

Der Bundesrechnungsabschluss im Lichte der Haushaltsrechtsreform

Von Dr.ⁱⁿ **Angelika Pasterniak, MBA***

* Der Text basiert auf dem am 4. Juli 2023 gehaltenen Vortrag im Rahmen der vom Rechnungshof im Parlament organisierten Veranstaltung „Reformbedarf im Haushaltsrecht – Transparenz und Lage der öffentlichen Finanzen“.

Für Informationen zur Autorin siehe das Autorenverzeichnis auf Seite 260.

1 Einleitung

Die letzte Haushaltsrechtsreform sollte das österreichische Bundeshaushaltsrecht unter Einbeziehung internationaler Erfahrungen modernisieren. Während in der mit 1. Jänner 2009 in Kraft getretenen ersten Etappe der Reform die Zielbestimmungen und die Grundsätze der Haushaltsführung neu gefasst wurden sowie ein mittelfristiger verbindlicher Finanzrahmen eingeführt wurde, stand in der mit 1. Jänner 2013 in Kraft getretenen Etappe der Reform eine neue Steuerung haushaltsführender Stellen mit mehr Flexibilität und Eigenverantwortung im Zentrum. Die Neugestaltung der Budgetgliederung und -berichterstattung sollte mehr Transparenz schaffen, während ein doppisches Verrechnungssystem mit integrierter Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung ein möglichst getreues Bild der finanziellen Lage des Bundes zeigen sollte.¹

Mit der Reform des Haushaltsrechts hat sich auch die Berichterstattung zum Bundesrechnungsabschluss grundlegend verändert. Die an internationalen Rechnungslegungsstandards (IPSAS)² orientierte Verrechnung und Bilanzierung erfordert neue Inhalte und Darstellungen im Bundesrechnungsabschluss sowie neue Themen und Methoden in der Prüfung der Abschlussrechnungen gemäß § 9 Rechnungshofgesetz 1948 (RHG).

Der Beitrag soll einen Einblick in die Inhalte des Bundesrechnungsabschlusses basierend auf den IPSAS geben und einen Auszug an Prüfthemen und Feststellungen des Rechnungshofes zeigen, die speziell auf die Umsetzung der Elemente der Haushaltsrechtsreform fokussieren. Die geänderten Darstellungen im Bundesrechnungsabschluss sowie die Prüfungshandlungen und -themen sind insbesondere vor dem Hinter-

¹ Siehe auch *Brunner*, Zum aktuellen Haushaltsrecht und seiner Weiterentwicklung, ÖHW 2023, 145 (146 ff, in diesem Heft) für einen kurzen Abriss bzw. für eine detaillierte Beschreibung der Ziele und Inhalte der Haushaltsrechtsreform z.B. *Lödl/Antl/Janik/Petridis-Pierre/Pfau*, Bundeshaushaltsrecht BHG 2013 – BHV 2013 ⁴(2019).

² International Public Sector Accounting Standards (internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor).

grund der Haushaltsgrundsätze der Transparenz des Bundeshaushalts sowie des möglichst getreuen Bildes der finanziellen Lage zu sehen.

2 Inhalt des Bundesrechnungsabschlusses

Die Kompetenz zur Verfassung des Bundesrechnungsabschlusses und die Vorlage an den Nationalrat ist in Art. 121 Bundes-Verfassungsgesetz geregelt. Genauere Regelungen zur Prüfung und Vorlage des Bundesrechnungsabschlusses finden sich in § 9 RHG. Demgemäß muss der Bundesrechnungsabschluss bis spätestens 30. Juni des folgenden Finanzjahres dem Nationalrat vorgelegt werden. Dieser Paragraph bestimmt weiters, dass der Bundesrechnungsabschluss auch einen Nachweis über den Stand der Bundesschulden und der vom Bund eingegangenen Haftungen zu enthalten hat.

Die Regelung, welche Rechnungen der Bundesrechnungsabschluss zu enthalten hat, finden sich hingegen im § 119 Bundeshaushaltsgesetz 2013 (BHG 2013): die Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung (konsolidierte Abschlussrechnungen), die Voranschlagsvergleichsrechnungen für den Finanzierungs- und Ergebnishaushalt sowie die Abschlussrechnungen der vom Bund verwalteten Rechtsträger. Diese Bestimmung legt zudem fest, dass der Bundesrechnungsabschluss aus einem Textteil und einem Zahlenteil zu bestehen hat. Während der Textteil vom Rechnungshof erstellt wird, stammen die Daten des Zahlenteils von den haushaltsleitenden Organen, das sind die Bundesministerinnen und -minister sowie die obersten Organe, wie z.B. der Bundespräsident. Die Daten fasst das Bundesministerium für Finanzen in einer eigenen IT-Applikation zusammen, aus der der Zahlenteil generiert wird. Detaillierte Regelungen, welche Daten und Informationen für den Zahlenteil sowie die Prüfung der Abschlussrechnungen dem Rechnungshof zur Verfügung gestellt werden müssen, enthält die Rechnungslegungsverordnung 2013 (RLV 2013). Die darin enthaltenen Anforderungen, insbesondere für den Anhang zu den Abschlussrechnungen, orientieren sich an den IPSAS.

Der Bundesrechnungsabschluss 2022 bestand aus folgenden Teilen:

Inhalte	Textteil	Zahlenteil
Kurzüberblick über wesentliche Kennzahlen des Bundesrechnungsabschlusses	Der Bundesrechnungsabschluss im Überblick (Folder)	-
Abschlussrechnungen, Voranschlagsvergleichsrechnungen, Erläuterungen, Mittelverwendungsüberschreitungen, Entwicklung der Haushaltsrücklagen	Band 1: Bund	Zahlenteil BUND (Druckausgabe und elektronische Gesamtausgabe)
Segmentberichterstattung mit eigenem Kapitel für jede Untergliederung: Abschlussrechnungen und Voranschlagsabweichungen, zusammenfassende Bemerkungen zur Verrechnung (Conclusio aus der Abschlussprüfung)	Band 2: Untergliederungen	Zahlenteil für jede Untergliederung (nur elektronisch verfügbar)
Finanzschulden des Bundes, Bundeshaftungen und Eventualverbindlichkeiten und -forderungen, Entwicklung der öffentlichen Finanzen laut dem ESVG 2010, mittelfristige Entwicklungen im Bundeshaushalt	Band 3: Schulden, Haftungen und Entwicklung der öffentlichen Finanzen	im Zahlenteil BUND enthalten
Bericht zur Prüfung der Abschlussrechnungen	Band 4: Prüfung gemäß § 9 RHG – Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung 2022	-
Sonderprüfung zum Ausweis der Bundeshaftungen und zur Verrechnung von Geschäftsfällen in diesem Zusammenhang	Band 5: Vorprüfung gemäß § 9 RHG – Bundeshaftungen (jährlich wechselnde Themen)	-
Veröffentlichung von Vermögens- und Ergebnisrechnungen der Rechtsträger, die dem Bund zuzuordnen sind	-	Abschlussrechnungen der vom Bund verwalteten Rechtsträger (nur elektronisch verfügbar)

Abb. 1: Inhalte des Bundesrechnungsabschlusses 2022

Quelle: eigene Zusammenstellung

Die neuen Inhalte und die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Vermögens und der Schulden sind zentrale Unterschiede gegenüber dem „alten“ Haushaltsrecht, in dem Vermögensbestandteile zwar grundsätzlich aufgezeichnet wurden (Bestandsverrechnung), diese aber nicht bewertet wurden (z.B. Wertberichtigung von Forderungen, Beteiligungs- und Fremdwährungsbewertung).

Der Zahlenteil des Bundesrechnungsabschlusses ist dadurch – im Vergleich zum Abschluss bis zum Jahr 2012 – wesentlich umfangreicher geworden. Dies soll dazu beitragen, die finanzielle Lage des jeweiligen Finanzjahres transparent auszuweisen und detailliert zu dokumentieren. Für einen durch den Rechnungshof kommentierten Überblick dient der Textteil (insbesondere Band 1: Bund).

Kritisch anzumerken ist, dass der Bundesrechnungsabschluss teilweise Berichtsteile enthält, die sich mit Berichtspflichten des Bundesministeriums für Finanzen überschneiden (z.B. Förderungen, Finanzschulden, Bundeshaftungen, Beteiligungen oder Personal). Aufgrund verschiedener Berichtszeitpunkte, Begriffsabgrenzungen und teils unterschiedlicher Datenquellen kommt es zu abweichenden Darstellungen. Eine Harmonisierung und/oder Zusammenlegung der Berichtspflichten könnten Doppelgleisigkeiten und unterschiedliche Zahlen vermeiden.

3 Prüfung der Abschlussrechnungen

Die Haushaltsrechtsreform, darunter insbesondere das neue Veranschlagungs- und Rechnungssystem, hatte wesentliche Auswirkungen auf die Haushaltsverrechnung des Bundes sowie die Bilanzierung. Im Zentrum steht nunmehr die wirtschaftliche Sicht. Demgemäß werden Aufwendungen und Erträge in der Ergebnisrechnung periodengerecht zugeordnet, und die Vermögensbestandteile sind jährlich zu bewerten. Die Bewertungsregeln orientieren sich an den IPSAS, zum Teil wurde aber dem Vorsichtsprinzip der Vorzug gegeben: D.h. in der Regel kann das Vermögen nicht über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergebniswirksam aufgewertet werden, vielmehr sind Bewertungsge-

winne einer Neubewertungsrücklage zuzuführen. Bewertungsgewinne werden erst zum Zeitpunkt des Verkaufs bzw. Abgangs eines Vermögensgegenstandes realisiert. Auf der Passivseite gilt überwiegend das Nominalwertprinzip (Finanzschulden und Verbindlichkeiten). Lediglich langfristige Rückstellungen sind abzuzinsen. In einzelnen Bereichen wird auf eine ESG-Sicht³ abgestellt: Dies betrifft die Finanzschulden und die damit verbundenen Finanzaufwendungen und -erträge sowie die zeitliche Abgrenzung der Abgabenerträge (time adjustments).

Auf Basis der neuen Verrechnungs- und Bewertungsregeln hat sich auch die Prüfung der Abschlussrechnungen grundsätzlich verändert. Die Prüfung setzt an nationalen und internationalen Prüfungsstandards (ISSAI⁴ bzw. ISA⁵) an und umfasst neben einer Stichprobenprüfung, bei der die Ordnungsmäßigkeit der Verrechnung (Grundsätze der Verrechnung, insb. § 89 BHG 2013 bzw. § 37 Bundeshaushaltsverordnung 2013 – BHV 2013) im Vordergrund steht, auch die Prüfung einzelner Positionen der Abschlussrechnungen inklusive des Anhangs.⁶

Das Ziel der Prüfung ist gemäß ISSAI 2200⁷ die Erlangung einer hinreichenden Sicherheit, dass der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist. Die Prüfung erfolgt nach dem risikoorientierten Prüfungsansatz.

Bei der Prüfung der Abschlussrechnungen traf der Rechnungshof in den letzten Jahren eine Reihe von Feststellungen in Bereichen, die den Elementen der Haushaltsrechtsreform zugeordnet werden können.

³ Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen.

⁴ International Standards of Supreme Audit Institutions.

⁵ International Standards on Auditing.

⁶ Z.B. Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung.

⁷ ISSAI 2200 – Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing.

4 Steuerung des Ressourcenverbrauchs mit dem Ergebnishaushalt

Ein zentrales Element der Haushaltsrechtsreform war die Einführung des **Ergebnishaushaltes** bzw. der Ergebnisrechnung. Damit sollte eine periodengerechte Steuerung des Ressourcenverbrauchs ermöglicht werden. Die Ergebnisrechnung 2022 stellt sich wie folgt dar:

Ergebnisrechnung		2021	2022	Veränderung 2021 : 2022	
Position	Bezeichnung	in Mio. EUR		in %	
A	Ergebnis aus der operativen Verwaltungstätigkeit (= A.I + A.II – A.III – A.IV)	+56.925,30	+61.600,03	+4.674,74	+8,2
A.I	Erträge aus Abgaben netto	73.710,91	78.958,77	+5.247,87	+7,1
A.II	Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit	3.892,84	5.268,29	+1.375,44	+35,3
A.III	Personalaufwand	11.202,87	11.344,28	+141,41	+1,3
A.IV	Betrieblicher Sachaufwand	9.475,58	11.282,75	+1.807,17	+19,1
B	Transferergebnis (= B.I – B.II)	-73.998,00	-72.263,93	+1.734,06	-2,3
B.I	Erträge aus Transfers	7.172,34	8.273,19	+1.100,85	+15,3
B.II	Transferaufwand	81.170,34	80.537,13	-633,21	-0,8
C	Ergebnis aus der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers (= A + B)	-17.072,70	-10.663,90	+6.408,80	-37,5
D	Finanzergebnis (= D.I – D.II)	-2.571,99	-2.079,77	+492,23	-19,1
D.I	Finanzerträge	996,24	1.219,78	+223,54	+22,4
D.II	Finanzaufwand	3.568,23	3.299,54	-268,69	-7,5
E	Nettoergebnis (= C + D)	-19.644,69	-12.743,67	+6.901,02	-35,1

Abb. 2: Konsolidierte Ergebnisrechnung – Erträge und Aufwendungen

Quelle: Bundesrechnungsabschluss 2022

Die **Qualität der Ergebnisrechnung** stand im Zeichen einer Schwerpunktprüfung zum Bundesrechnungsabschluss 2016: Eine hohe Qualität der Ergebnisrechnung war dann anzunehmen, wenn der Haushaltsgrundsatz der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des

Bundes erfüllt war. Dieser galt als erfüllt, wenn die Ergebnisrechnung für Dritte eine zuverlässige Darstellung über die Ertragslage des Bundes sowie klare, richtige und vollständige Informationen, eine Behandlung der Geschäftsfälle nach wirtschaftlichen Gegebenheiten und einen möglichst genauen Ergebnisausweis durch eine periodengerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge bot.⁸

Im Rahmen dieser Prüfung stellte der Rechnungshof fest, dass das uneinheitliche Vorgehen bei der Verbuchung von Sachverhalten, die Unterlassung einer korrekten, periodengerechten Zuordnung bzw. die nicht zeitgerechte Erfassung von Aufwendungen und Erträgen deren Qualität beeinträchtigten. Die mangelnde Bewertung von Vermögensgegenständen bzw. der fehlende Ausweis von Verbindlichkeiten und Rückstellungen hatten Auswirkungen auf die Struktur und den Informationsgehalt der Vermögensrechnung. Dies verminderte die Transparenz und beeinträchtigte die möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes.⁹

Die Regelungen zur **periodengerechten Zuordnung** waren zum Teil mit Ausnahmebestimmungen (insbesondere im Bereich der Transfers und Förderungen) sowie unterschiedlichen Wertgrenzen behaftet, wodurch die haushaltsleitenden Organe und die Buchhaltungsagentur diese unterschiedlich auslegten und anwendeten.¹⁰ Eine Möglichkeit, Aufwendungen der korrekten Periode zuzuordnen, war die Bildung von **Rückstellungen**, wie dies beispielsweise seit 2020 für die ausstehenden COVID-19-Zahlungen im Gesundheitsbereich erfolgte (246,71 Mio. EUR zum 31. Dezember 2020, Anstieg auf 768,35 Mio. EUR zum 31. Dezember 2022).

⁸ Bundesrechnungsabschluss 2016, Textteil Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, TZ 2.

⁹ Bundesrechnungsabschluss 2016, Textteil Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, TZ 30.

¹⁰ Bundesrechnungsabschluss 2016, Textteil Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, TZ 3.

Erst im Rahmen der Prüfung zum Bundesrechnungsabschluss 2022 wurden Rückstellungen für den noch nicht ausgezahlten Betrag des Energiekostenausgleichs (102,85 Mio. EUR) sowie des Anti-Teuerungs- und Klimabonus gebildet (176,84 Mio. EUR) und damit die Aufwendungen dem Jahr 2022 zugeordnet.¹¹ Demgegenüber grenzte das Bundesministerium für Finanzen im Jahr 2020 mit 446,67 Mio. EUR die vorausgezahlten Mittel an die COVID-19-Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) in das Jahr 2021 ab und ordnete den Aufwand dadurch dem folgenden Finanzjahr zu (aktive **Rechnungsabgrenzung**).¹²

¹¹ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 18.

¹² Bundesrechnungsabschluss 2020, Textteil Band 4. Vorprüfung gemäß § 9 RHG – COVID-19-Krisenbewältigungsfonds, TZ 14.

5 Bilanzierung und Bewertung

Mit der Einführung einer doppischen Buchführung mit Bewertungsregeln, die sich an den IPSAS orientieren, rückten Fragestellungen der **Bewertung und Bilanzierung** von Vermögensgegenständen ins Zentrum der Abschlussprüfungen. Im Folgenden werden ausgewählte Feststellungen zu Prüfungsthemen dargestellt, mit denen sich der Rechnungshof in den letzten Jahren befasst hatte.

Feststellungen auf der Aktivseite der Vermögensrechnung:

AKTIVA		Stand 31.12.2021	Stand 31.12.2022	Veränderung gegenüber 31.12.2021
		in Mio. EUR		
A + B	Vermögen	117.661,29	121.854,25	+4.192,95
A	Langfristiges Vermögen	82.078,17	85.609,79	+3.531,63
A.I	Immaterielle Vermögenswerte	38,00	29,59	-8,41
A.II	Sachanlagen	39.925,16	40.287,32	+362,16
A.III	Wertpapiere und sonstige Kapitalanlagen	10,05	10,05	0,00
A.IV	Beteiligungen	32.737,69	33.468,66	+730,97
A.V	Langfristige Forderungen	9.367,27	11.814,18	+2.446,90
B	Kurzfristiges Vermögen	35.583,13	36.244,45	+661,33
B.II	Kurzfristige Forderungen	26.659,74	27.123,20	+463,47
B.III	Vorräte	831,29	4.534,66	+3.703,37
B.IV	Liquide Mittel	8.092,10	4.586,59	-3.505,51
	Summe Aktiva	117.661,29	121.854,25	+4.192,95

Abb. 3: Vermögensrechnung des Bundes zum 31. Dezember 2022 – Aktiva

Quelle: Bundesrechnungsabschluss 2022

Der Rechnungshof stellte im Rahmen der Abschlussprüfung 2022 fest, dass die **strategische Gasreserve** in der Haushaltsverrechnung zunächst als Transfer anstatt als Anschaffung eines Vermögenswerts verbucht wurde; damit einhergehend waren die Aufwendungen des Bundes um 3,747 Mrd. EUR zu hoch. Die Prüfung des Rechnungshofes

ergab, dass der Bund wirtschaftliches Eigentum an der Gasreserve hielt, sodass diese schließlich als Vermögenswert unter den Vorräten erfasst wurde und so eine ordnungsgemäße Darstellung erreicht wurde.¹³ Der Rechnungshof empfahl den haushaltsleitenden Organen generell, sich für eine korrekte Bilanzierung zum Abschlussstichtag bei der Übernahme neuer Aufgaben, die wesentliche finanzielle Auswirkungen auf den Bundshaushalt haben, mit der Verrechnung eines Sachverhalts frühzeitig auseinanderzusetzen.¹⁴

In den letzten Jahren stellte der Rechnungshof fest, dass hohe **Aufwendungen für Digitalisierungsprojekte** getätigt wurden. Die damit geschaffenen immateriellen Vermögenswerte wurden grundsätzlich nicht in der Vermögensrechnung aktiviert, auch wenn daraus ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen zu erwarten war und durch diese Projekte werthaltiges Vermögen geschaffen wurde. Das Haushaltsrecht sieht derzeit vor, dass selbsterstellte immaterielle Anlagenwerte nicht als Vermögen aktiviert werden dürfen (§ 49 BHV 2013). Es wäre zu prüfen, inwieweit die Digitalisierungsprojekte als selbsterstellte Anlagen zu klassifizieren wären, und es wären Verfahrensanweisungen zur Bilanzierung solcher Vermögenswerte zu erarbeiten.¹⁵

Im Rahmen der Abschlussprüfung 2019 wurde erstmals das **Treuhandvermögen** erhoben. Dabei handelt es sich um Vermögen, das von Dritten im Namen und auf Rechnung des Bundes verwaltet wird. Es ist grundsätzlich in der Vermögensrechnung auszuweisen. Dies betraf vor allem Bereiche, in denen Förderungen von Auszahlungsstellen (z.B. Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH, Austria Wirtschaftsservice Gesellschaft mbH) abgewickelt wurden. Zum 31. Dezember 2019 betrug es 578,36 Mio. EUR, zum 31. Dezember 2022 646,81 Mio. EUR. Da Vorgaben zum Abbau überschüssiger Liquidität

¹³ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 9.

¹⁴ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 18.

¹⁵ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 7.

tät aus Bundesmitteln bei Dritten fehlten, verringerte sich der Stand an Treuhandmitteln nur unwesentlich gegenüber den Vorjahren. Eine zu hohe Ausstattung ausgegliederter Einheiten mit finanziellen Mitteln war vom Bund fremdzufinanzieren. Dies führte insbesondere bei steigenden Zinsen zu höheren Belastungen des Bundeshaushalts. Für den Bundesrechnungsabschluss 2022 erstellte das Bundesministerium für Finanzen eine Richtlinie zur einheitlichen Vorgehensweise bei der Verrechnung und Darstellung der Treuhandmittel in den Abschlussrechnungen in enger Abstimmung mit dem Rechnungshof.¹⁶

Im Rahmen der Abschlussprüfung 2019 stellte der Rechnungshof fest, dass der Jahresabschluss der ÖBB-Infrastruktur AG zum 31. Dezember 2019 eine **Verbindlichkeit gegenüber dem Bund** in Höhe von insgesamt 1.146,84 Mio. EUR aus der Abrechnung der **Zuschussverträge** aus Vorjahren auswies. Diese ergab sich aus vom Bund geleisteten Zuschüssen gemäß § 42 Bundesbahngesetz zur Instandhaltung, Planung und zum Bau der Eisenbahninfrastruktur sowie zur Betriebsführung. In der Vermögensrechnung des Bundes war kein entsprechender Betrag auf der Aktivseite ausgewiesen. Die Forderung wurde im Jahr 2020 nacherfasst, konnte aber noch nicht vollständig abgebaut werden. Zum 31. Dezember 2022 betrug sie immer noch 737,90 Mio. EUR.¹⁷

Das Vermögen wäre zum Abschlussstichtag auf dessen **Werthaltigkeit** zu prüfen. Der Rechnungshof stellte wiederholt fest, dass **Forderungen** nicht wertberichtigt waren, wie zum Beispiel beim Bundesministerium für Inneres im Jahr 2022, bei dem die Einbringlichkeit von Forderungen aufgrund eines Insolvenzverfahrens nicht sichergestellt war. Bei teilweiser oder gänzlicher Uneinbringlichkeit von Forderungen sind Einzelwertberichtigungen vorgesehen bzw. sind Forderungen ganz oder teilweise abzuschreiben. Davon betroffen waren insbesondere

¹⁶ Bundesrechnungsabschluss 2019, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 11, Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 10.

¹⁷ Bundesrechnungsabschluss 2019, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 12, Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 11.

auch Forderungen aus der Besoldung, bei denen nicht bekannt war, ob sie noch aufrecht sind.¹⁸

Bei einer Schwerpunktprüfung der **Anlagen und Vorräte** stellte der Rechnungshof fest, dass Anlagen, die bereits geliefert waren, nicht aktiviert wurden, wenn für diese noch keine Rechnung vorlag. Insofern war daher das Anlagevermögen in der Vermögensrechnung zu niedrig ausgewiesen. Geleistete Anzahlungen wurden erst bei Erhalt der Schlussrechnung umgebucht, nicht schon bei Inbetriebnahme der Anlage. Dadurch wurden die Unterpositionen des Anlagevermögens falsch dargestellt.¹⁹

Während **Wertberichtigungen** etwa für Abgabeforderungen (4,592 Mrd. EUR zum 31. Dezember 2022) und Regressforderungen infolge von Haftungsinanspruchnahmen (2,365 Mrd. EUR zum 31. Dezember 2022) erfolgten, wurde die Werthaltigkeit des Anlagevermögens nicht regelmäßig überprüft bzw. wurde der Bedarf für Wertminderungen nicht identifiziert. Außerplanmäßig abgewertete Anlagegegenstände wurden nicht gesondert im Anlagenverzeichnis gekennzeichnet.²⁰

Vermögenswerte und Fremdmittel in fremder Währung sind zum Abschlussstichtag in Euro umzurechnen (§ 80 BHV 2013). Die Wertänderungen werden in einer Fremdwährungsumrechnungsrücklage erfasst. In der Prüfung der Abschlussrechnungen 2019 stellte der Rechnungshof fest, dass die ausgewiesenen Beteiligungswerte in fremder Währung nicht automatisch jährlich in Euro umgerechnet werden.²¹ Des Weiteren wurden im Bundesministerium für Europa, Integration und Äußeres getätigte Ein- und Auszahlungen in fremder

¹⁸ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 12 und TZ 14.

¹⁹ Bundesrechnungsabschluss 2021, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 28 bis 44, Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 8.

²⁰ Bundesrechnungsabschluss 2021, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 36.

²¹ Bundesrechnungsabschluss 2019, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 7.

Währung auf den Bankkonten bzw. in der Kassa zum jeweiligen Tageskurs in Euro umgerechnet. Die Bewertung der vorhandenen liquiden Mittel in fremder Währung zum Bilanzstichtag unterblieb jedoch. Im Jahr 2020 erfolgte erstmals eine Bewertung zum Stichtag.²²

Feststellungen auf der Passivseite der Vermögensrechnung:

PASSIVA		Stand	Stand	Veränderung gegenüber 31.12.2021
		31.12.2021	31.12.2022	
in Mio. EUR				
C	Nettovermögen (Ausgleichsposten)	-193.460,95	-205.601,03	-12.140,09
C.I	Kumulierte Eröffnungsbilanz	-182.687,38	-202.471,51	-19.784,14
C.II	Jährliches Nettoergebnis	-19.644,69	-12.743,67	+6.901,02
C.III	Neubewertungsrücklagen (Umbewertungskonto)	8.794,64	9.478,94	+684,31
C.IV	Fremdwährungsumrechnungsrücklagen	76,51	135,22	+58,71
C.V	Bundesfinanzierung	-0,02	-0,02	+0,01
D + E	Fremdmittel	311.122,24	327.455,28	+16.333,04
D	Langfristige Fremdmittel	251.296,95	262.075,67	+10.778,72
D.I	Langfristige Finanzschulden, netto	210.107,18	222.270,15	+12.162,97
D.II	Langfristige Verbindlichkeiten	34.932,82	34.829,07	-103,75
D.III	Langfristige Rückstellungen	6.256,95	4.976,45	-1.280,50
E	Kurzfristige Fremdmittel	59.825,29	65.379,61	+5.554,32
E.I	Kurzfristige Finanzschulden, netto	43.459,44	48.620,33	+5.160,88
E.II	Kurzfristige Verbindlichkeiten	14.366,84	14.203,97	-162,88
E.III	Kurzfristige Rückstellungen	1.999,00	2.555,31	+556,31
	Summe Passiva	117.661,29	121.854,25	+4.192,95

Abb. 4: Vermögensrechnung des Bundes zum 31. Dezember 2022 – Passiva
Quelle: Bundesrechnungsabschluss 2022

²² Bundesrechnungsabschluss 2019, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 19, Bundesrechnungsabschluss 2020, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 16.

Eine wesentliche Neuerung gegenüber dem „alten“ Haushaltsrecht war, dass **Rückstellungen** für Verpflichtungen zu bilden sind, wenn deren Verpflichtungsereignis vor dem Stichtag der Abschlussrechnung eingetreten ist bzw. mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintreten wird und deren Höhe verlässlich ermittelbar ist (§ 53 Abs. 6 BHV 2013). Die höchsten Rückstellungen werden für mögliche Schadensfälle im Bereich der Bundeshaftungen gebildet (2,411 Mrd. EUR zum 31. Dezember 2022). Im Zuge der **Schwerpunktprüfung der Bundeshaftungen** konnte der Rechnungshof die unterlegten Annahmen zur Berechnung der Rückstellung für Kursrisikogarantien im AFG²³-Verfahren (insbesondere der angenommene Pfad zum Abbau des Fremdwährungsportfolios) nicht nachvollziehbar plausibilisieren. Den in der Vermögensrechnung des Bundes erfassten Rückstellungsbetrag für das Fremdwährungsrisiko konnte der Rechnungshof daher im Rahmen dieser Prüfung nicht abschließend beurteilen.²⁴

Zur Berechnung der **Personalarückstellungen** traf der Rechnungshof wiederholt Feststellungen zur Berechnung und zum Ausweis (zuletzt bei der Prüfung der Abschlussrechnungen 2022). Im Jahr 2019 entwickelte eine Arbeitsgruppe bestehend aus Vertreterinnen und Vertretern des Bundesministeriums für Finanzen, des Bundeskanzleramts sowie des Rechnungshofes Lösungsvorschläge, u.a. zur einzelpersonenbasierten Ermittlung der Veränderung von Rückstellungen. Bei der Umsetzung traten jedoch Verzögerungen ein. Der Rechnungshof kritisierte zudem wiederholt, dass in § 77 Abs. 1 BHV 2013 ein fixer Zinssatz (3,25 %) zur Abzinsung der Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen vorgesehen ist. In Zeiten eines niedrigen Zinsniveaus führte dies zu einem zu geringen Ausweis der Rückstellungshöhe. Die Bestimmung wäre dahingehend anzupassen, dass das aktuelle Zinsniveau zur Berechnung herangezogen wird.

²³ Ausfuhrförderungsfinanzierungsgesetz.

²⁴ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 5: Vorprüfung gemäß § 9 RHG – Bundeshaftungen, TZ 12.

Der Rechnungshof zeigte in seinem Prüfbericht Vergleichsrechnungen mit unterschiedlichen Zinssätzen.²⁵

Für **Rechtsstreitigkeiten** waren zum 31. Dezember 2022 Rückstellungen in Höhe von 453 Mio. EUR vorgesehen. Diese lagen unter dem Vergleichswert im Jahr zuvor (718 Mio. EUR), insbesondere deshalb, weil die infolge des Urteils des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) im Zusammenhang mit der Indexierung der Familienbeihilfe gebildete Rückstellung in Höhe von 220 Mio. EUR im Jahr 2022 in Anspruch genommen wurde (215 Mio. EUR). Der Rechnungshof erhebt in diesem Zusammenhang jährlich den Stand der Verfahren vor dem EuGH gegen die Republik Österreich und prüft, inwieweit die Voraussetzungen für die Bildung einer Prozesskostenrückstellung gegeben sind.²⁶

Der Rechnungshof erhebt zudem die **Eventualverbindlichkeiten** für Fälle, bei denen ein finanzielles Risiko für den Bund besteht, aber die Bedingungen für die Bildung einer Rückstellung noch nicht erfüllt sind. Davon betroffen waren z.B. allfällige finanzielle Konsequenzen bei der Nichterreichung der Klimaziele gemäß Lastenteilungsverordnung der Europäischen Union.²⁷

6 Ausweis der Abschlussrechnung

Der Rechnungshof traf im Rahmen seiner Abschlussprüfungen nicht nur Feststellungen zur Verrechnung, sondern auch zum transparenten und konsistenten Ausweis der Abschlussrechnungen.

So stellte er fest, dass für die ab dem Jahr 2023 zu veröffentlichenden **Kosten für Studien, Gutachten und Umfragen** keine einheitlichen Vorgaben zur Verrechnung und damit auch zum Ausweis vorgesehen

²⁵ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 19.

²⁶ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 20 und 21.

²⁷ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 3: Schulden, Haftungen und Entwicklung der öffentlichen Finanzen, Kapitel 3.2.

waren. Eine einheitliche, transparente und verwaltungsökonomisch effiziente Auswertung war daher nicht möglich. Die fehlende einheitliche Verrechnungsvorgabe erschwerte zudem die Berichterstattung über geplante Maßnahmen sowie deren Umsetzung und band Ressourcen für die Datenerhebung, was durch eine vorausschauende Planung und durch einheitliche Vorgaben vermeidbar gewesen wäre. Dies unterblieb auch bei den Maßnahmen aus den Entlastungspaketen im Bundeshaushalt.²⁸

Gemäß § 24 RLV 2013 sind bestimmte Aufwendungen und Auszahlungen von der haushaltsführenden Stelle gesondert im Anhang zum Bundesrechnungsabschluss darzustellen, dies betraf u.a. IT-Dienstleistungen und -Wartungen, Werbeaufwand und Infokampagnen sowie Öffentlichkeitsarbeit, Repräsentationsaufwendungen, Beratungsleistungen und Sicherheitskosten. Diese Aufwendungen zählten großteils zu den Werkleistungen, die im Zeitraum 2018 bis 2022 stark angestiegen sind. Im Jahr 2022 betrug der **Aufwand für Werkleistungen** 3,626 Mrd. EUR, wobei ein großer Teil des Anstiegs auf die Verrechnung von Leistungen aus dem COVID-19-Krisenbewältigungsfonds zurückzuführen war. Gesondert dargestellt gemäß § 24 RLV 2013 war im Jahr 2021 allerdings nur rund ein Viertel der Gesamtaufwendungen aus Werkleistungen. Damit war die Transparenz und Vollständigkeit der Anhangsangaben zum Bundesrechnungsabschluss eingeschränkt.²⁹

Für **Transferaufwendungen** (2022: 80,537 Mrd. EUR) waren im Haushaltsverrechnungssystem HV-SAP über tausend Konten eingerichtet. Weder die Zuordnung zu Kontengruppen noch die Unterscheidung zwischen Kapitaltransfers und laufenden Transfers waren durchgängig korrekt. Dies beeinträchtigte die Aussagekraft der Transferaufwendungen. Die Auslegung des Begriffs „Transfer“ war uneinheitlich und führte zu Verschiebungen zwischen unterschiedlichen Aufwandsgruppen (Transferaufwand und betrieblichem Sachaufwand).

²⁸ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 3.

²⁹ Bundesrechnungsabschluss 2021, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 25.

Zudem fehlten Bestimmungen zur einheitlichen Verbuchung von Abgeltungen an ausgegliederte Einheiten. Dadurch war die Transparenz der Darstellung dieser Leistungsbeziehungen in den Abschlussrechnungen eingeschränkt.³⁰

7 Neue Budgetstruktur, Budgetverantwortlichkeiten

Ein wesentliches Element der Haushaltsrechtsreform war die Neugliederung des Bundeshaushaltes. Der Gesamthaushalt wird in Rubriken, Untergliederungen, Globalbudgets und Detailbudgets unterteilt. Eine Untergliederung ist einem haushaltsleitenden Organ – in der Regel eine Ministerin bzw. ein Minister – zugeordnet, für das sie oder er verantwortlich ist. In den Teilheften zu jeweiligen Untergliederungsvoranschlägen werden die Verantwortlichkeiten für die Global- und Detailbudgets festgehalten, wobei die Bewirtschaftung der Detailbudgets den haushaltsführenden Stellen zukommt.

Die Budgetstruktur wurde, in Abhängigkeit der im Bundesministerien-gesetz 1986 (BMG) festgelegten Zuständigkeiten, in den vergangenen Jahren mehrfach geändert. Umfassende Umstrukturierungen ergaben sich z.B. mit den **BMG-Novellen** 2017 oder 2020. Dabei handelte es sich unter anderem um kleinteilige Aufgabenverschiebungen, die nur Teile von Detailbudgets betrafen. Auch im Rahmen von Organisationsänderungen (z.B. beim Bundesministerium für Landesverteidigung oder beim Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Regionen und Wasserwirtschaft) kam es zu Änderungen der Budgetstruktur.³¹

Die vielschichtigen Änderungen und Verschiebungen zwischen Rubriken und Untergliederungen verursachten Zeitreihenbrüche und erschwerten bzw. verunmöglichten in den betroffenen Bereichen Vorjahresvergleiche. Die in diesem Zusammenhang erfolgten Umbuchungen zwischen Detailbudgets bzw. Untergliederungen konnte der Rech-

³⁰ Bundesrechnungsabschluss 2019, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 27.

³¹ Bundesrechnungsabschluss 2018, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 30.

nungshof nicht gesamthaft nachvollziehen. Dies resultierte aus den je nach Art des Vermögensgegenstands unterschiedlichen Verbuchungsvorgängen. Mit der mehrmaligen Änderung der Budgetstruktur innerhalb eines kurzen Zeitraums sah der Rechnungshof die im BHG 2013 festgelegten Grundsätze der Budgetklarheit bzw. Transparenz nicht erfüllt, insbesondere weil der Vergleich der Gebarung im Zeitverlauf nicht oder nur mit erheblichem Erhebungsaufwand möglich war. Der Rechnungshof hielt es im Sinne der Budgetgrundsätze für zweckmäßig, größeres Augenmerk auf die Konsistenz der Untergliederungen, Globalbudgets und Detailbudgets zu legen.³²

Bezugnehmend auf die BMG-Novelle 2017 stellte der Rechnungshof fest, dass sich aus der Rechtslage nicht zweifelsfrei ableiten lässt, ob Bundesministerinnen und Bundesministern, denen gemäß Art. 77 Abs. 3 zweiter Satz Bundes-Verfassungsgesetz mit Entschließung des Bundespräsidenten die sachliche Leitung bestimmter, zum Wirkungsbereich des Bundeskanzleramtes gehörender Angelegenheiten übertragen wurden (**Kanzleramtsministerinnen und Kanzleramtsminister**), für ihren Wirkungsbereich auch die Funktion eines haushaltsleitenden Organs im Sinn des § 6 BHG 2013 zukommt. Die **Verantwortlichkeiten** waren daher nicht klar geregelt.³³

BMG-Novellen und Organisationsänderungen in den Ministerien erforderten Umstrukturierungen (Neuanlagen und Auflösungen) von Detailbudgets in der Haushaltsverrechnung. Die **Schließung von Detailbudgets** nach der vollständigen Übertragung von Vermögenswerten und Schulden auf die neuen Detailbudgets unterblieb mehrmals. Dadurch waren Verrechnungen in aufgelassenen Detailbudgets weiterhin möglich, was die Qualität der Haushaltsverrechnung einschränkte.³⁴

³² Bundesrechnungsabschlüsse 2020 und 2022, Textteil Band 1: Bund, jeweils Kapitel 1.

³³ Bundesrechnungsabschluss 2018, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 30.

³⁴ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 6.

Eine Neuerung im Zuge der Haushaltsrechtsreform war, dass die **Abschlussrechnungen** (Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung) im Bundesrechnungsabschluss **konsolidiert** werden. Dazu werden die Abschlussrechnungen auf jeder Gliederungsstufe des Bundeshaushaltes (Detailbudgets, Globalbudgets, Untergliederungen) auf der nächsthöheren Stufe konsolidiert, d.h. die gegenseitigen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten der einbezogenen Verrechnungseinheiten (Schuldenkonsolidierung) und die gegenseitigen Aufwendungen und Erträge der einbezogenen Verrechnungseinheiten (Aufwands- und Ertragskonsolidierung) werden jeweils eliminiert (§§ 6 bis 9 RLV 2013). Die Konsolidierung erfolgt automatisch, sofern die betroffenen Transaktionen auf bestimmten Konten verbucht wurden. Eine Kapitalkonsolidierung mit verbundenen Unternehmen des Bundes erfolgt hingegen nicht. Im Rahmen der Abschlussprüfung 2019 zeigte der Rechnungshof auf, dass bestimmte Transaktionen in bedeutendem Ausmaß nicht konsolidiert wurden. Darunter fielen z.B. die kalkulierten Dienstgeberbeiträge aus Pensionen und bestimmte Ab-Überweisungen aus Anteilen an gemeinschaftlichen Bundesabgaben, etwa zur Dotierung des Pflegefonds oder des Katastrophenfonds. Dadurch waren die Aufwendungen und Erträge in der konsolidierten Ergebnisrechnung zu hoch ausgewiesen.³⁵

8 **Mittelfristige Budgetplanung, Bundesvoranschlag und Haushaltsrücklagen**

Fallweise traf der Rechnungshof im Rahmen des Bundesrechnungsabschlusses auch Feststellungen zur Budgetierung bzw. zur mittelfristigen Finanzplanung.

Hinsichtlich der mittelfristigen Finanzplanung hielt der Rechnungshof in seinem Bericht zur „Qualität der **mittelfristigen Haushaltsplanung** des Bundes“ fest, dass die mittelfristige Haushaltsplanung des Bundes von zahlreichen Änderungen gekennzeichnet war; damit erfolgte kei-

³⁵ Bundesrechnungsabschluss 2019, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 29.

ne nachhaltige Planung. Weder für das Bundesministerium für Finanzen noch für die anderen Ressorts war dadurch Planungssicherheit gegeben. Besonders auffällig waren dabei mehrfache Novellierungen selbst während laufender Finanzjahre. Die Auszahlungen wichen umso mehr von den ursprünglichen Planwerten ab, je weiter die Erstellung der Planwerte zeitlich zurück lag. Die insbesondere für planungsferne Zeiträume erstellten mittelfristigen Finanzpläne konnten dadurch den Zweck der Planungssicherheit nicht erfüllen. Anhand der Entwicklung der Auszahlungsobergrenze für das Jahr 2022 zeigt sich, dass die Obergrenze – nicht zuletzt aufgrund der COVID-19- und Teuerungskrise – stark angestiegen war.³⁶

³⁶ Bericht des Rechnungshofes: Qualität der mittelfristigen Haushaltsplanung des Bundes, Reihe Bund 2016/14 und Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 3: Schulden, Haftungen und Entwicklung der öffentlichen Finanzen, Kapitel 7.

Beispielhaft sei auf die folgende Tabelle zur Entwicklung der Auszahlungsobergrenze 2022 verwiesen:

Bundesfinanzrahmengesetze (BFRG) inklusive Novellen	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	Rahmen- summe
	in Mio. EUR							
BFRG 2019-2022 i. d. F. 4. Novelle (BGBl. I 25/2020)	78.983,27	108.718,24	82.563,17	85.244,51				355.509,19
Veränderung		1.556,57 1,4%	820,73 1,0%	416,82 0,5%				11.223,20 3,2%
BFRG 2020-2023 (BGBl. I 47/2020)		110.274,81	83.383,89	85.661,33	87.412,36			366.732,39
Veränderung			19.419,80 23,3%	5.485,88 6,4%	1.530,21 1,8%			7.377,25 2,0%
BFRG 2021-2024 (BGBl. I 123/2020)			102.803,69	91.147,21	88.942,56	91.216,17		374.109,64
Veränderung			8.665,68 8,4%	1.045,17 1,1%	2.134,87 2,4%	1.306,15 1,4%		13.151,86 3,5%
1. Novelle (BGBl. I 89/2021)			111.469,37	92.192,38	91.077,43	92.522,32		387.261,50
Veränderung				11.446,18 12,4%	4.273,30 4,7%	2.837,11 3,1%		4.305,43 1,1%
BFRG 2022-2025 (BGBl. I 196/2021)				103.638,55	95.350,73	95.359,43	97.218,22	391.566,93
Veränderung				10.291,46 9,9%	1.989,63 2,1%	2.180,74 2,3%	3.036,75 3,1%	17.498,59 4,5%
1. Novelle (BGBl. I 66/2022)				113.930,02	97.340,36	97.540,17	100.254,98	409.065,52
Veränderung				3.549,70 3,1%	0,00 0,0%	0,00 0,0%	0,00 0,0%	3.549,70 0,9%
2. Novelle (BGBl. I 100/2022)				117.479,72	97.340,36	97.540,17	100.254,98	412.615,22

Abb. 5: Auszahlungsobergrenzen gemäß Bundesfinanzrahmengesetz (BFRG) inklusive Novellen von 2019 bis 2025
Quellen: zitierte BFRG; dargestellt im Bundesrechnungsabschluss 2022

Die Mittelfristplanung verlor zudem mit der **Zusammenlegung der Planungsprozesse für den Bundesfinanzrahmen sowie den Bundesvoranschlag** an Bedeutung. Der Rechnungshof wies diesbezüglich darauf hin, dass die bis 2017 erfolgte zeitlich getrennte Beratung von Finanzrahmen und Budget aus seiner Sicht besser geeignet war, den Fokus des Nationalrates zunächst auf strategische und mittelfristige und danach auf einjährige und damit kurzfristige Aspekte zu lenken. Die Trennung der strategischen Debatte zum Bundesfinanzrahmen von jener zum nächstjährigen Budget war aus Sicht des Rechnungshofes zweckmäßig.³⁷

Im Rahmen der oben genannten Prüfung zur „Qualität der Ergebnisrechnung“ hielt er zudem fest, dass die haushaltsleitenden Organe bereits bei der **Budgetierung dem Ergebnishaushalt** wenig Augenmerk schenkten, da das Bundesministerium für Finanzen weder Eckwerte noch mittelfristige Ziele vorgab; vielmehr war der Ergebnishaushalt ein Ausfluss aus dem Finanzierungshaushalt. Der Rechnungshof empfahl daher, bereits bei der Budgetplanung verbindliche Zielvorgaben (Eckwerte) sowie mittelfristige Ziele festzulegen.³⁸

Außerdem stellte der Rechnungshof wiederholt dar, dass **bestimmte Aufwendungen bzw. Auszahlungen durchgehend nicht budgetiert** werden. Dies betraf insbesondere die Auflösung der Arbeitsmarktrücklage gemäß § 51 Arbeitsmarktservicegesetz zur Ausfinanzierung des vom Verwaltungsrat des AMS³⁹ beschlossenen Förderbudgets. Das Arbeitsministerium verwies darauf, dass der Verwaltungsrat in der Regel das Förderbudget erst nach dem Beschluss des Bundesfinanzgesetzes festlegt, sodass die Entnahme der Arbeitsmarktrücklage im Bundesvoranschlag nicht berücksichtigt wird. Der Rechnungshof hielt diesbezüglich in den Bundesrechnungsabschlüssen 2015 und 2018 fest, dass die fehlende Budgetierung von Aufwendungen und Erträgen

³⁷ Bundesrechnungsabschlüsse 2017 und 2018, Textteil Band 1: Bund.

³⁸ Bundesrechnungsabschluss 2016, Textteil Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, TZ 33.

³⁹ Arbeitsmarktservice.

in bedeutender Höhe den Grundsätzen der Budgetwahrheit und der Transparenz widerspricht.⁴⁰

Die Budgetwahrheit ist auch durch in den letzten Jahren kontinuierlich steigende bzw. auf hohem Niveau verbleibende **Ermächtigungsrahmen für Budgetüberschreitungen** in den Bundesfinanzgesetzen eingeschränkt. Die Ermächtigungsrahmen betragen für das Jahr 2022 etwa 10,5 Mrd. EUR und 9 Mrd. EUR für das Jahr 2023. Im Rahmen der Prüfung der Gebarung des COVID-19-Krisenbewältigungsfonds stellte der Rechnungshof diesbezüglich fest, dass die von den Ressorts für die Hilfsmaßnahmen benötigten Beträge nicht budgetiert waren. Hingegen räumte das Bundesfinanzgesetz 2020 dem Bundesminister für Finanzen umfassende Überschreitungsermächtigungen ein, die gemeinsam mit dem Vizekanzler wahrgenommen wurden. Der Rechnungshof beurteilte die hohen Überschreitungsermächtigungen (im Jahr 2020 mehr als ein Viertel der insgesamt budgetierten Auszahlungen) insoweit kritisch, als damit Verfügungsmöglichkeiten über mehr als ein Viertel der Budgetmittel ohne Mitwirkung des Nationalrats eingeräumt wurden.⁴¹

Die Budgetwahrheit sieht der Rechnungshof auch bei der Budgetierung von **Maßnahmen, die über mehrere Jahre ausbezahlt werden** sollen, eingeschränkt. Oft werden die dafür vorgesehenen Mittel in einem Jahr budgetiert bzw. werden diese gleichmäßig auf mehrere Jahre verteilt. Die Inanspruchnahme der Mittel findet aber, insbesondere bei Fördermaßnahmen, über mehrere Jahre ungleichmäßig verteilt statt. Dies betraf z.B. die Breitbandförderung, Mittel des Digitalisierungsfonds oder die COVID-19-Investitionsprämie. Neue Vorgaben für die Budgetierung von mehrjährigen Maßnahmen bzw. Projekten wären erforderlich.

⁴⁰ Bundesrechnungsabschluss 2015, Textteil Band 3: Überprüfung des Prozesses Förderungen im Arbeitsmarkt gemäß § 9 RHG 1948, TZ 8, Bundesrechnungsabschluss 2018, Textteil Band 2: Untergliederungen, UG 20 Arbeit.

⁴¹ Bundesrechnungsabschluss 2020, Textteil Band 4: Vorprüfung gemäß § 9 RHG – COVID-19-Krisenbewältigungsfonds, TZ 4.

Einschränkungen der Transparenz des Bundeshaushaltes identifizierte der Rechnungshof auch im Zusammenhang mit der **Rücklagengebarung**. Mit der Einführung eines neuen Rücklagenregimes sollte die Haushaltsgebarung flexibler werden. Nicht verwendete Mittel bzw. Mehreinzahlungen werden Rücklagen zugeführt, die grundsätzlich ohne Einschränkung des Verwendungszwecks in den Folgejahren verwendet werden können. Damit sollte das sogenannte „Dezemberfieber“ – der Druck zum vollständigen Verbrauch des Budgets – bekämpft werden. In der Praxis wurde die Entnahme von Rücklagen wegen budgetärer Risiken aber wieder eingeschränkt.⁴² Die Feststellungen des Rechnungshofes im Rahmen der Prüfung der „Haushaltsrücklagen des Bundes“ stimmten weitgehend mit den Ergebnissen aus der externen Evaluierung der Haushaltsrechtsreform⁴³ überein: Das Rücklagensystem ist demgemäß zu großzügig ausgestaltet. Es wären klare Regelungen für den Aufbau und die Entnahme von Rücklagen, etwa zeitliche und betragliche Begrenzungen festzulegen und mehrjährige Investitionen nicht über das Rücklagensystem abzubilden, sondern in ein eigenes System zu überführen. Die Bildung von Rücklagen sollte nach sachlichen und betraglichen Kriterien beschränkt werden, die Entnahme dafür vereinfacht werden. Rücklagenentnahmen sollten in die Auszahlungsobergrenzen des Bundesfinanzrahmens einbezogen, gleichzeitig sollte aber die jährliche Budgetmarge entsprechend erhöht werden.⁴⁴

9 Weiterentwicklung des Haushaltsrechtes – aktuelle Herausforderungen

In den zehn Jahren seit Inkrafttreten der Haushaltsrechtsreform konnten die Bundesverwaltung und der Rechnungshof zahlreiche Erfahrungen mit der Anwendung des „neuen“ Haushaltsrechtes sammeln. Dabei zeigte sich – wie auch im Rahmen der Evaluierung der Haushalts-

⁴² Siehe hierzu *Lust*, Grundsätzliches zu 10 Jahren neuem Bundeshaushaltsrecht samt Blick auf das Budget 2024, ÖHW 2023, 219 (233 f, in diesem Heft).

⁴³ *Salterer/Korac* (2018): Externe Evaluierung der Haushaltsrechtsreform des Bundes im Jahr 2017 – Endbericht, Kapitel 3.2.1.

⁴⁴ Bericht des Rechnungshofes: Haushaltsrücklagen des Bundes, Reihe Bund 2020/21.

rechtsreform⁴⁵ festgestellt – ein Bedarf zu einer Weiterentwicklung des Haushaltsrechtes, die noch nicht erfolgte.

Die Haushaltsrechtsreform wurde – wie bereits erwähnt – vor dem Hintergrund der damals vorliegenden Verrechnungsstandards (IPSAS) gestaltet. Es wurden dabei nicht alle Standards umgesetzt (z.B. IPSAS 25 zur Berechnung von Pensionsrückstellungen; jetzt IPSAS 39). Auch eine Vollkonsolidierung mit verbundenen Unternehmen des Bundes (IPSAS 6 bzw. 35) ist nicht geplant. Einige der damals bestehenden IPSAS wurden durch neue IPSAS ersetzt bzw. kamen neue hinzu (z.B. IPSAS 42 „Sozialleistungen“). Das Bundesministerium für Finanzen hat sich grundsätzlich mit dem Rechnungshof geeinigt, die **Neuerungen bei den IPSAS** zu analysieren und einen notwendigen Handlungsbedarf zur Weiterentwicklung des Haushaltsrechts zu identifizieren.⁴⁶ Gespräche fanden beispielsweise schon zum IPSAS 48 „Transferaufwendungen“ statt, zumal der Rechnungshof diesbezüglich schon einige Empfehlungen abgegeben hatte.

Grundsatzfragen der Verrechnung, etwa die Bilanzierung von Digitalisierungsprojekten und die periodengerechte Zuordnung von Förderungen, könnten beispielsweise in einem unabhängigen Rechnungslegungskomitee debattiert und aufbereitet werden; zur Umsetzung werden in der Regel Gesetzesänderungen erforderlich sein. Die Auslegung verrechnungsspezifischer Fragen (z.B. Verbuchung und Bewertung der strategischen Gasreserve), die sich in der täglichen Verrechnungstätigkeit ergeben, könnte in einem verwaltungsinternen, beratenden Gremium erörtert werden. Dies, um festzustellen, wie mit nicht geregelten oder auslegungsbedürftigen Geschäftsfällen umzugehen ist. Der Rechnungshof hat zu bestimmten Themenbereichen auch immer wieder Empfehlungen für die **Entwicklung von Richtlinien**, etwa für die Einrichtung und Bewirtschaftung von Verwaltungsfonds,⁴⁷

⁴⁵ *Saliterer/Korac* (2018): Externe Evaluierung der Haushaltsrechtsreform des Bundes im Jahr 2017 – Endbericht.

⁴⁶ So auch *Brunner*, ÖHW 2023, 150.

⁴⁷ Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 4: Vorprüfung gemäß § 9 RHG – COVID-19-Krisenbewältigungsfonds, TZ 9.

Eröffnung und Schließung von Konten⁴⁸ oder die Ausstattung Dritter (z.B. Abwicklungsstellen für Förderungen) mit Liquidität aus öffentlichen Mitteln⁴⁹ getroffen.

Zur **Weiterentwicklung des Bundesrechnungsabschlusses** wurde im Rahmen der Evaluierung der Haushaltsrechtsreform empfohlen, die Zuständigkeiten für die Erstellung, die Prüfung und die Vorlage an den Nationalrat neu zu ordnen, d.h. insbesondere die Erstellung und Prüfung institutionell zu trennen. Auf Einladung der Präsidentin des Rechnungshofes konstituierte sich im Juli 2017 eine Arbeitsgruppe aus Vertreterinnen und Vertretern des Rechnungshofes, des Bundesministeriums für Finanzen und des Budgetdienstes. Eine Information zum Ergebnis der Arbeitsgruppe erging an die Budgetsprecher der im Nationalrat vertretenen Parteien im Herbst 2019.⁵⁰

Die **Transparenz und Relevanz des derzeitigen Bundesrechnungsabschlusses** könnte gestärkt werden, indem die haushaltsleitenden Organe die Möglichkeiten vermehrt wahrnehmen, in den Erläuterungen zu den Abschlussrechnungen Risiken zu thematisieren.⁵¹ Auch könnte – wie oben angesprochen – überlegt werden, ob Berichtspflichten des Bundesministeriums für Finanzen und des Rechnungshofes gestrafft werden könnten, um Doppelgleisigkeiten und die Problematik unterschiedlicher Zahlen aufgrund verschiedener Berichtszeitpunkte und Datenquellen zu vermeiden. Im Zuge der fortschreitenden Digitalisierung wäre es auch wünschenswert, den Zahlenteil künftig interaktiv, elektronisch bereitzustellen. Für die angesprochenen Bereiche zur Weiterentwicklung wären allerdings die rechtlichen, technischen und budgetären Voraussetzungen zu schaffen.

⁴⁸ Bundesrechnungsabschluss 2019, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 27.

⁴⁹ Bundesrechnungsabschluss 2021, Textteil Band 3: Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung, TZ 10.

⁵⁰ Bundesrechnungsabschluss 2018, Textteil Band 1: Bund, Anhang.

⁵¹ Siehe dazu etwa Bundesrechnungsabschluss 2022, Textteil Band 5: Vorprüfung gemäß § 9 RHG – Bundshaftungen, TZ 25.