



# ÖHW

## Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

Haushaltsrechtsreform des Bundes: Unterschiede zwischen Finanzierungshaushalt und Ergebnishaushalt 2013 sowie der Maastricht-Rechnung.

Anmerkungen zum ersten Rechnungsabschluss des Bundes nach BHG 2013.

Neues Rechnungswesen für Länder und Gemeinden sowie Verlängerung des Finanzausgleichs um die Jahre 2015 und 2016.

Public Private Partnership (PPP) im Lichte des ESVG 2010 unter den Restriktionen des ÖStP 2012.

Der Wandel im bürgerschaftlichen Engagement als Herausforderung für den aktiven Staat auf lokaler Ebene.

Judikatur des VfGH zur Steiermärkischen Gemeindestrukturreform.

Buchbesprechung.

Jahrgang 56 (2015) · Heft 1–2

# Anmerkungen zum ersten Rechnungsabschluss des Bundes nach BHG 2013

Von em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. Reinbert S c h a u e r



Am 30.09.2014 legte der Rechnungshof den ersten Rechnungsabschluss des Bundes (BRA) nach den Bestimmungen des Bundeshaushaltsgesetzes 2013 (BHG 2013) vor.<sup>1</sup> Fand die Vorlage der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2013 durch das Bundesministerium für Finanzen im Dezember 2013 noch einen breiten Widerhall in den Medien, war dies bei der Vorlage der Voranschlagsvergleichsrechnungen, der Vermögensrechnung zum 31.12.2013 und der Ergebnisrechnung für 2013 nicht der Fall. Kurzfristig erregten nur Buchungsprobleme in der Ergebnisrechnung eine mediale Aufmerksamkeit. Den Abschlussrechnungen nach BHG 2013 in ihrer Gesamtheit dürfte das gleiche Schicksal beschieden sein wie den in den Jahren davor vorgelegten Jahresbestandsrechnungen und Jahreserfolgsrechnungen nach BHG 1986: sie blieben weitgehend unbeachtet.<sup>2</sup>

## 1 Die Struktur des Rechnungsabschlusses

Der Rechnungsabschluss des Bundes baut auf einer integrierten Haushaltsverrechnung auf, die aus den Komponenten Finanzierungsrechnung, Ergebnisrechnung und Vermögensrechnung besteht (Drei-Komponenten-Rechnungswesen). Die Finanzierungsrechnung entspricht im Wesentlichen der bisherigen Voranschlagswirksamen Verrechnung (VWV) und dokumentiert die im Finanzjahr getätigten Einzahlungen und Auszahlungen. Sie zeigt damit die Liquiditätslage auf. In der Ergebnisrechnung werden der Zufluss und der Verbrauch von Ressourcen (Erträge und Aufwendungen) unabhängig vom konkreten Zeitpunkt der Zahlungen abgebildet. Sie ist ökonomisch aussagefähiger, weil sie die Wirtschaftlichkeit im Haushaltsvollzug dokumentiert und belegt, ob im betreffenden Jahr eine Substanzmehrung oder -minderung eintrat. Diese beiden zeitraumbezogenen Rechnungen werden um die Darstellung des Vermögens und der Schulden zum Ende des Finanzjahres (Vermögensrechnung) ergänzt. Das BHG 2013 (BGBl. I

<sup>1</sup>) <http://www.rechnungshof.gv.at/berichte/ansicht/detail/bundesrechnungsabschluss-2013.html> (10.10.2014).

<sup>2</sup>) Siehe auch: R. Schauer, Der erste Rechnungsabschluss des Bundes nach dem BHG 2013, in: Steuer- und Wirtschaftskartei (SWK), 89. Jg. (2014), Heft 31, S. 1343 ff.

Nr. 139/2009) orientiert sich dabei weitgehend, aber keinesfalls durchgängig an den entsprechenden International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).<sup>3</sup>

Der Rechnungsabschluss des Bundes 2013 umfasst fünf Abschlussrechnungen:

- Voranschlagsvergleichsrechnung für den Ergebnishaushalt
- Voranschlagsvergleichsrechnung für den Finanzierungshaushalt
- Konsolidierte Ergebnisrechnung
- Konsolidierte Finanzierungsrechnung
- Konsolidierte Vermögensrechnung

Das Attribut „konsolidiert“ bei Ergebnisrechnung, Finanzierungsrechnung und Vermögensrechnung ist irreführend, weil damit nicht die Konsolidierung mit den ausgegliederten und rechtlich selbständigen Verwaltungseinheiten gemeint ist, sondern nur eine Konsolidierung innerhalb der 32 Budgetuntergliederungen der Bundesverwaltung, die man bei einem Gesamtabchluss von vornherein erwarten darf. Die Untergliederungen stellen keine eigenständigen Organisationseinheiten dar, sondern sind aus betriebswirtschaftlicher Sicht eher als Kostenstellenbereiche zu interpretieren. IPSAS 6 (Konsolidierte und Einzelabschlüsse) wird damit nicht entsprochen.

Der vom Rechnungshof vorgelegte Rechnungsabschluss ist äußerst umfangreich. Er besteht aus zwei Textteilen (610 Seiten zum Rechnungsabschluss und 204 Seiten zu Prüfungsfeststellungen) und einem Zahlenteil (1.912 Seiten). Ihnen ist eine Kurzfassung mit 68 Seiten vorangestellt. Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung werden einerseits in einer Kurzfassung und andererseits in einer Langfassung bereitgestellt. Bei dem erwähnten Seitenvolumen von über 2.700 Seiten (hinzu kommen noch die Darstellungen in den Teilheften mit rund 13.000 Seiten) stellt sich die Frage, ob dem Transparenzgebot in einer sinnvollen Weise Rechnung getragen wurde und der Blick auf das Wesentliche dadurch nicht eher verwehrt als begünstigt wurde. Eine von der Kurzfassung ausgehende und nach individuellen Informationsbedürfnissen abgestufte Informationsbereitstellung auf elektronischer Basis wäre wohl hilfreicher gewesen.

## 2 Voranschlagsvergleichsrechnung für den Ergebnishaushalt

Die Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge (Tabelle 1) zeigt, dass die im Ergebnisvoranschlag geplante Substanzminderung von 6,7 Mrd. Euro mit einem Ist-Wert von 7,237 Mrd. Euro nicht erreicht werden konnte und die Ist-Zahlen somit deutlich über den Voranschlagszahlen liegen.

<sup>3</sup>) Siehe im Detail R. Schauer, Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 2. Auflage, Wien 2012, S. 214 ff; G. Bauer/A. Pasterniak/J. Seiwald, Österreich und die IPSAS: Die inhaltliche Fundierung des Rechnungswesens des Bundes, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 52. Jg. (2011), Heft 1–3, 5 ff.; KPMG AG Schweiz (Hrsg.), IPSAS – Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards, Ausgabe 2011, Zürich 2012.

<b>Ergebnishaushalt 2013</b>			
Werte in Mrd. Euro	Voranschlag	Erfolg (Ist)	Differenz
Personalaufwand	8,723	8,512	-0,211
Transferaufwand	51,771	51,813	+0,042
Betrieblicher Sachaufwand	6,249	7,580	+1,330
Finanzaufwand	7,335	10,205	+2,870
<i>Aufwendungen</i>	74,078	78,110	+4,032
Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers	66,401	69,952	+3,551
Finanzerträge	0,977	0,921	-0,056
<i>Erträge</i>	67,378	70,873	+3,495
<b>Nettoergebnis</b>	<b>-6,700</b>	<b>-7,237</b>	<b>-0,537</b>

*Tabelle 1: Ergebnishaushalt des Bundes 2013*

(Quelle: Bundesrechnungsabschluss)

Besonders hoch waren die Abweichungen beim Finanzaufwand auf Grund notwendiger Maßnahmen zur Finanzmarktstabilität und durch nicht budgetierte Abschreibungen im Bereich der öffentlichen Abgaben, die beim betrieblichen Sachaufwand ausgewiesen wurden. Höhere Erträge als veranschlagt resultierten bei der Versteigerung der LTE-Lizenzen. Hier zeigt sich bereits ein struktureller Mangel, der auch bei IPSAS 1 gegeben ist. Es wird nicht zwischen den laufenden (ordentlichen) und den außerordentlichen Gebarungsfällen getrennt und keine Differenzierung (Ergebnisspaltung) zwischen ordentlichem Verwaltungsergebnis, Finanzergebnis und außerordentlichem Ergebnis ermöglicht. Die erwähnten Abweichungen wären wohl größtenteils dem außerordentlichen Ergebnis zuzurechnen.

### 3 Voranschlagsvergleichsrechnung für den Finanzierungshaushalt

Der Finanzierungshaushalt (Tabelle 2) differenziert zwischen der Allgemeinen Gebarung, die zu einem Nettofinanzierungssaldo in Höhe von -4,203 Mrd. Euro führt, und dem Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit zur Bedeckung dieses Saldos. Gegenüber dem Voranschlag war der Nettofinanzierungssaldo um 33,6 % geringer. Dies ist auch darauf zurückzuführen, dass von der Möglichkeit zur Bildung von Haushaltsrücklagen Gebrauch gemacht und im Budget vorgesehene Auszahlungsermächtigungen im Ausmaß von rund 2,5 Mrd. Euro (Saldogröße) nicht in Anspruch genommen wurden (siehe später Punkt 7).

<b>Finanzierungshaushalt 2013</b>			
Werte in Mrd. Euro	Voranschlag	Zahlungen	Differenz
<b>Allgemeine Gebarung</b>			
Auszahlungen	75,006	75,567	+0,561
Einzahlungen	68,678	71,364	+2,685
<i>Nettofinanzierungssaldo</i>	-6,328	-4,203	+2,124
<b>Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit</b>			
Auszahlungen	89,403	47,778	-41,625
Einzahlungen	95,731	51,981	-43,749
<i>Saldo</i>	+6,328	+4,203	-2,124

*Tabelle 2: Finanzierungshaushalt des Bundes 2013*

(Quelle: Bundesrechnungsabschluss)

Die Mehrauszahlungen in der Allgemeinen Gebarung gegenüber dem Voranschlag waren insbesondere durch die Kapitalzuschüsse an die Hypo Alpe-Adria-Bank International AG bedingt, die bedeutenden Mehreinzahlungen resultierten aus der Versteigerung der LTE-Lizenzen.

Der Primärsaldo des Bundes<sup>4</sup> war nach -1,901 Mrd. Euro im Jahr 2012 im Abschlussjahr mit +2,008 Mrd. Euro wieder positiv. Der Primärsaldo leitet sich aus dem Saldo der Allgemeinen Gebarung, bereinigt um die Veränderung der Rücklagen und um die Zinsausgaben, ab. Somit konnte ein Teil der Zinsausgaben von 6,4 Mrd. Euro aus den laufenden Einzahlungen abgedeckt werden. Der andere Teil der Zinsausgaben war durch Schuldaufnahmen zu finanzieren.

#### 4 Vermögensrechnung zum 31. 12. 2013

Die Vermögensrechnung (Schlussbilanz) des Bundes zum 31. 12. 2013 ist in verkürzter Darstellung in Tabelle 3 ersichtlich.

<sup>4)</sup> R. Schauer, Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 2. Auflage, Wien 2012, S. 63.

<b>Vermögensrechnung 2013</b>			
Werte in Mio. Euro	Schlussbilanz 31.12.2013	Eröffnungsbilanz 01.01.2013	Veränderungen
<b>AKTIVA</b>			
A.I Immaterielle Vermögenswerte	451,95	368,17	+83,77
A.II Sachanlagen	39.468,81	39.588,68	-119,87
A.III Wertpapiere und sonst. Kapitalanlagen	2.400,00	3.824,00	-1.424,00
A.IV Beteiligungen	24.544,15	25.189,13	-644,98
A.V Langfristige Forderungen	6.802,34	7.132,31	-329,98
<b>A Langfristiges Vermögen</b>	<b>73.667,24</b>	<b>76.102,29</b>	<b>-2.435,05</b>
B.I Kurzfristiges Finanzvermögen	0,00	0,00	0,00
B.II Kurzfristige Forderungen	11.653,94	8.499,56	+3.154,38
B.III Vorräte	701,07	698,84	+2,23
B.IV Liquide Mittel	4.160,04	4.208,57	-48,53
<b>B Kurzfristiges Vermögen</b>	<b>16.515,04</b>	<b>13.406,97</b>	<b>+3.108,08</b>
<b>Summe Aktiva</b>	<b>90.182,29</b>	<b>89.509,26</b>	<b>+673,03</b>
<b>PASSIVA</b>			
C.I Neubewertungsrücklagen	953,82	0,00	+953,82
C.II Fremdwährungsumrechnungsrücklagen	-2,22	0,00	-2,22
C.III Sonstige Rücklagen	0,00	0,00	0,00
C.IV Jährliches Nettoergebnis	-7.233,19	0,00	-7.233,19
C.V Saldo aus d. jährlichen Eröffnungsbilanz	-134.326,22	-134.188,73	-137,49
C.VI Bundesfinanzierung	22,96	21,80	+1,16
C.VII Sonstiges Nettovermögen	-5,76	0,00	-5,76
<b>C Nettovermögen (Ausgleichsposten)</b>	<b>-140.590,61</b>	<b>-134.166,93</b>	<b>-6.423,68</b>
D.I Langfristige Finanzschulden, netto	169.904,81	169.702,07	+202,73
D.II Langfristige Verbindlichkeiten	14.665,90	14.004,81	+661,10
D.III Langfristige Rückstellungen	3.479,95	3.512,72	-32,77
<b>D Langfristige Fremdmittel</b>	<b>188.050,66</b>	<b>187.219,60</b>	<b>+831,06</b>
E.I Kurzfristige Finanzierungen, netto	24.037,48	19.848,53	+4.188,95
E.II Kurzfristige Verbindlichkeiten	17.944,60	16.156,02	+1.838,59
E.III Kurzfristige Rückstellungen	690,16	452,05	+238,11
<b>E Kurzfristige Fremdmittel</b>	<b>42.722,24</b>	<b>36.456,59</b>	<b>+6.265,64</b>
<b>Summe Passiva</b>	<b>90.182,29</b>	<b>89.509,26</b>	<b>+673,03</b>
<b>BILANZSUMME brutto</b>	<b>230.772,90</b>	<b>223.676,19</b>	<b>+7.096,71</b>

Tabelle 3: Vermögensrechnung des Bundes zum 31.12.2013

(Quelle: Bundesrechnungsabschluss)

Wie schon in der Eröffnungsbilanz<sup>5</sup> wird der im § 94 BHG 2013 vorgesehene (und den IPSAS entsprechenden) Gliederung nicht gefolgt. Das langfristige (gemeint ist: langfristig gebundene) Vermögen wird vor dem kurzfristigen Vermögen ausgewiesen. In Analogie dazu werden auf der Passivseite die langfristigen Fremdmittel vor die kurzfristigen Fremdmittel gereiht. Hier schlägt offenbar noch die Gliederungslogik des UGB (Anlagevermögen, Umlaufvermögen usw.) durch. In dieser Form wird in der Vermögensrechnung weder IPSAS 1 (Darstellung des Abschlusses) noch den UGB-Regeln entsprochen.

Im Zuge der Prüfungshandlungen hat der Rechnungshof einzelne Posten der vom BMF vorgelegten Eröffnungsbilanz korrigiert, sie betreffen die kurzfristigen Verbindlichkeiten (erhöhter Ansatz) und die kurzfristigen Rückstellungen (verminderter Ansatz der Urlaubsrückstellungen), wodurch sich auch ein etwas höherer Wert für den Ausgleichsposten des Nettovermögens ergab.

Es ist zu hinterfragen, ob dieser Ansatz eines Minuspostens auf der Passivseite einen Sinn ergibt, denn er verkürzt die Bilanzsumme auf die Höhe der Aktiva. Zwar bestimmt § 94 (1) BHG 2013, dass „die Summe des Vermögens der Summe aus Fremdmitteln und Nettovermögen (Ausgleichsposten) zu entsprechen hat“. Dies ergibt dann einen Sinn, wenn man von einem positiven Nettovermögen ausgehen kann, was beim Bund aber keinesfalls der Fall ist und auch in absehbarer Zeit nicht erwartet werden kann. Die Höhe der Gesamtschulden muss man sich bei dieser Darstellung selbst berechnen, deswegen scheint in Tabelle 3 auch die letzte Zeile („Bilanzsumme brutto“ auf). Ein Ausweis dieses Ausgleichspostens auf der Aktivseite wäre deshalb vorzuziehen. Im Vergleich zu den anderen Gruppen von Bilanzposten erscheint die übermäßige Detaillierung im Bereich des Nettovermögens ohne Aussagewert und wird weder in der Kurzfassung noch in der Langfassung des Rechnungsabschlusses ausreichend erläutert. Dem Prüfbericht ist allerdings zu entnehmen, dass Probleme bei der Buchhaltungsagentur in der Kontenabstimmung und in der Prüfung des Gebarungsvollzugs bestanden.

Als bedeutender Bilanzposten ist das negative Periodenergebnis in Höhe von –7.233,19 Mrd. Euro anzusehen. Diese Substanzschmälerung von 8 % des Vermögens ist fast doppelt so hoch wie der Nettofinanzierungssaldo in der Finanzierungsrechnung und belegt einen bedeutenden, in der Abrechnungsperiode aber finanzierungsunwirksamen Ressourcenverbrauch. Dem für die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns maßgeblichen interperiodischen Gerechtigkeitsprinzip,<sup>6</sup> wonach für jede Rechnungsperiode die Deckung des Ressourcenverbrauchs durch das Ressourcenaufkommen dieser Periode und somit eine ausgeglichene Ergebnisrechnung gefordert wird, wird deutlich nicht entsprochen.

<sup>5</sup>) Siehe auch R. Schauer, Die Eröffnungsbilanz des Bundes zum 01.01.2013 – erstmalige Darstellung von Vermögen und Schulden?, in: Steuer- und Wirtschaftskartei (SWK), 89. Jg. (2014), Heft 9, S. 492 f.; R. Schauer, Die österreichische Haushaltsrechtsreform im Lichte der betriebswirtschaftlichen Rechnungstheorie und internationaler Entwicklungen, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 55. Jahrgang (2014), Heft 1–3, S. 14 ff.

<sup>6</sup>) R. Schauer, Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 2. Auflage, Wien 2012, S. 96.

## 5 Ergebnisrechnung und Gegenüberstellung mit der Finanzierungsrechnung

Die Ergebnisrechnung differenziert zwischen dem Ergebnis aus der operativen Verwaltungstätigkeit (vor allem Abgabenerträge abzüglich Personalaufwand und betrieblicher Sachaufwand), dem Transferergebnis (Transferzahlungen zu und von anderen Rechtsträgern) und dem Finanzergebnis (Differenz zwischen Finanzaufwand und Finanzerträgen). Informativ ist die erstmalige Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag mit den maßgeblichen Zahlungsströmen, die in der Finanzierungsrechnung ausgewiesen sind (siehe Tabelle 4).

Der Saldo der Ergebnisrechnung (Jahresergebnis) ist mit  $-7,233$  Mrd. Euro deutlich höher als der Saldo der Finanzierungsrechnung (Nettofinanzierungs-saldo) in der Höhe von  $-4,389$  Mrd. Euro.<sup>7</sup> Die Unterschiede zwischen den Ansätzen in der Ergebnisrechnung und jenen in der Finanzierungsrechnung ergeben sich zunächst aus den unterschiedlichen Zeitpunkten in der Verrechnung (in der Ergebnisrechnung zum Zeitpunkt des Wertzuwachses bzw. Werteinsatzes; in der Finanzierungsrechnung zum Zeitpunkt des Geldflusses). Sie ergeben sich auch aus den nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen und Erträgen, die nur die Ergebnisrechnung betreffen. Die zahlungsunwirksamen Aufwendungen betreffen großteils die Abwertung von Beteiligungen (insgesamt  $3,119$  Mrd. Euro, davon Hypo-Alpe-Adria AG  $2,498$  Mrd., Verbund AG  $385$  Mio., Österreichische Volksbanken AG  $222$  Mio.), weiters Wertberichtigungen und Forderungsabgänge ( $1,256$  Mrd. Euro, vor allem bei öffentlichen Abgaben in Höhe von  $1,007$  Mrd.) sowie Rückstellungen für Personal ( $345$  Mio. Euro) und für Prozesskosten ( $247$  Mio. Euro). Umgekehrt betreffen die nicht erfolgswirksamen Ein- und Auszahlungen (z. B. Darlehen und Vorschüsse) nur die Finanzierungsrechnung. Der vom Umfang her beachtliche Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit umfasst die Einzahlungen aus Schuldaufnahmen (Finanzschulden und kurzfristige Kassenstärker) und aus Währungstauschverträgen sowie die Auszahlungen für die Rückzahlung von Schulden.

Die Bewertung der Beteiligungen und der erforderlichen Maßnahmen zur Sicherung der Finanzmarktstabilität gaben Anlass zu einer parlamentarischen Anfrage der Grünen,<sup>8</sup> in deren Beantwortung<sup>9</sup> der Bundesminister für Finanzen Buchungsprobleme und redaktionelles Versehen in der Abfassung des Rechnungsabschlusses einräumte. Sie betreffen im Wesentlichen die erwähnten außerordentlichen Maßnahmen zur Sicherung der Finanzmarktstabilität, aber auch

<sup>7</sup>) Die vorläufigen Zahlen zum Budgetvollzug 2014 weisen einen Nettofinanzierungsbedarf von rund  $3,2$  Mrd. Euro und ein negatives Jahresergebnis von rund  $4,7$  Mrd. Euro aus. Beide Salden sind niedriger als im Vorjahr und auch niedriger als budgetiert. Quelle: Analyse des Budgetdienstes im Parlament, „Budgetvollzug Jänner bis Dezember 2014“, [http://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/BD\\_-Budgetvollzug\\_Jaenner\\_bis\\_Dezember\\_2014.docx](http://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/BD_-Budgetvollzug_Jaenner_bis_Dezember_2014.docx) (16.03.2015).

<sup>8</sup>) Anfrage 3249/J (XXV. GP) vom 04.12.2014.

<sup>9</sup>) Anfragebeantwortung 3096/AB vom 04.02.2015 zu 3249/J (XXV. GP).

<b>Gegenüberstellung Ergebnis- und Finanzierungsrechnung 2013</b>			
Werte in Mio. Euro	Ergebnis- rechnung	Finanzierungs- rechnung	Differenz
Erträge/Einzahlungen aus Abgaben netto	58.743,22	57.865,07	+878,15
Erträge/Einzahlungen aus operativer Verwaltungstätigkeit	4.929,47	4.602,69	+326,78
Personalaufwand/-auszahlungen	-9.893,48	-9.598,95	-294,53
Betrieblicher Sachaufwand	-7.591,19	-5.826,55	-1.764,64
<i>Ergebnis/Nettogeldfluss aus der operativen Verwaltungstätigkeit</i>	46.188,01	47.042,25	-854,25
Erträge/Einzahlungen aus Transfers	6.993,29	6.993,37	-0,08
Transferaufwand/-auszahlungen	-51.131,17	-49.940,34	-1.190,83
<i>Ergebnis/Nettogeldfluss aus Transfers</i>	-44.137,88	-42.948,97	-1.190,91
<i>Ergebnis/Geldfluss aus der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers</i>	2.050,13	4.095,28	-2.045,15
davon nicht zahlungswirksam	-1.929,57		
Finanzerträge	921,22	922,49	-1,27
Finanzaufwand	-10.204,54	-6.400,48	-3.804,06
<i>Finanzergebnis/Geldfluss Finanzergebnis</i>	-9.283,32	-5.477,99	-3.805,33
davon nicht zahlungswirksam	-3.121,23		
Einzahlungen aus der Rückzahlung von Darlehen sowie gewährten Vorschüssen		39,36	
Auszahlungen aus der Rückzahlung von Darlehen sowie gewährten Vorschüssen		-1.436,44	
<i>Geldfluss aus empfangenen sowie gewährten Darlehen und Vorschüssen</i>		-1.397,08	
Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit		1.464,22	
Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit		-3.073,58	
<i>Geldfluss aus der Investitionstätigkeit</i>		-1.609,36	
Geldfluss aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung		67,45	
Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit		51.981,30	
Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit		-47.778,28	
<i>Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit</i>		4.203,02	
<b>Jahresergebnis</b>	<b>-7.233,19</b>		
<b>Nettofinanzierungssaldo</b>		<b>-4.389,15</b>	

Tabelle 4: Gegenüberstellung von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung 2013

(Quelle: Bundesrechnungsabschluss)

notwendige Korrekturen bei Vermögensbewertungen. Wenn die Statistik Austria für die Berechnung der Staatskonten im Sinne des ESVG 2010 weiterhin von den Werten des Finanzierungshaushalts (und nicht im Hinblick auf das international übliche Accrual Accounting von den Werten des Ergebnishaushalts) ausging, weil ihr die Zuverlässigkeit des Ergebnishaushalts für 2013 allgemein beeinträchtigt schien,<sup>10</sup> so ist dies bereits aus der Terminlage zu erklären. Die ESVG-Berechnungen hatten im März 2014 zu erfolgen, die (vom Rechnungshof geprüfte) Ergebnisrechnung war erst Ende September 2014 verfügbar. Eine frühzeitigere Vorlage der Ergebnisrechnung (siehe Punkt 9) ist auch aus diesem Grund geboten.

## 6 Verbesserungswürdige Kommunikationspolitik?

Das im Bundeshaushaltsgesetz 2013 verankerte Ziel, einen möglichst genauen Einblick in die finanzielle Lage des Bundes, in die Effizienz seiner Gebarung und in die Struktur seines Vermögens und seiner Schulden am Ende eines Jahres zu geben, wird mit dem vorliegenden Rechnungsabschluss erfüllt. Es erhebt sich allerdings die Frage, ob der eingangs erwähnte Umfang von mehr als 2.700 Seiten den Blick auf das Wesentliche begünstigt oder auf Grund des hohen Informationsvolumens eher verschleiert. Die Kurzfassung gibt zumindest teilweise eine Hilfestellung. Zu einer besonderen Pressemitteilung mit inhaltlichen Aussagen oder gar Handlungsaufforderungen an die Politik sah sich der Rechnungshof nicht veranlasst.

Der Vorlage des Bundesrechnungsabschlusses 2013 folgte nur eine einseitige Mitteilung der Parlamentskorrespondenz,<sup>11</sup> die mit der Schlagzeile „Bundesrechnungsabschluss: mehr Abgaben, weniger Defizit, Primärsaldo positiv“ versehen war. Damit wurden wieder – so wie in der Vergangenheit – finanzwirtschaftliche Aspekte in den Vordergrund gerückt, die Substanzminderung in der Ergebnisrechnung wurde zwar erwähnt, aber nicht erklärt. Auf die Vermögensrechnung wurde überhaupt nicht Bezug genommen. Der Fokus wurde vielmehr auf die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung gelegt.

Da im Gegensatz zur Vorlage der Eröffnungsbilanz kein mediales Echo auf die Vorlage des Rechnungsabschlusses erkennbar war, wären die Abgeordneten zum Nationalrat im Zuge der Beratung des Bundesrechnungsabschlusses gefordert gewesen, insbesondere zur wirtschaftlichen Gebarung Stellung zu beziehen und darüber auch die Öffentlichkeit zu informieren. Denn mit dem Aufwandsüberhang von 7,237 Mrd. Euro über die Erträge wurde ein negatives Ergebnis erzielt, das 9,3 % der Aufwendungen und 10,2 % der Erträge ausmacht und nur von den schlechten Jahresergebnissen 2011 und 2012 (auf Basis BHG 1986) übertroffen wird. Dies war jedoch nicht der Fall.

<sup>10</sup> Antwort zu Punkt 25 der Anfrage, a.a.O.

<sup>11</sup> Parlamentskorrespondenz Nr. 862 vom 02.10.2014.

Die Beratungen des Budgetausschusses in der Sitzung vom 26. 11. 2014 sind der Öffentlichkeit nicht zugänglich, es ist lediglich dokumentiert, wer sich an der Debatte beteiligt hat.<sup>12</sup> Im Bericht der Parlamentskorrespondenz zur Beschlussfassung über den Rechnungsabschluss des Bundes in der Plenarsitzung des Nationalrats am 11. 12. 2014<sup>13</sup> wird in kurzer Form über die unterschiedlichen Ergebnisse in der Finanzierungsrechnung und in der Ergebnisrechnung berichtet. Die wesentlichen Aufwendungen, die nicht mit Zahlungen verbunden waren, werden erwähnt. Es wird auch auf den deutlich negativen Vermögensstand des Bundes verwiesen. Schlussfolgerungen aus diesen Ergebnissen werden aber nicht gezogen.

Dem Stenographischen Protokoll<sup>14</sup> zur 55. Sitzung des Nationalrats vom 11. 12. 2014, in der bei TOP 9 der Bundesrechnungsabschluss 2013 genehmigt wurde, ist zu entnehmen, dass vorrangig finanzwirtschaftliche Aspekte von den Abgeordneten aufgegriffen wurden. Lediglich der Präsident des Rechnungshofes verwies auf die Dimensionen von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch und den Umstand, dass unsere Generation zulasten der Zukunft lebt, da der Ressourcenverbrauch wesentlich höher ist, als es uns nach dem Prinzip der Generationengerechtigkeit zusteht. Dem Effizienzgebot folgend wäre die Steuerung des Verwaltungshandelns vorrangig über den Ergebnishaushalt erforderlich.

## 7 Das Problem der Haushaltsrücklagen

Im Anhang zur Voranschlagsvergleichsrechnung für den Finanzierungshaushalt wurden zum 31. 12. 2013 Haushaltsrücklagen in der Höhe von 17,355 Mrd. Euro ausgewiesen, das sind 23,14 % der im Haushaltsvoranschlag für 2013 veranschlagten Auszahlungen. Diese Rücklagen wurden seit 2009 im Gefolge der ersten Etappe der Haushaltsrechtsreform 2009 laufend gebildet. Veranschlagte Mittel verfielen nicht mehr wie bisher am Jahresende, sondern konnten einer Rücklage zugeführt und zu einem späteren, nicht befristeten Zeitpunkt in Anspruch genommen werden und waren auch nicht an den ursprünglichen Verwendungszweck gebunden. Damit sollte der gängigen Praxis entgegengewirkt werden, veranschlagte Mittel vor Jahresende zu verbrauchen („Dezemberfieber“).

Den größten Teil dieser Rücklagen machen die Rücklagen auf der Ebene der Detailbudgets aus (85,6 %). Daneben gibt es zweckgebundene Einzahlungsrücklagen, die im Rahmen einer zweckgebundenen Gebarung gebildet wurden (10,0 %), Variable Auszahlungsrücklagen (aus Bereichen mit variablen Auszahlungsobergrenzen) und EU-Einzahlungsrücklagen (aus Mehreinzahlungen der Europäischen Union).

<sup>12</sup> 381 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXV. GP.

<sup>13</sup> Parlamentskorrespondenz Nr. 1205 vom 11. 12. 2014.

<sup>14</sup> [http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/NRSITZ/NRSITZ\\_00055/index.shtml#tab-VorlaeufigesProtokoll](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/NRSITZ/NRSITZ_00055/index.shtml#tab-VorlaeufigesProtokoll) (03. 03. 2015).

Mit den Detailbudgetrücklagen – so wurde argumentiert – spart sich der Bund Zinsen, da die Rücklagen erst finanziert werden, wenn sie gebraucht und nicht wenn sie gebildet werden. Damit handelt es sich weder um kamerale Rücklagen, mit denen eine entsprechende Mittelbindung einhergeht, noch um von Ertragsüberschüssen herrührende Rücklagen, die nicht verausgabt wurden, sondern um „nicht genützte Auszahlungsermächtigungen“, denen kein Vermögenswert gegenübersteht. Deswegen scheinen sie auch nicht in der Vermögensrechnung auf. Da alle bisherigen Budgets mit einem Überhang der Auszahlungen über die Einzahlungen verbunden waren, wären im Rahmen des Budgets zusätzliche Schuldaufnahmen notwendig gewesen, um diese Auszahlungsermächtigungen zu finanzieren. Das Budgetjahr 2013 schloss mit einem um 2,1 Mrd. Euro niedrigeren Ist-Abgang gegenüber dem veranschlagten Budgetdefizit ab, somit verringerten die nicht genützten Ausgabenermächtigungen die notwendige Neuverschuldung des Bundes.

Da diese Art der Haushaltsrücklagen finanziell nicht bedeckt ist, kann die spätere Verwendung der Rücklagen nur im Rahmen der Finanzierungsmöglichkeiten im jeweiligen Finanzjahr erfolgen. Das Bundesministerium für Finanzen ist wegen der gegenwärtigen Schuldenproblematik zur Sicherung des Stabilitätspaktes und zur Einhaltung der Maastricht-Kriterien sehr restriktiv in der Freigabe der Rücklagen. Damit gehen aber die Anreizwirkungen für eine sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung verloren und es ist zu befürchten, dass der Sinn der Aufgabe des Dezemberfiebers durch eine restriktive Politik in der Rücklagenauflösung in Frage gestellt wird. Darauf hat auch der Budgetdienst des Parlaments in einer ausführlichen Information im Jahr 2013 bereits hingewiesen<sup>15</sup> und diese Argumentation in der Analyse des Rechnungsabschlusses 2013 erneuert.<sup>16</sup>

Im Jahr 2013 übertrafen die Zuführungen zu den Haushaltsrücklagen mit 4,7 Mrd. Euro deutlich die Auflösungen in Höhe von 2,2 Mrd. Euro und führten zu einer Erhöhung des Rücklagenbestandes von 2,5 Mrd. Euro (Stand am 01.01.2013 15,838 Mrd. Euro). Wenn am Ende eines Finanzjahres der Nettofinanzierungsbedarf eines Detailbudgets niedriger als der budgetierte Saldo ist, so dürfen Haushaltsrücklagen jedenfalls gebildet werden (§ 55 Abs. 1 BHG). In einer Reihe von Untergliederungen haben diese Rücklagenbestände beinahe die für 2013 budgetierten Auszahlungen erreicht (UG 40, 34) oder gar überschritten (UG 43, 45, 46, 51).<sup>17</sup> Der Sinn solch hoher Rücklagenbildungen wäre zu belegen. Andernfalls müsste die Höhe der Budgetierung hinterfragt werden. Wenn die Rücklagenauflösung letztlich wegen der Verschuldungshöhe nicht finanziert werden kann, geht die Anreizwirkung zur Bildung dieser Rücklagen verloren. Es ist zu erwarten, dass die veranschlagten Mittel wieder vollständig verausgabt wer-

<sup>15</sup> Analyse des Budgetdienstes im Parlament, „Rücklagen im neuen Haushaltsrecht“, 18.02.2014, [http://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/BD\\_-\\_Ruecklagen\\_im\\_neuen\\_Haushaltsrecht.docx](http://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/BD_-_Ruecklagen_im_neuen_Haushaltsrecht.docx) (05.03.2015).

<sup>16</sup> Analyse des Budgetdienstes im Parlament, „Rücklagen 2013“, 14.04.2014, [http://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/BD\\_-\\_Ruecklagen\\_2013.docx](http://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/BD_-_Ruecklagen_2013.docx) (05.03.2015)

<sup>17</sup> a.a.O., S. 2.

den. Dieses Problem wurde von den Abgeordneten beider Regierungsparteien erkannt und soll Gegenstand der geplanten Evaluierung des neuen Haushaltsrechts sein.<sup>18</sup> Dies ist ein Indiz dafür, dass die Analysen des Budgetdienstes<sup>19</sup> von den Abgeordneten aufgegriffen werden.

## 8 Kein Bericht zur Wirkungsorientierung

Mit der Neufassung von Art. 51 B-VG im Zuge der Haushaltsrechtsreform wurde neben Transparenz, Effizienz und möglichst getreuer Darstellung der finanziellen Lage des Bundes auch die Wirkungsorientierung als Grundsatz der Haushaltsführung gesetzlich verankert. Während im Bundesfinanzgesetz 2013 sehr ausführlich auf die Wirkungsziele je Untergliederung Bezug genommen wird, fehlen im Rechnungsabschluss entsprechende Informationen. Wohl wird im Textteil auf diesen neu geltenden Grundsatz verwiesen und dokumentiert, dass „die Wirkungsorientierung ... eine zentrale neue Weichenstellung in der Budgetsteuerung des Bundes“ beabsichtigt, „indem in allen haushaltsleitenden Organen beabsichtigte Wirkungen, zu deren Erreichung dienende Maßnahmen und die Zielerreichung messende Indikatoren definiert werden. Es geht darum, eine integrierte Steuerung von Ressourcen und Ergebnissen zu ermöglichen.“<sup>20</sup> Nähere Informationen über die Erreichung dieser Wirkungsziele fehlen jedoch. Es wird auch nicht auf den gemäß § 68 Abs. 5 BHG von der im Bundeskanzleramt ressortierenden Wirkungscontrollingstelle zu verfassenden Bericht über die Ergebnisse des Wirkungscontrollings verwiesen. Dieser Bericht ist jährlich bis zum 31. Oktober dem Budgetausschuss des Nationalrats vorzulegen und ist im Internet als Dokument des Bundeskanzleramts auch der Öffentlichkeit zugänglich.<sup>21</sup> Er ist naturgemäß auch sehr umfangreich (270 Seiten), weil auf die Wirkungsziele aller Untergliederungen Bezug zu nehmen war. Von den rund 120 Wirkungszielen werden rund 70 als vollständig bzw. sogar übererfüllt dargestellt.

Der Rechnungshof selbst nimmt zur Wirkungsorientierung eher versteckt unter dem Titel „Themen der öffentlichen Finanzkontrolle“ in einem allgemeinen Tätigkeitsbericht über seine Aufgabenwahrnehmung im Jahr 2014 Stellung.<sup>22</sup> Er führt darin aus, dass die Wirkungsziele hinsichtlich ihrer Ausrichtung keiner inhaltlichen Prüfung durch den Rechnungshof unterliegen, weil sie eine politische Prioritätensetzung darstellen. „Dennoch finden sich wesentliche Ansätze bei Gebarungsprüfungen, die ersichtlich machen können, ob die Bundesministerien den Grundsatz der wirkungsorientierten Haushaltsführung eingeführt haben bzw. ob

<sup>18</sup>) Parlamentskorrespondenz Nr. 1205 vom 11. 12. 2014.

<sup>19</sup>) Siehe Fußnoten 14 und 15.

<sup>20</sup>) Rechnungshof, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2013, Textteil: Band 1, Wien 2014, S. 68.

<sup>21</sup>) Bundeskanzleramt, Öffentlicher Dienst, Wirkungsorientierte Verwaltung, „Bericht zur Wirkungsorientierung 2013“, [https://www.oeffentlicherdienst.gv.at/wirkungsorientierte\\_verwaltung/dokumente/index.html](https://www.oeffentlicherdienst.gv.at/wirkungsorientierte_verwaltung/dokumente/index.html) (27.01.2015).

<sup>22</sup>) Bericht des Rechnungshofes, Reihe BUND 2014/16, Wien 2014, S. 33 ff.

ihre Steuerung einem Wirkungsansatz unterliegt“.<sup>23</sup> Erste Prüfungserfahrungen zeigen, dass es in der Umsetzung noch ein erhebliches Weiterentwicklungspotenzial gibt. Dies betrifft einerseits die Budgetstruktur, andererseits auch die Festlegung geeigneter, aussagekräftiger und steuerungsrelevanter Wirkungsindikatoren. Es wird aber eingeräumt, dass die Haushaltsrechtsreform einen bedeutenden kulturellen Wandel in der gesamten Bundesverwaltung bewirkt, der naturgemäß einen gewissen Zeitraum in der Umsetzung bedarf.

Dem Transparenzgebot wird in dieser Form der Darstellung und Bewertung der für den Rechnungsabschluss maßgeblichen Informationen allerdings nicht entsprochen. Der Wirkungscontrollingstelle im Bundeskanzleramt kommt die Funktion einer Internen Revision zu, deren Bericht isoliert vom Rechnungsabschluss (und auch erst einen Monat später) dem Budgetausschuss zugeleitet und in der Folge veröffentlicht wird. Die interessierte Öffentlichkeit muss daher die jeweiligen Kompetenzbereiche kennen und sich auf verschiedenen Wegen Informationen verschaffen, um sich ein Gesamtbild über den Rechnungsabschluss verschaffen zu können.

## 9 Reformvorschläge

Wenn der Rechnungsabschluss 2013 – durchaus den derzeitigen gesetzlichen Vorgaben entsprechend – neun Monate nach dem Abschlussstichtag vorgelegt (30.09.2014) und dann weitere drei Monate später erst im Nationalrat behandelt wird (Budgetausschuss 26.11.2014, Plenum des Nationalrates 11.12.2014, Genehmigung mit Bundesgesetz vom 13.01.2015, BGBl I Nr. 7/2015), so erscheint dies eindeutig zu spät und nicht mehr aktuell, zumal das folgende Finanzjahr bereits abgelaufen ist. Allfällige Reaktionen auf Prüfungsfeststellungen und Gegensteuerungsmaßnahmen können erst im zweitfolgenden Jahr berücksichtigt werden.

Es ist ernstlich zu überlegen, ob die Erstellung des Rechnungsabschlusses und dessen Prüfung streng voneinander getrennt und zeitlich vorverschoben werden sollten. Die heute nutzbare Informationstechnologie und die in der Rechnungsorganisation vorherrschende Automatisierung lässt die Bestimmung, wonach der Rechnungshof den Rechnungsabschluss zu erstellen hat, als obsolet erscheinen. Auch könnte eine mögliche Unvereinbarkeit (Erstellung und Prüfung in einer Hand) von vorneherein vermieden werden.

Unter sinngemäßer Anwendung der für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen des UGB (§ 222 sowie § 268) könnte auch für den Bund vorgesehen werden, dass der Rechnungsabschluss vom Bundesministerium für Finanzen erstellt und in einer vom Rechnungshof geprüften Form bis zum Ablauf von fünf Monaten nach Abschluss des Finanzjahres dem Nationalrat vorgelegt wird. Der Rechnungshof müsste demnach – wie die Wirtschaftsprüfer bei einer Kapitalge-

<sup>23</sup>) a.a.O., S. 35.

sellschaft – bereits vor Ablauf eines Finanzjahres mit einer begleitenden Prüfung beginnen.

Dies hätte den Vorteil, dass das Bundesministerium für Finanzen selbst den Rechnungsabschluss und dessen Ergebnisse vorstellen und im Sinne der von der Bundesregierung gesetzten Ziele erläutern und vertreten kann. Der Rechnungshof könnte sich auf seine Revisionsaufgabe konzentrieren und mit entsprechenden Schwerpunktsetzungen zu den Ergebnissen Stellung nehmen und seine Handlungsempfehlungen in den Mittelpunkt seiner Äußerungen stellen.

Der Nationalrat könnte den Rechnungsabschluss noch im Juni einer Diskussion unterziehen und vor der Parlamentssommerpause beschließen. Dies hätte zur Folge, dass die Prüfungsfeststellungen und die Diskussion in einer grösseren zeitlichen Nähe stattfinden und auch notwendige Gegensteuerungsmaßnahmen noch im laufenden Finanzjahr ergriffen werden können.

Zu ähnlichen Schlüssen kommt auch der Budgetdienst des Parlaments, der am 18.02.2015 einen Bericht zur Evaluierung der Haushaltsreform vorlegte.<sup>24</sup> Er wurde von den Budgetsprechern der parlamentarischen Klubs in Auftrag gegeben und fasst aus der Sicht des Parlaments die aus den bisherigen Erfahrungen abgeleiteten wesentlichen Kritikpunkte zusammen und zeigt mögliche Lösungsansätze auf. Sie betreffen in Bezug auf den Rechnungsabschluss die Stärkung der Relevanz der Ergebnisrechnung, die Optimierung des Rücklagensystems, die Schärfung der Ausrichtung an der Wirkungsorientierung und die bessere Anpassung des Zeitrahmens für die Haushaltsplanung an den Vorgaben der Europäischen Union („Europäisches Semester“). Bei vielen der Kritikpunkte muss man allerdings berücksichtigen, dass die Umsetzung des neuen Haushaltsrechts als ein mehrjähriger Prozess angesehen werden muss und Verwaltung wie Parlament sich an die neue Organisationskultur im Sinne eines „learning by doing“ gewöhnen müssen. Dies schließt eine öffentliche Diskussion über Veränderungsnotwendigkeiten keinesfalls aus. Es bleibt abzuwarten, inwieweit beim Rechnungsabschluss für 2014 bereits Anpassungen veranlasst wurden.

## 10 Zusammenfassung

Der erstmals nach dem BHG 2013 vorgelegte Rechnungsabschluss des Bundes gibt im Sinne einer integrierten Verbundrechnung einen Einblick in die Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage des Bundes. Hilfreich sind dabei die Analysen des Budgetdienstes des Parlaments, die in kurzer und verständlicher Form die wichtigsten Ergebnisse aufbereiten. Der Überschuss der Aufwendungen über die Erträge und damit die aus der Gebarung folgende Substanzminderung ist allerdings fast doppelt so hoch wie der Überhang der Auszahlungen über die Einzahlungen (Nettofinanzierungssaldo). Die Notwendigkeit für Maßnahmen

<sup>24</sup>) [http://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/BD\\_-\\_Evaluierung\\_der\\_Haushaltsrechtsreform.docx](http://www.parlament.gv.at/ZUSD/BUDGET/BD_-_Evaluierung_der_Haushaltsrechtsreform.docx) (05.03.2015).

zu einer effizienteren Verwaltungsführung ist somit deutlich erkennbar. Da der Rechnungsabschluss 2013 jedoch von der medialen Öffentlichkeit (sieht man von den Buchungs- und Bewertungsproblemen in der Ergebnisrechnung ab) nicht aufgegriffen und auch vom Rechnungshof nicht gesondert publik gemacht wurde, droht auch ihm das gleiche Schicksal der Nichtbeachtung wie den 31 Rechnungsabschlüssen davor, die seit 1982 vorgelegt wurden. Die Kommunikationspolitik über die rechnerischen Ergebnisse des Verwaltungshandelns des Bundes erscheint daher verbesserungsbedürftig.

### **Autor**

Dkfm. Dr. Reinbert S c h a u e r, em.o.Univ.Professor für Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung und der öffentlichen Dienste, Johannes Kepler Universität Linz, 4040 Linz-Auhof; E-Mail: reinbert.schauer@jku.at