



Daniel Liebhart

# Ist die IT als Kostenstelle richtig bilanziert?

Die Informationstechnologie unterstützt ein Unternehmen bei seiner betrieblichen Tätigkeit und stellt damit ein wichtiges Asset dar. Diese Tatsache findet in der heutigen Praxis keinen Eingang in die betriebliche Rechnungslegung. Dies widerspricht den Rechnungslegungsvorschriften.

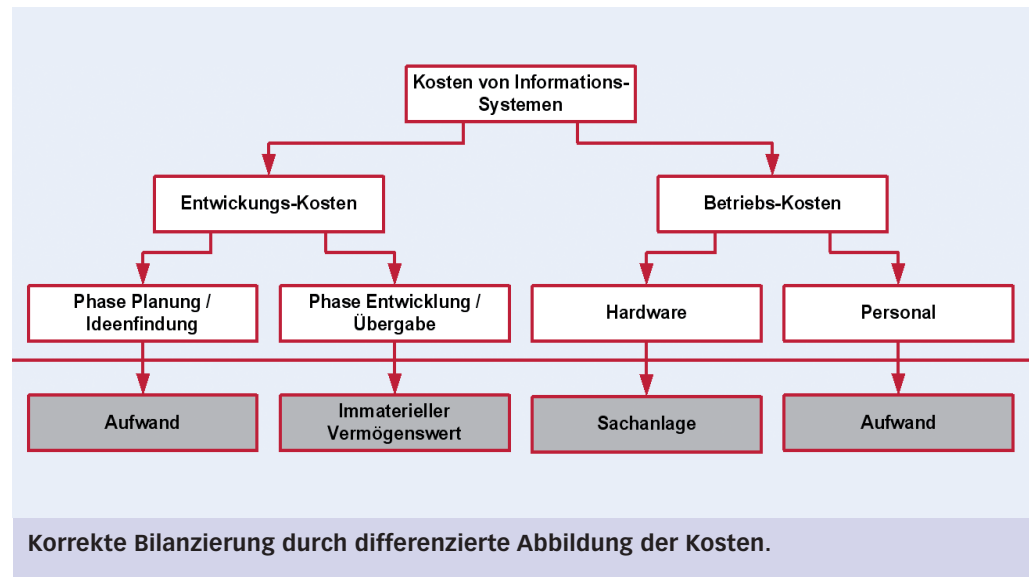
Die IT ist ein Kostenfaktor. Gerade in diesen Zeiten wiegt diese grundlegende Betrachtung der Informationstechnologie schwer. Dies obwohl für die meisten Unternehmen unbestritten ist, dass die IT einen wichtigen Beitrag zum Unternehmenserfolg leistet, da sie eine zentrale Unterstützungsfunktion für die betriebliche Tätigkeit darstellt. Dieser Wertbeitrag findet jedoch keinen Eingang in die Rechnungslegung, er wird also buchhalterisch nicht erfasst. Im Gegenteil, die IT wird unter Aufwand als Kostenfaktor verbucht und damit zur Zielscheibe von Sparprogrammen. Die zentrale Frage lautet: Wieso ist das so? Leider ist die Antwort alles andere als einfach.

Ein wichtiges Grundproblem ist die Tatsache, dass wir keinen allgemeinen Grundwert für die Ware Information kennen, wie wir es für andere Waren längst verinnerlicht haben. So werden wir zutiefst misstrauisch, wenn ein Gegenstand des täglichen Gebrauchs wie ein Haushaltsgerät, ein Möbelstück, ein Kleid oder gar ein Flugangebot zu billig oder gar gratis ist. Wir haben also eine Vorstellung davon, was ein angemessener Preis für etwas ist. Für Informationen gilt dies jedoch in keiner Weise. Wir werden überhaupt nicht misstrauisch, wenn eine Information gratis zur Verfügung steht. Es gelten nicht dieselben Bewertungskriterien wie im Alltag.

Selbst wenn von dieser Grundproblematik abgesehen wird, so steckt die indirekte Berechnung – beispielsweise in Form einer einfachen Kosten-Nutzen-Rechnung – des Wertbeitrags der Informationstechnologie ebenfalls in den Kinderschuhen. Was jedoch besonders erstaunt, ist die Tatsache, dass in den heute gültigen Rechnungslegungsvorschriften sehr wohl Regeln zur Bilanzierung der IT zu finden sind, die weit über eine reine Kostenbetrachtung hinausgehen. Dies wird jedoch in der Praxis kaum angewendet.

## Die Basiskosten und Nutzenrechnung

Es ist heute üblich, jede grössere IT-Investition auf der Basis einer Kosten-Nutzen-Rechnung zu rechtfertigen. In den meisten Fällen



werden einfache Rechnungen verwendet, wie beispielsweise die Gegenüberstellung der Arbeitszeiterparnis und damit der höheren Betriebseffektivität gegen den notwendigen Aufwand zur Bereitstellung und zum Betrieb des Informationssystems. Falls ein Unternehmen über eine gute Prozesskostenrechnung verfügt – was heute doch eher seltener ist –, kann eine solche Gegenüberstellung relativ einfach erfolgen. Der Nutzen einer IT-Investition entspricht dann den Ersparnissen an Prozesskosten wie der Durchlaufzeit oder der Reduktion des Personalbedarfs.

Ein weiterer Fall einer einfachen Kosten-Nutzen-Rechnung ist die Reduktion der Unterhaltskosten durch den Neubau oder den Ersatz eines bestehenden IT-Systems. Aus diesem Grund sind Konsolidierungen von Serverlandschaften und anderen Infrastrukturkomponenten so beliebt: Der Nutzen lässt sich direkt aus der Reduktion der Betriebskosten berechnen. Selbstverständlich sind weitere Varianten im Rahmen der normalen Investitionsrechnungen für die Informationstechnologie üblich. Was jedoch etwas bedenklich stimmt, ist die Tatsache, dass gemäss einer britischen Studie zirka 90 Prozent aller Unternehmen den ROI einer IT-Investition intuitiv oder als grobe Schätzung berechnen. Leider ist statistisch nicht belegt, wie

viele Unternehmen den zur Rechtfertigung einer IT-Investition vorgelegten ROI oder die NPV-Rechnung überhaupt nachträglich prüfen. Da ist es dem CFO oder den Controllern eines Unternehmens nicht zu verübeln, dass sie sich auf das Erfassen der Kosten, die für den Bau und den Betrieb eines IT-Systems anfallen, konzentrieren.

## Regeln zur Bilanzierung

Es gibt jedoch eine Methode, von der Betrachtung der IT als Kostenstelle wegzukommen und korrekt zu bilanzieren. Die Informationstechnologie stellt einen Unternehmenswert dar. So wie andere Unternehmenswerte ist die IT eigentlich zu bilanzieren. Während es jedoch üblich oder sogar zwingend ist, Unternehmenswerte wie Grund und Boden, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Fahrzeuge und sonstige materielle Anlagen oder auch immaterielle Anlagen wie Patente, Lizenzen und Goodwill als Anlagevermögen in der Bilanz aufzulisten, wird dies kaum für die Informationstechnologie gemacht. Dies obwohl gemäss den IAS (In-

Daniel Liebhart ist Dozent für Informatik an der Hochschule für Technik in Zürich und Solution Manager der Trivadis AG.

ternational Accounting Standard) und dem neuen deutschen BilMoG (Bilanzmodernisierungsgesetz – seit 21.5.2008 in Kraft) Informationssysteme als Strukturwert bilanziert werden sollten. Als Strukturwert oder auch Strukturvermögen/Strukturkapital wird derjenige Teil der immateriellen Vermögenswerte eines Unternehmens verstanden, der zu einem flüssigen Arbeitsprozess beiträgt, also Strukturen, Prozesse oder Regelsysteme, über die eine Organisation verfügt, wenn die Mitarbeiter nach Hause gehen. Und damit auch Informationssysteme, die nichts anderes als eine automatisierte Umsetzung der Strukturen, Prozesse und Regelsysteme darstellen. Dies geschieht über eine Trennung der üblichen Projektschritte (Analyse, Design, Entwicklung, Test usw.) in zwei Bereiche: die Forschungs- und die Entwicklungsphase. Während eine Aktivierung der Forschungsphase (Planung und Ideenfindung) gemäss den Rechnungslegungsvorschriften verboten ist, sollte jedoch die Entwicklungsphase (Entwurf, Fertigung und Testen) aktiviert werden.

### Wie funktioniert die Bilanzierung?

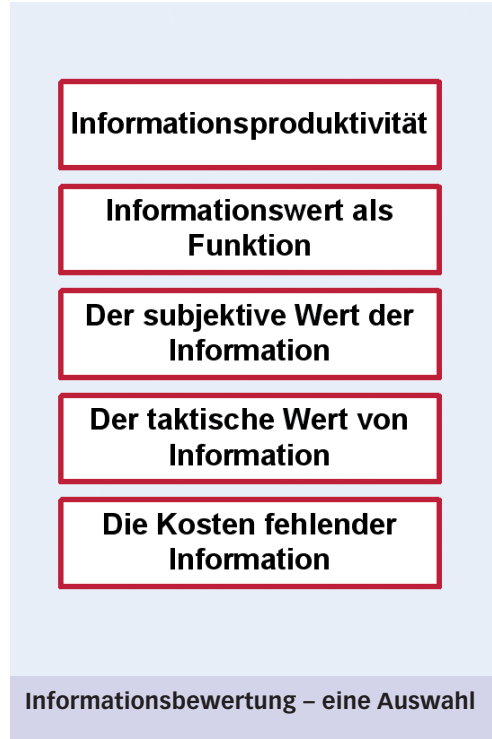
Viviane Dehos von der FH Köln zeigt in ihrer Diplomarbeit auf, wie gemäss IAS die Informationssysteme eines Unternehmens korrekterweise bilanziert werden müssten. Kernpunkt ist dabei die Definition des immateriellen Vermögenswerts gemäss IAS 38 als Gegenstand, der durch Verkauf, Übertragung, Lizenzierung, Vermietung oder Tausch isolierbar ist. Dies gilt auch für den selbstgestellten immateriellen Vermögenswert. Dieser Vermögenswert ist nach erfolgter Trennung der Forschungsphase, die nicht aktiviert werden darf, zwingend zu aktivieren. So weit, so gut, aber was heisst das in der Praxis? Anhand der Bereitstellung einer Website für ein Unternehmen lässt sich die Vorschrift gut aufzeigen. Die Erstellung der Website erfolgt beispielsweise in den groben Phasen Konzeption, Design, Entwicklung, Übergabe und Betrieb. Die Kosten für die Konzeptionsphase gelten als Planungs- und Ideenfindung und sind als Aufwand zu verbuchen. Die Kosten für Design und die Entwicklung gelten als Entwicklungsphase und werden als immaterielle Vermögenswert aktiviert. Ebenso die Kosten für die Übergabephase, ausser der Hardware, die gemäss IAS 16 als Sachanlage bilanziert werden muss. Das Beispiel ist etwas vereinfacht, zeigt jedoch auf, dass Informationssysteme sehr wohl als Unternehmenswert in der Bilanz unter Anlagevermögen bilanziert werden sollten. Dies gilt eigentlich für sämtliche Informati-

onssysteme, die in einem Unternehmen eingesetzt werden. Wichtig ist lediglich die Abtrennung der Kosten für die Planung und die sogenannte Ideenfindung, die gemäss IAS 38 nicht aktiviert werden darf.

Ein weiteres Beispiel zeigt, wie eine Individualsoftware zu bewerten ist. Wird das System im Rahmen der unternehmenseigenen Geschäftstätigkeit verwendet, so ist aus Sicht der Buchhaltung als Erstes eine Trennung der Forschungs- und Entwicklungsphase vorzunehmen. Der Übergang zwischen den beiden Phasen ist oftmals fließend, insbesondere wenn schrittweise oder mit agiler Methodik entwickelt wird. In diesem Fall ist die Aktivierung grundsätzlich erst nach dem Nachweis der technischen Realisierbarkeit möglich. Es sollte also ein Probelauf stattfinden, da ansonsten sämtliche Entwicklungskosten pauschal der Planungs- und Forschungsphase zugeordnet werden. Wird beispielsweise in fünf Releases entwickelt und jede Phase kostet 50 000 Franken, so können – falls ein erfolgreicher Probelauf nach Abschluss des ersten Releases stattgefunden hat – die 200 000 Franken der restlichen vier Releases aktiviert werden. Ohne einen Probelauf sind sämtliche 250 000 Franken nur als Aufwand zu verbuchen und können nicht aktiviert werden.

### Die Konsequenzen

Durchschnittlich gibt ein Unternehmen 4 Prozent des jährlichen Umsatzes für die IT aus; Branchen wie Banken, Pharmaindustrie, Medien, das Transportwesen, die Telcos und die Verwaltung sogar noch mehr. Die Kosten der entsprechenden Systeme werden als Aufwand in der Erfolgsrechnung verbucht und schlagen sich damit in der Bilanz unter anderem als Verminderung des Umlaufvermögens nieder. Sie sollten jedoch zusätzlich zu einem guten Teil als Anlagevermögen aktiviert werden, was Auswirkung auf den Unternehmenswert hätte. Ein Informationssystem würde in diesem Fall den Unternehmenswert steigern, und damit wird der konkrete Wertbeitrag ausgewiesen. Besonders interessant ist dabei, dass in der Bilanz die Innovationskraft eines Unternehmens sichtbar und nachweisbar wird. Ein Unternehmen wird also transparenter, und die IT kann einen direkten und sichtbaren Beitrag zum Unternehmenswert leisten. Für Dienstleistungsunternehmen ist diese Art von Bilanzierung besonders interessant, da sie in vielen Fällen über nicht viel mehr als über Strukturkapital verfügen, was der etwas unseligen Aktivierung von Goodwill eine konkretere und auch besser



nachvollziehbare Alternative der Aktivierung von Strukturkapital gegenüberstellen würde.

### Die Zukunft

Mit einer korrekteren Bilanzierung der Informationssysteme werden wir zwar den Nimbus der Kostenstelle los, das Grundproblem bleibt jedoch bestehen: Es gibt keinen gesellschaftlich anerkannten allgemeinen Grundwert für die Ware Information. Bereits heute existiert eine Reihe von Ansätzen und Ideen, wie Informationen zu bewerten sind: von der Informationsproduktivität, die sich aus dem Verhältnis von Gewinn nach Steuern und den Transaktionskosten eines Unternehmens berechnen, von Paul Strassmann, dem ehemaligen CIO von Xerox, bis hin zu der Berechnung der Kosten fehlender Information von «Data Doc» Thomas Redman.

Spannend sind jedoch die Ergebnisse der Forschungen der beiden israelischen Wissenschaftler Rafaeli und Raban, die nachgewiesen haben, dass wir Information – wenn wir sie einmal besitzen – genau gleich wie andere Güter bewerten. Damit scheint erwiesen, dass Informationen und damit auch Informationssysteme bald einmal denselben Warencharakter in unserer Wahrnehmung haben werden, wie andere Güter. Und damit selbstverständlich auch auf dieselbe Art und Weise bewertet und bilanziert werden können. Bis dahin wird jedoch noch etwas Zeit vergehen und wir sind gut beraten, die Kosten-Nutzen-Rechnung und die geltenden Bilanzierungsvorschriften ernst zu nehmen und in der Praxis umzusetzen.