

Tade Tramm

Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen konkret

1. Einführung

Seit Anfang der 1990er Jahre das Konzept des Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens entwickelt und zur Diskussion gestellt wurde (Preiß/Tramm 1990); gab es von Seiten der Lehrerschaft in zahlreichen Diskussionen ein ausgesprochen verbreitetes Rezeptionsmuster: Einerseits wurde der Kritik am herkömmlichen Rechnungswesenunterricht weithin zugestimmt, die curricularen und didaktischen Postulate des Alternativkonzepts stießen auf große Akzeptanz und der Wunsch nach entsprechenden Veränderungen der eigenen Unterrichtspraxis wurde häufig artikuliert. Zugleich jedoch wurden Bedenken geäußert, ob dieser neue Ansatz mit seinen spezifischen Erklärungsmustern denn tatsächlich fachlich tragfähig und, mehr noch, ob er unterrichtspraktisch realisierbar und durchhaltbar sei. Meist kulminierte diese Argumentation in der Forderung nach einem Lehrbuch, in dem das Konzept konsequent durchdekliniert werde und das im eigenen Unterricht einsetzbar sein sollte.

Spätestens mit Vorlage der Dissertation von Preiß im Jahre 1999 sollten die Zweifel an der fachwissenschaftlichen Tragfähigkeit des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes für jedermann nachvollziehbar aus dem Wege geräumt sein. Dies um so mehr, als es seit der erstmaligen Veröffentlichung des Konzepts 1990 keine seriösen Einwände in dieser Hinsicht gegeben hat.

Praktisch schwerwiegender war ohnehin offenbar lange Zeit das Fehlen einschlägiger Lehr- und Lernmaterialien. Erst ab 2001/2002 hat sich diese Situation grundlegend verändert, einerseits durch die Veröffentlichung eines belegorientierten Grundkurses Rechnungswesen auf der Grundlage des Modellunternehmens A & S GmbH durch Getsch und Preiß (2001), der insbesondere auf die Ausbildung von Industriekaufleuten und das Fachgymnasium Wirtschaft gerichtet war, und andererseits durch das Erscheinen des Lernbuches „Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen“ von Joost, Kripke und Tramm (2002), das auf die Berufsfachschule Wirtschaft zielt.

Mit diesem Beitrag soll am Beispiel des letztgenannten Lernwerkes gezeigt werden, wie Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen und die damit verbundene Modellierungsmethode konkret unterrichtlich umgesetzt werden kön-

nen. Hierüber soll der Anspruch auf Lauffähigkeit dieses Ansatzes gestützt werden, zugleich jedoch soll damit versucht werden, die Diskussion von der rein programmatischen auf die pragmatische Ebene auszuweiten. Hierzu gehört letztlich auch das „Eingeständnis“, dass es sich bei diesem neuen Ansatz zunächst und noch immer um eine „technologische Hypothese“ handelt (vgl. Bunge 1967; Achtenhagen 1984), also um einen theoriegeleiteten Handlungsentwurf, dessen innovatives Potenzial zwar mit guten Argumenten begründet, aber sicher noch nicht hinreichend empirisch belegt ist. Immerhin liefern hier gerade die Bamberger Forschungsarbeiten interessante und ermutigende Befunde (Seifried/Brouer/Sembill 2002; Seifried 2004). Zum Wesen technologischer Theorien gehört es aber durchaus, dass sie in der praktischen Bewährungsprüfung adjustiert werden. In diesem Sinne gehen wir davon aus, dass die konkrete Umsetzung dieses Modells optimierungsfähig und optimierungsbedürftig ist, so wie auch die praktische Umsetzung der Bilanzmethode seit den 20er Jahren in vielfältiger Weise erprobt und variiert worden ist.

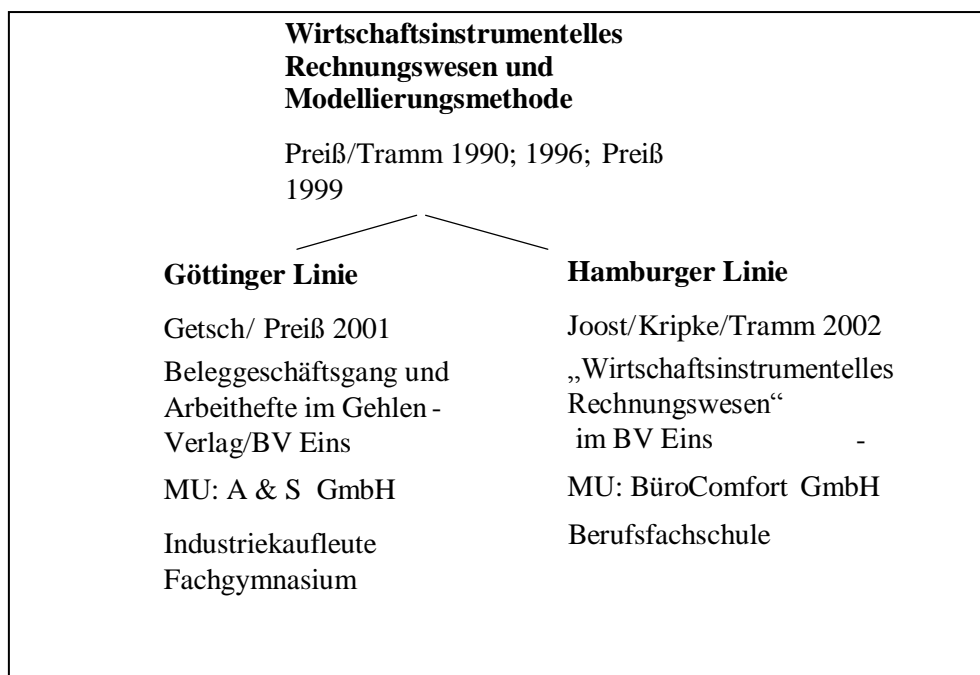


Abbildung 1: Entwicklungslinien des Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens

In der Linie dieser Argumentation liegt es schließlich auch, dass mit den Unterrichtsmaterialien von Getsch/Preiß auf der einen und Joost/Kripke/Tramm auf der anderen Seite zwei unterschiedliche Umsetzungsmodelle des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes vorliegen, die im Grundsätzlichen übereinstimmend

doch zu teilweise unterschiedlichen fachdidaktischen Umsetzungen und Akzentsetzungen gelangt sind.

Im Folgenden sollen zunächst noch einmal die zentralen gemeinsamen Grundannahmen des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes rekonstruiert werden, bevor im Hauptteil dieses Beitrages die spezifischen Charakteristika der Hamburger Entwicklungslinie herausgearbeitet werden. Abschließend sollen kurz offene Fragen und Entwicklungsperspektiven der Rechnungswesendidaktik thematisiert werden.

2. Der konzeptionelle Rahmen des wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesens und der Modellierungsmethode

Weshalb sollen junge Menschen, die einen kaufmännischen Beruf erlernen wollen, heute noch Buchführung lernen? Viele Unternehmen lassen ihren Jahresabschluss von Steuerberatern erledigen und für die alltäglichen Buchungen gibt es leistungsfähige Finanzbuchhaltungsprogramme.

Der Lerngegenstand Buchführung steht auf dem Prüfstand. Er kann als Gegenstand der kaufmännischen Grundbildung heute nicht mehr damit legitimiert werden, für Arbeiten der Finanzbuchhaltung zu qualifizieren. Zugleich sind jedoch Aspekte des Rechnungswesens und Controllings deutlicher als je zuvor Kernbereiche betriebswirtschaftlichen Handelns und Denkens in allen Abteilungen und auf allen Hierarchiestufen, und damit liegen hier auch Kernkompetenzen für alle Kaufleute. In diesem Sinne kann das Rechnungswesen als Schlüssel zum wirtschaftlichen Denken verstanden werden: Nur mit Hilfe des Rechnungswesens und der Buchführung ist es möglich festzustellen, ob ein Unternehmen wirtschaftlich arbeitet und Gewinne erzielt. Nur mit Hilfe der Buchführung kann man die notwendige Übersicht im Geschäftsablauf behalten. Und nur mit Hilfe des Rechnungswesens kann ein Unternehmen seine Preise kalkulieren, kann es ermitteln, ob eine Investition „sich rechnet“ oder welche Abteilung bzw. welche Produkte zum Erfolg beitragen.

Mit dieser veränderten Funktion verbinden sich zugleich zwei Akzentverschiebungen, die im Hinblick auf die traditionelle Ausrichtung des Rechnungswesenunterrichts von erheblicher Bedeutung sind (vgl. hierzu Reichelt 2004; vgl. auch den Beitrag von Preiß in diesem Band):

- Das betriebswirtschaftliche Interesse richtet sich viel deutlicher als in der Vergangenheit auf **Prozesse** in der Unternehmung, während der traditionelle Buchführungsunterricht noch immer über seine Fixierung auf die Bilanzstrukturen 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. Und es sind genau diese Fragen, die auch aus der Sicht eines wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesenunterrichts von besonderer Bedeutung sind. 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 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 Buchführungsunterricht nicht in hinreichendem Maße.

Mit dem Konzept des **Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens** wird diese veränderte Funktion eines modernen Rechnungswesenunterrichts auf den Begriff gebracht, und es wird zugleich daran erinnert, dass alle didaktischen und methodischen Überlegungen zum Rechnungswesenunterricht sich immer wieder auf die Frage nach dem „wozu“, nach dem Sinn des Faches oder 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.

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 einerseits, dass von Beginn an mit relativ komplexen, glaubhaften und realitätsnahen Situationen gearbeitet wird und es bedeutet andererseits, dass bei der schrittweisen Einführung des Rechnungswesens auch tatsächlich gewährleistet sein muss, dass auf betriebswirtschaftlich sinnvolle Fragen unter Nutzung von Verfahren und Begriffen des Rechnungswesens nützliche Antworten gegeben werden können.

Die **Modellierungsmethode** ist eine methodische Konzeption zur Einführung in die Systematik der Finanzbuchführung. Sie versteht sich als Alternative zur traditionellen Bilanzmethode. Während dort die Systematik der Buchführung und damit auch die Interpretation jedes einzelnen Geschäftsvorfalles aus der Veränderung von Bilanzpositionen heraus erklärt wird, setzt die Modellierungsmethode bei der ökonomischen Interpretation betrieblicher Leistungsprozesse an. Während in der Bilanzmethode die Bilanz das grundlegende Bezugsmodell zum Verständnis der Buchführung ist, tritt bei der Modellierungsmethode ein umfassendes allgemeines Unternehmensmodell an deren Stelle, mit dem die Marktbeziehungen der Unternehmung (Real- und Nominalgüterströme), ihr interner Leistungsprozess und auch die Bestände abgebildet und interpretiert werden können.

Die Bilanzmethode wurde zu Beginn des Jahrhunderts entwickelt und 1922 von Butze/Butze erstmals geschlossen präsentiert und begründet. Erwähnenswert ist dies deshalb, weil vielen Lehrenden gar nicht mehr im Bewusstsein zu sein scheint, dass es sich hierbei keineswegs um die eine, sachnot-

wendig gebotene Lehrstrategie handelt, sondern vielmehr um einen Lehralgorithmus, der sich deutlich von dem unterscheidet, was etwa im Unterricht in der Schweiz oder in den USA stattfindet (vgl. hierzu z. B. Dubs 1996).

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 problematischer mentaler Modelle zum Aufbau von Fehlvorstellungen führt (vgl. Tramm/Hinrichs/Langenheim 1996; Vernooij 1996). 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/Weller 1996; Preiß 1999):

- Die Bilanzmethode führt zu einer Vermischung von Bilanz und Buchführung und damit von stichtagsbezogener Ist- und zeitraumbezogener Buchrechnung. 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, sowenig, wie man zu Messzwecken eine ihrer Waagschale isoliert beschweren oder erleichtern könnte, wie es 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 Hin-

sicht 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 ist: *Zahlungsmittelabfluss* einerseits und *Eigenkapitelminderung* andererseits. Eine wirtschaftlich unsinnige Interpretation, bei der völlig vernachlässigt wird, dass die Gegenleistung der Gehaltszahlung der Faktorinput der Arbeitsleistung ist. Aufwendungen wären in diesem Sinne als Leistungsinput zu interpretieren, der durch einen Zahlungsmitteloutput 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.

Bei der Modellierungsmethode handelt es sich um einen alternativen unterrichtsmethodischen Weg zur Einführung in die Systematik der Doppelten Buchführung unter dem curricularen Zielhorizont des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes. Die Doppik selbst bleibt als Lerngegenstand erhalten; hinsichtlich der Zielsetzungen allerdings erfolgt eine deutliche Verschiebung weg von der Buchungstechnik, vom isolierten Buchen von Geschäftsvorfällen oder praxisfernen Geschäftsgängen und hin zum Verständnis des Zusammenhanges zwischen wirtschaftlichen Transaktionen und ihrer Abbildung im Zahlenwerk der Buchführung und damit auch hin zur Fähigkeit der wirtschaftlichen Interpretation entsprechender Daten.

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 Leistungspro-

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

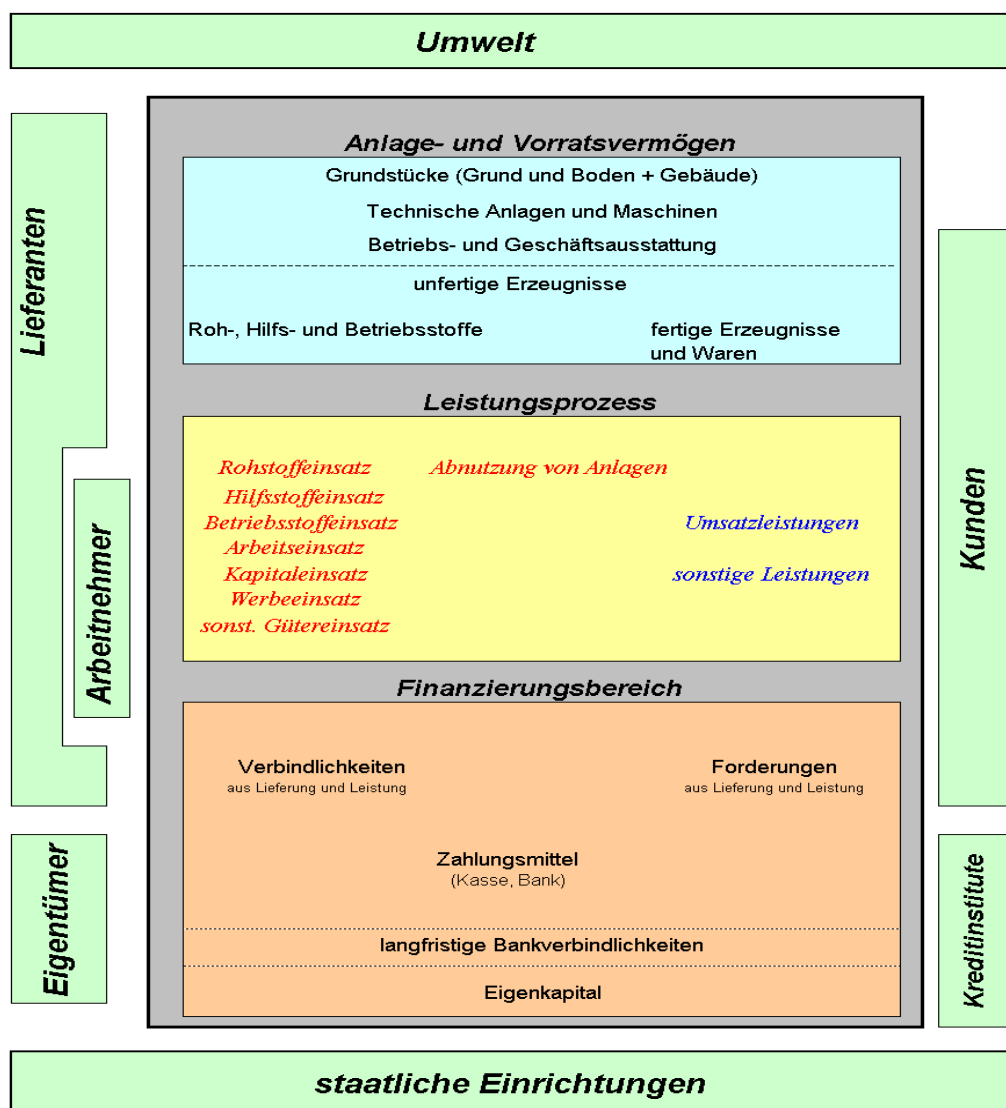


Abbildung 2: Das Allgemeine Unternehmensmodell als Referenzsystem des Wertschöpfungsprozesses

Im Mittelpunkt der Unternehmung wiederum steht der **Leistungsprozess**; hier findet der Input betriebswirtschaftlicher Produktionsfaktoren und der Output in Form von Gütern und Leistungen statt. Den Inputs und Outputs in den Leistungsprozessen entsprechen jeweils gegengerichtete Zahlungsströme, die im **Finanzierungsbereich** abgebildet werden. Grundsätzlich folgt so jeder Geschäftsvorfall dem wirtschaftlichen Äquivalenzprinzip: Jedem Wertezugang entspricht ein gleich hoher Werteabgang. 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 Leistungen und damit das Betriebsergebnis abgebildet. Die Einbeziehung betriebsfremder bzw. außerordentlicher Wertezu- und -abflüsse ist durch eine spätere Ergänzung um einen entsprechenden neutralen Leistungsbereich 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 wird zur Voraussetzung für sachgerechte buchhalterische Erfassung bzw. Modellierung.

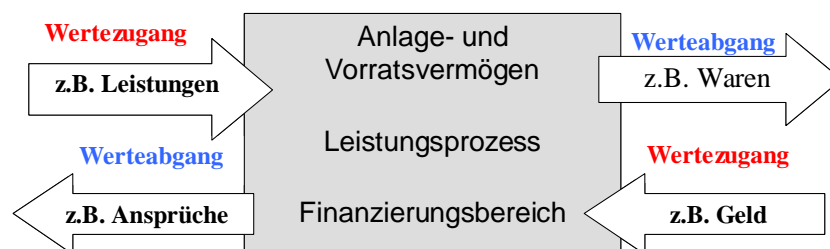


Abbildung 3: Werteströme und Unternehmensmodell

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) spezifische Instrumente der KLR einführen.

3. Die Umsetzung am Beispiel des Lernbuches „Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen“

3.1. Didaktische Gestaltungsprinzipien

Im Jahre 2002 wurden vom Bildungsv Verlag EINS parallel und aufeinander abgestimmt die beiden Lernbücher „Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen“ (Joost/Kripke/ Tramm 2002) und „Prozessorientierte Wirtschaftslehre“ (Adler, Frost/Goldbach/ Seidler/Tramm/Wichmann 2002) herausgegeben. Hierbei mag die Aufteilung der beiden Bereiche Rechnungswesen und Wirtschaftslehre durchaus konventionell anmuten und sie bleibt in der Tat hinter dem konzeptionellen Anspruch zurück. Zu begründen ist dies pragmatisch mit Rücksichten auf die vorhandenen Studententafeln und Lehrpläne und systematisch über den Gedanken, dass wenig gedient wäre mit einem formal einheitlichen Lehrwerk, dass intern wieder in zwei getrennte Bereiche separiert wäre. In diesem Sinne wird in beiden Büchern versucht, die jeweils korrespondierende Sicht mit einzubeziehen; bezogen auf das „Wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen“ also wird durchgängig versucht, aus betriebswirtschaftlich relevanten Problemstellungen heraus in die Systematik des Rechnungswesens einzuführen. Entsprechend wird in den Lerngebieten der „Prozessorientierten Wirtschaftslehre“ der Wertschöpfungsbeitrag der jeweils thematisierten Prozesse besonders akzentuiert (vgl. dazu auch Tramm/Goldbach 2005).

Bei der Gestaltung beider Lernbücher waren die folgenden Leitideen wirksam:

- Gemeinsamer Bezugspunkt aller Lernszenarien ist der komplexe situative Rahmen des Modellunternehmens BüroComfort GmbH. Hierbei handelt es sich um einen mittelständischen Hersteller hochwertiger, designbetonter Büromöbel mit Sitz im niedersächsischen Hameln. Das Arbeiten mit Modellunternehmen scheint mittlerweile der allgemein akzeptierte Standard von Lehr- und Lernbüchern im Rechnungswesen zu sein; zu beachten ist dabei, dass in Phasen der Verallgemeinerung und der Anwendung Bezüge zu anderen Modell- oder Realunternehmen unverzichtbar sind.
- Über das Modellunternehmen wird ein Datenrahmen bereit gestellt, auf den sich die Lernsituationen beider Lernbücher beziehen. Es wurde allerdings darauf verzichtet, die einzelnen Lernarrangements aus dem kontinuierlich entwickelten Geschäftsablauf heraus zu entwickeln. Statt dessen werden jeweils spezifische Situationen skizziert, die sich bruchlos in das Gesamtszenario einfügen, deren Hintergrunddaten und Vorgeschichte jedoch jeweils nur insoweit aufgeblendet werden, wie es für die Bearbeitung der jeweiligen Lernsituation sinnvoll und erforderlich scheint. Hier liegt ein deutlicher Unterschied zur Göttinger Konzeption vor. Für diese Lösung sprach aus unserer Sicht die größere Flexibilität der Lernarrangements, die bessere Möglichkeit der kontinuierlichen Optimierung einzelner Arrangements und letztlich auch der Aspekt, dass den Lehrenden vor Ort Variationen ermöglicht werden müssen, die nicht jeweils eine Revision des Gesamtszenarios erfordern.
- Der narrativen Einbindung der einzelnen Lernarrangements wird in beiden Lernbüchern hohes Gewicht beigemessen; wir gehen mit Blick auf die Theorie situierten Lernens und die in diesem Kontext entwickelten technologischen Theorien davon aus, dass die Authentizität der jeweiligen Lernsituation hohe Bedeutung für die Identifikation, das Interesse aber auch für die kognitiven Integrationsmöglichkeiten der Lernenden haben. In der konkreten Umsetzung bedeutet dies, dass den Schülern als handelnde Identifikationsfiguren zwei Auszubildende des Modellunternehmens angeboten werden, aus deren Perspektive heraus Erkundungs- und Arbeitsaufgaben zu bearbeiten sind.
- In der Makrosequenzierung 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 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 die Einführungssequenz durch eine Folge solcher exemplarischen Lernsituationen geprägt, auf die im nächsten Abschnitt genauer eingegangen werden soll:

- Das Auszubildendenprojekt zur Einführung in die Wertschöpfungsdimension wirtschaftlichen Handelns (Perspektive)
- Der Kassenbericht als Grundmodell des Buchführens (Funktion)
- Die Bilanz als wertakzentuierendes, mehrperspektivisches und zeitpunktbezogenes Strukturmodell der Unternehmung (Gegenstand)
- Das Allgemeine Unternehmensmodell zur Abbildung der wertrelevanten Strukturen und Prozesse der Unternehmung (Komplexität)
- In der Umsetzung dieses methodischen Grundkonzepts folgt das Lernbuch den didaktischen Prinzipien problem- und handlungsorientierten Lernens. Die wichtigsten Gestaltungsprinzipien sollen zumindest stichwortartig kurz angesprochen werden (vgl. Achtenhagen et al. 1992; Preiß/Tramm 1996; Tramm 1996):
 - die Schüler sollen die Buchführung als problembezogenen und zielgerichteten *Modellierungsprozess* verstehen; Begriffe und Techniken der Buchführung werden grundsätzlich aus betriebswirtschaftlich relevanten

ten Problemstellungen im Kontext des Modellunternehmens heraus entwickelt;

- die Schüler sollen mit relativ komplexen Fällen konfrontiert werden, die ihnen eigenständige Problemlöseleistungen abverlangen, die auch in Form von Gruppenarbeit durchgeführt werden können. Über Arbeitsaufträge und Sachdarstellungen kann der Erarbeitungsprozess strukturiert und unterstützt werden;
- 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;
- wesentlich für den Lernerfolg im Sinne der Modellierungsmethode ist der permanente Wechsel der medialen Repräsentationsformen, also zwischen konkret-gegenständlichen Objekten (etwa bei der Inventur), realistischen Belegen (Rechnungen, Anlagekarten, Umsatzsteuervoranmeldung), verbalen Vorgangsbeschreibungen (Wareneinkauf auf Ziel), der Darstellung im allgemeinen Unternehmensmodell, den Buchungen in Grund- und Hauptbuch, der Zusammenfassung in Form von aggregierten Daten (Bilanz, Hauptabschlussübersicht u. a. m.). In der Fähigkeit zur Übersetzung zwischen diesen Ebenen erweist sich ganz wesentlich das Verständnis;
- der Modellierungsansatz ist schließlich nur umsetzbar, wenn 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.

Im Sinne der Modellierungsmethode ist das Buch so strukturiert,

1. dass es in den ersten **Kapiteln (1 bis 3.2)** zunächst darum geht, am Beispiel eines Modellunternehmens in den Gegenstandsbereich und die Perspektive der Buchführung - also das System Unternehmung in seiner Wertdimension - einzuführen und zugleich das Verfahren der buchmäßigen Bestandsfortschreibung vorzustellen;
2. dass im zweiten Schritt auf dieser Grundlage das System der doppelten Buchführung umfassend, aber unter Verzicht auf Differenzierungen, in didaktisch reduzierter Form eingeführt wird (**Kapitel 3.3 bis 3.6**);
3. dass im dritten Schritt (**Kapitel 4 und 5**) schließlich die erworbene Struktur ausdifferenziert wird, indem kapitelweise Einzelaspekte bzw. Teilprozesse vertiefend betrachtet werden. Hierbei folgt das Lehrbuch inhaltlich der Gliederung des Lehrplanes der Berufsfachschule Wirtschaft in Niedersachsen nach Lerngebieten.

Im **sechsten Kapitel** wird in die Buchführung am PC eingeführt, wobei zwar exemplarisch mit dem Programm „Lexware Buchhalter“ gearbeitet wird, jedoch eine Übertragung auf andere eingeführte Produkte ohne weiteres möglich ist.

Von der Strukturierung her kommt der Ansatz der Modellierungsmethode besonders im ersten Bereich zum Tragen. Deshalb soll die Einführungssequenz im Folgenden noch etwas eingehender erläutert werden:

3.2.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 Eigenkapital.
- 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

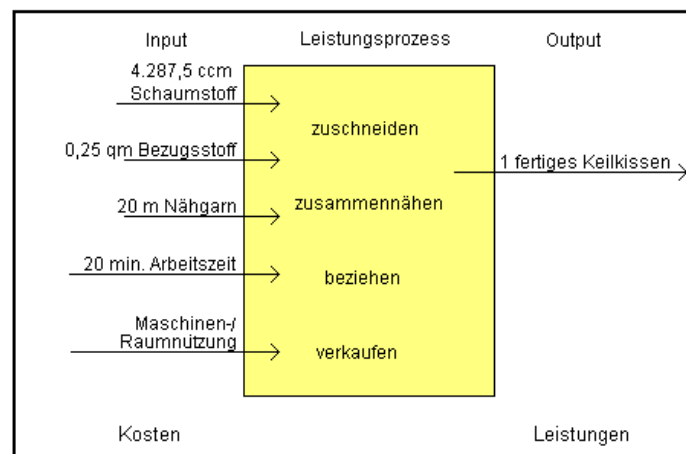


Abbildung 4: Schematische Darstellung des logistischen Leistungsprozesses

An diesem Beispiel kann aus dem technischen Verständnis 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.

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.

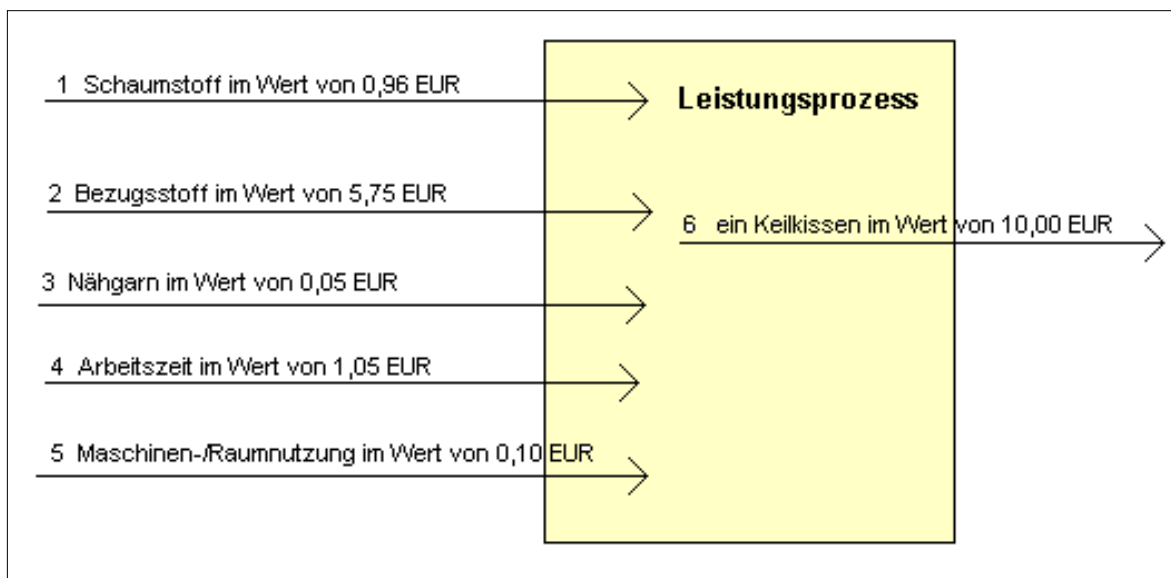


Abbildung 5: Die Wertdimension des Leistungsprozesses

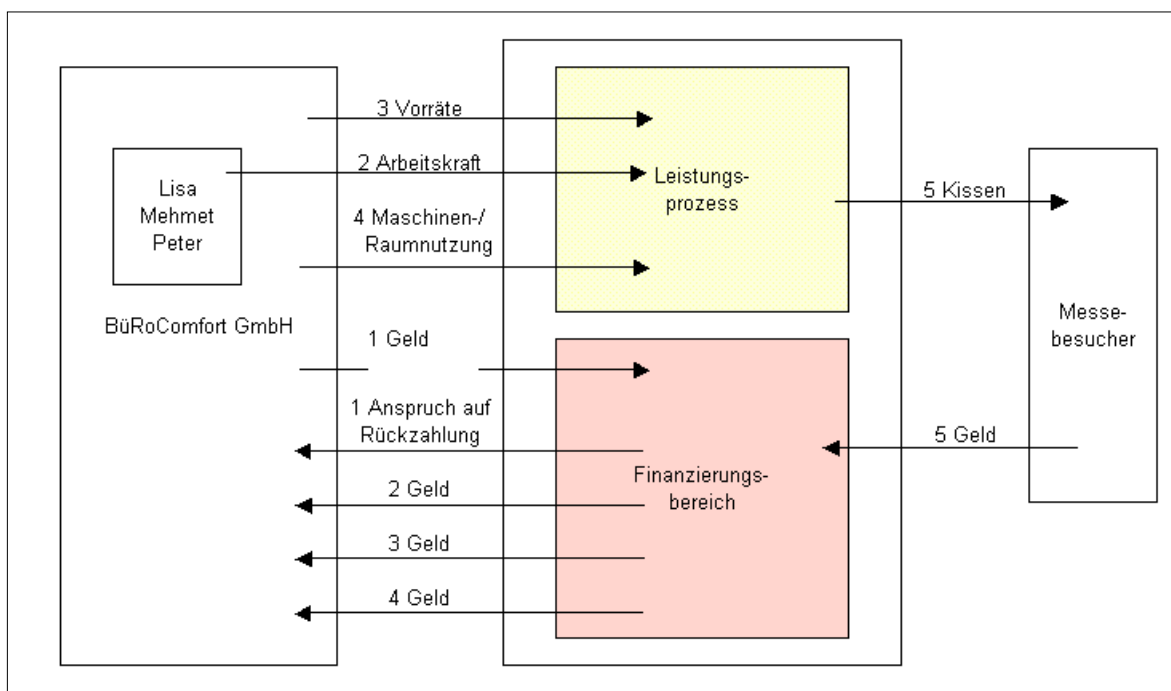


Abbildung 6: Systematische Darstellung des Wertstromprozesses im Auszubildendenprojekt

Auch das Verhältnis von Leistungsprozess und Finanzierungsbereich kann aus diesen Darstellungen heraus unter Bezugnahme auf das Äquivalenzprinzip wirtschaftlichen Handelns thematisiert werden. Weiterhin bietet es sich an,

den rechnerisch ermittelten Saldo des Leistungsprozesses mit dem Kassenbestand am Ende des Projekts zu vergleichen. In dieser Struktur lässt sich un-
schwer die doppelte Erfolgsermittlung erkennen, nämlich einerseits durch Sal-
dierung von Faktorinput und Leistungsoutput und andererseits durch den Ver-
gleich von End- und Anfangsvermögen.

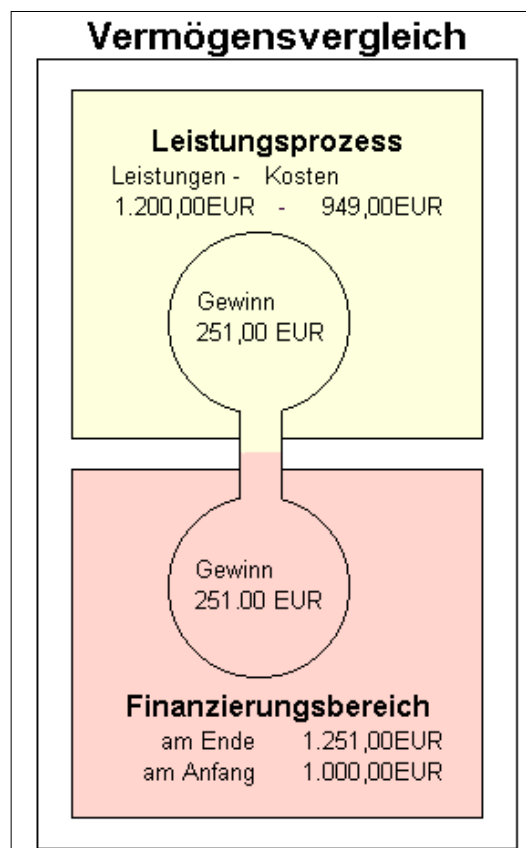


Abbildung 7: Gewinnermittlung im Wertstrommodell

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 die Gelegenheit, aus dem pragmatischen Kontext des Projekts heraus erstmals Bewertungsfragen zu thematisieren.

3.3. 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, und 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 bedeutsame 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.

3.4. 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.

3.5. Abbildung der Strukturen und Prozesse im allgemeinen Unternehmensmodell

In den Kapiteln 3.1 und 3.2 werden das im ersten Schritt erarbeitete Wertstrommodell und die Positionen der Bilanz zusammengeführt und in Form des Allgemeinen Unternehmensmodells 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. Das Allgemeine Unternehmensmodell wird also 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, dass es sich hierbei jedoch 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. Betriebs-

ergebnis einzuführen. Eine Ausweitung auf das Unternehmensergebnis erfolgt erst in späteren, weiter ausdifferenzierenden Lernschritten.

3.6. Buchung von Geschäftsvorfällen in der Kontensystematik

Während nach der Bilanzmethode letztlich jede einzelne Buchung deduktiv aus den damit verbundenen Auswirkungen auf die Bilanz (genauer: auf die Vermögens- und Kapitalpositionen) heraus abgeleitet wird, erfolgt dies nach der Modellierungsmethode über die wirtschaftliche Interpretation der Geschäftsvorgänge im Allgemeinen Unternehmensmodell. Auf der Grundlage des wirtschaftlichen Äquivalenzprinzips, wonach jedem Wertzugang ein gleich hoher Wertabgang entspricht, wird hier die allgemeine Buchungsregel eingeführt, dass alle Wertzugänge, gleich ob bestands- und erfolgswirksam, auf ihren jeweiligen Konten im Soll und alle Wertabflüsse auf ihren Konten im Haben erfasst werden. Damit wird eine buchungstechnisch unterschiedliche Behandlung von Bestands- und Erfolgsvorgängen überflüssig, und es sind von Beginn an wirtschaftlich sinnvolle Geschäftsabläufe darstellbar und interpretierbar. Das Verständnis der Konten- und Abschlussystematik ist damit nicht mehr Voraussetzung dafür, einzelne Vorgänge in ihrem Wertschöpfungsbeitrag zu rekonstruieren bzw. Konten als Zusammenfassungen solcher Vorgänge zu interpretieren.

Dass dennoch im „Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen“ der Einführung in die Konten- und Abschlussystematik“ relativ viel Raum gegeben wird, ist zum Gegenstand konstruktiver Kritik geworden (vgl. z. B. Weller 2004). Zu begründen ist diese Entscheidung mit der Absicht, auch aus der Perspektive der Modellierungsmethode Brücken zum traditionellen abschlussorientierten Erklärungsmodus zu bauen und den Schülern so idealtypisch einen doppelten Zugriff auf den Gegenstandsbereich zu ermöglichen. Dies erschien uns einerseits im Hinblick darauf notwendig, dass viele Schüler mit entsprechenden Vorkenntnissen in den Unterricht kommen; andererseits schien es uns auch im Hinblick auf die Bereitschaft der Lehrkräfte, sich auf diese neue Sichtweise einzulassen, unverzichtbar.

Systematisch verbinden sich mit der Interpretation von Eröffnungs- und Schlussbilanzkonto durchaus interessante Erklärungsmodelle, die insbesondere den Zeitraumbezug der Buchführung deutlich akzentuieren: Eröffnungsbu-

chungen von Vermögenspositionen werden danach als Wertzuflüsse aus der Vergangenheit, Eröffnungsbuchungen von Schuldenwerten als Wertabflüsse in die Vergangenheit interpretiert, woraus auch die spiegelbildliche Struktur der EBK gegenüber der Bilanz erklärbar wird. Bezüglich der Abschlussbuchungen wird umgekehrt argumentiert: Vermögensschlussbestände werden beim Abschluss der Periode in die neue Zeitraumrechnung übertragen (sind auf den Konten also als Werteabfluss zu buchen) während zum Ausgleich der Schulden ein Wertezufluss aus der Zukunft zu erfassen ist. Inwiefern diese Erklärungsmuster Anfängern zugänglich oder eher für Fortgeschrittene aufschlussreich sind, muss in empirischen Untersuchungen geklärt werden.

Zur Zeit – und dies gilt auch für die überarbeitete zweite Auflage -, wird mit dem „Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen“ aus dem Erklärungsansatz der Wertströme im Allgemeinen Unternehmensmodell auch in die Abschlussystematik der Finanzbuchhaltung eingeführt. Wie stark dem im konkreten Unterricht gefolgt wird, liegt letztlich im Ermessen der jeweiligen Lehrkraft.

4. Entwicklungsperspektiven

Wie in der Einführung schon dargestellt, sehen wir im „Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen“ und der darin entfalteteten Variante der Modellierungsmethode ein Konzept in Entwicklung. Wir lassen uns dabei, wie auch die Göttinger Entwicklungsgruppe, von der Ansicht leiten, dass dem Rechnungswesen für die Steuerung von Unternehmensprozessen eine zentrale Rolle zukommt und dass es damit auch in einer modernen Konzeption des Ökonomieunterrichts und der kaufmännischen Qualifizierung eine zentrale Rolle spielen muss. Dies kann der herkömmliche Unterricht in der Finanzbuchhaltung nach dem Konzept der Bilanzmethode nicht leisten und der von uns entwickelte Ansatz scheint seiner Grundanlage nach diesen Anforderungen wesentlich besser zu entsprechen. Dass in diesem Rahmen Weiterentwicklungen und Optimierungen erforderlich und weitere, gegebenenfalls auch noch konsequenter mit der Tradition brechende Varianten möglich sind, scheint mir nicht nur möglich, sondern wahrscheinlich. Im Folgenden sollen nur cursorisch einige mögliche Entwicklungslinien angesprochen werden:

- Schon für die zweite Auflage des „Wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens“ ist die Integration einer differenzierenden Kosten- und Leistungsrechnung vorgesehen. Nachdem schon aus einer Kosten- und Leistungsperspektive heraus in die Finanzbuchführung eingeführt wird, war diese Ergänzung naheliegend. Mit der Dissertation von Reichelt zur Didaktik der Kosten- und Leistungsrechnung liegt seit 2004 hierfür auch eine elaborierte theoretische Konzeption vor.
- Die Arbeit mit dem virtuellen Unternehmen und damit auch die kasuistische Einbindung der einzelnen Lerneinheiten wird durch die Bereitstellung einer Daten-CD sowie die Entwicklung parallel einsetzbarer virtueller Lernarrangements optimiert werden.
- In weiteren Entwicklungsschritten sollte geprüft werden, ob bei einer frühzeitigeren Integration von Finanzbuchführungs- oder ERP-Programmen in den Unterricht nicht die buchungs- und abschlusstechnischen Aspekte der Finanzbuchführung noch konsequenter in den Hintergrund gerückt werden sollten. Darüber könnte Zeit gewonnen werden, um über die Rekonstruktion und Interpretation aggregierter Daten aus der Finanzbuchführung und mehr noch der Kosten- und Leistungsrechnung deren Bezug zu betriebswirtschaftlichen Problemsituationen, Entscheidungs- und Controllingprozessen deutlicher als bisher herauszuarbeiten.
- Auf der methodischen Ebene scheint es mir an der Zeit, zwei gerade im Rechnungswesenunterricht hoch wirksame Dogmen zumindest in Frage zu stellen:
 Da ist zum einen das Prinzip, dass Verständnis von Konzepten und Instrumenten nur über deren konstruktiv-synthetischen Aufbau im Lernprozess möglich sei. Die Bilanz und die GuV beispielsweise müssen in diesem Verständnis also erst schrittweise konstruktiv aufgebaut werden, um am Ende ihren Charakter und ihre Funktion verstehen zu können. Mir scheint diese Annahme weder lernpsychologisch belegt noch fachdidaktisch plausibel oder auch nur praktisch bewährt. Sowohl Bilanz als auch GuV können natürlich 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 hochwirksames Dogma scheint mir jenes, wonach definitiver 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 Abgrenzung von anderen Begriffen bzw. wo ihre spezifische 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 und damit auch nicht vermittelbar 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 schließlich 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.

Literatur:

Achtenhagen, F. (1984): Didaktik des Wirtschaftslehreunterrichts. Opladen: Leske, UTB.

Achtenhagen, F. (Hrsg.) (1990): Didaktik des Rechnungswesens – Programm und Kritik des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes. Wiesbaden: Gabler

Achtenhagen, F./ Tramm, T./ Preiß, P./ John, E. G./ Seemann-Weymar, H./ Schunck, A. (1992): Lernhandeln in komplexen Situationen. Neue Konzepte der betriebswirtschaftlichen Ausbildung. Wiesbaden: Gabler.

Adler, J./ Frost, G./ Goldbach, A./ Seidler, D./ Tramm, T./ Wichmann, E. (2002): Prozessorientierte Wirtschaftslehre. Troisdorf: Bildungsverlag EINS.

Aebli, H (1981): Denken; Das Ordnen des Tuns. Band 2 – Denkprozesse. Stuttgart: Klett.

Albach, H. (2000): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Wiesbaden: Gabler.

Bunge, M. (1967): Scientific Research II, The Search for Truth. Berlin, New York: Springer.

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.
- 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.
- Tramm, T. (1996): Lernprozesse in der Übungsfirma. Rekonstruktion und Weiterentwicklung schulischer Übungsfirmenarbeit als Anwendungsfall einer evaluativ-konstruktiven und handlungsorientierten Curriculumstrategie. Habilitationsschrift Göttingen 1996.
http://www.ibw.uni-hamburg.de/personen/mitarbeiter/tramm/texte_tt/Habil.pdf

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.

Tramm, T./ Goldbach, A. (im Erscheinen): Gestaltungsprinzipien und theoretische Grundlagen innovativer Schulbücher zur ökonomischen Berufsbildung am Beispiel der „Prozessorientierten Wirtschaftslehre“. Wirtschaft und Erziehung, vorauss. Heft 6/2005.

Vernooij, F. (1996) Der Einfluss unterschiedlicher fachlicher Strukturen auf die Entwicklung mentaler Repräsentationen. In: Preiß, P./ Tramm, T. (Hrsg.): Rechnungswesenunterricht und ökonomisches Denken. Wiesbaden: Gabler, S. 139-157.

Weller, H. P. (1987): Neuorientierung der schulpraktischen Handhabung des Systems der Doppelten Buchführung. Wirtschaft und Gesellschaft im Unterricht, 12, S. 176-182.

Weller, H. P (2004): Online-Rezension Joost/ Kripke/ Tramm: Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen. <http://www.rechnungswesenunterricht.de/>

Erscheint in : Sembill, D. & Seifried, J. (Hrsg.): Rechnungswesenunterricht am Scheideweg: Lehren, Lernen und Prüfen. Wiesbaden 2005: Deutscher Universitäts-Verlag.