



Aktuelle Regeln und Anwendungen des Haushaltswesens in den Bundesländern: Eine kritische Analyse

Eva HAUTH *)

Studie im Auftrag des Staatsschuldenausschusses

März 2009

**) Die Autorin dankt Gerhard Lehner und Bernhard Grossmann für wertvolle Anregungen.*

1	MOTIVATION UND AUFBAU DER STUDIE	4
2	DIE HAUSHALTSSYSTEMATIK DER LÄNDER	7
2.1	Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997: Inhalt und Kommentierungen	7
2.1.1	Gegenstand der Veranschlagung	8
2.1.2	Außerordentliche Einnahmen und Ausgaben sowie Finanztransaktionen	9
2.1.3	Gliederungen der Einnahmen und Ausgaben	10
2.1.4	Vermögens- und Schuldenrechnung	12
2.1.5	Beilagen zum Rechnungsabschluss	12
2.2	Voranschlags- und Rechnungsabschlusskomitee	14
2.3	Gesamtevaluierung und Reformziele	15
3	ANWENDUNGSGEBIETE DER VRV AUF LÄNDEREBENE	18
3.1	Landesvoranschläge und Rechnungsabschlüsse	18
3.2	Der Österreichische Stabilitätspakt	18
3.3	Internationale Meldeverpflichtungen	19
3.4	Finanzstatistik	20
4	VERBUCHUNGSUNTERSCHIEDE IN DEN LANDES- RECHNUNGSABSCHLÜSSEN	21
4.1	Buchungsanzahl und Ausgliederungen	21
4.2	Beispiele divergierender Buchungen	23
4.2.1	Gebarungsfälle innerhalb der Landesverwaltung	23
4.2.2	Zahlungsströme zwischen den Subsektoren des Staates	23
4.2.3	Vermögensausweis und Erwerb von Beteiligungen und Wertpapieren	24
5	AUSGEWÄHLTE ERGEBNISSE DER STUDIE	26
5.1	Internationale Entwicklungen des öffentlichen Rechnungswesens	26
5.2	Reformstatus in Österreich	26
5.3	Haushaltssystematik der Länder: Kritische Aspekte der VRV 1997	26
5.4	Schlussfolgerungen und Reformziele	28
6	LITERATUR	31
 BEILAGE		
	Innerstaatliche Zahlungsströme: Buchungsnormen und –gepflogenheiten von Bund, Ländern und Gemeinden	32

1 MOTIVATION UND AUFBAU DER STUDIE

Die Modernisierung des **öffentlichen Haushaltswesens** in Österreich wird von vielen Experten seit langem vor dem Hintergrund zunehmender Steuerungs-, Informations- und Kontrollanforderungen (Dienstleistungsstaat, Budgetrestriktionen, Qualität der öffentlichen Finanzen, Stabilitäts- und Wachstumspakt) sowie Unternehmensverflechtungen (Ausgliederungen) gefordert. Ein neues Rechnungswesen stellt dabei im Regelfall nicht den Ausgangspunkt der Modernisierung dar, sondern ist die Konsequenz von Überlegungen zur nachhaltigen Verbesserung der Verwaltungssteuerung in Richtung New Public Management (Zielvereinbarungen, Leistungsvergleiche, Qualitätsmanagement, Controlling etc.).¹ Im traditionellen **kameralen Rechnungswesen** werden Geldflüsse ohne Periodenbereinigung geplant und erfasst (Cash-Accounting). Nicht oder kaum beachtet werden der Ressourcenverbrauch (Abschreibungen), Rückstellungen für zukünftige Verbindlichkeiten, Bewertungsänderungen, Periodenabgrenzungen sowie die Bilanz des Kernhaushalts ebenso wie die Gewinn- und Verlustrechnungen und Bilanzen der ausgegliederten Einrichtungen.² Im Grunde soll die Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens die Möglichkeit eröffnen, das „Preis-Leistungs-Verhältnis“ sowie die „Effektivität“ öffentlicher Aktivitäten bewerten zu können und adäquate Informationen über die Nachhaltigkeit der aktuellen Budgetpolitik zu erhalten. Das stellt für die Politik ebenso wie für die öffentliche Verwaltung eine Chance und zugleich eine Herausforderung dar.

Betrachtet man die **internationalen Entwicklungen**, so hat sich kein konkreter einheitlicher Reformansatz für das öffentliche Haushaltswesen bislang etabliert. Dennoch zeichnen sich zwei Trends klar ab:

- Abkehr von der rein inputorientierten kameralen Sicht in Richtung Ergebnisorientierung und Doppik (oft duale Mischsysteme) sowie
- Bestrebungen zur Harmonisierung der haushaltsrechtlichen Standards innerhalb der öffentlichen Haushalte.

Auf zentralstaatlicher Ebene stellten Großbritannien und Australien bereits in den 1990er-Jahren, Frankreich 2006 und die Schweiz 2007 auf ein kaufmännisches (doppisches) Rechnungswesen mit ergebnisorientierter Steuerung um. Die von den **Ländern in Deutschland** verfolgten Reformansätze sind unterschiedlich; ein rein kameraler Haushalt auf Länderebene – wie beispielsweise in Bayern – stellt allerdings mittlerweile die Ausnahme dar. Während z. B. Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen ein doppisches, produktorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen implementieren, schlugen u. a. Baden-Württemberg, Niedersachsen und Rheinland-Pfalz konzeptionell den Weg einer „Erweiterten Kameralistik“ ein, bei der das kameraler Haushaltswesen um Instrumente der Doppik (insbesondere Kosten- und Leistungsrechnung) und eine Ergebnisorientierung (z. B. Produkte, Leistungsaufträge) ergänzt wird. Das Konzept der „Erweiterten Kameralistik“ verfolgt auch der Zentralstaat in Deutschland. In der **Schweiz** wird seit 2008 das „Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) für die Kantone und Gemeinden“ sukzessive umgesetzt. Damit erfolgt die Harmonisierung der Rechnungslegung bei den Kantonen und Gemeinden in Abstimmung mit dem „Neuen Rechnungslegungsmodell des Bundes“ und den internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik. HRM2 ist zwar nicht mit den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) deckungsgleich, nähert sich aber den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen mit marktmäßiger Bewertung („true and fair-view“) an. Die Rechnungsabschlüsse sollen in etwa vergleichbar mit denjenigen der gewinnorientierten Unternehmen und Nonprofit-Organisationen sein (Sutter E., 2008).

In **Österreich** fanden **Reformen des öffentlichen Haushaltswesens** in Teilbereichen ebenfalls statt. Eine gemeinsame akkordierte Strategie zur Modernisierung des Haushaltswesens auf zentraler, landes-

1 Näheres siehe Schwarting G. et al., 2005: Ein neues kommunales Haushaltsrecht – weit mehr als nur ein neues Rechnungswesen! - Einige personal- und organisationsrelevante Aspekte der kommunalen Haushaltsrechtsreform.

2 Das Rechnungswesen des Bundes (Phasenbuchführung) wie auch der anderen Gebietskörperschaften sehen Elemente der Doppik im Prinzip bereits vor (Bund: Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz, Phasenbuchführung). Die doppischen Informationen sind aber lückenhaft und werden weder von der Politik noch von der Verwaltung genutzt (Csoka S. und Ihle C., 2005).

und/oder kommunaler Ebene fehlt allerdings bislang. Das Land Wien realisierte 2002 eine Haushaltsreform mit Geschäftsgruppenbudgets und Kontraktmanagement.³ Die Länder Oberösterreich und Vorarlberg verfügen über Vermögensrechnungen und das Land Vorarlberg nützt bereits seit den 1950er-Jahren ein doppisches Rechnungswesen, das auch den kameralen Anforderungen genügt. Auf der Ebene der Städte und bei größeren Gemeinden gibt es ebenfalls verschiedenartige Reformansätze in Richtung Doppik, die sich oft auf Teilbereiche (insbesondere Privatwirtschaftsverwaltung) beschränken. Auf Bundesebene wurden Ende 2007 die Voraussetzungen für eine grundlegende Reform des Bundeshaushaltsrechts (Haushaltsverfassungsreform und Reform des Bundeshaushaltsrechts; BGBl I 1/2008) geschaffen, die nicht nur einen mehrjährigen verbindlichen Finanzrahmen ab dem Jahr 2009, sondern auch eine Wirkungs- und Outputorientierung im Rahmen der Budgetierung und ein Rechnungswesen mit Doppik ab 2013 beinhalten. Das neue Haushaltsrecht des Bundes soll zur Folge haben, dass wirtschaftspolitische Ziele klarer formuliert, Kosten und Leistungen bemessen, die Flexibilität der Verwaltung gesteigert sowie die Transparenz und Verständlichkeit des Budgets erhöht werden (Steger G., 2008). Die konkrete Ausgestaltung des Rechnungswesens ist gegenwärtig noch in Arbeit.

Bei der **Wahl des Rechnungswesens** in Österreich von besonderer Bedeutung ist der Umstand, dass eine Vielzahl an öffentlichen Leistungen von **staatsnahen Unternehmen** (Stadtwerke, Krankenanstalten, Immobiliengesellschaften, Straßenbaugesellschaften etc.) und **öffentlichen Rechtsträgern** (Fonds, Verbänden, Quasikapitalgesellschaften) erbracht werden. Diese Einheiten unterliegen im Regelfall doppischen Rechnungslegungsvorschriften.⁴ Auf Landes- und Gemeindeebene sind nicht nur die Ver- und Entsorgungsbetriebe (Energieversorgung, Abwasserentsorgung etc.) davon betroffen, sondern auch der Immobilien-, Freizeit-, Sport- und Kulturbereich sowie Teile des Gesundheitswesens (Krankenanstalten, Pflegeheime) und Holdinggesellschaften zur Beteiligungsverwaltung. Gemäß der internationalen Sektorabgrenzung des Europäischen Systems der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (**ESVG 95**) werden auf Landesebene bereits mehr als 20% der öffentlichen Ausgaben durch Einheiten, die nicht Teil der Rechnungsabschlüsse sind (Fonds, außerbudgetäre Landeseinheiten), getätigt.

Die operative Umsetzung eines betriebswirtschaftlich orientierten Rechnungswesens für die öffentlichen Verwaltungen dürfte im Bereich der Hoheitsverwaltung i. e. S. vereinfachte, praxisnahe Ansätze erfordern. Wegen der mit Aus- oder Umgliederungen verbundenen Vielfalt an Formen der Leistungserbringung – Dienststellen und Eigenbetriebe innerhalb der Verwaltung, in Verbänden, Vereinen, Beteiligungsunternehmen – erscheint die Schaffung eines strategischen und operativen Steuerungssystems bei den Gebietskörperschaften, das auch alle Formen von Aus- und Umgliederungen einbezieht und doppische Rechnungswesenkomponenten umfasst, dennoch zunehmend zwingend. Alle drei zentralen Aufgabenbereiche des Beteiligungsmanagements (Beteiligungspolitik, Beteiligungsverwaltung, Beteiligungscontrolling) bedingen ein umfassendes und kohärentes Informationssystem. Die Folgen von mangelnder Transparenz und systemischen Schwächen (u. a. der Aufsicht, des Rechnungswesens) zeigt die aktuelle Finanzkrise – auch wenn kein Direktvergleich zulässig ist – sehr drastisch.

Die folgende Studie setzt sich zum Ziel, den **Handlungsbedarf zur Modernisierung des gegenwärtigen Rechnungslegungssystems** auf Länder- und Gemeindeebene konzeptionell sowie operational aufzuzeigen und Verbesserungsvorschläge zu machen. Die konkreten Analysen über die Rechnungslegungsnormen und deren Umsetzung sowie Verbesserungsvorschläge beschränken sich dabei auf die **Länderebene**. Eine Ausnahme stellt der externe Beitrag von Pfeiler E. und Ninaus A. (Beilage 1 „**Innerstaatliche Zahlungsströme: Verbuchungsnormen und –gepflogenheiten von Bund, Ländern und Gemeinden**“) dar, der sich mit allen drei Gebietskörperschaften befasst. Er verdeutlicht anhand von Beispielen die statistischen Probleme bei der Erstellung von konsistenten, gebietskörperschaftsübergreifenden Informationen.

3 Ein Globalbudget ist ein eingeräumter Finanzrahmen für einzelne Ressorts bzw. Fachbereiche. Bei diesem Finanzrahmen handelt es sich entweder um einen vorgegebenen Ausgabenrahmen (eine bestimmte Menge an finanziellen Mitteln steht zur Leistungserstellung zur Verfügung) oder um einen vorgegebenen Saldo (vorgegebene Abgänge müssen eingehalten oder bestimmte Überschüsse erwirtschaftet werden (KDZ, Forum Public Management 2006/4).

4 Die Landeskammern zählen gemäß ESVG 95 ebenfalls zur Landesebene. Die Kammern verfügen über eigene Bestimmungen des Rechnungswesens.

Im **Kapitel 2** werden die **aktuellen Rechnungslegungsvorschriften** (bzw. die Haushaltssystematik) der Länder und das Voranschlags- und Rechnungsabschluss-Komitee (**VR-Komitee**) vorgestellt und deren Stärken und Schwächen analysiert. Eine Gesamtevaluierung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 i. d. g. F. (VRV) und mögliche Reformansätze sind im Abschnitt 2.3 zu finden. Gegenstand von **Kapitel 3** sind die **Anwendungsgebiete der VRV**. Die Vielzahl an Anwendungsgebieten dokumentiert die Bedeutung der VRV als Informationsraster und die unterschiedlichen Anforderungsprofile. **Kapitel 4** verdeutlicht beispielhaft bestehende **Gestaltungsspielräume** des aktuellen Rechnungslegungssystems sowie divergierende **Buchungsepflogenheiten** durch Präsentation von **Buchungsbeispielen auf Basis der Landesrechnungsabschlüsse** des Jahres 2007. **Kapitel 5** fasst die obigen Ergebnisse zusammen. In der **Beilage 1** ist der externe Beitrag von Pfeiler E. und Ninaus A. „**Innerstaatliche Zahlungsströme: Verbuchungsnormen und –gepflogenheiten von Bund, Ländern und Gemeinden**“ enthalten.

2 DIE HAUSHALTSSYSTEMATIK DER LÄNDER

Bund, Länder und Gemeinden kamen 1974 überein, Form und Gliederung der **Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, der Gemeinden** und von **Gemeindeverbänden einvernehmlich** zu gestalten und als **Bundesverordnung** (im Einvernehmen mit dem Rechnungshof) zu verlautbaren.⁵ Die Haushaltssystematik soll „im Dienste einer **weit gehenden Vergleichbarkeit** der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften stehen und den Erfordernissen einer automationsgerechten Veranschlagung und Verrechnung entsprechen“ (Bauer H. et al., 2007, Präambel vom Schlussprotokoll 1974 in Heiligenblut).⁶ Die geltende **Haushaltssystematik der Länder und Gemeinden** ist in der VRV 1997 rechtlich verankert.⁷ Die Haushaltssystematik legt die Struktur, die Informationstiefe und Informationsbreite der Voranschläge und Rechnungsbeschlüsse von Ländern, Gemeinden und Gemeindeverbänden fest.

Bei der Erstellung der Haushaltssystematik 1997 wurde nach Bauer H. et al. (2007) den in der Finanzwissenschaft etablierten **Budgetgrundsätzen** (Einheit und Vollständigkeit, Wirtschaftlichkeit, Genauigkeit und Wahrheit, Jährlichkeit sowie zeitliche und sachliche Bindung), die für eine klare Planung der öffentlichen Haushalte und eine rationale Haushaltsführung von Bedeutung sind, möglichst entsprochen. Die VRV bindet die Verwaltung an den vom Gesetzgeber verabschiedeten Voranschlag und stellt generell den Ausgangspunkt für Informationen über die Budgetgebarung der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände dar. Durch die „sachliche und zeitliche Bindung“ wird die Verwaltung an den Voranschlag dreifach gebunden: die Beträge dürfen nur für den vorgesehenen Zweck (qualitative Spezialität), in der vorgesehenen Höhe (quantitative Spezialität) und innerhalb des bestimmten Zeitraumes verwendet werden.

2.1 Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997: Inhalt und Kommentierungen

In diesem Abschnitt werden die gesetzlich normierten Rechnungswesenvorschriften für die Länder (VRV 1997 i.d.g.F.) auszugsweise dargestellt und kritische Aspekte kommentiert. Die **VRV-Systematik** per se ebenso wie deren **Einhaltung** entscheiden über

- die budgetpolitische Steuerungsrelevanz,
- über den Handlungsspielraum der Verwaltung und
- über die Informationsvielfalt sowie den Informationsgehalt der Daten.

Der korrekten, VRV-konformen Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben kommt durch die **Datenschnittstelle mit Statistik Austria** besondere Bedeutung zu. In der föderalen Struktur Österreichs haben die **Finanzstatistiken** die wichtige Aufgabe, ein in sich **konsistentes Gesamtbild über die Finanzen des Staates** zu erstellen. Grundvoraussetzung für die Erfüllung dieser Aufgabe ist die Vergleichbarkeit der statistischen Daten aller öffentlichen Haushalte. Die finanzstatistischen Daten sind die direkte Grundlage nationaler politischer Entscheidungen, der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen und von EU-Entscheidungen im Rahmen des Stabilitäts- und Wachstumspakts (siehe Abschnitt 3.3).

5 Die Haushaltssystematik des Bundes wird durch ein eigenes Gesetz festgelegt (Kontenplanverordnung, BGBl. Nr. 507/1987 in der geltenden Fassung).

6 Bauer H., Hafner G., Mitterer K., 2007. Kontierungsleitfaden für Gemeinden und Gemeindeverbände 2008, 5. ergänzte und erweiterte Auflage basierend auf der Änderung der VRV 1997 vom 1. Juni 2007, BGBl. II Nr. 118/2007. Hrsg. KDZ, Wien 2007.

7 Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) 1997, BGBl. II 787/1996 idF 118/2007.

2.1.1 Gegenstand der Veranschlagung (§§ 1 bis 3 VRV)

Zu veranschlagen sind **alle Einnahmen und Ausgaben**, die im **Laufe des Finanzjahres** voraussichtlich **fällig** werden, **sofern sie endgültig solche der Gebietskörperschaft** sind. Als Einnahmen oder Ausgaben in diesem Sinne sind auch Vorschüsse gegen Ersatz, Zuführungen an und Entnahmen aus Rücklagen, **Einnahmen aus Schuldaufnahmen** sowie **deren Rückersätze (Tilgungen)**, Einnahmen aus der Veräußerung von Vermögen, Sachbezüge der Bediensteten, Tauschvorgänge zu veranschlagen. Einnahmen und Ausgaben sind ungekürzt mit dem **Gesamt(Brutto)betrag** zu veranschlagen.

Eine bloße **Ermächtigung zur Schuldaufnahme** durch Landtagsbeschluss (Gemeinderatsbeschluss) **verpflichtet nicht** zur Veranschlagung.

Zur Deckung von **überplanmäßigen, ordentlichen Ausgaben** können **Verstärkungsmittel** (Pauschalansätze) veranschlagt werden, die einen zweckfreien Ausgabenbetrag darstellen.

Für die **zeitliche Abgrenzung der Einnahmen und Ausgaben** ist deren Fälligkeit bestimmend. Einnahmen und Ausgaben sind demnach in den Voranschlag des Jahres der Fälligkeit aufzunehmen, ohne Rücksicht darauf, ob sie in diesem Jahr auch vollzogen werden. Der Voranschlag ist demnach auf den **Vorschreibungen (Soll)** aufgebaut und **nicht auf den Abstattungen (Ist)**.

Einnahmen, die nicht endgültig für die Gebietskörperschaft angenommen werden, sondern an Dritte weiterzuleiten sind, und Ausgaben, die nicht in Erfüllung von Aufgaben der Gebietskörperschaft, sondern für Rechnung eines Dritten vollzogen werden, sind nicht zu veranschlagen (**voranschlagsunwirksame Gebarung**).

Auch die Voranschläge der **Betriebe, betriebsähnlichen Einrichtungen und wirtschaftlichen Unternehmungen** sind in Bruttobeträgen aufzustellen. Doch kann bei diesen auch nur die Gesamtsumme der Einnahmen und Ausgaben in den Voranschlag selbst aufgenommen werden, wobei die Untergliederung der Einnahmen und Ausgaben aber in einer Beilage zum Voranschlag (Untervoranschlag) zu erfolgen hat.

Wirtschaftliche Unternehmungen, die eigene Wirtschaftspläne aufstellen, **können** mit ihrem abzuführenden Gewinn oder zu deckenden Verlust in den Voranschlag aufgenommen werden. Als Gewinn oder Verlust kommt der bilanzmäßige oder kassenmäßige Überschuss oder Abgang in Betracht. Die Entscheidung hierüber obliegt dem für die Beschlussfassung über den Voranschlag zuständigen Organ.

Kommentierungen zu §§ 1 bis 3

Bei der kameralen Buchführung laut VRV handelt es sich um **keine reine Kassengebarung** (Einzahlungen und Auszahlungen), da der Soll-Betrag zu veranschlagen ist. Dennoch gilt das **Kassenprinzip bei der Periodenabgrenzung** (Fälligkeit im Hinblick auf Vorschreibungszeitpunkt), das von jenem der **Doppik** oder dem **ESVG 95** abweicht. Das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen der Doppik und das **ESVG 95** orientieren sich hingegen am **Ressourcenverbrauchs- und Transaktionsprinzip**, bei dem der Entstehungszeitpunkt einer Forderung bzw. Verbindlichkeit für die Verbuchung von Relevanz ist. Das Kassenprinzip verdeutlicht die Liquiditätsposition der öffentlichen Haushalte, führt aber zu erheblichen Einnahmen- und Ausgabenschwankungen (Investitionsausgaben zu einem Zeitpunkt ohne Abschreibungen, Periodenverschiebungen beim Steueraufkommen durch Einhebungsmodalitäten (u. a. Vorauszahlungen), Schuldaufnahmen mit zinsfreien Perioden oder Nullkuponanleihen, endfällige Anleihen mit einmaligem Tilgungsvolumen etc.), die ein verzerrtes Bild über die budgetäre Lage im Sinne einer nachhaltig soliden Budgetpolitik liefern.

Der **Gesamtumfang der Veranschlagung** bleibt durch die Wahlmöglichkeiten bezüglich der Einbeziehung von **Wirtschaftsunternehmen, Betrieben, betriebsähnlichen Einrichtungen** und der **Brutto- und Nettoverbuchung** äußerst unspezifiziert. In der **ESVG 95-Sektorabgrenzung** werden auf Landesebene bereits mehr als **20%** der Ausgaben durch öffentliche Einheiten, die nicht Teil der

Rechnungsabschlüsse sind (Fonds, außerbudgetäre Landeseinheiten), getätigt. Hier stellt sich die Frage, ob der Budgetgrundsatz der sachlichen Bindung noch ausreichend gewährleistet ist.

Veranschlagungen von „**Ermächtigungen zur Schuldaufnahme**“ sowie „**Verstärkungsmittel**“ sind insbesondere im Hinblick auf den Budgetgrundsatz der Einheit und Klarheit zu hinterfragen. Die reine Ermächtigung des Landtages zur Schuldaufnahme löst keinen Zahlungsstrom aus und wäre daher auch nicht zu veranschlagen. Verstärkungsmittel sollen die Deckung „überplanmäßiger“ Ausgaben sicherstellen oder Überschreitungen einschränken.

Die zu erwartenden Einnahmen und voraussichtlich zu leistenden Ausgaben sind getrennt und in voller Höhe (**Bruttodarstellung**) aufzunehmen. Dieses Bruttokonzept erschwert die Interpretation und trägt zum Teil nur zur „Bilanzverlängerung“ bei (z. B. Personalaufwand und Personalersätze für Leihbeamte; zwischenstaatliche Transfers als Durchläufer⁸ und Vergütungen zwischen Verwaltungszweigen, derivative Finanztransaktionen). Wenngleich das **Bruttokonzept als Buchungsnorm** und für die Detailsicht unabdingbar erscheint, wären doch **Nettodarstellungen** für die Verständlichkeit der Budgetgebarung **zusätzlich** sehr hilfreich.

2.1.2 Außerordentliche Einnahmen und Ausgaben sowie Finanztransaktionen (§ 4 VRV)

Ausgaben sind als **außerordentliche** zu behandeln, wenn sie der Art nach im Landeshaushalt lediglich vereinzelt vorkommen oder der Höhe nach den normalen Rahmen erheblich überschreiten. Die Veranschlagung als außerordentliche Ausgaben ist jedoch nur insoweit zulässig, als sie ganz oder teilweise durch **außerordentliche Einnahmen** (z. B. durch Einnahmen aus Kreditaufnahmen, Einnahmen aus der Veräußerung von Vermögen, Entnahmen aus Rücklagen, die für einen außerordentlichen Bedarf angesammelt worden sind, u. dgl.) gedeckt werden.

Soweit **Kredite für besondere Zwecke** der Verwaltung aufgenommen werden, können die **Einnahmen aus Kreditaufnahmen und der Schuldendienst (Zinsen und Tilgungen)** beim **betreffenden Verwaltungszweig** ausgewiesen werden.

Der **Schuldendienst** bildet eine **ordentliche Ausgabe**. Bei an wirtschaftliche Unternehmungen weitergegebenen Darlehen ist der Schuldendienst auch in deren Voranschlag (Wirtschaftsplan) als ordentliche Ausgabe nachzuweisen.

Kommentierungen zu § 4

Die **Trennung** des Haushalts in **ordentlichen** oder **außerordentlichen** Haushalt ist in der VRV unscharf definiert und trägt sehr eingeschränkt zu einer Trennung von investiven (vermögenswirksamen) und konsumtiven (laufenden) Ausgaben bei. Über außerordentliche Haushalte verfügen nur einige Länder (Bgld, Stmk, Slbg, Tirol). Die Zuordnungen zum ordentlichen oder außerordentlichen Haushalt erscheinen uneinheitlich, sachlich nicht immer gerechtfertigt und erschweren die Verständlichkeit des Budgets (insbesondere durch Ausgleichsbuchungen zwischen den beiden Haushalten). Alle diese Punkte sprechen für ein **Auflassen des außerordentlichen Haushalts**.

Finanzierungstransaktionen (Schuldaufnahmen und Schuldtilgungen) sind als ordentliche Einnahmen und Ausgaben zu buchen mit der **Möglichkeit nach Verwendungszweck** zu unterteilen. Da Finanztransaktionen nur partiell Verwendungskategorien zuordenbar sind, führt diese Kann-Bestimmung zu Buchungsdivergenzen im Länder- und Zeitvergleich (siehe Kapitel 4). Eine Differenzierung zwischen Zinszahlung (laufender Aufwand) und Tilgung (Finanztransaktion) als Ausgabenposition, die aus ökonomischer Sicht wichtig wäre, unterbleibt hier.

8 Ein Grenzfall in diesem Bereich sind die „Gemeinde-Bedarfszuweisungen“ des Bundes an die Länder gemäß dem Finanzausgleich (§11 FAG 2005). Hier können die Länder über Umfang und Zeitpunkt der Weiterleitung entscheiden. In Einzelfällen wird die Bedarfszuweisung seitens der Länder auch in Form einer Darlehensgewährung weitergegeben.

2.1.3 Gliederungen der Einnahmen und Ausgaben (§ 7 VRV)

Die Einnahmen und Ausgaben sind:

- a) nach **haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten** (Einnahme/Ausgabe und ordentlicher/außerordentlicher Haushalt) zu kennzeichnen;
- b) nach **funktionellen Gesichtspunkten** entsprechend dem dekadisch nummerierten **Ansatzverzeichnis** in Gruppen (1. Dekade), Abschnitten (1. und 2. Dekade) und Unterabschnitten (1. bis 3. Dekade) zu ordnen. Für die Gliederung nach Ansätzen sind grundsätzlich fünf Dekaden vorgesehen. Davon sind **die ersten drei Dekaden für Länder und Gemeinden verbindlich**. Eine Unterteilung in der 4. und 5. Dekade ist freigestellt und richtet sich nach den Erfordernissen der Gebietskörperschaften.
- c) nach **ökonomischen Gesichtspunkten** nach dem dekadisch nummerierten **Postenverzeichnis** innerhalb der Ansätze zu gliedern.

Eine **Voranschlagsstelle** besteht aus dem **Haushaltshinweis** (haushaltswirtschaftliche Gliederung), aus dem **Ansatz** (funktionelle Gliederung) und aus der **Post** (ökonomische Gliederung). Die einzelnen **Gliederungselemente können** von einander **getrennt werden**. Werden Einnahmen und Ausgaben nach regionalen, institutionellen oder sonstigen Gesichtspunkten zugeordnet, hat dies nach der Voranschlagsstelle zu erfolgen.

Kommentierungen zu § 7

Die gegenwärtige Grundstruktur beider Systematiken (Postenverzeichnis und Ansatzverzeichnis) wurde 1974 etabliert. In der Zwischenzeit durchgeführte Adaptierungen der VRV, die weitere Aufgliederungen nach sich zogen, erfolgten vor dem Hintergrund der WWU und neuer statistischer Anforderungen (siehe Kapitel 3) ohne die Grundsystematik der Verzeichnisse zu verändern.

Das **Postenverzeichnis** lehnte sich 1974 dem für Industrieunternehmen geltenden **Einheitskontenrahmen** an, wurde aber seitdem nicht an Revisionen des Einheitskontenrahmens angepasst. Eine Harmonisierung des Postenverzeichnisses mit dem Einheitskontenrahmen erscheint angesichts der außerbudgetären Aufgabenwahrnehmung erforderlich. Parallel dazu wäre darauf zu achten, dass die Systematik des Postenverzeichnisses im Einklang mit den internationalen statistischen Meldeerfordernissen steht.

Beim **Ansatzverzeichnis** fallen mehrere **kritische Aspekte** auf:

- Das **Ansatzverzeichnis** mit vorrangig funktioneller Ausrichtung differenziert auch nach institutionellen und ökonomischen Kriterien. Die unterschiedlichen **Kombinationen verschiedener Ausrichtungen der Haushaltsdarstellung** erschweren die Interpretation erheblich und tragen zu Fehlbuchungen bei.
- Die Haushaltsdarstellungen in den Gruppen **8 Dienstleistungen** und **9 Finanzwirtschaft** sind schwer verständlich und asymmetrisch zu den anderen Gruppen. Die Gruppe 8 Dienstleistungen unterscheidet sich von den Gruppen 1 bis 7 durch institutionelle Kriterien (spezieller Bereich für separate, zum Teil marktmäßige Organisationseinheiten). Im Sinne einer funktionellen, wirkungsorientierten Haushaltsdarstellung wäre die Gruppe 8 Dienstleistungen aufzulassen und als Unterabschnitte der Gruppen 1 bis 7 zu implementieren.
- Die Haushaltsdarstellungen der **Einnahmenseite** differenzieren nach **anderen Kriterien** als jene der **Ausgabenseite**, wodurch Zusammenhänge verloren gehen. So sind beispielsweise die vom Bund an die Länder überwiesenen verschiedenen **Zweckzuschüsse** gemäß § 24 FAG 2005 (Krankenanstaltenfinanzierung, Katastrophenfonds, Theaterförderung etc.) einnahmenseitig als Finanzzuweisung zu verbuchen (Abschnitt 94) und ausgabenseitig im jeweiligen Funktionsbereich (1: Öffentliche Ordnung und Sicherheit, 3: Kunst, Kultur und Kultus, 5: Gesundheit etc.).

- Insbesondere die Differenzierungen der **dritten Ebene** (3-Steller) sind oft unklar und entsprechen nicht immer den heutigen Anforderungen (z. B. 480: Allgemeine Wohnbauförderung und 482: Wohnbauförderung; keiner eigener Ansatz für die Aktivität: Forschung und Entwicklung).
- Ein Konnex zu **internationalen Klassifikationen**, wie die normierte UN-Klassifikation der Ausgaben des Staates nach dem Verwendungszweck (COFOG) ist nicht erkennbar.

Ein **Kontierungsleitfaden für Länder**, der die VRV-Kategorien definiert und von einander abgrenzt, **fehlt** gänzlich. Zwar kann der von Bauer H. et al. (2007) verfasste Kontierungsleitfaden für Gemeinden und Gemeindeverbände als Hilfestellung herangezogen werden. Diese Publikation geht jedoch auf materielle Spezifika oder andere Gliederungsvorgaben für Länder (z. B. Viersteller des Postenverzeichnisses) nicht ein. In diesem Zusammenhang bietet sich die Einrichtung einer eigenen elektronischen Plattform an: „**Plattform für Kontierungsrichtlinien**“ mit Kontierungserläuterungen, internen Richtlinien der einzelnen Ländern und Gemeindehaushalten sowie Empfehlungen des VR-Komitees.

Ein Vorteil dieser **mehrdimensionalen, hierarchischen** Systematik, die **Variationsmöglichkeiten** der Gliederungselemente zulässt, besteht in der **Breite und Tiefe der generierten Informationen**:

- Ein „**Ansatz**“ im Voranschlag oder Rechnungsabschluss definiert den **funktionalen, organisatorischen Hintergrund** (z. B. 02: Amt der Landesregierung, 414: Maßnahmen der Behindertenhilfe) und zeigt das Aufgabenspektrum der Landesebene und/oder den Ort der Kostenentstehung und Leistungserbringung. Das Ansatzverzeichnis sieht auf der dritten Ebene (Unterabschnitt mit drei Ziffern), die verpflichtend zu veranschlagen ist, in etwa **400 Ansatzkategorien** vor (Anlage 2: zur VRV).
- Eine „**Post**“ (Postenstelle) besteht zumindest aus 4 Stellen (Anlage 3a zur VRV, vierte Ebene) und gibt den **ökonomischen Gesichtspunkt** an (z. B. 0001: bebaute Grundstücke, 5000: Geldbezüge für Beamte, 2230: Wertpapiere des Umlaufvermögens). Damit sollen einheitliche Buchungen von gleichen Geschäftsvorfällen erreicht werden. Das Postenverzeichnis umfasst auf der vierten Ebene, die auf Länderebene zu veranschlagen ist, **mindestens 500 Einzelkategorien**.
- Die Kombination von **Haushaltshinweis** (Einnahme oder Ausgabe), **Ansatz** und **Post** definiert eine **Voranschlagsstelle**. In den Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen der Gebietskörperschaften dominieren (neben dem Haushaltshinweis) die **Ansätze** (Einnahmen oder Ausgaben gegliedert nach Ansätzen und innerhalb der Ansätze nach Posten). Informationen über Budgeteinnahmen oder -ausgaben in der Gliederung nach Posten, die der mehrdimensionale Aufbau der Systematik ebenfalls ermöglicht, sind in den Budgets nicht im Detail enthalten.

Durch die **hohe Detailtiefe** der VRV-Systematik, die die Einnahmen- und Ausgabenbeträge der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse spezifiziert und bindet, bleibt allerdings der **Spielraum für die Verwaltung** für eigene Akzentsetzungen oder veränderte ökonomische Rahmenbedingungen (Budgetumschichtungen) gering. Ein Verwaltungsfreiraum kann durch spezielle Widmungen von Voranschlagspositionen (Verstärkungsmittel, Deckungsfähigkeit, Rücklagengebarung) generiert werden. Dies konterkariert tendenziell jedoch den Budgetgrundsatz der Klarheit.

Auch wenn diese Studie auf die **Haushaltssystematiken von Bund und Gemeinden** nicht eigens eingeht, so muss doch auf den **innerstaatlichen Harmonisierungsbedarf** hingewiesen werden. Die in Beilage 1 enthaltene Untersuchung über „Innerstaatliche Zahlungsströme: Verbuchungsnormen und -gepflogenheiten von Bund, Ländern und Gemeinden“ zeigt die gegenwärtigen Asymmetrien klar auf. Um vergleichbare Informationen generieren zu können, bedarf es naturgemäß auch der Harmonisierung der verwendeten Systematiken. Bereits das **VRV-Postenverzeichnis für Gemeinden** (einschließlich Gemeindeverbände) müsste besser mit **jenem der Länder** abgestimmt werden. Asymmetrische Differenzierungen der Posten lassen eine Überleitung beider Kontensysteme in Folge von definitorischen Abweichungen nicht immer zu. Die äußerst engen ökonomischen und rechtlichen Verflechtungen zwischen den Ländern und Gemeinden (Sozialhilfe, Schulen, Krankenanstalten etc.) sprechen für

einheitliche Systematiken.⁹ Harmonisierungserfordernisse hinsichtlich des **Kontenplanes des Bundes** mit jenem der **Länder und Gemeinden** (Postenverzeichnis) bestehen in bestimmten Bereichen ebenfalls (z. B. zwischenstaatliche Transfers, gemeinschaftliche Bundesabgaben). Anpassungserfordernisse zwischen Bund, Ländern und Gemeinden könnten rasch, im Zuge der im Gang befindlichen **Überarbeitung des Kontenrahmens des Bundes** spezifiziert und durch Änderung des Kontenplanes des Bundes teilweise bereinigt werden.

2.1.4 Vermögens- und Schuldenrechnung (§ 16 VRV)

Für **wirtschaftliche Unternehmungen und Betriebe mit marktbestimmter Tätigkeit** (Abschnitte 85 bis 89) haben die **Gemeinden**, gesondert für jede Einrichtung, einen **Vermögens- und Schuldennachweis zu führen**, in dem als Aktiva zumindest das bewegliche und unbewegliche Sachanlagevermögen mit Ausnahme geringwertiger Wirtschaftsgüter im Sinne des Einkommensteuergesetzes, die Beteiligungen und Wertpapiere, Forderungen aus Darlehen, Kapital- und Geldanlagen und als Passiva zumindest die Finanzschulden und die Rücklagen darzustellen sind.

Für die sonstigen Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen haben die **Gemeinden**, gesondert für jede Einrichtung, zumindest Anlagennachweise über das bewegliche und unbewegliche Sachanlagevermögen mit Ausnahme geringwertiger Wirtschaftsgüter im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu führen, in welchen die Anschaffungs- und Herstellungskosten und die Abschreibungen darzustellen sind.

Den **Ländern (einschließlich Wien)** bleibt für ihren Bereich **eine Regelung überlassen**.

Den **Gemeinden** wird gemäß VRV weiters empfohlen, in Sinne der Kostenrechnungsrichtlinien des Österreichischen Städtebundes und des Österreichischen Gemeindebundes zumindest für ihre Unternehmungen, Anstalten, Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen Kostenrechnungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen bzw. Kosten- und Leistungsrechnungen zu führen.

Kommentierungen zu § 16

Alle diese **Vorgaben und Empfehlungen** beschränken sich auf die Gemeindeebene (ohne Wien). Klare Standards für die Länder (mit Wien) für eine Schulden- und Vermögensaufstellung **fehlen**. Darüber hinaus sind viele der wirtschaftlichen Unternehmungen der Gebietskörperschaften aus dem Budget mittlerweile gänzlich ausgegliedert. **Vermögens- und Schuldenausweise für staatlichen Einheiten (inklusive Ausgliederungen)** sind insbesondere erforderlich, um ein zutreffendes Bild der **Entwicklung** des Vermögens im Vergleich zur Verschuldung zu erhalten (Schauer R., 2008). Wichtiger als der Vermögens- und Schuldenausweis zu einem Zeitpunkt erscheint der jährliche Nachweis der Substanzmehrung oder Substanzschmälerung im Hinblick auf die Nachhaltigkeit der Budgetpolitik und die intergenerative Gerechtigkeit. So führen Vermögensveräußerungen, wie beispielsweise Immobilien, zu einem Mittelzufluss im Budget und (c. p. Annahme) zu einer geringeren Neuverschuldung. Gleichzeitig ist damit aber auch ein Vermögensrückgang verbunden.¹⁰ Auch führen unterlassene Instandhaltungen oder Reparaturen zur Schmälerung der Vermögenssubstanz.

2.1.5 Beilagen zum Rechnungsabschluss (§ 17 VRV)

Dem Rechnungsabschluss sind voranzustellen:

- eine **Gesamtübersicht** über die Einnahmen und Ausgaben. Sie hat, gegliedert nach ordentlichen und außerordentlichen Einnahmen und Ausgaben, die Gruppensummen 0 – 9. Die Abwicklung der Vorjahre und das Jahresergebnis sind getrennt darzustellen.

⁹ Einschränkungen des Detaillierungsgrades auf Gemeindeebene könnten durch Aggregation von Detailpositionen realisiert werden.

¹⁰ Solche Maßnahmen, wie Immobilienverkäufe, können zwar dazu beitragen, den Budgetsaldo im Sinne des ESVG 95 vorübergehend zu verbessern. Buchhalterische Gestaltungsmöglichkeiten wirken jedoch nur kurzfristig und unterstützen eine nachhaltige Budgetpolitik im Regelfall nicht.

- bei Gemeinden ein **Rechnungsquerschnitt** mit einer Gliederung der ordentlichen und außerordentlichen Einnahmen und Ausgaben gemäß Anlage 5b. **Den Ländern bleibt eine Regelung vorbehalten** (Anlage 5a).

Dem Rechnungsabschluss sind anzuschließen:

- ein Nachweis a) über die **Leistungen für Personal**, getrennt nach Ausgaben für die Beamten, Vertrags- und sonstigen Bediensteten, sowie b) über die **Pensionen und sonstigen Ruhebezüge**;
- ein Nachweis über die **Finanzzuweisungen, Zuschüsse oder Beiträge von und an Gebietskörperschaften**;
- ein Nachweis über den **Rücklagenstand** am Beginn des Finanzjahres, über die Veränderungen während des Finanzjahres (Zuführungen an und Entnahmen aus Rücklagen) und über den Stand am Schluss des Finanzjahres;
- ein Nachweis a) über den **Schuldenstand**, der gemäß Anlage 6 aufzugliedern ist; b) über den **Schuldendienst** mit folgenden Angaben: Tilgung, Zinsen, Schuldendienst insgesamt, Schuldendienstsätze, Nettoaufwand. Der Nachweis über den Stand der Schulden ist in Form einer Bestandsrechnung zu erbringen, in der der anfängliche Schuldenstand, die im Laufe des Finanzjahres entstandenen Veränderungen und der schließliche Stand anzugeben sind;
- ein Nachweis über den Stand der **gegebenen Darlehen** und der noch nicht **fälligen Verwaltungsforderungen und -schulden** am Beginn des Finanzjahres, über die Veränderungen während des Finanzjahres (Zugänge und Abgänge) und über den Stand am Schluss des Finanzjahres. Der Nachweis wird in Form einer Bestandsrechnung vorgenommen;
- ein Nachweis **über den Stand an Wertpapieren und Beteiligungen** am Beginn des Finanzjahres, die Veränderungen während des Finanzjahres (Zugänge und Abgänge) und den Stand am Schluss des Finanzjahres. Hier sind Wertpapiere und Beteiligungen in Form einer Bestandsrechnung auszuweisen. Als Beteiligungen zählen alle kapitalmäßig begründeten Rechte an anderen Unternehmungen;
- ein Nachweis des **Standes an Haftungen** am Beginn des Finanzjahres, die Veränderungen während des Finanzjahres (Zugänge und Abgänge) und den Stand am Schluss des Finanzjahres; hier werden die Haftungsbeträge (Bürgschaften gemäß §§ 1346 - 1367 ABGB und Garantien) in Form einer Bestandsrechnung ausgewiesen;
- ein Nachweis über die gemäß § 2 Abs. 2 **geleisteten Vergütungen**;
- ein Nachweis, in dem die Anzahl der am 31. Dezember des Finanzjahres **ständig beschäftigten Dienstnehmer** der Anzahl der im **Dienstpostenplan** vorgesehenen Dienstposten gegenübergestellt wird;
- ein Nachweis über die Anzahl der **Ruhe- und Versorgungsempfänger** zum 31. Dezember des Finanzjahres;
- ein Nachweis der **voranschlagsunwirksamen Gebarung**, gegliedert nach den während des Finanzjahres geführten Konten (Sammelkonten) unter Angabe des anfänglichen Standes, der Einnahmen und Ausgaben im Laufe des Finanzjahres sowie des schließlichen Standes bei jedem Konto (Sammelkonten). Bei Sammelkonten ist überdies ein Verzeichnis der einzelnen größeren offenen Posten anzuschließen;
- die **Rechnungsabschlüsse und Geschäftsberichte der Betriebe, der betriebsähnlichen Einrichtungen und der wirtschaftlichen Unternehmungen**, soweit für diese **Untervoranschläge** oder Wirtschaftspläne aufgestellt werden. Der **Anschluss** der

Geschäftsberichte **kann entfallen**, wenn diese getrennt dem Beschluss fassenden Organ vorgelegt werden.

Kommentierungen zu § 17

Das **Informationsspektrum** des **Rechnungsabschlusses** ist durch die zusätzlichen **Beilagen** sehr breit und deckt wichtige wirtschaftspolitische Kenngrößen, wie **Personalstand**, die **Verschuldung** oder das **Geldvermögen** ab. Der große Nachteil besteht darin, dass die **Vorgaben zur Erstellung der Informationen** in der VRV im Regelfall **kaum spezifiziert** sind. Unterschiedliche, länderspezifische Definitionen hinsichtlich Maßeinheiten, Darstellungsumfang, Bewertungen etc., die überdies Änderungen im Zeitablauf unterliegen, lassen Ländervergleiche kaum zu. Der Mangel an **Datenqualität** in Bezug auf **Bestandsgrößen** (Personalstand, Finanzschuld und Geldvermögen) zeigt sich bei einigen Ländern auch insofern, als die budgetierten Zahlungsströme im ordentlichen Haushalt nicht mit den Beilagen im Rechnungsabschluss nach §17 VRV übereinstimmen (siehe Kapitel 4). Dieser Mangel kann durch ein **integriertes Rechnungswesen mit Strom- und Bestandsgrößen** (im Sinne der Doppik) beseitigt werden.

Eine **Definition** für einen **administrativen Budgetsaldo**, wie beispielsweise das Nettodefizit des Bundes, **fehlt in VRV zur Gänze**. Durch die Vorgaben der VRV ergibt sich per Definition ein ausgeglichener Haushalt, da Schuldenaufnahmen, die einen ausgabenseitigen Fehlbetrag ausgleichen, als Einnahmen zu verbuchen sind. Die Verfügbarkeit eines administrativen Defizitbegriffs wird auch seitens Eurostat eingefordert.

Aus **makroökonomischer Sicht** stellt der **Rechnungsquerschnitt** gemäß Anlage 5a in der VRV, der in Anlehnung an die ESVG 95-Vorgaben konzipiert wurde, die **aussagekräftigste Information** über die Budgetgebarung dar. Nur im Rechnungsquerschnitt des Voranschlages und des Rechnungsabschlusses wird der **Budgetsaldo** der **Gebietskörperschaft** ersichtlich. Dieser Budgetsaldo im Rechnungsquerschnitt kann als **erster Indikator** für den **Maastricht-Budgetsaldo** der Länder herangezogen werden. Dieses Ergebnis laut Rechnungsquerschnitt weicht jedoch vom offiziellen Maastricht-Ergebnis von Statistik Austria in Folge abweichender Sektorabgrenzung (Fonds, Ausgliederungen, Landeskammern) und erforderlicher Korrekturbuchungen ab. Allerdings normiert die VRV für die Länder im Gegensatz zu den Gemeinden keine Verpflichtung zur Erstellung dieser Information.

„**Innere Schulden** (innere Anleihen und innere Darlehen), die durch vorübergehende Inanspruchnahme von Rücklagenbeständen oder durch vorübergehende Inanspruchnahme von Geldbeständen der Gebietskörperschaft entstehen, verursachen keine rechtliche Zahlungsverpflichtung nach außen. Sie können deshalb **nur nachrichtlich in den Nachweis** (Schulden und Schuldendienst) aufgenommen werden“ (VRV-Anmerkung zu §9 (2)). Hier ist kritisch zu hinterfragen, ob **innerbetriebliche Gebarungsfälle** ohne jeglichen Außenbezug Teil des veranschlagten Budgets sein sollen. Zumindest sollten innerbetriebliche Gebarungsfälle separat identifizierbar sein (eigene Posten und/oder Ansätze).

2.2 Voranschlags- und Rechnungsabschlusskomitee

Zur Anpassungen der Haushaltssystematik an neue Erfordernisse und zur Aufrechterhaltung des erzielten Grades der Vereinheitlichung wurde ein ständiges Voranschlags- und Rechnungsabschlusskomitee etabliert (**VR-Komitee**), das **mindestens einmal jährlich** unter wechselndem Vorsitz der Bundes-, Landes- oder Gemeindevertreter zusammentritt, erforderliche Änderungen berät und Empfehlungen erstattet. Es handelt sich dabei um ein kleines Gremium – mit jeweils einem oder zwei Vertreter(n) des Bundes, der Länder, der Gemeinden und des Rechnungshofes –, das bei Bedarf weitere Experten beizieht und bei der Verbindungsstelle der Bundesländer angesiedelt ist (Verbindungsstelle der Bundesländer beim Amt der Niederösterreichischen Landesregierung).

Über Änderungsvorschläge muss im VR-Komitee (Bund, Länder, Gemeinden sowie Rechnungshof) **Übereinstimmung** erzielt werden. Dies erschwert und verlangsamt den Entscheidungsfindungsprozess und begünstigt Kompromisslösungen mit systemfremden Elementen. Entscheidungen des VR-Gremiums

sind zunächst nicht rechtlich bindend. Sie werden aber im Regelfall durch eine VRV-Novelle (Bundesverordnung) in weiterer Folge rechtlich verankert, damit eine weit gehende Vergleichbarkeit gewährleistet bleibt.

Kommentierungen

Es handelt sich bei der VRV ebenso wie bei Ausgestaltung des VR-Komitees um einen Kompromiss, der sich in der Kompetenzverteilung im Bereich Haushaltswesen und Finanzstatistik widerspiegelt. Das Haushaltswesen ist zwar selbstständiger Wirkungsbereich der Länder (Art. 15 Abs 1 BVG), der Bund kann aber durch Verordnung die Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften insoweit regeln, als dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist (§ 16 Abs. 1 FVG). Bestrebungen im **Österreichkonvent** (2005) die Kompetenzlage im Bereich **Haushaltsrecht und Finanzstatistik** zu ändern, scheiterten. Der Ausschuss A10 (Finanzverfassung, § 16 FVG) erzielte keinen Konsens. Die Länder und der Österreichische Städtebund lehnten Vorschläge ab, die dem Bund die Möglichkeit eröffnen, die Finanzstatistik und Grundsätze für eine einheitliche Leistungs- und Kostenrechnung des öffentlichen Sektors durch Verordnung zu regeln. Die Länder, der Österreichische Städtebund und der Österreichische Gemeindebund forderten eine „Verrechtlichung“ des VR-Komitees. Nach Mohr E. (2005) sollten die Bestimmungen bezüglich Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder und Gemeinden in § 16 FVG an die Praxis angepasst werden und die Zustimmung des VR-Komitees bedingen. Andererseits wurde von einigen Ausschussmitgliedern die Auffassung vertreten, dass sich die Tätigkeiten des VR-Komitees nicht bewährten. Eine umfassende Adaptierung der VRV stünde aus (Österreichkonvent, 2005).

2.3 Gesamtevaluierung und Reformziele

Aus Autorensicht steht eine **umfassende Adaptierung der VRV 1997 i.d.g.F.** aus drei Gründen **tatsächlich** aus. Erstens variiert das **Aufgabenspektrum** der Länder und Gemeinden in der derzeitigen **VRV-Abgrenzung** bzw. das budgetäre, administrative Einnahmen- und Ausgabenvolumen stark

- je nach dem in welcher **institutionellen Ausgestaltung** die öffentliche Dienstleistung erbracht wird (Gebietskörperschaft oder außerbudgetäre Einheit sowie **Brutto- oder Nettoverbuchung** von im Rechnungsabschluss integrierten Unternehmungen) und
- je nach dem wie stark die finanziellen **Verflechtungen** (zwischenstaatliche Transfers) zwischen den öffentlichen Einheiten sind.

Die **Budgetgrundsätze der Vollständigkeit und Budgetklarheit** werden dadurch vernachlässigt. Auf Landesebene gemäß ESVG 95 werden bereits mehr als 20% der Ausgaben durch öffentliche Einheiten (Fonds, außerbudgetäre Landeseinheiten) getätigt, die nicht Teil der Rechnungsabschlüsse sind. Dies obwohl die ESVG 95-Sektorabgrenzung den Staat eng definiert. Einheiten mit öffentlichen Aufgaben, wie Krankenanstalten, Ver- und Entsorgungsbetriebe etc. zählen unter bestimmten Bedingungen nicht zum Sektor Staat gemäß ESVG 95.

Weiters erfordern der an Bedeutung gewonnene **gesamtstaatliche Zusammenhang** der Gebietskörperschaften und der **Wandel der öffentlichen Verwaltung** in Richtung Kunden- und Leistungsorientierung **andere Steuerungs- und Kontrollinstrumente**. Der Bundesrechnungshof sprach sich im Zuge der Bundeshaushaltsrechtsreform 2007 für eine Modernisierung des Haushaltsrechts zur Erhöhung der Wirkungsorientierung, Effizienz und Transparenz der Haushaltsführung **aller Gebietskörperschaften** aus. „Die Rechnungslegungsvorschriften der Länder und Gemeinden sind entsprechend neu zu gestalten und zu modernisieren, wobei einheitliche und verbindliche Kontierungsrichtlinien die bessere Vergleichbarkeit der Gebarung sicherstellen sollen (Rechnungshof, 2007).“

Moderne Steuerungsformen in der Verwaltung mit verstärkt strategischer Ausrichtung (Top-Down Prozesse, Output- und Wirkungsorientierung mit Berücksichtigung von wichtigen Beteiligungen), höherer Eigenverantwortung der Verwaltung und vermehrten Kosten-Nutzen-Betrachtungen der

bereitgestellten Dienstleistungen bedürfen **anderer VRV-Gliederungen, erweiterter VRV- Informationspflichten** (in Richtung eines doppischen Rechnungswesens) **sowie weniger VRV- Wahlmöglichkeiten** (siehe Abschnitte 2.1 und 2.2).

Auch wäre aus Autorensicht ein höherer **Spielraum** der Verwaltung für **Budgetumschichtungen**, der die Eigenverantwortung stärkt, Ziel führend, wozu – neben personalrechtlichen Maßnahmen – höher aggregierte Voranschlagsstellen mit Bindungswirkung erforderlich sind.

Moderne Steuerungsinstrumente legen bei der **Haushaltsdarstellung** (Gliederungen) neben der **organisatorischen Sicht**, die die Verantwortlichkeiten klar abgrenzt, den Fokus auf die **ergebnisorientierte Produktsicht**. Unter einem Produkt wird dabei eine Verwaltungsleistung oder das Ergebnis von Leistungserstellungsprozessen verstanden, die sich an Empfänger außerhalb der Verwaltung richten. Parallel dazu trägt eine durchgängige **Kosten- und Leistungsrechnung**, die auf Produkthaushalten aufbaut, für eine verbesserte Steuerung und Kontrolle der Verwaltung durch Regierung und Parlament (bzw. Landtag) bei.

Außerdem sollten die **Zusammensetzung**, der **Entscheidungsprozess** und die **Informationspflichten** des **VR-Komitee** überdacht werden. Bei der Zusammensetzung erscheint eine stärkere Einbindung der **Landesrechnungshöfe** (neben dem Bundesrechnungshof) sowie insbesondere von **Statistik Austria** (als ständiges Mitglied) zweckmäßig. Eine Prozessbeschleunigung könnte durch ein **Mehrheitsstimmrecht** im VR-Komitee erreicht werden. So wird das Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens in Deutschland z. B. die Beschlüsse mit den Stimmen des Bundes und der Mehrheit von zwei Dritteln der Zahl der Länder fassen (Entwurf des Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetzes vom September 2008). Eine eigene, teilweise öffentlich zugängliche elektronische Plattform **„Plattform für Kontierungsrichtlinien“** mit Kontierungserläuterungen sowie Empfehlungen des VR-Komitees biete sich ebenfalls an, um die Datenqualität und Transparenz zu verbessern.

Die in der Literatur oft geführte Grundsatzdiskussion über den Rechnungsstil (**doppisches versus kamerales Rechnungswesen**)¹¹ sollte aus Autorensicht vermieden und pragmatische Lösungen gefunden werden. Der Rechnungsstil ist ausschließlich ein Instrument zur Informationsbereitstellung. Welche Schlüsse aus den Informationen gewonnen werden und wie sie wirtschaftspolitische Entscheidungen beeinflussen, hängt nicht ursächlich vom Rechnungsstil ab. Das öffentliche Rechnungswesen sollte sowohl betriebs- als auch gesamtwirtschaftlichen Ansprüchen gerecht werden und mit einer konsistenten **Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung** möglichst hohe Transparenz aufweisen.¹² Der Umstand, dass die Finanzkraft des Staates auch wesentlich vom (zukünftigen) Wirtschaftspotenzial der Gesamtwirtschaft abhängig ist, bedeutet ausschließlich, dass das Analysespektrum um makroökonomische Ansätze erweitert werden muss.

In der Praxis dürften oft Mischsysteme (**Doppik mit kameralelementen** oder eine **erweiterte Kameralistik mit doppischen Elementen**) Anwendung finden. Für einen Umstieg auf die **Doppik** sprechen die umfangreichen Ausgliederungen in Österreich, die eine Gesamtsicht erforderlich machen. Nur eine konsolidierte Sicht mit Einschluss der ausgegliederten Haushalte kann ein wahres Bild über die budgetäre Lage der öffentlichen Haushalte in Österreich ergeben. **Zusätzliche Informationspflichten** für **ausgegliederte Einheiten** erscheinen auf jeden Fall dringend notwendig.

Als **Ziele einer umfassenden VRV-Reform** könnten jene des Bundes in Österreich (BMF, 2008), ergänzt um einen weiteren Eckpunkt, übernommen werden:

- Bessere Steuerung mit zwei Perspektiven: Steuerung des Ressourcenverbrauchs und der Zahlungsmittel (Liquidität)

11 Siehe dazu beispielsweise Klug F. 2008: Ist die Bundeshaushaltsreform der „größte Wurf seit 1945“? Das Rechnungsziel bestimmt den Rechnungsstil. In: Österreichische Gemeindezeitung 9/2008, sowie Riegler G. 2008: Replik zum Beitrag von Klug in ÖGZ 9/2008. In: Österreichische Gemeindezeitung 12/2009.

12 Die diesbezüglichen Konzepte mit unterschiedlichen Bewertungen und Informationen müssten im Detail auf ihre Anwendbarkeit für die Länder untersucht werden. Prominente Ansätze sind das „Speyerer Verfahren“ (siehe Lüder K.) und „IPSAS“ (siehe Deloitte, 2007).

- Umsetzung des Grundsatzes der periodengerechten Veranschlagung
- Stärkung der Budgetverantwortlichkeit und –flexibilität der Ressorts
- Stärkung der budgetären Verantwortlichkeit der Dienststellen
- Erhöhung der Transparenz in der Veranschlagung und in der Rechnungslegung
- Nutzung der Kosten- und Leistungsrechnung für Budgetplanung und –steuerung
- Stärkere Beachtung der Harmonisierungserfordernisse zwischen den Gebietskörperschaften sowie internationaler statistischer Anforderungen (z. B. ESVG 95, COFOG).

3 ANWENDUNGSGEBIETE DER VRV AUF LÄNDER-EBENE

Der folgende Abschnitt soll durch Präsentation der **vier Hauptanwendungsgebiete** die Bedeutung der VRV als Steuerungs- und Kontrollinstrument sowie als Informationsraster verdeutlichen. Der umfangreiche Einsatz der VRV und die wirtschaftspolitische Relevanz der Ergebnisse sprechen für eine kritische Durchleuchtung der VRV in Hinblick auf veränderte Anforderungen in Politik, Verwaltung sowie im Bereich der Statistik.

3.1 Landesvoranschläge und Rechnungsabschlüsse

Die Landesvoranschläge und -rechnungsabschlüsse sind gemäß VRV 1997 i.d.g.F. zu erstellen. Wien wird den Gemeinden zugerechnet und unterliegt den VR-Buchungsnormen für Gemeinden, die in Teilbereichen von jenen der Länder abweichen. Die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder spiegeln die Budgetpolitik wider, binden die Verwaltung an die veranschlagten Ein- und Ausgabenströme und liefern die Budgetinformationen für alle (Landesregierungen, Landtage, WählerInnen, Landesverwaltung, Bundesministerium für Finanzen, Statistik Austria, Oesterreichische Nationalbank, Universitäten, etc.).

Die Budgetermächtigungen der Landtage, die wirtschaftspolitischen Diskussionen über Einnahmen- und Ausgabengebarungen als auch Überschreitungen knüpfen an der **funktionellen, organisatorischen Gliederung (Ansätze)** an. Die **ökonomische Gliederung (Posten)** dient hier der weiteren Untergliederung der Ansätze.

3.2 Der Österreichische Stabilitätspakt

Der aktuelle Österreichische Stabilitätspakt (ÖStP) 2008 wurde 2007 für die Jahre 2008 bis 2013 vereinbart. Er regelt die innerstaatliche Haushaltskoordinierung und die Aufteilung von Defizitquoten und Sanktionslasten zwischen den Gebietskörperschaften mit dem Ziel „gemeinsam die nachhaltige Einhaltung der Kriterien über die **Haushaltsdisziplin** auf Basis der Art. 99 und Art. 104 des **EG-Vertrages**, insbesondere im Hinblick auf die geltenden Regeln des **Sekundärrechts** sicherzustellen (ÖStP, 2008, Artikel 1, Abs.1 laut BGBl 127/2008).“

Zur Unterstützung des Vollzuges des ÖStP 2008 ist ein **sanktioniertes Informationssystem** verankert. Hier stellt sowohl das **Ansatzverzeichnis** als auch das **Postenverzeichnis** der VRV die Grundlage für den Ausweis des **Rechnungsquerschnittes** und in weiterer Folge der **volkswirtschaftlichen Konten** gemäß **ESVG 95** dar (siehe Abschnitt 3.3).

Das sanktionierte Informationssystem des ÖStP umfasst alle Verpflichtungen, die

- durch **internationale Gesetze** über die Gebarung der öffentlichen Haushalte (Verordnung (EG) Nr. 2223/1996 zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen, Verordnung (EG) Nr. 264/2000 zur Übermittlung kurzfristiger öffentlicher Finanzstatistiken, Verordnung (EG) Nr. 475/2000 und Verordnung (EG) 351/2002 über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit (Budgetäre Notifikation)),
- durch die **Gebarungstatistik-Verordnung** (BGBl. II Nr. 361/2002 in der Fassung BGBl. II Nr. 465/2004) und die
- durch den ÖStP 2008 zusätzlich über die **mittelfristige Ausrichtung der Haushaltsführung** einschließlich der **Darstellung der Personalstände und Aktivitätsausgaben**

festgelegt wurden.

„Bei schuldhafter Verletzung der Informationsverpflichtungen durch den Bund oder die Länder ist ein Beitrag der betreffenden Gebietskörperschaft in Höhe von 10 Cent, vervielfacht mit der Einwohnerzahl der Gebietskörperschaft, höchstens jedoch 100.000 EUR zu leisten. Ob eine schuldhafte Verletzung vorliegt, entscheidet das jeweilige Schlichtungsgremium. Bei Verletzung der Informationsverpflichtungen durch Gemeinden hat das Landeskoordinationskomitee angemessene Maßnahmen vorzusehen (Artikel 9, Abs 4 und 5).“

3.3 Internationale Meldeverpflichtungen

Die Informationspflichten Österreichs (Meldeverpflichtungen an Eurostat) in Bezug auf den Sektor Staat und seiner Subsektoren (Bund, Länder, Gemeinden, Sozialversicherungsträger) umfassen insbesondere die **finanziellen** und **nicht finanziellen Konten** gemäß **ESVG 95** sowie die **fiskalischen Maastrichtkriterien** (öffentliches Defizit und Verschuldung gemäß Budgetärer Notifikation).¹³ Den diesbezüglichen Meldeverpflichtungen kommt Statistik Austria nach, die die **Rechnungsabschlussdaten der Gebietskörperschaften** und **staatsnaher Einheiten** im Sinne der internationalen Vorgaben statistisch aufbereitet.

Länder (administrative Abgrenzung)

Die **administrativen Landeshaushaltsdaten** (ohne Fonds und ohne ausgegliederte Einheiten) werden von Statistik Austria über eine **elektronische Datenschnittstelle** mit festgelegtem Satzaufbau erfasst, wobei diese Datenschnittstelle in Zusammenarbeit mit Ländervertretern erarbeitet wurde. Diese Lieferverpflichtungen decken sich weitestgehend mit dem Rechtsrahmen der VRV. Zur Verbesserung der Datenqualität wurden im Zuge der Definition der Datenschnittstelle allerdings Präzisierungen vorgenommen. Nähere Spezifizierungen über Inhalt und Form der Datenübermittlung waren insbesondere in Bezug auf Bestandsgrößen, wie Verschuldung und Geldvermögen oder den Ausweis des Personalstandes erforderlich (siehe Kapitel 4).

Insgesamt verpflichteten sich die einzelnen Länder (ohne Wien¹⁴) folgende **Informationen** elektronisch über die **Datenschnittstelle** zu liefern:¹⁵

Satzart 01: Allgemeine Landesdaten (Informationen über die Meldeeinheit und Zeitperiode der Daten)

Satzart 02: voranschlagswirksame und durchlaufenden Gebarung (budgetäre Einnahmen und Ausgaben nach Ansätzen und Posten)¹⁶

Satzart 03: Schulden und Verbindlichkeiten (nach Finanzierungsinstrument und Gläubiger)

Satzart 04: Finanzvermögen und Forderungen (nach Finanzierungsinstrument und Gläubiger)

Satzart 06: Personalstand in Vollzeitäquivalenten (nach Verwendungsart)

Satzart 08: Mittelfristige Finanzplanung (keine Lieferverpflichtung)

Landesfonds und ausgegliederte Landeseinheiten:

Da die internationalen Meldeverpflichtungen über den Sektor Staat laut ESVG 95 sich nicht nur auf die Gebietskörperschaften beschränken, sondern auch **rechtlich ausgegliederte Einheiten** (z. B. Landesimmobiliengesellschaften) sowie öffentliche **Spezialeinheiten** (Fonds, Verbände etc.) umfassen,

13 Österreich hat sich durch den Maastrichtvertrag sowie durch den Stabilitäts- und Wachstumspakt zu einer soliden Budgetpolitik verpflichtet, die laufend von der EU-Kommission evaluiert wird.

14 Wien obliegt den Gemeinenormen der VRV auf die hier nicht speziell eingegangen wird.

15 Siehe Satzaufbau für die Erhebung der Landeshaushaltsdaten, Version 2.6; Stand: 2007:

http://www.statistik.at/web_de/frageboegen/gebietskoerperschaften/erhebung_von_gebarungsdaten/index.html

16 Die durchlaufende oder voranschlagsunwirksame Gebarung berührt ausschließlich die Kassenwirtschaft der Gebietskörperschaft (Vorschüsse, Erläge, fremde Gelder, Rücklagen).

müssen für **Einheiten**, die in den administrativen Budgets nicht enthalten sind, Zusatzerhebungen durchgeführt werden.¹⁷

Ausgliederungen aus dem Sektor Staat gemäß ESVG 95, können – sofern bestimmte ESVG-Kriterien erfüllt sind – in zwei Formen durchgeführt werden:¹⁸

a) Die auszugliedernde Einheit verbleibt im administrativen Budget des jeweiligen Rechtsträgers finanziell integriert, d.h. die Einheit wird eine so genannte Quasi-Kapitalgesellschaft gemäß ESVG 95. In diesem Zusammenhang spricht man von einer **Umgliederung** der Einheit.

b) Die **auszugliedernde** Einheit bekommt auch eigene Rechtspersönlichkeit. Im Budget des jeweiligen Rechtsträgers sind nur noch allfällige Gewinnentnahmen oder Zuschüsse enthalten.

In beiden Fällen verringert sich durch die (statistische) Ausgliederung die Größe (Einnahmen- und Ausgabevolumen) des Sektors Staat gemäß ESVG 95. Aktivitäten der ausgegliederten Einheiten sind nur noch durch allfällige Gewinnentnahmen oder Zuschüsse in den Konten des Staates enthalten (Nettobetrachtung).

3.4 Finanzstatistik

Das **breiteste Informationsspektrum** über die Budgetgebarungen öffentlicher Rechtsträger (Gebietskörperschaften, Fonds, Verbände, zum Teil ausgegliederter Einheiten) in möglichst standardisierter Form liefert die **Publikation „Gebärungen und Sektor Staat 20.. ,Teil 1 bzw. 2“** von Statistik Austria, die Informationen über den Finanzausgleich, über die Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften sowie über ESVG 95-Ergebnisse des Sektors Staat und seiner Teilsektoren umschließt. Datenquellen sind die Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften gemäß VRV, die von den Ländern und Gemeinden elektronisch mittels definierter **Datenschnittstelle** übermittelt werden, sowie zusätzlichen Erhebungen für außerbudgetäre Einheiten (siehe Abschnitt 3.3). Die Rechnungsabschlussergebnisse werden hier nach dem **Ansatzverzeichnis** (funktionelle, organisatorische Gliederung) veröffentlicht. Detaildaten in der **Postengliederung** stehen nicht zur Verfügung.

Diese Publikation ist die einzige, die **Daten im Ländervergleich** (Budgetgebarung, administrativer Schuldenstand, administrativer Personalstand, Rechnungsquerschnitt) bereitstellt und die als Basis für **Querschnittsanalysen** über die öffentlichen Haushalte in Österreich herangezogen werden kann. Allerdings beschränkt sich der Ländervergleich auf die administrative Sicht. Bei den administrativen Ergebnissen werden länderspezifische Buchungsgepflogenheiten von Statistik Austria im Regelfall übernommen.¹⁹ Laut Bundesverordnung über die Statistik der Gebarung im öffentlichen Sektor (**Gebarungsstatistik-VO- 361/2002**) haben die Gebietskörperschaften ihre Budgetdaten vorweg auf Plausibilität zu überprüfen und in Konformität mit den Rechnungslegungsvorschriften (bzw. Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung in der geltenden Fassung) zu übermitteln.

Daten über budgetäre **Einnahmen- und Ausgaben der einzelnen Länder gemäß internationaler Meldeverpflichtungen** (d.h. gemäß ESVG 95 bzw. inklusive Fonds und Ausgliederungen) fehlen und werden derzeit auch nicht auf Anfrage bereit gestellt. Länderspezifische ESVG 95-Ergebnisse beschränken sich auf den Budgetsaldo (Berechnung für den ÖStP 2008).

17 Erläuterungen zur Sektorabgrenzung sind im Jahresbericht des Staatsschuldenausschusses (Kapitel 3.2) zu finden. Liegt u. a. der Eigenfinanzierungsgrad der ausgegliederten Bereiche unter 50%, so handelt es sich um eine Einheit des Sektors Staat gemäß ESVG 95.

18 Die ESVG 95-Zuordnungskriterien sowie eine Liste aller Einheiten des Sektors Staat laut ESVG 95 sind abrufbar unter: http://www.statistik.at/web_de/statistiken/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/oeffentlicher_sektor/index.html

19 Bereinigungen sind oft nicht möglich, da sich viele Buchungsdivergenzen innerhalb der VRV-Freiräume bewegen und solche Evaluierungen zudem zu kostenintensiv wären.

4 VERBUCHUNGSUNTERSCHIEDE IN DEN LANDESRECHNUNGSABSCHLÜSSEN

Gegenstand des vierten Kapitels sind Buchungsunterschiede in den Landesrechnungsabschlüssen. Besonderes Augenmerk gilt hier den **VRV-Ermessensspielräumen, differierenden Auslegungen der VRV oder den abweichenden Buchungsgepflogenheiten**. Materielle Unterschiede in der Aufgabenwahrnehmung der Länder (Aufgabenteilungen zwischen Gemeinden und Ländern, Sonderstellung von Wien als Land und Gemeinde) werden in diesem Kapitel nicht speziell behandelt.

4.1 Buchungsanzahl und Ausgliederungen

Ein **grobes Bild** über die **Buchungspraxis** in den einzelnen Ländern lässt sich durch Vergleich der Buchungszeilen der an Statistik Austria übermittelten Rechnungsabschlussdaten (Einnahmen- und Ausgabegebarungen 2007 laut Datenschnittstelle) ermitteln. Die **Gesamtanzahl an Buchungszeilen** eines Landes hängt neben den institutionellen Gegebenheiten (z. B. ausgegliederte Einheiten, Betriebe mit marktmäßiger Tätigkeit, Größe) von den Buchungsgepflogenheiten (Nutzungsumfang der vorgegebenen Voranschlagsstellen gemäß VRV) und dem länderspezifisch frei gewählten Detaillierungsgrad der Buchungen (Ansätze und Posten ab der 3. bzw. 4. Dekade) ab. Generell ist dabei zu bedenken, dass die Gefahr von Fehlbuchungen und Komplexität mit dem Detaillierungsgrad zunimmt und oft ein Trade-off zwischen breiter Information und Informationsgehalt besteht.

Tabellen 1 und 2: Anzahl der Buchungszeilen 2007 nach ausgewählten Kriterien

Anzahl der Buchungen nach Einnahmen- und Ausgabenkategorien										
	Einn. u. Ausg.		Verbuchungs- anzahl in Summe	Ausgaben			Einnahmen		Summe	
	Land	Markt (85-89)		ord./ao. HH	ord./ao. HH	Summe	ao.Ausgaben (%-Anteil)	ao.Einnahmen (%-Anteil)		
Bgld	2.892	0	2.892	2.188	704	2.892	6,8	11,6		
Ktn	4.748	113	4.861	3.921	940	4.861	-	-		
NÖ	6.691	5.897	12.588	9.705	2.883	12.588	-	-		
OÖ	9.555	11	9.566	7.957	1.609	9.566	-	-		
Slbg	5.817	9	5.826	4.662	1.164	5.826	1,9	1,9		
Stmk	6.515	89	6.604	5.585	1.019	6.604	1,8	2,9		
Tirol	5.382	393	5.775	4.786	989	5.775	1,7	2,7		
Vlbg	3.404	176	3.580	2.936	644	3.580	-	-		
Wien	6.853	764	7.617	6.392	1.225	7.617	-	-		
Min	2.892	0	2.892	2.188	644	2.892	-	-		
Max	9.555	5.897	12.588	9.705	2.883	12.588	-	-		
Differenz	6.663	5.897	9.696	7.517	2.239	9.696	-	-		

Anzahl der ausgabenseitigen Buchungen im ordentlichen Haushalt nach Voranschlagsgruppen											
	Gruppe 0	Gruppe 1	Gruppe 2	Gruppe 3	Gruppe 4	Gruppe 5	Gruppe 6	Gruppe 7	Gruppe 8	Gruppe 9	Insgesamt
	Vertretungs- körper und allgemeine Verwaltung	Öffentliche Ordnung und Sicherheit	Unterricht, Erziehung, Sport und Wissenschaft	Kunst, Kultur und Kultus	Soziale Wohlfahrt u. Wohnbau- förderung	Gesundheit	Straßen- und Wasserbau, Verkehr	Wirtschafts- förderung	Dienstleis- tungen	Finanz- wirtschaft	
Bgld	596	35	551	174	125	145	184	147	40	42	2.039
Ktn	1.267	90	538	319	374	584	266	262	131	90	3.921
NÖ	882	103	1.999	227	909	291	374	428	4.395	97	9.705
OÖ	1.235	28	3.891	565	1.016	342	361	272	189	58	7.957
Slbg	1.272	50	1.097	532	702	233	390	159	66	73	4.574
Stmk	1.021	164	1.016	391	780	1.280	270	382	107	73	5.484
Tirol	969	44	1.451	337	431	450	418	191	386	30	4.707
Vlbg	1.150	34	719	132	63	459	191	130	25	33	2.936
Wien	1.330	260	1.073	209	398	512	575	101	1.606	205	6.269
Min	596	28	538	132	63	145	184	101	25	30	2.039
Max	1.330	260	3.891	565	1.016	1.280	575	428	4.395	205	9.705
Differenz	734	232	3.353	433	953	1.135	391	327	4.370	175	7.666

Quelle: Elektronische Landesrechnungsabschlüsse 2007; eigene Berechnungen.

Betrachtet man die **Ergebnisse** in den beiden **Tabellen** (Tabelle 1: Anzahl der Buchungen nach Einnahmen- und Ausgabenkategorien und Tabelle 2: Anzahl der ausgabenseitigen Buchungen im ordentlichen Haushalt nach Voranschlagsgruppen), so zeigen sich sehr **markante Abweichungen bei der Buchungsanzahl**. Divergenzen sind überall gegeben. Besonders ausgeprägt sind die Abweichungen bei den **Ausgaben**. Die Nutzung eines zweiten, außerordentlichen Haushalts verändert die Zeilenanzahl kaum. Institutionelle Aspekte, wie im Budget integrierte **marktmäßige Betriebe** (Abschnitte 85–89), aber auch die **Größe** und die damit einhergehende zunehmende Zahl an Leistungsstandorten tragen demgegenüber sehr wohl zu merklichen Unterschieden bei der Buchungsanzahl bei. Die höchste Buchungsanzahl weist das Land NÖ mit insgesamt 12.588 Buchungszeilen, gefolgt vom Land OÖ mit insgesamt 9.566 Buchungszeilen. Die niedrigste Anzahl erreicht das Land Bgld mit insgesamt 2.982 Buchungszeilen.

Nach **Voranschlagsgruppen** ist zu erkennen, dass die höchste Bandbreite bei der Buchungsanzahl der Ausgaben in der **Gruppe 8: Dienstleistungen** mit einer Differenz von mehr als 4.000 Buchungen angesiedelt ist, gefolgt von der **Gruppe 2: Unterricht, Erziehung, Sport und Wissenschaft**. Bei **Gruppe 8** spiegeln sich die **institutionellen Spielräume der VRV** am deutlichsten wider. Während das Land NÖ die Krankenanstalten im Budget integriert und die Pensionistenheime als marktmäßige Betriebe (Abschnitte 85 bis 89) verbucht, sind die **Landeskrankenanstalten** der anderen Länder (ohne Wien)²⁰ aus dem Budget ausgegliedert und Ausgaben für **Pensionistenheime** Teil der **Gruppe 4: Soziale Wohlfahrt und Wohnbauförderung**.

Ein typisches **Beispiel für Budgetunterschiede**, das in den Tabellen 1 und 2 weniger klar durch Differenzen bei der Buchungsanzahl zum Ausdruck kommt, ist der Bereich **Gebäude- und Immobilienverwaltung**. Hier kommen VRV-Freiräume, differierende Auslegungen der VRV und abweichende Buchungsgewohnheiten parallel zum Tragen und machen Ländervergleiche de facto unmöglich. Erstens stehen für die Zuordnung von Gebarungsfällen im Bereich Gebäude- und Immobilienverwaltung zumindest 4 Ansätze (02: Amt der Landesregierung (Amtsgebäude), 80: Gesonderte Verwaltung (Hochbau-, Liegenschaft- und Betriebsverwaltung), 84: Liegenschaften, Wohn- und Geschäftsgebäude und marktmäßige Betriebe (Abschnitte 85-89)) in drei verschiedenen Hauptkategorien zur Auswahl, deren sachliche Trennung unscharf ist.²¹ Zweitens verfügt die Mehrzahl der Länder über eigene **Gesellschaften für die Liegenschaftsverwaltung**, so dass ausschließlich allfällige Gebarungsfälle zwischen dem Land und der Gesellschaft (Liegenschaftsverkäufe des Landes an ihre Gesellschaft, Mieten, Abgangsdeckungen, Darlehensvergaben etc.) in den Budgets aufscheinen. Nur in den Budgets der Länder Slbg und Tirol sind die Gebarungsfälle der Gebäude- und Immobilienverwaltung noch brutto (Mieteinnahmen von Dritten, An- und Verkäufe, Investitionen etc.) enthalten, da diese beiden Länder über keine eigenen Gesellschaften für die Liegenschaft verfügen. In Wien sind aufgrund der Ausgliederung von „Wiener Wohnen“ (Errichtung, Sanierung und Bewirtschaftung der städtischen Wohnhäuser) im Jahr 2000 nur noch Teile der Aktivitäten im Zusammenhang mit Gebäude- und Immobilienverwaltung im Budget integriert.

Da die Unterschiede hinsichtlich des Abdeckungsgrades der Budgetierungen in den Landesrechnungsabschlüssen infolge von Ausgliederungen erheblich sind²² und die organisatorische Zuordnung nach Ansätzen variiert, können weder aggregierte Einnahmen- oder Ausgabensummen der Landesvoranschläge oder der Rechnungsabschlüsse noch administrative Ausgabensummen nach Ansätzen ohne beträchtliche Bereinigungen und spezifisches Wissen verglichen werden. Für eine bessere Verständlichkeit der Budgetgebarungen müssten zumindest **Ausgliederungsberichte** und **ESVG 95-Staatskonten-Ergebnisse** für die **einzelnen Länder** laufend zur Verfügung stehen, von den Ländern erläutert und veröffentlicht werden. Das erreichte Ausmaß an außerhalb des Budgets erbrachten öffentlichen Leistungen spricht zudem für eine „buchhalterische Teilintegration“ dieser Erträge und Kosten im Sinne von Konzernberichten sowie für ein verstärktes Beteiligungsmanagement der Länder.

20 Der Wiener Krankenanstaltenverbund ist im Budget von Wien als marktmäßiger Betrieb integriert.

21 Erläuterungen laut Kontierungsleitfaden für Gemeinden- und Gemeindeverbände: „...Sollte von U 800 Gebrauch gemacht werden, ist zu beachten, dass die Gebarungen für Wohn- und Geschäftsgebäude dem U 846 oder U 853 und für Amtsgebäude dem U 029 zuzuordnen sind.“

22 Wie im Kapitel 2.1 angeführt, werden auf Landesebene mehr als 20% der Ausgaben in der ESVG 95-Sektorabgrenzung durch Einheiten, die nicht Teil der Rechnungsabschlüsse sind (Fonds, außerbudgetäre Landeseinheiten), getätigt.

4.2 Beispiele divergierender Buchungen

Die folgenden Ausführungen sollen anhand von konkreten Beispielen exemplarisch vor allem die VRV-Freiräume, aber auch Buchungsgepflogenheiten verdeutlichen. Als Datenbasis dienen die von den Ländern an Statistik Austria für das Jahr 2007 übermittelten Rechnungsabschlussergebnisse (elektronische Datenschnittstelle).

4.2.1 Gebarungsfälle innerhalb der Landesverwaltung

Einnahmenseitige **Vergütungen und Überweisungen mit Gegenverrechnung** bei Ausgabenverrechnung sind gemäß VRV unter **Postengruppe 826** und ausgabenseitige Vergütungen und Überweisungen mit Gegenverrechnung bei der Einnahmenverrechnung unter **Postenstellen 7290 bis 7293** zu verbuchen. Erläuterungen zu diesen Posten gibt es keine, da die VRV keine diesbezüglichen Posten für Gemeinden vorsieht. In Bezug auf die Einnahmen-/ bzw. Ausgabenvolumina der diesbezüglichen Postengruppen dominieren meist **Ausgleichszahlungen** zwischen dem **ordentlichen- und außerordentlichen** oder zwischen dem Landeshaushalt i.e.S. und den Haushalten für **marktmäßige Betriebe** (Abschnitte 85 bis 89). Die sonstigen Buchungen sind heterogen und länderspezifisch (u. a. Vergütungen im Sozial- und im Schulbereich).²³ Länder mit Spezialhaushalten verfügen allein durch diese Ausgleichsbuchungen zwischen den ordentlichen und außerordentlichen Haushalten oder zwischen dem ordentlichen Haushalt und jenem für marktmäßige Betriebe über merklich höhere Einnahmen- und Ausgabenvolumina in Summe.

Die Verbuchung von Gebarungsfällen in Zusammenhang mit **inneren Schulden („innere Anleihen“)**, die insbesondere durch vorübergehende Inanspruchnahme von eigenen (zweckgebundenen) Rücklagenbeständen der Gebietskörperschaft entstehen, erfolgt nicht in den obigen Posten (826 bzw. 7290 bis 7293), sondern analog zu externen Schuldaufnahmen (Postenklasse 3 für Schuldaufnahmen und Tilgung und Postenunterklasse 65 für Zinsen). Eine Identifizierung (eigene Posten) ist in der VRV nicht vorgesehen. Die länderspezifische Verbuchung ist demnach uneinheitlich (siehe Tabelle 3). Betrachtet man die Zinszahlungen für die Finanzschuld des Landes Salzburg, so umfassen diese auch jene für innere Schulden.

Tabelle 3: Verbuchung der Zinsen für innere Anleihen 2007

	Eigene Buchungszeilen	Innere Anleihen	Anmerkungen
Bgld	nein	nein	-
Ktn	nein	nein	-
NÖ	ja	ja	Abzugsmöglichkeit
OÖ	nein	nein	keine Schulden
Slbg	nein	ja	Sammelposition
Stmk	ja	ja	Abzugsmöglichkeit
Tirol	nein	nein	-
Vlbg	nein	nein	-
Wien	nein	nein/ja	Wiener Wohnen

Quelle: Elektronische Landesrechnungsabschlüsse 2007; eigene Darstellung.

4.2.2 Zahlungsströme zwischen den Subsektoren des Staates

Die **innerstaatlichen Transfers** zwischen der Bundes-, Landes- und Gemeindeebene sowie der Sozialversicherung des Sektors Staat gemäß ESVG 95 erreichen eine beträchtliche Größenordnung von beinahe 40 Mrd EUR oder mehr als 22% der Gesamteinnahmen bzw. –ausgaben des Staates (Stand

²³ Hier sollten Kostenersätze für die Überlassung von Bediensteten (Post 827) ebenso wie „Rückersätze von Ausgaben (Post 828) nicht enthalten sein.

2007). Diese innerstaatlichen Zahlungen sollten sich in Summe ausgleichen, da den Budgetausgaben des Transfergebers gleich hohe Einnahmen bei den Empfängern gegenüberstehen. In der Praxis zeigen sich jedoch beträchtliche Differenzen zwischen Aufkommens- und Verwendungsseite von innerstaatlichen Transfers. Die Höhe der so genannten „**Konsolidierungsadjustments**“ der **laufenden innerstaatlichen Transfers** belief sich 2007 in Summe auf rund 600 Mio EUR, die Höhe der „Konsolidierungsadjustments“ der **Kapitaltransfers** auf rund 400 Mio EUR.

Innerstaatliche Transferströme gemäß Finanzausgleichsgesetz 2005

Der Aufsatz „**Innerstaatliche Zahlungsströme: Verbuchungsnormen und –gepflogenheiten von Bund, Ländern und Gemeinden**“ (Beilage 1) geht den konkreten Ursachen für diese Differenzen auf der Aufkommens- und Verwendungsseite von im Finanzausgleich 2005 geregelten innerstaatlichen Zahlungsströmen exemplarisch nach. Allerdings können die Transferströme im Einzelnen schwer identifiziert werden, da die dafür notwendigen symmetrischen Informationen (analoge Gliederungen der Budgetdaten von Bund, Länder und Gemeinden) meist fehlen.

Als primäre Ursache für die umfangreichen „Konsolidierungsadjustments“ sehen die Autoren (Pfeiler E. und Ninaus A.) die strukturell verschiedenen aufgebauten Rechnungsabschlüsse der institutionellen Einheiten des Staates. Als Verbesserungsvorschläge werden folgende hervorgehoben:

- Zahlungsströme des Bundes an die Länder sollten im Rechnungsabschluss des Bundes in Ländergliederung verfügbar sein.
- Es sollte eine (klare und einheitliche) Definition geben, wie Zahlungsströme vom Bund an Gemeinden via Länder in den Rechnungsabschlüssen der Länder verbucht werden.
- Symmetrische Konten (VRV-Gliederungen) zwischen der Länder- und Gemeindeebene müssten durchgehend geschaffen werden.
- Eine ausführliche Kontenbeschreibung müsste ausgearbeitet werden.
- Ein einheitlicher thematischer Detaillierungsgrad für alle Gebietskörperschaften (gemeinsame Ebene) sollte definiert werden.

Zuschuss des Bundes gemäß § 1 Zweckzuschussgesetz 2001 (BGBl Nr. 156/2004)

Der vom Bund an die Länder geleistete Zweckzuschuss nach § 1 Zweckzuschussgesetz (Investitionsbeitrag für Wohnbau, Umwelt und Infrastruktur) in Höhe von 1,8 Mrd EUR wird weder **funktionell (Ansätze)** noch nach **ökonomischen Kriterien (Posten)** einheitlich verbucht.²⁴ Fünf Länder (Bgld, Ktn, Slbg, Tirol, Vlb) ordnen den Zweckzuschuss funktionell dem Ansatz 482 Wohnbauförderung und drei Länder (NÖ, OÖ, Wien) dem Ansatz 945 Sonstige Zuschüsse des Bundes zu. Das Land Steiermark teilt den Bundeszuschuss auf drei Ansatzgruppen (482, 945 und 940 Bedarfswweisungen) auf. Die Verbuchung hinsichtlich des Postenverzeichnisses (850 und 855 Laufender Bundestransfer oder Kapitaltransferzahlung des Bundes) variiert ebenfalls im Ländervergleich. Zwar sind die unterschiedlichen Verbuchungsvarianten im Bereich des Ansatzverzeichnisses angesichts der breiten Zweckwidmung (im Gegensatz zum Postenverzeichnis) argumentierbar. Dennoch veranschaulichen solche Beispiele die Schwächen der VRV per se und deren Handhabung. Innerstaatliche Zahlungsströme werden unterschiedlich verbucht und Querschnittsvergleiche von administrativen Budgetdaten sind auch auf hohem Aggregationsniveau (1-Steller) nur eingeschränkt aussagekräftig.

4.2.3 Vermögensausweis und Erwerb von Beteiligungen und Wertpapieren

Laut § 17 VRV ist ein Nachweis **über den Stand an Wertpapieren und Beteiligungen** am Beginn des Finanzjahres, die Veränderungen während des Finanzjahres (Zugänge und Abgänge) und über den Stand

²⁴ Dieser Zweckzuschuss wurde 2009 aufgelassen und als gemeinschaftlicher Ertragsanteil umgewandelt.

am Schluss des Finanzjahres dem Rechnungsabschluss anzuschließen. Als Beteiligungen zählen alle kapitalmäßig begründeten Rechte an anderen Unternehmungen. Vorgaben in Bezug auf die **Bewertung** (Nominalwert, Marktwert, Anschaffungswert, Wechselkurs) fehlen ebenso, wie nähere Angaben über **Darstellungsform**.

Die elektronisch an Statistik Austria übermittelten Bestandsdaten 2007 für Wertpapiere und Beteiligungen (**Datenschnittstelle, Satzart 04: Finanzvermögen und Forderungen**) weisen trotz zusätzlicher Vorgaben (Statistik Austria, 2007)²⁵ merkliche **Erfassungsmängel** auf. Die Meldungen sind zum Teil unvollständig (auch Leermeldungen) und die ausgewiesenen Bestandsänderungen (Zu- und Abnahmen) weichen in einigen Ländern von den veranschlagten Beträgen im ordentlichen Haushalt (Erwerb von Beteiligungen und Wertpapieren bzw. Verkauf) erheblich ab. Auch dürfte die Bewertung der Bestände länderspezifisch sein, wobei es sich im Regelfall um Nominalwerte (Anschaffungswerte) handeln dürfte. Ferner deckt sich die elektronische Version der Daten nicht immer mit den publizierten („offiziellen“) Ergebnissen der Beilagen im Rechnungsabschluss.

Ähnliche Definitions- und Erfassungslücken zeigen sich in all jenen Bereichen, die **Bestandsgrößen** umfassen, wie **Darlehensvergaben und Schulden**. Auch die statistischen Erfassungsprobleme im Bereich des Personalstandes der Gebietskörperschaften (Grossmann B. und Hauth H., 2005) dürften durch die Datenschnittstelle, **Satzart 06: Personalstand in Vollzeitäquivalenten** (nach Verwendungsart), mit den Ländern bislang nicht gelöst worden sein.

In diesem Zusammenhang positiv hervorzuheben ist, dass Statistik Austria und die OeNB in den letzten Jahren Maßnahmen zur Verbesserung der Datenqualität insbesondere im Bereich Geldvermögen und Schulden der öffentlichen Haushalte setzten. Allerdings dürften diese Bemühungen nicht ausreichend gegriffen haben.

25 Statistik Austria 2007: Handbuch sowie Satzaufbau für die Lieferung der Landeshaushaltsdaten LHD, http://www.statistik.at/web_de/frageboegen/gebietskoerperschaften/erhebung_von_gebarungsdaten/index.html.

5 AUSGEWÄHLTE ERGEBNISSE DER STUDIE

5.1 Internationale Entwicklungen des öffentlichen Rechnungswesens

Betrachtet man die **internationalen Entwicklungen**, so hat sich kein konkreter einheitlicher Reformansatz für das öffentliche Haushaltswesen bislang etabliert. Dennoch zeichnen sich zwei Trends klar ab:

- Abkehr von der rein inputorientierten kameralen Sicht in Richtung Ergebnisorientierung und Doppik (oft duale Mischsysteme) sowie
- Bestrebungen zur Harmonisierung der haushaltsrechtlichen Standards innerhalb der öffentlichen Haushalte.

Auf zentralstaatlicher Ebene stellten Großbritannien und Australien bereits in den 1990er-Jahren, Frankreich 2006 und die Schweiz 2007 auf ein kaufmännisches (doppisches) Rechnungswesen mit ergebnisorientierter Steuerung um. Die von den **Ländern in Deutschland** verfolgten Reformansätze sind unterschiedlich, ein rein kameraler Haushalt auf Länderebene – wie beispielsweise in Bayern – stellt allerdings mittlerweile die Ausnahme dar. Das Konzept der „Erweiterten Kameralistik“ verfolgt der Zentralstaat in Deutschland. In der Schweiz erfolgt seit 2008 die Harmonisierung der Rechnungslegung bei den Kantonen und Gemeinden in Abstimmung mit dem „Neuen Rechnungslegungsmodell des Bundes“. Dieses Modell basiert auf den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen mit marktmäßiger Bewertung (IPSAS).

5.2 Reformstatus in Österreich

Eine gemeinsame akkordierte Strategie zur Modernisierung des Haushaltswesens auf zentraler, landes- und/oder kommunaler Ebene fehlt bislang in Österreich. Das Land Wien realisierte 2002 eine Haushaltsreform; die Länder Oberösterreich und Vorarlberg verfügen über Vermögensrechnungen und das Land Vorarlberg nützt bereits seit den 1950er-Jahren ein doppisches Rechnungswesen. Auf der Ebene der Städte und bei größeren Gemeinden gibt es ebenfalls verschiedenartige Reformansätze in Richtung Doppik, die sich oft auf Teilbereiche (insbesondere Privatwirtschaftsverwaltung) beschränken.

Auf Bundesebene wurden Ende 2007 die Voraussetzungen für eine grundlegende Reform des Bundeshaushaltsrechts (Haushaltsverfassungsreform und Reform des Bundeshaushaltsrechts; BGBl I 2008/1) geschaffen, die nicht nur einen mehrjährigen verbindlichen Finanzrahmen ab dem Jahr 2009, sondern auch eine Wirkungs- und Outputorientierung im Rahmen der Budgetierung und ein Rechnungswesen mit Doppik ab 2013 beinhalten. Die konkrete Ausgestaltung des Rechnungswesens ist gegenwärtig noch in Arbeit.

Die **Haushaltssystematik der Länder und Gemeinden** ist in der **VRV 1997** verankert. Die Grundstruktur der aktuellen VRV wurde bereits 1974 implementiert und soll „im Dienste einer **weit gehenden Vergleichbarkeit** der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften stehen“ (Präambel vom Schlussprotokoll 1974 in Heiligenblut).

5.3 Haushaltssystematik der Länder: Kritische Aspekte der VRV 1997

- Der **Gesamtumfang der Veranschlagung** bleibt durch die Wahlmöglichkeiten bezüglich der Einbeziehung von **Wirtschaftsunternehmen, Betrieben, betriebsähnlichen Einrichtungen** und der **Brutto- und Nettoverbuchung** äußerst unspezifiziert. In der ESG 95-Sektorabgrenzung werden auf Landesebene bereits mehr als 20% der öffentlichen Ausgaben durch öffentliche

Einheiten, die nicht Teil der Rechnungsabschlüsse sind (Fonds, außerbudgetäre Landeseinheiten), getätigt.

- Bei der VRV handelt es sich um **keine reine Kassengebarung** (Soll-Betrag). Dennoch gilt das **Kassenprinzip** (Fälligkeit im Hinblick auf Vorschreibungszeitpunkt). Das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen der **Doppik** und das **ESVG 95** orientieren sich demgegenüber am **Ressourcenverbrauchs- und Transaktionsprinzip**. Das Kassenprinzip führt zu erheblichen Einnahmen- und Ausgabenschwankungen (Investitionsausgaben zu einem Zeitpunkt ohne Abschreibungen, Periodenverschiebungen beim Steueraufkommen durch Einhebungsmodalitäten (u. a. Vorauszahlungen), Schuldaufnahmen mit zinsfreien Perioden oder Nullkuponanleihen, endfällige Anleihen mit einmaligem Tilgungsvolumen etc.), die ein verzerrtes Bild über die budgetäre Lage im Sinne einer nachhaltig soliden Budgetpolitik liefern.
- Eine **Definition** für einen **administrativen Budgetsaldo**, wie beispielsweise das Nettodefizit des Bundes, **fehlt in der VRV zur Gänze**. Durch die Vorgaben der VRV ergibt sich per Definition ein ausgeglichener Haushalt, da Schuldenaufnahmen, die einen ausgabenseitigen Fehlbetrag ausgleichen, als Einnahmen zu verbuchen sind. Nur im **Rechnungsquerschnitt** wird der **Budget- bzw. Finanzierungssaldo der Gebietskörperschaft** (in Anlehnung der ESVG 95-Vorgaben) ersichtlich. Die VRV normiert für die Länder jedoch keine Verpflichtung zur Erstellung des Rechnungsquerschnittes.
- Über **außerordentliche Haushalte** verfügen nur einige Länder (Bgld, Stmk, Slbg, Tirol). Die Zuordnungen zum ordentlichen oder außerordentlichen Haushalt erscheinen uneinheitlich, sachlich nicht immer gerechtfertigt und erschweren die Verständlichkeit des Budgets (insbesondere durch Ausgleichsbuchungen zwischen den beiden Haushalten). All diese Punkte sprechen für ein **Auflassen des außerordentlichen Haushalts**.
- Eine Harmonisierung des **Postenverzeichnisses** mit dem Einheitskontenrahmen der Unternehmungen erscheint angesichts der außerbudgetären Aufgabenwahrnehmung erforderlich. Parallel dazu wäre darauf zu achten, dass die Systematik des Postenverzeichnisses im Einklang mit den internationalen statistischen Meldeerfordernissen (ESVG 95) steht.
- Beim **Ansatzverzeichnis** fallen mehrere **kritische Aspekte** auf:
 - Die unterschiedlichen **Kombinationen verschiedener Ausrichtungen der Haushaltsdarstellung** (funktionelle, institutionelle, ökonomische) erschweren die Interpretation erheblich und tragen zu Fehlbuchungen bei.
 - Die Haushaltsdarstellungen in den Gruppen **8: Dienstleistungen** und **9: Finanzwirtschaft** sind schwer verständlich und asymmetrisch zu den anderen Gruppen. Im Sinne einer funktionellen, wirkungsorientierten Haushaltsdarstellung wäre die Gruppe 8: Dienstleistungen aufzulassen und als Unterabschnitt der Gruppen 1 bis 7 zu implementieren.
 - Die Haushaltsdarstellungen der **Einnahmenseite** differenzieren nach **anderen Kriterien** als jene der **Ausgabenseite**, wodurch wichtige Zusammenhänge verloren gehen („Nettoausgaben“).
 - Insbesondere die Differenzierungen der **dritten Ebene** (3-Steller) sind oft unklar und entsprechen nicht immer den heutigen Anforderungen (z. B. keine Position für Forschung und Entwicklung).
 - Ein Konnex zu **internationalen Klassifikationen**, wie die normierte UN-Klassifikation der Ausgaben des Staates nach dem Verwendungszweck (COFOG) ist nicht erkennbar.
- Ein **Kontierungsleitfaden für Länder** fehlt gänzlich. In diesem Zusammenhang wäre eine eigene elektronische Plattform zweckmäßig: „**Plattform für Kontierungsrichtlinien**“ mit

Kontierungserläuterungen, internen Richtlinien der einzelnen Ländern und Gemeindehaushalten sowie Empfehlungen des VR-Komitees.

- Durch die **hohe Detailtiefe** der VRV-Systematik, die die Einnahmen- und Ausgabenbeträge der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse spezifiziert und bindet, bleibt der **Spielraum für die Verwaltung** für Budgetumschichtungen gering. Ein Verwaltungsfreiraum kann durch spezielle Widmungen von Voranschlagspositionen (Verstärkungsmittel, Deckungsfähigkeit, Rücklagengebarung) generiert werden. Dies konterkariert tendenziell jedoch den Budgetgrundsatz der Klarheit.
- **Finanzierungstransaktionen** können **nach dem Verwendungszweck** verbucht werden. Diese Kann-Bestimmung führt zu Buchungsdivergenzen im Länder- und Zeitvergleich. Eine Differenzierung zwischen Zinszahlung (laufender Aufwand) und Tilgung (Finanztransaktion) als Ausgabenposition wäre wichtig. **Reine Ermächtigungen des Landtages zur Schuldaufnahme** lösen keinen Zahlungsstrom aus und wären daher auch nicht zu veranschlagen.
- Klare Standards für die Länder (mit Wien) für eine Schulden- und Vermögensaufstellung **fehlen**. **Vermögens- und Schuldenausweise für staatliche Einheiten (inklusive Ausgliederungen)** sind erforderlich, um ein zutreffendes Bild der **Entwicklung** des Vermögens im Vergleich zur Verschuldung zu erhalten. So führen Vermögensveräußerungen, wie beispielsweise Immobilien, zu einem Mittelzufluss im Budget und (c. p. Annahme) zu einer geringeren Neuverschuldung. Gleichzeitig ist damit aber auch ein Vermögensrückgang verbunden. Auch führen unterlassene Instandhaltungen oder Reparaturen zur Schmälerung der Vermögenssubstanz.
- Das **Informationsspektrum** des **Rechnungsabschlusses** ist durch die zusätzlichen **Beilagen** sehr breit. Der große Nachteil besteht darin, dass die **Vorgaben zur Erstellung der Informationen** (u. a. Personalstand, Finanzschuld und Geldvermögen) **kaum spezifiziert** sind. Unterschiedliche, länderspezifische Definitionen hinsichtlich Maßeinheiten, Darstellungsumfang, Bewertungen etc., die überdies Änderungen im Zeitablauf unterliegen, lassen Ländervergleiche kaum zu. Dieser Mangel könnte durch ein **integriertes Rechnungswesen** mit **Strom- und Bestandsgrößen** (im Sinne der Doppik) beseitigt werden.
- Die Einnahmen und Ausgaben sind getrennt und in voller Höhe (**Bruttodarstellung**) aufzunehmen. Dieses Bruttokonzept trägt zum Teil nur zur „Bilanzverlängerung“ bei (z. B. Personalaufwand und Personalersätze für Leihbeamte; zwischenstaatliche Transfers als Durchläufer und Vergütungen zwischen Verwaltungszweigen, derivative Finanztransaktionen). Wenngleich das **Bruttokonzept als Buchungsnorm** und für die Detailsicht unabdingbar erscheint, wären doch **Nettodarstellungen** für die Verständlichkeit der Budgetgebarung **zusätzlich** sehr hilfreich.
- „**Innere Schulden**“ sind „Verbindlichkeiten“, die durch vorübergehende Inanspruchnahmen von Geldbeständen der eigenen Gebietskörperschaft entstehen. Hier ist kritisch zu hinterfragen, ob Gebarungsfälle ohne jeglichen Außenbezug Teil des veranschlagten Budgets sein sollen.
- Über Änderungsvorschläge der VRV muss im **VR-Komitee** (Bund, Länder, Gemeinden sowie Rechnungshof) **Übereinstimmung** erzielt werden. Dies erschwert und verlangsamt das Treffen von Entscheidungen und begünstigt Kompromisslösungen mit systemfremden Elementen.

5.4 Schlussfolgerungen und Reformziele

- Aus Sicht der Autorin steht eine **umfassende Adaptierung der VRV 1997 i. d. g. F.** aus drei Gründen aus:
 - Erstens variiert das **Aufgabenspektrum** der Länder und Gemeinden in der derzeitigen **VRV-Abgrenzung** bzw. das budgetäre, administrative Einnahmen- und Ausgabenvolumen stark und die **Budgetgrundsätze der Vollständigkeit und**

Budgetklarheit werden dadurch vernachlässigt. Auf Landesebene gemäß ESVG 95 werden bereits mehr als 20% der Ausgaben durch öffentliche Einheiten (Fonds, außerbudgetäre Landeseinheiten) getätigt, die nicht Teil der Rechnungsabschlüsse sind. Dies obwohl die ESVG 95-Sektorabgrenzung den Staat eng definiert. Einheiten mit öffentlichen Aufgaben, wie Krankenanstalten, Ver- und Entsorgungsbetriebe etc. zählen unter bestimmten Bedingungen nicht zum Sektor Staat gemäß ESVG 95.

- Weiters erfordern der an Bedeutung gewonnene **gesamtstaatliche Zusammenhang** der Gebietskörperschaften und der **Wandel der öffentlichen Verwaltung** in Richtung Kunden- und Leistungsorientierung **andere Steuerungs- und Kontrollinstrumente** (siehe Abschnitte 2.1 und 2.2). Der Bundesrechnungshof sprach sich für eine Modernisierung der VRV zur Erhöhung der Wirkungsorientierung, Effizienz und Transparenz der Haushaltsführung ebenfalls aus.
- Auch wäre ein höherer **Spielraum** der Verwaltung für **Budgetumschichtungen**, der die Eigenverantwortung stärkt, Ziel führend, wozu – neben personalrechtlichen Maßnahmen – höher aggregierte Voranschlagsstellen mit Bindungswirkung erforderlich wären.
- Moderne Steuerungsformen in der Verwaltung mit verstärkt strategischer Ausrichtung (Top-down-Prozesse, Output- und Wirkungsorientierung mit Berücksichtigung von wichtigen Beteiligungen), höherer Eigenverantwortung der Verwaltung und vermehrter Kosten-Nutzen-Betrachtungen der bereitgestellten Dienstleistungen bedürfen **anderer VRV-Gliederungen, erweiterter VRV- Informationspflichten** (in Richtung eines doppischen Rechnungswesens) **sowie weniger VRV-Wahlmöglichkeiten**. Das öffentliche Rechnungswesen sollte sowohl betriebs- als auch gesamtwirtschaftlichen Ansprüchen gerecht werden und mit einer konsistenten **Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung** möglichst hohe Transparenz aufweisen (siehe Abschnitte 2.1 und 2.2).
- Die in der Literatur oft geführte Grundsatzdiskussion über den Rechnungsstil (**doppisches versus kamerales Rechnungswesen**) sollte vermieden werden. Der Rechnungsstil ist ausschließlich ein Instrument zur Informationsbereitstellung. Welche Schlüsse aus den Informationen gewonnen werden und wie sie wirtschaftspolitische Entscheidungen beeinflussen, hängt nicht ursächlich vom Rechnungsstil ab. In der Praxis dürften oft Mischsysteme (**Doppik mit kameralem Elementen** oder eine **erweiterte Kameralistik mit doppischen Elementen**) Anwendung finden.
- Die **VRV-Systematik** per se ebenso wie deren **Einhaltung** entscheiden über die budgetpolitische Steuerungsrelevanz der gewonnenen Informationen, über den Handlungsspielraum der Verwaltung und über Informationsvielfalt und -gehalt der Daten. In der föderalen Struktur Österreichs haben die **Finanzstatistiken** die wichtige Aufgabe, ein in sich **konsistentes Gesamtbild über die Finanzen des Staates** zu erstellen. Grundvoraussetzung für die Erfüllung dieser Aufgabe ist die Vergleichbarkeit der statistischen Daten aller öffentlichen Haushalte (siehe Abschnitt 3.3).
- Der Umstand, dass eine Vielzahl an öffentlichen Leistungen von **staatsnahen Unternehmungen** (Stadtwerke, Krankenanstalten, Immobiliengesellschaften, Straßenbaugesellschaften etc.) und **öffentlichen Rechtsträgern** (Fonds, Verbänden, Quasikapitalgesellschaften) erbracht wird, ist bei der Wahl des Rechnungswesens in Österreich von besonderer Bedeutung. Für eine bessere Verständlichkeit der Budgetgebarungen müssten zumindest **Ausgliederungsberichte** und **ESVG 95-Staatskonten-Ergebnisse** für die **einzelnen Länder** laufend zur Verfügung stehen.
- Die Untersuchung über innerstaatliche Zahlungsströme von Bund, Ländern und Gemeinden (Beilage 1) zeigt die gegenwärtigen Asymmetrien der **Haushaltssystematiken** klar auf. Bereits das **VRV-Postenverzeichnis für Gemeinden** (einschließlich Gemeindeverbände) müsste besser mit **jenem der Länder** abgestimmt werden. Harmonisierungserfordernisse hinsichtlich des **Kontenplanes des Bundes** mit jenem der **Länder und Gemeinden** (Postenverzeichnis) bestehen in bestimmten Bereichen ebenfalls (z. B. zwischenstaatliche Transfers, gemeinschaftliche Bundesabgaben). Anpassungserfordernisse könnten zum Teil rasch im Zuge der im Gang befindlichen **Überarbeitung des Kontenrahmens des Bundes** spezifiziert und behoben werden.

- Da die **Unterschiede** hinsichtlich des **Abdeckungsgrades** der Budgetierungen in den Landesrechnungsabschlüssen in Folge von Ausgliederungen erheblich sind und die organisatorische **Zuordnung nach Ansätzen variiert**, können weder aggregierte Einnahmen- oder Ausgabensummen der Landesvoranschläge oder der Rechnungsabschlüsse noch administrative Ausgabensummen nach Ansätzen ohne beträchtliche Bereinigungen und spezifisches Wissen verglichen werden (siehe Kapitel 4).
- Als **Ziele einer umfassenden VRV-Reform** könnten jene des Bundes in Österreich (BMF 2008), ergänzt um einen weiteren Eckpunkt, übernommen werden:
 - Bessere Steuerung mit zwei Perspektiven: Steuerung des Ressourcenverbrauchs und der Zahlungsmittel (Liquidität)
 - Umsetzung des Grundsatzes der periodengerechten Veranschlagung
 - Stärkung der Budgetverantwortlichkeit und –flexibilität der Ressorts
 - Stärkung der budgetären Verantwortlichkeit der Dienststellen
 - Erhöhung der Transparenz in der Veranschlagung und in der Rechnungslegung
 - Nutzung der Kosten- und Leistungsrechnung für Budgetplanung und –steuerung
 - Stärkere Beachtung der Harmonisierungserfordernisse zwischen den Gebietskörperschaften sowie internationaler statistischer Anforderungen (z. B. ESVG 95, COFOG).

6 LITERATUR

Bauer H., Hafner G. und Mitterer K. 2007. Kontierungsleitfaden für Gemeinden und Gemeindeverbände 2008. 5. Ergänzte und erweiterte Auflage basierend auf der Änderung der VRV 1997 vom 1. Juni 2007, BGBl. II Nr. 118/2007. Hrsg. KDZ, Wien.

BMF. 2008. Auf dem Weg zu einem neuen Haushalts- und Rechnungswesen des Bundes, Monatsbericht des BMF, Berlin, Oktober.

BMF. 2008: Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz). Regierungsentwurf, Berlin, September.

BMF. 2008. Grundzüge des Veranschlagungs- und Rechnungssystems des Bundes (VRB) ab 2013, Diskussionspapier, Wien, November.

BMF. 1987. Kontenplanverordnung, BGBl. Nr. 507/1987, Wien.

BMF. 2006. Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) 1997, BGBl. II 787/1996 idF 118/2007, Wien.

Csoka S. und Ihle C. 2005. Das Rechnungswesen des Bundes, in: Öffentliche Haushalte in Österreich. Hrsg. Steger G, Wien.

Deloitte. 2007. IPSAS Summary, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), A common financial language for public sector, www.deloitte.nl/ipsas, Niederlande.

Grossmann B. und Hauth E. 2005. Entwicklung der öffentlichen Beschäftigung in Österreich 1997 bis 2003. Projektbericht im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Wien.

KDZ. 2006. Globalbudgets und Produkthaushalte als Ansätze eines modernisierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, in: Forum Public Management 2006/4.

Klug F. 2008. Ist die Bundeshaushaltsreform der „größte Wurf seit 1945“? Das Rechnungsziel bestimmt den Rechnungsstil, in: Österreichische Gemeindezeitung 9/2008.

Lüder K. 2004. Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen, in: www.finanzreform.de, Beitrag 7/2004.

Moor E. 2005. Reformbedarf von Finanzverfassung und Finanzausgleich, in: Finanzausgleich 2005: Ein Handbuch mit Kommentar zum FAG 2005, Hrsg. KDZ, Wien, Graz.

Österreichkonvent. 2005. Endbericht, www.konvent.gv.at, Wien.

Rechnungshof. 2007. Verwaltungsreform, in: Positionen, Reihe 2007/1, Wien.

Riegler G. 2008. Replik zum Beitrag von Klug in ÖGZ 9/2008, in: Österreichische Gemeindezeitung 12/2009.

Schauer R. 2006. Braucht Österreich eine Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens nach internationalen Standards?, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, Heft 1-2/2006.

Schauer R. 2008. Die Vermögensrechnung in (oberösterreichischen) Gemeinden – Pflichtübung oder Entscheidungsgrundlage?, in: Recht & Finanzen für Gemeinden, Heft 3/2008.

Schauer R. 2008. Verwaltungsmanagement-Tag 2008, UNI Linz, Eine Zusammenfassung der Diskussionsbeiträge, in: Recht & Finanzen für Gemeinden Heft 3/2008.

Schedler K. und Knechtenhofer B. 2002. Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung. IPSAS in der Schweiz: Chancen und Hindernisse, in: Der Schweizer Treuhänder 8/2002.

Schwarting G. 2005. Ein neues kommunales Haushaltsrecht – weit mehr als nur ein neues Rechnungswesen! – Einige personal- und organisationsrelevante Aspekte der kommunalen Haushaltsrechtsreform, in: Die Personalvertretung, Heft 3/2005.

Steger G. 2008. New Public Management: Ein neues Rechnungswesen für den Bund, in: So managen wir Österreich – der neue Finanzausgleich und seine Folgen, Hrsg. Platzer R., Hink R., Pilz D., Wien.

Statistik Austria. 2007. Handbuch sowie Satzaufbau für die Lieferung der Landeshaushaltsdaten LHD, http://www.statistik.at/web_de/fragebogen/gebietskoerperschaften/erhebung_von_gebarungsdaten/index.html

Statistik Austria. Gebarungen und Sektor Staat, Teil 1 und 2, laufende Jahrgänge.

Sutter E. 2008. Schweizerische Gesellschaft für Verwaltungswissenschaften, http://www.sgww.ch/d/fokus/Seiten/080923_hrm2_sutter.aspx

BEILAGE DER STUDIE:

Innerstaatliche Zahlungsströme: Verbuchungs- normen und –gepflogenheiten von Bund, Ländern und Gemeinden

Autoren: Eveline Pfeiler, Alexander Ninaus (Statistik Austria)

1 EINLEITUNG

Die Republik Österreich ist als föderaler Staat aufgebaut. Die Kompetenzverteilung und die Finanzausstattung der verschiedenen Ebenen der Verwaltung werden durch die Finanzverfassung sowie Gesetze (v.a. Finanzausgleichsgesetz) normiert, die die Verteilung der Steuerhoheit (eigene Abgaben), die Ertragshoheit (Steuerverbund) sowie Zuweisungen, Vorwegabzüge, Umlagen etc. regeln. Da die Steuer- und Ertragshoheit in Österreich vorrangig beim Bund angesiedelt ist und gebietskörperschaftsübergreifende Aufgabenerfüllungen oft erfolgen, nehmen innerstaatliche Transferzahlungen ein beträchtliches Volumen in den volkswirtschaftlichen (vw) Konten nach dem Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 95) des Staates ein. Diese innerstaatlichen Transfers erreichten im Jahr 2007 unter dem Titel der Laufenden Transfers die Höhe von rund 35,9 Mrd EUR und unter dem Titel Kapitaltransfers die Höhe von rund 2,6 Mrd EUR; das sind zusammen rund 21% der Gesamteinnahmen des Staates. Ein Vergleich der Einnahmen- und Ausgabenströme dieser Transfers bei den verschiedenen Gebietskörperschaften zeigt, dass diese nicht ausgeglichen sind. Das ESVG 95 jedoch sieht vor, dass Einnahmen und Ausgaben des Staates in den vw Konten des Staates konsolidiert dargestellt werden, eine Adjustierung wird also notwendig.

Bei näherer Betrachtung der Rechnungsabschlussdaten von Bund, Ländern und Gemeinden kann man feststellen, dass durch die asymmetrischen Rechnungslegungsvorschriften des Kontenplanes der Gebietskörperschaften (KOG) 1990, gültig für den Bund, und der Rechnungsabschlussverordnung (VRV 2007), gültig für die Länder, Gemeinden und Wien, eine genaue Verfolgung der einzelnen Ströme oft nicht möglich ist. Darüber hinaus führen definitorische Unschärfen bei den Kontenplänen und Wahlmöglichkeiten zu unterschiedlichen Verbuchungsgepflogenheiten. Insgesamt ist es daher äußerst schwierig festzustellen, wo die Differenzen genau auftreten bzw. warum statistische Diskrepanzen zu verzeichnen sind.

In unserem Aufsatz gehen wir auf diese spezifischen Probleme anhand eines Beispiels im Zusammenhang mit dem Finanzausgleich näher ein und wollen auch versuchen, Lösungsvorschläge anzubieten. Diese Lösungsvorschläge sind zum Teil recht einfach umzusetzen, ziehen zum Teil jedoch auch eine gesetzliche Änderung im KOG bzw. der VRV nach sich.

2 DIE INNERSTAATLICHEN ZAHLUNGSSTRÖME IN DEN VOLKSWIRTSCHAFTLICHEN KONTEN

2.1 Größenordnungen innerstaatlicher Transfers

Die Konten ESVG 95 stellen unter anderem die Ausgaben- und Einnahmenströme des Staates dar. Die innerstaatlichen Transfers subsumieren Zahlungsströme zwischen institutionellen Einheiten des volkswirtschaftlichen Sektors Staat. Die folgende Tabelle zeigt die Größenordnung der Transfers in Relation zu den Staatseinnahmen und -ausgaben insgesamt. Die dargestellten Einnahmen- und Ausgabenströme sind bereits mit Hilfe eines Konsolidierungsadjustments ausgeglichen.

Tabelle 1

Größenordnungen innerstaatlicher Transfers 2007 ¹	Einnahmen	Ausgaben
	in Mio EUR	
Gesamteinnahmen-/ ausgaben des Sektors Staat	168.153	169.627
Laufende intergovernmentale Transfers	35.847	35.847
in % der Gesamteinnahmen-/ ausgaben	21,3	21,1
Kapitaltransfers, intergovernmental	2.602	2.602
in % der Gesamteinnahmen-/ ausgaben	1,5	1,5

¹Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Staat
Quelle: Statistik Austria,

2.2 Die innerstaatlichen Zahlungsströme im ESVG 95

Das ESVG 95 unterscheidet im Wesentlichen zwei Arten von innerstaatlichen Transferströmen:

„...laufende Transfers innerhalb des Staatssektors enthalten Transfers zwischen verschiedenen Teilsektoren des Staates (Bund, Länder, Gemeinden, Sozialversicherungen) mit Ausnahme von Steuern, Subventionen, Investitionszuschüssen und sonstigen Vermögenstransfers (ESVG 95).

„...als sonstige Vermögenstransfers werden alle Transfers erfasst, die keine Einkommensverteilung darstellen sondern, eine Ersparnis – oder Vermögensumverteilung zwischen den Sektoren oder Teilsektoren der Volkswirtschaft ... bewirken“ (ESVG 95).

Das ESVG 95 sieht weiters vor, dass Einnahmen und Ausgaben des Staates in den vw Konten des Staates konsolidiert dargestellt werden. „Konsolidierung bedeutet, dass Transaktionen zwischen Einheiten, die derselben Gruppe von Einheiten angehören, sowohl auf der Aufkommens- als auch auf der Verwendungsseite...eliminiert werden.“ (ESVG 95). Diese Konsolidierung setzt voraus, dass die Aufkommen- und Verwendungsseite gleich sind, bezogen auf die innerstaatlichen Transfers heißt das, dass die Transfereinnahmen des Staatssektors gleich den Transfersausgaben des Staatssektors sind. Konsolidierung meint folglich, dass die Einnahmen- und Ausgabenseite um diese Transfers gekürzt dargestellt werden.

2.3 Die Konsolidierung innerstaatlicher Transfers

In der Praxis der Berechnung der Staatskonten zeigt sich jedoch eine zum Teil beträchtliche Differenz zwischen Aufkommen- und Verwendungsseite von innerstaatlichen Transfers. Diese Differenzen werden mit Hilfe des Konsolidierungsadjustments – einer rechnerischen Größe in der Höhe der Differenz

zwischen Aufkommen- und Verwendungsseite – ausgeglichen und so in den vw Konten gegen gebucht, dass der Finanzierungssaldo unverändert bleibt. Die Berechnung der Konsolidierungsadjustments wird in einem 2-stufigen Verfahren und getrennt nach Transaktionen – Laufende innerstaatliche Transfers, Kapitaltransfers – durchgeführt. In der ersten Stufe werden innerstaatliche Transfers innerhalb eines staatlichen Subsektors, also der Bundes-, Landes-, Gemeinde-, bzw. der Sozialversicherungsebene, mittels eines Konsolidierungsadjustments ausgeglichen. In einer zweiten Stufe werden Konsolidierungsadjustments für den gesamten Sektor Staat berechnet. Die Höhe der Konsolidierungsadjustments der Laufenden innerstaatlichen Transfers beläuft sich in Summe auf rund 600 Mio EUR (davon 500 Mio EUR auf der Ausgaben- und rund 100 Mio EUR auf der Einnahmenseite¹, die Höhe der Konsolidierungsadjustments der Kapitaltransfers auf rund 400 Mio EUR (davon rund minus 340 Mio EUR auf der Ausgaben- und rund minus 60 Mio EUR auf der Einnahmenseite).

Die Ursachen für die nicht unbeträchtliche Höhe der Konsolidierungsadjustments in absoluten Größen liegen vor allem in den strukturell verschieden aufgebauten Rechnungsabschlüssen der institutionellen Einheiten des Staates und in der unterschiedlichen Buchungspraxis und den dadurch bedingten Schwierigkeiten innerstaatliche Transfers in den beteiligten Rechnungsabschlüssen in gleicher Höhe als Eingangs- und Ausgangsbuchung identifizieren zu können. Um die Ein- und Ausgänge der innerstaatlichen Zahlungsströme identifizieren bzw. verifizieren zu können, müssen einerseits die Strukturen der Rechnungsabschlüsse dieser institutionellen Einheiten in Bezug auf den zu untersuchenden innerstaatlichen Zahlungsstrom gleich aufgebaut sein, d.h. die Zahlungsströme müssen überleitbar sein in die Struktur des „Counterparts“, andererseits muss die Buchungspraxis institutioneller Einheiten vom gleichen Verständnis geprägt sein.

Im folgenden Abschnitt geht dieser Aufsatz den konkreten Ursachen für diese Differenzen auf der Aufkommen- und Verwendungsseite von innerstaatlichen Zahlungsströmen nach. Die Berechnungen und Darstellungen konzentrieren sich auf große Zahlungsströme des Finanzausgleichs zwischen den Gebietskörperschaften.

1 Konsolidierungsadjustments und Gegenbuchungen werden in Abhängigkeit vom Subsektor bzw. der Transaktionsklasse auf der Einnahmen- bzw. auf der Ausgabenseite gebucht.

3 DIE INNERSTAATLICHEN ZAHLUNGSSTRÖME IN DEN RECHNUNGSABSCHLÜSSEN

3.1 Datengrundlage und Struktur der Rechnungsabschlüsse

Die Datengrundlage für die nachfolgenden Berechnungen sind die Rechnungsabschlüsse 2007 der Gebietskörperschaften in Form der Datenschnittstelle für die jährliche Lieferung von Rechnungsabschlüssen an Statistik Austria, definiert im Bundesstatistikgesetz 1999 bzw. der Gebarungsstatistik-Verordnung 2002.

Die Strukturen dieser Rechnungsabschlüsse basieren auf zwei unterschiedlichen Rechtsgrundlagen. Die Struktur des Rechnungsabschlusses für den Bund ist im Kontenplan der Gebietskörperschaften (KOG 1990), die Struktur der Rechnungsabschlüsse der Länder und Gemeinden in der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV 2007) festgelegt. Jede Gebietskörperschaft hat also ihren eigenen Kontenplan. Der Rechnungsabschluss Wiens gliedert sich entsprechend der Richtlinien der VRV 2007 für Gemeinderechnungsabschlüsse. Wien nimmt bei der innerstaatlichen Verteilung von Mitteln beispielsweise nach dem FAG insofern eine Sonderstellung ein, als Wien Einnahmen als Gemeinde *und* als Land lukriert. Auf die Problematik Wiens in seiner Eigenschaft als Land und Gemeinde wird im Abschnitt 3.2 noch näher eingegangen.

Der Aufbau der Kontenpläne der Gebietskörperschaften gliedert sich in Ansätze², Posten (Konten) und eine Untergliederung der Konten. Von den Ansätzen, den Konten und wenn notwendig der Untergliederung der Konten können Transaktionen, wie etwa die Laufenden Transfers, für die vw Konten des Sektors Staat abgeleitet werden. Die Problematik der Identifizierung von innerstaatlichen Transfers wird im Folgenden anhand des Beispiels „Transferzahlungen des Finanzausgleichs“ dargestellt.

3.2 Transferzahlungen des Finanzausgleichs (FAG)

3.2.1 Zahlungsströme des Finanzausgleichs

Das Finanzausgleichsgesetz 2005 regelt die Aufteilung der Zuschüsse und Finanzzuweisungen des Bundes für bestimmte Zwecke der Länder, Gemeinden und Wien für das Rechnungsjahr 2007. Die hier betrachteten innerstaatlichen Transferzahlungen sind in den vw Konten im Sinne des ESVG 95 überwiegend in den Laufenden innerstaatlichen Transfers zusammengefasst.

Thematisch definiert das FAG 2005 Finanzzuweisungen und Zuschüsse des Bundes an Länder, Gemeinden und Wien in den folgenden §§:

- § 4: Ersatz von Besoldungskosten für die Landes- und Religionslehrer,
- § 20: Finanzzuweisungen, darunter z.B. Personennahverkehr und Finanzierung von umweltschonenden und energiesparenden Maßnahmen,
- § 21: Finanzzuweisungen zur Stärkung der Finanzkraft der Gemeinden,
- § 22: Bedarfszuweisungen zur Aufrechterhaltung und Wiederherstellung des Gleichgewichtes im Haushalt der Länder,
- § 23: Bedarfszuweisungen zur Aufrechterhaltung und Wiederherstellung des Gleichgewichtes im Haushalt der Gemeinden,
- § 24: diverse Zweckzuschüsse für Bundesstraßen, Theater, Förderung des Umweltschutzes und der Krankenanstaltenfinanzierung.

² Die Ansätze stellen eine organorientierte Gliederung, d.h. eine Gliederung nach anweisenden bzw. verfügungsberechtigten Organen, dar.

3.2.2 Größenordnungen

Insgesamt überweist der Bund auf dem Ausgabenkonto 7302, *Transferzahlungen an Länder gemäß FAG*, Transfers an Länder und Wien in Höhe 6.436 Mio EUR. Das korrespondierende Konto auf Seiten der Länder weist Eingänge von 5.033 Mio EUR, jenes Wiens Einnahmen von 1.028 Mio EUR auf (Tabelle 2). Den größten Teil der vom Bund überwiesenen Mittel, rund 4.071 Mio EUR, stellen die „Ersätze von Kosten für die Landes- und Religionslehrer“ (§ 4 FAG 2005) dar. Diese Ersätze umfassen rund 2.896 Mio EUR an Gehältern für Landeslehrer sowie Pensionskostenersätze oder Pflegegeldersätze und diverse sonstige Transferzahlungen in Zusammenhang mit den Landeslehrern in der Höhe von 1.175 Mio EUR. Rund 1.222 Mio EUR fließen im Zusammenhang mit „Bedarfszuweisung an die Länder zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Gleichgewichts im Haushalt“ (§ 22 FAG 2005). Weitere Mittel wie z.B. Transfers nach § 21 FAG oder nach § 23 FAG, werden im Bundesrechnungsabschluss ebenfalls auf dem Konto 7302 ausgewiesen und sind im Gesamtwert des Kontos von 6.436 Mio EUR enthalten.

Tabelle 2					Bund	Länder	Länder	Wien
Finanzausgleich - Innerstaatliche Zahlungsströme 2007 ¹					Ausgaben	und Wien	Einnahmen	Einnahmen
Ansatz	Konto	Kontenbezeichnung			in Mio EUR			
	7302	Laufende	Transferzahlungen	an	6.436	0		
		Gebietskörperschaften,	Länder	gem.				
		FAG						
	8500	Laufende	Transferzahlungen	vom Bund		5.033	5.200	
		nach dem	FAG					
940	8500	Bedarfszuweisungen		²			-100	
945	8500	Sonstige Zuschüsse	des Bundes	³			-67	
	860	Laufende	Transferzahlungen	von Bund		1.028		1.645
		und Bundesfonds						
945	860	Sonstige Zuschüsse	des Bundes	³				-617
		Zusammen			6.436	6.678	5.033	1.645
		Differenz	zwischen	Ausgaben				
		des	Bundes	und				
		Einnahmen	der	Länder				
		und	Wien		242			

¹ Die Daten sind den Rechnungsabschlüssen der Gebietskörperschaften entnommen. Die dargestellten Werte sind jeweils die Summen auf den angeführten Konten der Gebietskörperschaften.

² Bei den Bedarfszuweisungen handelt es sich um Steuermittel der Gemeinden die im Regelfall auf den Konten 839 und 849 gebucht werden, sie sind daher nicht als laufende Transferzahlungen anzusehen.

³ Bei den unter Ansatz 945 gebuchten Zahlungen handelt es sich um laufende Transferzahlungen die nicht im Zusammenhang mit dem Finanzausgleich stehen.

Quelle: Statistik Austria.

Die in der Tabelle 2 dargestellten Zahlungsströme sollen sehr global die ausgabenseitigen Transferzahlungen des Bundes gemäß FAG ebendiesen Transfereinnahmen der Länder und Wiens gegenüberstellen. Um möglichst vergleichbare Ausgaben-/Einnahmenströme zu erhalten, wurde die Einnahmenseite der Länder und Wiens um Werte bereinigt, die auch auf der Ausgabenseite des Bundes nicht auf dem korrespondierenden Konto enthalten sind. Bereinigt wurde dabei um die Bedarfszuweisungen (§ 11 FAG 2005), das sind Steuermittel der Gemeinden, die auf Seiten des Bundes auf den Steuerkonten (839, 849) gebucht sind sowie um „Sonstige Zuschüsse des Bundes“, also identifizierbare Zuschüsse die nicht im Zusammenhang mit jenen des FAG stehen.

3.2.3 Asymmetrische Kontenstruktur

Am Verteilungsvorgang der Finanzzuweisungen und Zuschüsse nach dem FAG 2005 sind alle drei Gebietskörperschaften mit drei verschiedenen Kontenplänen³ beteiligt. Die schematische Darstellung in Abbildung 1 stellt diese Zahlungsströme und alle an diesem Vorgang beteiligten Konten dar.⁴ Die größten Zahlungsströme gehen dabei vom Ausgabenkonto des Bundes 7302, *Laufende Transferzahlungen an Länder gemäß FAG* an das Einnahmenkonto in den Rechnungsabschlüssen der Länder 8500, *Laufende Transferzahlungen vom Bund nach dem FAG* und an das Einnahmenkonto Wiens (in seiner Eigenschaft als Land) 860, *Laufende Transferzahlungen von Bund und Bundesfonds*.

Während für den gegenständlichen Bereich die Kontenpläne des Bundes und der Länder für die Zahlungen im Zusammenhang mit den FAG jeweils ein eigenes Konto vorsehen, ist im Kontenplan der Gemeinden nur ein Konto für *alle* Laufenden Transferzahlungen von der Bundesebene vorgesehen. Die Transferzahlungen gemäß FAG können somit auf der Gemeindeebene (Wien) nicht mehr exakt identifiziert werden. Stellt man nun konkret den Ausgaben des Bundes „an Länder gemäß FAG“ die Einnahmen der Länder „vom Bund gemäß FAG“ und die Einnahmen Wiens „von Bund und Bundesfonds“ gegenüber, so ergibt sich eine Differenz zwischen den Einnahmen auf Seiten der Länder und Wiens minus den Ausgaben auf Seiten des Bundes von 242 Mio EUR (siehe Tabelle 2).

Um innerstaatliche Transfers in den Rechnungsabschlüssen der Gebietskörperschaften bezüglich ihrer Konsistenz nachvollziehen zu können, bedarf es einer Symmetrie im Kontenplan der zahlenden und einnehmenden institutionellen Einheit. Bezüglich des obigen Beispiels bedeutet das, dass die Einnahmenkonten der Gemeinden ebenso wie die der Bundes- und Landesebene ein eigenes Konto für „Laufende Transferzahlungen an Gebietskörperschaften, von Bund gem. FAG“ benötigen würden. Dafür wäre eine Änderung der VRV 2007 notwendig.

3.2.4 Wien als Land und Gemeinde

In den vw Konten nach ESVG 95 ist Wien dem Subsektor Gemeinden zugeordnet. Das FAG sieht aber vor, dass Wien auch Transfers in seiner Eigenschaft als Land erhält, welche folgerichtig auf dem Konto 7302, *Laufende Transferzahlungen an Länder gemäß FAG* gebucht sind. In den vw Konten müssen diese Transfers an Länder gesplittet werden. Während die Zahlungen an Wien als innerstaatliche Transfers an den Gemeindefaktor zu buchen sind, sind die Transfers an alle anderen Länder als innerstaatliche Zahlungsströme an den Landesfaktor zu buchen. Diese Aufteilung der Transferströme ist nur möglich, wenn die Ausgangsbuchungen des Bundes nach Bundesländern gegliedert sind. Beispiele solcher Gliederungen gibt es bereits in Bereichen des Bundesrechnungsabschlusses wie zum Beispiel bei dem „Ersatz für Pensionen der Landeslehrer“ wo die Bundesländer-Detaillierung in einer 3-stelligen Untergliederung des Kontos realisiert ist:

1 55107	7302	001	Ersatz für Pensionen der Landeslehrer Wiens.....	130
1 55107	7302	002	Ersatz für Pensionen der Landeslehrer Niederösterreichs.....	188
1 55107	7302	003	Ersatz für Pensionen der Landeslehrer des Burgenlandes.....	42
1 55107	7302	004	Ersatz für Pensionen der Landeslehrer Oberösterreichs.....	169
1 55107	7302	005	Ersatz für Pensionen der Landeslehrer Salzburgs	60
1 55107	7302	006	Ersatz für Pensionen der Landeslehrer der Steiermark	170
1 55107	7302	007	Ersatz für Pensionen der Landeslehrer Kärntens	92
1 55107	7302	008	Ersatz für Pensionen der Landeslehrer Tirols	78

3 Bund: KOG 1990; Länder: VRV 2007 für Länder; Wien VRV 2007 für Gemeinden.

4 Der Vollständigkeit halber sind beim Bund auch die Konten für Transfereinnahmen der Länder (Konto 8502) bzw. Gemeinden (Konto 8504) nach dem FAG angeführt, diese weisen aber keine Zahlungen auf. Bei Ländern sind ebenfalls Konten für Laufende Transferzahlungen an den Bund nach dem FAG (Konto 7300) auf der Ausgabenseite, die keine Buchungen enthalten und Laufende Transferzahlungen von Gemeinden nach dem FAG (Konto 8504) auf der Einnahmenseite angeführt. Auf letzterem befinden sich Einnahmen der Länder aus der Landesumlage (§ 5 FAG) in Höhe von insgesamt rund 105 Mio EUR, es gibt nur zwei Bundesländer, die auf dieses Konto buchen. Auch auf der Ausgabenseite der Gemeinden gibt es keine speziellen Konten für Laufende Transferzahlungen an den Bund nach dem FAG bzw. an die Länder nach dem FAG.

Das obige Beispiel stellt einen Auszug aus dem Bundesrechnungsabschluss 2007 dar. Es handelt sich dabei um Ausgaben (Haushalt = 1) des Ansatzes 55107, *Ersätze für Pensionen der Landeslehrer*, dem Konto 7302 sowie den Kontenuntergliederungen 001 bis 009. Im Gegensatz dazu sind beispielweise die im Ansatzbereich 12757, *Allgemein bildende Pflichtschulen: Aufwendungen (gesetzl. Verpflichtungen)* gebuchten Transfers, es handelt sich dabei um Ersätze für Gehälter der Landeslehrer, in einer einzigen Position dargestellt:

1 12757	7302	000	Laufende Transferzahlungen gem. FAG	2896
---------	------	-----	-------------------------------------	------

Wünschenswert wäre in diesem Zusammenhang, dass eine Bundesländergliederung mindestens bei bedeutenden Zahlungsströmen, wie eben den Ersätzen für Gehälter der Landeslehrer, realisiert wird.

Im Rechnungsabschluss der Gemeinde Wien wäre eine separate Darstellung der Zahlungen, die Wien in seiner Eigenschaft als Land erhält, notwendig.

3.2.5 Bund an Gemeinden via Haushalte der Länder

Das FAG definiert laufende Transferzahlungen des Bundes an Gemeinden etwa in den § 21, Finanzzuweisungen zur Stärkung der Finanzkraft der Gemeinden oder § 23, Bedarfszuweisungen zur Aufrechterhaltung und Wiederherstellung des Gleichgewichtes im Haushalt der Gemeinden. In den vw Konten nach ESVG 95 sind diese Mittel als Transfers des Bundes an Gemeinden zu definieren. Diese Transferzahlungen an Gemeinden sind in den Ausgangszahlungen des Bundes, Konto 7302, Laufende Transfers an Länder gem. FAG enthalten, können jedoch über die Ansätze 53017, Leistungen an Länder und Gemeinden: Finanzkraftstärkung der Gemeinden und 53057, Leistungen an Länder und Gemeinden: Bedarfszuweisung an Gemeinden im Bundesrechnungsabschluss systematisch⁵ klassifiziert werden. Die Gemeindemittel durchlaufen in der Folge die Rechnungsabschlüsse der Länder als Einnahme auf dem Konto 8500, Laufende Transferzahlungen vom Bund gem. FAG und ausgabenseitig auf dem Konto 7304, Laufende Transferzahlungen an Gemeinden gem. FAG. In den Landesrechnungsabschlüssen ist die systematische Identifizierung der Gemeindeanteile auf der Einnahmenseite nicht vollständig möglich, da die Detaillierung in der Darstellung der Länder sehr unterschiedlich ist.

Das folgende Beispiel zeigt Einnahmen eines Landes als Transfers vom Bund nach dem FAG in den verschiedenen Ansätzen (208 Pensionen der Landeslehrer, 940 Bedarfszuweisungen, 941 Sonstige Finanzzuweisungen nach dem FAG, 943 Zuschüsse nach dem FAG). Darüber, ob und in welcher Höhe Gemeindemittel in diesen Positionen enthalten sind, kann keine Aussage getroffen werden:

2 208005	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	187
2 210005	850000	900	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	552
2 220005	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	19
2 229005	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	9
2 229105	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	0
2 940106	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	235
2 940116	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	0
2 941005	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	34
2 941010	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	19
2 941020	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	25
2 941050	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	30
2 941065	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	18
2 941075	850000	000	TRANSFERS VOM BUND NACH DEM FAG	4

5 Systematisch meint hier, die Definition der Gemeindeanteile durch Haushalt, Ansatz, Konto.

Ein weiteres Beispiel zeigt eine detaillierte Darstellung desselben Sachverhaltes in einem anderen Landesrechnungsabschluss. Die Identifizierung von Gemeindemittel ist hier aufgrund der Kontenbezeichnung möglich (siehe die hervorgehobenen Zeilen).

2 024035	850000	001	Pauschalabgeltung durch den Bund.....	0
2 024135	850000	810	Leistungen für Personal, Ersätze	0
2 208001	850000	860	Beiträge d. Bundes n. d. Kriegsgefangenenentsch. Ges.	0
2 208005	850000	860	Beiträge des Bundes	57
2 208105	850000	860	Beiträge des Bundes	1
2 210001	850000	002	Zuschuss gemäß § 4 Abs 8 FAG 2005	1
2 210001	850000	820	Beitrag des Bundes	197
2 220001	850000	820	Beitrag des Bundes	9
2 220101	850000	820	Beitrag des Bundes	0
2 221101	850000	820	Beitrag des Bundes	3
2 417505	850000	007	Ersatz durch den Bund.....	1
2 940105	850000	001	Bedarfszuweisungen nach § 22 Abs. 1 FAG	61
2 940105	850000	002	Bedarfszuweisungen nach § 22 Abs. 5 FAG	0
2 940105	850000	003	Bedarfszuweisungen nach § 23a Abs. 1 FAG	0
2 941000	850000	001	Finanzzuweisungen nach § 21 FAG	6
2 941000	850000	002	Finanzzuweisungen nach § 23 FAG	10
2 941105	850000	007	Finanzzuweisungen nach § 20 Abs.4 FAG.....	10
2 941105	850000	017	Finanzzuweisungen nach § 20 Abs.6 FAG.....	1
2 941105	850000	027	Finanzzuweisungen nach § 20 Abs.7 FAG.....	5
2 943000	850000	027	Zweckzuschuss zur Krankenanstaltenfinanzierung	8
2 943001	850000	027	Zuschuss zur Abgangsdeckung des Landestheaters	1
2 944000	850000	007	Zuschüsse/Katastrophenschäden - Gemeinden.....	1
2 944001	850000	017	Zuschüsse/Katastrophenschäden - Land	1
2 944001	850000	027	Zuschüsse/Katastrophenschäden - phys.u.jur.Pers.	5
2 945000	850000	007	Zuschüsse aus dem Verkehrssicherheitsfonds.....	0

Auf der Einnahmenseite der Gemeinden sind diese Transfers entweder als Laufende Transfers von der Bundesebene (Konto 860) oder als laufende Transfers von der Landesebene (Konto 861) gebucht. Somit können die Gemeindeanteile bezüglich der Finanzzuweisungen nach § 21 und 23 in den Konten der Länder und Gemeinden nicht exakt eruiert werden.

Um eine klare Abgrenzung von Landes- und Gemeindemittel und eine einheitliche Verbuchung dieser Transferzahlungen in allen beteiligten Rechnungsabschlüssen zu erreichen, müssten die Landeshaushalte die Zahlungen nach dem FAG an Gemeinden entweder auf eigens definierten Ansätzen oder in den voranschlagsunwirksamen Haushalten durchlaufen. Auf der Gemeindeebene müssten die Eingänge, unserem Verständnis nach, jedenfalls als Transfers vom Bund (Konto 860) gebucht werden.

3.2.6 Thematische Gliederungen: Buchungspraxis

Durch die Beteiligung von drei Akteuren mit jeweils unterschiedlichen Buchungssystemen entstehen Asymmetrien. Eingänge und Ausgänge der einzelnen Buchungen können nicht vom Ursprung bis zum Empfänger nachvollzogen werden, da der Detaillierungsgrad in Bezug auf die dargestellten Thematiken

in den einzelnen Rechnungsabschlüssen sehr verschieden ist. Einzelne Länder buchen jeden Transfer einzeln, andere wiederum stellen Ein- und Ausgänge in nur einer einzigen Sammelposition dar.

Versucht man nun einen thematisch abgegrenzten Transfer wie beispielweise die in § 23, des FAG 2005 definierten *Bedarfszuweisungen zur Aufrechterhaltung und Wiederherstellung des Gleichgewichtes im Haushalt der Gemeinden* in den Rechnungsabschlüssen des Bundes, der Länder und der Gemeinden wiederzufinden, so scheidet man bereits auf der Landesebene. Das folgende Beispiel zeigt die Verbuchung dieser Bedarfszuweisungen im Bundesrechnungsabschluss in der Höhe von rund 119 Mio EUR:

1 53057	7302	100	Zuweisung nach § 23 Abs. 2 FAG	2
1 53057	7302	101	Zuweisung nach § 23 Abs. 3 FAG	117

In den Landesrechnungsabschlüssen können Transfers dieser Thematik in nur fünf Ländern identifiziert werden. Die Identifizierung der Transfers nach § 23 konnte nicht systematisch über eine Kombination aus Ansätzen, Konten und Kontenuntergliederungen, sondern lediglich über die Texte zu den Konten durchgeführt werden:

Land 1:	2 941205	850000	121	Finanzzuweisung des Bundes gem. § 23a (1) FAG.....	0
Land 1:	2 941210	850000	120	Finanzzuweisung des Bundes gem. § 23 FAG	11
Land 2:	2 940105	850000	003	Bedarfszuweisungen nach § 23a Abs. 1 FAG	0
Land 2:	2 941000	850000	002	Finanzzuweisungen nach § 23 FAG	10
Land 3:	2 941501	850000	000	Bedarfszuweisung gem. § 23 (1) FAG f. Gemeinden	20
Land 4:	2 941005	850000	009	Bedarfszuweisungen nach dem FAG § 23	1
Land 5:	2 940000	850000	010	Bedarfszuweisungen des Bundes gem. § 23 FAG 2005.....	8
Land 5:	2 940105	850000	012	Bedarfszuweisungen des Bundes gem. § 23a (1) FAG 2005	1

In Summe können auf den Einnahmenkonten der Länder nur noch rund 51 Mio EUR an Transfers nach dem § 23 FAG 2005 explizit identifiziert werden. Zur Identifizierung der korrespondierenden Transfers in den Gemeinderechnungsabschlüssen bedürfte es eines beträchtlichen Aufwandes. Die Buchungen zum gegenständlichen Thema sind auf den Konten 860, *Laufende Transfers von Bund und Bundesfonds* und 861, *Laufende Transfers von Ländern und Landesfonds*, überwiegend im Ansatzbereich 940, *Bedarfszuweisungen* bzw. 941, *Sonstige Finanzzuweisungen nach dem FAG* gebucht. Ohne systematische Definition könnten Transfers nach § 23, ebenso wie in den Landesrechnungsabschlüssen, nur über die Texte zu den Konten identifiziert werden, was aber, wie obiges Beispiel zeigt, auch nur dann erfolgreich sein kann, wenn *alle* Gemeinden der Konvention in der Darstellung folgen würden.

Die Nachvollziehbarkeit von innerstaatlichen Transfers ist folglich im Detail problematisch, da Konventionen in der Darstellung einzelner Transferströme zwar von sehr vielen, jedoch nicht von allen betrachteten Einheiten berücksichtigt werden. Eine eher globale Nachvollziehbarkeit der innerstaatlichen Transfers ist aufgrund der Asymmetrien in der Kontenstruktur wie sie in Punkt 3.2.3 beschreiben sind, ebenfalls problematisch. Um die Konsolidierungsadjustments von innerstaatlichen Transfers in den vw Konten zu minimieren, wäre folglich eine verbindliche, einheitliche Ebene, in der die Transferströme in den Rechnungsabschlüssen *aller* Gebietskörperschaften dargestellt werden, notwendig.

3.2.7 Schlussbemerkungen

In den vw Konten des Staates (nach ESVG 95) sind Einnahmen und Ausgaben konsolidiert darzustellen. Aus den Daten wie sie die Statistik Österreich aus den Rechnungsabschlüssen der Gebietskörperschaften erhält, ergibt sich jedoch eine Differenz zwischen Aufkommens- und Verwendungsseite, die ausgeglichen werden muss. Dieser Aufsatz konzentriert sich auf einen Ausschnitt innerstaatlicher Transfers, nämlich die Laufenden Transferzahlungen nach dem FAG, und geht näher auf die Problematik ein, wo Schwachstellen im Verbuchungssystem zu finden sind bzw. erläutert Vorschläge, wie eine transparentere

Verbuchung in allen beteiligten Gebietskörperschaften eine lückenlose Nachverfolgung und eine Reduzierung des Konsolidierungsadjustments zulässt.

Aus der Analyse der Verbuchungspraxis können vier Verbesserungsmöglichkeiten abgeleitet werden. *Erstens* sollte im Rechnungsabschluss des Bundes der Detaillierungsgrad der Zahlungsströme nach Bundesländern einheitlich verwendet werden. *Zweitens* sollte es eine klare Definition geben, wie Zahlungsströme vom Bund an Gemeinden via Länder in den Rechnungsabschlüssen der Länder dargestellt werden. *Drittens* müssen symmetrische Konten auch auf Gemeindeebene geschaffen werden und *viertens* müssen eine ausführliche Kontenbeschreibung und ein einheitlicher thematischer Detaillierungsgrad für alle Gebietskörperschaften definiert werden.

Abbildung 1: Intergovernmentale Transfers in den Rechnungsabschlüssen der Gebietskörperschaften

