

Die Modellierung von Wertströmen als Schlüssel zum Verständnis ökonomischer Prozesse

1. Wozu noch Rechnungswesen?

Weshalb sollen junge Menschen, die etwas über Wirtschaft erfahren oder einen kaufmännischen Beruf erlernen wollen, heute noch Rechnungswesen und Buchführung lernen? Viele Unternehmen haben ihre Finanzbuchhaltung ausgelagert und lassen ihren Jahresabschluss von Steuerberatern erledigen und für die alltäglichen Buchungen gibt es leistungsfähige Finanzbuchhaltungsprogramme.

Es gibt tatsächlich einen guten Grund für zukünftige Kaufleute oder an der Wirtschaft Interessierte, sich mit Rechnungswesen und Buchführung auseinanderzusetzen, auch wenn sie sich nicht als Buchhalter oder Controller qualifizieren wollen: *Das Rechnungswesen ist der Schlüssel zum (betriebs)wirtschaftlichen Denken*. Nur mit seiner Hilfe ist es möglich festzustellen, ob ein Unternehmen wirtschaftlich arbeitet und Gewinne erzielt. Nur mit Hilfe der Buchführung kann man die Übersicht im Geschäftsablauf behalten. Nur mit Hilfe der Kosten- und Leistungsrechnung kann ein Unternehmen seine Preise kalkulieren, kann es ermitteln, ob eine Investition „sich rechnet“ oder welche Abteilung bzw. welche Produkte zum Erfolg beitragen oder vielleicht sogar „Verluste einfahren“.

Ein moderner Rechnungswesenunterricht kann sich heute nicht mehr damit legitimieren, für die Arbeit in der Buchhaltung zu qualifizieren. Zugleich sind Aspekte des Rechnungswesens und Controllings deutlicher als je zuvor Kernbereiche betriebswirtschaftlichen Handelns und Denkens in allen Abteilungen und auf allen Hierarchiestufen. Damit liegen hier auch Kernkompetenzen für alle Kaufleute.

Mit dieser veränderten Funktion verbinden sich zugleich zwei Akzentverschiebungen, die im Hinblick auf die traditionelle Ausrichtung des Rechnungswesenunterrichts zumindest in Deutschland von erheblicher Tragweite sind (vgl. dazu die Beiträge in Preiß/Tramm 1996 und Sembill/ Seifried 2005; vgl. Preiß 1999; Reichelt 2005; Siebenhühner :

- Das betriebswirtschaftliche Interesse richtet sich heute mehr denn je auf **Prozesse** in der Unternehmung, während der traditionelle Buchführungsunterricht noch immer über seine Fixierung auf die Bilanz Strukturen in den Mittelpunkt stellt. Prozesse werden (im Bilanzvergleich) nur summarisch in ihren Auswirkungen auf die Bilanzpositionen in den Blick genommen und sie werden auch nur insoweit berücksichtigt, wie sie Veränderungen von Bilanzpositionen bewirken. Die Kosten- und Leistungsrechnung, mit der erst die Leistungsprozesse in den Mittelpunkt gestellt werden, wird üblicher Weise erst im Anschluss an die Finanzbuchführung eingeführt.
- Aus betriebswirtschaftlicher Sicht rückt zunehmend die Funktion des **internen** Rechnungswesens für Steuerungs- und Controllingprozesse in den Vordergrund. Fragen der externen Rechnungslegung, insbesondere der Bilanzierung und Bewertung stellen sich relativ abgelöst von der Steuerung betrieblicher Prozesse auf einer eher unternehmenspolitischen Ebene. Der herkömmliche Rechnungswesenunterricht stellt demgegenüber Funktion und Normen der externen Rechnungslegung deutlich in den Vordergrund, ohne dass er freilich i. d. R. Fragen der Bilanzierung wirklich aus einer Gestaltungsperspektive heraus thematisiert.

Im Ergebnis ist also aus einer curricularen Sicht heraus festzustellen, dass der Rechnungswesenunterricht heute wichtiger denn je ist. Dies gilt allerdings nur unter der Voraussetzung, dass es ihm erstens gelingt, den Schülern den Blick auf die Kosten- und Leistungsprozesse als Kernbereich betrieblichen Geschehens zu eröffnen und dass damit zweitens von Beginn an deutlich gemacht werden kann, dass und in welcher Weise das Rechnungswesen für betriebliche Planungs-, Steuerungs- und Kontrollprozesse genutzt wird. Beides leistet der traditionelle Rechnungswesenunterricht nicht in hinreichendem Maße.

2. Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen

Mit dem 1990 von Preiß und Tramm ausgearbeiteten Konzept des „Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens“ (Preiß/Tramm 1990; 1996; Preiß 1999) wurde versucht, diese veränderte Funktion eines zeitgemäßen Rechnungswesenunterrichts auf den Begriff zu bringen. Zugleich wurde daran erinnert, dass alle didaktischen und methodischen Überlegungen zum Rechnungswesenunterricht sich immer wieder auf die curriculare Frage nach dem „Wozu“, nach dem Sinn des Lerngegenstandes Rechnungswesen beziehen müssen.

Der traditionelle Rechnungswesenunterricht folgte weitgehend einer Philosophie, die man als „*wirtschaftspropädeutisch*“ bezeichnen könnte: Einführung in die Systematik des Rechnungswesens als Vorstufe zum wirtschaftlichem Denken. Der Unterricht begann mit sehr vereinfachten Fällen, realistische oder gar komplexe Anwendungsbezüge standen erst am Ende des Lehrganges. Erst das System, dann die Anwendung, ganz am Ende die Nutzung in Beurteilungs- und Entscheidungszusammenhängen (vgl. dazu auch Reinisch 1996).

Aus wirtschaftsinstrumenteller Sicht ist dem entgegenzuhalten, dass der Sinn und die Zweckmäßigkeit eines Modells (oder eines Instruments zur Modellierung) erst beurteilt und verstanden werden können, wenn thematisiert wird, was dieses Modell in welchen Handlungs- und Entscheidungszusammenhängen leisten soll. Es kommt also darauf an, das Instrumentarium des Rechnungswesens von Beginn an als Planungs- und Kontrollinstrument für betriebliche Prozesse einzuführen und dies bedeutet, dass einerseits von Beginn an mit relativ komplexen, glaubhaften und realitätsnahen Situationen gearbeitet wird und dass andererseits bei der schrittweisen Einführung des Rechnungswesens gewährleistet sein muss, dass auf betriebswirtschaftlich sinnvolle Fragen unter Nutzung von Verfahren und Begriffen des Rechnungswesens nützliche Antworten gegeben werden können.

Die nachfolgende Abbildung 1 fasst noch einmal die zentralen Unterschiede in der curricularen Orientierung zusammen:

wirtschaftspropädeutisches Rechnungswesen

- Rewe als Vorstufe zum ökonomischen Denken
- Betriebswirtschaftliche Anwendungsbezüge am Ende
- Primat der Systemlogik
- Dominanz der Struktur
- Externe vor interner Rechnungslegung

wirtschaftsinstrumentelles Rewe

- Rewe als Instrument zum Verstehen ökonomischer Strukturen und Prozesse
- Buchführung als wert-akzentuierendes Modell
- Rewe als Planungs- und Kontrollinstrument
- Durchgängiger Bezug auf die Verfolgung ökonomischer Ziele

Abbildung 1: Curriculare Orientierungen des Rechnungswesenunterrichts

3. Die Bilanzmethode – ein Auslaufmodell

Nahezu alle in Deutschland eingeführten Lehrwerke zur Buchführung orientieren sich an einer speziellen Lehrstrategie, die man als methodisches Pendant zum wirtschaftspropädeutischen Ansatz verstehen kann. Diese Methode ist in der fachdidaktischen Diskussion als „Bilanzmethode“ bekannt, und lässt sich durch folgende Merkmale kennzeichnen:

- Die Bilanz wird als zentrales mentales Bezugsmodell der Buchführung eingeführt, aus der alle weiteren Buchungen logisch-formal abgeleitet werden;
- die Auswirkungen von Geschäftsvorgängen auf die Vermögens- und Kapitelbestände werden vor Einführung der Buchführungssystematik anhand einer „Bewegungsbilanz“ illustriert;
- die Kontensystematik wird durch eine „Auflösung der Bilanz in Konten“ eingeführt, zum Abschluß des Geschäftsganges werden dieser Logik folgend die Salden der Konten wieder zur Bilanz zusammengeführt;
- aus Vereinfachungsgründen werden zunächst nur Bestandsbuchungen ohne Erfolgswirkung durchgeführt;
- die Einführung der Erfolgskonten erfolgt zunächst formal, indem in Ermangelung eines Gegenkontos das Eigenkapitalkonto angesprochen wird;
- Aufwendungen werden als Eigenkapitalminderung, Erträge als Eigenkapitalmehrung eingeführt;
- Die beiden Erfolgsarten werden isoliert voneinander eingeführt, in der Regel über den Nebenleistungsbereich (Provisionserträge; Zinsaufwand).

Die Bilanzmethode etablierte sich zu Beginn des zwanzigsten Jahrhunderts und wurde 1922 von Butze/Butze erstmals geschlossen dargestellt und begründet. Ich erwähne dies hier, weil häufig gar nicht mehr im Bewusstsein zu sein scheint, dass es sich hierbei keineswegs um die einzige, sachnotwendig gebotene Lehrstrategie handelt (vgl. dazu Reinisch 1996; Dubs 1996). Entsprechend macht es Sinn, über die Vorzüge und Nachteile dieses Verfahrens nachzudenken, denn es gibt Alternativen und Gestaltungsoptionen.

Tatsächlich erweist sich bei näherer Betrachtung, dass es sich bei der Bilanzmethode um einen hochgradig axiomatisierten Lehrformalismus handelt, der systematisch von der Alltagserfahrung der Schüler abgekoppelt ist und der aufgrund unangemessener Vereinfachungen und falscher mentaler Modelle zum Aufbau von Fehlvorstellungen führt. Vor allem aber legt die Bilanzmethode weder das Verständnis der wirtschaftlichen Abläufe zugrunde noch fördert sie es. Ja, schärfer noch, in Teilaspekten stehen Erklärungsfiguren der Bilanzmethode wirtschaftlichem Verständnis diametral entgegen. Hierzu seien nur einige kurze Hinweise gegeben (siehe dazu vertiefend Preiß/Tramm 1990; 1996; Preiß 1999; Tramm/Hinrichs/Langenheim 1996):

- Die Bilanzmethode führt zu einer Vermischung von Bilanz und Buchführung und damit von stichtagsbezogener Ist- und zeitraumbezogener Buch-Rechnung. Fast in allen gängigen Lehrbüchern werden die Kontensalden über die Bilanz abgeschlossen und wird (aus Gründen der didaktischen Vereinfachung) in der Bilanz gebucht („Bewegungsbilanz“);
- zugleich wird das Wesen der Bilanz häufig mit Hilfe der „Bilanzwaage“ illustriert, was dem Charakter der Bilanz als verbundenem Ausweis von Mittelherkunft und Mittelverwendung absolut entgegensteht. Die Bilanz kann definitionsgemäß nie im Ungleichgewicht sein. So wenig, wie man zu Messzwecken eine ihrer Seiten isoliert beschweren oder erleichtern könnte, was doch Wesen und Funktion einer Waage entspräche. Es handelt sich somit um ein falsches und irreführendes mentales Modell, das das Verständnis des für die Bilanzmethode zentralen Konstrukts „Bilanz“ nachhaltig beeinträchtigen dürfte;

- Aufwendungen werden als Minderungen des Gewinns behandelt, nicht jedoch als Voraussetzungen dafür, Gewinn zu erzielen. In dieser Logik handelte wirtschaftlich vernünftig, wer die Aufwendungen konsequent reduzierte. Sinnvoll wäre es hingegen vielmehr, Aufwendungen als Voraussetzungen für Erträge und Gewinnchancen zu verstehen, was in didaktischer Hinsicht erforderte, sie unmittelbar aufeinander bezogen einzuführen und von Beginn an ihr Verhältnis zueinander als relevante Größe zu thematisieren;
- schließlich werden im Kontext der Bilanzmethode Aufwendungen und Erträge auch nicht inhaltlich sinnvoll definiert, sondern es wird lediglich unter finanzwirtschaftlicher Betrachtung konstatiert, dass etwa im Falle der Gehaltszahlungen der Abgang von Zahlungsmitteln (bei gleichbleibendem Fremdkapital) als Minderung des Eigenkapitals zu erfassen ist. In diesem Sinne scheint es common sense zu sein, Aufwendungen als Abflüsse zu interpretieren, und es scheint niemanden zu stören, dass buchhalterisch gesehen der Fall der Gehaltszahlungen in Form von zwei Abflüssen zu interpretieren wäre: *Zahlungsmittelabfluß* einerseits und *Eigenkapitalminderung* andererseits. Eine wirtschaftlich völlig unsinnige Interpretation, bei der vernachlässigt wird, dass die Gegenleistung der Gehaltszahlung der Faktorinput der Arbeitsleistung ist. Aufwendungen wären in diesem Sinne als Leistungsinput zu interpretieren, der durch einen Zahlungsausgang entgolten wird. Entsprechend stellen auch „Umsatzerlöse“ nicht etwa einen Zufluss (i. S. von Eigenkapitalmehrung) dar, sondern natürlich eine Leistung der Unternehmung für die Marktpartner und damit einen Output, dem ein Zahlungsmittelzufluss korrespondiert.

4. Die Alternative: Die Modellierungsmethode

Bei der Modellierungsmethode handelt es sich um einen alternativen unterrichtsmethodischen Weg zur Einführung in die Systematik der Doppelten Buchführung (vgl. Preiß/Tramm 1999; 1996, Preiß 1999; Joost/Kripke/Tramm 2002). Die Doppik selbst bleibt dabei als Lerngegenstand unverändert. Die Schüler sollen also weiterhin am Ende des Lehrganges in der Lage sein, eine Bilanz zu verstehen und aufzustellen, komplexe Geschäftsgänge zu buchen und einen Abschluss zu erstellen. Dies alles soll freilich in einer Weise erarbeitet werden, dass in jeder Phase Ziel und Zweck der Buchführung erfahrbar werden und dass buchhalterische Verfahren und Lösungen aus dem wirtschaftlichen Verständnis der betrieblichen Prozesse und der damit verbundenen Wertströme erschlossen werden.

Die wesentlichste und weitreichendste Innovation der Modellierungsmethode dürfte darin bestehen, dass nicht länger versucht wird, alle Geschäftsvorfälle gedanklich in ihren Auswirkungen auf die Bilanz hin zu interpretieren und daraus dann den jeweiligen Buchungssatz abzuleiten. Statt dessen stellt die Modellierungsmethode konsequent die Abbildung von Kosten- und Leistungsprozessen in den Mittelpunkt und ermöglicht es so, buchhalterische Lösungen aus dem wirtschaftlichen Verständnis von Transaktionen heraus zu begründen.

Um dieses zu unterstützen, wird in der Modellierungsmethode mit einem Allgemeinen Unternehmensmodell gearbeitet, das es ermöglicht, in sehr vereinfachter, schematisierter Form, die Transaktionsbeziehungen einer Unternehmung mit Ihrer wirtschaftlichen Umwelt darzustellen und zu analysieren (vgl. Abbildung 2).

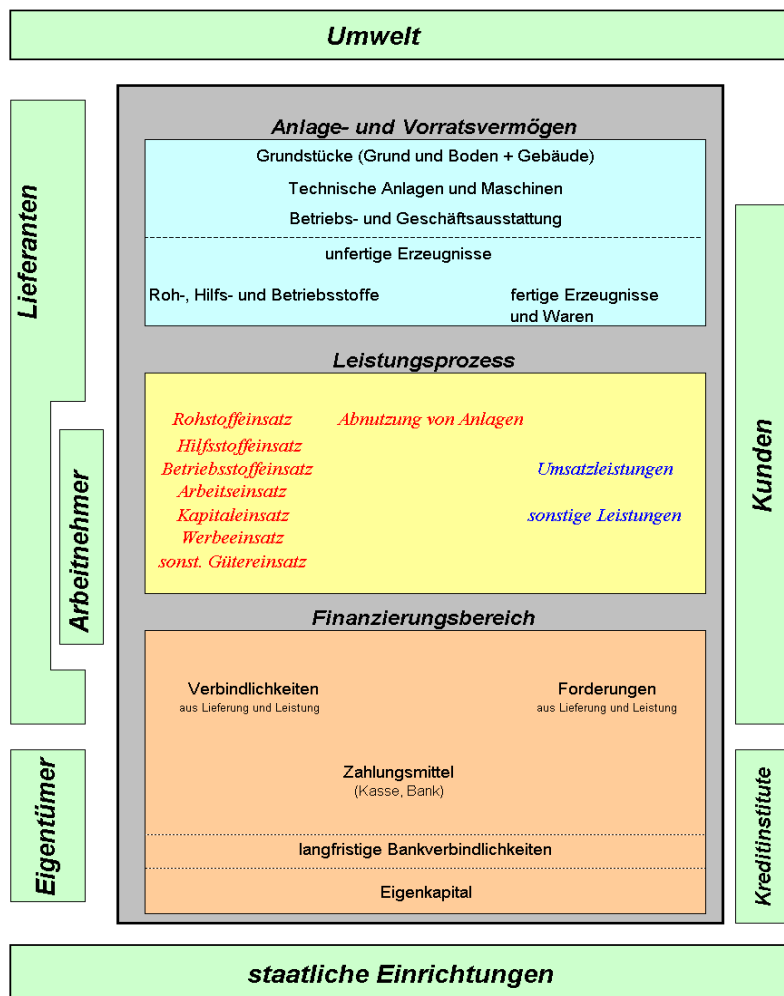


Abbildung 2: Das Allgemeine Unternehmensmodell als Referenzsystem für die Modellierung von Wertströmen und Wertschöpfungsprozess

Das System Unternehmung steht dabei im Zentrum und ist von seinen „Umsystemen“ umgeben; die Güter- und Leistungsströme zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt lassen sich über Pfeile als Input- bzw. Output-Beziehungen, als gerichtete Güter- und Leistungsströme abbilden (vgl. hierzu z. B. Hopfenbeck 2002).

Im Zentrum der Unternehmung steht wiederum der **Leistungsprozess**; hier findet der Input betriebswirtschaftlicher Produktionsfaktoren und der Output von Gütern und Leistungen statt. Den Inputs- und Outputs in den Leistungsprozess entsprechen jeweils gegengerichtete Zahlungsströme, die im **Finanzierungsbereich** abgebildet werden. Grundsätzlich folgt so jeder Geschäftsvorfall dem wirtschaftlichen Äquivalenzprinzip: Jedem Wertezugang entspricht ein gleich hoher Werteaufgang. Vermögensgegenstände, die periodenbezogen nicht vollständig in den Leistungsprozess eingegangen sind, bilden als **Anlage und Vorratsvermögen** das dauerhaft bzw. längerfristig nutzbare Leistungspotenzial der Unternehmung.

Mit diesen drei Sektoren lassen sich alle Bestands- und Erfolgsvorgänge in einer Unternehmung abbilden. Anlage- und Vorratsvermögen bilden dabei den Bereich der bilanziell erfassten Vermögens- und Schuldenwerte ab, im Leistungsprozess werden die Kosten und Leistun-

gen und damit das Betriebsergebnis abgebildet. Die Einbeziehung betriebsfremder bzw. ausserordentlicher Wertezu- und –abflüsse ist durch eine spätere Ergänzung um einen entsprechenden neutralen Leistungsbereich problemlos möglich.

Aus diesem Modell lassen sich nun alle Buchungen – gleich ob Bestands- oder Erfolgsvorgänge – nach einem einheitlichen Algorithmus ableiten: Alle Wertzugänge (Bestandsmehrungen oder Faktorinputs) führen zu Soll-Buchungen auf den entsprechenden Konten, alle Wertabgänge (Bestandsminderungen oder Leistungsabgänge) führen zu Haben-Buchungen. Wirtschaftliches Verständnis der Vorgänge und der damit verbundenen Wertströme wird zur Voraussetzung für sachgerechte buchhalterische Erfassung bzw. Modellierung.

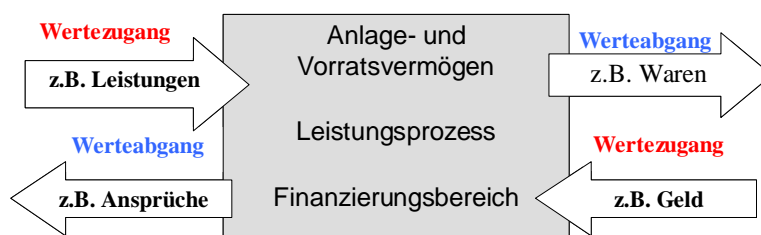


Abbildung 3: Wertezu- und –abgänge als Interpretationshintergrund für die Generierung von Buchungssätzen

Genau betrachtet stellen wir damit ein zweites Bezugsmodell zum inhaltlichen Verständnis der Buchführungssystematik zur Verfügung, das durchaus auch ergänzend zur bilanziellen Interpretation herangezogen werden kann. Während jedoch die bilanzielle Interpretation alle Vorgänge nur im Hinblick auf die Veränderungen von Vermögens- und Schuldenwerten interpretiert und dabei zu keiner angemessenen Interpretation von Kosten und Leistungen gelangt, erlaubt es die Modellierungsmethode, von Anfang an den Kosten- und Leistungsprozess in den Mittelpunkt zu stellen. Die spätere Kosten- und Leistungsrechnung kann hieran nahtlos anknüpfen und dann unter spezifischen betriebswirtschaftlichen Fragen (Kalkulation, Kostenkontrolle, Kostenzurechnung) spezifische Instrumente der KLR einführen.

5. Zur Umsetzung und Verbreitung der Modellierungsmethode

Das Konzept des Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens und der Modellierungsmethode wurde 1990 erstmals im Rahmen einer internationalen Fachtagung in Göttingen zur Diskussion gestellt (Achtenhagen 1990) und in den Folgejahren an den Universitäten Göttingen und Hamburg konzeptionell weiter ausgearbeitet und theoretisch fundiert (vgl. Tramm 2005). Trotz breiter Zustimmung zum kritischen Ansatz und zur konstruktiven Idee in Wissenschaft und Praxis (vgl. z. B. die Beiträge in Achtenhagen 1990 und Sembill/Seifried 2005; vgl. Seifried/Brouer/Sembill 2002; Seifried 2004; Weller 2005) erwies sich das Fehlen einschlägiger Lehr-Lern-Materialien zu diesem Konzept zunächst als wesentlicher Hemmschuh. Seit 2001 hat sich diese Situation durch die Veröffentlichung eines belegorientierten Grundkurses Rechnungswesen auf der Grundlage eines virtuellen Unternehmens durch Getsch und Preiß (2001) sowie durch die Herausgabe des Lernbuches „Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen“ durch Joost, Kripke und Tramm (2002) verändert.

Im Folgenden sollen mit Blick auf das letztgenannte Werk einige wesentliche didaktische Merkmale dieses an Aebli's Konzept handlungs- und problemorientierten Lernens orientierten fachdidaktischen Ansatzes herausgearbeitet werden.

- die Schüler sollen die Buchführung als problembezogenen und zielgerichteten *Modellierungsprozess* verstehen; Begriffe und Techniken der Buchführung sind grundsätzlich aus betriebswirtschaftlich relevanten Problemstellungen heraus zu entwickeln;
- hierfür ist der durchgängige Bezug auf realistische ökonomische Strukturen und Prozesse am Beispiel eines *Modellunternehmens* konstitutiv. Das Lehrbuch arbeitet mit dem Modell eines Industriebetriebes in der Rechtsform einer GmbH, der BüRoComfort GmbH, einem Hersteller anspruchsvoller Büromöbel;
- bezogen auf dieses Modellunternehmen ist wiederum eine konkrete, authentische Handlungsperspektive wichtig, mit der die Schülerinnen und Schüler zur Identifikation eingeladen werden. Die Probleme und Handlungsaufgaben im Lehrbuch sind aus der Perspektive von Auszubildenden formuliert. Hierbei kommt der „Story“, der Qualität und Glaubwürdigkeit der Geschichte erhebliche Bedeutung zu;
- die Schüler werden mit relativ komplexen Fällen konfrontiert, die ihnen eigenständige Problemlöseleistungen abverlangen, die auch in Form von Gruppenarbeit durchgeführt werden können. Über Arbeitsaufträge und Sachdarstellungen wird der Erarbeitungsprozess strukturiert und unterstützt;
- eine hervorgehobene Rolle spielt in allen Erarbeitungszusammenhängen die Arbeit mit dem Allgemeinen Unternehmensmodell. Als Grundlage für buchungstechnische Lösungen werden die Schüler immer wieder aufgefordert, Geschäftsvorfälle mit Hilfe dieses Schemas abzubilden und zu interpretieren;
- Zusammenhänge zwischen Konten insbesondere im Zusammenhang mit den Periodenabschlussarbeiten werden ergänzend auch mit Hilfe von Kontenübersichten bzw. Kontenabschlussdarstellungen abgebildet;
- im Sinne der Modellierungsmethode wird der ständige Wechsel der medialen Repräsentationsformen als wesentlich für den Lernerfolg angesehen. Der Wechsel also zwischen konkret-gegenständliche Objekten (etwa bei der Inventur), realistischen Belegen (Rechnungen, Anlagekarten, Umsatzsteuervoranmeldung), verbalen Vorgangsbeschreibungen („Wareneinkauf auf Ziel“), der Darstellung im Allgemeinen Unternehmensmodell und den Buchungen in Grund- und Hauptbuch.;
- der Modellierungsansatz ist insgesamt dadurch geprägt, dass von Beginn an eine Auswertung und wirtschaftliche Interpretation der Daten erfolgt. Dies kann auf durchaus unterschiedlichen Anforderungsniveaus erfolgen und beginnt mit den soeben angesprochenen Interpretations- und Übersetzungsleistungen.

In seinem makrosequenziellen Aufbau orientiert sich das Lernbuch an einer spiralcurricularen Grundstruktur, wobei diese im Sinne der Elaborationstheorie von Reigeluth und Stein (1983) interpretiert wird (vgl. hierzu auch Preiß 1999, S. 127ff.). Dies bedeutet einerseits, dass von Beginn an der komplexe Gesamtzusammenhang betriebswirtschaftlicher Strukturen und Prozesse in den Blick genommen wird und dass andererseits im Fortschritt des Lehrganges unterschiedliche thematische Schichten begrifflich-konzeptuell erschlossen werden. Auf diese Weise reichert sich idealtypisch das zunächst eher gerüstartige Gesamtbild zunehmend an, werden zunehmend Alltagsvorstellungen und –begriffe mit fachlichen Sichtweisen konfrontiert und durch diese ersetzt. Eine besondere Rolle spielt dabei der Versuch, zu Beginn des Lehrganges generative Grundideen zu erarbeiten und zu verankern. Hierunter verstehen wir

Sichtweisen, Denkfiguren und auch Techniken, die für das Rechnungswesen und sein Verständnis grundlegend sind. Die besondere Herausforderung besteht darin, solche in der Regel eher abstrakten Ideen so konkret zu situieren, dass sie im Sinne exemplarischen Lernens von den Schülern möglichst selbstständig erschlossen werden können. Reigeluth und Stein bezeichnen derartige Vorformen abstrakter Prinzipien in komplexen Kontexten als Epitome.

Im „Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen“ ist insbesondere die Einführungssequenz durch eine Folge solcher exemplarischen Lernsituationen geprägt, die im Folgenden kurz skizziert werden sollen:

A. Wertschöpfung als Kernidee der wertbezogenen Modellierung – Das Auszubildendenprojekt

Mit der Modellierungsmethode soll das Rechnungswesen aus einem Verständnis des betrieblichen Wertschöpfungsprozesses heraus erarbeitet werden. Folgerichtig beginnt auch das Lehrbuch damit, eben diesen zentralen Wertschöpfungsprozess anschaulich und aufs Wesentliche konzentriert einzuführen. Dies geschieht dadurch, dass zunächst nicht ein auf Dauer angelegtes Unternehmen, sondern ein einzelner, zeitlich begrenzter Prozess in den Blick genommen wird: Ein wirtschaftliches Projekt, im Lehrbuch „das Auszubildendenprojekt“. Als Juniorenprojekt von Auszubildenden ist dieses Vorhaben in den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der BüroComfort GmbH eingebettet.

Aufgabe:

- Herstellung und Vertrieb eines Sitzkeilkissens für eine Verbrauchermesse durch die Auszubildenden der BüroComfort GmbH
- Die Auszubildenden erhalten 1.000,00 EUR Startkapital.
- Alle Güter und Dienstleistungen werden vom Mutterunternehmen bezogen und mit diesem abgerechnet
- Darstellung des Leistungsprozesses
- Kalkulation des Verkaufspreises
- Übersichtliche Darstellung des tatsächlichen Geschäftsverlaufes
- Abrechnung des Projektes, Ausweis des Projekterfolges

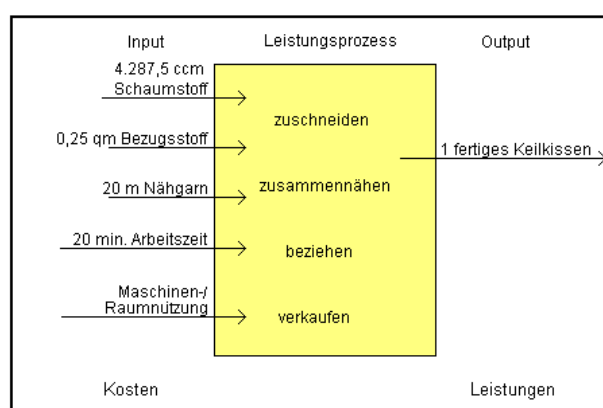


Abbildung 4: Schematische Darstellung des logistischen Leistungsprozesses im Auszubildendenprojekt

An diesem Beispiel kann aus dem technischen Alltagsverständnis des einfachen Leistungsprozesses „Kissenherstellung und –vertrieb“ heraus in die Input-Output-Betrachtung eingeführt

werden. Die Probleme der Kalkulation, der Projektplanung, der Liquiditätssicherung und der Erfolgsermittlung lassen sich glaubhaft darstellen und unter Verwendung von Kategorien des Rechnungswesens lösen.

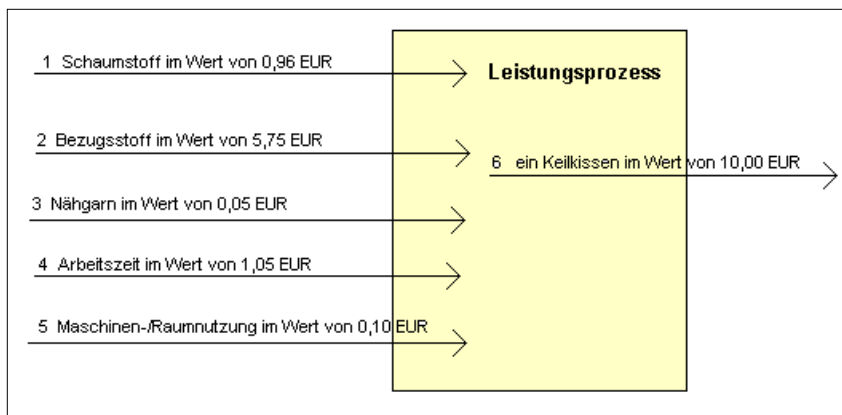


Abbildung 5: Die Wertdimension des Leistungsprozesses

Weiterhin kann aus diesen Zusammenhängen heraus mit Blick auf den tatsächlichen Geschäftsablauf in die Sektoren des Unternehmensmodells eingeführt werden. Sobald in dieses Modell konkrete Beträge eingetragen werden, ergibt sich die praktische Notwendigkeit, Nebenrechnungen einzuführen, um die Darstellung nicht zu überfrachten – dies führt zur Einführung kontenmäßiger Darstellungen.

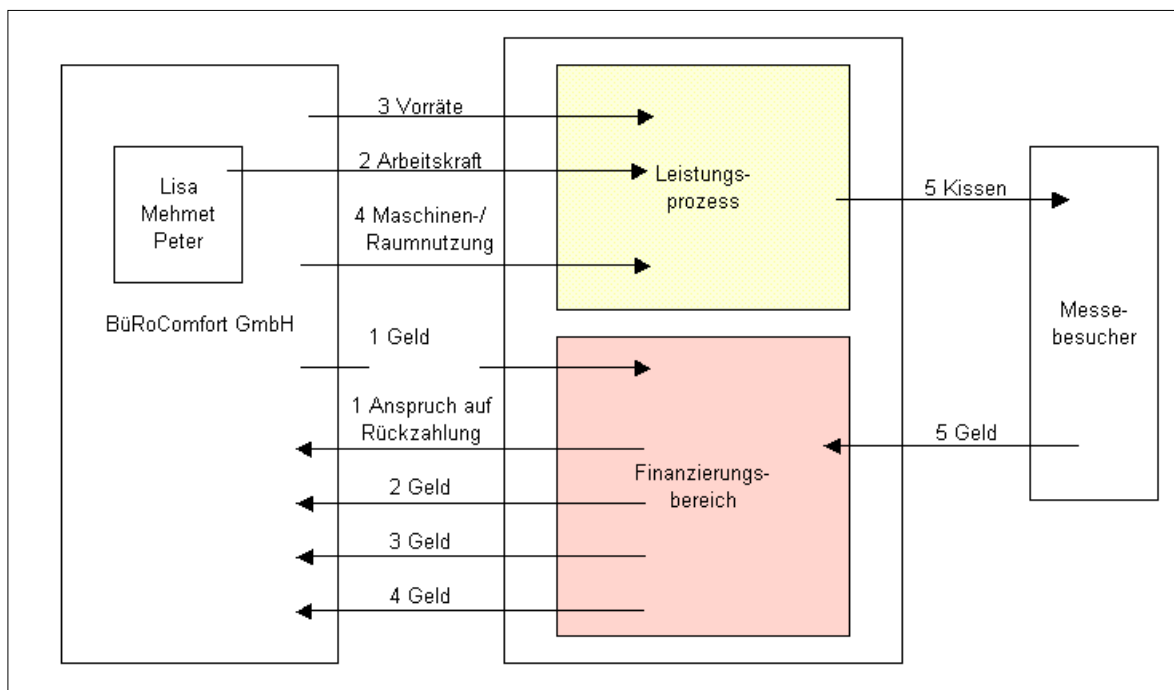


Abbildung 6: Systematische Darstellung des Wertstromprozesses im Auszubildendenprojekt

Auch das Verhältnis von Leistungsprozess und Finanzierungs-bereich kann aus diesen Darstellungen heraus unter Bezugnahme auf das Äquivalenzprinzip wirtschaftlichen Handelns thematisiert werden. Weiterhin bietet es sich an, den rechnerisch ermittelten Saldo des Leis-

tungsprozesses mit dem Kassenbestand am Ende des Projekts zu vergleichen. In dieser Struktur lässt sich unschwer die doppelte Erfolgsermittlung erkennen, nämlich einerseits durch Saldierung von Faktorinput und Leistungoutput und andererseits durch den Vergleich von End- und Anfangsvermögen.

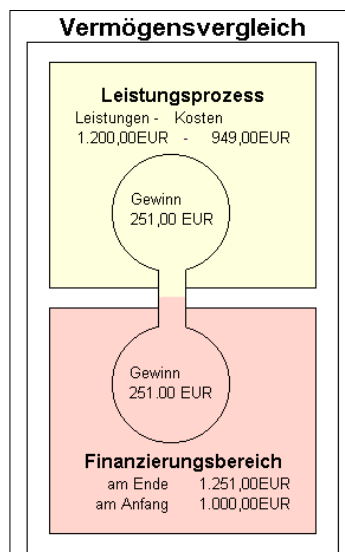


Abbildung 7: Gewinnermittlung im Wertstrommodell

Die Anknüpfungspunkte für weitere Erkenntnis- und Lernschritte sind evident: Indem in Variationen des Ablaufes bestimmte Zahlungen als noch nicht geleistet unterstellt werden, könnte der Unterschied zwischen Einnahmen und Einzahlungen thematisiert werden. Indem im Laufe des Prozesses Vermögensgegenstände erworben werden, z. B. Möbel zur Ausstattung des Messestandes oder indem Material nicht vollständig verbraucht oder die Sitzkissen nicht vollständig abgesetzt werden, kann der Vermögensbegriff und entsprechend auch der Vermögensvergleich auf Anlagen und Vorräte erweitert werden. Zugleich ergäbe sich die Gelegenheit, aus dem pragmatischen Kontext des Projekts heraus erstmals Bewertungsfragen zu thematisieren.

B. Der Kassenbericht als Grundmodell des Buchführens

Eine weitere grundlegende Idee der doppelten Buchführung liegt im Verhältnis von stichtagsbezogener Bestandsaufnahme (Ist-Rechnung) und zeitraumbezogener Bestandsfortschreibung (Buch-Rechnung). Auf das Problem einer unzulässigen Vermischung von Bilanzierung und Buchführung in den meisten Lehrwerken zur Bilanzmethode wurde im Begründungszusammenhang des Wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes im Anschluss an die Arbeiten Wellers (1987; Preiß/Weller 1996) nachdrücklich hingewiesen (Preiß/Tramm 1996; 249ff.).

Aus diesem Grunde halten wir es für sinnvoll und geboten, die Schüler auch in diese Struktur exemplarisch einzuführen. Wir sehen in der Kassenbuchführung bzw. im Kassenbericht ein geeignetes Modell, an dem sich im Kleinen die Beziehung von Bilanz und Finanzbuchführung darstellen lässt. Dies geschieht im „Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen“ im narrativen Kontext einer arbeitsanalogen Lernaufgabe für die fiktiven Auszubildenden im Modellunternehmen. Denkbar wäre es alternativ auch, die Aufgabe zumindest in den Grundzügen schon aus dem Kontext des Auszubildendenprojekts heraus zu entwickeln. Gleichzeitig bietet sich mit dieser Unterrichtseinheit die Chance, in die Technik der Kontenführung und

Saldierung einzuführen und nicht zuletzt eine im Alltags- und Berufsleben durchaus bedeutende praktische Kompetenz zu erwerben.

Vor dem Hintergrund unterrichtspraktischer Erfahrungen und curricularer Argumente wird zu überprüfen sein, ob mit dieser Unterrichtseinheit nicht wesentlich stärker als bislang geschehen bereits der Liquiditätsaspekt des Unternehmensgeschehens problematisiert und reflektiert werden könnte. Damit wäre die zunächst sehr limitierte Kassenberichtssicht in einem Folgeschritt auszudehnen auf die Perspektive der Liquiditätsentwicklung und –planung der Unternehmung, was zugleich die Chance böte, Kreditoren und Debitoren und die entsprechenden Kontokorrentsysteme systematisch einzubeziehen.

C. Die Bilanz als Strukturmodell der Unternehmung

Unter der allen Unterrichtspraktikern vertrauten Überschrift „Von der Inventur zur Bilanz“ werden im nächsten Schritt die zentralen Instrumente, Verfahrensweisen und Konzepte der stichtagsbezogenen Bestandserfassung am Beispiel des Modellunternehmens eingeführt. Die Erstellung der Bilanz wird als ein pragmatisch sinnvoller Modellierungsprozess erfahrbar und die Bilanz selbst als ein mehrperspektivisches (Aktiva – Passiva) und mehrdimensionales (Anlage und Umlaufvermögen, Fremd- und Eigenkapital) Modell der wirtschaftlichen Lage einer Unternehmung.

Zugleich dient dieser Lernschritt dazu, das Modellunternehmen BüRoComfort GmbH in seinen wertakzentuierenden Strukturdaten sukzessive und differenziert zu durchdringen, zentrale Begrifflichkeiten konstruktiv aufzubauen und damit die Voraussetzungen für die weiteren Lernschritte zu schaffen.

D. Abbildung der Strukturen und Prozesse im Allgemeinen Unternehmensmodell

Zum Abschluss der Einführungssequenz werden das im ersten Schritt erarbeitete Wertstrommodell und die Positionen der Bilanz in Form des Allgemeinen Unternehmensmodells zusammenggeführt und integriert (vgl. Abb. 2). Aus einer rückblickenden Betrachtung der Gründung des Modellunternehmens „im Zeitraffer“ heraus wird dieses Modell zur Darstellung wirtschaftlicher Transaktionen genutzt. Und es wird schließlich am Beispiel des Jahresabschlusses gezeigt, in welcher Weise Prozessrechnung und Bestandsrechnung in diesem Modell aufeinander bezogen sind. So wird das Allgemeine Unternehmensmodell genutzt, um wirtschaftliche Aktivitäten der Unternehmung abzubilden und zu verstehen, und mit seiner Hilfe wird es möglich, den Betriebserfolg (hier noch gleich Unternehmenserfolg) zu ermitteln.

Zugleich werden schließlich in diesem Schritt bereits die Einführung der Konten und der Kontensystematik insoweit vorbereitet, als die Positionen der Bilanz ins Unternehmensmodell einbezogen werden. Die Zuflüsse und Abflüsse, die mit den Geschäftsvorfällen verbunden sind, werden im Hinblick auf die davon jeweils betroffenen Bilanzpositionen spezifiziert und in entsprechenden Nebenrechnungen bzw. Konten erfasst. Hierüber wird zugleich deutlich, dass auch die Zu- und Abflüsse des Leistungsprozesses differenziert erfasst und gruppiert und schließlich gegenübergestellt werden und dass es sich hierbei um Strömungsgrößen handelt, die keine Bestände aufweisen. Die Gewinn- und Verlustrechnung ist so erstmals als Gegenüberstellung der betrieblichen Inputs und Outputs einzuführen, ihr Saldo als Gewinn bzw. Betriebsergebnis. Eine Ausweitung auf das Unternehmensergebnis erfolgt erst in späteren, weiter ausdifferenzierenden Lernschritten.

6. Schlussbetrachtung

Meine Ausführungen sollten zeigen, dass es im Hinblick auf den Lerngegenstand Rechnungswesen nicht einfach um routinemässige Anpassungen und Optimierungen geht, sondern um die Herausforderung, den Stellenwert und die Schwerpunkte dieses Gegenstandes aus einer curricularen Analyse der gesellschaftlichen Anforderungen und des Potenzials dieses Gegenstandes grundlegend neu zu bestimmen. Nach unserer Einschätzung haben sich hier schul- und unterrichtsspezifische Traditionslinien ausgebildet und verfestigt, die in ihrer Selbstbezogenheit weder der veränderten Funktion des Rechnungswesens im Wirtschaftsleben und im Wirtschaftscurriculum noch dem wissenschaftlichen Stand der Lehr-Lern-Forschung gerecht werden.

Mit Blick auf die anstehende Rekonstruktion eines unverzichtbaren Lerngegenstandes ökonomischer Bildung will ich abschließend noch auf zwei nach meiner Auffassung gerade im Rechnungswesenunterricht sehr verbreitete und höchst problematische unterrichtsmethodische Dogmen hinweisen:

- Da ist zunächst das Prinzip, dass das Verständnis von Konzepten und Instrumenten nur über deren konstruktiv-synthetischen Aufbau im Lernprozess möglich sei. Die Bilanz und die GuV müssen in diesem Verständnis beispielsweise erst schrittweise konstruktiv aufgebaut werden, um am Ende ihren Charakter und ihre Funktion verstehen zu können. Diese Annahme ist weder lernpsychologisch belegt noch fachdidaktisch plausibel oder auch nur praktisch bewährt. Sowohl Bilanz als auch GuV können als aussagekräftige Instrumente auch eingeführt werden, ohne dass vorab in allen Schritten ihr Zustandekommen durchdekliniert worden wäre (vgl. z. B. Albach 2000). Es handelt sich hierbei um konzeptuelle Komplexionen, deren Funktionalität und Aussagekraft sich eher im Anwendungskontext als im Entstehungszusammenhang zeigen lässt. Wer käme schon auf die Idee, dass für das Verständnis des Konstrukts Bruttosozialprodukt, der im Rahmen der volkswirtschaftlichen Statistik zu erbringende Prozess der Datensammlung und –aggregation exemplarisch nachvollzogen sein muss.
- Ein zweites, gerade im Rechnungswesenunterricht hochwirksames Dogma scheint mir jenes, wonach definatorischer Exaktheit von Beginn an ein besonderer Stellenwert beizumessen sei. Begriffe können sich jedoch als Werkzeuge des Denkens und des Problemlösens immer nur dort als sinnvoll erweisen und als sinnvoll erkannt werden, wo ihre Differenzierungsleistung zur Erfassung oder Lösung eines spezifischen Problems beiträgt. Begriffliche Exaktheit und Differenziertheit schon dort einzufordern, wo dies von der thematisierten Problemsituation her weder notwendig noch sinnvoll ist, erscheint vor diesem Hintergrund hoch problematisch. Auf diese Weise geraten der Unterricht und der Unterrichtende schnell in die Nähe der Pedanterie – ein Odium, das dem Buchführungsunterricht ja von je her anhaftet.

Ich will an dieser Stelle nicht der begrifflichen Nachlässigkeit das Wort reden aber in Erinnerung bringen, dass auch die Begriffe des Rechnungswesens mit den Erfahrungen und dem Vorwissen der Lernenden in Beziehung gesetzt werden müssen. Für diesen Prozess ist es wichtiger, konzeptuelle Konflikte zu provozieren und didaktisch zu nutzen, als die korrekte Verwendung eines auswendig gelernten Vokabulars in sterilen Prüfungssituationen sicherzustellen. Schülern die Verwendung der Vokabel „Kosten“ auszutreiben und sie durch den Terminus „Aufwand“ zu ersetzen, war schon bislang nicht sinnvoll (denn es geht im Leistungsprozess in der Tat zunächst um Kosten und erst wenn andere, neutrale Faktorinputs hinzutreten wird es wichtig, diese begrifflich abzugrenzen und einen umfassenden Sammelbegriff einzuführen). Es war schon bislang zudem nicht erfolgreich, denn im außerschulischen Bereich sprachen die Schüler in der Regel weiter von Kosten (oder

belegten bestenfalls das gleiche naive Konzept mit der neuen Vokabel „Aufwand“). Für den individuellen Lernprozesse viel ergiebiger wäre es an dieser Stelle, dem naiven Kostenbegriff der Schüler nachzuspüren und ausgehend von konkreten Anwendungskontexten zu problematisieren, dass Kosten nicht bedeutungsgleich mit Ausgaben sind. Begriffsaufbau und begriffliche Elaboration erfolgen ganz wesentlich über konzeptuelle Konflikte, also darüber, dass Begriffe an ihre Grenzen stoßen und widersprüchlich werden (vgl. Aebli 1981).

Auch für den Rechnungswesenunterricht gilt also, dass der Weg zur besseren Erkenntnis über die Erfahrung der Unzulänglichkeit der bisherigen Sichtweise und deren davon angestoßene Revision führt, und es ist zu akzeptieren, dass dieses „Umlernen“ der Normalfall des Erkenntnisfortschritts ist. Genau dies gilt nach meiner Überzeugung auch für die Didaktik des Rechnungswesens.

Literaturhinweise:

- Achtenhagen, F. (Hrsg.) (1990): Didaktik des Rechnungswesens – Programm und Kritik des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes. Wiesbaden: Gabler
- Aebli, H (1981): Denken; Das Ordnen des Tuns. Band 2 – Denkprozesse. Stuttgart: Klett.
- Albach, H. (2000): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Wiesbaden: Gabler.
- Butze, F./ Butze, A (1922): Leichtfassliche Einführung in die Buchführung mit Übungsgängen. Erster Teil: Einführung in die Buchhaltung mit vielen Beispielen, Aufgaben und bildlichen Darstellungen. Leipzig: Gehlen.
- Dubs, R. (1996): Historische und systematische Entwicklungslinien einer Didaktik des Rechnungswesens in der Schweiz. . In: Preiß, P./ Tramm, T. (Hrsg.): Rechnungswesenunterricht und ökonomisches Denken. Wiesbaden: Gabler, S. 118-138.
- Getsch, U./ Preiß, P. (2001): Modellunternehmen A&S GmbH – Grundkurs Rechnungswesen – belegorientiert. Lern- und Lehrmaterialien für den wirtschaftsinstrumentellen Ansatz nach der Modellierungsmethode. Bad Homburg: Gehlen. CD-ROM.
- Hopfenbeck, W. (2002): Allgemeine Betriebswirtschafts- und Managementlehre. 14. Aufl., München: Moderne Industrie.
- Joost, D./ Kripke, G./ Tramm, T. (2002): Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen. Troisdorf: Bildungsverlag EINS.
- Preiß, P. (1999): Didaktik des wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens. München und Wien: Oldenbourg.
- Preiß, P./ Tramm, T. (1990): Wirtschaftsinstrumentelle Buchführung - Grundzüge eines Konzepts der beruflichen Grundqualifikation im Umgang mit Informationen über Mengen und Werte. In: Achtenhagen, F. (Hrsg.): Didaktik des Rechnungswesens – Programm und Kritik des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes. Wiesbaden: Gabler, S. 13-94.
- Preiß, P./ Tramm, T. (1996): Die Göttinger Unterrichtskonzeption des wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens. In: Preiß, P./ Tramm, T. (Hrsg.): Rechnungswesenunterricht und ökonomisches Denken. Wiesbaden: Gabler, S. 222-323.
- Preiß, P./ Weller, H. P. (1996): Der Aufbau des Kapitalbegriffs über Inventur und Bilanz. In: Preiß, P./ Tramm, T. (Hrsg.): Rechnungswesenunterricht und ökonomisches Denken. Wiesbaden: Gabler, S. 324-372.

- Reichelt, H. (2004): Grundzüge einer Didaktik der Kosten und Leistungsrechnung an kaufmännischen Berufsschulen. Hamburg: Kovac.
- Reigeluth, C. M./ Stein, F. S. (1983): The Elaboration Theory of Instruction. In: Reigeluth, C. M. (Ed.): Instructional-Design Theories and Models: An Overview of their Current Status. Hillsdale, NJ: Erlbaum.
- Reinisch, H. (1996): „Leitbilder, Argumentationsmuster und curriculare Konstruktionen in der Didaktik des Rechnungswesenunterrichts – eine historisch-systematische Analyse. In: Preiß, P./ Tramm, T. (Hrsg.): Rechnungswesenunterricht und ökonomisches Denken. Wiesbaden: Gabler, S. 45-84.
- Seifried, J. (2004): Fachdidaktische Variationen in einer selbstorganisationsoffenen Lernumgebung. Eine empirische Untersuchung im Rechnungswesenunterricht. Wiesbaden: DUV.
- Seifried, J./ Brouer, B./ Sembill, D. (2002): Was lernen Schülerinnen und Schüler im selbstorganisationsoffenen Rechnungswesenunterricht? In: Zeitschrift für Berufs- und Wirtschaftspädagogik, 98. Band, Heft 4, S. 574-593.
- Sembill, D/ Seifried, J. (Hrsg.) (2005): Rechnungswesenunterricht am Scheideweg: Lehren, Lernen und Prüfen. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag
- Siebenhühner, E. (2008): Didaktik der Kostenrechnung. Göttingen: B.o.D.
- Tramm, T. (2005): Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen konkret. In: Sembill, D/ Seifried, J. (Hrsg.): Rechnungswesenunterricht am Scheideweg: Lehren, Lernen und Prüfen. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag), S. 99-122.
- Tramm, T./ Hinrichs, K./ Langenheim, H.(1996): Lernschwierigkeiten im Buchführungsunterricht. In: Preiß, P./ Tramm, T. (Hrsg.): Rechnungswesenunterricht und ökonomisches Denken. Wiesbaden: Gabler, S. 158-221.
- Weller, H. P (2004): Online-Rezension Joost/ Kripke/ Tramm: Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen. <http://www.rechnungswesen-unterricht.de/>