

# Controlling produktionsnaher Dienstleistungen als reflexive Praxis<sup>1</sup>

Matthias Wörlen, Manfred Moldaschl, Heiko Breit<sup>2</sup>

## 1. DL-Controlling als Herausforderung reflexiven Managements

Für das Management von Industrie-Unternehmen ist die zunehmende Wissensbasiertheit industrieller Wertschöpfung mit einer neuen Herausforderung verbunden: Die wissensintensiven Teilleistungen, die letztendlich in die industriellen Produktion einfließen, lassen sich nur begrenzt nach jenen Kriterien bewerten und steuern, die dort seit Jahrzehnten üblich sind. Dennoch werden für industrielle Wertschöpfung elementare Dienstleistungen (FuE, Produktionsplanung und -vorbereitung, IT, Vertrieb, Personal) häufig einem unangemessenen, auf Leistungseinheiten pro Zeiteinheit geeichten Performanzverständnis unterworfen. Oder sie werden andernfalls undifferenziert als Gemeinkosten verbucht – verbunden mit dem andauernden Zwang, nicht nur ihre Prozessqualität, sondern ihre Funktionalität als solche zu legitimieren.

(1) Den ersten Modus des Performance Measurement fassen wir als Problem *fehlplazierter Konkretheit*<sup>3</sup>. Er liegt vor, wenn man unpassende, produktionsökonomische Kriterien auf wissensintensive Tätigkeiten anwendet und sich der Selektivität dieser Kriterien nicht (mehr) bewusst ist. Dann ist weniger wichtig, was man mißt, sondern *daß* man mißt. Ausgangspunkt dieser Praxis ist das nachvollziehbare Streben nach einer differenzierten Analyse von kosten- und leistungswirksamen Faktoren. Die internen Dienstleistungen sollen aus dem Block der Gemeinkosten heraus geschält werden. Schließlich markiert die Grenze der Gemeinkosten in der orthodoxen Managementlehre auch die Grenze des Raums managerieller Steuerbarkeit. If you can't measure it, you can't manage it Wenn allerdings Quantifizierung zur dominanten Steuerungsgrundlage aufsteigt oder sie gar zur einzig gültigen wird, dann werden Gestaltungsmöglichkeiten auf das Maß des Messbaren reduziert.

(2) Den zweiten Modus bezeichnen wir als den der *positiven Ignoranz* bzw. des *NichtWissenWollens*. Er besteht im Beharren auf einer traditionellen Produktivitätskultur mit akzeptierten Gemeinkosten. Allerdings bietet er keine befriedigenden Informationen über Gestaltungserfordernisse und die Gestaltbarkeit der Produktivität wissensbasierter Dienstleistungen. Vor allem dann nicht, wenn diese immer mehr zum wichtigen Kostenblock oder gar zur dominanten Quelle der Wertschöpfung werden. Zudem setzt das die

---

<sup>1</sup> Beitrag 3. Rostocker Dienstleistungstagung, 13. - 14. September 2012, veranstaltet von Prof. Dr. Michael Kleinaltenkamp (Freie Universität Berlin), Prof. Dr. Martin Benkenstein, Prof. Dr. Susanne Homölle, Prof. Dr. Peter Lorson, Prof. Dr. Friedemann Nerdinger, Universität Rostock, Institut für Betriebswirtschaftslehre;  
**Entwurf - bitte nicht zitieren**

<sup>2</sup> Kontakt: Matthias Wörlen, M.A., Lehrstuhl für Innovationsforschung und nachhaltiges Ressourcenmanagement der Technischen Universität Chemnitz, matthias.woerlen@wirtschaft.tu-chemnitz.de

<sup>3</sup> Wir lehnen uns hier an die Idee der Reifikation in der Philosophie von Alfred North Whitehead (1997) an. Unter Reifikation, Konkretismus oder eben fehlplatzierte Konkretheit (misplaced concreteness) wird ein verbreiteter Erkenntnisfehler bezeichnet, der stattfindet, wenn man soziale Prozesse als objektive Fakten beschreibt und damit ihre Abhängigkeit von subjektiver Sinnverarbeitung und sozialer Kontingenz ausblendet.

„Kostenfresser“ einem pauschalen Legitimationsdruck aus, ohne den internen Dienstleistern Möglichkeiten belegbarer Legitimation zu liefern.

Für den Fortbestand solcher nicht mehr adäquater Produktivitätskulturen gibt in der Managementlehre und der Organisationsforschung einige Erklärungen und dazu passende Begriffe, etwa institutionelle Pfadabhängigkeiten (North, 1992) oder Hysterese (z.B. Franz 1990) dominante Logiken (Bettis, Prahalad 1995) oder Rationalitätsmasken (Meyer, Rowan 1997). Sie beziehen sich alle darauf, dass man sich und anderen nicht mehr eingestehen kann oder will, dass aktuell dominante Situationsbeschreibungen in ihrer Geltung nicht hinterfragt werden und darauf aufbauend Handlungsentwürfe, Strategien und Programme als alternativlose Entscheidungszwänge gedeutet werden. Man sieht, dass es sich bei der Produktivität wissensbasierter DL um eine spezifische Ausprägung eines sehr viel grundsätzlicheren Problems – quasi einem Basis-Problem strategischen Managements und organisationalen Lernens handelt.

In diesem Sinne erschließt der Beitrag den Umgang mit den Grenzen des eigenen Wissens über die Produktivität von Dienstleistungen mit dem Ziel, das Erkennen der blinden Flecken des konventionellen Controllings als Voraussetzung für das Management wissensintensiver Dienstleistungen besser zu verstehen, um darauf aufbauend Methoden für angemessene Praktiken bei der Bewertung von produktionsbezogenen Dienstleistungen im betrieblichen Kontext zu entwickeln. Wie kann Controlling durch Hinterfragen, Anreizsetzung und Evaluation helfen DL-Bereiche in ihrer Entwicklung zu unterstützen? Eine derartige Fragestellung verlangt sowohl eine kritisches Hinterfragen der Wertschöpfungsfunktion von DL jenseits von einer Produktivitätsmessung allein nach den technischen Kriterien des Produktionsprozesses. Vor diesem Hintergrund verstehen wir die Herausforderung eines Controllings wissensbasierter Dienstleistungen als Fragestellung der Reflexivität, also als Suche nach Mustern und Möglichkeiten nicht programmierten Lernens im Umgang mit der Produktivität wissensintensiver Tätigkeiten in Produktionsunternehmen.

Wir diskutieren Controlling unter dem Gesichtspunkt seiner Reflexivität, indem wir Controlling als formal reflexives Verfahren betrieblicher Selbstregulation fassen und nach dem Grad seiner tatsächlichen Reflexivität im Rahmen seiner Anwendungen fragen.<sup>4</sup> Dazu analysieren wir den Aufbau formaler Performance Measurement Verfahren, ihre Anwendung (sensemaking) und die sich daraus ergebenden Wirkungen in der betrieblichen Praxis sowie die jeweils bestehenden Verständnisse von Produktivität der Dienstleistungen bei betrieblichen Akteursgruppen. Die Grundlage hierfür bietet uns eine Theorie und

---

<sup>4</sup> Reflexivität verstehen wir als grundlegende sozialwissenschaftliche Dimension, anhand derer institutionelle Qualitäten von Organisationen beschrieben werden können, aber auch das Handeln und Denken von Personen und Gruppen. Zu beschreiben ist auf beiden Ebenen, in welchem Umfang es die jeweilige soziale Praxis schafft, sich zu sich selbst zu verhalten, Nebenfolgen ihrer Aktivitäten zu beobachten und sich zuzurechnen, eigene Prämissen zum Diskursgegenstand zu machen („deutero-learning“ nannten Argyris und Schön (2008) einen Aspekt davon in ihrem einflussreichen Ansatz des organizational learning), und sich systematisch der Beobachtung durch Dritte zu bedienen. Das Ausmaß, in dem Organisationen und Personen dies jeweils als Kompetenz besitzen bzw. entwickeln, definieren wir als maßgebliche Voraussetzung des organisationalen Wandels, oder besser, der „Wandlungsfähigkeit“ bzw. der dynamic capabilities von Organisationen, Akteursgruppen und Akteure. Komplementär dazu fragen wir nach den Grenzen organisationalen Lernens im Wechselverhältnis institutioneller und personaler Informationsverarbeitung sowie nach systematischen, systemimmanenten Ursachen solcher Begrenzungen.

Methodologie der institutionellen Reflexivität. Diese konzipiert organisationale Strukturierung als wissensbasierten Prozess, der selbstreferentiell auf organisationale Regeln und Ressourcen und fremdreferentiell auf Umweltveränderung und externe Informationsangebote Bezug nimmt, wobei er stetig mit der begrenzten Beherrschbarkeit eigener Nebenfolgen konfrontiert ist.

## 2. DL-Controlling als reflexive Praxis<sup>5</sup>

Bei der Diskussion von Controlling als betriebliche Praxis in Hinblick auf die Form und den Grad der in ihr institutionalisierten und zum Ausdruck gebrachten Reflexivität gehen wir davon aus, dass sich Controlling allgemein als Verfahren interpretieren lässt, dass zumindest die Kriterien formaler Reflexivität erfüllt. Formale Reflexivität bedeutet hier (vgl. zum folgenden Moldaschl 2004, 2005, 2006),

- dass Controlling auf vorhandene Regeln und Ressourcen aufbaut, ohne schon zwingend auf die Fähigkeit zurückzugreifen kreativ und lernend die Rekursivität zu bearbeiten,
- dass Controlling seinerseits als wissensbasiertes Praxis zu verstehen ist, dass also in jedem Fall individuelle und kollektive Interpretationen und Erkenntnisse Voraussetzungen für Controlling darstellen, ohne dass schon zwingend die Bedingungen und Grenzen der Entwicklung und Anwendung dieses Wissens mit geführt werden,
- dass die Nebenfolgen der eigenen Strukturierung anerkannt sind, ohne dass schon eine systematische Umgangsweise mit der Neben-Wirkungskraft entwickelt wurde.

---

<sup>5</sup> Controlling als reflexive Praxis zu verstehen mag nur auf den ersten Blick irritieren. Man sollte vorsichtig sein, wenn man die Frage nach dem wahren Kern von Controlling allein aufgrund seiner Verfahrensförmigkeit, seiner Nummernbasiertheit und seinem Ringen um „objektive Rationalität“ vorschnell für beantwortet hält. Aufgabenbereiche werden ganz unterschiedlich zwischen Fachabteilung, Geschäftsführung, Controlling und Buchhaltung verteilt. Und nicht nur die Zuständigkeiten, sondern auch die Arten des Umgangs mit Herausforderungen der Produktivitäts- und Rentabilitätsmessung und –steigerung unterscheiden sich deutlich von Unternehmen zu Unternehmen. Für die Controlling-Wissenschaft ist diese Unbestimmtheit eine harte Nuss. Unschwer lässt sich ein Bereich idealtypischer Verfahren identifizieren, der inzwischen ausgebaut und verfeinert wurde. Was aber Controlling ist – seine Grenzen und Funktionen im Bereich des Managements, seine Zuständigkeiten und internen Operationslogiken, sein Material und sein Output – das ist bei weitem weniger klar. Betonte man die Koordinationsfunktion (vgl. Horvath 2009) war die Frage nach der Abgrenzung zum allgemeinen Management und zur Unternehmensführung offen. Weber und Schäffer (vgl. z.B. 2011) reagierten darauf, in dem sie Controlling als funktional ausgegliederter Bereich zur Rationalitätssicherung anderer Managementbereiche definierten. Nimmt man ihren Anspruch begrenzte Rationalität (und zwar in ihrer strengen Form) ernst zu nehmen, ernst, muss man allerdings fragen, welche unterschiedlichen Teilrationalitäten, welche blinden Flecke sich hier gegenüber stehen und sich sichern sollen. Vielleicht wird über den Zugang der Rationalitätssicherung Controlling besser gefasst. Einfacher wird's aber nicht. Die Diskussion hält an. Jetzt gibt es für wissenschaftliche Auseinandersetzungen schlimmeres als Unsicherheit. Schließlich entsteht so eine Situation, die vergleichsweise offen ist für die Formulierung unterschiedlicher Positionen abseits paradigmatischer Hauptströme. So haben sich im Rahmen der Suche nach einer passenden Konzeption von Controlling Ansätze entwickelt, die zumindest als hilfreiche Bezugspunkte zu einer Konzeption von Controlling als reflexive Praxis dienen.

Diese formale Reflexivität lässt sich von tatsächlicher Reflexivität über die Form des Lernens und der Entwicklung von Möglichkeiten zukünftigen betrieblichen Handelns und Gestaltens verstehen. Bevor dies genauer über das Konzept der Institutionellen Reflexivität erklärt wird, möchten wir Controlling als formal reflexive Praxis am Beispiel des Ansatzes von Albrecht Becker erklären.<sup>6</sup> Aus ihm wird deutlich, dass sich Controlling nicht angemessen als objektive Beobachtungssystematik einer organisationalen Realität verstehen lässt, sondern die Regeln und Ressourcen, denen Controlling-Verfahren und die Interpretationen der Controller unterliegen, müssen selbst als Elemente einer spezifischen organisationalen Wirklichkeit, als Ausdruck einer spezifischen Strukturierung organisationaler Regeln und Ressourcen, verstanden werden. Weder einer wissenschaftlichen noch einer betriebswirtschaftlichen Analyse von Controlling ist gedient, wenn man die Prinzipien seiner Anwendung als objektiv gegebene Realität annimmt. Die Verfahren sind in organisationalen Prozessen mit allen mikropolitischen Störungen, kognitiven und kollektiven Pfadabhängigkeiten, Gelegenheiten und Hindernissen emergiert. Mit anderen Worten: sie könnten auch immer anders sein und sie hängen vom Wissen, den Interessen, den Handlungsmöglichkeiten und den Machtmitteln organisationaler Akteure ab.

Darüberhinaus – und wahrscheinlich noch wichtiger – kann Controlling nicht als objektiver Informationslieferant der „eigentlich entscheidenden“ Managementbereiche auf Fach- und Führungsebene zu konzipieren. Der performative Charakter von Controlling – seine Wirksamkeit auf soziale Wirklichkeit durch eigenlogische Beschreibung dieser Wirklichkeit – würde in einem solchen Verständnis ausgeblendet werden. Hingegen bestimmen die Leistungskriterien des Controlling und die Praktiken ihrer Operationalisierung ganz wesentlich was im Unternehmen zählt: Als Interpretationsschemata beeinflussen Controlling-Kriterien und Maßzahlen die „Sichtbarkeit organisationaler Phänomene und die Relevanzstrukturen organisationaler Akteure“: (Becker 2003, 258). Als Normen beeinflussen sie die „in der Organisation geltenden Handlungsnormen und Zielsysteme“ (ebd.) Als administrative und ökonomische Machtmittel können sie „in der organisationalen Praxis zur Beeinflussung des Handelns anderer Akteure genutzt werden.“ (ebd.)

Erkennt man Controlling in dieser Weise als strukturierten und strukturierenden Praxisbereich wird seine besondere Rolle als spezifisches, reflexives Monitorings deutlich, der man unabhängig von ihrer jeweiligen Ausgestaltung mindestens einen formal reflexiven Charakter zusprechen muss, da sie immer auf Wissen, Macht und Ressourcen zurückgreift und selbst wieder kognitive, normative und materielle Handlungsbedingungen schafft.<sup>7</sup> Die

---

<sup>6</sup> In der Controlling-Forschung kann noch der kognitionsorientierten Ansatz von Jønen und Lingnau (2007) und die eher symbolisch-interaktionistische Forschung zu Handlungs- und Rollenmuster im Controlling von Kappler (2008) als unserem Verständnis nahe stehend bezeichnet werden. Darüber hinaus eine Reihe von Ansätzen in der englischsprachigen Accounting-Forschung: Beispielhaft: Controlling als institutionelle Praxis, die es in ihrem realen Kontext zu erforschen gilt (Hopwood, 1983), über den Einfluss ökonomistisches Denkens auf Accounting-Praktiken (Hopwood 1992); Controlling als interpretative Praxis (z.B. Ahrens 1999); Controlling als Praxis der Zuweisung von Zuständigkeit zwischen Verantwortung und Rechenschaft (Messmer 2007) – im Zusammenhang mit der moralischen Dimension, die Controlling zweifelsfrei beinhaltet, wenn man sie als subjektstituierende Praxis analysiert (vgl. Roberts 1991, Schweiker 1993)

<sup>7</sup> Becker gibt uns Aufschluss über die Funktion von Controlling im Rahmen organisationaler Rekursivität. Das v.a. in der luhmannschen Organisationstheorie ausgearbeitete Argument der Rekursivität organisationaler Strukturierung, also dass Organisation als Prozess der Strukturierung unter Rückgriff organisationseigener Sinnstrukturen zu verstehen ist, wurde in vergleichbarer Weise von einem der Autoren (Moldaschl 2005) als

so angesprochene Reflexivität von Controlling verbleibt allerdings lediglich auf einem formalen Niveau, weil ihr kein eigenständiger Mechanismus zur nicht programmierten Verarbeitung ihrer Konstruiertheit, ihrer Performativität, ihrer Wissensbasiertheit und ihrer Nebenfolgen-Produktion zugesprochen wurde. Den Anspruch eines reflexiven Zugangs zu organisationalen Prozessen kann Controlling erst erfüllen, wenn es eine aktive Auseinandersetzung mit der eigenen Strukturierungswirkung beinhaltet, wenn es also nicht den Verlockungen einer misplaced Concreteness verfällt, sondern das Wissen um die eigene Konstruiertheit, der eigenen Abhängigkeit und Wirksamkeit in seinen Analysen und Interpretationen mitführt.<sup>8</sup>

Mit der Institutionellen Reflexivität (Moldaschl 2005, 2006) wurde ein Theorie-Ansatz erarbeitet, der sich mit den Möglichkeiten einer Institutionalisierung dieser Perspektivenöffnung auseinandersetzt und Kriterien für die Analyse der institutionalisierten Innovationsfähigkeit organisationaler Strukturen bietet. Eine wesentliche Unterscheidung im Grad der Reflexivität betrieblicher „Erkenntniskulturen“ machen wir diesem Ansatz folgend an der Frage fest, inwieweit die Messverfahren und ihre situative Anwendung eher *objektivistisch* verstanden werden, als möglichst detailgetreue Abbildung der Wertschöpfung, die sich in ihrer Kausalität wiederum in „objektiv wahren“ Modellen abbilden lässt, bzw. inwieweit die betrieblichen Akteure des *Performance Measurement* ihre Aufgabe eher diskursiv verstehen und die angewandten Modelle *als Modelle* behandeln, die maßgeblich der (andauernden) Verständigung über Leistung und Leistungseffekte dienen. Zur übergeordneten Frage, die im folgenden Abschnitt an das empirische Material gestellt wird, wird daher, in wie weit in den Controlling Praktiken ein Bewusstsein von der eigenen

---

wesentliche Ausgangsbedingung reflexiver Strukturierung erschlossen. Auch die zwei anderen Kriterien formaler Reflexivität bei Moldaschl – die Wissensbasiertheit organisationaler Strukturierung (unter Rückgriff auf Giddens) und die Störung organisationaler Strukturierung durch die stetige und zwangsläufige Koproduktion nicht angestrebter Wirkungen (vgl. Beck) wurden von Becker in Hinblick auf Controlling hervorgehoben. Das Konzept der institutionellen Reflexivität geht mit seinem Anspruch der nicht-programmierten Rekursivität als Kriterium für tatsächliche und nicht nur formale Reflexivität einen entscheidenden Schritt weiter (s.u.).

<sup>8</sup> In Bezug auf Controlling finden sich mit den Ideen der bewussten Relationierung von Vergleichsmaßstäben und der Möglichkeit einer Perspektiven eröffnenden Funktionsweise von Controlling bei Pietsch Scherm (2003) Elemente unseres Bildes reflexiven Controllings. Sie unterscheiden ein abweichungsorientiertes Controlling von einem perspektivenorientierten Controlling: Dessen „Ziel besteht in dem Aufdecken neuer (Gestaltungs-)Perspektiven, um daran anknüpfend zu einem umfassenderen Verständnis von Entscheidungen sowie letztlich zu innovativen Gestaltungsvorschlägen zu gelangen. (Gestaltungs-)Perspektiven in der Unternehmensführung stellen Kombinationen von Selektionen (= Selektionsmuster) dar, die auf Entscheidungen bezogen sind und als „stimmig“ erlebt werden. Perspektiven legen somit die „Brille“ fest, mit der man auf ein Entscheidungsproblem blickt.“ (ebd., 538) Die Gefahr falscher Selektion lässt sich zwar auch durch Reflexivität nicht aus der Welt definieren, aber sie kann durch eine reflexiven Zugangsweise auf die eigene Strukturierungswirkung verringert werden– so lässt sich zumindest die basale Hoffnung kritischer, aber nicht zynischer Organisationsforschung zuspitzen. Bei Pietsch/ Scherm liest sich das dann so: „Spätestens wenn das Entscheidungsverhalten in Organisationen zu grundlegenden und systematisch beobachtbaren Fehlentwicklungen führt und eingeschliffene Problemlösungsmechanismen versagen, verdeutlicht sich die Notwendigkeit perspektivenorientierter Reflexion. Für ein Gegensteuern ist es dann allerdings häufig zu spät. Um grundlegende Probleme lösen oder ganz neue Möglichkeiten aufzeigen zu können, muss die Unternehmensführung kontinuierlich zwischen verschiedenen kognitiven Betrachtungsperspektiven wechseln können.“ (ebd. 538)

Konstruiertheit, den eigenen Grenzen und Pfadabhängigkeiten institutionalisiert ist und welche Umgangsformen mit diesen Erkenntnisgrenzen gepflegt werden.

Darüber hinaus wurden für den Grad institutioneller Reflexivität formal reflexiver organisationaler Strukturen fünf Kriterien identifiziert, die im Folgenden auf Controlling übertragen werden:

- die Anzahl der Kanäle für Rückkopplung und Grad der Kopplung steht für eine Institutionalisierung aktiver Dezentralisierung. Man schafft Möglichkeiten, die Perspektive anderer Beteiligter zu erfahren. Im Controlling steht hier vor allem die aktive Einbeziehung der verschiedenen Fachabteilungen im Vordergrund. Es macht einen Unterschied, ob ich Messergebnisse lediglich der Geschäftsführung reporte, oder ob ich den Verantwortlichen aus den Fachabteilungen – dem FuE, dem Vertrieb, dem Personal – die Controlling-Beobachtungen zur Diskussion vielleicht sogar mit dem Ziel wechselseitig Entwicklungsmöglichkeiten zu entdecken vorlege.
- Die Reichweite des Einbezugs von Fernwirkungen: Hier stellt sich die Frage welche Akteure und Systeme hinsichtlich welcher Folgen in welchen Räumen und Zeiträumen ins Monitoring einbezogen werden. Dies stellt ein klassisches Problemfeld orthodoxen Controllings dar: die Grenzziehung bei der Zurechnung von Kosten und Erlösen, der Identifikation von Werttreibern, der Wertbemessung von Ressourcen – welche Variablen integriere ich in meine Modellierung. Ein reflexives Controlling muss sich hier allerdings angesichts komplexer Wirkungsketten und immaterieller Ressourcen mit einem erweiterten Wertbegriff anfreunden, muss weiter als nur in der einjährigen Bilanzierungsspanne denken und muss bereit sein, sich offensiv mit den Grenzen der Beherrschung von Nebenfolgen auseinandersetzen.
- Möglichkeit der Kriterien- und Zielrevision: Im Fall des Controllings von Dienstleistungen bedeutet dies nach neuen Kriterien zu suchen, die eben nicht schon in formalisierten Controlling-Instrumenten angelegt sind. Erst indem man Controlling zugesteht in einer Weise zu lernen, die über eine Rückkopplung von Informationen hinausgeht und das Hinterfragen seiner eigenlogischen Perspektive mitumfasst, erst dann lässt sich von Reflexivität im Sinne nichtprogrammierter Strukturierung sprechen.
- Grad der Anwendung/ Aussetzung reflexiver Verfahren: Unter welchen Umständen wird auf reflexive Verfahren zurückgegriffen? Werden sie als stetige Praxis institutionalisiert oder nach allgemeinen Regeln aktiviert oder kommen sie als mikropolitische Machtinstrumente auf die Tagesordnung (oder verschwinden von ihr), wenn es dem Interesse eines bestimmten Machtpromotors entspricht? Es ist anzunehmen, dass hiermit einer der Gründe für die Entwicklung eines eigenständigen Controllings angesprochen wird. Controlling als Auseinandersetzung um die Legitimität von Kosten angesichts von Wertschöpfungsbeiträgen soll bei den Controllern in von Fachabteilungen unabhängigen Händen vergeben werden. Im Spannungsfeld zwischen Fertigung und internen Dienstleistungen wird die Herausforderung offensichtlich gleiche Ansprüche an Produktivität mit unterschiedlichen Kriterien zum Ausdruck zu bringen.
- Selbstanwendung: Dieses Deutero-Learning (Argyris/ Schön 2008) umfasst auch die Anwendung von Reflexivität auf die eigenen Regeln, Ressourcen und Verfahren.

Controlling muss daher aus selbstkritischer Perspektive die Idee mitführen, dass auch Produktivitätsmessung eine Bedrohung für Produktivität darstellen kann. Eine Einsicht, die in den Controlling-Lehrbüchern zwar anerkannt ist, aber randständig behandelt wird: Nicht jeder Tätigkeitsbereich eignet sich für eine differenzierte Prozesskostenrechnung. Nicht überall kann man das Niveau einer expliziten Bestimmung des Deckungsbeitrags sinnvoll anstreben. Angesichts der Eigenarten des jeweiligen betrieblichen Funktionsbereichs muss Controlling auch den Grenznutzen der eigenen Wirtschaftlichkeitsanalyse beachten. Klare produktionsökonomische Instrumente der Produktivitätsberechnung liegen auch deswegen vor, weil Modellierung, Messung und Berechnung hier vergleichsweise einfach ist. Bei zunehmender Komplexität und Voraussetzungsreichtum betrieblicher Prozesse stellt sich daher nicht nur die Frage nach deren Rentabilität, sondern auch nach der Rentabilität ihrer Wirtschaftlichkeitsanalyse.

Der Reflexivität reflexiver Verfahren (hier dem DL-Controlling) kommt nicht von sich aus ein eigener Wert zu. Ein Unternehmen wird nicht von sich aus besser im Wettbewerb bestehen, die innovativeren Produkte und Leistungen anbieten, die höhere Rendite erwirtschaften und besser Mitarbeiter binden können, nur weil es in seinen Verfahren der Selbstregulation ein höheres Maß von Reflexivität integriert hat. Reflexivität ist Mittel zum Zweck. Und Reflexivität gibt es nicht zum Nulltarif, sondern ist seinerseits mit Kosten und Anstrengungen verbunden. Die Reflexivität von Verfahren der Selbstregulation darf daher weder ziellos noch endlos sein.

Als Prüfkriterium für die folgende Analyse des DL-Controllings bei einem mittelständischen Leiterplattenherstellers, der BAL, soll die Frage dienen, inwieweit das oben angesprochene Spannungsfeld zwischen einer traditionellen Verbuchung von wissensintensiven DL-Bereichen unter Gemeinkosten und einer misplaced concreteness einer kennziffernbasierten Kosten-Leistungs-Rechnung nach produktionsökonomischen Kriterien in einer Weise behandelt wird, die dem Unternehmen hilft, sich langfristig wirtschaftlich zu entwickeln.

### **3. Fallstudie: Controlling wissensintensiver DL bei einem mittelständischen Leiterplatten-Hersteller**

Die BAL ist eine Leiterplattenfirma in der ostdeutschen Provinz mit ca. 580 Mitarbeitern, davon etwa 120 Angestellte in DL-Funktionen i.e.S. Obwohl sie kein traditionell familiengeführtes Unternehmen ist, kann man ihre grundlegende Orientierung durchaus in diesem Sinne beschreiben. Wesentliche Kennzeichen sind ein maßvolles und stabiles Wachstum, flache Strukturen und starke Betriebsfürsten in den Produktionsabteilungen (und im Vertrieb).

Die BAL ist als klassisches Produktionsunternehmen gewachsen. Die Entwicklung der anderen Abläufe im Unternehmen stand weniger im Zentrum. Man beginnt sich zu fragen, ob man diese Abläufe nicht vernachlässigt hat. Gleichzeitig gibt es Druck angesichts eines stetig steigenden Gemeinkostenanteils. Von den Leitern der Fertigung und des Vertriebs - Bereiche bei denen man Kosten und Ertrag Auftrags- und Zeitbezogen genau zurechnen kann - wird die Effizienz der Entwicklungsabteilung, der EDV, der Verwaltung und dem

Personalbereich angezweifelt. Die Dienstleistungsbereiche stehen damit zunehmend unter Legitimationszwang.

### 3.1 Controlling wissensbasierter DL anhand einzelner Beispiel

**Interne EDV:** Die EDV-Abteilung mit 8 Mitarbeitern betreut die interne EDV-Landschaft. Für die Abteilung plant man Personalkosten plus Ausrüstung plus Dienstleistungskosten. Aufgrund der überwiegend projektförmigen Auftragsstruktur ist es in der EDV-Abteilung besonders schwer den eigentlichen Nutzen zu erkennen und zu bewerten. Die Reihenfolge der Projekte wird im Leiterkreis diskutiert; der EDV-Leiter stellt einen Plan auf, der hinsichtlich Relevanz und Dringlichkeit und der veranschlagten Mann-Tage der einzelnen Projekte diskutiert wird. Hier spielen vor allem die begrenzten Programmier-Kapazitäten eine große Rolle.

Es erfolgt keine Differenzierung von Kosten nach Prozessen oder Tätigkeiten (Activity-Based-Costing, Prozess-Kostenrechnung) und es wird kein Wertschöpfungsbeitrag den einzelnen Projekten zugerechnet (Deckungsbeitragsrechnung). Vor allem aber unterbleibt auch eine systematische Verrechnung der entstandenen Kosten auf die jeweiligen Aufträge bzw. Projekte.

Nachvollziehbarer Weise trifft man bei der BAL auf eine weit verbreitete Unsicherheit hinsichtlich der Produktivität der internen EDV. Deadlines werden gerissen. Der Personal-Aufwand wird falsch veranschlagt. Und dafür gibt es keinen Sanktionsmechanismus. Im Gegenzug kann man die geringe Kalkulierbarkeit allerdings nicht direkt der EDV zurechnen, da es auch sehr stark auf den Projektauftrag aus der Abteilung ankommt (Reifegrad, Explizitheit). Gehört dies zwangsläufig zum projektförmigen Arbeiten? Welches Projekt bringt den größten Nutzen? Wie ist die Zeit für das jeweilige Projekt zu planen? Sind die Stunden, die zur Realisation eines Projektes in Anspruch genommen werden ok?

Dies deutet auf ein vergleichsweise allgemeines Muster des Controllings von DL bei der BAL hin: Man verrechnet nicht die internen Dienstleistungen. Die Fach-Abteilungen haben auch kein Budget für die Inanspruchnahme interner Dienstleistungen. Man will die internen Dienstleistungen nicht in Konkurrenz zu externen Angeboten stellen. Das hat aber auch zur Folge, dass keine selbständigen Kriterien zur Abarbeitung der Aufträge zu Verfügung stehen. Die Grundlagen derartige Planungsprobleme werden allerdings nicht eigens diskutiert, da man an sich auf eine Kultur des Nicht-Infrage-Stellens zurückgeworfen sieht, die tendenziell derartige Auseinandersetzungen tabuisiert.

**FuE-Abteilung:** FuE ist bei der BAL vor allem projektförmige Technologieentwicklung in Ko-Planung und Ko-Finanzierung mit dem Kunden. Die Ausgangsplanung ist relativ explizit: Projekt-Leiter und Mitarbeiter müssen einen Antrag mit Angabe zu benötigten finanziellen Mittel, Materialien, Personalstunden, externe DL, Zeitplanung einreichen. Projektbewilligung geht von der Geschäftsführung und vom Kunden aus. Die Verantwortlichkeiten sind dabei recht formalisiert geregelt. Die Projektplanung hat eher den Sinn im Vorfeld zu entscheiden, welche Projekte durchgeführt werden, um die Planung ordentlich aufzustellen und den Projektablauf zu kontrollieren. Flops werden hier ganz bewusst nicht sanktioniert, um auch zu motigen Projektentwürfen zu motivieren.



Diese Projektmanagement-Struktur erlaubt durchaus reflexive Praktiken der Steuerung und des Controllings. Insgesamt sieht man sich allerdings zu sehr vom Kunden getrieben. Der Vorteil, dass man die Entwicklungskosten über Aufträge direkt dem Kunden in Rechnung stellen kann, wird zum Nachteil, wenn es auf vorausschauende Entwicklung jenseits explizit schon bestehender Nachfrage geht. Hier wäre es wünschenswert, wenn es Anreize zu eigenständige Innovationstätigkeit gebe. Ein perspektivenöffnendes Controlling könnte hier versuchen, gezielt Freiräume und Anreize zur Selbstentwicklung zu schaffen.

**Programmier-Abteilung:** Die Programmierabteilung umfasst 40 Personen und stellt damit einen nicht zu vernachlässigenden Kostenfaktor dar. Man arbeitet direkt am Kundenauftrag, d.h. an der Erstellung von Anwendungsprogrammen für Leiterplatten. Hier fehlen nicht Überlegungen zu Kosten-Nutzen-Relationen, sondern zu Produktivitätsvergleichen, d.h. man weiß, wie viel man mit dieser Abteilung verdient und welche Kosten damit verbunden sind, **aber man weiß nicht, ob das gut ist.** Hier fehlen externe Vorgaben – eine Benchmark - die es aber aufgrund der geringen Vergleichbarkeit der eigenen Prozesse und Strukturen (zumindest wenn man Vergleich ernst meint) nicht gibt. Der einzige vergleichbare Anbieter hat diese Abteilung in Indien. -> Auch hier werden reflexive Züge der Controlling-Praxis deutlich. Schließlich wird nicht mit der Brechstange versucht, die Prozesse in der Programmier-Abteilung in bestehende Vergleichsmaßstäbe einzupressen. Gleichzeitig bringt man hier auch die notwendige Selbstkritik auf: Man verdient hier direkt Geld und kann so die erheblichen Kosten ohne weiteres legitimieren und dennoch will man die Leistungsfähigkeit hinterfragen, um mögliche Schwachstellen und Entwicklungspotenziale aufzudecken. Lediglich geeignete Kriterien und Verfahren fehlen. Hier Besteht die Herausforderung daher in Zusammenarbeit mit der Fachabteilung kreativ und verantwortungsvoll eigene Maßstäbe zu entwickeln.

### **3.2 Vertrauen, der Preis der Freiheit und das Ringen der Controller um eine „rationale Sichtweise“**

Eine ganze Reihe von anderen Beispielen ließe sich finden, die auf Probleme der Bewertung von Dienstleistungen zurückgeführt werden können.<sup>9</sup> Offensichtlich liegt bei der BAL ein vergleichsweise geringer Grad der Differenzierung und Systematisierung kennziffernbasierter Kosten-Leistungsrechnung vor. Eine Vielzahl von unterschiedlichen Tätigkeitsformen und Funktionsbereiche werden ganz unterschiedliche mal mehr, mal weniger zahlenförmig in ihrer Produktivität gemessen und beurteilt. Selten zieht man direkte Konsequenzen aus Leistungsbeobachtung, da man das zwischen Unternehmen, Mitarbeitern und Kunden angesiedelte Vertrauenskapital nicht gefährden will. Immer wieder werden die Grenzen der Differenziertheit der Zurechnung von Kosten und Leistungen deutlich. Auf explizites Performance Measurement wird im Zweifelsfall verzichtet und

---

<sup>9</sup> Z.B. die Instandhaltung mit 24 Personen, die über die interne Kundenbeziehung zur Fertigung gesteuert. Die Planung und Verrechnung von Instandhaltung wird hier immer wieder zum Spielball mikropolitischer Auseinandersetzungen. Hier hat die Trennung in Kunden und Abnehmer eine Situation geschaffen, die es vergleichsweise einfach macht Kosten und Leistungen zu verrechnen, die aber im Gegenzug die betrieblichen Abläufe belastet. Ähnliche Verkeilungen zwischen mikropolitischer Interessenaushandlung, einem nachvollziehbaren Bestreben nach höherer Ausdifferenziertheit und Transparenz in der Kosten- und Leistungsrechnung und der Einsicht in die Notwendigkeit einer festen Vertrauensbasis lassen sich bei der BAL auch hinsichtlich leistungsabhängiger Entlohnung in der Verwaltung, der Rentabilität von Neu-Einstellung von Ingenieuren oder dem Maß der Kostentransparenz gegenüber den Kunden beobachten.

stattdessen eher auf eine traditionelle Performanzkultur vertraut. Welche Verwicklungen dies nach sich zieht und welche Chancen und Herausforderungen mit einer Steigerung der Reflexivität verbunden wären, wird im kommenden Abschnitt diskutiert.

Dies verdeutlicht die begrenzenden und ermöglichenden Wirkungen von Vertrauen und einer Kultur der Angemessenheit für ein reflexives Controlling. Man sieht sich durch die eigene vertrauensbasierten Unternehmenskultur gebunden, in der Art wie man Kosten und Leistungen steuert, wie man Ziele setzt und wie man Zielerreichung sanktioniert. Sowohl auf Seiten der Geschäftsführung als auch im Controlling wird dies als massive Einschränkung der eigenen Handlungs- und Steuerungsmöglichkeiten wahrgenommen. Auf der anderen Seite sind die Produktivitätsvorteile vertrauensbasierter Steuerung offensichtlich, da man ohne ein derartiges Vertrauen das Unternehmen mit viel mehr Kontrolle führen müsste. Wie kann man die Ressource Vertrauenskultur, die man sich ja auch leisten können muss, erhalten und gleichzeitig ein gewisses Maß an Formalisierung und Transparenz herstellen?

Dieses Problem manifestiert sich in unterschiedlichen, positionalen Perspektiven im Management. Es gibt eine deutliche Differenz zwischen den Controllern, die mehr Übersicht und Kontrolle durchsetzen wollen, und der Unternehmensleitung, die angesichts vergleichsweise mächtiger Abteilungsleiter stärker darauf ausgerichtet ist das soziale Gleichgewicht zu halten. Als Controllerin wünscht man sich eine "rationalere Sichtweise". "Es ist manchmal so, dass wir über Dinge auch hinweg gehen ... dann kommt halt manchmal die Schwammigkeit oder auch die Großzügigkeit bestimmte Dinge dann zu ignorieren oder nicht sauber dann auch zu trennen." Die Freiheit geht mit Wildwuchs einher. Im Gegenzug hebt die Geschäftsführerin hervor, dass gerade bei Mitarbeitern die Verantwortung übernehmen wollen Gestaltungsspielräume ein wichtiger Anreiz sind. Manche wären wohl schon gegangen, wenn man das nicht so machen würde. "Aber diese Freiheit hat auch, ich sag mal ihren Preis. Die hat den Preis sozusagen des Wilden und teilweise auch des Kontra-Produktiven unter Umständen."

Aufbauend auf diese Unterschiedlichkeit der Perspektiven ist bei der BAL die Kern-Idee eines nicht-ökonomistischen Controllings gewachsen und gleich in ihrer Herausforderung erkannt worden: „Also man kann nicht nur mit Zahlen abbilden, das geht nicht, aber wo ist das Maß?“ Das Controlling-Interesse an einer „rationaleren Sichtweise“ – das Hinterfragen der Effektivität und Effizienz betrieblicher Prozesse im Sinne der Unternehmensziele – muss daher zwangsläufig im Diskurs mit den Fachabteilungen zum Ausdruck kommen. Mit reiner Abweichungskontrolle würde Controlling hier gegen eine Wand laufen.

### **3.3 Aufbau einer reflexiven Produktivitätskultur – Transparenz und Diskursivität**

Entsprechend interpretiert die Controllerin ihren Job auch und stellt fest, dass sie sich dort doch deutlich von Kollegen aus anderen Unternehmen unterscheidet.<sup>10</sup> "Ich merk das ja auch ganz deutlich, wenn wir einen Mitarbeiter bekommen aus Führungsposition aus

---

<sup>10</sup> Wir bitten um Entschuldigung und Verständnis, dass wir in der folgenden Passage die Hauptverantwortliche des Controllings bei der BAL etwas ausführlicher zu Wort kommen lassen. Zum einen ist dies dem frühen Bearbeitungsstadium dieses Aufsatzes zuzurechnen. Zum anderen steht einen möglichen Gewinn einer stärkeren interpretativen Verdichtung dieser Passage ein Verlust an Ausdruckskraft und Nachvollziehbarkeit gegenüber.

anderen Unternehmen, dass die auch gegenüber mir und meiner Tätigkeit irgendwie zum Teil eine ganz andere Erwartungshaltung haben, immer das Gefühl haben, ich müsste ständig kontrollieren, aber so seh ich meine Aufgabe nicht, also, sondern, das ich eigentlich die Informationen, die zur Steuerung nötig wären, bereitstelle, berate, diskutiere, aber nicht ständig kontrolliere. ... Ich lass mir ganz viel erklären und ich stell meine Fragen aus einer kaufmännischen Sicht und warum, und wieso und kann das nicht anders, also das ist dann schon lebhaft, teilweise, aber ich akzeptier dann an der Stelle, dass die Fachbereichsleiter ja nicht umsonst das sind, was sie sind, und ihre Lebens- und Berufserfahrung hier täglich einbringen."

"Das ist nichts Bewusstes oder Gesagtes, ich hab mich auch hier eingelebt, ich bin ja auch vom Studium geprägt. *(Interviewer: Was mussten sie da umlernen?)* Ja, manchmal locker zu lassen und auch einfach ein bisschen Vertrauen auch wirklich zu haben und nicht dieses kontrollieren, das hab ich abgelegt. Ich beobachte." *(Interviewer: Sie sind hier hingekommen und hatten eine bestimmte Vorstellung wie die Welt betriebswirtschaftlich aussehen sollte, und da haben sie schlechte Erfahrung gemacht?)* „Ne hab ich nicht, ich hab viel gestaunt und selber auch erstmal sehr viel gelernt. ... Dass ich mich nicht immer mit meiner Zahl hier hinsetzen kann und sagen, das ist jetzt hier gut, schlecht, nicht, sondern, dass man wirklich sehr viel lernen muss, verstehen muss und hinterfragen muss und dass das nur funktioniert mit den Leuten und nicht gegen die Leute."(C.)

Gleichzeitig sperrt sich die Controllerin gegen eine Interpretation ihrer Betrachtung als Ergebnis eines Aushandlungsprozesses. Sie will ihre Perspektive als rationale Betrachtungsweise, die den Beteiligten hilft, die (objektive) Wirklichkeit der von ihnen induzierten Prozesse zu erkennen, verstanden wissen. Bei aller Bereitschaft zum Hinterfragen muss sie an der Deutungshoheit über Rationalität festhalten. Sie kann auch nicht wollen, dass die Definition von Leistungen und Kosten als ein Prozess des Feilschens verstanden wird. Um ein Minimum an Durchsetzungsfähigkeit aufrecht zu erhalten muss sie an einer eigenständigen Controlling-Logik festhalten und darf nicht die Perspektive einer einzelnen Partei verinnerlichen. Eher geht es um ein Nachvollziehen der Perspektive des anderen um die so gewonnen Einblicke vor dem Hintergrund der eigenen Logik der Steigerung der Gesamtproduktivität des Unternehmens zu interpretieren. Im Normalfall findet sich so ein Kompromiss. Im Idealfall können so Entwicklungswege eröffnet werden. Das Lernen und Beobachten, der Aufbau eines offenen und mehrdimensionalen Verständnisses betrieblicher Produktivität und eine gewisse Risiko- und Auseinandersetzungsbereitschaft sind der Preis, den die Controller der BAL bezahlen müssen.

Aber: Durch die klare Positionierung einer beratenden und eben nicht sanktionierenden Controlling-Funktion ist der rationalisierende Charakter eher gestärkt worden, da man jetzt nicht Ressourcen zurückhalten muss, Pläne zu Recht rechnen muss oder ähnliches. "Wenn da jetzt ne Überschreitungen der Kosten ist, jetzt wird niemand der Kopf abgerupft bei mir, ich denk da werd ich auch nicht laut, wir besprechen dann die Ursachen, kucken, wie geht es weiter, muss es Maßnahmen geben, werden die eingeleitet, also des läuft zum Glück sehr sachlich ab, und das erleichtert mir dann auch meine Arbeit in der Zukunft."

#### **4 Diskussion: Die Herausforderung von DL-Controlling als organisationales Lernen**

Ein wesentliches Merkmal von BAL scheint zu sein, dass man Regeln der Angemessenheit auf Grund wechselseitigen Vertrauens sowohl zu Mitarbeitern als auch zu Kunden einen

höheren Stellenwert einräumt, als einer differenzierten Überprüfung der Kosten-Leistungsprozesse. Überzeugung ist dabei der wesentliche Bezugspunkt und dann hinterfragt man eben nicht alles.

Trotz eines tendenziellen Rückgriffs auf eine traditionelle Produktivitätskultur scheinen die Controlling Praktiken bei der BAL eine ganze Reihe der oben für Reflexivität skizzierten Kriterien.

- Zweifellos liegt bei der Produktivitätsbeurteilung in der BAL kein eindimensional-ökonomistisches Verständnis von Wirtschaftlichkeit vor. Man bekennt sich dazu, dass Zahlen ihre Bedeutung durch die zugrundeliegenden Prozesse erhalten und dass manche Eigenschaften dieser Prozesse einfach nicht sinnvoll in Zahlen auszudrücken sind. Auch die Herausforderung, die mit dieser Erkenntnis einhergeht, ist allzu offensichtlich: Man muss aufmerksam sein, mit Ambiguitäten leben, auf Zwischentöne achten und eine Offenheit für unterschiedliche Perspektiven und Zukunftsentwürfe mitbringen.
- Man hinterfragt nicht alles, überprüft dieses Ausblenden aber kritisch – diese Haltung zeugt von einem im Allgemeinen angemessenen Grad der Selbstanwendung der Wirtschaftlichkeitsanalyse. "Immer sozusagen irgendeine Wirtschaftlichkeit nachzuweisen, das haben wir uns an manchen Stellen verkniffen. Das kostet manchmal vielleicht auch sinnlos Kraft, oder. Na dann bauen sie hier ein Controlling auf, dann kommen da vielleicht noch drei Mitarbeiter, die dann ausrechnen wollen, ob die Stehmatten in der Bohrererei Sinn machen oder nicht. Man muss sich dann auch fragen, obs das bringt."
- Unterschiedliche Machtpositionen der verschiedenen betrieblichen Akteure wurden oben als mögliche Quelle für inkonsistente Anwendung von Controlling erschlossen. Dies scheint die Controllerin tatsächlich zu beschäftigen. Wenn man dem einen oder dem anderen mal etwas durchgehen lässt, was eigentlich nicht den Absprachen entspricht, dann liegt die Vermutung nahe, dass hier des lieben Friedens willen Reflexivität auf der Strecke bleibt. Aber genau hier scheint Controlling tatsächlich auch seine Funktion zu erfüllen. Als Gegenpol zur Geschäftsführung wird zumindest auf Regelverletzung hingewiesen und auf die zukünftige Einhaltung von Absprachen gezielt.
- Die Revision von Zielen und Kriterien spielt angesichts der Vielfalt und dem geringen Integrationsgrad der Controlling Kriterien und Verfahren eine nachgelagerte Rolle. In den schwer steuerbaren Bereichen wird Zielabweichung sehr sparsam sanktioniert. Absprachen werden in direktem Austausch auf gleicher Höhe überprüft und angepasst. Ein anderer Weg würde den Controllern der BAL aufgrund ihrer vergleichsweise schlechten Machtposition gar nicht bleiben. Lediglich hinsichtlich der Kreativität der Anreize und Zielsetzungen könnte man sich hier eine stärkere Orientierung an der Entwicklung der einzelnen Fachbereiche wünschen. Wenn gemeinsam Verbesserungen und Entwicklungsmöglichkeiten gesucht werden, so basiert dies meist auf Abweichungsanalyse. Ein gemeinsamer Entwurf von zukunftsweisen Zielsetzungen basierend auf einem perspektiven öffnenden Controlling vermisst man.

- Letzteres lässt sich auch hinsichtlich des Einbezugs von Fernwirkungen und dem Grad der Institutionalisierung von Rückkopplungsmöglichkeiten sagen. Man hängt hier nicht an einzelnen Interessen der Shareholder, an Jahresbilanzen und einzelnen Machtpromotoren, sondern man versucht die längerfristige Entwicklung des Unternehmens als Ganzes zu beachten und sucht dazu das Gespräch mit den jeweiligen Akteuren, die für bestimmte Tätigkeitsfelder verantwortlich sind. Ein erweiterter begriff von Wirtschaftlichkeit würde aber eine systematischere Auseinandersetzung mit der Frage der Wertschöpfungsfunktion einzelner Teilbereiche voraussetzen. Bei bestimmten Fragestellungen eines strategischen Controllings reicht es nicht mehr aus, sich mit der Geschäftsführung und dem jeweiligen Verantwortlichen aus dem Fachbereich auszutauschen. Gerade die Fragestellung nach der wirtschaftsanalytischen Behandlung von Dienstleistungen scheint eine Frage zu sein, die im Rahmen einer weiteren Betriebsöffentlichkeit diskutiert werden sollte.

Schließlich kommen wir zum Prüfkriterium der Angemessenheit der im Controlling angelegten Reflexivität. Wurde hier Reflexivität auf sinnvolle Ziele ausgerichtet? Hat man sich durch übersteigerte Reflexivität gelähmt? Diese Fragen sollen vor dem Hintergrund einer produktiven, entwicklungsfördernden Umgangsweise mit der Produktivität von wissensbasierten DL beantwortet werden. Hierzu wurde oben schon angesprochen, dass die Grundlagen zur sinnvollen Auseinandersetzung mit dieser Fragestellung von Geschäftsführung und Controlling bereits angelegt wurden: diskursive Praktiken sind institutionalisiert, man hat ein erweitertes Verständnis von Wertschöpfung und Wirtschaftlichkeit entwickelt (wenn auch nicht in systematischer Weise) und man hat darauf geachtet, die wertvolle Ressource des Vertrauenskapitals nicht zu zerstören, die allerdings hinsichtlich ihrerseits wiederum auch eine Bürde für eine kritische Auseinandersetzung im Unternehmen darstellt. Gute Voraussetzungen für eine Entwicklung der strategischen und analytischen Potenziale hinsichtlich DL-Produktivität, die so allerdings noch nicht angegangen wurde. Aber immerhin wurde auch hierzu die Herausforderung erkannt: "Das ist vielleicht dann sozusagen auch das größte Ergebnis, wenn man eigentlich zu sowas käme, dass wir sagen, wir können nicht alles bewerten, wir können auch nicht alles Benchmarken, aber aufgrund dieser und jener Dinge können wir die Überzeugung mitnehmen, wir machen das richtig."

Die Frage der DL-Produktivität stellt daher ein sinnvolles Ziel für die bei der BAL bereits angelegten Bereitschaften zu Diskursivität und Selbstkritik. Eine systematischere Auseinandersetzung kann hier aufsetzen, indem die reflexiven Potentiale ausgebaut und stärker institutionalisiert werden.

## 5. Fazit

Angesichts des Verlusts an Gestaltungsmöglichkeiten, die mit einer undifferenzierten Verbuchung von Dienstleistungen unter Gemeinkosten einher geht zum einen, und den Grenzen differenzierter kostenrechnerischer Möglichkeiten im Bereich wissensbasierter Dienstleistungen zum anderen wurde die Herausforderung der Entwicklung eines angemessenen Zugangs zur Messung und Steuerung von DL-Produktivität als Problem organisationalen Lernens erschlossen.

Aufbauend auf dem von einem der Autoren entwickelten Konzept der Institutionellen Reflexivität (vgl. Moldaschl 2004, 2005, 2006) wurde als Ziel gesetzt, DL-Controlling in seinem Beitrag zu und seiner Funktionalität für organisationale Entwicklungs- und Wandlungsfähigkeit zu erschließen. Dazu wurde zwischen einer formalen Reflexivität organisationaler Verfahren der Selbstbeobachtung und –steuerung und einer tatsächlichen Reflexivität im Rahmen der Anwendung dieser Verfahren unterschieden. Controlling als Bereich organisationaler Selbstregulation eignet sich für eine derartige Fragestellung, weil es im Sinne eines reflexiven Monitorings im Rahmen organisationaler Steuerung Kriterien formaler Reflexivität – Rekursivität, Wissensbasiertheit und Nebenfolgen-Sensitivität - in expliziter Weise erfüllt bzw. zum Auftrag hat. Für einen weiterführenden Beitrag zur organisationalen Entwicklungsfähigkeit im Sinne einer tatsächlich reflexiven Praxis mit dem Ziel der Entwicklung neuer Perspektiven im Umgang mit DL-Produktivität muss Controlling allerdings als Praxis nicht-programmierten Lernens Anwendung finden. Dazu wurden ein nicht-ökonomistischer Zugang zu Produktivitätsmessung, eine Institutionalisierung von Rückkopplungsmöglichkeiten, eine erweiterte Einbeziehung von Fernwirkungen, die Ausbildung von Möglichkeiten zur Ziel- und Kriterienrevision und eine konsistente auch auf die eigene Funktionalität ausgerichtete (Selbst-) Anwendung erschlossen und für Controlling spezifiziert. Diesen Kriterien für den Grad tatsächliche, angewendeter Reflexivität muss wiederum ihre Effektivität und Angemessenheit – hier in Hinblick auf das skizzierte Problem der Produktivität wissensbasierter Dienstleistungen – als Prüfkriterium gegenüber gestellt werden.

Bei der anschließenden Fallanalyse zum DL-Controlling eines mittelständischen Leiterplattenherstellers wurde die Aussagekraft des analytischen Zugangs über Institutionelle Reflexivität offensichtlich. Als zentrale Beobachtungen lassen sich festhalten, dass sich 1. DL-Produktivität tatsächlich in der anfangs postulierten Weise als Problem zwischen einer undifferenzierten Verbuchung und einer produktionsökonomischen Kostenanalyse zeigt, dass 2. beim Performance Measurement und Management ganz unterschiedliche Verfahren in vergleichsweise gering systematisierter und integrierter Form Anwendung finden, dass 3. hieraus eine Situation systematischer, sich wechselweise ergänzender Perspektivenunterschiedlichkeit zwischen einer auf sozialen Ausgleich ausgerichtete Unternehmensführung und einem um Übersichtlichkeit und Konsistenz bemühten Controlling entwickelt hat, die 4. zu einer vergleichsweise selbstkritischen, nicht-ökonomistischen Perspektive und einer ausgeprägt diskursiven Operationslogik im Controlling geführt hat.

Bei der BAL wird eine ganze Reihe von Kriterien reflexiven Controllings in vergleichsweise hohem Maße erfüllt. Gleichzeitig kann davon ausgegangen werden, dass durch eine systematischere Beachtung und Integration der Reflexivitätskriterien – dies betrifft besonders die Institutionalisierung von Rückkopplung und Diskursivität über die einzelnen betrieblichen Tätigkeitsbereiche hinaus und eine stärkere Öffnung und Kreativität hinsichtlich entwicklungsorientierter Leistungskriterien – die Herausforderung eines angemessenen Umgangs mit DL-Produktivität besser bewältigt werden könnte. Insgesamt hat sich die hier vorgenommene Übertragung des Konzepts der Institutionellen Reflexivität auf DL-Controlling Verfahren und Praktiken als weiterführendes analytisches Tool erwiesen, dass es allerdings weiter zu fundieren und auszubauen gilt.

## Literatur

- Argyris, Ch., Schön, D.A. 2008: Die lernende Organisation, 3. Auflage, Klett-Cotta.
- Becker, A. 2003: Controlling als reflexive Steuerung von Organisationen. Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Bettis, R.A., Prahalad C.K. 1995: The dominant logic: Retrospective and extension. *Strategic Management Journal* 16, 1, 5–14.
- Franz, W. 1990. Hysteresis: An overview. *Empirical Economics* 15: 109-25.
- Hopwood, A. G., 1983: On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8, 2-3, 287-305.
- Hopwood, A. G. 1992: Accounting calculation and the shifting sphere of the economic. *European Accounting Review*, 1,1, 125 - 143
- Horváth, P. 2009: Controlling. 11. Auflage, Vahlen, München.
- Jonen A., Lingnau V. 2007: Das real existierende Phänomen Controlling und seine Instrumente - Eine kognitionsorientierte Analyse, Beiträge zur Controlling-Forschung, Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling der Technischen Universität Karlsruhe, Nr. 13.
- Kappler, E. 2008: „Mensch, Controller ...“ Bedingungen und Möglichkeiten personalwirtschaftlicher Integration von Controlling. In: Sackmann, S.A.: Mensch und Ökonomie. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 125-146.
- Messmer, M. 2007: Being Accountable and Being Responsible. In: Carter Ch. et al: Business Ethics as Practice. Representation, Reflexivity and Performance, Edward Edgar Publishing Limited, Cheltenham, 49-67.
- Meyer, J.M., Rowan, B. 1977: Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 2, 340-363.
- Moldaschl, M. 2004: Institutionelle Reflexivität. Papers and Preprints des Lehrstuhls für Innovationsforschung und nachhaltiges Ressourcenmanagement (BWL IX) der Technischen Universität Chemnitz, 1, 2004.
- Moldaschl, M. 2005: Audit-Explosion und Controlling-Revolution: Zur Verstetigung und Verselbstständigung reflexiver Praktiken in der Wirtschaft. *Soziale Welt*, 56, 2-3, 267-294
- Moldaschl M. 2006: Innovationsfähigkeit, Zukunftsfähigkeit, Dynamic Capabilities - Moderne Fähigkeitsmystik und eine Alternative. Schreyögg, G., Conrad, P. (Hrsg.): Managementforschung 16: Management von Kompetenz. Gabler Verlag, Wiesbaden.
- North, D. 1990: *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, 1990, Cambridge University Press.
- Pietsch, G., Scherm E. 2003: Reflexionsorientiertes Controlling, in: Scherm, E., Pietsch, G. (Hrsg.): Controlling – Theorien und Konzeptionen, 529-553.
- Roberts, J. 1991: The Possibilities of accountability. *Accounting Organizations and Society*, 16 (4), 355-368.
- Schweiker, W. 1993: Accounting for ourselves: Accounting practice and the discourse of ethics. *Accounting, Organizations and Society*, 18 (2-3), 231-252.
- Weber, J. Schäffer, U. 2011: Einführung in das Controlling. Schäffer-Poeschel Verlag, 13. Auflage, Stuttgart.
- Whitehead, A. N. 1997: *Science and the Modern World*. Free Press.