

HISTORISCHES ZUR BUCHHALTUNG



Sikander von Bhicknapahari
lic.iur. / dipl. Experte
in Rechnungslegung
und Controlling

Für viele Studierende ist Buchhaltung während der Ausbildung ein lästiges Pflichtfach. Weit weg die Vorstellung, dass ein historischer Rückblick ein Spiegelbild gesellschaftlicher Entwicklung sein kann. Dabei wurde in der Vergangenheit nicht nur festgestellt, dass Geld nicht stinkt, sondern die laufende Entwicklung der Buchhaltung half z.B. auch, statt eines gleich bleibenden Zehnten auch verfeinerte Steuererhebungen vorzunehmen – zur Freude der Einen, zum Ärger der Anderen. Nicht nur die Entwicklung der Buchhaltung, auch die Entwicklung der Treuhand- und Revisionsbranche ist ein Spiegelbild der Entwicklung in der Gesellschaft wie auch der Rechnungslegung. Carl Helbling hat über 100 Jahre Treuhand- und Revisionsbranche ein Buch verfasst, hier ein Querschnitt davon.

Soll und Haben

Seit über 500 Jahren ist die Grundlage von Soll und Haben bei der doppelten Buchhaltung eine klar formulierte Sache. Der Theologieprofessor, Mathematiker und Freund von Leonardo da Vinci, Luca Pacioli schrieb 1494 (die Lesenden mögen das informelle Du entschuldigen):

«Du musst wissen, dass von allen Posten, die Du im Journal gebucht hast, im Hauptbuch immer je zwei zu bilden sind, nämlich einer im Soll und einer im Haben (...). Auf diese Weise sind immer alle Posten des besagten Hauptbuches miteinander verkettet, aber man darf nie etwas ins Soll setzen, das nicht auch ins Haben kommt, und ebenso darf man nie etwas ins Haben stellen, das mit demselben Betrage nicht auch ins Soll kommt. (...). Wenn Du sämtliche Sollposten – wären es auch zehntausend – auf einem besonderen Blatt addierst und dann in gleicher Weise sämtliche Habenposten, so muss die eine Summe so gross sein wie die andere, sonst würde es zeigen, dass im genannten Hauptbuch Fehler sind (...)».

Böse Zungen sagen es sei klar, dass jemand der sich so intensiv mit Buchhaltung befasst habe, ein Franziskaner-Mönch gewesen sei. Eine Kopie des Portraits von Luca Pacioli hing jahrzehntelang im Sitzungszimmer der STG Basel.

Über 40 Jahre Firmentreue

Carl Helbling entwickelte sich über mehr als 40 Jahre hinweg vom Revisor zum CEO einer der grossen Schweizerischen Treuhandgesellschaften. Sein Buch nimmt deshalb häufig Bezug auf seine Arbeitgeberin.

Trotzdem werden auch die Entwicklungen der übrigen grossen Treuhand- und Revisionsgesellschaften besprochen und aufgezeigt, zum Beispiel wie von ursprünglich rund 10 grösseren international tätigen Gesellschaften heute noch vier übrig geblieben sind. Eine der nicht mehr vorhandenen Gesellschaften ist Arthur Andersen, sie ging wegen den Machenschaften im Zusammenhang mit dem Enron Skandal unter, die anderen fusionierten und reduzierten so die Anzahl der grossen Gesellschaften. Zum Beispiel mutierte die Schweizerische Treuhandgesellschaft zu Schweizerische Treuhandgesellschaft-Coopers & Lybrand dann zur STG Coopers & Lybrand aus der schlussendlich zusammen mit der ehemaligen Schweizerischen Revisionsgesellschaft die heutige PricewaterhouseCoopers entstand. Die Schweizerische Revisionsgesellschaft wiederum durchlief vorher eine Metamorphose zur Revisuisse und danach zur Revisuisse Price Waterhouse um schlussendlich als PricewaterhouseCoopers aufzutreten.

Für die Kunden dieser Gesellschaften hiessen diese Namenswechsel und Umstrukturierungen, in regelmässigen Abständen anlässlich der Generalversammlung eine Neuwahl der Revisionsstelle vorzunehmen und eine entsprechende Mutation beim Handelsregister anzumelden, obwohl doch aus Sicht des Kunden eigentlich nichts ausser dem Namen der Revisions-Gesellschaft geändert hatte.

Cherchez la Femme

Ähnlich wie bei anderen Berufen, war die Treuhand- und Revisionsbranche der Schweiz was die Führungs-

etagen und Diplome betrifft, eine Männerdomäne. Die erste Juristin Europas war eine Schweizerin namens Emily Kempin-Spyri. Sie promovierte 1887 an der Universität Zürich und verstarb 1901 kurz bevor ein Gesetz auch Frauen zum Anwaltsberuf zuließ.

Bis zur ersten eidgenössisch diplomierten Bücherexpertin dauerte es ganz ohne gesetzliche Hürde noch einige Jahrzehnte mehr. Von 1926 bis 1980 wurden insgesamt 1093 Bücherexperten-Diplome vergeben, in dieser Zahl enthalten sind zwei Frauen, Verena Conte und Doris Schawalder, die im Jahre 1980 abgeschlossen haben. Heute sind es rund 20 % Frauen die den nunmehr dipl. Wirtschaftsprüfer/-in genannten Abschluss bestehen.

Die Rechnungslegungsexperten waren etwas schneller. Bei den Abschlüssen zum eidg. dipl. Buchhalter nahm schon 1967 eine Frau an den Prüfungen teil, ob es sich dabei um das erste Mal handelte, konnte noch nicht mit Sicherheit abgeklärt werden. Beim heute dipl. Experte/-in in Rechnungslegung & Controlling genannten Abschluss gingen im Jahr 2006 ca. 20 % der Diplome an Frauen.

Vom Erbsenzähler zum Gesprächspartner

Carl Helblings Zeilen zeigen auch die Entwicklung des Ansehens der Berufe im Bereich Rechnungswesen auf. Revisoren hatten einen Hut zu tragen um gegebenenfalls einen Kunden auf der Bahnhofstrasse ordentlich zu begrüssen.

Die Strenge im Auftritt zeigt eine Episode von Anfang der fünfziger Jahre, als ein Sitzleiter bei einem Brief der nicht mit Hochachtungsvoll, sondern mit der Endung «Mit freundlichen Grüßen» abschloss gesagt haben soll «Sehe ich freundlich aus?».

Die Anerkennung der Revisoren ging einher mit der gesetzlichen Verpflichtung zur Revision bei den Aktiengesellschaften. Bis 1936 bestanden keine besonderen Vorschriften betreffend der Revision einer Gesellschaft. Seit 1936 war eine Revisionsstelle für eine Aktiengesellschaft zwingend vorgeschrieben, es bestanden jedoch keine vom Gesetz verlangten fachlichen Anforderungen. Erst die Aktienrechtsrevision Anfang der

90er-Jahre wertete den Berufsstand definitiv auf. Waren es 1980 noch 1093 Diplome die vergeben wurden, lag dieser Wert Ende 2005 bei 4200 Wirtschaftsprüfern, die insgesamt seit 1926 die Abschlussprüfung bestanden haben.

In einem Verweis auf eine Dissertation aus dem Jahre 1913 zeigt Helbling, dass dem Buchhalter damals kein hoher Stellenwert beigemessen wurde. Vergleich man dies mit dem Respekt der heute einem Rechnungslegungsexperten oder Controller genannten Spezialisten gezollt wird, so zeigt sich auch hier, welche Verantwortung heute im Vergleich zu früher Mitarbeiter in diesem Bereich tragen. Die aktuelle Literatur, z.B. Weber/Schäffer, zeigt die Entwicklung des Controllers vom ursprünglichen Registrator oder Accountant über die Rolle als Navigator hin zum Innovator bzw. Management Consultant auf, in der Controlling sich von der Informationsversorgung über eine spezifizierte Form der Führung zur Koordination der Führung entwickelte.

Auslandeinfluss

Die grossen Treuhand- und Revisionsgesellschaften der ersten Stunde waren Tochtergesellschaften der Grossbanken. Die STG war eine Tochter des Schweiz. Bankvereins, die Fides wurde 1928 von der Kreditanstalt übernommen und die Schweizerische Revisionsgesellschaft war eine Gründung von verschiedenen Banken die sich später teilweise in die Schweiz. Bankgesellschaft integrierten. Seit den 60er-Jahren brachte die immer stärkere Internationalisierung der Wirtschaft die Zusammenarbeit mit ausländischen Audit/Accounting-Firmen. Da vom Ausland her vermehrt die Unabhängigkeit der Revisionsstellen verlangt wurde, kam es zu einer Loslösung von den Banken und die Revisionsgesellschaften gingen mittels Management-Buy-Out ins Eigentum der leitenden Mitarbeiter über. Bei der STG wurde z.B. eine Stiftung errichtet, welche die Firmenanteile übernahm und die Übernahme durch die neuen Eigentümer teilweise vorfinanzierte. Aus Helblings Zeilen lässt sich herauslesen, dass die verschiedenen später folgenden Umstrukturierungen sich für die Teilhaber der ersten Stunde zu einer lukrativen Investition entwickelte.

Im Zusammenhang mit der geforderten Unabhängigkeit wurde nach den Skandalen in den letzten Jahren (Enron, Worldcom) die klare Trennung von Revision und Beratungstätigkeit – insbesondere bei Aufträgen von börsen-kotierten Firmen – noch weiter vorange-trieben. Dies hatte weitere Umstrukturierungen zur Folge.

Ausländischer Einfluss auch beim Duzen. Die infor-melle Ansprache war im Treuhandwesen eher unüblich. Der amerikanische Stil mit Verwendung des Vorna-mens brachte eine Lockerung der Sitten mit sich.

Anforderungen an die Rechnungslegung

Die Rechnungslegung entwickelte sich von drei Buch-führungsartikeln im alten OR von 1881 hin zu mehre-ren hundert oder gar tausend Seiten Vorschriften, wel-che eine Börsenkotierte Firma einhalten muss. Bis zum neuen Aktienrecht 1991 war die Rechnungslegung nicht sehr aussagekräftig. Einem Aktionär, der in den sechziger Jahren an der Generalversammlung der BBC die Frage nach einer Konzernbilanz stellte wurde ge-sagt, er könne ja, wenn er nicht zufrieden sei, seine Aktie verkaufen. Heute sind Konzernrechnungen Pflicht und deren Erstellung verlangt je nach Grösse und Komplexität der Gesellschaft ein grosses Fachwissen.

Mit Blick auf den Entwurf des Rechnungslegungsrechts von 2005, in dem willkürliche stille Reserven explizit nicht mehr erlaubt sein sollen, mutet eine Geschichte aus den 70er-Jahren an, als sei sie von einem anderen Stern: Carl Helbling beschreibt, wie ihm anlässlich einer Unternehmensbewertung bei der Frage nach den stillen Reserven ein Heft betitelt mit GB überreicht wurde. GB stand für Geheim-Buch. Da bei einer Unter-nehmensbewertung ein möglichst hoher Wert ermit-telt werden sollte, übergab der Finanzchef dem Revisor ein mit GGB betiteltes Heft. GGB stand für das Ganz-Geheime-Buch in dem die stillen Reserven standen, von denen nicht einmal der Verwaltungsrat wusste.

Was fehlt ?

Carl Helbling geht nur am Rande auf ein paar Tolggen im Reinheft der grossen Revisionsgesellschaften ein. Dabei wäre es interessant zu wissen, wie er als Insider über die grösseren Konkurse oder sonstigen Probleme

schreibt. Details zur Rolle der Revisionsgesellschaften in schlagzeilenträchtigen Fällen wie Kreditanstalt Chiasso, Omni Holding/W.K. Rey, Sasea oder aktuell Swissair wären ein Thema, das mit zur Geschichte der vergangenen 100 Jahre gehört.

Mit dem Hinweis, die grossen Fälle seien in der Regel keine Rechnungslegungs- sondern Unternehmensstra-tegie-Fälle, und/oder eine Frage der Corporate Gover-nance, werden diese Fälle nicht weiter erörtert. Viel-leicht ist es die Milde des Alters des Autors, die hier auf seine früheren Kollegen Rücksicht nimmt.

Für an Buchhaltungs- und Revisionsgeschichte interes-sierte Lesende lohnt sich ein Blick in dieses Buch trotz-dem. Der Autor hat eine Fülle von Unterlagen im Buch, angefangen vom handschriftlichen Handelsregisterein-trag aus dem Jahre 1906, abgebildet, die die Schnel-ligkeit der letzten 100 Jahre, von der Handschrift über die Schreibmaschinenschrift mit acht Durchschlägen bis zum Desktop-Publishing der Neuzeit sehr schön aufzeigt. Genauso exponentiell hat sich auch die Buch-führung und Rechnungslegung entwickelt.

■ **Abkürzungsverzeichnis**

■ STG Schweizerische Treuhandgesellschaft

■ **Literaturverzeichnis**

- Carl Helbling, Geschichte der Treuhand- und Revisionsbranche, Zürich 2006.
- Jürgen Weber/Utz Schäffer, Balanced Scorecard & Controlling, Wiesbaden 2000.
- Luca Pacioli, Abhandlung über die Buchhaltung 1494, Stuttgart 1997.

