



INHALT

1	VORWORT	1
2	BEITRÄGE DER LEHRSTÜHLE	2
	Financial Accounting	2
	Auditing	4
	Internal Audit	5
	Taxation	7
	Banken- und Kapitalmarktregulierung	10
	Organizational Control and Governance	13
	Controlling	15
3	LAUFENDE AKTIVITÄTEN UND AUSBLICK	17
4	NEUE WISSENSCHAFTLICHE ARBEITEN	19
	Dissertationen	
	Master-Arbeiten	
5	PORTRÄT	21
	Vorstellung eines Mitarbeitenden des ACA und eines Vereinsmitglieds	
6	PORTRÄT SPECIAL	21
	Lehrstuhl für Controlling / Performance Management	
7	MITGLIED WERDEN	23
	Impressum	
	Antragsformular	

1. Vorwort

Institut für Accounting, Controlling und Auditing



Universität St.Gallen

Liebe Freunde unseres Instituts!

Aller guten Dinge sind drei. Dies gilt hoffentlich auch für die dritte Ausgabe unseres Newsletters.

An neuen Herausforderungen und spannenden Themen wird es in 2011 nicht mangeln. Zudem freuen wir uns, mit Prof. Möller, Lehrstuhl für Controlling / Performance Management, ein neues Vorstandsmitglied innerhalb des Fördervereins begrüßen zu dürfen. Das neue Jahr ist erst wenige Wochen alt, doch einiges hat sich bereits an unserem Institut getan.

Eine Veröffentlichung von Prof. Berndt untersucht die letztjährig durch die Europäische Kommission veröffentlichten Grünbuch-Vorschläge zum «weiteren Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung». Prof. Storck hat sich im Rahmen seiner Arbeiten zur Konzernfinanzierung dem zunehmend kontrovers diskutierten Thema des «Cash Pooling» (ein Instrument des Liquiditäts- und Cash Management im Konzern) angenommen. Ein weiteres aktuelles Geldmarkt-Thema haben zwei unserer wissenschaftlichen Mitarbeiter aufgegriffen: Jens Vollmar und Robert Breitzkreuz untersuchen hier die «Contingent Convertible Bonds zur Krisenprävention». Prof. Leibfried hat sich mit dem neuen Revisionsrecht in Liechtenstein auseinandergesetzt, das auf umfangreichen im November 2010 beschlossenen Gesetzesanpassungen basiert und als Projekt vom Lehrstuhl Prof. Leibfried seit 2007 begleitet wird. Des Weiteren hat am Lehrstuhl von Prof. Ruud eine empirische Untersuchung zur eingeschränkten Revision stattgefunden, deren Ergebnisse in diesem Newsletter skizziert sind. Im Bereich «Organizational Control & Governance» hat sich Prof. Rüdiger mit der zunehmenden Bedeutung und den Auswirkungen von «Heterogenität bei Verwaltungsratsmitgliedern» befasst. Im betrieblichen Rechnungswesen analysiert Dr. Treyer den Wirkmechanismus der «Theorie der Restriktionen (TOC)» und des «Lean Accounting».

In Ergänzung zu diesen Fachbeiträgen informieren wir wieder über unser abwechslungsreiches Tagesgeschäft, die Teilnahme an Vorträgen und Tagungen sowie personelle Veränderungen. Es ist uns ein Anliegen, unseren Mitgliedern die Arbeit am ACA-HSG durch diesen Newsletter nahezubringen. Daher freuen wir uns stets über Anregungen oder Kritikpunkte. Sollten Sie noch kein Mitglied des Fördervereins sein, ist ein Beitritt mittels beiliegendem Anmeldeformular jederzeit möglich.

In diesem Sinne wünschen wir Ihnen eine anregende Lektüre und einen schönen Frühlingsanfang!

Ihr Team vom ACA-HSG



**Controlling - Oscar Treyer
Theory of Constraints (TOC) und
Lean Accounting**

Das betriebliche Rechnungswesen (management accounting) ist vor allem durch das (technische) System der Kostenzuweisung (cost assignment) bekannt geworden. Dabei werden die Kosten(arten) in Einzelkosten (direct cost) und Gemeinkosten (indirect cost, overhead) unterteilt. Dadurch wird ein «Raster» (Betriebsabrechnungsbogen (BAB) kreiert, der es erlaubt, die Kosten möglichst verursachungsgemäss den Endprodukten, Kunden, Sparten usw. zu verrechnen bzw. zuzuordnen. Die «Umlage» der Gemeinkosten kann über Kostenstellen (cost pools) oder Aktivitäten (activities) geschehen. Entsprechend erfolgt auch die Unterscheidung zwischen «traditioneller» und prozessorientierter Kostenrechnung. Mit diesem System soll auf Detail-Ebene die Kostenstruktur und -verursachung aufgezeichnet werden. Zudem ist es anhand dieser Informationen möglich, die Kosten insgesamt und deren Zusammensetzung in den Griff zu bekommen.

Von diesem System der Kostenzuweisung sind die «Kostenkonzepte» zu unterscheiden, nämlich das operationale Kostenkonzept (operational cost concept) mit seiner Unterteilung in fixe und variable (bzw. proportionale) Kosten und das entscheidungsorientierte Kostenkonzept (decision cost concept) mit seiner Unterscheidung in vermeidbare (avoidable) und unvermeidbare (unavoidable) Kosten. Mit dem operationalen Kostenkonzept soll das Kostenverhalten dargestellt werden. Die Auswirkungen von Entscheidungen über die Veränderungen der Kapazitätsauslastungen können damit operationalisiert werden. Mit dem entscheidungsorientierten Kostenkonzept hingegen sollen konkrete Entscheidungsalternativen (z.B. Eigen- oder Fremdfertigung, Spezialaufträge) analysiert und beurteilt werden, so dass die jeweiligen Auswirkungen auf das Ergebnis quantitativ nachzuvollziehen werden. Häufig wird das System der Kostenzuweisung mit dem operationalen Kostenkonzept verknüpft, um damit z.B. Anhaltspunkte für kurzfristige Preisentscheidungen (Teilkostenrechnung) zu erhalten.

Unternehmen und Manager sind aber aus datentechnischen Gründen und zur Vereinfachung der Entscheidungsgrundlagen geneigt, sowohl das System der Kostenzuweisung als auch beiden Kostenkonzepte in einem «System» zusammenzuführen. Diese Praxis wird auch als «blended cost concept error»

bezeichnet. Zwei Konzepte, welche diesen «konzeptionellen Fehler» aufweisen, sind die Theorie der Restriktionen (theory of constraints (TOC)) und das Lean Accounting.

Nach dem zweiten Weltkrieg brach eine Ära der technischen Lösbarkeit aller ökonomischen Probleme an. Ausgehend von Absatzprognosen wurden via Produktionsplanungs- und -steuerungssystem (PPS) eine «perfekte» Produktion angestrebt. In den 70er und 80er Jahren begann sich aber der Anbietermarkt in einen Nachfragermarkt umzuwandeln, und die Kundenwünsche wurden volatiler und damit schlechter prognostizierbar. Das System der (mathematischen) Berechenbarkeit (Push-System) musste durch einen Prozess der permanenten Verbesserung (process of ongoing improvement) ersetzt werden. Der von Toyota kreierte Just-in-time-Ansatz (JIT) mit seiner Signalkarten-Organisation (Kanban) erreichte weltweite Anerkennung. Schnell zeigte sich aber auch, dass dieses Pull-System nur bei moderaten Absatzschwankungen funktioniert und rund zwei Jahre zur Implementierung benötigt. Hier nun setzt die in den 80er Jahren von Eliyahu Goldratt entwickelte Theorie der Restriktionen (Theory of Constraints (TOC)) an: Das Ziel von TOC besteht darin, wie beim JIT-Ansatz das Lager abzubauen, da dies nur die Durchlaufzeit und die Gefahr von mangelhaften oder sogar falsch produzierten Produkten erhöht. Im Gegensatz zu JIT will dies aber TOC nicht durch eine synchronisierte Produktion (z.B. via Kanban) erreichen, sondern durch ein fokussiertes Vorgehen, nämlich anhand der Eliminierung eines Engpasses (bottleneck) nach dem andern. Damit dieses «Steuerungssystem» auch eine kostenseitige Unterstützung erhielt, wurde die neue Kennzahl «Durchsatzdeckungsbeitrag» (throughput), als Differenz aus Verkaufserlös und Materialkosten, eingeführt. Diese Kennzahl pro Engpasseinheit wurde für die zielgerichtete Nutzung der Engpässe, für die Entscheidung, ob die Engpass-Kapazität erhöht werden soll oder nicht, sowie für die Feststellung der Preisuntergrenze herangezogen. Anstelle der Vollkosten- bzw. Teilkostenrechnung wird nun bei TOC einzig die Durchsatzkostenrechnung (throughput costing) - eine extreme Teilkostenrechnung (super-variable costing) - für jede Art von Entscheidungssituationen angewendet. TOC geht z.B. davon aus, dass lediglich die Materialkosten variabel und aktivierbar sind. Alle übrigen Kosten werden als fix «deklariert». Damit wird abrechnungstechnisch nicht nur der Anreiz zur Lagererhöhung vermieden, sondern die Erfolgsrechnung auch näher an ein Cash-Flow-Konzept des Erfolgsausweises herangeführt. Alle TOC-Überlegungen konzentrieren sich somit auf die kurzfristigen Auswirkungen. Auch nicht viele zusätzliche Einsichten bringt das in den letzten Jahren propagierte Lean Accounting hervor. Wie bei TOC umfasst die Lagerbewertung lediglich die Materialkosten, welche als einzige Kosten als variabel angesehen werden. Zudem soll die finanzielle Performance eines Unternehmens, welches eine Lean-Produktion implementiert hat, letztere besser reflektieren, z.B. durch eine Kostenanordnung gemäss dem «value stream» und der Erweiterung der finanziellen Berichterstat-

tung durch operative Informationen.

Sowohl TOC als auch das Lean Accounting «reduzieren» aber die Informationen des betrieblichen Rechnungswesens auf ein One-size-fits-all-Niveau. Damit begeht man aber den eingangs erwähnten «blended cost concept error». Die Entscheidungen des Managements sind in ihrer sachlichen und zeitlichen Dimension überaus vielfältig. Dazu lediglich ein «Kostenrechnungssystem» zu verwenden birgt die Gefahr, eklatante Fehlentscheidungen zu fällen. Es gilt auch heute noch der bereits im Jahre 1923 von Clark aufgestellten Grundsatz «different costs for different purposes». Komplexe Entscheidungen, bedingt durch Dynamik und Volatilität der (Nachfrage-)Umwelt, können nicht aufgrund «eindimensionaler» Entscheidungsinformationen gefällt werden. Hierzu braucht es Branchen und Technologiekenntnisse sowie ein fundiertes Verständnis der Kundenbedürfnisse. Erst aufgrund dieses Wissens können relevante Führungsinformationen bereitgestellt werden, die - je nach Informationsbedürfnis - gezielt unterschiedliche Kostenkonzepte anwenden.

Dr. oec. publ. Oscar A.G. Treyer ist Ständiger Dozent für Accounting an der Universität St. Gallen und am Institut für Accounting, Controlling und Auditing der Universität St.Gallen tätig.

