

Von der doppelten Buchführung zur doppelten Bilanz

Woran wir uns erinnern und was wir erwarten

Vor mehr als einem halben Jahrtausend begründete der venezianische Franziskanermönch Luca Pacioli die doppelte Buchführung. Sie diente dazu, in die Dokumentation der Geldausgaben eine in sich geschlossene Struktur zu bringen. Eine Struktur, die uns ermöglicht, Zweckbindung und Quellen der Geldausgaben für eine vergangene Periode gegenüber zu stellen. Parallel dazu entwickelte sich ebenfalls über viele Jahrhunderte die Investitionsrechnung. Sie soll Auskunft darüber geben, ob die erwarteten Effekte wirtschaftlicher Aktivitäten einen entsprechenden Geldvorschuss rechtfertigen. Im Gegensatz zur „Dokumentation der Erinnerungswerte“ durch die doppelte Buchführung wurde die „Dokumentation der Erwartungswerte“ nicht in die Bilanzierung einbezogen. Das muss und wird sich in absehbarer Zeit ändern.



„... dass der Erwartungswert des Käufers über dem Preis des Verkäufers liegen muss, wenn es zum Kauf und Verkauf kommen soll.“
Dr. Walter Schmidt

Nutzen wir uns davon versprechen. Auch hier geht es wieder darum, dass wir der Maschine ein Potenzial (Erwartungswert) zusprechen, das über dem zu zahlenden Preis liegt. **Es ist das marktwirtschaftliche Grundprinzip, dass der Erwartungswert des Käufers über dem Preis des Verkäufers liegen muss, wenn es zu Kauf und Verkauf kommen soll.**

Sobald wir jedoch zur Buchhaltung schreiten, vergessen wir unsere Erwartungen wieder und halten nur den Zweck und die Finanzierungsquellen unserer Geldausgaben fest. Wir dokumentieren also unsere Erinnerungen, wofür wir Geld eingesetzt und woher wir es bekommen haben, aber nicht, was wir uns davon versprochen haben. Offensichtlich gab es für die Einbindung der Erwartungswerte (Potenziale) in die Buchhaltung in den zurückliegenden Jahrhunderten kein ausgeprägtes Bedürfnis.

Doch die Zeiten ändern sich. Aus mehreren Gründen rücken die **Potenziale** heute stärker in das Zentrum unserer Aufmerksamkeit und beginnen Gegenstand der Buchführung zu werden:

- Die Entwicklung der Technologie und die dadurch bedingten Veränderungen der Märkte erfordern eine wesentlich stärkere Vorfinanzierung in die so genannten immateriellen Werte. Forschung und Entwicklung zur Erzeugung von anwendungsbereitem Wissen, Marketing zum Aufbau effektiver Kundenbeziehungen, Personalentwicklung für die Herausbildung eines soliden Stamms engagierter und befähigter Mitarbeiter, Prozesskettenmanagement zur stärkeren Verknüpfung interner wie unternehmensübergreifender logistischer Netzwerke – all das hat unser Bewusstsein für die Bedeutung wirtschaftlicher Potenziale gestärkt. Und weil wir dafür sehr viel Geld ausgeben, werden die Forderungen

Autor: Dr. Walter Schmidt, ask – Angewandte Strategie und Kommunikation. Leiter des Arbeitskreises Berlin-Brandenburg im Internationalen Controller Verein e.V. (E-Mail: walter.schmidt.berlin@t-online.de)

lauter, sie wesentlich stärker als bisher in den Bilanzen explizit auszuweisen, damit sie nicht in den laufenden Kosten „verschwinden“. Damit wir sie wie die „klassischen“ Investitionen unserem Rentabilitätsanspruch für vorgeschossenes Kapital unterwerfen können.

- In den Vorschriften der internationalen Rechnungslegung (IAS/IFRS und US-GAAP) werden **Assets** (im Unterschied zu den Vermögensgegenständen im deutschen Handelsrecht) von ihrem zukünftigen Nutzen her definiert; neben dem Prinzip der verlässlichen Bewertung (reliable measurement) gilt die Forderung nach einer bestimmten Wahrscheinlichkeit für den Zufluss des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens (probability) – sie muss größer als 50 % sein, d. h. es müssen mehr Gründe für als gegen den Zufluss sprechen, damit eine Geldausgabe als Asset aktiviert werden darf. Die Aktivierung erfolgt wie im Handelsrecht auch zu den Anschaffungswerten – aber der Grundsatz der Wahrscheinlichkeit zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens verankert die Orientierung auf die mit den Geldausgaben verbundenen Erwartungen (Potenziale) bereits in den Ansatzkriterien und damit im Herzen der Buchhaltung. Das schlägt sich entsprechend im Umgang, zum Beispiel mit den Intangible Assets (immaterielle Aktiva) oder den Entwicklungskosten, nieder.
- Das Prinzip des „**Zukunftserwartungswertes**“ hat sich in den letzten 20

Wenn wir Geld ausgeben, haben wir bewusst oder instinktiv immer Erwartungen, was wir mit dem erworbenen Gut oder der bezahlten Leistung anfangen wollen. Das gilt im privaten Leben ebenso wie im wirtschaftlichen Bereich. Diese Erwartungen beziehen sich auf die Möglichkeiten und Fähigkeiten, die wir uns vom zu Erwerbenden versprechen. Wenn unser – oft nur subjektiv empfundener – Erwartungswert höher ist als der zu zahlende Preis und wir über ausreichende Finanzkraft verfügen, werden wir kaufen.

Privat hat das schon jeder in irgendeiner Weise erlebt: Beim Einkaufsbummel sehen wir plötzlich das Produkt, nach dem wir so lange suchen oder das ganz genau unseren Vorstellungen von Schönheit und Zweckmäßigkeit entspricht – z. B. das „Traumkleid“ oder die Videokamera mit den ganz speziellen Extras oder ... In solchen Momenten vergessen wir oft, dass wir eigentlich gar nicht „so viel Geld“ ausgeben wollten. Da aber die eingeschätzten Möglichkeiten und Fähigkeiten, die wir uns versprechen und unser Erwartungswert, der oftmals nur als geheimer Wunsch vorhanden ist, getroffen werden, sind wir bereit, auch relativ hohe Preise zu zahlen.

In der Wirtschaft versuchen wir zumeist, unsere Erwartungen etwas zu „objektivieren“, indem wir sie schriftlich fixieren: Wenn wir etwa eine größere Maschine erwerben, werden wir bestimmte Leistungsparameter und den Liefertermin vereinbaren und intern abschätzen, welchen

STRATEGIE



Jahren als Grundprinzip der Unternehmensbewertung durchgesetzt, während früher die Substanzbewertung als dominierende Methode galt. Das liegt nicht nur aber auch darin begründet, dass sich in den Zukunftserwartungswert sowohl die Erwartungen zukünftiger Erträge als auch die eingeschätzten Risiken integrieren lassen, die mit unternehmerischen Geldausgaben verbunden sind. Mit dem so genannten Impairment Test (Prüfung der Werthaltigkeit von Firmenwerten) hat der Zukunftserwartungswert inzwischen auch Einzug gehalten in die internationale Rechnungslegung.

Aber in der Aktivierung von Potenzialen liegen auch erhebliche Gefahren. Nicht umsonst werden die Intangible Assets in der Literatur als „gefährliche Vermögenswerte“ dargestellt (z. B. Buchholz, Internationale Rechnungslegung). Die Bilanzskandale der letzten Jahre (Enron, Worldcom etc.) hatten auch mit der missbräuchlichen Aktivierung von Potenzialen zu tun. Das ändert aber nichts an der wachsenden Erfordernis, die mit den enormen Geldausgaben zur Vorfinanzierung von Geschäften verbundenen Erwartungen zu dokumentieren.

Eine mögliche Lösung besteht in der **gesonderten** Buchhaltung von Potenzialen. Dazu sind seit Mitte der 80er Jahre verschiedene Methoden entwickelt worden: beispielsweise die in Österreich ab 2004 für alle staatlichen Forschungseinrichtungen verbindliche Wissensbilanz; oder die Bilanz immaterieller Güter der Schweizer Firma Qualiquant®; oder der aus der Balanced Scorecard von Leif Edvinsson abgeleitete Skandia-Navigator und das darauf aufbauende IT-Rating™. Sie alle sollen unseren Blick schärfen für die Entwicklung von Potenzialen. Das ist ein gewaltiger Fortschritt. Aber diese gesonderten Bilanzen und Bewertungen sind „Zusatzberichte“; sie stehen nicht im Zentrum der Buchhaltung, weil sie getrennt sind von der doppelten Buchführung. Das schränkt ihre Vergleichbarkeit wie ihre allgemeine Verbreitung erheblich ein.

Es wäre daher von Vorteil, eine Potenzialbilanz unmittelbar aus den Daten der Buchführung abzuleiten. Diese Möglichkeit besteht: Ausgehend von einer möglichst nach der direkten Methode (IAS 7) ermittelten Cashflow Rechnung können wir von der doppelten Buchführung zu einer doppelten Bilanz gelangen – einer Bilanz der Geldausgaben auf der einen und einer Bilanz der damit erworbenen Potenziale auf der anderen Seite. Auf diese Weise werden die Gefahren aus der Vermischung von Erinnerungen (Geldausgaben) und Erwartungen (Poten-

ziale) vermieden, weil sie klar von einander getrennt sind; beide Bilanzen erhalten damit eine größere Eindeutigkeit und Aussagekraft. Gleichzeitig bekommen wir die Chance, Erinnerungen und Erwartungen fortzuschreiben, einander gegenüberzustellen und so den Wirkungsgrad unserer wirtschaftlichen Tätigkeit zu bestimmen; das verringert die Manipulationsmöglichkeiten erheblich, weil sie faktisch sinnlos werden.

Wie aus der doppelten Buchhaltung eine doppelte Bilanz entwickelt und genutzt werden kann, werde ich in der folgenden Ausgabe (Februar 2004) darstellen.

Das hilft weiter

Buchholz:

Internationale Rechnungslegung, Erich Schmidt Verlag 2003;

Daum: Intangible Assets, Galileo Press 2002;

Dönni/Ryffel/Großmann:

So bewerten Sie Unternehmen nach strategischen Potenzialen, Der Controlling-Berater, Haufe 2/2000;

Edvinsson: Corporate Longitude, London 2002;

Friedag/Schmidt:

Balanced Scorecard at work, Haufe 2003.

Strategisches Qualitätsmanagement

EFQM und BSC im „praktischen Feldversuch“

Strategisches Arbeiten und Qualitätsmanagement sind nicht nur etwas für die Großen. Und um es nicht nur anderen zu empfehlen, haben wir uns entschlossen, es selber zu tun. Damit wir am eigenen Leib erfahren, was es bedeutet, EFQM und BSC für ein kleines Unternehmen parallel anzugehen. Über den „ersten Abschnitt unseres Abenteuers“ will ich Ihnen im Folgenden berichten.



Rainer Vieregge

Angaben zum Unternehmen:

Name: RVA Gesellschaft für individuelle Prozessoptimierung mbH

Geschäftszweck: Ganzheitliche Betreuung unserer Kunden im Organisationsmanagement

Sitz: Aachen

Der Anlass

Es war nach dem letzten Überwachungsaudit. Alle Mitarbeiter saßen zusammen und reflektierten das Geschehene. Die Erarbeitung eines Qualitätsmanagements nach der Norm ISO 9001 hatte uns mit

Autor: Dipl.-Ing. Rainer Vieregge, geschäftsführender Gesellschafter der RVA Gesellschaft für individuelle Prozessoptimierung mbH. EFQM-Assessor. Mitglied im Strategie-Netzwerk Friedag/Schmidt. (E-Mail: r.vieregge@rva.de)

ihren Forderungen die letzten Jahre in Bewegung gehalten. Wir hatten unsere gesamte Aufbau- und Ablauforganisation