



ÖHW

Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

Zur Notwendigkeit des Ergebnishaushalts für Länder und Gemeinden.

Umsetzung der VRV 2015 und erforderliche Weiterentwicklungen im Gemeinderecht.

Die Erarbeitung von Kontierungshilfen im Rahmen der Haushaltsrechtsreform 2015.

Die Wirkungsorientierte Folgenabschätzung (WFA) – Perspektiven und Potenziale aus verwaltungspraktischer Sicht.

Reformen im Finanzausgleich 2017 – Stand und Perspektiven ihrer Umsetzung.

Jahrgang 59 (2018) · Heft 1 – 3

INFOS – Mailto: angela.grandl@vst.gv.at
Wikipedia: „ÖHW – Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich“

Spuren des Staates 4,41

Zur Notwendigkeit des Ergebnishaushalts für Länder und Gemeinden

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



Mit der Voranschlags- und Rechnungsverordnung 2015 (VRV 2015 – BGGl II Nr. 313/2015 idF von BGGl II Nr. 17/2018) haben die Länder und Gemeinden spätestens ab 2020 neben dem auf ein Rechnungsjahr sich beziehenden Finanzierungshaushalt (Finanzierungsvoranschlag und Finanzierungsrechnung) mit dem Ergebnishaushalt (Ergebnisvoranschlag und Ergebnisrechnung) ein zweites Rechenwerk, das sich auf den gleichen Zeitraum bezieht, auszuarbeiten. Während der Finanzierungshaushalt die in einer Rechenperiode geplanten bzw. abgestatteten Zahlungen zum Inhalt hat und dem Grunde nach der bisherigen kameralen Rechnung entspricht, hat der Ergebnishaushalt den auf die Rechnungsperiode abgegrenzten Ressourcenverbrauch und den zu seiner Deckung dienenden Ressourcenzuwachs zum Inhalt. Die Notwendigkeit der Führung dieses zweiten Haushalts neben dem Finanzierungshaushalt wird in Ermangelung der Kenntnis der rechnungstheoretischen Grundlagen von vielen Praktikern in Zweifel gezogen und bedarf einer Erläuterung.

1 Die rechtlichen Rahmenbedingungen

Wie beim Bund (§§ 19 ff. BHG 2013) erfolgt auch bei den Ländern und Gemeinden die Veranschlagung und die Rechnungslegung mittels eines integrierten Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalts (§ 2 VRV 2015). Der Finanzierungshaushalt bildet die Zahlungsströme ab und dient der Liquiditätssicherung und damit der jederzeitigen Zahlungsbereitschaft. Der Ergebnishaushalt dient der Wirtschaftlichkeitssteuerung und damit der Gewährleistung von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit (Effizienz und Effektivität). Im Ergebnishaushalt sind die Erträge und Aufwendungen periodengerecht abzugrenzen, d. h. ihre Verrechnung hat grundsätzlich für jenes Finanzjahr zu erfolgen, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind. Als Ertrag ist der Wertzuwachs in einer Rechnungsperiode anzusehen, der sich aus den Aktivitäten der Gebietskörperschaft ergibt, und zwar unabhängig vom konkreten Zeitpunkt der Zahlung. Als Aufwand ist der Werteverbrauch in der Rechnungsperiode anzusehen, der für die Aktivitäten der Gebietskörperschaft notwendig ist, ebenfalls unabhängig vom konkreten Zeitpunkt der Zahlung. Der Ergebnishaushalt setzt sich aus dem Ergebnisvoranschlag und der Ergebnisrechnung zusammen (§ 3 Abs 2 VRV 2015).

Im Ergebnisvoranschlag (§ 8 VRV 2015) wie in der Ergebnisrechnung (§ 13 VRV 2015) ist der periodengerecht abgegrenzte Ertrag in folgende Ertragsgruppen zu untergliedern:¹

- Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit,
- Erträge aus Transfers sowie
- Finanzerträge.

Der periodengerecht abgegrenzte Aufwand ist in folgende Aufwandsgruppen zu untergliedern:

- Personalaufwand,
- Sachaufwand (ohne Transferaufwand),
- Transferaufwand,
- Finanzaufwand.

Diese Gliederung des Ergebnishaushalts entspricht (wie auch beim Bund) den Mittelverwendungs- und -aufwandsgruppen (MVAG), die in der Anlage 1a der VRV 2015 beschrieben sind. Sie soll den verwaltungsspezifischen Informationsbedürfnissen entsprechen und fußt ihrerseits im Wesentlichen auf der Gliederung des Kontenplans, wie er schon bisher bei Ländern und Gemeinden Anwendung fand und in den Anlagen 3a (für Länder) und 3b (für Gemeinden) der VRV 2015 mit einigen Aktualisierungen neu vorgegeben wurde. Für den Ergebnishaushalt sind im Rahmen der dekadischen Gliederung folgende Kontenklassen maßgeblich:

- 4 Gebrauchs- und Verbrauchsgüter sowie Handelswaren
- 5 Leistungen für Personal
- 6 Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand
- 7 Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand
- 8 Erträge

Diese Gliederung entspricht weiterhin dem vor dem Rechnungslegungsgesetz 1990 auch in der Wirtschaft üblichen Einheitskontenrahmen. Eine Anpassung an die unternehmensrechtlich vorgegebene Gliederung, die eine Konsolidierung mit den rechtlich selbständigen Verwaltungseinheiten, die dem UGB unterworfen sind, erleichtern würde, fand auch diesmal nicht statt.

¹⁾ Siehe auch: M. Dessulemoustier-Bovekercke, Aufbau des Ergebnishaushalts, in: VRV Neu-Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015, public Sonderheft VRV 2015, public VRV 12/2017, S. 16 f.; H.-J. Hörmann, Die Herausforderungen der Umsetzung der VRV 2015 aus Sicht der Gemeinden – mit Auswirkung auf die Länder, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 58. Jg. (2017), Heft 1, S. 5 f.

Die drei Haushalte stehen in einem doppischen Rechnungsverbund. Der Saldo der Finanzierungsrechnung geht als Liquiditätssaldo in die Aktivseite der Vermögensrechnung am Ende des Finanzjahres ein. Der Saldo der Ergebnisrechnung (das Nettoergebnis) wird auf der Passivseite der Vermögensrechnung in das dort ausgewiesene Nettovermögen übernommen. Die Ergebnisrechnung ist die Basis für die weiterführende Kosten- und Leistungsrechnung zur internen Wirtschaftlichkeitssteuerung. Abbildung 1 zeigt den Zusammenhang.

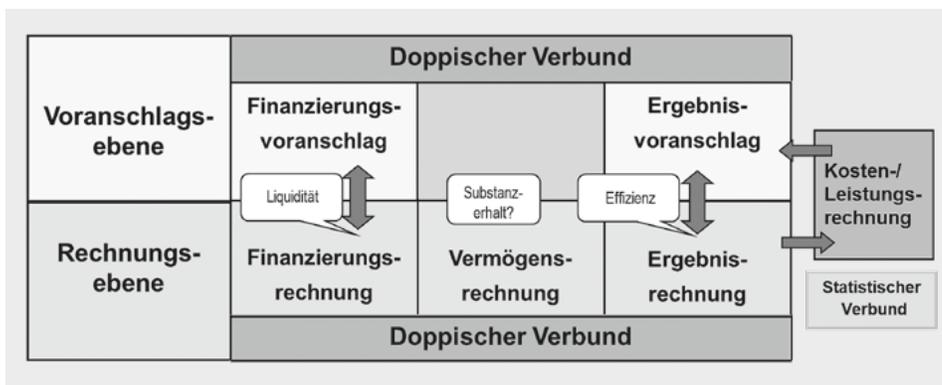


Abbildung 1: Integriertes Rechnungswesen – Haushaltsstruktur²

Die Finanzierungsrechnung zeigt den Liquiditätssaldo auf, der in die Vermögensrechnung am Ende der Rechnungsperiode ebenso übernommen wird wie der Saldo aus der Ergebnisrechnung. Dieser Saldo zeigt die Substanzmehrung oder -minderung auf, die durch das Verwaltungshandeln in dieser Rechnungsperiode bewirkt wurde. Er ist im Sinne des „Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit“ zu interpretieren, wonach jede Generation ihren Ressourcenverbrauch durch von ihr bewirkte Abgaben- und Leistungserträge zu bedecken hat. Da eine „Generation“ schwer zeitlich einzugrenzen ist, wird allgemein angenommen, dass dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit entsprochen wird, wenn es gelingt, in jeder Periode den Ausgleich des Ressourcenverbrauchs durch die Abgaben- und Leistungserträge herbeizuführen (Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit).³

²) R. Schauer, Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 3. Auflage, Wien 2016, S. 124.

³) R. Schauer, Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 3. Auflage, Wien 2016, S. 213.

2 Die rechnungstheoretischen Grundlagen

Die Notwendigkeit zur getrennten Darstellung der Zahlungsströme (Einzahlungen und Auszahlungen) und der Erträge und Aufwendungen ergibt sich aus dem verwaltungsbetrieblichen Wertekreislauf. Abbildung 2 zeigt dessen grundlegende Struktur.

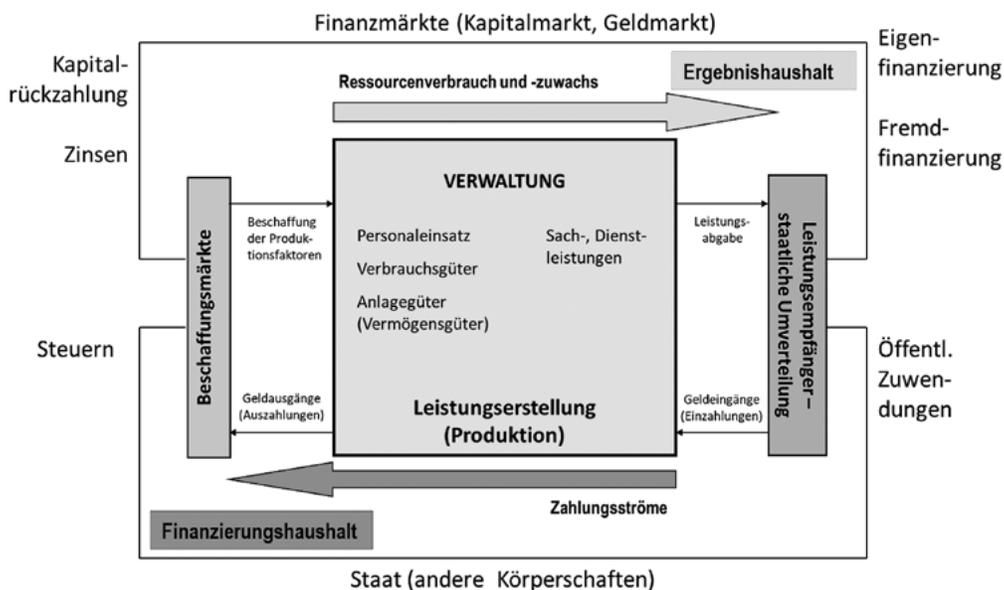


Abbildung 2: Verwaltungsbetrieblicher Wertekreislauf

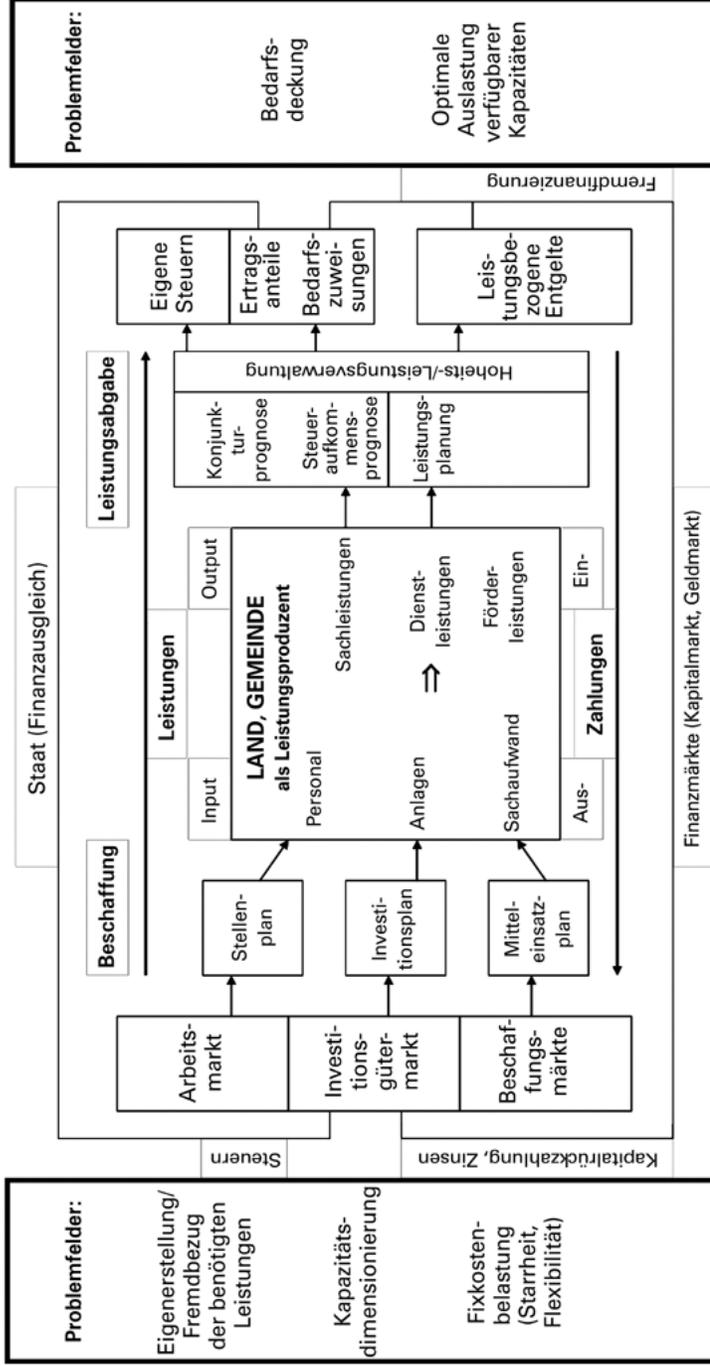
Im Zentrum des Wertekreislaufes steht die Leistungserstellung der jeweiligen Verwaltung, sie besteht in der Erstellung von Kollektivgütern (sachpolitisch erwünschten Zuständen; z. B. soziale Anliegen) und Individualgütern (Dienstleistungen und Sacherzeugnisse). Sie werden an die Leistungsempfänger (Bedürfnisträger) unentgeltlich (finanziert über die staatliche Umverteilung) oder entgeltlich abgegeben. Im weiteren Sinne handelt es sich um Absatzmärkte, aus denen Geldeingänge direkt oder indirekt (über gemeindeeigene Steuern oder Zuweisungen aus dem Finanzausgleich) an die Verwaltung fließen. Sie dienen der Finanzierung des zur Leistungserstellung notwendigen Ressourceneinsatzes. Für diesen Einsatz der Produktionsfaktoren (Personaleinsatz, Verbrauchsgüter wie z. B. elektrische Energie, Nutzung von Anlagen) sind entsprechende Beschaffungsvorgänge zu disponieren, die in der Regel mit Geldausgängen verbunden sind.

Die Zahlungsströme sind Gegenstand des Finanzierungshaushalts, der Ressourcenverbrauch und der Ressourcenzuwachs sind Gegenstand des Ergebnishaushalts. Die Zahlungsströme sind gegenläufig zu Ressourcenzuwachs und –verbrauch, sie können zeitlich mit diesen in einer Rechnungsperiode zusammenfallen (z.B. Energieverbrauch und Zahlungen für diesen Energieverbrauch), aber auch deutlich auseinanderfallen (z.B. Investitionsausgabe für ein Straßenräumfahrzeug in einer Periode und jährliche anteilige Wertminderung durch die Nutzung dieses Fahrzeuges – „Abschreibung“ – über die voraussichtliche Nutzungsdauer dieses Fahrzeuges).

Ein besonderes Merkmal der Ergebnisrechnung öffentlicher Verwaltungen ist es, dass der ausgewiesene Aufwand (Miteinsatz) zumeist in keinem ursächlichen Zusammenhang zum ausgewiesenen Ertrag (Abgabenertrag, Leistungsertrag) steht. Die Abgabenerträge sind von der Wirtschaftsentwicklung und damit von der Entwicklung der Steuerbemessungsgrundlagen bei den Steuerpflichtigen abhängig. Auch die Leistungserträge spiegeln in vielen Fällen keinen marktwirtschaftlichen Erfolg wider, weil die Leistungsentgelte oftmals (z.B. aus sozialpolitischen Erwägungen) nicht am Kriterium der Kostendeckung ausgerichtet sind. Somit wäre es völlig falsch, bei einem Ertragsüberschuss über die Aufwendungen von einem „Gewinn“ oder umgekehrt von einem „Verlust“ zu sprechen.

Dennoch hat die Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge in der Ergebnisrechnung einen Sinn, weil nachgewiesen werden kann, inwieweit ein Land oder eine Gemeinde von der Vermögenssubstanz zehrt (und beispielsweise notwendige Ersatzinvestitionen zur Erhaltung der Substanz unterlassen hat oder nicht finanzieren konnte oder wollte). Die Höhe des Vermögens einer öffentlichen Verwaltung (statische Betrachtungsweise) ist vergleichsweise weniger von Bedeutung als dessen Veränderung im Zeitablauf (dynamische Betrachtungsweise: gelingt es, den vollen Ressourcenverbrauch einer Periode durch entsprechende Abgaben- und Leistungserträge zu bedecken?). Abbildung 3 zeigt eine erweiterte Darstellung des verwaltungsbetrieblichen Wertekreislaufes mit den damit verbundenen Problemfeldern.

Abbildung 3: Verwaltungsbetrieblicher Wertekreislauf – erweiterte Darstellung



Die gesonderte Darstellung des in einer Rechnungsperiode verursachten Ressourcenverbrauchs und dessen Deckung durch die in dieser Periode zufließenden (Abgaben- und sonstige) Erträge ist schon lange eine Forderung der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre. So plädierte die Wissenschaftliche Kommission „Öffentliche Unternehmen und Verwaltungen“ im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. schon 1988 in ihren „Leitlinien für die Reform des öffentlichen Rechnungswesens“⁴ für ein integriertes Rechnungswesen auf Basis eines Drei-Komponenten-Rechnungswesens, wobei die Dokumentation des Ressourcenverbrauchs einer Rechnungsperiode die Basis für eine auf die Verwaltungsziele ausgerichteten Kosten- und Leistungsrechnung zur Gewährleistung der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns darstellt. Diese Leitlinien wurden fünf Jahre später in einem umfassenden Werk zur notwendigen Reform des öffentlichen Rechnungswesens weiter vertieft.⁵

Auf dieser Grundlage entwickelte Klaus Lüder 1996 seine Konzeption für ein Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR), in dessen Mittelpunkt die Ergebnisrechnung, die Vermögensrechnung und die Finanzrechnung als die drei Hauptrechnungen des NKR stehen.⁶

Das Messobjekt des kameralen Rechnungswesens ist die Geldvermögensänderung in einer Rechnungsperiode, während das Neue Kommunale Rechnungswesen nach Lüder⁷ auf die Messung des Nettoressourcenverbrauchs bzw. der Nettoressourcenersparnis ausgerichtet ist. Ressourcenverbrauch in diesem Sinne ist die Wertminderung durch den Verbrauch von Verbrauchsgütern (z. B. Energieverbrauch) und die Nutzung von Anlagegütern (z. B. Gebäudennutzung). In der Terminologie des unternehmerischen Rechnungswesens ist dies „Aufwand“. Das Ressourcenaufkommen („Ertrag“) in Form von Steuern, Gebühren, Beiträgen und Zuweisungen ist andererseits dazu bestimmt, das verbrauchte Vermögen „zu ersetzen und so die finanzielle Überlebensfähigkeit eines Gemeinwesens auf Dauer zu sichern“.⁸

⁴) R. Schauer, Leitlinien für die Reform des öffentlichen Rechnungswesens, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 29 (1988), Heft 1, S. 59 – 62.

⁵) H. Brede – E. Buschor (Hrsg.), Das neue Öffentliche Rechnungswesen, Baden-Baden 1993; siehe auch: 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.

⁶) K. Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Auflage, Stuttgart 1999.

⁷) K. Lüder, a.a.O., S. 7.

⁸) K. Lüder, a.a.O., S. 7.

3 Mögliche Differenzen zwischen Finanzierungsrechnung und Ergebnisrechnung

Ein großer Teil des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenzuwachses in einer Rechnungsperiode ist mit Zahlungsströmen in derselben Rechnungsperiode verbunden. Mögliche Differenzen sind zurückzuführen auf:

- Zahlungen in einer früheren oder späteren Rechnungsperiode, die im Hinblick auf eine verursachungsgerechte Periodenzurechnung Rechnungsabgrenzungen erforderlich machen.
- Anlagenkauf aus eigenen Mitteln (Eigenfinanzierung): Der Auszahlung beim Anlagenkauf (Investitionsausgabe in der ersten Periode) stehen nutzungsbedingte Abschreibungen über den gesamten Verlauf der Nutzungsdauer des Anlageguts gegenüber.
- Anlagenkauf mit fremden Mitteln (Fremdfinanzierung): Stimmt die Laufzeit des Kredits mit der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Anlageguts überein, so handelt es sich um eine fristenkongruente Finanzierung. Die Tilgungsquote entspricht der Abschreibungsquote (wenn man zunächst von den Zinsausgaben für den Kredit absieht). Ist die Laufzeit des Kredits jedoch kürzer als die voraussichtliche Nutzungsdauer der Anlage, so ist der Finanzierungshaushalt durch die höheren Kredittilgungszahlungen zunächst stärker belastet als der Ergebnishaushalt (Auszahlungen höher als Abschreibungsaufwand). Mit dem Ende der Kreditlaufzeit kommt es dann zu einer Umkehr, der Ergebnishaushalt ist weiter mit Abschreibungen belastet, während im Finanzierungshaushalt keine Auszahlungen mehr aufscheinen. In der Regel werden die Zinszahlungen mit den Tilgungsquoten in einer (jährlich gleich hohen) Annuität zusammengefasst. Zunächst fallen höhere Zinsauszahlungen als Kredittilgungsausgaben an, mit den dann fallenden Zinsauszahlungen steigen die Tilgungsausgaben an. Insgesamt entspricht dann bei fristenkongruenter Finanzierung die Summe Annuitäten der Investitionsausgabe zuzüglich der Zinsauszahlungen.
- Notwendige Rückstellungsbildungen für (dem Rechtsgrund, der Höhe oder Fälligkeit nach) ungewisse Verbindlichkeiten, deren Ursache jedoch im Verwaltungshandeln der laufenden Periode liegt. Es handelt sich also um die Vorsorge für Auszahlungen in künftigen Perioden, die einen Ressourcenverbrauch (Aufwand) im Rechnungsjahr als Ursache haben. § 28 VRV 2015 differenziert zwischen kurzfristigen und langfristigen Rückstellungen. Bei kurzfristigen Rückstellungen wird also mit der Fälligkeit der Verbindlichkeit (und damit der Auszahlung) innerhalb eines Jahres gerechnet, bei langfristigen Rückstellungen liegt die voraussichtliche Fälligkeit jenseits eines Jahres.

Zu den kurzfristigen Rückstellungen zählen nach § 28 Abs. 3 VRV 2015 jedenfalls:

1. Rückstellungen für Prozesskosten,
2. Rückstellungen für ausstehende Rechnungen (Bescheide), wenn deren Wert jeweils zumindest 5.000 Euro beträgt und
3. Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube.

Zu den langfristigen Rückstellungen zählen nach Abs. 4 jedenfalls:

1. Rückstellungen für Abfertigungen,
2. Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen,
3. Rückstellungen für Haftungen,
4. Rückstellungen für die Sanierungen von Altlasten,
5. Rückstellungen für Pensionen (bei Ausübung des Wahlrechts nach § 31) und
6. sonstige langfristige Rückstellungen, wenn deren Wert jeweils mindestens 10.000 Euro beträgt.

4 Verbindung von Ergebnishaushalt und Vermögensrechnung

In der Vermögensrechnung kommt es zur Gegenüberstellung von Vermögenswerten (Aktiva) und Verbindlichkeiten (Passiva). Die rechnerische Differenz wird als Nettovermögen bezeichnet und stellt einen Ausgleichsposten zwischen Vermögen und Verbindlichkeiten dar. Die Bezeichnung als „Eigenkapital“ ist sachlich nicht gerechtfertigt, da es bei öffentlichen Verwaltungen keine Anteilseigner gibt. Die Veränderungen an Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zwischen zwei Rechnungsstichtagen können einerseits ergebnisneutral begründet sein (z. B. Erhöhung der Sachanlagen auf Grund einer Investition, die mit einem Kredit finanziert wurde, somit Erhöhung des Sachanlagevermögens und der Verbindlichkeiten um den gleichen Betrag – sog. „Bilanzverlängerung“; oder Tilgung eines Kredits durch Rückzahlung aus dem Geldmittelbestand bei einer Bank – sog. „Bilanzverkürzung“). Andererseits können diese Veränderungen auf Grund von Aufwendungen und Erträgen in einer Rechnungsperiode begründet sein, die im Ergebnishaushalt detailliert nachzuweisen sind (z. B. Verminderung des Buchwerts von Sachanlagen auf Grund von nutzungsbedingten Abschreibungen oder Erhöhung des Wertes von Finanzanlagen auf Grund von Kurssteigerungen und damit von Finanzerträgen). Der im Ergebnishaushalt im Ergebnisvoranschlag geplante bzw. in der Ergebnisrechnung dokumentierte Überschuss von Erträgen und Aufwendungen führt zu einer Vermögenmehrung (Substanzmehrung), ein Mehr an Aufwendungen gegenüber den Erträgen (Abgang) führt zu einer Vermögenminderung (Substanzminderung).

Die Vermögensrechnung stellt somit das Bindeglied zwischen Ergebnisrechnung und Finanzierungsrechnung dar. Sie übernimmt den Saldo aus der Ergebnisrechnung (Substanzmehrung oder -minderung) und den Saldo aus der Finanzierungsrechnung (Überschuss oder Abgang) und ist als zeitpunktbezogene Rechnung der Ausgangspunkt für die beiden erwähnten zeitraumbezogenen Rechnungen der nächsten Rechnungsperiode.

Der sachgerechten Bewertung von Vermögen und Verbindlichkeiten in der Bilanz kommt naturgemäß eine besondere Bedeutung zu, die allerdings nicht überbewertet werden darf. Für den Ergebnishaushalt sind an sich nur jene Vermögenswerte und Verbindlichkeiten von Interesse, deren Werte in der Schlussbilanz sich von den Werten in der Eröffnungsbilanz unterscheiden, also im Zeitablauf einer Veränderung im Sinne von Substanzmehrung oder Substanzminderung unterliegen. Ist eine solche nicht gegeben (bzw. zu erwarten), dann liegt weder Ressourcenverbrauch noch Ressourcenzuwachs vor, der Ergebnishaushalt ist davon nicht betroffen.

Dieser Umstand ist für viele historische Sachwerte von ähnlicher Bedeutung wie der Wertausweis von Kulturgütern, deren monetäre Bewertung nicht oder nur mit unvertretbarem Aufwand möglich ist. Ein Ausweis mit Festwerten oder Vergleichswerten führt demnach zu einer Vermögensmehrung, die auch auf der Passivseite der Bilanz eine Erhöhung des Nettovermögens in gleicher Höhe nach sich zieht. Unter Umständen kann so bei entsprechend hohen Verbindlichkeiten ein negatives Nettovermögen verhindert werden. Durch die Neubewertung des Bundesvermögens in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2013 konnten allerdings die hohen Finanzverbindlichkeiten nicht kompensiert werden, sodass der Bund auf der Passivseite der Bilanz weiterhin ein negatives Nettovermögen in beinahe doppelter Höhe des Vermögens auf der Aktivseite der Bilanz ausweist.⁹

5 Verbindung von Ergebnishaushalt und Kosten- und Leistungsrechnung

Die oben unter Punkt 2 dargelegten Besonderheiten einer Ergebnisrechnung öffentlicher Verwaltungen machen deutlich, dass neben der (pagatorischen) Ergebnisrechnung auch eine den gesamten Verwaltungsbereich umfassende Kosten- und Leistungsrechnung notwendig ist, die vorrangig das Mengengerüst des Mitteleinsatzes (z. B. Arbeitsstunden des Personals, Nutzungszeit für Anlagen) und der erbrachten Leistungen (z. B. Zahl der Fallbearbeitungen, Betreuungsstunden) sowie die daraus resultierenden Leistungs-Wirkungen erfasst und diese Input- und Output-Größen zum Zwecke der Akkumulierung und allfälliger Saldobil-

⁹ R. Schauer, Rechnungsabschluss des Bundes 2016: Auf der Strecke bleibt die Wirtschaftlichkeit, in: Steuer- und WirtschaftsKartei (SWK), 92. Jg. (2017), Heft 22, S. 1000.

dungen nach einer als sinnvoll erachteten Bewertungsregel auch in Geldgrößen veranschlagen lässt. Sie ermöglicht eine Antwort auf die folgenden wesentlichen Fragen:

- Welche Kosten fallen an (Kostenartenrechnung)?
- Wo werden sie verursacht und wo können sie daher geplant und beeinflusst werden (Kostenstellenrechnung)?
- Wofür, für welche Leistungen fallen sie an (Kostenträger-, Leistungsrechnung)?

Damit eröffnet sich eine Verbindung zur Steuerung der Verwaltung über Produktkataloge (Leistungskataloge) einerseits und zum Nachweis der mit den Verwaltungsleistungen erreichten Wirkungen bei den Leistungsempfängern und damit in der Gesellschaft andererseits. Dies entspricht der Konzeption der Wirkungsorientierten Verwaltungsführung im Rahmen des Public Management-Ansatzes. Nur auf diese Weise kann den Formalzielen der Produktivität und Wirtschaftlichkeit des öffentlichen Verwaltungshandelns entsprochen werden.

Dies macht es erforderlich, dass sowohl die Hoheits- als auch die Privatwirtschaftsverwaltung in einer Gebietskörperschaft und damit die Teile der Ordnungsverwaltung wie jene der Leistungsverwaltung in die Kosten- und Leistungsrechnung eingebunden werden. Die weit verbreitete Meinung, dass nur die Gebührenhaushalte sich mit der Kostenrechnung zu beschäftigen hätten, ist nicht richtig, weil auch die Gewährleistung und Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns in der Kernverwaltung eine Notwendigkeit darstellt.

Während das Bundeshaushaltsgesetz 2013 (§§ 108-110 BHG 2013) und die zugehörige Bundeshaushaltsverordnung 2013 (§§ 85-95 BHV 2013) nähere Bestimmungen für die Kosten- und Leistungsrechnung auf Bundesebene (BKLR) enthalten, fehlen diesbezügliche Bestimmungen in der VRV 2015. Es kann nur auf die vom Österreichischen Städtebund und dem Österreichischen Gemeindebund 1994 bzw. 1995 veröffentlichten Richtlinien zur Erstellung von Kostenrechnungen für Gemeinden (Kostenrechnungsrichtlinien – KRR) verwiesen werden.

Erwähnenswert sind die Aktivitäten des Österreichischen Wasser- und Abfallwirtschaftsverbandes (ÖWAV), der nach grundsätzlichen Schulungen zur Organisation des Rechnungswesens und zur betriebswirtschaftlich sinnvollen Gebührekalkulation¹⁰ nun auch Schulungen zur Vorbereitung und Unterstützung der Gemeinden und Gemeindeverbände bei der Umsetzung der VRV 2015 für die Bereiche der Abwasser- und Abfallwirtschaft anbietet¹¹ und damit für eine sinnvolle Verbindung von Ergebnishaushalt und Kosten- und Leistungsrechnung Sorge trägt.

¹⁰) ÖWAV-Arbeitsbeihilfe Nr. 28 und 48.

¹¹) <https://www.oewav.at/Kurse-Seminare?current=307954&mode=form> (7. 2. 2018)

6 Steuerung über den Ergebnishaushalt

Wenn man akzeptiert, dass aus dem Gesichtspunkt einer Ökonomisierung (nicht: „Kommerzialisierung“) des Verwaltungshandelns in Ländern und Gemeinden den Aspekten von Produktivität und Wirtschaftlichkeit sowie dem Prinzip der intergenerativen (bzw. interperiodischen) Gerechtigkeit in Hinblick der Vorrang vor der Liquidität einzuräumen ist, so wird klar, dass die Steuerung des Verwaltungshandelns in den Ländern und Gemeinden nicht primär über die Finanzplanung und damit den Finanzierungsvoranschlag, sondern über eine leistungsbezogene Ziel- und Ergebnisverantwortung und damit über die verschiedenen Formen einer Plan-Ergebnisrechnung erfolgen muss. Dies schließt dezentrale Budgetierungen in den Kostenstellen (besser: Leistungsstellen) ebenso ein wie deren Zusammenfassung in einem zentralen Ergebnisvoranschlag. Die Deckung der Aufwendungen durch die Abgaben- und Leistungserträge muss Vorrang vor der Ausgabendeckung durch die Einnahmen erhalten. Insofern ist ein strukturelles Umdenken in den Ländern und Gemeinden erforderlich.

7 Notwendige Konsolidierung mit ausgegliederten Verwaltungseinheiten

Durch die vielen (vielfach aus steuerlichen Motiven begründeten) Ausgliederungen von Verwaltungsaufgaben in Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit (vor allem GmbH und KG) eröffnet sich ein bislang noch nicht gelöster Problembereich. Die mit den Ausgliederungen verbundene neue Form der „Flucht aus dem Budget“¹² beeinträchtigt die Haushaltsgrundsätze von Vollständigkeit und Transparenz in immer bedeutenderem Ausmaß. Um den Rechenschaftslegungsverpflichtungen eines Landes bzw. einer Gemeinde im Sinne einer Gesamtübersicht über die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage vollkommen nachkommen zu können, bedarf es eines konsolidierten Jahresabschlusses der Gebietskörperschaft, der die Landes- bzw. Gemeindeverwaltung mit ihren ausgegliederten Verwaltungseinheiten verknüpft. Dabei zeigt sich, dass derzeit einem konsolidierten Abschluss die unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften der Länder und Gemeinden (VRV 2015) und der ausgegliederten Aufgabenbereiche (zumeist Orientierung am UGB) entgegenstehen. Der in manchen Gemeinden angedachte Weg einer Teilkonsolidierung der ausgegliederten Leistungsbereiche ohne Verbindung mit der Kernverwaltung ist zwar ein Schritt in die richtige Richtung, gewährleistet jedoch nicht die geforderte Vollständigkeit und Transparenz. Nach den Regeln der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS 35) wäre eine Vollkonsolidierung geboten.

¹² Vgl. Ch. Smekal, Die Flucht aus dem Budget, Wien 1977.

Die nach § 23 Abs. 7 VRV 2015 vorgesehene Darstellung der Beteiligung einer Gebietskörperschaft an einem rechtlich selbständigen Unternehmen mit dem Anteil am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen dieses Unternehmens (mit näheren Informationen in Anlage 6j) kann nicht im Sinne der notwendigen Konsolidierung mit den ausgegliederten Verwaltungseinheiten verstanden werden. Es kommt zu keiner umfassenden Darstellung der Vermögens- und Schuldverhältnisse, sondern über die Darstellung des Eigenkapitals (nur) zu einer Saldierung von Vermögen und Schulden und außerdem zu einem Ausweis der Beteiligung als Finanzvermögen (und nicht von Sachvermögen bzw. Verbindlichkeiten). Neben der Vermögens- und Schuldenkonsolidierung fehlt weiters die Ergebniskonsolidierung, weil der Gesamtumfang von Erträgen und Aufwendungen (der Gebietskörperschaft und der ausgegliederten Verwaltungseinheiten) nicht dargestellt wird. Für die vorhin erwähnte Steuerung der Verwaltungsaktivitäten über den Ergebnishaushalt wäre eine Einbindung der Aktivitäten in den ausgegliederten Verwaltungseinheiten und somit ein konsolidierter Ergebnisvorschlag bzw. eine konsolidierte Ergebnisrechnung notwendig.

8 Verbreitete Irrtümer

In der Praxis werden immer wieder Meinungen¹³ vertreten, die dem Stand des betriebswirtschaftlichen Wissens nicht entsprechen:

- *Der Staat ist kein Unternehmen, daher hat die Doppik in der öffentlichen Verwaltung keinen Sinn.*

Für die Rechnungsorganisation ist es unmaßgeblich, ob erwerbswirtschaftliche Ziele (wie in Unternehmen) oder bedarfswirtschaftliche Ziele (wie in öffentlichen Verwaltungen) verfolgt werden. Das doppische Verrechnungssystem muss als zielneutral angesehen werden. Ausschlaggebend ist allein das Informationsprogramm, das diesen Rechnungen von den Entscheidungsträgern vorgegeben wird.

- *Der Doppik liegt ein Gewinnziel zugrunde, das öffentlichen Verwaltungen fremd ist.*

Die Doppik ist als Rechnungsstil auch für bedarfswirtschaftlich ausgerichtete Organisationen geeignet. Wichtig ist für jede Organisation das Wissen um die Substanzveränderungen, die sich durch das Wirtschaften in einer Periode ergeben. Dieses Wissen um die Substanzveränderungen ist im Hinblick auf die Aufrechterhaltung eines Leistungspotenzials ebenso wichtig wie im Hinblick auf das Erfordernis einer intergenerativen Gerechtigkeit. In der Finanzierungs-

¹³ Siehe auch den Kommentar zu in der Praxis verbreiteten Meinungen bei R. Schauer, Die österreichische Haushaltsrechtsreform im Lichte der betriebswirtschaftlichen Rechnungstheorie und internationaler Entwicklungen, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 55. Jg. (2014), Heft 1–3, S. 20 ff.

rechnung werden nur die Veränderungen des Geldvermögens sichtbar, in der Ergebnisrechnung hingegen alle Substanzveränderungen.

- *Ein öffentlicher Haushalt ist ein Instrument der staatlichen Umverteilung und damit nur sozialen, finanzwirtschaftlichen und gesamtwirtschaftlichen Zielen verpflichtet.*

Dieser Aussage stehen die Handlungsgebote von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entgegen, die leistungswirtschaftliche Analysen im Hinblick auf die Effektivität und Effizienz des Verwaltungshandelns erfordern. Auch aus dem Public Management-Ansatz leitet sich das Erfordernis der Wirkungsorientierung (Zweckmäßigkeit) ab.

- *Wozu brauchen wir eine Doppik, das Geld wird ja doch nicht mehr.*

Der stetig wachsende Aufgabendruck auf Länder und Gemeinden und auch die zunehmend erkennbare Tendenz, Aufgaben vom Bund auf die Länder und Gemeinden zu verlagern, zwingen diese, mit den verfügbaren Mitteln wirtschaftlicher (nicht unbedingt sparsamer) umzugehen und die Effektivität und Effizienz des Mitteleinsatzes stärker zu betonen. Das erfordert auch eine stärkere Fokussierung auf den Ergebnishaushalt.

- *Warum soll Vermögen bewertet werden, wenn es nicht verkauft werden kann (bzw. soll), da es sich um ein öffentliches Gut handelt.*

Diese Überlegung entspricht einer rein statischen Betrachtungsweise (Status an einem bestimmten Bilanzstichtag). Auch ein öffentliches Gut unterliegt im Zeitablauf einer Abnutzung bzw. Wertminderung und muss erneuert bzw. ersetzt werden. Durch die Verrechnung von Abschreibungen wird diese Wertminderung sichtbar gemacht, der damit verbundene Ressourcenverbrauch ist in der Ergebnisrechnung als Aufwand auszuweisen. Für die Erneuerung des Vermögens ist durch Rücklagenbildung vorzusorgen, will man nicht in Kauf nehmen, dass die dann für die Vermögenserneuerung notwendigen Investitionsausgaben durch Schuldaufnahmen finanziert werden. Es ist also eine dynamische (auf die Wertveränderungen im Zeitablauf Bezug nehmende) Betrachtungsweise an Stelle einer statischen notwendig.

- *Wenn öffentliches Vermögen aus ordentlichen Haushaltsmitteln endgültig finanziert ist, erübrigt sich ein Ausweis in der Vermögensrechnung, da es als „marktfern“ zu betrachten ist und keinen betriebswirtschaftlichen, geldwerten Nutzen, sondern wegen seiner Zweckwidmung für die Allgemeinheit vielmehr einen sozialen Nutzen stiftet.*

Dieser Argumentation liegt die Logik der finanzwirtschaftlichen Deckungsrechnung zugrunde. Der Zweck dieser Deckungsrechnung ist im Nachweis des finanziellen Deckungserfolges für die zur Aufgabenerfüllung benötigten Vermögenswerte zu sehen, der sich aus den laufenden Aktivitäten einer Organisation und den daraus resultierenden Einzahlungen ergibt. Die finanzielle Deckungsrechnung weist die noch erforderliche „Nachdeckung“

aus, die eine Liquiditätsbelastung künftiger Perioden darstellt. Sie stellt sie der „Vorausdeckung“ (Vorsorge für künftige Investitionsausgaben) und der „Sofortdeckung“ (aus der laufenden Rechnung zur Vermögensfinanzierung herangezogene Beiträge) gegenüber. Für den Ergebnishaushalt sind nicht die finanzwirtschaftlichen Bezüge, sondern die leistungswirtschaftlichen Dimensionen der Verwaltungsaktivitäten von Bedeutung. Aus der Nutzung des öffentlichen Vermögens ergeben sich Substanzveränderungen, die im Ergebnishaushalt (und in ihrer Auswirkung auf das Nettovermögen zum Ende der Rechnungsperiode in der Vermögensrechnung) auszuweisen sind. Öffentliches Vermögen ist wegen seiner Zweckwidmung nicht als ein Vermögenswert anzusehen, der einer Vermögensverwertung am Markt zugänglich ist, sondern ist vielmehr als „Last“ zu interpretieren. Durch die Nutzung des Vermögens entsteht eine Wertminderung, die durch die Erneuerung dieses Vermögens auszugleichen ist, wenn eine Vermögenserhaltung gewünscht ist.

9 Ergebnis

Die Einrichtung des Ergebnishaushalts neben dem Finanzierungshaushalt und eine verstärkte Steuerung des Verwaltungshandelns in der Verfolgung des Wirtschaftlichkeitsgebotes über den Ergebnishaushalt ist Teil eines generellen Wandels von einer bürokratisch ausgerichteten Verwaltungssteuerung hin zu einer stärkeren Managementorientierung in der öffentlichen Verwaltung. Sie soll und muss zu einem verstärkten Wirtschaftlichkeitsdenken im öffentlichen Bereich führen. Das Integrierte Rechnungswesen in Gestalt des Drei-Komponenten-Rechnungswesens von Ergebnishaushalt, Finanzierungshaushalt und Vermögensrechnung, das Planungs- und dokumentierende Ist-Rechnungen umfasst, ist ein notwendiger Schritt zur Erreichung dieses Ziels.

Die über Jahrzehnte hinweg zu verfolgende geringe Beachtung betriebswirtschaftlichen Denkens in öffentlichen Verwaltungen erweist sich nun als Schwachstelle bei der notwendigen Neuorganisation des Rechnungswesens in den Ländern und Gemeinden. Dies hat auch damit zu tun, dass in der Grundausbildung und in diversen Weiterbildungsaktivitäten betriebswirtschaftliche Grundkenntnisse und Grundlagen eines integrierten Rechnungswesens über viele Jahre hinweg nicht eingefordert wurden. Mit der seit einem Jahrzehnt bestehenden festen Einbindung betriebs- und volkswirtschaftlicher Inhalte in die juristische Ausbildung an den Universitäten ist zumindest ein Umdenken erkennbar geworden. Die feste Einbindung der Vermittlung betriebswirtschaftlicher Grundlagen in die verpflichtenden Ausbildungsprogramme bei Ländern und Gemeinden muss folgen.