

2 Bilanzmethode und wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen als fachdidaktische Ansätze zur Gestaltung von Rechnungswesenunterricht

2.1 Bilanzmethode und wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen

2.1.1 Vorbemerkungen und Klärung der Terminologie

In der deutschsprachigen Literatur stehen sich in den letzten Jahren vor allem zwei fachdidaktische Ansätze des Rechnungswesenunterrichts gegenüber, die kontrovers diskutiert werden. Es handelt sich dabei um die *Bilanzmethode* und das *wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen*. Diese sollen in den folgenden Ausführungen erläutert, kritisch beleuchtet sowie dahingehend überprüft werden, inwiefern sie den durch Literatur und Lehrpläne geforderten Aufgaben und Zielen von Rechnungswesenunterricht nachkommen.

Zunächst sei jedoch bezüglich der im weiteren Verlauf der Arbeit verwendeten Terminologie Folgendes angemerkt. Obwohl in der Literatur nicht immer eine strenge begriffliche Unterscheidung getroffen wird, wird das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen als Didaktik definiert, das durch die Modellierungs- oder Wertstrommethode seine methodische Umsetzung findet (Preiß, 1999, 13). Dagegen kann bei der Bilanzmethode nicht von einer eindeutigen Zuordnung gesprochen werden. Zunächst lässt der Name vermuten, dass es sich um eine Methode handelt und auch Preiß (1999, 90) oder Ernst (2014, 16) schließen sich dieser Einordnung an. Allerdings klassifiziert beispielsweise Seifried (2004a, 5-6) die Bilanzmethode als einen fachdidaktischen Ansatz und folgert daraus, dass sie nicht nur eine methodische Umsetzung der Inhalte darstellt, sondern darüber hinaus Ziele und Inhalte bestimmt. Und tatsächlich stellt die Bilanzmethode Lernziele auf, wenn sie das Aufstellen einer Bilanz oder den Abschluss von T-Konten als

einzelne Schritte definiert. Die vorliegende Studie orientiert sich in ihrer Terminologie an Seifried (2004a) und betrachtet sowohl das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen als auch die Bilanzmethode als Fachdidaktik und somit als gegenseitiges Pendant, das jeweils Fragen der inhaltlichen Sequenzierung klärt sowie Möglichkeiten der methodischen Umsetzung bereitstellt.

Der dominierende fachdidaktische Ansatz im Rechnungswesenunterricht ist die Bilanzmethode (siehe auch Seifried, 2004a, 29). Diese geht hauptsächlich auf das Lehrbuch von Butze und Butze aus dem Jahr 1936 zurück. Im Laufe der Jahre wurde aus verschiedenen Gründen vermehrt Kritik an diesem Ansatz laut (siehe dazu im Detail Kapitel 2.1.2.3) und neue fachdidaktische Ansätze wurden entwickelt, wie zum Beispiel der pagatorische Ansatz nach Kosiol (1976) und in seiner Weiterentwicklung nach Gross (1990), die Kombinationsmethode nach Dauenhauer (1977) oder das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen nach Preiß (1999). Während der pagatorische Ansatz und die Kombinationsmethode in der fachdidaktischen Diskussion wenig bis keine Beachtung fanden, konnte das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen zumindest vereinzelt an Bedeutung gewinnen. Dies zeigt sich beispielsweise darin, dass sich vor allem in der eher praxisorientierten Zeitschrift „Wirtschaft und Erziehung“ eine rege, wenn auch in Teilen polemische Diskussion über Vor- und Nachteile des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes im Unterschied zur Bilanzmethode findet (Plinke, 2010; 2011a) und erste Schulbücher mit dem Titel „Wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen“ im Jahr 2007 (Joost, Kripke & Tramm, 2007) oder „Neues Rechnungswesen“ im Jahre 2010 erschienen (Burkhardt, Hinsch, Kostede & Wesseloh, 2010).

Die nachfolgende Ausführung zu den beiden fachdidaktischen Ansätzen fokussiert zum einen die Bilanzmethode nach dem Lehrbuch von Butze und Butze (1936) und zum anderen das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen in der Konzeption nach Preiß (1999). Dies geschieht im Wissen darum, dass die Bilanzmethode heutzutage in ihrer klassischen methodischen Umsetzung (zum Beispiel

mittels lehrerzentriertem Unterricht und ausschließlich auf die Technik fokussiert) nicht mehr in jedem Rechnungswesenunterricht Anwendung finden muss (aber kann). Vielmehr kann sie sich geöffnet haben und Elemente der methodischen Umsetzung beinhalten, die eine stärkere Schülerorientierung und Anschaulichkeit einbringen (beispielsweise durch den Einsatz von Gruppenarbeiten, Belegen oder eines Modellunternehmens). Es kann somit nicht ausgeschlossen werden, dass in der gelebten Unterrichtspraxis die Bilanzmethode auf eine Weise unterrichtet wird, die nicht mehr dem klassischen Bilanzansatz in der methodischen (wohl aber in der inhaltlichen) Umsetzung entspricht. Ein systematischer Überblick über die gelebte unterrichtliche Umsetzung der Bilanzmethode findet sich in der einschlägigen Literatur nicht, sodass keine Aussage über die tatsächliche Unterrichtspraxis gemacht werden kann. Studien von Seifried (2004b) lassen vermuten, dass sich Rechnungswesenunterricht jedoch noch sehr stark an der Grundidee der klassischen methodischen Umsetzung der Bilanzmethode orientiert (siehe hierzu Kapitel 2.3.2). Somit wird in den folgenden Ausführungen auch auf die klassische Idee zurückgegriffen.

Gleichzeitig ist zu bedenken, dass das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen einer stetigen inhaltlichen Weiterentwicklung unterzogen wird. Somit gibt es mittlerweile im Gegensatz zur Bilanzmethode nicht eine einheitliche Form des wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens. Wirtschaftsinstrumentell ist inzwischen vielmehr ein Oberbegriff für verschiedene Konzeptionen wie zum Beispiel die Modellierungsmethode von Burkhardt et al. (2010) oder die Wertstrommethode von Maier (2005).³ Sie alle basieren auf der Idee des wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens nach Preiß (1999), ihr inhaltlicher Aufbau oder die Aus-

³ Während die Modellierungsmethode betriebs- und volkswirtschaftliche Zusammenhänge in den Mittelpunkt nimmt, fokussiert die Wertstrommethode die Modellierung eines Unternehmensmodells (Burkhardt, Hinsch, Kostede und Wesseloh, 2014; Maier, 2005).

differenzierung des Modellunternehmens divergieren jedoch leicht vom ursprünglichen Ansatz. So sollen Schülerinnen und Schüler bei der Modellierungsmethode zu Beginn Belege eines Monats ordnen, beim wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen geht es im Unterschied dazu um das Führen eines Kassenbuches anhand von Belegen eines Tages. Für die zugrunde liegende Studie wird das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen in seiner anfänglichen Ausgestaltung nach Preiß (1999) gewählt. Grund hierfür ist, dass sich die Modellierungs- und Wertstrommethode tendenziell auf einen geographischen Raum beschränken (Hamburg und Baden-Württemberg), während das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen nach Preiß (1999) weiter verbreitet und seine Grundidee in allen weiterentwickelten Ansätzen vorzufinden ist.

2.1.2 Die Bilanzmethode

2.1.2.1 Charakteristika

Die Bilanzmethode zeichnet sich in erster Linie darin aus, dass die Bilanz als Ausgangspunkt für jeglichen Buchungssatz herangezogen wird (Sloane, 1996, 47; Tramm, 2007, 4). Dies zeigt sich darin, dass Kontenart und Buchungssatz anhand der Stellung der Konten in der Bilanz begründet werden (Jank & Meyer, 2002, 149). So handelt es sich beim Konto „Bank“ um ein Aktivkonto, da es auf der Aktivseite der Bilanz steht, beim Konto „Darlehen“ dagegen um ein Passivkonto, da es auf der Passivseite der Bilanz zu finden ist.

Die Sequenzierung der Bilanzmethode beginnt damit, dass zunächst eine Inventur durchgeführt und ein Inventar aufgestellt wird (Preiß, 2000, 13; Sloane, 1996, 47). Aus dem Inventar wird im Anschluss daran eine Bilanz gemäß dem Prinzip zunehmender Liquidität erstellt. Ihre Seiten werden als Aktiv- und Passivseite benannt, wobei die Aktivseite die Mittelverwendung und die Passivseite die Mittelherkunft widerspiegelt (Tramm, 2005, 104). Daran anknüpfend wird die Bilanz,

die eine reduzierte Anzahl an Bilanzpositionen enthält (siehe Beispielbilanz im Schulbuch von Deitermann & Schmolke, 2013, 13), in Bestandskonten aufgelöst, sodass jeder Bilanzposition eine Verrechnungsstelle in Form eines Bestandskontos mit derselben Bezeichnung wie die der Bilanzposition gegenübersteht (Bensch, 2009a, 198-199; Seifried, 2004a, 29). Anschließend erfolgt die Einführung in die Buchungstechnik meist anhand folgender fünf Fragen, die den Schülerinnen und Schülern das Aufstellen eines Buchungssatzes erleichtern sollen: (1) Welche Konten werden durch den Geschäftsvorfall berührt?, (2) Sind es Aktiv- oder Passivkonten?, (3) Liegt ein Zugang oder ein Abgang auf dem jeweiligen Konto vor?, (4) Sind auf beiden Konten Zugänge oder Abgänge zu buchen? und (5) Auf welcher Kontenseite ist demnach jeweils zu buchen? (Deitermann, Schmolke & Rückwart, 2012, 21; Döring & Buchholz, 2013, 233). Daraus wird resümiert, dass sich alle Geschäftsvorfälle vier Typen zuordnen lassen (Heinemeier, 1991, 453; Wöhe & Kußmaul, 2012, 102-104): (1) Aktivtausch, (2) Passivtausch, (3) Bilanzverlängerung und (4) Bilanzverkürzung. Jeder Geschäftsvorfall wird dahingehend interpretiert, welchem Typ er entspricht und welche Auswirkung er somit auf die Bilanz hat. Bei den Geschäftsvorfällen handelt es sich dabei um eine Vielzahl von kleinen, verbalisierten, in sich abgesteckten und zumeist abstrakten Fällen (zum Beispiel direkt aus Döring & Buchholz, 2013, 233 entnommen: „Kauf einer maschinellen Anlage für 50.000€ gegen Banküberweisung.“ oder „Barabhebung von der Bank über 500€.“) (Preiß, 2000, 10; Seifried, 2003, 206). In einem weiteren Schritt werden die T-Konten dahingehend abgeschlossen, dass ihre einzelnen Salden ermittelt und zumeist mit der Unterstellung „Die Schlussbestände auf den Konten entsprechen den Inventurwerten.“ in die Schlussbilanz übertragen werden (Tramm, 2005, 104; siehe zum Beispiel die entsprechende Grafik in den Lehrbüchern von Döring & Buchholz, 2013, 20 sowie Wöhe & Kußmaul, 2012, 70).

In einem nächsten Schritt wird das Eigenkapital als Saldierungsgröße in der Bilanz eingeführt. Dies wird damit begründet, dass die Bilanz wie eine Waage zu betrachten sei, die stets ausgeglichen sein müsse, die Übernahme aller Salden in die Bilanz allerdings meist zu einem Ungleichgewicht der beiden Bilanzseiten führe (Tramm, 2005, 104). Daran anschließend werden erfolgswirksame Geschäftsvorfälle besprochen (Sloane, 1996, 47). Diese beschränken sich zunächst vorwiegend auf den Nebenleistungsbereich (beispielsweise Miete, Zinsen, Provision oder Personalaufwand) (Preiß, 2000, 14). Aufwendungen werden dabei als wertmindernd, das heißt das Eigenkapital mindernd und Erträge als wertsteigernd, das heißt das Eigenkapital erhöhend betrachtet (Minnameier, 2005, 309; Tramm, 2005, 105). Im Anschluss daran erfolgt die Einführung in den Beschaffungs- und Absatzprozess, also Warenverkehr und somit auch in das System der Umsatzsteuer (Döring & Buchholz, 2013, 45-71).

Die Bilanzmethode begreift das Rechnungswesen als eine Propädeutik für jedwede Wirtschaftslehre. Dies – so betonen die Autoren der Bilanzmethode – bedeutet nicht, dass eine auf Automatismus beruhende Technikanwendung im Mittelpunkt des Buchführungsunterrichts stehe, sondern es Schülerinnen und Schüler erlaubt werden solle, Einblicke in betriebliche Abläufe zu erhalten und somit am Betriebsgeschehen aktiv teilzunehmen (Butze, 1936, 35). Dies solle jedoch nachgelagert nach der Durchdringung der Technik erfolgen, sodass die Technik zunächst eher losgelöst von einer wirtschaftlichen Einbettung behandelt werde. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass das Charakteristikum der Bilanzmethode ist, die Bilanz in den Vordergrund zu stellen und den Buchungssatz anhand der Bilanz und deren Aufbau zu erklären. Buchführungstechnik sowie wirtschaftliche Implikationen werden zunächst getrennt behandelt.

In der folgenden Tabelle 2-1 wird zusammenfassend ein kurzer Überblick über die Hauptcharakteristika der Bilanzmethode gegeben.

1	Einführung anhand von Inventur – Inventar – Bilanz
2	Auflösung der Bilanz in Bestandskonten
3	Bilanzveränderungsübungen
4	Zunächst getrennte Betrachtung von Bestands- und Erfolgskonten
5	Abschluss der T-Konten über Schlussbilanz

Tabelle 2-1: Hauptcharakteristika der Bilanzmethode

2.1.2.2 Lerntheoretische Ausrichtung bilanzmethodischen Unterrichts

Die methodische Umsetzung von (klassischem) bilanzmethodischem Unterricht basiert tendenziell auf den Prinzipien des Behaviorismus‘ (Preiß, 1999, 6; Schneider, 2000, 200). Lernen erfolgt im Behaviorismus durch Reiz-Reaktions-Muster. Das heißt, dass meist von Lehrerinnen und Lehrern gegebene Reize unmittelbar in Reaktionen, das heißt Verhalten der Schülerinnen und Schüler übergehen (Lefrançois, 2006, 34). Lernende werden dabei als Black-Box gesehen. Dies bedeutet, dass die jedem Menschen innewohnenden Motive und Interessen keine Bedeutung für Reaktionen haben und somit auch keinen Einfluss auf das Lernen ausüben (Krapp & Weidenmann, 2006, 140). Lernen wird durch regelmäßige Übung mit Verstärkung (verhaltensfördernd) bzw. Bestrafung (verhaltensmindernd) seitens der Instruktorin bzw. des Instructors bewirkt (Lefrançois, 2006, 52-96).

Im klassischen bilanzmethodischen Unterricht werden in der Umsetzung überwiegend Elemente gefunden, die sich eher behavioristischem Lernen zuordnen lassen als anderen Lerntheorien (zum Beispiel kognitivistische oder konstruktivistische Lerntheorien) (Schneider, 2000, 200). So zeigte Seifried (2004b), dass beispielsweise eine Vielzahl von reduzierten Geschäftsvorfällen einstudiert wird, wobei eine deutliche Lehrerzentrierung und -dominanz festzustellen ist (Seifried, 2004a). Das Einstudieren von Buchungssätzen gleicht dabei einer Art Mechanismus, wodurch der Rechnungswesenunterricht von Schülerinnen und Schülern als eher abwechslungsarm, langweilig und trocken erlebt wird (Seifried, 2004b). Dieses

Einüben betrifft nicht nur die gesamte Buchungstechnik, sondern auch den Aufbau der einzelnen T-Konten und der Bilanz. Eine Vielzahl von Merksätzen (zum Beispiel: „Aufwendungen werden links, Erträge werden rechts gebucht, da im Sinne einer alphabetischen Reihenfolge A vor E kommt.“) und Axiome („Die Bilanz wird in Bestandskonten aufgelöst.“) durchziehen den Unterricht, die weniger ein verständnisbasiertes, sondern vielmehr ein auf Automatismen begründetes Lernen induzieren. So ist es meist wichtiger, dass das Ergebnis, nämlich dass beispielsweise beide Bilanzseiten am Ende des Geschäftsjahres ausgeglichen sind, stimmt, als dass darauf geachtet wird, welche Denkprozesse der Schülerinnen und Schüler zu welchem Ergebnis führen. Problemlösefähigkeit und Handlungskompetenz stehen somit tendenziell nicht im Mittelpunkt des bilanzmethodischen Unterrichts (Seifried, 2004b). Ferner nehmen Schülerinnen und Schüler während der Stunde oftmals eine eher passive Rolle ein, da sie zum Beispiel Anschriebe der Lehrerin oder des Lehrers lediglich von der Tafel abschreiben (Seifried, 2004b). Zusammenfassend lässt sich sagen, dass der behavioristischen Ideen folgende bilanzmethodische Unterricht sich tendenziell auf passives Lernen stützt als auf kognitivistische oder konstruktivistische Ansätze, die den Wissenserwerb eher als aktiven (Konstruktions-) Prozess durch den Lernenden sehen.

Zu bedenken ist an dieser Stelle (siehe Kapitel 2.1.1), dass die Bilanzmethode kein methodisches Vorgehen nach behavioristischen Annahmen vorsieht, denn sie ist in erster Linie ein fachdidaktischer Ansatz, der eine Möglichkeit der inhaltlichen Erklärung von Rechnungswesen beschreibt. Wie diese inhaltliche Erklärung dann methodisch umgesetzt wird, ist nicht dem Ansatz zuzuschreiben, sondern liegt in der Hand der Lehrpersonen. Das bedeutet nicht, dass auch wenn die Studie von Seifried (2004b) zeigt, dass ein eher behavioristisches und lehrerzentriertes Vorgehen im Rechnungswesenunterricht vorzufinden ist, bilanzmethodischer Rechnungswesenunterricht nicht auch schülerzentriert durchgeführt werden kann.

2.1.2.3 Kritik

Die Bilanzmethode wird in der Literatur sowohl unter inhaltlichen (Seifried, 2003, 205-206 spricht von fachdidaktisch-curricularer Kritik) als auch methodischen Gesichtspunkten kritisiert. Von einer die Konzeptualisierung betreffenden Kritik (inhaltlich) ist die tatsächliche Umsetzung der Inhalte im Rechnungswesenunterricht (methodisch) zu unterscheiden. Die Bilanzmethode wird im Folgenden unter beiden Perspektiven kritisch diskutiert. Zunächst wird aus inhaltlicher Sicht angeführt, dass die Bilanzmethode teilweise auf (bedingt durch eine didaktische Reduktion) falschen, das heißt in der Praxis konträr vorgenommenen Regeln aufbaut, die Fehlverständnisse seitens der Schülerinnen und Schüler provozieren können (Bensch, 2009a; 2009b; 2009c; Preiß, 2000). Hierzu gehört zunächst die Regel, dass die Bilanz in Bestandskonten aufgelöst wird. Dieses Vorgehen vernachlässigt die Tatsache, dass die Bilanz und die Konten als Teil der Buchführung gänzlich unterschiedliche Ebenen darstellen (Weller & Fischer, 1998a, 46). So enthält die Bilanz Istwerte und die Konten Sollwerte. Die Bilanz stellt außerdem kein Konto dar, aus dem Anfangsbestände auf Konten gebucht werden können (Weller & Fischer, 1998a, 46). Des Weiteren wird missachtet, dass in der Bilanz gemäß Handelsgesetzbuch (HGB) lediglich zusammengefasste Bestandsdaten (zum Beispiel A.II.2: technische Anlagen und Maschinen oder B.IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks, HGB, 2012) aufgeführt werden, die Anzahl an Konten im Hauptbuch jedoch deutlich höher ist (Bensch, 2009a, 198).⁴

Ein weiterer Kritikpunkt in der Literatur sind die Bilanzveränderungsübungen, bei denen Geschäftsvorfälle nach ihrer Auswirkung auf die Bilanz typisiert werden

⁴ So gehören zur Bilanzposition „B.IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ beispielsweise die Hauptbuchkonten „Kasse“, „Sparkasse X“ und „Postbank“. Im bilanzmethodischen Unterricht werden allerdings die Bilanzpositionen „Bank“ und „Kasse“ getrennt geführt, obwohl es gemäß HGB diese Positionen in der Art nicht gibt.

(Aktivtausch, Passivtausch, Bilanzverlängerung und Bilanzverkürzung). Solche Übungen suggerieren den Schülerinnen und Schülern, dass sich die Bilanz mit jedem Geschäftsvorfall und somit auch unterjährig ändert (Preiß, 2000; Weller, Fischer & Peissner, 1994a). Hiermit wird wiederum unberücksichtigt gelassen, dass in der Bilanz Istwerte dargestellt werden und in der Buchführung Sollwerte. Beide Ebenen werden bei Bilanzveränderungsübungen vermischt. Ferner kann sich die Bilanz als „abgeschlossener Informations-Komplex“ (Weller & Fischer, 1998a, 45) im Laufe des Jahres nicht mehr ändern. Sie gilt nur an ihrem Stichtag (Döring & Buchholz, 2013, 13). Auch stellen die Begriffe Aktivtausch, Passivtausch, Bilanzverlängerung und -verkürzung sehr abstrakte Begriffe dar, die den eigentlichen ökonomischen Vorgang eines jeden Geschäftsvorfalles verschleiern (Bensch, 2009a). So bedeutet Aktivtausch nichts anderes als eine Änderung der Investitionsstruktur oder Vermögensumschichtung. Gleiches gilt für den Passivtausch. Hier handelt es sich um eine Änderung der Kapitelstruktur. Des Weiteren werden Bilanzveränderungsübungen aus rein technischer Sicht, nicht aber aus wirtschaftlich sinnvoller Sicht vollzogen (Preiß, 2000; Weller, Fischer & Peissner, 1994b). So soll beispielsweise eine Verbindlichkeit aus Lieferung und Leistung in ein Darlehen umgewandelt werden (Passivtausch), obwohl noch ausreichend Zahlungsmittel (zum Beispiel Kassenbestand oder Bankguthaben) vorhanden sind, um die Verbindlichkeit zu begleichen. Der Geschäftsvorfall ist somit rein ökonomisch betrachtet wenig sinnvoll.

Im Zusammenhang mit den Bilanzveränderungsübungen wird oftmals auch die sogenannte Bilanzwaage eingeführt, die erklären soll, dass Aktiv- und Passivseite der Bilanz stets ausgeglichen sein müssen. Problematisch an diesem Vergleich sieht die Literatur, dass eine Waage aus einem Ungleichgewicht ins Gleichgewicht überführt wird und daraus wieder in ein Ungleichgewicht gelangen kann (Bensch, 2009a, 202). Eine Bilanz ist jedoch immer ausgeglichen und entsteht auch nicht aus einem Ungleichgewicht (Weller et al., 1994a). Hier kann ebenso wie bei den

Bilanzveränderungsübungen der Rückschluss gezogen werden, dass die Bilanz tatsächlich unterjährig veränderbar ist.

Die zunächst getrennte Behandlung von Bestands- und Erfolgskonten wird in der Literatur ebenfalls kritisch gesehen. So wird die primäre Funktion eines Unternehmens, nämlich die der Gewinnerzielung, mit der anfänglich ausschließlichen Thematisierung von Bestandskonten zunächst völlig ausgeklammert (Preiß, 2000, 10). Eine nachgelagerte Betrachtung der Erfolgskonten hat zudem zur Folge, dass erst zu einem relativ späten Zeitpunkt komplexere Anwendungsaufgaben, das heißt Aufgaben, die den Warenverkehr eines Unternehmens betreffen, eingeführt werden (Tramm, 2005, 103). Die Einführung in die Erfolgskonten erfolgt ebenfalls rein technisch, indem das Eigenkapitalkonto als Saldierungsgröße für eine ausgeglichene Bilanz herangezogen wird. Dass ein Eigenkapitalkonto jedoch nicht nur aus formalen Gründen besteht, sondern um den Hauptzweck einer Unternehmung abzubilden, wird dabei ignoriert (Preiß, 2000, 92). In dem Zusammenhang werden – wie oben angesprochen – Aufwendungen als Wertverbrauch und Eigenkapitalminderung sowie Erträge als Wertzuwachs und Eigenkapitalmehrung definiert (Wöhe & Kußmaul, 2012, 16). Dies kann bei Schülerinnen und Schülern zum Fehlverständnis führen, dass Aufwendungen prinzipiell schlecht und zu vermeiden, Erträge hingegen gut und zu befürworten sind (Bensch, 2009b; Preiß, 2000). Konsequenterweise sind also Aufwendungen zu minimieren und Erträge gleichzeitig zu maximieren. Dies ist jedoch widersprüchlich zum ökonomischen Minimum- sowie Maximum-Prinzip⁵ (Bensch, 2009b, 227; Neus, 2015, 4). Ob Aufwendungen in letzter Konsequenz tatsächlich eigenkapitalmindernd sind, ist erst zu beantworten, wenn die entsprechenden Erträge gegenübergestellt werden (Bensch, 2009b).

⁵ Minimumprinzip: Mit möglichst wenigen Mitteln ein festes Ziel erreichen. Maximumprinzip: Mit festen Mitteln einen möglichst großen Nutzen erreichen (Neus, 2015, 4).

Ein weiterer Kritikpunkt der Literatur ist, dass die Salden der Bestandskonten in die Schlussbilanz überführt werden (Döring & Buchholz, 2013, 20). Dies ist de facto falsch, da sich die Werte in der Bilanz nicht aus den Salden der Konten des Hauptbuches ergeben, sondern aus dem Inventar. Dieses Bild erkennt wieder, dass Bilanz und Konten unterschiedliche Werte erfassen (Ist- versus Sollwerte) und sich somit auf unterschiedlichen Ebenen befinden. Um diesem Problem entgegenzuwirken, wird – wie in Kapitel 2.1.2.1 beschrieben – in Lehrbüchern oft der unterstellende Zusatz gebracht „Die Schlussbestände auf den Konten entsprechen den Inventurwerten.“. Hierdurch werden jedoch nicht nur Inventurdifferenzen, sondern vor allem auch der Kontroll- und Überwachungscharakter der Bilanz unberücksichtigt gelassen (Preiß, 2000, 11; Weller & Fischer, 1998a, 49).

Des Weiteren besteht laut Literatur die Gefahr, dass das Regelwerk sowie die Sachlogik der Buchführung mit der eigentlichen Aufgabe des Rechnungswesens, nämlich die eines Informations-, Entscheidungs- und Dokumentationsinstrumentes für wirtschaftliche Zusammenhänge und unternehmerische Entscheidungen, von den Schülerinnen und Schülern nur schwer verzahnt werden kann (Preiß, 2000, 11; Seifried, 2003, 207; 2004a, 32-33). Dies rührt daher, dass – wie bereits erwähnt – im Sinne einer Propädeutik zunächst die Technik und erst im Anschluss und somit nachgelagert die ökonomische Bedeutung behandelt wird. Die somit gezogene Trennung von Buchführung und Betriebswirtschaftslehre führt dazu, dass die Vielzahl an (Fach-) Begriffen wie zum Beispiel Forderung, Verbindlichkeit oder Eigenkapital, die gleich zu Beginn den Schülerinnen und Schülern begegnet, zunächst sehr abstrakt und bedeutungsleer bleibt (Seifried, 2004a, 30; Sloane, 1996, 50). Dies ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass Schülerinnen und Schüler des kaufmännisch-berufsbildenden Schulwesens in der Regel kaum ökonomische Vorkenntnisse mitbringen und somit nur ein geringes Verständnis für wirtschaftliche Zusammenhänge und Fachbegriffe besitzen.

Bensch (2009a), Preiß (2000), Weller und Fischer (1998b) sowie Weller et al. (1994a) sprechen weitere Schwachstellen des traditionellen Rechnungswesenunterrichts an. Diese beziehen sich jedoch auf spezifische Themen, die sich nicht mit den für die Dissertation bedeutsamen Inhalten (Kapitel 3.2) befassen, da es sich dabei um fortgeschrittene Fragen wie zum Beispiel der formalen Abarbeitung der Abschlussübersicht oder der Besteuerung von Importen oder Exporten aus Gemeinschafts- oder Drittländern handelt (Preiß, 2000, 13).

Die bisher genannten Kritikpunkte in der Literatur beziehen sich auf inhaltliche Aspekte. Methodisch betrachtet stößt der Bilanzansatz allerdings ebenfalls auf Kritik. So erfolgt das Einüben der Buchungsregeln anhand von kleinen verbalisierten Geschäftsvorfällen, wodurch die Bedeutung von Belegen wie Rechnungen oder Kontoauszügen, die stets Grundlage einer Buchung sind, vernachlässigt wird. Die vielen kurzen Geschäftsvorfälle (zum Beispiel: „Kauf von Ware auf Ziel.“) sind meist unzusammenhängend und spiegeln nur selten die ökonomische Realität in einem Unternehmen wider (Bensch, 2009b; Preiß, 2000, 10). Auch wird ein sogenannter Methodenmonismus beklagt, der sich darin zeigt, dass lehrerzentrierter Unterricht die dominierende Methode im klassischen Bilanzunterricht ist (Seifried, 2004a, 41-42). Auch wirkt sich die Trennung von Buchungstechnik und sequentiell nachgelagerter ökonomischer Betrachtung von Buchungssätzen methodisch derart aus, dass vor allem das Regelwerk der Buchführung fokussiert und die dahinterstehende wirtschaftliche Bedeutung vernachlässigt wird (Seifried, 2003, 207).

An dieser Stelle sei nochmals betont, dass die methodische Umsetzung des Bilanzansatzes wie zum Beispiel der spärliche Gebrauch von Belegen sowie die einseitige Anwendung von Methoden nicht konstituierender Bestandteil des Bilanzansatzes und somit unvermeidbar ist. Die Bilanzmethode kann durchaus – in Kapitel 2.1.1 wurde bereits darauf hingewiesen – belegorientiert und schülerzentrier-

ter unterrichtet werden (siehe auch Sloane, 1996, 46). Die Bilanzmethode ist jedoch derart aufgebaut, dass durch die prominente Stellung der Bilanz, die daraus resultierende hohe Abstraktheit und Sachlogik sowie die curricular fehlende Verknüpfung von Buchungstechnik und ökonomischer Interpretation ein lehrergeleitetes Vorgehen naheliegend erscheint (siehe auch Seifried, 2004c, 82).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass sich die in der Literatur vorgebrachten Kritikpunkte an der Bilanzmethode hauptsächlich auf inhaltliche Sachverhalte beziehen. Kritikpunkte an der methodischen Umsetzung und somit am Rechnungswesenunterricht selbst werden ebenfalls, wenn auch in geringerem Maße dargelegt. Inhaltliche Kritikpunkte beziehen sich vor allem auf die propädeutische Funktion des Rechnungswesenunterrichts, methodisch wird dagegen der mangelnde Belegeinsatz sowie die Methodenarmut kritisiert.

2.1.3 Das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen

2.1.3.1 Charakteristika

Das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen zeichnet sich im Unterschied zur Bilanzmethode vor allem darin aus, dass es eine stärkere Einbettung des Rechnungswesens in einen betriebswirtschaftlichen Kontext vornimmt. So steht nicht mehr die Bilanz als Referenzmodell im Vordergrund, sondern ein Modellunternehmen. Dies bedeutet, dass die Buchungssystematik nicht mehr anhand der Bilanz und ihrem Aufbau erklärt wird, sondern mittels im Unternehmen stattfindender Wertströme (Seifried, 2004a, 58).

Der Einstieg in das Thema Buchführung erfolgt beim wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen anhand eines Kassenbuches (Tramm, 2005, 115). Dabei müssen Schülerinnen und Schüler diverse Auszahlungen und Einzahlungen, die sie anhand von realitätsnahen Belegen zusammentragen, in ein Kassenbuch eintragen. (Preiß, 1999, 165-174). An dieser Stelle erfolgt zum einen eine Einführung in das Prinzip

des Soll-Ist-Vergleichs und der buchmäßigen Bestandsfortschreibung und zum anderen eine Annäherung an den Aufbau von Bestandskonten (Preiß, 1999, 165-174). Gemäß der Idee der täglichen Istaufnahme wird auf die jährliche und vollständige, das heißt nicht nur den Kassenbestand betreffende Istaufnahme übergeleitet und die Inventur eingeführt. Dabei soll eine konkrete Inventur simuliert werden (Preiß, 1999, 175-220). Von der Inventur wird auf die Bilanz übergeleitet (Preiß, 1999, 211). Danach wird das hinter der Bilanz stehende Unternehmen eingeführt (siehe hierzu die Abbildung bei Tramm, 2005, 107).

Zunächst wird die Einbettung des Unternehmens in seine Umwelt vorgestellt und im Anschluss daran Bezug auf seinen Leistungs- und Finanzierungsprozess sowie das dauerhaft reservierte Leistungspotential genommen (Tramm, 2005, 106).⁶ Danach werden die im Unternehmen stattfindenden Wertströme unter der Prämisse „Jedem Wertzugang steht ein gleich hoher Wertabgang gegenüber.“ (Äquivalenzprinzip, Minnameier, 2005, 285) thematisiert (Tramm, 2005, 117). Es wird im Zuge dessen aufgezeigt, dass die Bilanz die Vermögens- und Kapitalverhältnisse des Unternehmens widerspiegelt und die einzelnen Bilanzpositionen werden begründet (Preiß, 1999, 211-220). Im nächsten Schritt erfolgt dann die Einführung in das System der Buchführung, indem Bestands- und Erfolgskonten nahezu gemeinsam eingeführt werden. Dabei wird Aufbau und System beider Kontenarten identisch erklärt, nämlich, dass im Soll Wertzugänge, im Haben dagegen Wertabgänge zu buchen sind (Tramm, 2005, 106). Buchungen werden entlang des Modellunternehmens (konkret mit direktem Einfügen von Pfeilrichtungen, siehe

⁶ Die Umwelt eines Unternehmens besteht aus Kunden, Kreditinstitute, staatliche Einrichtungen, Eigentümer, Arbeitnehmer und Lieferanten. Der Leistungsprozess umfasst den Input betriebswirtschaftlicher Produktionsfaktoren und Output von Gütern und Leistungen. Der Finanzierungsprozess beinhaltet dagegen In- und Output in Form von Zahlungsströmen. Das dauerhaft reservierte Leistungspotential besteht aus Vermögensgegenständen, die nicht Teil des Leistungs- und Finanzierungsprozesses sind.

Preiß, 1999, 226) und anhand von konkreten Belegen veranschaulicht, wobei bereits im Anfangsunterricht Beschaffungs- und Absatzprozesse der Unternehmung im Zentrum stehen. Aufwendungen und Erträge werden somit ausschließlich als Leistungskomponenten und nicht aus Nebentätigkeiten wie zum Beispiel Mieterträge oder -aufwendungen resultierend angesehen (Minnameier, 2005, 309). Der Abschluss der Konten erfolgt unter Rückgriff auf das Thema Inventur, wobei mögliche Inventurdifferenzen explizit angesprochen werden (Preiß, 1999, 281-296). Zusammenfassend lässt sich sagen, dass im wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen der Buchungssatz anhand der Wertströme (Input und Output) in einem Unternehmen erklärt wird. Dafür wird ein Unternehmensmodell in den Mittelpunkt gestellt. Der Fokus dieses Ansatzes liegt auf einer ökonomischen Betrachtungsweise des Rechnungswesens und der einzelnen Geschäftsvorfälle. In nachstehender Tabelle 2-2 wird ein kurzer Überblick über die Hauptcharakteristika des wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens gegeben.

1	Kassenbericht als Grundmodell der Buchführung
2	Unternehmensmodell zur Veranschaulichung von Wertflüssen und zur Ableitung und Veranschaulichung von Geschäftsvorfällen
3	Nahezu gemeinsame Einführung von Bestands- und Erfolgskonten
4	Abschluss der Konten unter Beachtung von Inventurdifferenzen

Tabelle 2-2: *Hauptcharakteristika des wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens*

2.1.3.2 *Lerntheoretische Ausrichtung wirtschaftsinstrumentellen Unterrichts*

Die Konzeption des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes basiert auf den Grundzügen des Konstruktivismus‘ (Preiß, 1999, 147). Dieser besagt, dass Lernende Wissen selbst konstruieren. Demnach ist Wissen keine interne Repräsentation einer objektiven Wirklichkeit, die sich von Individuum zu Individuum übertragen lässt (Krapp & Weidenmann, 2006, 626; Siebert, 1999, 5-6). Vielmehr ist es eine durch aktive Interpretation von Erfahrung, das heißt Vorwissen resultierende internal

subjektive Repräsentation dieser Wirklichkeit (Terhart, 1999, 631-632). Aber nicht nur Erfahrung ist ausschlaggebend für die Wissenskonstruktion, auch der Bedarf an Wissen, der für eine Handlung notwendig ist, ist entscheidend. Dies bedeutet, Lernende sehen die Wirklichkeit nur so, dass sie für sie sinnstiftend ist und sie erfolgreich handeln können (Glaserfeld, 1998, 22).

Gemäß dem Konstruktivismus setzen sich Lernende selbstständig, reflektiert und aktiv mit dem Lerngegenstand auseinander und leiten daraus Regeln und Konzepte ab (Dubs, 1995, 890-891; Lang & Pätzold, 2006, 9). Dies kann als Lernhandeln definiert werden (Preiß, 1999, 147). Lernhandeln erfolgt durch eine innere und äußere, immer zielgerichtete Aktivität (Preiß, 1999, 148). Die innere Aktivität basiert dabei auf einer kognitiven Aktivität, die äußere dagegen auf der aktiven Auseinandersetzung mit der gegenständlichen und sozialen Umwelt.

Konstruktivistische Elemente werden im wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen derart umgesetzt, dass sich Schülerinnen und Schüler stets mit einer konkreten und realistischen Umwelt selbstständig und aktiv auseinandersetzen müssen. So werden die Techniken der Buchführung sowie der Aufbau der Systematik nicht vorgegeben, sondern durch die Einführung und Beschäftigung mit dem Kassenbuch von den Schülerinnen und Schülern zum großen Teil selbstständig hergeleitet und erschlossen. Auch durch eine simulierte Inventur oder den Einsatz einer Buchungssoftware werden die Schülerinnen und Schüler aufgefordert, sich eigenständig mit der Thematik zu beschäftigen. Ferner soll der Lerngegenstand nicht nur technisch betrachtet werden, vielmehr soll die Bedeutsamkeit jedes Geschäftsvorfalles im Vordergrund stehen, um dem konstruierten Wissen Sinn zu geben (Preiß, 1999, 149-150; für eine detaillierte Übersicht siehe Preiß, 1999, 150-152). Auch an dieser Stelle ist ähnlich wie im bilanzmethodischen Ansatz zu bedenken, dass die Tatsache, ob Unterricht behavioristisch oder konstruktivistisch ausgestaltet ist, letztlich nicht ansatzimmanent ist, sondern im Gestaltungsspielraum jeder

Lehrkraft steht. So ist zwar die Konzeption des wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes eher darauf ausgelegt, dass konstruktivistische Elemente Anwendung finden können, dies schließt aber nicht aus, dass auch behavioristische Grundzüge vorzufinden sind und reine Frontalphasen stattfinden.

2.1.3.3 Kritik

Ähnlich wie in Kapitel 2.1.2.3 zur Bilanzmethode wird das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen in der Literatur unter inhaltlichen sowie methodischen Gesichtspunkten kritisch betrachtet. Diese werden im Folgenden dargestellt. Zunächst wird am wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen inhaltlich bemängelt, dass prinzipiell der Zugang an Beständen sowie Aufwendungen, das heißt alles, was auf der Sollseite der Konten steht, als Wertzugang (Input) definiert wird. Analog dazu werden alle Bewegungen auf der Habenseite wie der Abgang an Beständen oder Erträge als Wertabgänge (Output) bezeichnet. Mag dies für aktive Bestandskonten noch nachvollziehbar sein, für passive Bestandskonten und vor allem Erfolgskonten und somit Aufwendungen und Erträge muss diese Definition dagegen nicht per se einleuchten (Schneider, 2000, 206). Diese Begriffsbestimmung legt den Schluss nahe, ein Unternehmen dann als erfolgreich zu bezeichnen, je mehr Aufwendungen, das heißt je mehr Wertzugänge es zu verzeichnen hat. „Gewinnmaximierende Unternehmen mutieren dadurch zu aufwandsmaximierenden Wirtschaftssubjekten“ (Plinke, 2010, 172). Des Weiteren entsteht ein Gewinn dann, wenn die Summe der Wertabflüsse aus dem Leistungsprozess größer ist als die der Wertzuflüsse und ein Verlust, wenn die Summe der Wertabflüsse kleiner ist als die der Wertzuflüsse. Dieses Prinzip kann für Schülerinnen und Schüler ein großes Verständnisproblem bergen, kann es doch ihrem Alltagsverständnis widersprechen, da zum Beispiel Liquiditätsabflüsse wie das Schulden begleichen für sie doch zunächst einmal Konsumverzicht und somit etwas Negatives bedeuten kann

(Plinke, 2010, 173; 2012, 67). Überdies werden nach internationaler Rechnungslegung Aufwendungen als Minderung des Reinvermögens und somit als Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens interpretiert. Erträge resultieren dagegen in einer Erhöhung des Reinvermögens sowie einer Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens (International Accounting Standard 18). Das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen proklamiert dagegen eine konträre Begriffsbestimmung.

Ein weiterer Kritikpunkt in der Literatur ist die Definition des Eigenkapitals. Im wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen wird es als Schuld des Unternehmens gegenüber den Eigentümern des Unternehmens gesehen. In anderen Worten: das Eigenkapital stellt den Rückzahlungsanspruch der Eigenkapitalgeber an das Unternehmen dar. Das Eigenkapital erhält dadurch eine negative Konnotation (Plinke, 2012, 67). Dies steht ebenfalls im Widerspruch zur internationalen Rechnungslegung, wonach das Eigenkapital den nach Abzug aller Schulden verbleibenden Restbetrag der Vermögenswerte eines Unternehmens darstellt (Framework 49c der International Accounting Standards). Auch hier kann es seitens der Schülerinnen und Schüler zu Verwirrungen kommen, da der Eigenkapitalbegriff in verwandten Schulfächern wie Betriebswirtschaftslehre deutlich positiver bewertet wird als im wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen (Plinke, 2010, 171; 2011a, 101). Ursache für diese umgekehrte Bewertung von Aufwendungen und Erträgen, aber auch Gewinn und Eigenkapital sieht Ernst (2014, 17) darin, dass das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen anders als die Bilanzmethode alle Geschäftsvorfälle aus Sicht des Unternehmens und nicht aus Sicht der Eigenkapitalgeber betrachtet. Dies – so Stommel (2014a, 149) – ist jedoch nicht der Realität entsprechend, da es keine eigene Unternehmensperspektive gibt, sondern nur die Sicht der Beschäftigten, des Staates oder der Eigenkapitalgeber angenommen werden kann, da ein Unternehmen selbst nur eine juristische Person und somit „ein Produkt menschlichen Handelns“ (Lehmann & Seeber, 2007; Nickolaus, Geißel & Gschwendtner, 2008; Nickolaus & Norwig, 2009) darstellt.

Bezüglich der methodischen Umsetzung wird in der Literatur die Einführung und intensive Arbeit mit einem Modellunternehmen, das als Hilfestellung zur Abbildung von Buchungssätzen eingesetzt wird, als problematisch angesehen. So spiegelt das Beispielunternehmen die gesamte Komplexität der unternehmerischen Realität wider. Es ist fraglich, ob diese Komplexität tatsächlich adäquat für eine Schülerschaft ist, die über das notwendige Vorwissen höchstwahrscheinlich nicht verfügt, dieses jedoch schon vorausgesetzt wird (Minnameier & Link, 2010, 110; Schneider, 2000, 194). So benötigen die Schülerinnen und Schüler schon bei der Vorstellung des Unternehmens, einer Aktiengesellschaft, an und für sich Vorwissen bezüglich Gesellschaftsformen (Schneider, 2000, 194). Aus einem fehlenden Vorwissen und einer allzu großen Komplexität kann zudem sehr leicht die Gefahr einer Überforderung entstehen oder eine mangelnde emotionale Betroffenheit (Schneider, 2000, 195). Auch verlangt eine Analyse von Wertströmen anhand des Unternehmensmodells und dessen Abbildung eine große Abstraktionsfähigkeit, die nicht bei allen Schülerinnen und Schülern vorhanden sein dürfte (Minnameier & Link, 2010, 111). Des Weiteren ist fraglich, ob nicht erst übergeordnete volkswirtschaftliche Zusammenhänge begriffen werden müssen, um komplexe Situationen und Vorgänge wie die in einem Unternehmen verstehen zu können (Schneider, 2000, 208).

Die Kritik am wirtschaftsinstrumentellen Ansatz fokussiert insbesondere seine Definitionen von Konzepten sowie den hohen Komplexitätsgrad vor allem des Modellunternehmens. Somit handelt es sich sowohl um inhaltliche als auch die methodische Umsetzung betreffende Kritikpunkte.

2.2 Gestaltung von Rechnungswesenunterricht unter Berücksichtigung diverser Aufgaben- und Zielperspektiven

2.2.1 Aufgabe und Ziel des Rechnungswesenunterrichts in der deutschen Literatur

Im Folgenden werden Aufgaben und Ziele des Rechnungswesenunterrichts beschrieben, die sowohl in der einschlägigen wissenschaftlichen Literatur als auch in (Rahmen-) Lehrplänen für dieses Fach vorgesehen sind. Auf Basis dessen kann im Anschluss daran eine Beurteilung der beiden hier fokussierten fachdidaktischen Ansätze dahingehend erfolgen, ob sie den in diesem Kapitel geschilderten Aufgaben und Zielen Rechnung tragen. Um dabei nicht nur eine nationale Perspektive einzunehmen (Kapitel 2.2.1 und 2.2.2), soll der Blick geweitet und ebenfalls eine internationale Sicht auf die Aufgaben von Rechnungswesenunterricht berücksichtigt werden (Kapitel 2.2.3).

Zu Beginn des Rechnungswesenunterrichts, der bis in das 16. Jahrhundert zurückreicht (Penndorf, 1913/1966, 107; Reinisch & Götzl, 2011, 64), stand das Ideal der *praktischen Buchhalterin* bzw. des *praktischen Buchhalters* im Vordergrund (Reinisch, 1996, 57-60). Rechnungswesen und seine didaktische Aufbereitung orientieren sich dabei an beruflichen Anforderungen, die an kaufmännische Angestellte gestellt werden und sich insbesondere in ausführenden Tätigkeiten niederschlagen. Fokus sind dabei vor allem Regeln und Techniken der betrieblichen Praxis sowie der Einsatz von Belegen und (heutzutage) Buchungssoftware (Achtenhagen, 1996, 158; Preiß & Tramm, 1996, 267). Mit der konkreten Berufspraxis einhergehend, den bisher definierten Begriff der praktischen Buchhalterin bzw. des praktischen Buchhalters jedoch erweiternd, werden ebenfalls Arbeitstugenden wie Pünktlichkeit, Sauberkeit oder Genauigkeit hinzugerechnet. Rechnungswesenunterricht hat demzufolge die Aufgabe, den Lernenden Regeln und Techniken beizubringen, die sie später in der betrieblichen Praxis direkt anwenden können. Rechnungswesenunterricht nach dem Leitbild der praktischen Buchhalterin bzw.

des praktischen Buchhalters zielt dabei jedoch nicht primär auf ein tiefes Verständnis der Technik der doppelten Buchführung ab, sondern auf deren Anwendung.

Der praktischen Buchhalterin bzw. dem praktischen Buchhalter steht die *denkende Buchhalterin* bzw. der *denkende Buchhalter* gegenüber (Reinisch, 1996, 61-63). Grundannahme ist dabei, dass eine Buchhalterin oder ein Buchhalter in ihrer bzw. seiner täglichen Berufspraxis nicht nur einfache Tätigkeiten ausführen muss, sondern sich zunächst in einer sich ständig wandelnden und komplexen Umgebung befindet, die beständig Entscheidungen erzwingt. Dies erfordert ein höheres ökonomisches Verständnis, um insbesondere an unternehmerischen Steuerungsprozessen aktiv teilnehmen zu können. Gleichzeitig soll sie bzw. er diese Fähigkeit nicht nur in ihrer bzw. seiner kaufmännischen Tätigkeit anwenden, sondern auch als Wirtschaftsbürgerin und -bürger im privaten Alltag nutzen, um hier Kosten-Nutzen-Überlegungen des alltäglichen Lebens zu tätigen (Achtenhagen, 1996, 150; Preiß & Tramm, 1996, 4). Rechnungswesenunterricht zielt schlussfolgernd darauf, Rechnungswesen mit anderen Teildisziplinen der Betriebswirtschaftslehre zu verknüpfen. So soll es als Instrument begriffen werden, das betriebliche Prozesse abbildet und erlaubt, tiefere Einblicke in die unternehmerische Tätigkeit zu erhalten und Systemzusammenhänge aus einer ökonomischen Perspektive heraus zu erkennen und zu bewerten (Reetz & Tramm, 2000, 108; Reinisch, 1996, 61-63). Es dient somit als „Katalysator für eine allgemeine betriebswirtschaftliche Kompetenzerweiterung“ (Sloane, 1996, 26).

Ein weiterer Kategorisierungsversuch wird von Achtenhagen (1996) vorgenommen, der als oberstes Ziel des Rechnungswesenunterrichts die Entwicklung von ökonomischer Kompetenz ansieht. Diese umfasst (1) den individuellen Bereich, (2) den sozialen Bereichen sowie (3) den fachlichen Bereich. In den jeweiligen Bereichen sollen die Schülerinnen und Schüler folgende Fähigkeiten und Fertigkeiten erwerben (Achtenhagen, 1996, 163-164).

- (1) *Individueller Bereich*: „Kognitive, [...] emotionale, motivationale und moralische Entwicklungsprozesse“ (Achtenhagen, 1996, 163) der Schülerinnen und Schüler sollen gefördert werden.
- (2) *Sozialer Bereich*: Schülerinnen und Schüler sollen Teamfähigkeit, Kommunikationsfähigkeit und Empathie entwickeln.
- (3) *Fachlicher Bereich*: Bereichsspezifisches Fachwissen, Problemlösefähigkeit sowie die Fähigkeit, effektiv in unterschiedlichen Situationen handeln zu können, soll aufgebaut werden.

Diese drei von Achtenhagen sehr kurz beschriebenen Zielbereiche können sich gegenseitig bedingen. So ist die Entwicklung von Empathie (sozialer Bereich) gleichzeitig auch ein individueller Entwicklungsprozess (individueller Bereich). Ein kognitiver Entwicklungsprozess (individueller Bereich) ist eng mit dem Aufbau von zum Beispiel bereichsspezifischem Wissen (fachlicher Bereich) verbunden, da der Wissensaufbau über kognitive Prozesse vollzogen wird. Insofern sind diese drei Zielkategorien nicht trennscharf voneinander abzugrenzen.

Ferner – so Achtenhagen (1996, 166) – sollen Schülerinnen und Schüler durch Rechnungswesenunterricht befähigt werden, dass sie sowohl konkrete Handlungen (Umgang mit Menschen, Waren, Geld), aber auch einfache abstrakte (Umgang mit Belegen, Listen und Karteien) und doppelt abstrakte (Umgang mit Computer und anderen Medien) Handlungen vollziehen können. Denn nur so werden sie nach Achtenhagen (1996, 166) dazu qualifiziert, die Tätigkeit einer bzw. eines kaufmännischen Angestellten ausführen zu können.

Auch Preiß und Tramm (1990, 16-17) befassen sich mit der Frage der Zielsetzung von Rechnungswesenunterricht. Sie stellen dabei drei curriculare Begründungen für die Ausrichtung von Rechnungswesenunterricht auf, die im Folgenden näher beschrieben werden.

- (1) Die *wirtschaftspropädeutische Begründung* betont die Systemlogik der Buchführung. Die Inhalte des Rechnungswesenunterrichts werden anhand dieser Logik abgeleitet. Ziel des Rechnungswesenunterrichts ist es, Schülerinnen und Schüler mit der Technik der Buchführung vertraut zu machen und komplexe Aufgaben nur spärlich und wenn, dann nur am Ende des Buchführungsunterrichts zu behandeln. Eine tiefe Durchdringung der Thematik ist nicht vorgesehen.
- (2) Die *situationsbezogene-funktionale Argumentationslinie* hebt die betriebliche Praxis hervor. Die Auswahl an Inhalten erfolgt stets anhand einer Orientierung an der betrieblichen Praxis und den dort erforderlichen Qualifikationen und Rahmenbedingungen. Die Aufbereitung der ausgewählten Inhalte geschieht ebenfalls unter den Gesichtspunkten der Praxisnähe und Aktualität.
- (3) Das *wirtschaftsinstrumentelle Argumentationsmuster* spricht dem Rechnungswesenunterricht nicht nur die Aufgabe zu, Schülerinnen und Schüler auf den späteren Beruf vorzubereiten und somit einen möglichst realitätsnahen Unterricht zu gestalten, sondern sie auch darin zu befähigen, ökonomische Zusammenhänge zu verstehen und eigenständig in ökonomischen Kontexten handeln und entscheiden zu können. Um hierbei die Rolle des Rechnungswesens zu verstehen, ist ein starkes Ineinandergreifen des Rechnungswesens und anderer zentraler Fächer (Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre, Wirtschaftsrecht, kaufmännisches Rechnen, EDV und Organisation) unvermeidbar. Während die situationsbezogene-funktionale Begründung der praktischen Buchhalterin bzw. dem praktischen Buchhalter (siehe oben) sehr nahe kommt, versucht die wirtschaftsinstrumentelle Argumentationslinie das Leitbild der praktischen Buchhalterin bzw. des praktischen Buchhalters mit dem Leitbild der denkenden Buchhalterin bzw. des denkenden Buchhalters zu verbinden. Ferner nimmt es sowohl den privaten als auch

gesellschaftlichen Lebensbereich von Schülerinnen und Schülern in den Blick. Dabei lässt sich der private Bereich in Freizeit (Kosten-Nutzen-Überlegungen oder Gespräche mit wirtschaftlichem Bezug) und Haushalt (Verwendung von Zahlungsmitteln, Steuererklärung oder Kaufentscheidungen), der gesellschaftliche Bereich in Öffentlichkeit (Wahrnehmung öffentlicher Ämter oder Kontrolle öffentlicher Haushalte und Vereinsfinanzen) und Beruf (Sachbearbeiterin bzw. Sachbearbeiter, Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer) unterteilen.

Es lässt sich festhalten, dass es unterschiedliche Perspektiven auf die Ziele, Inhalte und damit letztendlich die Ausrichtung von Rechnungswesenunterricht gibt. Dabei kann der Fokus zum einen auf der Vermittlung von Buchführungstechniken, zum anderen auf einer ökonomischen Betrachtung des Rechnungswesens liegen.

2.2.2 Aufgabe und Ziel des Rechnungswesenunterrichts in den deutschen (Rahmen-) Lehrplänen beruflicher Schulen

Lehrpläne definieren ebenfalls Ziele des Rechnungswesenunterrichts. So soll im Folgenden vorgestellt werden, welche Ziele exemplarisch ausgewählte Lehrpläne für den Rechnungswesenunterricht vorsehen. Es handelt sich dabei um Rahmenlehrpläne der meist gewählten⁷ kaufmännischen Ausbildungsberufe in Deutschland (Bankkaufleute, Kaufleute für Büromanagement, Kaufleute im Einzelhandel und Verkäuferin/Verkäufer, Kaufleute des Groß- und Außenhandels und Industriekaufleute) sowie Lehrpläne von Wirtschaftsgymnasien in Baden-Württemberg, Bayern (hier die Berufsoberschule), Hessen und Nordrhein-Westfalen. Mit dieser

⁷ Angegeben ist jeweils die absolute Personenanzahl für das Jahr 2014: Bankkaufleute: 34.449, Kaufleute für Büromanagement: 75.543, Kaufleute im Einzelhandel: 61.416 und Verkäuferin/Verkäufer: 44.094, Kaufleute des Groß- und Außenhandels: 39.207 und Industriekaufleute: 51.885 (BMBF, 2014). Im weiteren Verlauf der Arbeit werden, wie im englischen Raum üblich, Punkte als Dezimaltrennzeichen verwendet. Die Punkte in den gerade angegebenen Personenzahlen sind nicht als solche zu sehen, sondern als Tausendertrennzeichen.

Auswahl werden die bevölkerungsstärksten Bundesländer in die Betrachtung einbezogen (Statistische Ämter des Bundes und der Länder, 2015).

In den Rahmenlehrplänen für die Ausbildungsberufe der Bankkaufleute (Kultusministerkonferenz, 1997), Kaufleute für Büromanagement (Kultusministerkonferenz, 2013), Kaufleute im Einzelhandel und Verkäuferin/Verkäufer (Kultusministerkonferenz, 2004), Kaufleute des Groß- und Außenhandels (Kultusministerkonferenz, 2006) und Industriekaufleute (Kultusministerkonferenz, 2002) wird Handlungskompetenz als oberstes Ziel von Rechnungswesenunterricht genannt. Sie wird definiert als „Bereitschaft und Fähigkeit des einzelnen, sich in gesellschaftlichen, beruflichen und privaten Situationen sachgerecht, durchdacht sowie individuell und sozial verantwortlich zu verhalten“ (Kultusministerkonferenz, 2002, 4). Handlungskompetenz setzt sich gemäß der Kultusministerkonferenz aus (1) Fachkompetenz⁸, (2) Personalkompetenz und (3) Sozialkompetenz zusammen. Diese werden von ihr wie folgt definiert.

- (1) *Fachkompetenz* wird beschrieben als „Bereitschaft und Fähigkeit, auf der Grundlage fachlichen Wissens und Könnens Aufgaben und Probleme zielorientiert, sachgerecht, methodengeleitet und selbständig zu lösen und das Ergebnis zu beurteilen“ (Kultusministerkonferenz, 2004, 4).
- (2) *Personalkompetenz* ist die „Bereitschaft und Fähigkeit, als individuelle Persönlichkeit die Entwicklungschancen, Anforderungen und Einschränkungen in Familie, Beruf und öffentlichem Leben zu klären, zu durchdenken und zu beurteilen, eigene Begabungen zu entfalten sowie Lebenspläne zu fassen und

⁸ Fachkompetenz wird an dieser Stelle synonym zu Fachwissen gebraucht, obwohl in der einschlägigen Kompetenzdebatte Kompetenz von Wissen zu trennen ist (siehe Kapitel 3.1). Um die Terminologie der Lehrpläne beizubehalten, wird hier ebenfalls keine Trennung zwischen Kompetenz und Wissen gezogen. Im weiteren Verlauf der Arbeit wird allerdings auf eine klare Unterscheidung der beiden Konstrukte Wert gelegt.

fortzuentwickeln. Sie umfasst personale Eigenschaften wie Selbstständigkeit, Kritikfähigkeit, Selbstvertrauen, Zuverlässigkeit, Verantwortungs- und Pflichtbewusstsein. Zu ihr gehören insbesondere auch die Entwicklung durchdachter Wertvorstellungen und die selbstbestimmte Bindung an Werte“ (Kultusministerkonferenz, 2004, 4).

- (3) *Sozialkompetenz*: wird definiert als die „Bereitschaft und Fähigkeit, soziale Beziehungen zu leben und zu gestalten, Zuwendungen und Spannungen zu erfassen, zu verstehen sowie sich mit anderen rational und verantwortungsbewusst auseinander zu setzen und zu verständigen. Hierzu gehört insbesondere auch die Entwicklung sozialer Verantwortung und Solidarität“ (Kultusministerkonferenz, 2004, 4).

Methoden- und Lernkompetenz als vierte Dimension resultieren aus einer Entwicklung dieser drei Elemente von Handlungskompetenz (Kultusministerkonferenz, 2004, 4).

Es zeigt sich, dass die Rahmenlehrpläne ausgewählter kaufmännischer Ausbildungsberufe nicht nur das Fachwissen und seine kritische Reflexion fokussieren, sondern das Ziel des Rechnungswesenunterrichts darüber hinaus darin sehen, dass sich Schülerinnen und Schüler in ihrer Persönlichkeit weiterentwickeln können und zusammen mit anderen Mitschülerinnen und Mitschülern Beziehungen leben. In dieser Zielvorgabe kombinieren die Rahmenlehrpläne zwar die Idee der praktischen und denkenden Buchhalterin bzw. des praktischen und denkenden Buchhalters, gehen jedoch noch weiter, indem sie die Persönlichkeitsentwicklung sowie Sozialkompetenz mitaufgreifen. Dies fassen sie als Handlungskompetenz zusammen.

Im Folgenden werden nun die Lehrpläne der Wirtschaftsgymnasien ausgewählter Bundesländer im Hinblick auf ihre Zieldefinition von Rechnungswesenunterricht vorgestellt. Der baden-württembergische Lehrplan für Wirtschaftsgymnasien

stellt ebenfalls die Handlungskompetenz in den Fokus des Rechnungswesenunterrichts (Ministerium für Kultus, Jugend und Sport Baden-Württemberg, 2014b, 2). Unter Handlungskompetenz werden an dieser Stelle genau wie in den Rahmenlehrplänen ausgewählter Ausbildungsberufe Fach-, Methoden-, Personal- und Sozialkompetenz subsummiert. Ziel soll es dabei sein, „Schülerinnen und Schüler zu befähigen, sich eigenständig Wissen anzueignen, Probleme zu lösen, neue Situationen zu bewältigen sowie ihren Erfahrungsbereich mit zu gestalten“ (Ministerium für Kultus, Jugend und Sport Baden-Württemberg, 2014a, 8).

Im bayerischen Lehrplan für Berufsoberschulen⁹ bezieht sich das Ziel von Rechnungswesenunterricht zum einen auf die Durchdringung der Fachthematik (Bayerisches Staatsministerium für Unterricht und Kultus, 2003, 2). Zum anderen werden die Lernenden „zum selbständigen Wissenserwerb und zum eigenständigen Urteilen angeleitet. Dies verlangt eigenverantwortliches Lösen komplexer Aufgaben und fördert dadurch Flexibilität und Kreativität. Die Schülerinnen und Schüler bauen ihre fachlichen Kompetenzen aus, entwickeln ein umfassendes Problembewusstsein sowie Einstellungen und Haltungen, die auf verantwortliches Handeln in der Gemeinschaft ausgerichtet sind“ (Bayerisches Staatsministerium für Unterricht und Kultus, 2003, 2). Explizit wird im Lehrplan für bayerische Berufsoberschulen Handlungskompetenz nicht erwähnt. Das Ideal der praktischen sowie denkenden Buchhalterin bzw. des praktischen sowie denkenden Buchhalters sind jedoch beide vorhanden, da sowohl auf fachliche als auch reflektorische Aspekte eingegangen wird.

⁹ Bayerische Berufsoberschulen entsprechen in etwa den Wirtschaftsgymnasien in anderen Bundesländern. Sie führen ebenfalls zur allgemeinen Hochschulberechtigung, setzen aber neben der mittleren Reife eine abgeschlossene Berufsausbildung oder mehrjährige Berufstätigkeit voraus (Bayerische Staatsregierung, 2000).

Auch der hessische Lehrplan für das berufliche Gymnasium mit Fachrichtung Wirtschaft definiert Handlungskompetenz als Ziel des Fachs Rechnungswesen, allerdings neben einer Methoden-, Sach- und Sozialkompetenz (Hessisches Kultusministerium, 2005, 19). Somit sind Sach-, Methoden-, Sozialkompetenz nicht mehr konstituierender Teil der Handlungskompetenz, sondern eigenständige Elemente. Allerdings erfolgt keine genaue Definition dieser Kompetenzen. Das Erlangen dieser Kompetenzen wird explizit als oberstes Ziel von Rechnungswesenunterricht ausgewiesen. Weiter definiert der hessische Lehrplan als Ziel von Rechnungswesenunterricht folgende drei Elemente (Hessisches Kultusministerium, 2005, 19).

- (1) Verantwortungsbewusstes und zielgerichtetes Anwenden kaufmännischer und betriebswirtschaftlicher Realitäten wie sie sich in unserer Wirtschaft darstellen.
- (2) Erkennen der Bedeutung des Faktors Bildung für die Entfaltung des Einzelnen und die Wettbewerbsfähigkeit der Gesellschaft.
- (3) Einordnen der Voraussetzungen, Chancen, Risiken und Folgen betriebswirtschaftlicher und wirtschaftspolitischer Maßnahmen für die Lebens- und Arbeitswelt.

Der nordrhein-westfälische Lehrplan für Wirtschaftsgymnasien beschreibt die Aufgabe des Rechnungswesenunterrichts dahingehend, dass Schülerinnen und Schüler „die Fähigkeit und Bereitschaft erlangen (sollen,) die ökonomische Wirklichkeit dynamisch, vernetzt, funktional und interessengeleitet zu verstehen.“ (Qualitäts- und Unterstützungsagentur - Landesinstitut für Schule Nordrhein-Westfalen, 2014, 7). Handlungskompetenz versteht er als Verarbeitung von Informationen, um ökonomische Entscheidungen treffen zu können. Ziel dabei ist es, eigenes Interesse definieren und vor dem individuellen und gesellschaftlichen Hintergrund reflektieren zu können. Gleichzeitig soll die Bereitschaft gefördert

werden, mit anderen Individuen zu kooperieren (Qualitäts- und Unterstützungsagentur - Landesinstitut für Schule Nordrhein-Westfalen, 2014, 7-8).

Die Ausführungen zu den Zielen des Rechnungswesenunterrichts, die in den Lehrplänen der Wirtschaftsgymnasien verschiedener Bundesländer respektive Berufsoberschule in Bayern zu finden sind, zeigen, dass in den Lehrplänen die Idee der praktischen und denkenden Buchhalterin sowie ihres männlichen Pendants verankert ist und beide Perspektiven als Zieldimension von Rechnungswesenunterricht formal vorausgesetzt werden. Schülerinnen und Schüler sollen demzufolge nicht nur das Fachwissen beherrschen, indem sie die Technik der Buchführung anwenden können, sondern auch in der Lage sein, in unterschiedlichen Rollen (zum Beispiel als Staatsbürgerin bzw. -bürger) komplexe ökonomische Situationen kritisch zu reflektieren und aufbauend darauf Entscheidungen zu treffen. Dies erfolgt stets derart situiert, dass die spätere Berufspraxis jeweils Ausgangspunkt einer schulischen Lernsituation sein soll. Gleichzeitig gehen die Lehrpläne stellenweise noch weiter, indem sie die Persönlichkeitsentwicklung sowie Sozialkompetenz aufgreifen und als weitere Zieldimension von Rechnungswesenunterricht ansetzen.

Eine Gegenüberstellung der in ausgewählten Lehrplänen genannten Ziele von Rechnungswesenunterricht findet sich überblickartig in Tabelle 2-3.

<i>Bildungsgang</i>	<i>Ziele des Rechnungswesenunterrichts</i>
<i>Teilzeitschule</i>	
Bankkaufleute	Handlungskompetenz bestehend aus: (1) Fachkompetenz, (2) Personalkompetenz und (3) Sozialkompetenz
Kaufleute für Büromanagement	
Kaufleute im Einzelhandel und Verkäuferin/Verkäufer	
Kaufleute des Groß- und Außenhandels	
Industriekaufleute	
<i>Vollzeitschule (Wirtschaftsgymnasium)</i>	
Baden-Württemberg	Handlungskompetenz bestehend aus: (1) Fachkompetenz, (2) Personalkompetenz, (3) Sozialkompetenz und (4) Methodenkompetenz
Bayern (Berufsoberschule)	Durchdringung der Fachthematik sowie selbständiger Wissenserwerb und eigenständiges Urteilen
Hessen	Handlungs-, Fach-, Sozial- und Methodenkompetenz
Nordrhein-Westfalen	Handlungskompetenz: Verarbeitung von Informationen, um ökonomische Entscheidungen treffen zu können
Rheinland-Pfalz	Handlungskompetenz (jedoch nicht als Summe von Fach-, Methoden-, Sozial- und Lernkompetenz)

Tabelle 2-3: Ziele des Rechnungswesenunterrichts ausgewählter Bildungsgänge

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass sowohl die durch die Literatur als auch durch (Rahmen-) Lehrpläne definierten Aufgaben und Ziele des Rechnungswesenunterrichts deutlich machen, dass es nicht reicht, den Buchführungsunterricht auf die Buchungssystematik zu beschränken und sich somit ausschließlich auf die praktische Buchhalterin bzw. den praktischen Buchhalter zu konzentrieren, da so ganzheitliche ökonomische Fragestellungen außer Acht gelassen werden. Andererseits ermöglicht eine zu starke Konzentration auf die Interpretation wirtschaftlicher Zusammenhänge es Schülerinnen und Schülern nicht, das Zustandekommen der zu analysierenden Zahlen zu verstehen (Seifried & Sembill, 2005, 4). Vor diesem Hintergrund erscheint es notwendig, sich im Rechnungswesenunterricht so-

wohl das Leitbild der praktischen als auch denkenden Buchhalterin bzw. des praktischen und denkenden Buchhalters vor Augen zu führen und zu verfolgen, um so den Zielen und Aufgaben des Rechnungswesens in seiner Gänze gerecht zu werden. Dies wird nicht nur in der einschlägigen wissenschaftlichen Literatur empfohlen, sondern auch von Politik und Gesellschaft durch den ausdrücklichen Verweis auf Handlungskompetenz in den Lehrplänen gefordert. An dieser Stelle sei allerdings zu erwähnen, dass sowohl die Literatur, aber vor allem die Lehrpläne sehr vage in ihrer konkreten Operationalisierung bleiben und Definitionen nur schwach umrissen sind bis gar nicht gegeben werden (Näheres siehe Kapitel 2.4).

2.2.3 Aufgabe und Ziel des Rechnungswesenunterrichts in der internationalen Literatur

Im folgenden Kapitel werden anhand eines kurzen Abrisses Aufgaben und Ziele des Rechnungswesenunterrichts aus internationaler Sicht beleuchtet. Damit soll ermittelt werden, ob sich Rechnungswesenunterricht und seine Ausrichtung aus deutscher Sicht im Vergleich zu internationalen Zugängen unterscheidet. Da in Kapitel 2.3 neben deutschen vor allem (nord-) amerikanische Studien betrachtet werden, wird an dieser Stelle die US-amerikanische Sicht zu Aufgaben und Zielen des Buchführungsunterrichts beschrieben.

In der US-amerikanischen Literatur ist mit Blick auf die Beschreibung von Zielen des Rechnungswesenunterrichts¹⁰ auffallend, dass die Vorschläge hierzu vor allem von Kommissionen¹¹ stammen, die von US-amerikanischen Fachverbänden für Rechnungswesen ins Leben gerufen wurden. Allen voran stehen dabei die State-

¹⁰ Dieser findet vorwiegend an Colleges oder sonstigen Hochschulen statt.

¹¹ Hierzu gehören zum Beispiel das Smith Committee, die Bedford Commission, die Accounting Education Change Commission (AECC), das Big Eight White Paper oder die Pathway Commission.

ments der Accounting Education Change Commission (AECC). In ihrem Statement Nr. 2, in dem die Ziele des Buchführungsunterrichts genannt werden, heißt es, dass es das oberste Ziel des Eingangsunterrichts im Rechnungswesen sei, Schülerinnen und Schülern das Rechnungswesen derart begreiflich zu machen, dass sie seine Informations- und Kommunikationsfunktion als Entscheidungshilfe für ökonomische Fragestellungen verstehen. Unterziele sind dabei zum Beispiel, dass Rechnungswesenkonzepte wie Schätzungen oder Leistungsmessungen beherrscht oder Rechnungswesensysteme verglichen und evaluiert werden können (AECC, 1992, 250). Die Vorschläge der AECC beinhalten dabei konkret folgende drei Ziele von Rechnungswesenunterricht (St. Pierre & Rebele, 2014, 105).

- (1) “a shift from memorization to the development of analytical and conceptual thinking;
- (2) an emphasis on having students learn on their own; and
- (3) having students become active learners who are capable of thinking critically instead of being passive recipients of information provided by a teacher.”

Daraus leitet sich als praktische Implikation ab, dass Rechnungswesenunterricht nach Meinung der AECC (1990, 308-309) derart gestaltet sein soll, dass nicht nur Allgemeinbildung erweitert und Organisations-, Wirtschafts- und Rechnungswesenwissen gelernt (jeweils abgeleitet aus (1)), sondern auch interpersonelle Kompetenzen wie Empathie sowie Kommunikationsfähigkeit (abgeleitet aus (2) und (3)) aufgebaut werden sollen. In ihrem Statement Nr. 1 betont die AECC an verschiedenen Stellen, dass es nicht Aufgabe des Rechnungswesenunterrichts sei, fertig ausgebildete Buchhalterinnen und Buchhalter zu formen, sondern den Lernenden vielmehr Fähigkeiten und Fertigkeiten beizubringen, die es ihnen erlauben, in die Rolle einer Buchhalterin oder eines Buchhalters hineinzuwachsen und lebenslang zu lernen (AECC, 1990, 307).

Es kann festgehalten werden, dass sich die Zieldimensionen von Rechnungswesenunterricht aus deutscher und US-amerikanischer Sicht ähnlich sind. In beiden

Fällen wird Wert darauf gelegt, dass Schülerinnen und Schüler bzw. Studentinnen und Studenten nicht nur die reine Technik der Buchführung erwerben, sondern durch das Rechnungswesen vielmehr ein ökonomisches Verständnis wirtschaftlicher Sachverhalte entwickeln und sinnstiftende ökonomische Zusammenhänge verstehen. Sie sollen in der Lage sein, die durch das Rechnungswesen generierten Zahlen interpretieren und darauf aufbauend Entscheidungen treffen zu können. Da im US-amerikanischen Raum allerdings Fachverbände mit der Formulierung von Aufgaben und Zielen betraut sind, ist es fraglich, ob hier tatsächlich der Bildungsgedanke oder nicht eher wirtschaftliches Interesse Leitgedanke ist.

Die Beschreibung der Aufgaben und Ziele von Rechnungswesenunterricht ist sowohl im nationalen als auch US-amerikanischen Raum sehr abstrakt und allgemein (dies gilt zum Beispiel für die Ausführungen von Achtenhagen, 1990, 1 in Kapitel 2.2.1). So bleibt unklar, in welchem Kontext und in welcher Rolle Schülerinnen und Schüler ökonomische Entscheidungen treffen sollen (zum Beispiel als Konsumentin bzw. Konsument versus Arbeitnehmerin bzw. Arbeitnehmer). In Folge dessen wird eine konkrete Ableitung für die Unterrichtspraxis weder im deutschen noch im US-amerikanischen Bereich in den vorgestellten Lehrplänen und Dokumenten vorgenommen und es bleibt hier undefiniert, wie diese Ziele im Unterricht konkret umgesetzt werden sollen. Das heißt, eine genaue Operationalisierung dessen, wie Unterricht nach Maßgabe der vorgestellten Institutionen auszusehen hat, wird dort an keiner Stelle beschrieben. Im nächsten Kapitel wird der Stand der Forschung hinsichtlich Rechnungswesenunterrichts vorgestellt, um möglicherweise Hinweise zu erhalten, inwiefern er den eben geschilderten Zielvorgaben tatsächlich nachkommt.

2.3 Stand der Forschung

2.3.1 Vorbemerkungen

Die folgende Darstellung des Stands der Rechnungswesenforschung berücksichtigt sowohl die nationale als auch die internationale Sicht. Während die deutschsprachigen Forschungsbemühungen fast ausschließlich im Berufsbildungssystem angesiedelt sind, sind internationale Studien vorwiegend im Hochschulbereich verortet. Dies resultiert daraus, dass es im nicht-deutschsprachigen Ausland in der Regel kein Berufsbildungssystem nach deutscher, österreichischer oder schweizerischer Art gibt und somit Berufsbildung oftmals im Hochschulbereich stattfindet. Da sich das deutsche Berufsbildungssystem, besonders das Wirtschaftsgymnasium, jedoch auf einem hohen Niveau im Bereich der kaufmännischen Ausbildung bewegt, das mit dem akademischen Niveau unterer Semester vergleichbar ist¹², scheint es durchaus vertretbar, im Rahmen der Literaturrecherche Studien im tertiären Bildungsbereich hinzuzuziehen. Im Folgenden wird eine Auswahl der zentralen Forschungsvorhaben vorgestellt.

2.3.2 Nationaler Stand der Forschung

Obwohl die Bedeutung des Rechnungswesens innerhalb der kaufmännischen Ausbildung gemeinhin als sehr hoch eingeschätzt wird (Achtenhagen, 1996, 160; Sloane, 1996, 9-11), sind im deutschsprachigen Raum diesbezügliche Forschungsbemühungen bislang vergleichsweise nur spärlich vertreten (siehe auch den Überblicksartikel von Helm, 2016). Die erste für die vorliegende Arbeit interessierende Studie stammt aus dem Jahr 1979 von Waldtraude Pawlik. Dabei wurde eine Fragebogenerhebung bei 557 Berufs- und Berufsfachschülerinnen und -schülern mit

¹² Für einen objektiven Vergleich der kaufmännischen Ausbildung an deutschen Wirtschaftsgymnasien mit der kaufmännischen Ausbildung an internationalen (europäischen) Hochschulen bietet sich an dieser Stelle der Europäische Qualifikationsrahmen an. Allerdings enthält dieser vorerst keine allgemeinbildenden Abschlüsse und somit auch nicht das Wirtschaftsgymnasium.

Blick auf die Schwierigkeiten spezifischer Themen- und Inhaltsbereiche im Rechnungswesen durchgeführt. Dazu wurden den Schülerinnen und Schülern Inhalte des Rechnungswesens vorgelegt, die sie hinsichtlich ihres Schwierigkeitsgrades beurteilen sollten. Ergebnis war, dass vor allem das Aufstellen von Buchungssätzen und das Verbuchen der Mehrwertsteuer, gefolgt vom Verbuchen von Bestandskonten als besonders schwierig eingestuft wurden (Pawlik, 1979, 251). Ferner wurden signifikante Unterschiede zwischen den betrachteten Ausbildungsberufen (Verkäufer/innen, Einzelhandelskaufleute, Industriekaufleute, Berufsfachschüler/innen) hinsichtlich des subjektiv empfundenen Schwierigkeitsgrades der vorgegebenen Themen festgestellt. So gaben 40.0% der Berufsfachschülerinnen und -schüler an, Probleme mit dem Aufstellen von Buchungssätzen zu haben, jedoch nur 25.4% der Auszubildenden zur Verkäuferin bzw. zum Verkäufer. Das Verbuchen der Mehrwertsteuer bereitete 30.8% der Auszubildenden zur Verkäuferin bzw. zum Verkäufer Probleme, aber nur 6.2% der Auszubildenden zur Industriekauffrau bzw. zum Industriekaufmann. Als Ausgangspunkt der als schwierig empfundenen Buchführungsaufgaben nannten alle Gruppen Probleme mit Aufgaben aus dem Schulbuch (Verkäuferinnen und Verkäufer: 61.5%, Einzelhandelskaufleute: 42.6%, Industriekaufleute: 32.3%, Berufsfachschülerinnen und -schüler: 69.1%), gefolgt von Beispielen der Lehrerin oder des Lehrers (Verkäuferinnen und Verkäufer: 30.8%, Einzelhandelskaufleute: 31.6%, Industriekaufleute: 16.9%, Berufsfachschülerinnen und -schüler: 39.4%).

Auch Tramm et al. (1996) nahmen sich den Lernschwierigkeiten im Buchführungsunterricht an. Dazu wurden insgesamt elf Fachleiterinnen und Fachleiter niedersächsischer Studienseminare im Rahmen einer Befragung bezüglich Lernschwierigkeiten, deren Ursachen und Erscheinungsformen interviewt. Den Fachleiterinnen und Fachleitern wurden Inhaltsbereiche der Buchführung genannt, für die sie darin innewohnende Lernschwierigkeiten und deren Ursachen benennen sollten. Dabei stellten sich die Inhaltsbereiche Bilanz, erfolgswirksame Vorgänge

sowie Umsatzsteuer als besonders lernhemmend heraus. Die Vielzahl an Fachbegriffen wurde ebenfalls als ungemein schwierig erachtet, wobei Begriffe wie Eigenkapital, Forderungen, Verbindlichkeiten, Anlage- und Umlaufvermögen als besonders problematisch hervorgehoben wurden. Die Ursachen der Lernschwierigkeiten lagen nach Meinung der Befragten hauptsächlich in der Abstraktheit sowie der mangelnden Anschaulichkeit der Lerninhalte. Ferner wurden die fehlenden Praxiserfahrungen und das nicht vorhandene Verständnis wirtschaftlicher Beziehungen seitens der Schülerinnen und Schüler thematisiert. Auch die durchgängige Vernachlässigung wirtschaftlicher Zusammenhänge im Buchführungsunterricht wurde von den Fachleiterinnen und Fachleitern als Ursache für Lernschwierigkeiten angeführt. Tramm et al. (1996, 191) legten den Interviewten überdies Thesen zum Rechnungswesenunterricht vor, die insbesondere sowohl den streng formalen sowie den die Betriebswirtschaft ausklammernden abstrakten Charakter des Rechnungswesens betonten als auch das methodische Vorgehen nach der Bilanzmethode beinhalteten. Die Aussagen der Fachleiterinnen und Fachleiter zu Lernschwierigkeiten sowie deren Ursachen gaben den Autorinnen und dem Autor Anlass, die Bedeutung des wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens zur Verminderung der Lernschwierigkeiten herauszustellen. Gleichzeitig stellten sie fest, dass die Fachleiterinnen und Fachleiter die Notwendigkeit einer Didaktik des wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens weitaus geringer einstufen als die Autorinnen und der Autor selbst (Tramm et al., 1996, 208).

Eine für dieses Vorhaben zentrale Studie liegt von Seifried (2004b) vor. Hier sollten insgesamt 100 Schülerinnen und Schüler aus vier Vollzeitschulklassen (Wirtschaftsgymnasium und Berufsfachschule) und einer Berufsschulklasse (Bankkaufleute) ihre Tätigkeiten im Rechnungswesenunterricht beschreiben. Besonders auffallend, wenn auch, so Seifried, nicht unerwartet, war, dass sie angaben, im Buchführungsunterricht vor allem Buchungen und Berechnungen vorzunehmen und einzuüben (auf einer Likertskala von 1 – 5 mit 1 = „Nie oder fast nie“ und 5

= „In jeder Stunde“; „Auf T-Konten buchen“: $M = 2.68$; „Selbständiges Buchen“: $M = 2.81$; „Rechenfertigkeiten üben“: $M = 2.52$) und diese in ihr Schulheft abzuschreiben ($M = 3.39$). Auf das Erkennen wirtschaftlicher Zusammenhänge wurde dagegen weniger Wert gelegt („Zusammenhänge darstellen und analysieren“: $M = 2.04$; „Schaubilder anfertigen, um Zusammenhänge darzustellen“: $M = 1.59$; „Modelle auf Daten anwenden“: $M = 1.69$; „Buchführung auf Probleme der betrieblichen Praxis anwenden“: $M = 2.09$; „Einen Beleggeschäftsgang bearbeiten“: $M = 1.81$). Dies gilt auch für die Nutzung einer Buchungssoftware ($M = 1.28$). Auch wenn Buchführungsunterricht keine kognitiv herausfordernden und verständnisorientierten Züge zu haben schien, maßen die Schülerinnen und Schüler ihm große Bedeutung zu ($M = 4.55$). Gleichzeitig beschrieben sie den Unterricht als trocken ($M = 4.8$) und eintönig ($M = 3.94$). Seifried (2004b, 333) zog aus seiner Untersuchung das Fazit, dass die Ansicht, der klassische Rechnungswesenunterricht trage nicht zu einem ganzheitlichen ökonomischen Verständnis bei, durchaus berechtigt sei, da er primär auf die Beherrschung buchhalterischer Regeln abziele (Tramm, 2005, 103).

Zudem ging Seifried (2004a) der Frage nach, inwiefern eine Variation des fachdidaktischen Ansatzes (Bilanzmethode versus wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen) im Rechnungswesenunterricht die Vorteile eines selbstorganisationsoffenen Unterrichts begünstigt. Dazu wurden drei Schulklassen gegenübergestellt, wobei eine nach der Bilanzmethode in einer selbstorganisierten Umgebung (Experimentalgruppe eins), eine nach dem wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen in einer selbstorganisierten Umgebung (Experimentalgruppe zwei) und die letzte nach der Bilanzmethode in einer traditionell lehrerzentrierten Umgebung (Kontrollgruppe) unterrichtet wurde. Seifried (2004a, 278) berichtete, dass die selbstorganisiert lernende Klasse nach dem wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen zu allen drei Messzeitpunkten (Zwischenerhebung 1 und 2, Post-Test) die besten Ergebnisse hinsichtlich Faktenwissens aufwies. Zudem zeigten sich in

Bezug auf die allgemeine und lerninhaltsspezifische Problemlösefähigkeit und Motivation jeweils signifikante Vorteile für beide Experimentalgruppen im Vergleich zur Kontrollgruppe. Daraus schloss Seifried nicht nur, dass das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen deutliche Vorzüge gegenüber der Bilanzmethode aufweist, sondern auch einer selbstorganisationsoffenen Lernumgebung eine deutlich größere Bedeutung beim Wissenserwerb im Rechnungswesenunterricht zukommt als der lehrerzentrierten Unterweisung. Es ist jedoch zu beachten, dass die Kombination einer allgemein-pädagogischen Methode (selbstorganisationsoffener versus lehrerzentrierter Unterricht) mit einem fachdidaktischen Ansatz (Bilanzmethode versus wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen) gegebenenfalls die Effekte des fachdidaktischen Ansatzes verzerrte und deshalb der Einfluss des fachdidaktischen Ansatzes nicht eindeutig geklärt werden konnte.

Eine weitere Studie von Wuttke und Seifried (2012) widmete sich der Identifikation von Schülerfehlern im Rechnungswesenunterricht (siehe auch Seifried, Türling & Wuttke, 2010; Türling et al., 2011). Dazu wurden in einer ersten Studie 51 erfahrene Lehrpersonen an beruflichen Schulen und Studienseminaren in Baden-Württemberg und Hessen gebeten, Probleme und Fehler im Rechnungswesenunterricht zu benennen. Die Interviewpartnerinnen und -partner sahen die größten Fehlerquellen im Bereich des Aufstellens eines Buchungssatzes (126 Nennungen von 45 Probanden¹³) sowie des Unterscheidens bzw. Buchens auf Bestands- und Erfolgskonten (142 Nennungen von 45 Probanden). Auch die Unterscheidung von Vor- und Umsatzsteuer (70 Nennungen von 37 Probanden) erwies sich als problembehaftet. Unter Zugrundelegung des Modells „Schritte der Bearbeitung buchhalterischer Aufgaben/Probleme“ (Wuttke & Seifried, 2012, 179) wurde gezeigt, dass vor allem der Bereich des Formalisierens/Mathematisierens, das heißt die

¹³ Da Probanden in ihrem Interview auch mehr als einmal auf dieselbe Fehlerquelle eingehen können, muss die Anzahl der Nennungen nicht identisch mit der Anzahl an Probanden sein.

buchhalterische sowie mathematische Umsetzung der ökonomischen Realität als schwierig erachtet wurde. Bei der Frage nach den Ursachen dieser typischen Schülerfehler zeigte sich, dass die Hauptursachen den Lernenden zugeschrieben wurden (emotionale, motivationale und volitionale Voraussetzungen: 77 Nennungen von 45 Probanden, kognitive und metakognitive Voraussetzungen: 73 Nennungen von 41 Probanden sowie Sonstiges (zum Beispiel Fehlzeiten): 16 Nennungen von 14 Probanden). Auch die Lernumgebung/Lehrkraft erachteten die Befragten als Ursachenquelle. So sahen 31 Probanden (47 Nennungen) die inhaltliche Schwerpunktsetzung als Fehlerursache, gefolgt von sonstigen Zuschreibungen wie Lehrerfehlern (32 Nennungen von 22 Probanden). Weiterhin hielt eine große Anzahl an Befragten die Struktur der Lerninhalte für problematisch und fehlerauslösend. So gaben 40 Probanden (57 Nennungen) an, dass die Abstraktheit des Inhalts, die sachlogische Struktur des Rechnungswesens sowie die Sequenzierung der Inhalte typische Fehler auslösen können. Zeitliche oder organisatorische Rahmenbedingungen wurden nur von einer Minderheit der Befragten als Ursache erwähnt (Zeit: 19 Nennungen von 18 Probanden; Sonstige Ressourcen: 13 Nennungen von 10 Probanden; Klassengröße: 8 Nennungen von 8 Probanden; Prüfungsanforderungen: 3 Nennungen von 3 Probanden). Die Forschergruppe sah in ihrem Ergebnis die Tatsache bestätigt, dass das Rechnungswesen tendenziell eine Vielzahl von Lernschwierigkeiten birgt und besonders fehleranfällig ist. In einer anschließenden Studie wurden 34 Schülerinnen und Schüler an hessischen Schulen analog zu den oben beschriebenen Lehrerinterviews zu Fehlern befragt. Die Ergebnisse entsprachen in ähnlicher Weise denen der Lehrerinnen und Lehrer (Wuttke & Seifried, 2012, 185). Ferner wurden Schülertests mit Buchführungsaufgaben mit dem Ergebnis durchgeführt, dass die Fehler gemacht wurden, die die Lehrerinnen und Lehrer sowie Schülerinnen und Schüler zu Teilen in den vorherigen Studien bereits benannt hatten (Wuttke & Seifried, 2012, 186).

Jüngst widmete sich auch Kögler (2015) dem Rechnungswesenunterricht. Sie fokussierte dabei die Frage nach strukturellen und prozessualen Mustern in der Zeitnutzung im Rechnungswesenunterricht sowie nach dem Ausmaß und der Ursache des Erlebens von Langeweile im Unterricht. Dabei wurden bei insgesamt 96 Schülerinnen und Schülern in vier Klassen Produkt- sowie Prozessdaten erhoben. In Bezug auf strukturelle und prozessuale Muster stellte Kögler (2015, 269-271) fest, dass Rechnungswesenunterricht durch eine starke Lehrerzentrierung geformt war, was sich in einer Redezeit der Lehrerinnen und Lehrer von über 50% niederschlug. Geprägt war der Unterrichtsverlauf durch Wartezeiten von bis zu 10% der gesamten Unterrichtszeit. Plenumsarbeiten nahmen 60-70% des Unterrichts ein, Stillarbeit circa 25%. Ferner wurde gezeigt, dass die Schülerinnen und Schüler 37.7% bis 50.8% der Unterrichtszeit als überdurchschnittlich langweilig erlebten. In keinem Fall konnte festgestellt werden, dass weniger als 25% einer Klasse gelangweilt waren, sodass anzunehmen war, dass der Großteil eines Klassenverbandes Langeweile empfand. Als situationale Ursache des Erlebens von Langeweile erwiesen sich zum einen das fehlende Verständnis der Inhalte, das Gefühl, nichts Sinnvolles zu tun sowie ein subjektiv empfundener Mangel an Zeit zum Nachdenken. Auch die Anhäufung von Leerzeiten und Wiederholungsphasen konnte zu Langeweile führen. Langeweile war zudem unmittelbar mit negativem Empfinden sowohl der Unterrichtsqualität als auch der Lehrperson verbunden.

Dieser soeben beschriebene Ausschnitt an relevanten Studien zeigt auf, dass Rechnungswesenunterricht durchaus als Problemfeld bezeichnet werden kann. Überlegungen zur Gestaltung des Buchführungsunterrichts sind anzustellen und vertiefte Diskussionen um die verschiedenen fachdidaktischen Ansätze zum erfolgreichen Aufbau von Rechnungswesenkompetenz sind weiterhin notwendig. Der rege Diskurs konzentriert sich jedoch vor allem auf die Beschreibung der Vor- und Nachteile der Bilanzmethode und des wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesens

(siehe nochmals Kapitel 2.1.2 und 2.1.3). Während dieser Diskurs anfänglich methodische Fragestellungen miteinschloss, konzentriert er sich mittlerweile ausschließlich auf fachliche Inhalte (siehe zum Beispiel Burkhardt et al., 2014; Ernst, 2014; Plinke, 2011a, 2011b, 2013, 2014a, 2014b, 2014c; Stommel, 2014a, 2014b). Ferner ist zu bemerken, dass die Wortwahl in den jeweiligen Rezensionen und öffentlichen Briefen deutlich schärfer geworden ist und durch Formulierungen wie „gänzliche Untauglichkeit“ (Plinke, 2014a, 306) oder „Die Bilanzmethode unterstellt...“ (Burkhardt et al., 2014, 234) an Vehemenz zunimmt. Zudem kann die derzeitige Diskussion aufgrund der spärlichen Forschungslage nicht durch empirische Erfahrungswerte erhellt werden. An dieser Stelle wird noch einmal die Notwendigkeit evidenzbasierter Forschung ersichtlich.

2.3.3 Internationaler Stand der Forschung

Auch im internationalen und hier vor allem im anglo-amerikanischen Raum steht der Buchführungsunterricht (insbesondere der Anfangsunterricht, der als *Introduction to Accounting* bezeichnet wird) im Interesse der Forschung und eine lange Tradition im Bereich *Accounting Education* ist zu verzeichnen. Die Forschung konzentrierte sich auf Colleges und somit auf den Hochschulbereich. Die Fragestellungen der Studien sind dabei im Vergleich zur deutschen Forschungslage erheblich mannigfaltiger. Sie umfassen unter anderem die Frage nach typischen Lernstilen im Rechnungswesenunterricht (zum Beispiel Flood & Wilson, 2008; Lucas, 2001; Teixeira et al., 2015, 2013), den leistungsbeeinflussenden Faktoren im Bereich *Accounting* (zum Beispiel Burnett, Xu & Kennedy, 2010; Fatemi, Marquis & Wasan, 2014; Kalbers & Weinstein, 1999), die die Wahl des Studiengangs oder Schwerpunktes *Accounting* beeinflussenden Determinanten (zum Beispiel Cohen & Hanno, 1993) oder die Frage nach den notwendigen Fähigkeiten und Fertigkeiten von Absolventinnen und Absolventen, um eine Tätigkeit als

Buchhalterin und Buchhalter erfolgreich ausführen zu können (zum Beispiel Bealing Jr., Baker & Russo, 2006; Jackling & Lange, 2009; Kavanagh & Drennan, 2008). Auch sehr spezielle Untersuchungsgegenstände wie der Einfluss von Praktika (Martin & Wilkinson, Jr., 2006) oder PowerPoint-Folien (Nouri & Shahid, 2008) auf die Einstellung der Studierenden gegenüber Accounting oder die Wirksamkeit verschiedener Lernsettings im Accountingunterricht (Laptop-based active learning versus cooperative learning versus traditional learning) wurden behandelt (Moustafa & Aljifri, 2009). Neben diesen Fragen finden sich in der Literatur auch Forschungsarbeiten, die die Frage nach effektivem Accountingunterricht aufwarfen und nach Best Practice Beispielen suchten (zum Beispiel Stice & Stocks, 2000; Stout & Wygal, 2010; Wygal & Stout, 2015; Wygal, Watty & Stout, 2014). Da es in diesem Zusammenhang auch konkretere Studien zur Frage nach der Wirksamkeit unterschiedlicher fachdidaktischer Ansätze gibt, soll sich der Literaturüberblick darauf beschränken und die oben genannten Fragestellungen ausklammern. Ähnlich zur Situation in Deutschland besteht in den USA spätestens seit der Einberufung der Accounting Education Change Commission (AECC) im Jahre 1989 eine rege Diskussion um den „besten“ fachdidaktischen Ansatz, um Buchführung zu unterrichten. Es stehen sich dabei der traditionelle *Preparer Approach* und der *User Approach* gegenüber. Der Preparer Approach entspricht dabei weitestgehend dem der (deutschen) Bilanzmethode, sind doch Parallelen in der methodischen Umsetzung zu finden. Er fokussiert die Buchungstechnik und die Vorbereitung des Jahresabschlusses (Burstein & McCarron, 2010, 5; Chiang et al., 2014, 45; Diller-Haas, 2004, 60; Friedlan, 1995, 48). Dabei wird ein starker Akzent auf das Auswendiglernen der Regeln gelegt. Im Gegensatz dazu orientiert sich der User

Approach, der durch ähnliche Gedanken wie das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen geleitet wird, aber nicht identisch ist¹⁴, an den tatsächlichen Anforderungen einer Buchhalterin und eines Buchhalters. Hier werden Anwendungsfälle in den Unterricht integriert und die Bedeutung und Interpretation jedes Geschäftsvorfalles für die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens betont (Bernardi & Bean, 2002, 13; Chiang et al., 2014, 43-44).

Wie Erinnerung (siehe Kapitel 2.2.3) fordert die AECC in ihrem Statement Nr. 1, dass sich der Buchführungsunterricht nicht auf die Vermittlung von Buchungswissen beschränken soll, sondern Lernende dazu befähigen muss, ein höheres ökonomisches Verständnis zu erlangen, das unter anderem auch den adäquaten Umgang mit wirtschaftspolitischen und ethischen Problemen beinhaltet (AECC, 1990, 307-308). Gleichzeitig verlangt sie in ihrem Statement Nr. 2, dass Schülerinnen und Schüler im Buchführungsunterricht lernen sollen, das Rechnungswesen als Informationswerkzeug für unternehmerische Entscheidungsprozesse zu verstehen. Dabei sollen Simulationen oder Case Studies vermehrt eingesetzt werden (AECC, 1992, 250). In den folgenden Jahren gab es vermehrt Forschungsvorhaben, die überprüfen, inwieweit den Empfehlungen der AECC nachgegangen wurde und tatsächlich die Ausrichtung des Unterrichts bzw. der Lehre von einem Preparer zu einem User Approach geändert wurde. Hierbei wurden in den 90er Jahren heterogene Ergebnisse erzielt (sicherlich auch bedingt dadurch, dass unterschiedliche Stichproben untersucht wurden): So zeigten Wilson und Baldwin (1995, 158), dass

¹⁴ User Approach und wirtschaftsinstrumentelles Rechnungswesen unterscheiden sich zum Beispiel darin, dass der User Approach die Kommunikationsfähigkeit als bedeutsame Kompetenz aufnimmt. Hier ist allerdings zu bedenken, dass unter Kommunikationsfähigkeit nicht die Fähigkeit verstanden wird, fachsprachlich korrekt Lösungswege darzulegen und zu präsentieren sowie fachliche Texte zu verstehen wie es beispielsweise die Bildungsstandards für die Kompetenzfacette *Mathematik kommunizieren* im Fach Mathematik definieren (Kultusministerkonferenz, 2012, 17). Im Rahmen des User Approach ist unter Kommunikationsfähigkeit eher eine soziale und nicht domänenbezogene Kompetenz gemeint.

57.4% der befragten Universitäten ($n = 123$) die Empfehlungen der AECC angenommen hatten und nach dem User Approach lehrten. Holt und Swanson (1995, 349) berichteten, dass 20% der zur damaligen Zeit höchstgerankten Business Schools ($n = 25$) nach dem User Approach lehrten. Circa 44% der Befragten gaben an, den User Approach in Ansätzen zu verfolgen. Bei den 25 zufällig gezogenen Business Schools waren die Prozentsätze im Vergleich zu den 25 höchstgerankten Business Schools dagegen deutlich niedriger. Jordan und Clark (1995) zeigten, dass weniger als 15% der Colleges ($n = 160$) den Empfehlungen der AECC nachgingen. Diller-Haas (2004, 60) fand Mitte der 2000er ein ähnliches Ergebnis: 29% der befragten Hochschuleinrichtungen ($n = 33$) gaben an, zum User Approach gewechselt zu haben. Allerdings bevorzugten diese 29% eher eine Mischform zwischen User Approach und Preparer Approach, sodass der User Approach in seiner Reinform nicht zur Anwendung kam. Auch Comunale, Sexton und Gara (2008, 225) berichteten, dass nur 32,3% der befragten Colleges ($n = 115$) den User Approach anwendeten. Gleichzeitig betrug der Prozentsatz der Colleges, die nach dem reinen Preparer Approach unterrichteten, deutlich weniger (20%). Auffallend war, dass auch hier knapp die Hälfte der Befragten (47.8%) eine gemischte Form aus Preparer und User Approach wählten. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Befunde zur Verbreitung des Preparer und des User Approach deutlich divergieren und dass sich der User Approach in Reinform in den USA nicht durchgesetzt zu haben scheint. Zu bedenken ist allerdings, dass die Ergebnisse der vorgestellten Studien auf Selbstauskünfte der Hochschulen und nicht auf objektiven Daten beruhen.

Während die Frage nach Verbreitung des traditionellen Preparer bzw. des User Approach im Fokus einiger Studien stand, ist bis heute die direkte Gegenüberstellung beider Unterrichtsansätze nur bedingt Gegenstand von Forschungsbemühungen. Friedlan (1995) verglich beide Ansätze dahingehend, ob der Unterricht nach dem einen oder anderen Ansatz Auswirkungen darauf hat, wie Studentinnen und

Studenten Fähigkeiten und Fertigkeiten, die für einen erfolgreichen Abschluss eines Buchführungsmoduls und für eine erfolgreiche Tätigkeit als Buchhalterin und Buchhalter notwendig sind, wahrnehmen. Seine Motivation für diese Fragestellung resultierte aus der Annahme, die Wahrnehmung eines Fachs entscheide darüber, ob die Studentin oder der Student später eine entsprechende (Rechnungswesen-) Karriere anstrebe. Vermittelt also der Buchführungsunterricht dem Lernenden ein falsches Bild von Buchführung und der Tätigkeit einer Buchhalterin bzw. eines Buchhalters, streben möglicherweise die „falschen“ Personen den Beruf der Buchhalterin bzw. des Buchhalters an und die „richtigen“ Leute nicht (Friedlan, 1995, 48). Friedlan (1995, 53) führte in diesem Kontext eine Fragebogenerhebung bei 110 kanadischen Studierenden durch, die zu Beginn und in der Mitte des Semesters die Relevanz von 12 Fähigkeiten und Fertigkeiten bezogen auf den akademischen Erfolg¹⁵ und von 13 Fähigkeiten und Fertigkeiten bezogen auf den beruflichen Erfolg¹⁶ im Bereich Buchführung einschätzen mussten. Dabei befanden sich 75 Studierende in einem Kurs, in dem nach Preparer Approach unterrichtet wurde, und 35, die nach dem User Approach unterrichtet wurden. Es zeigte sich, dass die Einschätzung der Relevanz der Fähigkeiten durch die Studentinnen und Studenten des Preparer Approach-Kurses für alle Fähigkeiten und Fertigkeiten nicht nur über den Zeitverlauf konstant, sondern vor allem auch deutlich schlechter, das heißt unrealistischer war als die der User Approach-Studentinnen und -studenten. Realistisch bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sie die tatsächlich

¹⁵ (1) mit Zahlen gut umgehen, (2) Kenntnis detaillierter Buchungstechniken, (3) Kreativität, (4) Fähigkeit, Stoff zu erinnern, (5) allgemeine Problemlösefähigkeit, (6) Fähigkeit, Probleme zu identifizieren und zu lösen, (7) Analysefähigkeit, (8) Schreibfähigkeit, (9) Fähigkeit, mit anderen zu interagieren, (10) mündliche Kommunikationsfähigkeit, (11) Hörverstehen und (12) allgemeines Wirtschaftswissen.

¹⁶ (1) mit Zahlen gut umgehen, (2) Kenntnis detaillierter Buchungstechniken, (3) Kreativität, (4) Fähigkeit, Stoff zu erinnern, (5) allgemeine Problemlösefähigkeit, (6) Fähigkeit, Probleme zu identifizieren und zu lösen, (7) Analysefähigkeit, (8) Schreibfähigkeit, (9) Fähigkeit, mit anderen zu interagieren, (10) mündliche Kommunikationsfähigkeit, (11) Hörverstehen, (12) allgemeines Wirtschaftswissen und (13) Managementfähigkeiten.

benötigten Fähigkeiten und Fertigkeiten einer Buchhalterin bzw. eines Buchhalters in der Wirtschaft benennen konnten. Die Einschätzung des User Approach-Unterrichts verbesserte sich bei den Lernenden hingegen zwischen den beiden Messzeitpunkten, sodass sie ein deutlich realistischeres Bild der Fähigkeiten und Fertigkeiten besaßen als die andere Gruppe. Friedlan (1995, 61) schlussfolgerte daraus, dass die fachdidaktische Ausrichtung von Buchführungsunterricht Ansichten über Rechnungswesen beeinflussen kann, was wiederum Einfluss auf Karriereentscheidungen nimmt. Gleichzeitig stellte er jedoch auch fest, dass keine Aussage darüber getroffen werden kann, welcher Ansatz die kompetenteren Buchhalterinnen und Buchhalter bezogen auf ihren Wissensstand hervorbringt. Saudagaran (1996, 92) konnte diesen Befund bestätigen. Er befragte Studierende, die nach dem User Approach unterrichtet wurden, wie gut ihnen der Buchführungsunterricht gefallen hat. Dabei stellte er überwiegend positive Rückmeldungen fest (74%). Weitere Aussagen konnte Saudagaran (1996) nicht treffen, zumal eine Vergleichsgruppe (Preparer Approach) fehlte.

Bernardi und Bean (1999) verglichen die Leistung von Studierenden, die zuvor entweder nach dem Preparer oder User Approach unterrichtet wurden, in einem weiterführenden Accounting-Kurs (Intermediate Accounting I). Insgesamt wurden 150 Studierende befragt, wovon 97 ihren Einführungskurs in Buchführung gemäß dem traditionellen Ansatzes hatten und die verbleibenden 53 gemäß dem User Approach. Die Leistung wurde anhand von drei Klausuren mit gängigen Themen der Veranstaltung gemessen. Es zeigte sich kein signifikanter Leistungsunterschied zwischen den Gruppen im weiterführenden Accounting-Kurs. Bernardi und Bean (1999, 151) interpretierten ihr Ergebnis dahingehend, dass es helfen kann, Ressentiments gegenüber dem User Approach abzulegen und sich diesem zu öffnen, da ihre Befunde eben zeigten, dass der User Approach keine signifikant negative Auswirkung auf die spätere Leistung der Studierenden hatte. Dieses Ergebnis konnten Bernardi und Bean (2002, 9) replizieren und es entsprach ebenfalls

den Befunden von Huang, O'Shaughness und Wagner (2005, 286) sowie Warren und Young (2012, 264).

Auch Chiang et al. (2014) verglichen die Leistung von Studierenden, die zuvor entweder traditionell oder gemäß User Approach unterwiesen wurden, in einer weiterführenden Veranstaltung zum Thema Finance (Financial Management Course). Hierzu wurden Daten von 128 Studierenden erhoben, wovon 57 nach dem Preparer Approach unterrichtet wurden und 71 nach dem User Ansatz. Chiang et al. (2014, 49) zeigten, dass sich beide Gruppen in ihrer Leistung in einem weiterführenden Finance-Kurs nicht signifikant unterschieden. Lediglich der Grade Point Average (ein Notendurchschnitt) vor Besuch der Finance-Veranstaltung sowie die Abschlussnoten in Makroökonomie und Statistik stellten sich als gute Prädiktoren für die Leistung im weiterführenden Finance-Kurs heraus. Dies impliziert, dass der fachdidaktische Ansatz keinen Einfluss auf den späteren Erfolg in einem Finance-Kurs hat. Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangten Dresnack und Callahan (1999, 4). Sie untersuchten den Einfluss verschiedener Faktoren, unter anderem auch des fachdidaktischen Ansatzes auf die Leistung in einer Einführungsveranstaltung zum Thema Finance (Introductory Finance Course). Sie zeigten, dass zwar der Grade Point Average, der Kursleiter sowie die Leistung im Bereich Buchführung, Mathematik, Statistik und Volkswirtschaftslehre Einfluss auf die Leistung in einem Finance-Einführungskurs hatten, die beiden fachdidaktischen Variationen jedoch keine Varianz in der Leistung aufklärten.

Burstein und McCarron (2010) sowie Warren und Young (2012) untersuchten in ihren Studien ebenfalls den Erfolg des User Approach. Burstein und McCarron (2010, 9) befragten insgesamt 14 Studierende eines Colleges in den USA, die ihre Einführung in die Buchführung mittels User Approach erhielten, wie gut sie sich für weiterführende Kurse (upper level finance classes, upper level accounting classes und upper level business classes) vorbereitet fühlten. Von den neun, die einen

weiterführenden Financekurs gewählt hatten, fühlten sich acht gut darauf vorbereitet. Alle der sechs Befragten, die einen weiterführenden Accounting Kurs gewählt hatten, fühlten sich ebenso gut auf diesen Kurs vorbereitet wie alle der elf Studierenden, die einen weiterführenden Businesskurs besuchten. Zusammenfassend stellten Burstein und McCarron (2010, 12) fest, dass sie die Einführung nach dem User Approach durchweg positiv erlebt hatten und befürworteten. Warren und Young (2012, 265) führten an ihrer Universität ebenfalls den User Approach ein. Sie berichteten, dass der Lernerfolg der Studenten mindestens so groß war wie der der Studentinnen und Studenten, die die Jahre zuvor nach dem traditionellen Ansatz unterwiesen worden waren (ausgenommen Aufgaben zur Budgetzuordnung). Dies galt besonders für praktische Aufgaben. Beiden Studien gemein ist, dass sie einseitig die Ergebnisse von User Approach-Studierenden betrachteten, sich ihre Befunde jedoch nicht auf ein Experiment stützten, bei dem Studierende, die nach dem User Approach und Studierende, die nach dem Preparer Approach unterrichtet wurden, gegenübergestellt wurden. Vielmehr wurden auch die anekdotischen Erfahrungen der Autoren in der Ergebnisbeschreibung berücksichtigt, sodass subjektive und keine objektive Daten vorliegen.

2.3.4 Zusammenfassung des Stands der Forschung

Sowohl in Deutschland als auch im internationalen Raum sind Forschungsbemühungen zu beobachten, die sich mit dem Rechnungswesenunterricht befassen. Während sie sich in Deutschland auf berufsbildende Schulen konzentrierten, stand in den USA und Kanada das College im Fokus. Eine Gegenüberstellung der unterschiedlichen Zielgruppen scheint – wie oben beschrieben – vertretbar. Eine zusammenfassende Übersicht über die zentralen Studien findet sich im OnlinePlus-Anhang. Die Tabelle dort veranschaulicht, dass in Deutschland bislang nur die Studie von Seifried (2004a) existiert, welche die Bilanzmethode und das wirtschaftsinstrumentelle Rechnungswesen in einer quasi-experimentellen Umgebung

verglich. Jedoch geschah dies in Verbindung mit zwei ausgewählten Unterrichtsmethoden (lehrerzentriert und selbstorganisationsoffen). Ferner stand den beiden selbstorganisierten Klassen, die zum einen bilanzmethodisch und zum anderen wirtschaftsinstrumentell unterrichtet wurden, nur eine Klasse unter Darbietung des Bilanzansatzes gegenüber, wodurch kein systematischer Vergleich vorgenommen werden konnte. Außerhalb von Deutschland können dagegen einige Studien genannt werden, die den Preparer und User Approach fokussierten, die große Ähnlichkeit mit der Bilanzmethode bzw. dem wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesen haben. Eine direkte Gegenüberstellung in Bezug auf die Leistung im einführenden Buchführungsunterricht wurde – abgesehen von erzählerischen Berichten – bisher jedoch nicht vorgenommen. Des Weiteren handelt es sich um Studien, die entweder auf Selbstauskünften der Studierenden oder auf tendenziell anekdotischen Erfahrungsberichten der Dozierenden basierten. Es kann zusammengefasst werden, dass empirisch fundierte Aussagen darüber, wie sich beide fachdidaktischen Ansätze hinsichtlich des Erwerbs von Rechnungswesenkompetenz unterscheiden, sowohl national als auch international bislang weitestgehend noch nicht möglich sind (Ernst, 2014, 4). Die vorliegende Forschungsarbeit greift diese Thematik auf und soll aus wirtschaftspädagogischer Sicht an dieser Stelle zum Erkenntnisgewinn beitragen.

2.4 Zwischenfazit des theoretischen Zugangs

Mit Blick auf die in Kapitel 2.2 geforderten Aufgaben und Ziele von Rechnungswesenunterricht kann unter Berücksichtigung der in Kapitel 2.1.2 und 2.1.3 beschriebenen Charakteristika und Kritikpunkte der beiden fachdidaktischen Ansätze der Schluss gezogen werden, dass beide Ansätze in ihrer theoretischen Konzeption (davon zu trennen ist die unterrichtliche Praxis und die tatsächliche Umsetzung im Klassenzimmer) per se die Möglichkeit bieten, dass Fachkompetenz

im Sinne einer denkenden Buchhalterin bzw. eines denkenden Buchhalters aufgebaut werden kann. Sowohl das bilanzmethodische als auch das wirtschaftsinstrumentelle Vorgehen bieten die Möglichkeit, dass die Technik der Buchführung und die dahinterliegenden ökonomischen Geschehnisse gleichermaßen erlernt werden können. Während die Bilanzmethode Technik und wirtschaftliche Bedeutung im Sinne einer Propädeutik zunächst trennt, wird im wirtschaftsinstrumentellen Rechnungswesenunterricht Wert darauf gelegt, dass Technik und ökonomische Implikationen von Beginn an zusammen gebracht werden. Die Entwicklung von Personal- und Sozialkompetenz ist dagegen nicht zwingend mit dem fachdidaktischen Ansatz verbunden. Ob Handlungskompetenz somit im Rechnungswesenunterricht entwickelt werden kann, hängt letztendlich davon ab, ob es der Lehrkraft gelingt, den Unterricht dergestalt aufzubereiten, dass Schülerinnen und Schüler zum Beispiel in der Lage sind, ihr Selbstvertrauen zu stärken (Teil der Personalkompetenz) oder Kommunikationsfähigkeit zu erwerben. Der fachdidaktische Ansatz alleine kann weder eine Personal- noch einen Sozialkompetenz per se vermitteln.

Wird die in Kapitel 2.1.2.3 und 2.1.3.3 beschriebene Kritik beider Ansätze herangezogen, stellt sich heraus, dass diese nur bedingt eine Hilfe bei der Frage darstellt, wie bilanzmethodischer und wirtschaftsinstrumenteller Unterricht die in Literatur und Lehrplan formulierten Ziele von Rechnungswesenunterricht erfüllen. Dabei mangelt es nicht an Argumenten, viel mehr fußen die angeführten Aussagen oftmals auf persönlichen Sichtweisen und Überzeugungen. Ferner sind sie nicht empirisch begründet.

Mit Blick auf empirische Erfahrungswerte lässt sich feststellen, dass die Befunde diverser Forschungsvorhaben zur Frage der Wirksamkeit beider fachdidaktischer Ansätze keine Anhaltspunkte geben. So kann keine der bisher bestehenden Forschungsarbeiten belastbar aufzeigen, inwiefern sich beide Ansätze in der Bewältigung der Aufgaben und Ziele von Rechnungswesenunterricht in der unterrichtlichen Umsetzung unterscheiden. Aufgrund der Ergebnisse von Seifried (2004b)

(Kapitel 2.3.2) ist jedoch zu vermuten, dass die nachgelagerte Betrachtung der ökonomischen Realität im bilanzmethodischen Unterricht nicht stattfindet, sondern ausschließlich die Buchungstechnik betrachtet wird. Somit ist anzunehmen, dass durch den Fokus auf die Technik im bilanzmethodischen Unterricht eher der praktischen Buchhalterin bzw. dem praktischen Buchhalter als der denkenden Buchhalterin bzw. dem denkenden Buchhalter gefolgt wird. Auch ist zu vermuten, dass Unterricht nach dem Bilanzansatz im Unterschied zur wirtschaftsinstrumentellen Konzeptualisierung für den Aufbau von Personal- sowie Sozialkompetenz weniger geeignet ist, da letztere viel stärker auf eigenständige Schüleraktivität abzielt und somit die Gelegenheit geboten wird, soziale Beziehungen zu leben (Sozialkompetenz) und unter anderem die Kritikfähigkeit zu stärken (Personalkompetenz). Dies sind allerdings nur indirekte Rückschlüsse auf die Wirksamkeit beider Ansätze, da sich die Fragestellung von Seifried (2004b) nicht mit einer direkten Gegenüberstellung beider Ansätze befasst. Für die konkrete Bildung von Hypothesen sind diese Folgerungen nicht belastbar. Es mangelt somit an einschlägigen Forschungen, die den Kompetenzerwerb von Schülerinnen und Schülern im Rechnungswesenunterricht unter Berücksichtigung der Wahl des fachdidaktischen Ansatzes messen. Dies ist Anliegen der vorliegenden Studie.

Um diesem Anliegen Rechnung tragen zu können, widmet sich das nun folgende Kapitel 3 den Aspekten der Kompetenzmessung. Dabei soll zunächst auf Definitionen des Kompetenzbegriffs eingegangen und die für diese Studie gewählte Begriffsbestimmung beschrieben werden. Im Anschluss daran wird das der Studie zugrunde liegende Kompetenzmodell vorgestellt sowie die kompetenzdefinierenden Dimensionen beschrieben. Die Diskussion von Einflussfaktoren auf den Kompetenzerwerb beschließen Kapitel 3.

Kompetenzerwerb im Rechnungswesenunterricht
Eine Untersuchung in einer bilanzmethodischen und
wirtschaftsinstrumentellen Lehr-Lern-Umgebung

Bouley, F.

2017, XXII, 366 S. 4 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-17260-2