sinne der verhaltenswissenschaftlichen Entscheidungstheorie einerseits als rational abwägend und andererseits als lediglich eingeschränkt rational aufgefasst werden, berechenbar und damit kalkulierbar zu machen. Es sei das „souveräne Individuum“, d.h. ein rational und gleichzeitig abstrakt kalkulierendes Individuum mit der Fähigkeit zur vorausschauenden Planung, welches das subjektive Korrelat organisatorischer Selbststeuerungsanforderungen darstelle. Die Vorstellung der begrenzten Rationalität der Akteure schließt dabei an die verhaltenswissenschaftliche Entscheidungstheorie von Barnard (1938) und Simon (1945) an.³

Rationalisierung vollzieht sich so gesehen nicht im Modus der Unterdrückung von Subjektivität und subjektiver Freiheit; das Ziel betrieblicher Subjektivierungsprozesse ist es vielmehr, im Sinne organisatorischer Ziele *nützliche Subjekte* hervorzubringen. Berührungspunkte ergeben sich auf der betrieblichen Ebene zu der deutschen Diskussion über die „Subjektivierung von Arbeit“ (vgl. Moldaschl/Voß 2002), und auf der gesellschaftlichen Ebene zur Gouvernementalitätsdebatte. Die Verknüpfung zwischen Managementstrategien und einer „liberalen“ Programmatik der Regierung liegt offensichtlich im gemeinsamen Gedanken der Hervorbringung einer „passenden“ Subjektivität in Gestalt des unternehmerischen Selbst (vgl. Miller/Rose 1994, 1995; Rose 2000; Bröckling/Krassmann/Lemke 2000). Übereinstimmend gehen der klassische Liberalismus, der Neoliberalismus und die neueren Managementkonzepte davon aus, dass nur ein entscheidungs- und handlungsfähiges, mit anderen Worten: nur ein befreites Subjekt ein produktives Subjekt sein könne. Die Frage nach einer Machtsteigerung durch Dezentralisierung und einer Produktivitätssteigerung durch Autonomisierung stellt sich auf der Ebene politischer Regulation damit ebenso wie für die Analyse von Organisa-

tionen, in denen im Zuge der Diffusion von Entscheidungskompetenzen ehemals klar definierte und intuitiv überzeugungskräftige Unterordnungsverhältnisse und hierarchische Abhängigkeiten unscheinbarer werden und nur mehr unter der Oberfläche egalitärer Diskurse und partizipativer Praktiken aufgespürt werden können. Es wäre gleichwohl falsch anzunehmen, dass solche Managementkonzepte und entsprechende Steuerungs- und Anreizinstrumente eine Erfindung der 1990er Jahre seien. Auf der Ebene des Unternehmens sind Bausteine dieser Programmatik schon seit Jahrzehnten wirksam. Hierzu zählt z.B. die Auffassung des kapitalistischen Unternehmens als Organisationsverbund freiwilliger Kontrakte, deren Genese Miller/O'Leary (1990) im historischen Kontext des amerikanischen New Deal rekonstruieren. Ein neuer Diskurs über das autonome Selbst und individuelle Ergebnisverantwortung lässt sich für die USA demzufolge bereits in der Managementtheorie seit den 1930er Jahren beobachten (ebd.: 490). Auch die Anfänge dezentraler Selbststeuerungstechnologien wie Budgetierung und Standardkosten lassen sich zumindest bis an das Ende des 19. Jahrhunderts zurückverfolgen (vgl. Johnson/Kaplan 1987).

6. Schluss

Die kritische angelsächsische Accountingforschung untersucht jene Symbol- bzw. Wissenssysteme, Akteure und Institutionen, die im Rahmen des gegenwärtigen Kapitalismus zunehmend definitions- und realitätsmächtig werden. Sie tut dies aus einer soziologisch und gesellschaftstheoretisch informierten Perspektive, indem sowohl die neo-marxistische als auch die poststrukturalistisch orientierte Strömung der Kritik weitreichende gesellschaftstheoretische Entwürfe mit einem großen Spektrum organisationssoziologischer Ansätze verknüpfen. Damit überschreiten sie disziplinäre Grenzziehungen, die in Deutschland im Großen und Ganzen intakt zu sein scheinen. Ihr Verdienst

ist es, die materielle und symbolische Herstellung gesellschaftlicher Macht- und Herrschaftsbeziehungen in einem Feld herauszuarbeiten, das weder die ökonomische Soziologie noch die Organisationstheorie oder die Industriosociologie in Deutschland bislang in relevanter Weise thematisiert haben. Erstaunlich ist das allein schon deshalb, weil in den letzten zwanzig Jahren alle Institutionen und gesellschaftlichen Handlungsbereiche in den entwickelten Kapitalismen von den Instrumenten und Programmatiken des Accounting erfasst und weitreichend transformiert werden. Für die Industrie- und Organisationssoziologie ergeben sich nahe liegende Anknüpfungspunkte auf den Ebenen organisatorischer Steuerung und der Kontrolle des Arbeitsprozesses, für empirische Forschungen nach dem Entscheidungsverhalten in Organisationen und seinen Prämissen, aber auch in Hinblick auf die Frage der Konstitution des Subjektiven im Kontext von dezentraler Steuerung und partizipativem Management. Die angelsächsische Accountingforschung bietet jedoch nicht nur Perspektiven der Kritik, sie gibt selbst Anlass zu einigen kritischen Anmerkungen:

Erstens ist insbesondere ihr poststrukturalistischer Strang durch eine weitgehende Abstinenz empirischer Arbeiten gekennzeichnet. Die Argumentation verbleibt in weiten Strecken auf der konzeptionellen Ebene. Auch dort, wo die organisatorischen Auswirkungen kalkulativer Praktiken und von Diskursformationen z.B. auf der betrieblichen Ebene anhand von Fallbeispielen untersucht werden (vgl. Miller/O'Leary 1993, 1994), wird eine strukturorientierte Vogelperspektive eingenommen. Der Erkenntnisgewinn besteht in der Regel darin, eher die Unausweichlichkeit der Machtwirkungen der untersuchten Praktiken und Diskurse festzustellen, als mögliche Angriffspunkte und Strategieoptionen der Akteure zu diskutieren. Es handelt sich eher um eine entlarvende Strategie als um eine, die tatsächliche Handlungsalternativen rekonstruieren will. So argumentiert Neimark (1994) in einem einflussreichen Aufsatz, dass die postmoderne Kritik unintendiert den Status quo zementiere, vor allem aufgrund ihrer „offenen Feindschaft“ gegenüber einer an Marx orien-

tierten Accountingforschung. Cooper (1997: 15) bezeichnet die Vertreter der postmodernen Kritik als „zynisch und desillusioniert“, und Gallhofer/Haslam (1997) argumentieren, dass der Perspektive eines „enabling accounting“ die theoretischen Grundlagen der postmodernen Accountingkritik selbst im Wege stünden. Der Vorwurf lautet: „L'art pour l'art“ (ebd.: 76).

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 – aus theoretisch nahe liegenden Gründen – negiert wird. Der „totale“ Charakter des Accounting bleibt von subjektivem Eigensinn und kollektiven Interaktionsmustern letztlich unberührt. Der Gedanke drängt sich auf, dass das Accounting ein neues „ehernes Gehäuse der Hörigkeit“ zu produzieren in der Lage und damit Teil eines Projekts bürokratischer Herrschaft sei. Auch wenn vielfach betont wird, dass es kein vorgeordnetes bzw. dominantes „center of calculation“ gebe, sondern vielmehr strategische Kämpfe um die Geltung und die Grundlagen kalkulativer Praktiken zu untersuchen seien, so drängt sich doch stellenweise der Eindruck auf, das Accounting bilde ein hermetisches und beinahe konkurrenzloses Wissens- und Relevanzsystem. Auf der Ebene *individueller Praktiken* ist die vollständige Ausklammerung der Frage, in welcher Weise sich das Wechselspiel der „Konstitution des Subjektiven“ durch das Accounting spezifische Feld des Macht-Wissens und den aktiven Aneignungs- bzw. Verarbeitungsleistungen durch Individuen und kollektive Handlungszusammenhänge vollzieht, ein relevantes Problem. Auch auf der Ebene von *Organisation* und *Institution* erscheint das Accounting weniger als ein Medium in der Reproduktion sozialer Strukturen und Handlungszusammenhänge als vielmehr entweder als Strukturelement des kapitalistischen Ausbeutungs- und Herrschaftszusammen-

hangs (in der „neo-marxistischen“ Strömung) oder (in der „postmodernen“ Variante) als bereits fest etabliertes Feld des Macht-Wissens, dessen Genese oftmals in funktionalistischer Manier – und nicht im Sinne der Nachzeichnung womöglich offener sozialer Kämpfe, konkurrierender Wissensfelder, womöglich kurzlebiger Kompromissbildungen etc. – rekonstruiert wird. Es scheint so, als ob der widersprüchliche Charakter dieser Aushandlungsprozesse und sozialen Kämpfe am Ende in der auch die Kritik beruhigenden Form einer konsolidierten, kompakten und damit übermächtigen Macht eben dieser Kritik entzogen und hypostasiert wird. Eine möglicherweise produktive, sicherlich aber irritierende Spannung zwischen den Machtwirkungen des Accounting und seinen unter Umständen „guten“ Seiten als ein Instrument sozialer Planung und Koordination, womöglich als Teil eines emanzipatorischen Projekts, als auch die Voraussetzungen, an welche dies gebunden sein könnte („enabling accounting“), kommt so nicht zustande.

Drittens wird ein ökonomistisch reduziertes und notwendig abstraktes „Zahlenwissen“ im postmodernen Diskurs als die härteste mögliche Form sozialen Wissens überhöht, mit den entsprechenden Folgen für die Konstitution des Subjektiven: „Ich kalkuliere, also bin ich“. Dies erscheint als der Scheitelpunkt eines Prozesses der Veränderung individueller und gesellschaftlicher Erfahrung, in der eine beispiellose Ausweitung der Verfügungsmöglichkeiten über Gesellschaft eine ebenso beispiellose Verengung des Gesellschaftlichen und des Subjektiven korrespondiert (vgl. Bonß 1982, 1983: 70 ähnlich zur Einübung des „Tatsachenblicks“). Für Bonß (1983: 68) ist es die sich durchsetzende protestantische Wirtschaftsethik und der Warentausch als dominanter Vergesellschaftungsmodus, die dem Bürger die Identität und Handlungsweise eines rechenhaft operierenden „Tauschsubjektes“ nahe legen. Er hinterlegt diesem historischen Wandlungs- und Einübungsprozess die neuzeitliche Sozialfigur des Handwerkers und schließlich des Ingenieurs. Diesem neuen Erkenntnissubjekt entspräche als generalisiertes Erkenntnisverfahren ein hypothetisch-deduktiver und

experimenteller Weltbezug. Denkt man Überlegungen im Kontext des angesprochenen „Hyperrealitäts-Diskurses“ zu Ende, dann könnte die These aufgestellt werden, dass die Figur des Accountants als prägender Sozialtypus des Postfordismus (Hanlon 1996) ganz ohne praktisch-experimentellen Weltbezug auskommt; der Virtualisierung der Ökonomie im Turbo-Kapitalismus entspräche die Virtualisierung der Welterfahrung ihrer Protagonisten, die nur mehr in extremen Stress-, Lust- und Angsterfahrungen (Extremsportarten etc.) aufgebrochen werden kann. Die Empirie der Welterfahrung löst sich in einer Empirie der Zahlen auf; die „Matrix“ lässt grüßen, sowohl thematisch als auch im Hinblick auf ihre (überwiegend digitale) Produktionsmethode. Dass diese Vision eher in den Bereich eines als pathologisch einzustufenden Realitätsverlustes fällt, verweist auf die alltagspraktische Vielfältigkeit handlungspraktisch motivierter Prozesse der Sinn- und Bedeutungskonstitution. Die Accountingforschung wirft in diesem Zusammenhang wichtige Fragen nach den konstitutiven Bedingungen eines durch zunehmende Kalkulation veränderten Welt- und Selbstbezugs auf. Es scheint plausibel, angesichts von Tendenzen der Abstraktifizierung gesellschaftlicher Erfahrung und Handlungsformen ein zunehmendes Gewicht einer „Zahlenempirie“, d.h. einer über abstrakten Zahlengebrauch konstituierten Welterfahrung anzunehmen. Das Verhältnis dieses spezifisch verengten Erfahrungs- und Weltbegriffs zu anderen (leiblichen, lebensweltlichen, krisenhaft-biografischen, vorwissenschaftlichen, kommunikativen) Erfahrungsmöglichkeiten ist für den individuellen und den gesellschaftlichen Erfahrungsraum bislang jedoch ungeklärt. Analog kann auf der Ebene der Verantwortungszuschreibung bzw. -produktion durch die kalkulativen Praktiken des Accounting argumentiert werden. Die These einer Transformation gesellschaftlicher Akteure in teilautonom agierende „centers of calculation“ basiert auf der *individuellen Ebene* auf einer problematischen Lesart des Foucault'schen Konzepts der Subjektivierung (vgl. Vormbusch 2004). Auf der *Ebene der Organisation* wäre durch empirische Studien nachzuweisen, welchen Stel-

lenwert kalkulative Praktiken in Deutungs-, Aushandlungs- und Rationalisierungsprozessen tatsächlich besitzen. Und schließlich wäre auf *gesellschaftlicher Ebene* nach Mustern der Zuschreibung bzw. Konstruktion von Verantwortung nach verschiedenen Begründungsdimensionen und ihrem Verhältnis (z.B. dem Verhältnis von Ethik und Accounting am Beispiel pränataler Diagnostik zu fragen.

Über diese noch systematischer zu entwickelnden Kritiken und Anknüpfungspunkte hinaus besteht auf der Ebene der Systemintegration die gesellschaftliche Macht der Zahlen zunehmend darin, nicht allein Argument in Aushandlungsprozessen und Konflikten zu sein, sondern von einem Mittel zum Zweck zu einem Zweck aufzurücken, der jedes Mittel heiligt. Erklären lässt sich dies aus zumindest zwei theoretischen Perspektiven: Erstens werden angesichts der funktionalen Ausdifferenzierung moderner Gesellschaften solche symbolischen Medien bzw. Zeichen prämiert, die es erlauben, Prozesse in ganz unterschiedlich strukturierten Handlungsbereichen auf einen Nenner bringen und damit vergleichbar machen zu können. Luhmann stellt hier insbesondere die Funktion des symbolisch generalisierten Kommunikationsmediums Geld als das „generelle Optativ“ funktional differenzierter Gesellschaften heraus. Anzumerken ist jedoch, dass selbst der Gebrauch von Geld auf institutionell abgesicherten, in langwierigen Sozialisationsprozessen erworbenen Rechen- und Abstraktionskompetenzen sowie einem vereinheitlichten System organisierten Zahlengebrauchs aufruht (vgl. Vollmer 2003a). Zweitens lässt sich aus der Perspektive einer kritischen Reflexion der neoliberalen Gesellschaftsformation verdeutlichen, dass sich die gegenwärtigen kapitalistischen Gesellschaften nicht nur durch den Vorrang des Ökonomischen vor anderen Rationalitäts-, Handlungs- und Begründungsformen auszeichnen, sondern auch durch eine schleichende Kolonialisierung des Sozialen durch das Ökonomische. Verzichtet man darauf, diese beiden Perspektiven gegeneinander auszuspielen, und verknüpft sie stattdessen, wird deutlich, dass der organisierte und ökonomisch

formierter Gebrauch von Zahlen für die gegenwärtigen kapitalistischen Gesellschaften eine herausgehobene Bedeutung besitzt, unter Umständen fundamentaler noch als die Macht des Geldes.

Anmerkungen

- 1 Es gibt in diesem Zusammenhang mehr Parallelen als Unterschiede zur Reorganisation industrieller Arbeit. Eine wichtige Übereinstimmung liegt z.B. in der Aufwertung von Formen der Ergebniskontrolle bzw. der „Kontextsteuerung“. Hierzu notwendig ist die Definition eines gewünschten Ergebnisses in Form eines „Produktes“. Soziale Dienstleistungen sehen sich hier jedoch generell dem Problem gegenüber, dass gerade solche Leistungen als öffentliche Leistungen organisiert werden, „deren ‚Erfolge‘ nicht unmittelbar gemessen werden können, sondern erst als mittel- und langfristige Wirkung eintreten – oder auch nicht (beispielsweise die ‚Normalisierung‘ ‚abweichender‘ Sozialisationsprozesse als Resultat von Hilfen zur Erziehung)“ (Brülle/Reis/Reiss 1998: 59). Deshalb wird versucht, zwischen der Ebene des längerfristigen und zeitlich bzw. sachlich hoch unbestimmten Outcome und der Ebene eines isolierbaren und kurzfristigen Output zu unterscheiden. Ähnliche Probleme stellen sich in der Privatwirtschaft jedoch auch, z.B. im zunehmend wichtigen Bereich des Bildungscontrollings (vgl. Seeber/Krekell/van Buer 2000).
- 2 Brown wechselte 1921 von Du Pont zu General Motors und blieb dort für lange Zeit Chief Financial Officer. Der ROI wurde damals bezeichnenderweise auch die „Brown-Formula“ genannt.
- 3 Aufbauend auf den „klassischen“ Arbeiten von Barnard (1938) entwickelte sich in den USA die so genannte verhaltenswissenschaftliche Entscheidungstheorie (Simon 1945; March/Simon 1958). Entscheidungsprozesse werden nicht im Sinne einer abstrakten und aus der formalen Organisationsstruktur ableitbaren Entscheidungslogik, sondern als menschliches Entscheidungsverhalten begriffen, das grundsätzlich nur eingeschränkt rational sei. Begrenzte Rationalität (*bounded rationality*) wird weniger negativ als ungenügende Informationsverarbeitungskapazität verstanden, es wird vielmehr hervorgehoben, dass Organisationen durch die Begrenzung von Handlungsmöglichkeiten Komplexität reduzieren können

und damit rationales Handeln erst ermöglichen.

Literatur

- Abernethy, Margaret A./Anne M. Lillis (1995): The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control Systems. In: *Accounting, Organizations and Society* 20, S. 241-258.
- Ahrens, Thomas (1996): Styles of Accountability. In: *Accounting, Organizations and Society* 21, S. 139-173.
- Altwater, Elmar/Birgit Mahnkopf (1996): Grenzen der Globalisierung. Ökonomie, Ökologie und Politik in der Weltgesellschaft. Münster: Westfälisches Dampfboot.
- Armstrong, Peter (1985): Changing Management Control Strategies: The Role of Competition between Accountancy and Other Organisational Professions. In: *Accounting, Organizations and Society* 10, S. 129-148.
- Armstrong, Peter (1987): The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises. In: *Accounting, Organizations and Society* 12, S. 415-436.
- Arnold, James (2002): Andersen: Caught Up in the Enron Scandal. In: *BBC News UK*, 2. Mai 2002.
- Baker, C. Richard/Yves Gendron (o.J.): Beyond Disciplinary and Linguistic Boundaries: The Foucauldian Turn in Accounting Research. Unveröffentlichtes Manuskript.
- Barnard, Chester I. (1938): *The Functions of the Executive*. Boston: Harvard University Press.
- Becker, Albrecht (1999a): Accounting for „Controlling“. Contradictions in the Theoretical Foundations of Management Accounting and Control in German Business Administration. Paper prepared for the Critical Perspectives on Accounting Conference Baruch College, City University of New York, 22.-24. April 1999.
- Becker, Albrecht (1999b): Accounting: Diskurs oder soziale Praxis? Kritik der postmodernen Accountingforschung. In: Georg Schreyögg (Hrsg.), *Organisation und Postmoderne: Grundfragen – Analysen – Perspektiven*. Wiesbaden: Gabler Verlag, S. 235-264.
- Becker, Albrecht (2001): Strategisches Controlling und Strukturierung. In: Günther Ortmann/Jörg Sydow (Hrsg.), *Strategie und Strukturierung. Strategisches Management von Unternehmen, Netzwerken und Konzernen*. Wiesbaden: Gabler Verlag, S. 91-126.
- Bonß, Wolfgang (1982): *Die Einübung des Tatsachenblicks: zur Struktur und Veränderung empirischer Sozialforschung*. Frankfurt a.M.: Suhrkamp.
- Bonß, Wolfgang (1983): Kritische Theorie als empirische Wissenschaft. Zur Methodologie ‚postkonventioneller‘ Sozialforschung. In: *Soziale Welt* 34, S. 57-89.
- Broadbent, Jane (2002): Critical Accounting Research: A View from England. In: *Critical Perspectives on Accounting* 13, S. 433-449.
- Bröckling, Ulrich/Susanne Krassmann/Thomas Lemke (Hrsg.) (2000): *Gouvernementalität der Gegenwart. Studien zur Ökonomisierung des Sozialen*. Frankfurt a.M.: Suhrkamp.
- Brülle, Heiner (1998): Sozialplanung und Verwaltungssteuerung. In: Claus Reis/Matthias Schulze-Böing (Hrsg.), *Planung und Produktion sozialer Dienstleistungen. Die Herausforderungen „neuer Steuerungsmodelle“*. Berlin: edition sigma, S. 83-103.
- Brülle, Heiner/Claus Reis/Hans-Christoph Reiss (1998): *Neue Steuerungsmodelle in der Sozialen Arbeit. Ansätze zu einer adressaten- und mitarbeiterorientierten Reform der öffentlichen Sozialverwaltung?* In: Claus Reis/Matthias Schulze-Böing (Hrsg.), *Planung und Produktion sozialer Dienstleistungen. Die Herausforderungen „neuer Steuerungsmodelle“*. Berlin: edition sigma, S. 55-79.
- Bryer, Robert A. (1993): The Late Nineteenth-Century Revolution in Financial Reporting: Accounting for the Rise of Investor or Managerial Capitalism? In: *Accounting, Organizations and Society* 18, S. 649-690.
- Bryer, Robert A. (2000): The History of Accounting and the Transition to Capitalism in England. Part One: Theory. In: *Accounting, Organizations and Society* 25, S. 131-162.
- Chandler, Alfred D./Herman Daems (1979): Administrative Coordination, Allocation and Monitoring: A Comparative Analysis of the Emergence of Accounting and Organization in the U.S.A and Europe. In: *Accounting, Organizations and Society* 4, S. 3-20.
- Collings, Richard (2002): Big Four Accountants Face Further Criticism. In: *BBC World Business Report*, 3. Juli 2002.
- Cooper, Christine (1997): Against Postmodernism: Class Oriented Questions for Critical Accounting. In: *Critical Perspectives on Accounting* 8, S. 15-41.
- Crouch, Colin/David Marquand (1993): *Ethics and Markets. Co-operation and Competition within Capitalist Economies*. Oxford: Blackwell.
- Dezalay, Yves (1997): Accountants as „New Guard Dogs“ of Capitalism: Stereotype or Research Agenda? In: *Accounting, Organizations and Society* 22, S. 825-829.

- Dominelli, Lena/Ankie Hoogvelt (1996): Globalisation, the Privatisation of Welfare, and the Changing Role of Professional Academics in Britain. In: *Critical Perspectives on Accounting* 7, S. 191-212.
- Gallhofer, Sonja/Jim Haslam (1997): Beyond Accounting: The Possibilities of Accounting and „Critical“ Accounting Research. In: *Critical Perspectives on Accounting* 8, S. 71-95.
- Grey, Christopher (1998): On Being a Professional in a „Big Six“ Firm. In: *Accounting, Organizations and Society* 23, S. 569-587.
- Hanlon, Gerard (1994): The Commercialisation of Accountancy: Flexible Accumulation and the Transformation of the Service Class. London: MacMillan.
- Hanlon, Gerard (1996): „Casino Capitalism“ and the Rise of the „Commercialised“ Service Class – An Examination of the Accountant. In: *Critical Perspectives on Accounting* 7, S. 339-363.
- Hanlon, Gerard (1997): Commercialising the Service Class and Economic Restructuring – a Response to my Critic. In: *Accounting, Organizations and Society* 22, S. 843-855.
- Hopper, Trevor/Peter Armstrong (1991): Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates. In: *Accounting, Organizations and Society* 16, S. 405-438.
- Hopper, Trevor/John Storey/Hugh Willmott (1987): Accounting for Accounting: Towards the Development of a Dialectical View. In: *Accounting, Organizations and Society* 12, S. 437-456.
- Hopwood, Anthony G. (1987): The Archeology of Accounting Systems. In: *Accounting, Organizations and Society* 11 (2), S. 105-136.
- Hopwood, Anthony G. (1990): Accounting and Organisation Change. In: *Accounting, Auditing and Accountability* 3, S. 7-17.
- Johnson, H. Thomas (1990): Performance Measurement for Competitive Excellence. In: Robert S. Kaplan (Hrsg.), *Measures for Manufacturing Excellence*. Boston: Harvard Business School Press, S. 63-89.
- Johnson, H. Thomas/Robert S. Kaplan (1987): *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Johnson, H. Thomas (1990): Performance Measurement for Competitive Excellence. In: Robert S. Kaplan (Hrsg.), *Measures for Manufacturing Excellence*. Boston: Harvard Business School Press, S. 63-89.
- Kaplan, Robert S. (1990): Limitations of Cost Accounting in Advanced Manufacturing Environments. In: ders. (Hrsg.), *Measures for Manufacturing Excellence*. Boston: Harvard Business School Press, S. 15-38.
- Macintosh, Norman (2001): *Accounting, Accountants, and Accountability: Poststructuralist Positions*. Göteborg/Sweden: Kompendiet.
- March, James G./Herbert A. Simon (1958): *Organizations*. New York/London/Sydney: Wiley.
- McGoun, Elton G. (1997): Hyperreal Finance. In: *Critical Perspectives on Accounting* 8, S. 97-122.
- McKinlay, Alan/Ken Starkey (1998): The 'Velvety Grip': Managing Managers in the Modern Corporation. In: Alan McKinlay/Ken Starkey (Hrsg.), *Foucault, Management and Organization Theory. From Panopticon to Technologies of Self*. London u.a.: Sage, S. 111-125.
- Miller, Peter (1992): Accounting and Objectivity: The Invention of Calculating Selves and Calculable Spaces. In: Allan Megill (Hrsg.), *Rethinking Objectivity*, Vol. 2, *Annals of Scholarship* 9, Detroit, S. 61-86.
- Miller, Peter/Ted O'Leary (1987): Accounting and the Construction of the Governable Person. In: *Accounting, Organizations and Society* 12, S. 235-265.
- Miller, Peter/Ted O'Leary (1990): Making Accountancy Practical. In: *Accounting, Organizations and Society* 15, S. 479-498.
- Miller, Peter/Ted O'Leary. (1993): Accounting Expertise and the Politics of the Product: Economic Citizenship and Modes of Corporate Governance. In: *Accounting, Organizations and Society* 18, S. 187-206.
- Miller, Peter/Ted O'Leary (1994): Accounting, „Economic Citizenship“ and the Spatial Re-ordering of Manufacture. In: *Accounting, Organizations and Society* 19, S. 15-43.
- Miller, Peter/Christopher Napier (1993): Genealogies of Calculation. In: *Accounting, Organizations and Society* 18, S. 631-647.
- Miller, Peter/Nikolas Rose (1994): Das ökonomische Leben regieren. In: Richard Schwarz (Hrsg.), *Zur Genealogie der Regulation. Anschlüsse an Michel Foucault*. Mainz: Decaton Verlag, S. 54-108.
- Miller, Peter/Nikolas Rose (1995): Production, Identity, and Democracy. In: *Theory and Society* 24, S. 427-467.
- Miller, Peter/Trevor Hopper/Richard Laughlin (1991): The New Accounting History: An Introduction. In: *Accounting, Organizations and Society* 16, S. 395-403.
- Moldaschl, Manfred/Günter G. Voß (Hrsg.) (2002): *Subjektivierung von Arbeit*. München/Mering: Rainer Hampp.

- Morgan, Gareth (1988): Accounting as Reality Construction. Towards a New Epistemology for Accounting Practice. In: *Accounting, Organizations and Society* 13, S. 477-485.
- Neimark, Marilyn (1994): Regicide Revisited: Marx, Foucault and Accounting. In: *Critical Perspectives on Accounting* 5, S. 87-108.
- Pentland, Brian T. (2000): Will Auditors Take Over the World? Program, Technique and the Verification of Everything. In: *Accounting, Organizations and Society* 25, S. 307-312.
- Perera, S./G. Harrison/M. Poole (1997): Customer-Focused Manufacturing Strategy and the Use of Operations-Based Non-Financial Performance Measures: A Research Note. In: *Accounting, Organizations and Society* 22, S. 557-572.
- Power, Michael (1997): *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Power, Michael (1996): Making Things Auditable. In: *Accounting, Organizations and Society* 21, S. 289-315.
- Puxty, Anthony G. (1993): *The Social & Organizational Context of Management Accounting*. CIMA. London u.a.: Academic Press.
- Radigan, Joseph (2002): A Good Year for Outsiders. Plan A for Group B Accountancies? In the Year of the Corporate Scandal, Pick Off as Much Business as Possible from Big Four Firms. In: *CFO.Com, Tools and Resources for Financial Executives*, 2. Oktober 2002 (online).
- Reis, Claus/Mathias Schulze-Böing (1998): Einleitung: Neue Steuerungsmodelle für die Planung und Produktion sozialer Dienstleistungen? In: Claus Reis/Mathias Schulze-Böing (Hrsg.), *Planung und Produktion sozialer Dienstleistungen. Die Herausforderungen „neuer Steuerungsmodelle“*. Berlin: edition sigma, S. 9-31.
- Rose, Nikolas (2000): Das Regieren unternehmerischer Individuen. In: *Kurswechsel. Zeitschrift für gesellschafts-, wirtschafts- und umweltpolitische Alternativen*, Heft 2, S. 8-27.
- Roslender, Robin (1992): *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*. London/New York: Routledge.
- Scapens, Robert W. (1991): *Management Accounting. A Review of Contemporary Developments*. Second edition. Houndsmills u.a.: MacMillan.
- Schooley, Tim (1999): 'Big Five' Accounting Firms Unlikely to Shrink, But the Possibility Exists. In: *Pittsburgh Business Times*, 31. Mai 1999.
- Seeber, Susan/Elisabeth M. Krekel/Jürgen van Buer (2000): Bildungscontrolling – ein interdisziplinärer Forschungsbereich in der Spannung von ökonomischer und pädagogischer Rationalität? In: dies. (Hrsg.), *Bildungscontrolling. Ansätze und kritische Diskussionen zur Effizienzsteigerung von Bildungsarbeit*. Frankfurt a.M. u.a.: Peter Lang Verlag, S. 7-17.
- Sikka, Prem (2001): Regulation of Accountancy and the Power of Capital: Some Observations. In: *Critical Perspectives on Accounting* 12, S. 199-211.
- Sikka, Prem/Hugh Willmott (1997): Practising Critical Accounting. In: *Critical Perspectives on Accounting* 8, S. 149-165.
- Simon, Herbert A. (1945): *Administrative Behavior. A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organizations*. New York: MacMillan.
- Singleton-Green, Brian (1993): If It Matters, Measure It! In: *Accountancy*, May 1993, S. 52-53.
- Sloan, Alfred P. Jr. [1963] (1990): *My Years with General Motors*. New York u.a.: Doubleday.
- Vollmer, Hendrik (2003a): Grundthesen und Forschungsperspektiven einer Soziologie des Rechnens. In: *Sociologia Internationalis* 41, S. 1-23.
- Vollmer, Hendrik (2003b): Bookkeeping, Accounting, Calculative Practice: The Sociological Suspense of Calculation. In: *Critical Perspectives on Accounting*, 14 S. 353-381.
- Vormbusch, Uwe (2002): Diskussion und Disziplin. Gruppenarbeit als kommunikative und kalkulative Praxis. Frankfurt a.M./New York: Campus Verlag.
- Vormbusch, Uwe (2004): Management by Foucault? Betriebliches Controlling und Subjektivierung. In: Manfred Moldaschl/G. Günter Voß (Hrsg.), *Subjektivierung von Arbeit*, Band 2. München/Mering: Rainer Hampp (i.E.).
- Wiesenthal, Helmut (1996): Wer aber bestimmt die Spielregeln? Die Ambivalenz der Globalisierung – Fünf Bemerkungen zur Dimension des Wandels. In: *Frankfurter Rundschau*, 23. Juli 1996, Nr. 169, S. 10.
- Williamson, Oliver E. (1975): *Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications. A Study in the Economics of Internal Organization*. New York: The Free Press.
- Willmott, Hugh/Prem Sikka (1997): On the Commercialization of Accounting Thesis: A Review Essay. In: *Accounting, Organisations and Society* 22, S. 831-842.