

EXTERNE EVALUIERUNG DER HAUSHALTSRECHTSREFORM DES BUNDES

Arbeitspaket 3 - Doppisches Haushaltswesen

Univ.-Prof.ⁱⁿ Mag.^a Dr.ⁱⁿ **Iris Saliterer**
Alpen-Adria-Universität Klagenfurt,
Albert-Ludwigs-Universität Freiburg
Ass.-Prof.ⁱⁿ Mag.^a Dr.ⁱⁿ **Sanja Korac**
Alpen-Adria-Universität Klagenfurt

für die REPF-Light-Analyse:
Prof. Dr. **Andreas Bergmann**
Dr. **Sandro Fuchs**
Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften

April 2018

INHALT

INHALT	1
TABELLEN- UND ABBILDUNGSVERZEICHNIS	3
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	4
EXECUTIVE SUMMARY	6
ABSCHNITT I - ÜBERBLICK	16
1. HINTERGRUND UND GEGENSTAND DER EVALUIERUNG	16
2. VORGEHENSWEISE	17
ABSCHNITT II - ERGEBNISSE DER EVALUIERUNG	20
1. BUNDESRECHNUNGSABSCHLUSS: QUALITÄT UND VERANTWORTLICHKEITEN	20
1.1. Evaluierungsfokus und Vorgehensweise	20
1.2. Bewertung und Empfehlungen	21
1.2.1. Formale Qualität: (Mindest-)Bestandteile Bundesrechnungsabschluss	21
1.2.1.1. Bewertung und Darstellungsqualität vor/nach der Reform	22
1.2.1.2. Allgemeine Bewertung der Bestandteile	24
1.2.1.3. Detailanalyse der Bestandteile	27
1.2.2. Qualität und Umfang der Konsolidierung auf Bundesebene	33
1.2.3. Rechnungslegungsgrundsätze	34
1.2.4. Optimierungspotentiale im Rahmen der BRA Erstellung	38
1.2.4.1. Erstellung, Prüfung und Vorlage des BRA	39
1.2.4.2. Verantwortlichkeit der HHLO	39
1.3. Zusammenfassung der Empfehlungen	40
2. QUALITÄT DER KONZEPTIONELLEN UMSETZUNG/VERRECHNUNG	42
2.1. Evaluierungsfokus und Vorgehensweise	42
2.2. Bewertung und Empfehlungen	43
2.2.1. Konzeptionelle Umsetzung	43
2.2.1.1. Regelungsdichte und -tiefe	43
2.2.1.2. IPSAS Compliance (REPF-Light-Analyse/Anhang 2)	46
2.2.2. Verrechnungstechnische Umsetzung - ausgewählte Themen	49
2.2.2.1. Periodengerechte Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen	50
2.2.2.2. Wirtschaftliche Zuordnung von Transfers und Förderungen	54
2.2.2.3. Optimierungspotentiale und Optimierungsmaßnahmen aus Sicht der HHLO/HHFST	58
2.3. Zusammenfassung der Empfehlungen	60
3. STEUERUNGSWIRKUNG DOPPISCHER HAUSHALTE	64

3.1. Evaluierungsfokus und Vorgehensweise.....	64
3.2. Bewertung und Empfehlungen	64
3.2.1. Interner Steuerungsnutzen doppischer Haushalte/empirische Erhebung.....	64
3.2.2. Analyse der Steuerungskonzeption auf Ressortebene	69
3.2.3. Analyse der Steuerungskonzeption auf Gesamtebene	72
3.3. Zusammenfassung der Empfehlungen	73
ANHANG	1
ANHANG 1: LEITFRAGEN, EVALUIERUNGSSCHWERPUNKTE UND ERHEBUNGS- /ANALYSEINSTRUMENTE .	1
ANHANG 2: IPSAS ASSESSMENT.....	2
LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS	38

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1: Leitende Evaluierungsfragen Arbeitspaket 3	16
Tabelle 2: Mindestbestandteile eines Rechnungsabschlusses gemäß IPSAS 1 (i.V.m. IPSAS 2, 24, und 18) aus formaler Sicht	23
Tabelle 3: Beispiel einer IPSAS 1 konformen Nettovermögensveränderungsrechnung	31
Tabelle 4: Bundesrechnungsabschluss - Verankerung und praktische Umsetzung von allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätzen	35
Tabelle 5: Bundesrechnungsabschluss - Verankerung von qualitativen Rechnungslegungsgrundsätzen	36
Tabelle 6: Einbindung in die Verrechnung von Sachverhalten	50
Tabelle 7: Transferaufwendungen und -erträge	56
Tabelle 8: Informations- und Steuerungsrelevanz von Ergebnis- und Vermögensrechnung für den eigenen Verantwortungsbereich	65
Abbildung 1: Mögliche Grobstruktur einer adaptierten Rechnung nach Schweizer Vorbild (adaptierter Rechnungsabschluss)	26
Abbildung 2: Ergebnisse der Umfrage mit HHFST zur Qualität des BRA auf Basis BHG 2013 im Vergleich zum BRA vor der Reform	37
Abbildung 3: Optimierung der doppischen Verrechnung aus Sicht der HHFST	59
Abbildung 4: Aufwand-Nutzen der Haushalte im doppischen Verbundsystem aus Sicht der HHFST	67
Abbildung 5: Steuerungsrelevanz/Verwendungshäufigkeit von Informationen aus Sicht der HHFST	68

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
BlgNR	Beilage(n) zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates
BFRG	Bundesfinanzrahmengesetz
BHAG	Buchhaltungsagentur des Bundes
BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BHV	Bundeshaushaltsverordnung
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BRA	Bundesrechnungsabschluss
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
BVV	Bundesvermögensverwaltungsverordnung
DB	Detailbudget
EBV	Eröffnungsbilanzverordnung
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
ESVG	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
EU	Europäische Union
FLAF	Familienlastenausgleichsfonds
GB	Globalbudget
GP	Gesetzgebungsperiode
HHFST	Haushaltsführende Stellen
HHLO	Haushaltsleitende Organe
HHRR	Haushaltsrechtsreform
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard/s
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
i.S.d.	im Sinne der
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
KPV	Kontenplanverordnung
m.E.	mit Einschränkung
REPF	Report on the Enhancement of Public Financial Management
RH	Rechnungshof
RHG	Rechnungshofgesetz
RLV	Rechnungslegungsverordnung
sh.	Siehe

SRS-CSPCP	Conseil suisse de présentation des comptes public (Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor)
UG	Untergliederung
UGB	Unternehmensgesetzbuch
u.U.	unter Umständen
vgl.	vergleiche
VRB	Veranschlagungs- und Rechnungssystem des Bundes
VRV	Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung
VO	Verordnung
z.B.	zum Beispiel

EXECUTIVE SUMMARY

Seit der Implementierung der zweiten Etappe der Haushaltsrechtsreform (HHRR) im Jahr 2013 erfolgt die Veranschlagung, Verrechnung und Bilanzierung des Bundes mittels eines integrierten doppischen Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushaltes. Ergebnis- und Finanzierungshaushalt bestehen aus einer Voranschlags- und einer Rechnungskomponente. Beide Haushalte stellen wesentliche Elemente der Budgetsteuerung dar, da die budgetäre Bindungswirkung sowohl auf Aufwendungen (Ergebnishaushalt), als auch auf Auszahlungen (Finanzierungshaushalt) liegt. Am Jahresende werden die Plandaten den Ist-Daten in Form von Voranschlagsvergleichsrechnungen gegenübergestellt. Diese sind gemeinsam mit Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung zentrale Bestandteile des doppischen Rechnungsabschlusses des Bundes. Die Vermögensrechnung bildet das Vermögen, die Fremdmittel und das Nettovermögen (Ausgleichsposten) des Bundes ab.

Durch die Einführung des integrierten doppischen Haushaltwesens wurde einerseits eine möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes, und andererseits eine effektivere Steuerung der öffentlichen Finanzen angestrebt, die - anders als bisher - den Ressourcenverbrauch und nicht überwiegend den Geldverbrauch in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt.

Die externe Evaluierung fokussiert auf eine Beurteilung der durch die Umsetzung des Reformschwerpunkts des integrierten doppischen Rechnungswesens verfolgten Zielsetzungen und umfasst drei Schwerpunktbereiche:

- (1) **Evaluierung der Qualität des reformierten Bundesrechnungsabschlusses („true and fair view“) und der Verantwortlichkeiten für dessen Erstellung.**
- (2) **Evaluierung der Qualität der konzeptionellen Umsetzung** des doppischen Rechnungswesens auf Basis eines generellen International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Compliance Assessments (REPF-Light-Analyse) sowie detaillierte Analyse und Bewertung der **Qualität der Verrechnung** anhand ausgewählter Verrechnungsthemen.
- (3) **Evaluierung der Steuerungswirkung** doppischer Haushalte (Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögenshaushalt).

Die **zentralen Ergebnisse und Empfehlungen** sind nachfolgend zusammengefasst.

(1) Bundesrechnungsabschluss: Qualität und Verantwortlichkeiten

Der erste Evaluierungsschwerpunkt beschäftigt sich mit der **Qualität** des reformierten BRA. Obwohl das Bundeshaushaltsgesetz (BHG) bereits vor der HHRR den Ausweis einer Jahresbestands- und Jahreserfolgsrechnung vorsah, hat sich deren Qualität seit der Umsetzung der zweiten Reformetappe im Jahr 2013 wesentlich erhöht. Die **Qualitätssteigerung** liegt einerseits an der gesetzlichen Verankerung und praktischen Umsetzung umfangreicher **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**, und andererseits an der seit 2013 jährlich steigenden **Darstellungsqualität**, die sich in einer laufenden Optimierung der Rechnungsabschlussdokumente niederschlägt. Die Interview- und

Umfrageergebnisse (Haushaltsleitende Organe (HHLO), Haushaltsführende Stellen (HHFST), Budgetsprecher/-sprecherinnen) zeigen, dass die Qualität des BRA nach der Reform auch aus Sicht der Befragten tendenziell zugenommen hat. Dies trifft insbesondere auf die getreue Darstellung der finanziellen Lage zu; der Informationsumfang, die generelle Übersichtlichkeit und die unmittelbare Entscheidungsrelevanz des BRA (auf Ressortebene) werden allerdings eher kritisch beurteilt.

Neben der beobachtbaren Qualitätssteigerung wurden damit auch **Optimierungspotentiale** identifiziert. Dies war insbesondere dort der Fall, wo durch derzeit bestehende Regelungen, aber auch durch die praktische Umsetzung, **echte Abweichungen** von den IPSAS bestehen. Durch eine Adressierung dieser Abweichungen und Umsetzung der nachfolgenden **Kernempfehlungen** kann die IPSAS-Konformität und die Darstellungsqualität des BRA weiter gesteigert werden. Folgende Punkte sind hierbei **vorrangig** zu beachten. Detailliertere Ausführungen und (nachgeordnete) Empfehlungen finden sich unter Abschnitt II/Kapitel 2.2.1.2 des Berichts.

- Der derzeitige BRA umfasst verschiedene Teilberichte. Die von IPSAS 1 geforderten Elemente des Rechnungsabschlusses werden durch die verschiedenen gesetzlichen Anforderungen (*mit Ausnahme der Nettovermögensveränderungsrechnung*) überwiegend umgesetzt, allerdings werden diese dezentral und damit in unterschiedlichen Dokumenten ausgewiesen. Damit erfolgt aktuell **kein eindeutiger Ausweis eines zentralen Rechnungsabschlusses** in einem Schlüsseldokument. Dieser wäre i.S.v. IPSAS 1 als solcher kenntlich zu machen und hat sich von anderen Informationen und Berichten eindeutig zu unterscheiden.
- Um eine höhere **Nutzerfreundlichkeit und Entscheidungsrelevanz** des BRA auf Bundesebene zu erreichen, wird der Ausweis eines klar gekennzeichneten Rechnungsabschlusses, der die Hauptbestandteile eines IPSAS Abschlusses in der geforderten Mindestgliederung enthält (adaptierter Rechnungsabschluss), empfohlen. Eine mögliche Grobstruktur findet sich in Abschnitt II/Kapitel 1.2.1. des Berichts und ist an die Schweizer Bundesrechnung angelehnt.
 - Für die Vermögens- und Ergebnisrechnung ist auf Basis der im Zahlenteil zur Verfügung gestellten Informationen eine Aggregationsstufe zu wählen, die den Grundsätzen von IPSAS 1 entspricht und damit die Entscheidungsnützlichkeit aus Sicht der Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten berücksichtigt.
 - Um dem zentralen Haushaltsgrundsatz der möglichst getreuen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, und hier insbesondere dem noch zu definierenden Grundsatz der Wesentlichkeit (IPSAS 1.45) Rechnung zu tragen, ist ebenfalls eine Änderung der rechtlichen Grundlagen und die bilanzielle Erfassung der Pensionsrückstellungen der Beamtinnen/Beamten des Bundes in der Vermögensrechnung notwendig (IPSAS 19).
 - Es sollte jedenfalls ein klar getrennter Ausweis von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung im adaptierten Rechnungsabschluss erfolgen.
 - Zusätzlich könnte eine integrierte Rechnung ausgewiesen werden, die einen direkten Vergleich der Abweichungen zwischen Positionen der operativen Finanzierungsrechnung und Ergebnisrechnung ermöglicht (derzeit kein IPSAS Erfordernis).

- Um die Erfordernisse des IPSAS 1 zu erfüllen, müsste die Nettovermögensveränderungsrechnung als eigenständiger Bestandteil des adaptierten Rechnungsabschlusses dargestellt und dem vorangehend die gesetzliche Grundlage dafür geschaffen werden.
 - Damit sich die Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten ein Bild über die **wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** der Vermögens-, Finanz- und Ertragspositionen machen können, sind im Rechnungsabschluss entsprechende Zusatzinformationen auszuweisen. Im Unterschied zur Eröffnungsbilanz wurden die den Abschlussrechnungen zugrunde liegenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in den BRA 2014-2016 nicht mehr angeführt. Da dies die **Entscheidungsnützlichkeit** stark einschränkt, wird deren **(Wieder-)Aufnahme in den Anhang des adaptierten Rechnungsabschlusses** empfohlen.
 - Im Anhang sollten auch die wesentlichen Abweichungen von den IPSAS dargelegt werden und eine systematische Verknüpfung der Anhangsinformationen mit den restlichen Elementen des Rechnungsabschlusses mittels Querverweisen erfolgen.
 - Darüber hinaus ist die Aussagekraft und Nützlichkeit der derzeit sehr umfangreichen Anhangangaben zu überprüfen und gegebenenfalls eine Anpassung vorzunehmen.
- Um die **Entscheidungsrelevanz und Rechenschaftsfunktion** des BRA zukünftig auch auf Ressortebene zu erhöhen, wird der Ausweis von adaptierten Rechnungsabschlüssen auf Untergliederungsebene, die als Basis für die Konsolidierung des adaptierten Bundesabschlusses dienen und dessen Logik folgen, empfohlen (Adaptierung Teilhefte und/oder Textteil Band 2). Es wird ebenfalls empfohlen, Informationen zur Erreichung der Wirkungsziele auszuweisen, um so die Entscheidungsnützlichkeit der Rechnungsabschlüsse aus Sicht der Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten zu erhöhen.
 - Im Zuge der Weiterentwicklung des BRA könnte **mittelfristig** auch überprüft werden, **inwiefern eine verdichtete Segmentberichterstattung in den adaptierten BRA** eingebettet werden kann. Künftig könnten hier zentrale Wirkungsinformationen mit der Segmentberichterstattung auf hochaggrierter Ebene verknüpft und in den adaptierten Rechnungsabschluss aufgenommen werden. Basis hierfür bilden die durch die Wirkungsberichterstattung bereitgestellten Informationen.
 - Aus Transparenz- und Rechenschaftsgründen ist weiterhin ein zumindest digital verfügbarer Bericht (derzeit Zahlenteil) zu erstellen, welcher der Struktur des adaptierten Rechnungsabschlusses folgt und die zugrundeliegenden Detailinformationen enthält. Die aktuell verfügbaren Daten im csv.-Format könnten zukünftig i.S.d. vom Bund verfolgten Open Data Strategie ebenfalls auf dieser Ebene zur Verfügung gestellt werden.
 - Die Umsetzung der genannten Empfehlungen macht eine Änderung der relevanten rechtlichen Grundlagen (z.B. BHG 2013, RLV 2013, BHV 2013) notwendig.
 - Um eine möglichst getreue Darstellung der tatsächlichen finanziellen Lage zu garantieren und die im BRA enthaltenen Informationen nützlich und verwertbar zu gestalten, sind gemäß IPSAS allgemeine und qualitative Rechnungslegungsgrundsätze (z.B. formale

Stetigkeit, vergleichbare Informationen, Wesentlichkeit, Vollständigkeit) zu beachten. Obwohl diese Grundsätze - soweit im Rahmen der Evaluierung überprüfbar - in der praktischen Umsetzung überwiegend eingehalten wurden, sind sie teilweise nicht normiert oder dezentral in unterschiedlichen Rechtsgrundlagen verankert. Um eine hohe Darstellungsqualität nachhaltig sicherzustellen, wird daher eine **zentrale Verankerung der allgemeinen und qualitativen Rechnungslegungsgrundsätze in einer Rechtsgrundlage** und deren **Konkretisierung in Leitfäden** (z.B. Prinzip der Wesentlichkeit) empfohlen.

- Der derzeitige BRA entspricht einem **IPSAS konformen Einzelabschluss** und stellt damit keine konsolidierte Rechnung (Vollkonsolidierung i.S.v. IPSAS 6) dar. **Mittel- bis langfristig** wird die **Erstellung einer konsolidierten Rechnung** empfohlen, da - mit Blick auf die hohe Anzahl und die Bilanzsumme der beherrschten Unternehmen - erst dadurch ein **transparenter Gesamtüberblick** über die finanzielle Lage des Bundes („true and fair view“) geschaffen wird. Hierzu wären Beteiligungen an Unternehmen, die unter einem beherrschenden Einfluss durch den Bund stehen, vollständig zu konsolidieren. Dies würde bedeuten, dass im Unterschied zum derzeitigen Ausweis als Beteiligung sämtliche Vermögenswerte und Schulden der beherrschten Unternehmen in den konsolidierten BRA aufgenommen und ausgewiesen werden.
- Die zwischen Ministerien, Buchhaltungsagentur des Bundes (BHAG), Bundesministerium für Finanzen (BMF) und Rechnungshof (RH) geteilten Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit der Erstellung des BRA führen aktuell dazu, dass die Verantwortlichkeiten für die Richtigkeit und Vollständigkeit eingeschränkt sind und auch keine vollständig unabhängige Prüfung des BRA durch den RH erfolgen kann. Um die bereits gesetzlich verankerte Verantwortlichkeit **für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Abschlussrechnungen auf Ressortebene** auch in der Praxis nachhaltig umzusetzen und eine **international übliche Trennung von Erstellung und Prüfung des Rechnungsabschlusses** zu erreichen, sollten folgende Ansatzpunkte adressiert bzw. optimiert werden:
 - o Änderung der gesetzlichen Grundlagen und Verankerung einer klaren Verantwortungstrennung mit Blick auf die Erstellung (Ministerien, HHLO), Prüfung (RH) und Vorlage (Bundesregierung) des Rechnungsabschlusses.
 - o Systematisierung der Rechnungsabschlussprüfung auf Basis internationaler Prüfstandards.
 - o Optimierung des Mängelbehebungsverfahrens insbesondere (1) die Verlängerung von Erfassungsfristen und (2) die Einführung von Wesentlichkeitsgrenzen im Zusammenhang mit der Behebung von Mängeln.
 - o Vor der Umsetzung der Verantwortungstrennung wird eine Neubewertung und Adaptierung der derzeit im BHG 2013 definierten Aufgaben und Funktionen von HHLO, HHFST, BHAG, BMF und RH notwendig. Aus praktischer Sicht sind gegebenenfalls Abläufe im Rahmen der Verrechnung und Rechnungsabschlusserstellung zu optimieren. Dies bezieht sich einerseits auf die Verantwortlichkeiten und Abläufe innerhalb der verschiedenen Ministerien, die dies im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten unterschiedlich handhaben (stark

zentralisierte bis stark dezentralisierte Verrechnungsstruktur) aber auch auf die Verantwortungsteilung zwischen Ministerien und BHAG.

- Durchführung einer organisatorischen Bedarfsanalyse, um zu erheben, ob die erforderlichen personellen Ressourcen (Kapazitäten sowie Know-How) für die vollständige und richtige Erstellung der adaptierten Rechnungsabschlüsse in den Ressorts verfügbar sind.
 - In dieser Hinsicht sind vom BMF auch die derzeit bestehenden konzeptionellen Verrechnungsprobleme (Abschnitt II/Kapitel 2) zu lösen. Von den HHLO sind die RH-Empfehlungen im Zusammenhang mit der Verrechnung und Erstellung des Rechnungsabschlusses konsequent umzusetzen und es ist über deren Erfüllungsgrad zu berichten.
- Neben dem jährlich zu erstellenden Rechnungsabschluss ist seit 2013 auch die Erstellung von Quartalsabschlüssen über die Ergebnis-, Vermögens- und Finanzierungsrechnung im BHG 2013 vorgesehen. Bislang wurde diese Bestimmung nicht vollständig umgesetzt, da der Ausweis der Vermögensrechnung fehlt. Mit Blick auf die bereits zu erstellenden Vollzugsberichte im Rahmen des Finanz- und Ergebniscontrollings sowie der zu erstellenden Monatsnachweise und vor dem Hintergrund internationaler Erfahrungen (Quartalsbilanzen werden von IPSAS nicht gefordert), ist der zusätzliche Informationsnutzen im Vergleich zum Erstellungsaufwand kritisch zu sehen. Es wird daher - unter der Prämisse, dass die Vollzugsberichte weiterhin erstellt werden - empfohlen, auf einen zusätzlichen Ausweis von Quartalsberichten zu verzichten.

(2) Qualität der konzeptionellen Umsetzung/Verrechnung

Für eine verlässliche Aufstellung des Rechnungsabschlusses ist **eine geordnete und vollständige Verrechnung** von zentraler Bedeutung. Sie bildet auch unterjährig eine wesentliche Grundlage für die im Rahmen der Budgetsteuerung zu erstellenden Vollzugsberichte. In diesem Zusammenhang müssen Verrechnungsvorgänge zeitnah erfolgen sowie transparent, nachvollziehbar und möglichst fehlerfrei sein. Die im Rahmen der externen Evaluierung durchgeführten Erhebungen weisen mit Blick auf die Verrechnung auf Optimierungspotentiale aus regulatorischer, organisatorischer und technischer Sicht hin. Aktuell wird dem Grundsatz der Periodenabgrenzung, welcher dem Ressourcenverbrauchsprinzip inhärent ist, nicht vollständig Rechnung getragen.

Die Qualität der Verrechnungspraxis ist in dieser Hinsicht vor allem auch von der **konzeptionellen Umsetzung des Haushalts- und Rechnungswesens** (z.B. Konsistenz der Vorgaben, Regelungsdichte und -tiefe) abhängig. Aus konzeptioneller Sicht orientiert sich die Rechnungslegung des Bundes seit 2013 an international anerkannten Standards, den IPSAS. Das in diesem Zusammenhang durchgeführte **IPSAS Compliance Assessment** (REPF-Light-Analyse, Anhang 2) zeigt, dass die **gesetzlich verankerten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden überwiegend den IPSAS Anforderungen entsprechen**. Hier ist anzumerken, dass die Erfassung und Bewertung von ausgewählten Aufwands- und Ertragspositionen (z.B. Abgaben, Veränderungen von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen, laufende Transfers) auf Bundesebene teilweise bewusst den ESVG 2010 Vorgaben und nicht jenen der IPSAS folgen. Diese Vorgehensweise scheint m.E. sinnvoll. So könnte auch im Rahmen von Weiterentwicklungen des BHG 2013 die Berücksichtigung beider

Ansätze (IPSAS und ESVG 2010) erfolgen und in Abhängigkeit von den Zielsetzungen nach Möglichkeit eine Harmonisierung der Vorgaben angestrebt werden. Optimierungspotentiale ergeben sich aus konzeptioneller Sicht in einer kritischen Überprüfung und Adaptierung des aktuellen rechtlichen Rahmens (z.B. hohe Anzahl von Verordnungen), um eine Komplexitätsreduktion zu erreichen, und in der Entwicklung einer Normenhierarchie, wie mit Geschäftsvorfällen umzugehen ist, für die aktuell keine oder auslegungsbedürftige/widersprüchliche Regelungen existieren.

Um die Qualität der konzeptionellen Umsetzung/Qualität der Verrechnung und damit auch die Stimmigkeit der Finanzierungs- und insbesondere der Ergebnis- und Vermögensrechnung sicherzustellen bzw. zu erhöhen, wird die Umsetzung folgender Maßnahmen möglichst zeitnah empfohlen. Detailliertere Ausführungen und nachgeordnete Empfehlungen finden sich in Abschnitt II/Kapitel 2.3 des Berichts.

Kernempfehlungen zur konzeptionellen Umsetzung

- Um die Komplexität des derzeit gültigen rechtlichen Rahmens in Bezug auf Systematik, Regelungsdichte und -tiefe zu reduzieren und die Konsistenz der Vorgaben zu erhöhen, wird eine systematische Analyse und **Konsolidierung von thematisch zusammenhängenden Sachverhalten** die aktuell dezentral in unterschiedlichen Rechtsgrundlagen (BHG 2013, BHV 2013, EBV 2011, BVV 2011, RLV 2013) geregelt sind und darauf aufbauend die **Überleitung in eine zentrale Verordnung (VO) und Konkretisierung in Form von Handbüchern und Leitfäden**, empfohlen.
- **Definition einer Normenhierarchie und Entwicklung von Prinzipien und Prozessen** wie mit Geschäftsvorfällen umzugehen ist, für die aktuell keine Regelungen bzw. auslegungsbedürftige/widersprüchliche Regelungen existieren (z.B. Verweis auf nationale Rechtsgrundlagen oder internationale Standards).
- **Verankerung einer zentralen Ansprech-/Clearingstelle** (z.B. im BMF) mit bindender Auslegungskompetenz zur bundesweiten Abklärung von verrechnungsspezifischen Fragen (z.B. Erfassung, Bewertung, Verrechnung und Bilanzierung von Sachverhalten).
- **Zeitnahe Fertigstellung** des sich aktuell in Entwicklung befindlichen Buchhaltungs- und **Bilanzierungshandbuchs**, welches Kontenbeschreibungen sowie genaue Anleitungen zur konsistenten Verrechnung und Bilanzierung im Drei-Komponenten System enthalten sollte.
- **Mittel- bis langfristig Implementierung eines unabhängigen Rechnungslegungskomitees für den Öffentlichen Sektor**, welches sich mit spezifischen Fragen befasst und eine zweckorientierte, vergleichbare und transparente Rechnungslegung öffentlicher Einheiten fördert.

Kernempfehlungen zur Verrechnung

- Um im Zusammenhang mit der **periodengerechten Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen** nicht nur eine korrekte (automatische) Verrechnung sondern auch eine höhere Transparenz sicherzustellen, wird bei folgenden Sachverhalten eine Überarbeitung der haushaltsrechtlichen Vorgaben sowie deren Konkretisierung in Form von eindeutigen und klar nachvollziehbaren bilanzierungs- bzw. verrechnungsprozessorientierten Instruktionen empfohlen. Hierzu zählen insbesondere

- eine klar getrennte Erfassung und Darstellung von Vorauszahlungen (Transitorien, aktive und passive Rechnungsabgrenzung), und Rückständen (Antizipationen, sonstige Forderungen und Verbindlichkeiten) im adaptierten BRA,
 - Reklassifizierung und Ausweis als eigene Position von Rückständen aus ausstehenden Rechnungen sowie eine klare Festlegung des Bezugsobjektes der Wertgrenze (Einzelrechnung oder Rechnungssumme der ausstehenden Eingangsrechnungen),
 - die zeitgerechte Erfassung und Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen durch die verantwortlichen Akteure (Etablierung ressortinterner Prozesse) bei gleichzeitiger Verlängerung der Fristenläufe im Rahmen der jährlichen (und gegebenenfalls der unterjährigen) Abgrenzung sowie eine konsequente Umsetzung und Darlegung des Erfüllungsgrades der Empfehlungen des RH auf Ressortebene,
 - eine Konkretisierung der Sachverhalte die erfolgswirksam als Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden in der Ergebnisrechnung erfasst werden sowie klare Abgrenzung von Vorgängen die erfolgsneutral über die Position des Nettovermögens (z.B. Korrekturen) verrechnet werden.
- **Erhaltene Transfers (Erträge) ohne direkt zurechenbare Gegenleistung** („non-exchange revenues“) stellen ein Spezifikum des öffentlichen Sektors dar. Bestehende Rechtsgrundlagen (z.B. UGB) bzw. internationale Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) für privatwirtschaftliche Unternehmen bieten daher nur unzureichend Anhaltspunkte für die Entwicklung von Vorgaben. Dies zeigt sich auch in der zeitlich verzögerten Entwicklung konkreter IPSAS. Mit Blick auf erhaltene Transfers ergeben sich folgende Optimierungspotentiale.
- Periodengerechte Erfassung der **Steuererträge**: Der Bund hat IPSAS 23 (Erträge ohne direkt zurechenbare Gegenleistung) in der Praxis überwiegend umgesetzt. Im Bereich der periodengerechten Erfassung von Steuererträgen besteht aus gesetzlicher Sicht (§ 32 Abs. 1 BHG 2013) Handlungsbedarf, da hier im Unterschied zur RLV 2013 und der praktischen Umsetzung eine zahlungsorientierte Erfassung und Verrechnung gefordert wird.
 - Im Fall von **auf den Bund übertragenen Vermögenswerten** (Transfers) sollte eine systematische Überprüfung der damit verbundenen **Bedingungen** durchgeführt und gemäß IPSAS 23 gegebenenfalls (bei tatsächlichem Erstattungsrisiko) eine Passivierung des Transferertrags vorgenommen werden.
- Derzeit existiert noch kein IPSAS für die Erfassung und Verrechnung von **Aufwendungen aus Transaktionen ohne Gegenleistung (gegebene Transfers und Förderungen)**. Aufgrund ihres hohen Anteils an den Gesamtaufwendungen ist deren transparente Darstellung von besonderer Relevanz. Die Regelungen auf Bundesebene führen aktuell dazu, dass die Erfassung und Verrechnung von Transfers und Förderungen überwiegend zahlungsorientiert erfolgt. Letzteres gilt auch für die Erfassung von Transferverpflichtungen im Zusammenhang mit mehrjährigen Transfers. Daher wird eine Weiterentwicklung und Konkretisierung der haushaltsrechtlichen Vorgaben mit Blick auf die Erfassung von Transferverpflichtungen und die Zuordnung und Abgrenzung von Transfers empfohlen.
- Die wirtschaftliche Zuordnung von Transfers macht sich gemäß der derzeit bestehenden rechtlichen Vorgaben und zugehörigen Erläuterungen am Finanzjahr,

für welches der Transfer gewährt wurde, fest. Dieser Ansatz wird auch im Fall von mehrjährigen Transfers angewandt. Im Fall von **mehrjährigen unbedingten Transferverpflichtungen** müsste bei konsequenter Auslegung des Verbindlichkeitsbegriffs - im Unterschied zu den aktuellen Ausnahmebestimmungen - zukünftig eine volle Erfassung der Verbindlichkeit zum Entstehungszeitpunkt und eine periodengerechte Abgrenzung über den Ergebnishaushalt erfolgen.

- Im Fall von **bedingten Transferverpflichtungen** (z.B. Förderungen) ist die Auszahlung eines Transfers an Bedingungen geknüpft. Solche Bedingungen erfordern, dass die Empfängerin/der Empfänger den Transfer entweder wie festgelegt verbraucht, oder diesen der/dem Transfer- oder Förderungsgeberin/-geber zurückgibt, falls die Bedingungen nicht eingehalten werden. Hier bestehen aktuell keine internationalen Vorgaben zur Erfassung dieser Sachverhalte. In der umgekehrten Logik des IPSAS 23 (erhaltene Transfers) müsste man aus Bundessicht nicht nur die Verbindlichkeit, sondern in der gleichen Höhe eine Forderung erfassen. Diese ist erst dann aufwandswirksam aufzulösen, wenn die Bedingungen erfüllt sind und eine Rückabwicklung damit ausgeschlossen ist. Es müsste allerdings klar festgelegt werden, welche Charakteristika diese Bedingungen aufweisen müssen (z.B. verbindliche Nachweislegung) und wie sich diese zur zeitlichen Abgrenzung von mehrjährigen Transfers verhalten.
 - Da im Bereich der **gegebenen Transfers und Förderungen** auf keine expliziten Vorgaben (z.B. IPSAS oder UGB) zurückgegriffen werden kann, könnte alternativ auch weiterhin den Vorgaben des ESVG 2010 (laufende Transfers) gefolgt und gleichzeitig sichergestellt werden, dass eine tatsächengetreue Darstellung der finanziellen Lage (z.B. durch die Darstellung der zukünftigen Verpflichtungen in Form von Vorbelastungen im Anhang) erfolgt. Wichtig ist hier allerdings, dass die Darstellung zukünftiger Verpflichtungen aus Sicht der Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten transparent erfolgt und deren Verursachung nachvollziehbar bleibt.
 - Mit Blick auf eine mögliche **monatsbasierte Abgrenzung von laufenden Transfers und Förderungen** sollte aus verwaltungsökonomischen Gründen **mittel- bis langfristig eine Orientierung an festzulegenden Wesentlichkeitsgrenzen** erfolgen. Zuvor wäre hier allerdings eine Bestandsaufnahme in Form einer Prüfung notwendig, um feststellen zu können, inwieweit auf Bundesebene Transfers und Förderungen vom Finanzjahr abweichende Gewährungszeiträume betreffen.
- Die aufgrund der doppischen Verrechnung und Bilanzierung gestiegenen Anforderungen machen eine **Anpassung der Stellenbeschreibungen und weitere Schulungsmaßnahmen** für Mitarbeiter/-innen, die mit der Verrechnung und Bilanzierung befasst sind, notwendig. Hier besteht vor allem auch der Bedarf an konzeptionellen Schulungen, die den Zweck und die Konsequenzen der Verrechnung in den verschiedenen Haushalten aufzeigen.
 - Mittelfristig wird die **Entwicklung und Verankerung eines qualitätsgesicherten und einheitlichen Aus- bzw. Weiterbildungsprogramms** (Public Sector Finance/Accounting) empfohlen.

- Verankerung eines **regelmäßigen inhaltlichen Austauschs** (BMF, HHLO, HHFST, BHAG) unter Einbezug der einzurichtenden Clearingstelle um Bilanzierung, Verrechnungslogik und Verrechnungswirkung verschiedener Sachverhalte zu klären.

(3) Steuerungswirkung doppischer Haushalte

Der dritte Schwerpunkt der Evaluierung fokussiert auf die (interne) Steuerungswirkung der unterschiedlichen Haushalte (Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt).

Nach einer ersten Phase der Umsetzung (2013-2017) ist festzustellen, dass noch keine konsequente Nutzung der durch die Einführung des Ergebnis- und Vermögenshaushaltes neu verfügbaren Informationen erfolgt. Darüber hinaus führen die organisatorischen Rahmenbedingungen und haushaltsrechtlichen Vorgaben derzeit dazu, dass der Steuerungsfokus weiterhin auf den in einer Rechnungsperiode finanzierungswirksamen Vorgängen liegt und teilweise auch die Qualität der Verrechnung im Ergebnis- und Vermögenshaushalt (z.B. Rückstellungen) negativ beeinflusst wird. Die Ergebnisse auf Bundesebene spiegeln damit auch die jahrzehntelangen Reform Erfahrungen anderer Länder (z.B. Australien, Großbritannien, Deutschland (kommunale Ebene)) wider, in denen ebenfalls erst im Rahmen des Regelbetriebes notwendige haushaltsrechtliche, technische oder organisatorische Adaptierungen/Nachjustierungen sichtbar wurden.

Mit Blick auf die Erhöhung der Akzeptanz und Steuerungsrelevanz von Ergebnis- und Vermögenshaushalt wird daher eine zeitnahe Umsetzung der nachfolgenden Maßnahmen empfohlen. Detailliertere Ausführungen finden sich in Abschnitt II/Kapitel 3.3. des Berichts.

Kernempfehlungen

- Internationalen Erfahrungswerten folgend zeigt sich auch für Österreich, dass die budgetäre Bindungswirkung bzw. Veranschlagung des Ergebnishaushaltes nicht automatisch zu einer stärkeren Ressourcenbetrachtung durch Politik und Verwaltung führt. Um diese Problematik zu adressieren wird zunächst eine **kontinuierliche Kommunikation des mit dem Ergebnishaushalt verbundenen Informationsnutzens empfohlen.**
- Darüber hinaus werden die Behebung der **Inkonsistenzen im Bereich der Budgetwirksamkeit (finanzielle Konsequenzen) von finanzierungswirksamen und nicht-finanzierungswirksamen Aufwendungen** sowie die **zeitnahe Entwicklung eines differenzierten Steuerungskonzepts für nicht-finanzierungswirksame Aufwendungen** (z.B. Abschreibungen, Rückstellungen) notwendig. Im Fall von Abschreibungen auf Sachanlagen könnten u.U. fiktive Ansparungen erfolgen und darauf basierend finanzierungswirksame Zuschüsse für erforderliche Reinvestitionen veranschlagt werden.
- Insgesamt wird eine **Überarbeitung bzw. Neuentwicklung von klaren und widerspruchsfreien Regeln zur Budgetwirksamkeit (finanzielle Konsequenzen) von finanzierungs- und nicht-finanzierungswirksamen Sachverhalten** entlang des Budgetkreislaufes empfohlen.
- Eine ausschließliche bzw. isolierte Bindungswirkung auf dem Ergebnisvoranschlag ist wenig zielführend und stellt auch keine international gängige Praxis dar. Im Finanzierungsvoranschlag wird neben der operativen Tätigkeit, die inhaltlich den größten

Überschneidungsbereich mit dem Ergebnisvoranschlag aufweist, zusätzlich die Investitions- (Aufbau/Abbau von Vermögen) und Finanzierungstätigkeit (Aufbau/Abbau von Schulden) des Bundes geplant. Eine umfassende Budgetplanung wird erst in einer Zusammenschau der unterschiedlichen Haushalte möglich. Im Rahmen der **Weiterentwicklung von Budgetregeln sind daher vor allem auch deren Auswirkungen auf die Qualität/Stimmigkeit von Ergebnis- und Vermögenshaushalt** zu beachten. **Doppelbindungen auf vergleichbaren Sachverhalten sind zu vermeiden.**

- Der **jährliche Ausgleich des Ergebnishaushaltes** (Ausgleich von Aufwendungen und Erträgen) ist in den haushaltsrechtlichen Bestimmungen des Bundes **derzeit nicht vorgesehen**. Die haushaltsrechtliche Verankerung eines ausgeglichenen Ergebnishaushaltes würde die Entwicklung und Verankerung umfangreicher Regelungen erfordern (z.B. genaue Definition des Haushaltsausgleichs, Umgang mit außerordentlichen Sachverhalten, gestufte Ausgleichsregelungen, Rolle des Finanzierungshaushaltes, Konsequenzen) und scheint aufgrund der komplexen Anforderungen eher **mittel- bis langfristig** zielführend zu sein. Um das **Verständnis für die Steuerungsrelevanz des Ergebnishaushaltes** zu erhöhen wird in einem ersten Schritt zunächst eine umfangreiche Analyse und Begründung von (bislang ausschließlich negativen) Nettoergebnissen im Rahmen der jährlichen Veranschlagung und im adaptierten Rechnungsabschluss empfohlen.

ABSCHNITT I - ÜBERBLICK

1. Hintergrund und Gegenstand der Evaluierung

Den zentralen Gegenstand der externen Evaluierung bildet das durch die Haushaltsrechtsreform (HHRR) eingeführte integrierte doppelte Rechnungswesen. Grundlage hierfür ist die Umsetzung der 2. Etappe der HHRR, welche seit 2013 auf Bundesebene die Veranschlagung und Rechnungslegung mittels integrierten doppelten Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushaltes vorsieht. Dadurch soll eine effektive Steuerung öffentlicher Finanzen ermöglicht werden, die sich - anders als bisher - nicht überwiegend am Geldverbrauch, sondern auch am Ressourcenverbrauch orientiert. Durch die Umsetzung der drei Komponenten in Form eines integrierten Voranschlags- und Rechnungssystems werden

- eine möglichst getreue Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bundes,
- eine ausreichende Transparenz in Bewertung, Gliederung und Offenlegung, sowie
- klare, richtige und vollständige Informationen, und
- ein möglichst genauer Ergebnisausweis durch klare Periodenabgrenzung (= Ressourcenverbrauchsprinzip) angestrebt.

Als wesentlicher Punkt für die Einführung doppelter Elemente galt und gilt die transparente Erfassung und Darstellung sämtlicher Vermögenswerte sowie Schulden.

Die in Tabelle 1 dargestellten Leitfragen bilden den Orientierungsrahmen bzw. den Ausgangspunkt für die Evaluierung des im Zuge der Haushaltsrechtsreform (HHRR) eingeführten doppelten Rechnungswesens.

Tabelle 1: Leitende Evaluierungsfragen Arbeitspaket 3

Leitende Evaluierungsfragen Arbeitspaket 3
Inwiefern hat sich die Qualität der Informationen betreffend die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Bundes verändert (möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes, Transparenz der Haushaltsführung)?
Wie wird der BRA in Bezug auf internationale Standards beurteilt? Wo gibt es Abweichungen von den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) und wie werden diese beurteilt?
Gibt es, auch vor dem Hintergrund internationaler Beispiele, Optimierungspotential beim BRA?
Wie wird die konzeptive Umsetzung des integrierten doppelten Rechnungswesens (Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung) beurteilt? Wo gibt es Abweichungen von den IPSAS und wie werden diese beurteilt?
Wie wird die verrechnungstechnische Umsetzung des integrierten doppelten Rechnungswesens beurteilt (Fokus auf spezifische Verrechnungsthemen und Erstellung BRA)?

Mit Blick auf die sich ergebenden Evaluierungsinhalte wurden aus den angeführten Fragestellungen im Rahmen der Detailplanung **drei Schwerpunktbereiche** abgeleitet, die eine gesonderte Bearbeitung von inhaltlichen, prozessualen und strukturellen Aspekten und damit eine zielgenaue Entwicklung von Empfehlungen ermöglichen:

- (1) Evaluierung der **Qualität des reformierten Bundesrechnungsabschlusses („true and fair view“)** und der **Verantwortlichkeiten für dessen Erstellung**.
- (2) **Evaluierung der Qualität der konzeptionellen Umsetzung** des doppelischen Rechnungswesens auf Basis eines generellen IPSAS Compliance Assessments (REPF-Light-Analyse) sowie detaillierte Analyse und Bewertung der **Qualität der Verrechnung** anhand ausgewählter Verrechnungsthemen.
- (3) **Evaluierung der Steuerungswirkung** doppischer Haushalte (Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögenshaushalt).

Auf den nachfolgenden Seiten und in Anhang 1 finden sich die Darstellung der Vorgehensweise bei der Evaluierung sowie eine kurze Beschreibung der Zielgruppen und der Erhebungs- und Analyseinstrumente.

2. Vorgehensweise

Der Evaluierungsansatz wurde vor dem Hintergrund der mit den Evaluationsschwerpunkten verknüpften Fragestellungen und Zielsetzungen entwickelt und umfasst qualitative wie auch quantitative Erhebungs- und Analysemethoden.

Referenzrahmen zur Beurteilung der Qualität: Die Rechnungslegung des Bundes erfolgt in Anlehnung an die IPSAS. Den strukturellen Rahmen für die Beurteilung von Qualität und Umfang des reformierten BRA (Schwerpunkt 1) sowie einer generellen Qualitätsbeurteilung der konzeptionellen Umsetzung des integrierten doppelischen Rechnungswesens (Schwerpunkt 2) bildet damit das REPF Assessment Framework (Report on the Enhancement of Public Sector Financial Reporting), welches international eingesetzt wird, um die Qualität der öffentlichen Finanzberichterstattung zu beurteilen. Im Mittelpunkt der durchgeführten REPF-Light-Analyse stehen die Beurteilung des BRA, die Qualität der konzeptionellen Umsetzung hinsichtlich ihrer Compliance mit den IPSAS, sowie daraus abgeleitet die Identifikation von Optimierungspotentialen.

Bis dato hat das IPSAS Board (IPSASB) 40 IPSAS erlassen. Dabei sind gewisse Standards (namentlich IPSAS 34 bis 40) erst ab der Berichtsperiode 2017 oder später anzuwenden, während andere Standards ersetzt wurden (beispielsweise wurde IPSAS 15 durch IPSAS 28 bis 30 ersetzt). Diese wurden nicht in den Analyserahmen mit einbezogen. Zudem verzichtet(e) der Bund bewusst auf die Anwendung bestimmter IPSAS (namentlich IPSAS 5, 10, 11, 16, 26, 27, 32), da diese nicht anwendbar sind bzw. sich deren Regelungen auf Sachverhalte beziehen, die im österreichischen Kontext nicht gegeben sind (zum Beispiel IPSAS 10 Rechnungslegung für Hochinflationländer).¹ Der Verzicht zur Anwendung bestimmter IPSAS wird als *unechte Abweichung* bezeichnet und ist aus Sicht von IPSAS zulässig, da die Qualität

¹ vgl. dazu BMF: Geschäftsbericht zur Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013, S. 8

des Rechnungsabschlusses dadurch nicht negativ beeinflusst wird. Den Analyserahmen bilden damit jene IPSAS, die für die Rechnungslegung des Bundes relevant sind.

Im Fokus steht die Identifikation von *echten Abweichungen* von IPSAS, mit deren Korrektur bzw. Adaptierung eine Verbesserung der Darstellung und Entscheidungsnützlichkeit des BRA erreicht wird. Echte Abweichungen beziehen sich auf Fälle der Nicht-Anwendung von IPSAS, welche die Qualität und Entscheidungsnützlichkeit des BRA einschränken. *Echte Abweichungen* sind deshalb von *unechten Abweichungen* zu unterscheiden. Die Korrektur bzw. Adaptierung von *echten Abweichungen* beinhaltet das Potential, die Qualität, Nutzerfreundlichkeit und/oder Rechenschaftsfunktion des BRA zu steigern, und steht deshalb im Zentrum der Analyse. Es ist nicht Ziel dieser Analyse, sämtliche technische Regelungsinhalte der IPSAS zu überprüfen, sondern die wesentlichen, entscheidungsrelevanten Abweichungen der IPSAS zu erfassen um daraus Optimierungsvorschläge abzuleiten.

Die Beurteilung der Einhaltung der einzelnen IPSAS erfolgt gemäß folgendem Schema: Gesetzliche Grundlage; Assessment Resultate; Optimierungsvorschläge. **Die Optimierungsvorschläge werden in drei Stufen priorisiert:** Priorität 1 (P1): Schlüsselprinzipien von IPSAS sind derzeit nicht umgesetzt, Priorität 2 (P2): Rechenschafts- und entscheidungsrelevante Defizite der derzeitigen Rechnung; Priorität 3 (P3): geringfügigere Verbesserungen, sowie solche, die zwar unter P1 oder P2 fallen könnten, aber gegenwärtig vom IPSASB revidiert werden (Revision abwarten).

Die **REPF-Light-Analyse** basiert auf einem **vorgegebenen Standardverfahren**, welches primär auf ein generelles Assessment der IPSAS Compliance abzielt und damit nicht alle Schwerpunkte der Evaluierung umfasst. Der vorliegende Bericht beschränkt sich daher auf die zielorientierte Aufnahme der wesentlichen Ergebnisse dieser Analyse. Die detaillierten Ergebnisse der Analyse finden sich in Anhang 2. Eine tabellarische Zusammenfassung der Optimierungsmaßnahmen findet sich auch in Abschnitt II/Kapitel 2.2.1. des Berichts.

Die Analyse und Bewertung ausgewählter Verrechnungsthemen (Schwerpunkt 2) und die Evaluierung der Steuerungswirkung doppischer Haushalte (Schwerpunkt 3) erfolgte auf Basis von Dokumentenanalysen, Interviews, Befragungen und bereits durchgeführten Erhebungen.

Dokumentenanalysen: Neben einer Analyse **relevanter Gesetzesgrundlagen** wurde auch eine detaillierte Analyse der **Bundesrechnungsabschlüsse für die Jahre 2013 bis 2016** durchgeführt. Die rechtlichen Rahmenbedingungen in Bezug auf die Haushaltsführung sowie Verrechnungsprozesse sind umfassend und bieten eine hohe Regelungstiefe. Im Rahmen der Analyse wurden insgesamt 11 Regelungen mit Gesetzes-, Verordnungs- oder Weisungscharakter berücksichtigt.

Interviews: Darüber hinaus wurden mit einer Reihe von unterschiedlichen Ansprechpartnerinnen und Ansprechpartnern (Leitfaden-)Interviews zu den Themen Qualität, Aussagekraft und Steuerungsrelevanz doppischer Berichte sowie zu ausgewählten Verrechnungsthemen geführt. Die Ansprechpartner/-innen umfassten haushaltsleitende Organe HHLO (i.S.d. Delegation durch die/den Bundesminister/-in), Leiter/-innen von haushaltsführenden Stellen (HHFST), Verantwortliche für Budgetplanung und -controlling, Verantwortliche für die Rechnungsabschlusserstellung auf Ressortebene, Ansprechpartner/-innen aus Buchhaltungsagentur des Bundes (BHAG), Rechnungshof(RH) und BMF sowie

Mitglieder des Budgetausschusses. Insgesamt wurden im Zeitraum von Juni 2017 bis Jänner 2018 mehr als 50 Ansprechpartner/-innen in über 20 Interviewterminen befragt.

Befragung: Es wurde eine schriftliche Befragung der HHFST (Leiterinnen/Leiter von Detailbudgets (DB)) durchgeführt. Die Befragung fokussierte sich auf die Erreichung der Zielsetzungen der HHRR und insbesondere auf verschiedene Aspekte der Umsetzung des doppelten Rechnungswesens aus deren Perspektive. Bundesweit wurden 190 Links zu einem Online-Fragebogen via E-Mail verschickt. 104 abgeschlossene Fragebögen wurden erfasst und ausgewertet.

ABSCHNITT II - ERGEBNISSE DER EVALUIERUNG

1. Bundesrechnungsabschluss: Qualität und Verantwortlichkeiten

1.1. Evaluierungsfokus und Vorgehensweise

Im Rahmen des Evaluierungsschwerpunktes 1 erfolgt die Beurteilung der Qualität und des Umfangs der Finanzberichterstattung, wobei das Hauptaugenmerk auf den doppelten Rechnungsabschlüssen liegt.

Die Analyse hat insbesondere zum Ziel, die **formale Qualität (Darstellungsqualität)** des reformierten BRA zu beurteilen sowie Optimierungspotentiale aufzuzeigen. Im nachfolgenden Teil des Evaluierungsberichtes steht zunächst der Vergleich des BRA mit den für die formale Darstellungsqualität relevanten IPSAS im Fokus. Diese Analyse zeigt auf, inwiefern die (partielle) Implementierung der IPSAS die Qualität der Finanzberichterstattung über den Zeitverlauf beeinflusst hat. Die durchgeführten Analysen (z.B. gesetzliche Grundlagen, Rechnungsabschlüsse im Zeitvergleich, Abweichung zu IPSAS) bieten vor allem Evidenz über die formale Qualität der aktuellen Finanzberichterstattung (**Referenz: BRA 2016**) in Bezug auf die Erfassung, Bewertung und Offenlegung von finanziellen Informationen. Dadurch können in einem ersten Schritt die Veränderung der Qualität nachvollziehbar beurteilt und in einem zweiten Schritt Optimierungspotentiale mit Blick auf die Compliance mit internationalen Standards aufgedeckt werden.

Im Rahmen der Ableitung von Handlungsempfehlungen erfolgte zudem ein Vergleich mit relevanten Rechtsgrundlagen und Rechnungsabschlüssen anderer Länder (i.S.v. Best Practice Beispielen). Die Vergleichsanalysen wurden durch Interviews mit Erstellerinnen und Erstellern sowie Adressatinnen und Adressaten des BRA (Ansprechpartner/-innen im BMF, RH, Mitglieder des Budgetausschusses, HHLO (i.S.d. Delegation), HHFST, Buchhaltungsagentur des Bundes (BHAG) sowie eine quantitative Befragung (mit HHFST) ergänzt, die auf die Erfassung der wahrgenommenen Qualitätsveränderung des reformierten BRA, und hier insbesondere auf die Aussagekraft der Vermögens- und Ergebnisrechnung abzielten. Diese Erhebungen bieten somit eine nutzerorientierte Beurteilung der Darstellungsqualität sowie der Aussagekraft des reformierten BRA.

Nachfolgend steht insbesondere die Beantwortung folgender Fragen im Fokus:

- Inwiefern hat sich die Qualität der Informationen betreffend die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Bundes verändert (möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes, Transparenz der Haushaltsführung)?
- Wo gibt es echte Abweichungen von den für die formale Darstellungsqualität relevanten IPSAS und wie werden diese beurteilt?
- Gibt es, auch vor dem Hintergrund internationaler Beispiele, Optimierungspotential bei der Darstellung des BRA?

Zusätzlich wird eine Analyse und Bewertung der **aktuellen Verantwortlichkeiten** im Kontext der Erstellung des BRA durchgeführt. Hier stehen insbesondere nachfolgende Fragen im Fokus:

- Wie gestaltet sich die aktuelle Verantwortung von HHLO für die Qualität, Richtigkeit und Vollständigkeit des Rechnungsabschlusses und wie nehmen sie die Verantwortung in der Praxis wahr? Welches Optimierungspotential ergibt sich aus der derzeitigen Verantwortlichkeit der HHLO?
- Welche Optimierungspotentiale ergeben sich mit Blick auf die Verantwortlichkeiten bei der Erstellung, Prüfung und Vorlage des BRA?

1.2. Bewertung und Empfehlungen

1.2.1. Formale Qualität: (Mindest-)Bestandteile Bundesrechnungsabschluss

Die Beurteilung der Darstellungsqualität (formale Qualität) des (reformierten) BRA erfolgt im Rahmen einer Vergleichsanalyse mit den IPSAS, wobei insbesondere die dafür relevanten **IPSAS 1, 2, 18 und 24** zur Beurteilung und Ableitung von Handlungsempfehlungen herangezogen werden.

Ein vollständiger Rechnungsabschluss gemäß IPSAS 1.21 hat zumindest folgende Bestandteile aufzuweisen, wobei die Bezeichnungen der einzelnen Bestandteile abweichen können (IPSAS 1.22), solange sie inhaltlich deckungsgleich sind:

- **Bilanz**
- **Erfolgsrechnung**
- Aufstellung der **Veränderungen des Nettovermögens** (Eigenkapital)
- **Geldflussrechnung** (Detailregelungen in IPSAS 2)
- Im Falle einer Veröffentlichung des genehmigten Budgets: ein **Vergleich von Budget und Ist-Beträgen**, entweder in Form eines zusätzlichen Einzelabschlusses oder in Form einer zusätzlichen Budgetspalte im Rechnungsabschluss (IPSAS 24)
- **Anhang**, inklusive Erläuterungen zu den wichtigsten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Während die Geldflussrechnung sämtliche in der Berichtsperiode erfolgten Zahlungen abbildet, werden in der Erfolgsrechnung frühere, aktuelle, oder zukünftige Zahlungen ihrer wirtschaftlichen Verursachung entsprechend periodisiert, und damit das Ressourcenverbrauchskonzept umgesetzt. Das Periodenergebnis der Erfolgsrechnung und auch der Gesamtsaldo der Geldflussrechnung finden aktiv- bzw. passivseitig Eingang in die Bilanz. Die wesentliche Aufgabe der Bilanz als Bestandteil des Rechnungsabschlusses liegt in der Vermittlung eines umfassenden Bildes über die Vermögens- bzw. Schuldenlage zum Ende

einer Berichtsperiode. Auf der Aktivseite der Bilanz werden die Vermögenswerte angeführt und den Fremdmitteln sowie der Residualgröße Nettovermögen (Eigenkapital) auf der Passivseite gegenübergestellt.

Ein **besonderes Merkmal im IPSAS-Rechnungsabschluss ist der Budgetvergleich und damit der Vergleich von Plan- und Ist-Beträgen (IPSAS 24)**, welcher im Falle einer Veröffentlichung des genehmigten Budgets zu erstellen ist. Bei IPSAS 24 handelt es sich damit um einen sektorspezifischen Standard, dem kein Äquivalent in privatwirtschaftlichen Rechnungslegungsvorschriften gegenübersteht. Mit diesem Standard wird der Besonderheit des öffentlichen Sektors Rechnung getragen und durch die Gegenüberstellung der Plan- und Ist-Werte ein wesentlicher Beitrag zur Kontrolle des Haushaltsvollzuges (Rechenschaftslegung) geleistet.²

Die Darstellung der Anhangangaben hat systematisch und nachvollziehbar zu erfolgen und bedingt, dass jeder Posten in der jeweiligen Rechnung im Rechnungsabschluss mit einem Querverweis zu der jeweiligen relevanten Information im Anhang zu versehen ist (IPSAS 1.128). Im Anhang ist zudem eine Segmentberichterstattung vorgesehen (IPSAS 18), die eine Evaluierung von klar abgegrenzten Aktivitäten durch gesonderte Teilabschlüsse vorsieht (z.B. auf Ebene der UG). Darüber hinaus müssen Erläuterungen zu den wichtigsten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erfolgen. Da die in IPSAS 1 angeführten Mindestbestandteile des Rechnungsabschlusses keine Informationen über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beinhalten, wird die Angabe von entsprechenden Zusatzinformationen empfohlen (z.B. in Form von Leistungskennzahlen, Programmbewertungen, etc.) (IPSAS 1.25).

1.2.1.1. Bewertung und Darstellungsqualität vor/nach der Reform

Der BRA vor der Reform im Jahr 2013 enthielt bereits einige der von IPSAS 1 geforderten Bestandteile (Tabelle 2), beispielsweise Voranschlagsvergleichsrechnungen, welche der kameralistischen Haushaltslogik in Form eines Plan-, Soll-, Ist-, Rest-Vergleichs und der Gliederung des Bundesvoranschlages folgten. Der Bund legte darüber hinaus bereits seit dem Jahr 1982 eine Jahresbestandsrechnung und eine Jahreserfolgsrechnung vor. Die Jahresbestandsrechnung war bis 2012 ähnlich gegliedert wie eine Unternehmensbilanz gemäß § 198 Unternehmensgesetzbuch (UGB). Bei den Aktiva wurden das Anlagevermögen, das Umlaufvermögen und die aktive Rechnungsabgrenzung ausgewiesen. Bei den Passiva wurden die Rücklagen, die Wertberichtigungen, die Schulden, die Rückstellungen und die passive Rechnungsabgrenzung ausgewiesen. Die zugrunde liegenden Ansatz- und Bewertungsregeln waren allerdings unzureichend (z.B. Anwendung der 50%-Abschreibungsregel im Rahmen der Abschreibungen von abnutzbaren Anlagegütern, fehlende Ansatz- und Bewertungsregeln für Rückstellungen, unzureichender Ausweis von Beteiligungen). Eine dreiteilige Geldflussrechnung wurde nicht vorgelegt. Insgesamt wurden, trotz des Ausweises von unterschiedlichen Elementen eines doppischen Rechnungsabschlusses, die formalen Anforderungen von IPSAS 1 (nächster Abschnitt) nur unzureichend erfüllt. Die Rechnungsabschlüsse, die in den Perioden vor der Reform erstellt wurden, erlaubten daher nur eine sehr eingeschränkte Beurteilung der tatsächlichen finanziellen Lage des Bundes.

² Saliterer I., Herbst A., Korac S.: IPSAS 1 - Darstellung des Rechnungsabschlusses, in: Adam, B. (Hrsg.): Praxishandbuch International Public Sector Accounting Standards Berlin: ESV Verlag, 2016; S. 25-53.

Tabelle 2: Mindestbestandteile eines Rechnungsabschlusses gemäß IPSAS 1(i.V.m. IPSAS 2, 24, und 18) aus formaler Sicht

BRA (bis 2012)	IPSAS Rechnungsabschluss (SOLL)	BRA 2016
Bestandteile BRA (im Vergleich zu geforderten Mindestbestandteilen)	Mindestbestandteile IPSAS 1	Bestandteile BRA (im Vergleich zu geforderten Mindestbestandteilen)
Kein eindeutig gekennzeichnete Rechnungsabschluss i.S.v. IPSAS 1	Eindeutig gekennzeichnete Rechnungsabschluss	<u>Kein</u> eindeutig gekennzeichnete Rechnungsabschluss i.S.v. IPSAS 1
– Jahresbestandsrechnung, nicht IPSAS 1 konform	– Bilanz	– Vermögensrechnung, weitgehend IPSAS 1 konform → Aggregationsstufe anpassen, Aufnahme von Bilanzpositionen
– Jahreserfolgsrechnung, nicht IPSAS 1 konform	– Erfolgsrechnung	– Ergebnisrechnung, weitgehend IPSAS 1 konform → Aggregationsstufe anpassen
– nicht vorhanden	– Nettovermögens-/ Eigenkapitalveränderungsrechnung	– vorhanden, entspricht derzeit nicht den Anforderungen von IPSAS 1
– nicht vorhanden	– Geldflussrechnung (Detailregelungen in IPSAS 2)	– Finanzierungsrechnung, weitgehend i.S.v. von IPSAS 1 und IPSAS 2
– Voranschlagsvergleichsrechnung (kameralistische Haushaltslogik), weitgehend i.S.v. IPSAS 1 und IPSAS 24	– im Falle einer Veröffentlichung des genehmigten Budgets: Ein Vergleich von Budget und Ist-Beträgen , z.B. zusätzliche Budgetspalte im Rechnungsabschluss (IPSAS 24)	– Voranschlagsvergleichsrechnungen für den Ergebnis- und Finanzierungshaushalt in Spaltenform, weitgehend i.S.v. IPSAS 1 und IPSAS 24
– Kein (expliziter Hinweis auf) Anhang – Keine Erläuterungen zu den wichtigsten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	– Anhang , inklusive Erläuterungen zu den wichtigsten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	– Anhangangaben, aber unvollständige Querverweise auf Abschlussrechnungen – Keine Erläuterungen zu den wichtigsten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
– Nur in Form von Voranschlagsvergleichen	– Segmentberichterstattung (IPSAS 18)	– UG Abschlüsse (Band 2 und Teilhefte), IPSAS konform

Legende: rot = nicht erfüllt, gelb = vorhanden, aber IPSAS Vorgaben nicht erfüllt, hellgrün: im Grundsatz IPSAS konform, grün: (weitgehend) IPSAS konform

Obwohl das BHG 1986 den Ausweis einer Jahresbestands- und Jahreserfolgsrechnung vorsah, zeigt Tabelle 2 deutlich, dass sich die Qualität des BRA seit der Umsetzung der HHRR im Jahr 2013 wesentlich erhöht hat. Dies ist zum einen auf die gesetzliche Verankerung und Umsetzung umfangreicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, und zum anderen auf die seit 2013 kontinuierlich steigende Darstellungsqualität zurückzuführen. Hier sind typische Lerneffekte erkennbar, die sich in einer Anpassung der unterschiedlichen Rechnungsabschlussdokumente niederschlagen. Ähnliche Muster der Adaptierungen im Zeitverlauf sind im Zuge von Reformentwicklungen auch in anderen Ländern festzustellen.

1.2.1.2. Allgemeine Bewertung der Bestandteile

Seit 2013 umfasst der BRA eine Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung, die dem Prinzip der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes zu entsprechen haben, einen Nachweis der Veränderung des Nettovermögens und Voranschlagsvergleichsrechnungen für den Ergebnis- und den Finanzierungshaushalt, sowie Anhangsangaben mit erläuternden Informationen. Die unter IPSAS 1.21 verlangten Elemente des Rechnungsabschlusses, namentlich die Bilanz (Vermögensrechnung), die Erfolgsrechnung (Ergebnisrechnung), die Geldflussrechnung (Finanzierungsrechnung), ein Budgetvergleich (Voranschlagsvergleichsrechnung), sowie die Publikation von Anhangsangaben sind damit vorgeschrieben und werden ausgewiesen.

Die in Textteil Band 1 - Bund ausgewiesene Eigenkapitalveränderungsrechnung (Veränderung im Nettovermögen) ist gemäß RLV 2013 kein Bestandteil der Abschlussrechnungen im Zahlenteil und entspricht auch nicht den Erfordernissen von IPSAS (IPSAS 1).

Insgesamt gliedert sich der BRA (2016) in vier für die Evaluierung relevante Textteile die vom RH erstellt werden, sowie einen gedruckten Zahlenteil³, der vom BMF erstellt und an den RH übermittelt wird.⁴

- Textteil Band 1 - Bund. Dieser enthält neben einer Kurzfassung die fünf Abschlussrechnungen auf Bundesebene, die konsolidierten Abschlussrechnungen für die (1) Vermögens-, (2) Ergebnis- und (3) Finanzierungsrechnung, sowie die Voranschlagsvergleichsrechnungen für den (4) Finanzierungs- und (5) Ergebnishaushalt, sowie (6) Anhangsangaben.
- Textteil Band 2 - Untergliederungen. Dieser umfasst die konsolidierten Abschlussrechnungen, den Budgetvollzug im Überblick, und die Voranschlagsvergleichsrechnungen zu allen Untergliederungen (UG).
- Textteil Band 3 - Gesamtstaatliche Betrachtung. Diese beinhaltet finanzstatistische Informationen mit Fokus auf ESVG 2010.

³ Referenz für den Vergleich. Der Bundesrechnungsabschluss umfasst noch weitere Berichtsteile, die aufgrund der Zielsetzung der Evaluierung nicht im Detail berücksichtigt wurden (z.B. Kurzfassung, Teilhefte, Abschlussrechnungen ausgegliederter Rechtsträger, sonstige Prüfberichte)

⁴ Die Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit der Erstellung des BRA werden in Abschnitt II/Kapitel 1.2.4 behandelt.

- Band 4 - Ergebnisse der Prüfungen gemäß § 9 RHG 1948. Dieser Textteil enthält die Berichte des RH zu den durchgeführten Funktionsüberprüfungen sowie zur Überprüfung der Abschlussrechnungen.
- Zahlenteil - Dieser umfasst die wichtigsten Überblickstabellen zu den Voranschlagsvergleichsrechnungen sowie zum Budgetvollzug. Darüber hinaus sind die konsolidierten Abschlussrechnungen sowie Anhangsangaben gemäß RLV enthalten.

Der derzeitige BRA umfasst unterschiedliche Teile, enthält **allerdings keinen eindeutig als solchen bezeichneten Rechnungsabschluss**. So werden die von IPSAS 1 geforderten Elemente des Rechnungsabschlusses durch die verschiedenen gesetzlichen Anforderungen (mit Ausnahme der Nettovermögensveränderungsrechnung) formal umgesetzt, derzeit aber dezentral in unterschiedlichen Dokumenten ausgewiesen. Die Informationsstruktur entspricht damit nicht den formalen Anforderungen eines Rechnungsabschlusses gemäß IPSAS, da der dezentrale Ausweis von Schlüsselinformationen in verschiedenen Dokumenten die Rechenschaftsfunktion und Entscheidungsnützlichkeit für Adressatinnen und Adressaten der Finanzberichte limitiert.

Der Textteil Band 1 - Bund entspricht derzeit am ehesten den Charakteristika eines Rechnungsabschlusses i.S.v. IPSAS 1, obwohl nicht sämtliche Abschlussrechnungen und Anhangsangaben in der geforderten Form (v.a. mit Blick auf die Gliederungstiefe der Abschlussrechnungen) integriert sind. In vielen Bereichen weist der Textteil Band 1 - Bund hochaggregierte Informationen aus, während die im gedruckten Zahlenteil enthaltenen Informationen teilweise zu detailliert sind (z.B. Langfassungen der Abschlussrechnungen, Anhangsangaben), um den Anforderungen eines IPSAS konformen Abschlusses gerecht zu werden. Zudem weist der Textteil Band 1 - Bund keinen explizit gekennzeichneten Anhang aus; die Anhangsinformationen werden stattdessen im gedruckten Zahlenteil präsentiert. Allerdings erfolgt auch hier der Ausweis überwiegend ohne konkrete Verknüpfungen zu den Abschlussrechnungen (z.B. erfolgt hier keine Zuordnung der verschiedenen Anhänge zur Vermögens- oder Ergebnisrechnung). Im Unterschied zur Eröffnungsbilanz werden die den Abschlussrechnungen zugrunde liegenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in den BRA 2014 bis 2016 (Textteil Band 1 - Bund und Zahlenteil) nicht mehr angeführt. Es erfolgt im Anhang auch keine Darlegung in welchen Bereichen wesentlich von den IPSAS abgewichen wird.

Kernempfehlung: Eine Anpassung der Darstellungsform des BRA im Sinne des Ausweises eines eindeutig bezeichneten Rechnungsabschlusses, welcher die IPSAS-Mindestbestandteile in der geforderten Mindestgliederung enthält, wird zeitnah empfohlen. Dadurch kann die Entscheidungsnützlichkeit und -relevanz für die Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten wesentlich erhöht werden. Die Umsetzung könnte durch eine Adaptierung des Textteils Band 1 - Bund erfolgen, welcher in der derzeitigen Form am ehesten einem Rechnungsabschluss gemäß IPSAS 1 entspricht. Dieser Bericht wäre i.S.v.1 IPSAS 1 klar als Rechnungsabschluss zu kennzeichnen und hat sich von anderen Informationen und Berichten eindeutig zu unterscheiden. Zusätzlich wird der Ausweis von (Segment-) Abschlüssen, die der Logik des adaptierten Rechnungsabschlusses folgen, auf Ebene der UG empfohlen (Weiterentwicklung/Ersatz Textteil Band 2: Untergliederungen und Teilhefte). Aus **Transparenz- und Rechenschaftsgründen** ist weiterhin ein (zumindest digital verfügbarer) Berichtsteil zu erstellen, welcher der Struktur des adaptierten Rechnungsabschlusses folgt

und die Informationen auf detaillierter Ebene enthält. Die aktuell verfügbaren Daten im csv.-Format könnten zukünftig i.S.d. vom Bund verfolgten Open Data Strategie ebenfalls auf dieser Ebene zur Verfügung gestellt werden.

Insgesamt ist festzustellen, dass eine Adaptierung und Weiterentwicklung des BRA hohes Potential birgt, die Darstellungsqualität und Entscheidungsnützlichkeit der Informationen zu erhöhen. Unter Beachtung der im nächsten Abschnitt dargelegten Empfehlungen könnte ein adaptierter Rechnungsabschluss unter Berücksichtigung der Vorgaben nach IPSAS 1 an die Schweizer Bundesrechnung (insbesondere Staatsrechnung 2016, Band 1: Bericht zur Bundesrechnung) angelehnt sein und damit folgende Grobstruktur aufweisen.

Adaptierter Rechnungsabschluss - Bund	
1	Zahlen im Überblick und Zusammenfassung
2	Wirtschaftliche Entwicklung und Übersicht über die Haushaltslage (Lagebericht)
3	Rechnungsabschluss
3.1	Abschlussrechnungen
3.1.1	Vermögensrechnung
3.1.2	Ergebnisrechnung
3.1.3	Nettovermögensveränderungsrechnung
3.1.4	Finanzierungsrechnung
3.1.5	Integrierte Finanzierungs- und Ergebnisrechnung (optional)
3.2	Voranschlagsvergleichsrechnungen
3.2.1	Ergebnishaushalt
3.2.2	Finanzierungshaushalt
4	Anhang
4.1	Allgemeine Erläuterungen
4.2	Grundsätze der Rechnungslegung inkl. Abweichungen zu IPSAS
4.3	Positionen der Vermögensrechnung
4.4	Positionen der Ergebnisrechnung
4.5	Weitere Anhangsangaben
4.6	Verdichtete Segmentberichterstattung inkl. Wirkungsziele
4.6.1	Rubrik 0,1 Recht und Sicherheit
01	Präsidentschaftskanzlei
02	Bundesgesetzgebung
...	
4.6.2	Rubrik 2 Arbeit, Soziales, Gesundheit und Familie
4.6.3	Rubrik 3 Bildung, Forschung, Kunst und Kultur
4.6.4	Rubrik 4 Wirtschaft, Infrastruktur und Umwelt
4.6.5	Rubrik 5 Kassa und Zinsen
5	Kennzahlen

Abbildung 1: Mögliche Grobstruktur einer adaptierten Rechnung nach Schweizer Vorbild (adaptierter Rechnungsabschluss)

1.2.1.3. Detailanalyse der Bestandteile

Die nachfolgend dargestellte Kurzbewertung der einzelnen Mindestbestandteile bietet erste Anhaltspunkte für die Adjustierung und Weiterentwicklung des BRA. Insgesamt ist festzustellen, dass eine den Grundsätzen der Relevanz und Wesentlichkeit folgende Gliederungstiefe der verschiedenen Abschlussrechnungen (insbesondere Vermögens- und Ergebnisrechnung) in Textteil Band 1 - Bund durch eine zu hohe Aggregationsstufe nicht erreicht wird. Die dafür erforderlichen detaillierten Informationen sind allerdings bereits jetzt im Zahlenteil vorhanden und ermöglichen eine IPSAS konforme Darstellung der Abschlussrechnungen. Die Gliederung der im Zahlenteil enthaltenen Abschlussrechnungen und auch die Anhangsangaben entsprechen überwiegend den Anforderungen der IPSAS bzw. gehen darüber hinaus und können in Zukunft bedarfsorientiert direkt in Textteil Band 1 - Bund integriert werden.

- **Vermögensrechnung:** Sofern die im gedruckten Zahlenteil präsentierten Vermögensrechnungen (Kurz- sowie Langfassung) als Benchmark genommen werden, ergeben sich keine wesentlichen Abweichungen zu IPSAS. Die Gliederung und Struktur der Vermögensrechnung im Zahlenteil entsprechen damit den Grundsätzen von IPSAS 1. Die im Textteil Band 1 - Bund präsentierte Vermögensrechnung 2016 aggregiert hingegen die Positionen insgesamt auf zu hoher Stufe (BRA 2016, Textteil Band 1 - Bund, Seite 25) und weist nicht die geforderte Bilanzstruktur (keine Unterscheidung in langfristige und kurzfristige Bestandteile) sowie wesentliche von IPSAS geforderte Bilanzpositionen (z.B. getrennter Ausweis von Forderungen mit und ohne Gegenleistung) aus. Dies liegt insbesondere am Umstand, dass die Bilanzpositionen auf einer zu hohen Stufe aggregiert werden und nicht daran, dass die Datenbasis fehlt. Mit Blick auf den zentralen Haushaltsgrundsatz der möglichst getreuen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist der fehlende Ausweis der Pensionsrückstellungen für Bundesbeamtinnen/-beamte in der Vermögensrechnung kritisch zu sehen. Derzeit werden die Pensionsverpflichtungen für die nächsten 30 Jahre geschätzt und nur im Anhang des Zahlenteils dargestellt (BRA 2016, Zahlenteil, Seite 430ff). Diese Vorgehensweise begründet eine echte und substantielle Abweichung von IPSAS. Insgesamt werden die Aufwendungen für die in den nächsten 30 Jahren fälligen Pensionen für Beamtinnen und Beamte im Zahlenteil des BRA 2016 auf rund 357 Mrd. EUR geschätzt. Dem gegenüber stehen erwartete Erträge (Ersatzleistungen Pensionsbeiträge und Pensionsversicherungsbeiträge) von rund 66 Mrd. EUR (BRA 2016, Zahlenteil, Seite 432). **Die Position** ist mit Blick auf die Höhe der langfristigen Rückstellungen (5 Mrd. EUR) sowie die langfristigen Fremdmittel (210 Mrd.) als wesentlich zu sehen und **wäre daher auch in der Vermögensrechnung auszuweisen**.
- **Ergebnisrechnung:** In Bezug auf die Ergebnisrechnung werden im Zahlenteil und im Textteil Band 1 - Bund unterschiedliche Aggregationsstufen und Darstellungsformen gewählt. Die Kurzfassung im Zahlenteil aggregiert die Positionen auf zu hoher Stufe und weist nur 8 Positionen aus (BRA 2016, Zahlenteil, Seite 150), während die Langfassung sehr detailliert ist (z.B. zu detaillierte Aufsplittung der Steuererträge, BRA 2016, Zahlenteil Seite 162ff). Beide Fassungen entsprechen unter Berücksichtigung des Kriteriums der Wesentlichkeit⁵ nicht den Anforderungen einer Erfolgsrechnung nach

⁵ Im Kontext der Jahresabschlusserstellung bezieht sich der Grundsatz der Wesentlichkeit in erster Linie auf den erforderlichen Einzelausweis wesentlicher Abschlussposten. Konkret bedeutet dies, dass jeder Posten bzw. jede Klasse von Posten im Rechnungsabschluss dann wesentlich und damit gesondert darzustellen ist, wenn dessen

IPSAS. Für die Ergebnisrechnung im adaptierten Rechnungsabschluss ist auf Basis der im Zahlenteil zur Verfügung gestellten Informationen unter Beachtung des Wesentlichkeitsprinzips eine Aggregationsstufe zu wählen, die den Grundsätzen von IPSAS 1 entspricht.

- **Finanzierungsrechnung:** Die Finanzierungsrechnung entspricht den Grundsätzen der Geldflussrechnung nach IPSAS 2. In Bezug auf die Finanzierungsrechnung werden unterschiedliche Darstellungsformen gewählt. Dabei entspricht die im gedruckten Zahlenteil ausgewiesene Finanzierungsrechnung (Kurzfassung) den Grundsätzen von IPSAS 2. Die im gedruckten Zahlenteil präsentierten Finanzierungsrechnungen (Kurz- und Langfassung) verwenden präzise Begriffe und Strukturen, die klar mit den Grundsätzen von IPSAS 2 übereinstimmen.
- **Integrierter Ausweis von Ergebnis- und operativer Finanzierungsrechnung:** Im Textteil Band 1 - Bund wird die Finanzierungsrechnung zusammen mit der Ergebnisrechnung präsentiert, sie vereint aber ebenso die wesentlichen unter IPSAS 2 geforderten Elemente des Geldflusses aus operativer Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Insgesamt stellt die in Textteil Band 1 - Bund gewählte integrierte Darstellungsform von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung zwar die wesentlichen Zusammenhänge dieser beiden Rechnungen prägnant dar, allerdings erfordert diese Darstellung einen Kompromiss in der Darstellungsform und in der Verwendung von Begrifflichkeiten. **Hier wäre gemäß IPSAS in Zukunft auf eine klare Trennung von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung zu achten.** Zusätzlich kann (derzeit kein IPSAS Erfordernis) weiterhin eine integrierte Darstellung erfolgen, die einen direkten Vergleich zwischen operativer Finanzierungsrechnung und Ergebnisrechnung ermöglicht. Generell ist (auch bei getrenntem Ausweis) **nach Möglichkeit eine Angleichung der ausgewiesenen Positionen und dahinter liegenden Sachkonten anzustreben** (z.B. einheitliche Strukturierung der Erträge und operativen Einzahlungen bzw. Aufwendungen und operativen Auszahlungen).
- **Nettovermögensveränderungsrechnung:** Die Nettovermögensveränderungsrechnung ist gemäß IPSAS 1.21 expliziter Bestandteil eines vollständigen Rechnungsabschlusses und stellt das zentrale Bindeglied zwischen Vermögensrechnung und Ergebnisrechnung dar. Die im Textteil Band 1 - Bund enthaltene Veränderung des Nettovermögens wird nicht als eigenständiger Bestandteil des Rechnungsabschlusses bezeichnet und definiert. Die Darstellungsform entspricht nur teilweise den Grundsätzen einer Nettovermögensveränderungsrechnung gemäß IPSAS. Darüber hinaus weisen die Informationen zur Veränderung des Nettovermögens in der derzeitigen Darstellungsform eher den Charakter von Anhangsinformationen auf. Eine gesonderte Darstellung der Änderung des Nettovermögens, die auch alle Änderungen des Nettovermögens abbildet die nicht über die Ergebnisrechnung erfolgen, wird aktuell weder im BHG 2013 noch in der BHV 2013 explizit gefordert. Das Nettovermögen wird derzeit gemäß § 94 Abs. 6 BHG 2013 als Bestandteil der Vermögensrechnung angeführt, während sich lediglich im zugehörigen Kommentar in Ziffer 25⁶ Ausführungen zur Ermittlung der Veränderung des Nettovermögens finden. Die in § 62 BHV 2013 beschriebene Ermittlung der Veränderung des Nettovermögens eines DB weicht davon ab. Eine rezente Anfragebeantwortung des

Weglassen oder dessen fehlerhafte Darstellung die Entscheidungen oder Beurteilungen der Adressatinnen und Adressaten beeinflussen kann (vgl. auch Seite 28ff. in diesem Bericht.)

⁶ Lödl, M./Antl, E./Petridis-Pierre, E./Pfau, Ch./Seiwald, J.: BHG 2013 - Bundeshaushaltsrecht, 3. Auflage, Manz Verlag, 2012, S. 560f

Budgetdienstes⁷ weist ebenfalls auf die aktuell fehlende Darstellung der Nettovermögensveränderungsrechnung sowie auf mögliche Weiterentwicklungspotentiale hin. **Es wird empfohlen, die Nettovermögensveränderungsrechnung als expliziten und eigenständigen Bestandteil des adaptierten Rechnungsabschlusses aufzunehmen.** Hierbei sind die bestehenden **rechtlichen Grundlagen** unter Berücksichtigung der Erfordernisse von IPSAS (1.118-1.125) **anzupassen bzw. die RLV 2013 dementsprechend zu erweitern.** Als Beispiel für die tabellarische Darstellungsform der Nettovermögensveränderungsrechnung könnte Anlage 1d VRV 2015 den Vorgaben von IPSAS folgend in adaptierter Form übernommen werden (Tabelle 3).

- **Voranschlagsvergleichsrechnungen:** Mit der Voranschlagsvergleichsrechnung werden auf Bundesebene zentrale Prinzipien von IPSAS 24 umgesetzt. Der gedruckte Zahlenteil sowie der Textteil Band 1 - Bund enthalten Voranschlagsvergleichsrechnungen in Bezug auf den Ergebnis- und auch den Finanzierungshaushalt. Die im gedruckten Zahlenteil präsentierten Voranschlagsvergleiche sind sehr detailliert und werden für sämtliche UG präsentiert. Abweichungen vom Voranschlag werden begründet. Originäre Voranschlagswerte (Voranschlag), endgültige Voranschlagswerte (korrigiertes Budget), Budgetkorrekturen sowie Ist-Daten und Jahresvoranschlagsreste werden sowohl in der Finanzierungsrechnung als auch in der Ergebnisrechnung systematisch nebeneinander ausgewiesen und ermöglichen unterschiedliche Vergleiche. Die im Textteil Band 1 - Bund präsentierten Voranschlagsvergleiche sind hingegen stark aggregiert. Dieser enthält zwar verschiedene Tabellen, in denen Abweichungen (Mehr- bzw. Minderaufwendungen) begründet werden, allerdings beziehen sich diese Begründungen nicht direkt auf die im Textteil Band 1 - Bund präsentierten Voranschlagsvergleiche, sondern auf die Voranschlagsvergleiche der UG, die im gedruckten Zahlenteil abgebildet werden. **Zukünftig ist darauf zu achten, dass sich die Begründungen von Budgetabweichungen ausschließlich auf die im adaptierten Rechnungsabschluss präsentierten Rechnungen beziehen.**
- **Anhangsinformationen:** Gemäß IPSAS 1.128 hat die Darstellung der Anhangsangaben systematisch und nachvollziehbar zu erfolgen. Dies bedingt, dass jeder Posten in der jeweiligen Rechnung im Rechnungsabschluss mit einem Querverweis zu der jeweiligen relevanten Information im - eindeutig gekennzeichneten - Anhang zu versehen ist. Die im gedruckten Zahlenteil ausgewiesenen Anhangsinformationen beinhalten aktuell keine Querverweise zu den jeweiligen Rechnungen (so findet sich z.B. in Anhang 1.1. der Anlagenspiegel, allerdings wird nicht klar dargestellt, dass es sich hierbei um eine Bilanzposition handelt). **Die Anhangsangaben im Zahlenteil sind sehr umfangreich und sollten auf deren Nützlichkeit und Aussagekraft hin überprüft werden.** Obwohl der Textteil Band 1 - Bund wesentliche Zusatztabelle zur Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung ausweist, werden diese nicht explizit als Anhang gekennzeichnet. **Im adaptierten Rechnungsabschluss sind die relevanten Anhangsinformationen (z.B. Anlagen-, Beteiligungs-, Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel, Ausweis von Eventualforderungen und -verpflichtungen) auszuweisen und konsequent mit der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung zu verknüpfen.**
- **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden:** Damit sich Nutzer/-innen ein Bild über die wesentlichen **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** der Vermögens-, Finanz- und

⁷ Vgl. Budgetdienst: Stimmigkeit von Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung, Anfragebeantwortung, November 2017

Ertragspositionen machen können, sind **im Rechnungsabschluss** entsprechende **Zusatzinformationen auszuweisen**. Wesentliche **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** sind zwar gesetzlich verankert; im Unterschied zur Eröffnungsbilanz werden die den Abschlussrechnungen zugrunde liegenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in den BRA 2014 bis 2016 (Textteil Band 1 - Bund und Zahlenteil) nicht mehr angeführt. Da dies die Entscheidungsnützlichkeit stark einschränkt, wird deren **Aufnahme in den Anhang des adaptierten BRA** empfohlen.

- **Abweichungen von den IPSAS:** Diese werden im BRA derzeit nicht offengelegt. Sofern ein Abschluss nach den Grundsätzen der IPSAS angestrebt wird, ist transparent mit Abweichungen von den Anforderungen der Standards umzugehen. Allfällige **Abweichungen von den IPSAS sollten zukünftig im Anhang** gelistet und offengelegt werden.

Tabelle 3: Beispiel einer IPSAS 1 konformen Nettovermögensveränderungsrechnung

Nettovermögensveränderungsrechnung (adaptiert, auf Basis von IPSAS, § 62 BHV 2013 und Anlage 1d VRV 2015)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Nettovermögensveränderungsrechnung	Saldo der Eröffnungsbilanz	Kumuliertes Nettoergebnis	Neubewertungsrücklagen	Fremdwährungsumrechnungsrücklagen	Summe
Nettovermögen zum 31.12. (t-1)					
1. Änderungen der Ansatz- und Bewertungsmethoden					
2. Fehlerkorrekturen					
3. Nacherfassung von Vermögenswerten					
Angepasstes Nettovermögen zum 31.12. (t-1)					
4. Veränderung aus der Bewertung von zur Veräußerung verfügbarer Finanzinstrumente					
5. Veränderung aus der Bewertung von Beteiligungen					
6. Veränderung aus der Bewertung von Kulturgütern					
7. Veränderung aus der Umrechnung von Vermögen und Fremdmittel in fremder Währung					
Summe Nettoveränderung, die nicht in die Ergebnisrechnung eingegangen ist					
8. Nettoergebnis des Finanzjahres					
Nettovermögen zum 31.12. (t)					

- **Segmentberichterstattung:** Die Segmentberichterstattung nach IPSAS 18 hat die Aufgabe, die **Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten mit über den Gesamtabschluss hinausgehenden Finanzinformationen zu versorgen**. Es gibt keine verbindlichen Kriterien oder Vorgaben hinsichtlich der Segmentbestimmung, allerdings sind im Ermessen Kriterien wie Entscheidungs-nützlichkeit oder Erwartungen der Bürger/-innen zu berücksichtigen. Die Segmentberichterstattung nach IPSAS 18 wird derzeit durch Textteil Band 2 - Untergliederungen (aggregiert) und die UG bezogenen Teilhefte umgesetzt. Da sich die UG überwiegend auf wesentliche öffentliche Aufgaben wie beispielsweise Justiz (UG 13) oder Kultur (UG 32) beziehen, entsprechen sie der Definition eines Segments nach IPSAS 18. Für sämtliche UG wird in den jeweiligen Teilheften ein Rechnungsabschluss publiziert, der eine Ergebnis-, Finanzierungs-, Vermögens- sowie Voranschlagsvergleichsrechnung beinhaltet. Die Angaben pro UG sind somit IPSAS konform. Zukünftig sollten die **UG Abschlüsse, wie dies auch jetzt bereits der Fall ist, der Logik des adaptierten Bundesabschlusses folgen**.
- **Die Angabe von (Leistungs- und) Wirkungsinformationen** wird in IPSAS 1.15 empfohlen, allerdings nicht verpflichtend gefordert. Derzeit ist die Angabe von Wirkungsinformationen in den UG Abschlüssen nicht vorgesehen, sondern erfolgt in einem eigenständigen Bericht (Wirkungsbericht).⁸ Ein Ausweis der Informationen zur Erreichung der Wirkungsziele in den **UG-Abschlüssen** könnte durch die **verknüpfte Darstellung von finanziellen und nicht-finanziellen Ergebnissen** die Entscheidungs-nützlichkeit für Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten allerdings zusätzlich erhöhen.
- **Verdichtete Segmentberichterstattung:** Im Zuge der Weiterentwicklung könnte mit Blick auf eine Erhöhung der IPSAS Konformität (Priorität 3) auch überprüft werden, inwiefern eine **verdichtete Segmentberichterstattung** (Ersatz Textteil Band 2 - Untergliederungen) in den adaptierten BRA eingebettet werden kann. **Entsprechend der IPSAS Empfehlung (IPSAS 1.18) könnten hier ebenfalls zentrale Wirkungsinformationen mit der Segmentberichterstattung auf hochaggregierter Ebene verknüpft (keine IPSAS Anforderung) und in den adaptierten Rechnungsabschluss aufgenommen werden** (Abschnitt II/Kapitel 1.2.1, Abbildung 1: 4.6).

Qualität der unterjährigen Quartalsabschlüsse: Neben dem jährlich zu erstellenden Rechnungsabschluss ist seit 2013 auch die Erstellung von Quartalsabschlüssen über die Ergebnis-, Vermögens- und Finanzierungsrechnung vorgesehen. Diese sind gemäß § 75 Abs. 6 BHV 2013 von den HHFSST zu erstellen. Bislang wurde diese Bestimmung nicht vollständig umgesetzt, da der Ausweis der Vermögensrechnung fehlt. Mit Blick auf die bereits zu erstellenden Vollzugsberichte im Rahmen des Finanz- und Ergebniscontrollings sowie der zu erstellenden Monatsnachweise, und vor dem Hintergrund internationaler Erfahrungen (Quartalsbilanzen werden von IPSAS nicht gefordert), ist der zusätzliche Informationsnutzen im Vergleich zum Erstellungsaufwand kritisch zu sehen. **Es wird daher - unter der Prämisse, dass die Vollzugsberichte weiterhin erstellt werden - empfohlen, auf einen zusätzlichen Ausweis von Quartalsberichten zu verzichten.**

⁸ Vor dem Hintergrund der Zielsetzungen öffentlicher Einheiten wird empfohlen, vor allem auch nicht-finanzielle Informationen in den Rechnungsabschluss aufzunehmen oder gesondert darzustellen (IPSAS 1.18), um dadurch eine Beurteilung der Leistungen einer Einheit bezüglich Aufwand zur Leistungserbringung, Effizienz und Erreichung der gesetzten Ziele erleichtern (IPSAS 1.15).

1.2.2. Qualität und Umfang der Konsolidierung auf Bundesebene

Die aktuell bestehenden Regelungen sehen einen jährlich zu erstellenden **Rechnungsabschluss** vor, welcher einem IPSAS konformen Einzelabschluss (IPSAS 6, gesetzliche Grundlagen: § 92 BHG 2013; § 46, § 48 Abs. 2 BHV 2013) entspricht. Dabei werden die UG vollständig konsolidiert und Beteiligungen je nach Höhe entweder als sonstige Beteiligungen (Beteiligungshöhe 0-20%), als assoziierte Unternehmen (Beteiligungshöhe 20-50%) oder als verbundene Unternehmen (Beteiligungshöhe ab 50%) mit dem anteiligen Eigenkapital erfasst und bewertet. Diese Vorgehensweise ist IPSAS konform, da IPSAS 6.58 in Bezug auf den Einzelabschluss verschiedene Wahlmöglichkeiten zur Bewertung von Beteiligungen zulässt. Detaillierte Ergebnisse finden sich in der REPF-Light-Analyse (insbesondere zu IPSAS 6, IPSAS 7, IPSAS 8) im Anhang.

Der Bund erstellt damit aktuell keine konsolidierte Rechnung i.S.v. IPSAS 6, da Beteiligungen an Unternehmen, die unter einem beherrschenden Einfluss durch den Bund stehen (üblicherweise Beteiligungen über 50% Stimmrechtsanteil) gemäß IPSAS vollständig zu konsolidieren wären (Vollkonsolidierung). Von diesem Prinzip wird derzeit abgewichen, da die Einzelabschlüsse von beherrschten Einheiten nur mit dem jeweiligen Beteiligungsansatz und nicht vollständig mit sämtlichen Vermögenswerten und Schulden in den BRA aufgenommen werden.

Die Definition, ob ein Unternehmen beherrscht wird, stützt sich laut BHG 2013 derzeit primär auf Machtargumente. Die Macht, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, sind gemäß IPSAS 6.30ff. wichtige, aber nicht abschließende, Indizien zur Bestimmung, ob eine Beherrschung - und somit die Pflicht zur Vollkonsolidierung - vorliegt. IPSAS sieht weitere Kriterien, wie beispielsweise das Nutzenargument (IPSAS 6.29), vor. Momentan wirkt sich die einseitige Definition von Beherrschung nicht auf den Konsolidierungskreis aus, weil sowieso keine Vollkonsolidierung stattfindet. Sofern zukünftig eine sukzessive Ausweitung des Konsolidierungskreises auf beherrschte Unternehmen angestrebt wird, ist die Definition eines „verbundenen Unternehmens“ allenfalls auszudehnen. Ab der Berichtsperiode 2017 wird IPSAS 6 durch IPSAS 34 und 35 ersetzt, wobei das Kriterium der Beherrschung unter gleichmäßiger Berücksichtigung von Macht- und Nutzenaspekten weiter ausdifferenziert wird.

Da eine Vielzahl von Aufgaben auf Bundesebene mittlerweile außerhalb der Kernverwaltung in ausgegliederten Unternehmen erbracht wird, wird **mittel- bis langfristig die Erstellung einer konsolidierten Rechnung** empfohlen. **Erst dadurch wird ein transparenter Gesamtüberblick über die finanzielle Lage des Bundes und eine bessere Beurteilung der Chancen und Risiken möglich.**

Die IPSAS konformen Vorgaben der RLV 2013 zur Vollkonsolidierung (§ 6 bis § 9), welche aktuell nur für die Kernverwaltung gelten, könnten dementsprechend ausgeweitet werden. Insgesamt wird hier allerdings auch eine Adaptierung des BHG 2013 und der BHV 2013 notwendig. Als Vorbild für die praktische Umsetzung können hierbei die Reformen in der Schweiz oder auf kommunaler Ebene in Deutschland dienen. Hier war - auch zeitversetzt - die Erstellung von Gesamtabschlüssen vorgesehen. Mittlerweile **existieren zahlreiche Länderbeispiele (z.B. Schweden, Deutschland (kommunale Ebene), Schweiz)**, die wichtige Hinweise auf die Lösung zentraler und anspruchsvoller Fragen im Umsetzungsprozess (z.B. Definition Konsolidierungskreis, Vereinheitlichung von Erfassungs- und Bewertungsvorschriften, Überleitung von Einzelabschlüssen) geben können.

1.2.3. Rechnungslegungsgrundsätze

Die Hauptzwecke von Rechnungsabschlüssen öffentlicher Einheiten liegen laut IPSAS darin, Rechenschaft über die Verwendung der anvertrauten Ressourcen abzulegen und entscheidungsnützliche Informationen für möglichst viele Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten bereitzustellen.⁹ Die Erreichung dieser Zwecke wird durch die konsequente Anwendung der in IPSAS 1 festgelegten Rechnungslegungsgrundsätze und die Umsetzung der IPSAS Einzelstandards sichergestellt. Die auf diesen Grundsätzen basierenden Rechnungsabschlüsse vermitteln dadurch automatisch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer öffentlichen Einheit.

Sowohl in Artikel 41 Abs. 8 B-VG als auch in § 2 Abs. 1 des BHG 2013 ist in dieser Hinsicht ebenfalls explizit festgehalten, dass die Haushaltsführung nach Maßgabe der Transparenz, Effizienz und der **möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes** zu erfolgen hat. Damit greift der Bund das unter IPSAS 1.27 formulierte Leitprinzip einer tatsächengerechten Berichterstattung im Grundsatz auf, wonach der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen („true and fair view“) entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln soll. Unter dem Grundsatz der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes sind gemäß ErlRV 480 BgNR XXIV. GP insbesondere eine zuverlässige Darstellung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bundes, ausreichende Transparenz in Bewertung, Gliederung und Offenlegung, Klarheit, Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen, die Behandlung der Geschäftsfälle nach wirtschaftlichen Gegebenheiten und ein möglichst genauer Ergebnisausweis durch eine klare Periodenabgrenzung zu verstehen. Letztgenanntes Prinzip stellt auch ein zentrales Merkmal eines Rechnungsabschlusses gemäß IPSAS 1 dar, welches vorsieht, dass dieser (mit Ausnahme der Geldflussrechnung) auf Basis des Ressourcenverbrauchskonzepts (Konzept der Periodenabgrenzung) zu erstellen ist. Darüber hinaus ist grundsätzlich von einer Fortführung der Einheit auszugehen (IPSAS 1.38).

Die in **Tabelle 4** dargestellten **allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze** (IPSAS 1.27-58) wurden sowohl auf deren rechtlichen Verankerungsgrad als auch auf die praktische Umsetzung hin überprüft. **Tabelle 5** zeigt den rechtlichen Verankerungsgrad der **wichtigsten qualitativen Rechnungslegungsgrundsätze** (IPSAS 1.29b), die bei der Erstellung von Abschlüssen gemäß IPSAS zu beachten sind: Vergleichbarkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Verständlichkeit. Letztere wird durch fünf weitere Aspekte konkretisiert.

Hier zeigt sich, dass in den seit 2013 erstellten BRA die **allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze** (z.B. formale Stetigkeit, vergleichbare Informationen) in der praktischen Umsetzung überwiegend eingehalten wurden, obwohl diese Grundsätze teilweise nicht normiert (z.B. Grundsatz der Wesentlichkeit) oder nur dezentral in unterschiedlichen Rechtsgrundlagen verankert sind. In dieser Hinsicht ist insbesondere die fehlende explizite Verankerung und Konkretisierung des Grundsatzes der Wesentlichkeit kritisch zu sehen. **Vor allem im Zusammenhang mit der Wesentlichkeit wären Kriterien zu entwickeln, die als Anhaltspunkte für die Erfassung und den Ausweis bestimmter Sachverhalte herangezogen werden können.**

⁹ Saliterer I., Herbst A., Korac S.: IPSAS 1 - Darstellung des Rechnungsabschlusses, in: Adam, B. (Hrsg.): Praxishandbuch International Public Sector Accounting Standards Berlin: ESV Verlag, 2016; S. 35ff.

Tabelle 4: Bundesrechnungsabschluss - Verankerung und praktische Umsetzung von allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätzen

IPSAS 1	Konkretisierung	Rechtliche Verankerung/ Praktische Umsetzung (2013-2016)
Allgemeine (konkretisierende) Regeln		
Darstellungstetigkeit (IPSAS 1.42-44)	Die formale Stetigkeit ist gewährleistet, wenn die Bezeichnungs-, Gliederungs- und Ausweisstetigkeit von einer Periode zur nächsten eingehalten werden.	RLV 2013, detaillierte Gliederungsvorschriften für Abschlussrechnungen gestrichen, teilweise durch § 89 Abs. 7 BHG 2013 abgedeckt . Verweis auf Zentralnorm als leitendes Prinzip, aus praktischer Sicht erfüllt , Positionen in den Hauptrechnungen konstant.
Vergleichbare Informationen (Vorjahreswerte) (IPSAS 1.53)	Grundsätzlich gilt, dass die Vorjahreswerte für alle im Abschluss erfassten Beträge anzugeben sind. Dabei ist die Vergleichbarkeit der Werte (Informationen) zu gewährleisten (IPSAS 1.53).	Teilweise durch § 89 Abs. 7 BHG 2013 abgedeckt . Angabe von Vorjahreswerten im Abschluss nicht klar geregelt, aber aus praktischer Sicht im Zahlenteil mit Blick auf die drei Hauptrechnungen erfüllt .
Wesentlichkeit und Zusammenfassung (IPSAS 1.45-47)	Im Kontext der Jahresabschlusserstellung bezieht sich der Grundsatz der Wesentlichkeit in erster Linie auf den erforderlichen Einzelausweis wesentlicher Abschlussposten. Konkret bedeutet dies, dass jeder Posten bzw. jede Klasse von Posten im Rechnungsabschluss dann wesentlich und damit gesondert darzustellen ist, wenn dessen Weglassen oder dessen fehlerhafte Darstellung die Entscheidungen/Beurteilungen der Adressatinnen/Adressaten beeinflussen kann.	Nicht normiert , nur bezogen auf Ereignisse nach dem Rechnungsabschlussstichtag. Aus praktischer Sicht wird der Anforderung mit Blick auf die auszuweisenden Mindestpositionen im Zahlenteil überwiegend Rechnung getragen (Ausnahme: Ergebnisrechnung). Die im <u>Textteil Band 1 - Bund</u> präsentierte Vermögensrechnung weist allerdings wesentliche, von IPSAS geforderte (Mindest-) Bilanzpositionen nicht aus; dies trifft auch auf die Ergebnisrechnung zu. Die Informationen sind im gedruckten Zahlenteil vorhanden.
Saldierungsverbot (IPSAS 1.48-52)	Eine Saldierung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sowie von Ertrags- und Aufwandspositionen ist grundsätzlich untersagt. Saldierungsgebote in Ausnahmefällen.	§ 89 BHG 2013, § 37 Abs. 6 BHV 2013 normiert Prinzipien der Verrechnung und damit implizit der Rechnungslegung. Die Verrechnung hat im Sinne einer Bruttodarstellung vollständig, ungekürzt und ohne gegenseitige Aufrechnung oder Saldierung zu erfolgen. Generell auf Voranschlag und d. implizit auf Teile des BRA bezogen: Saldierungsverbot/einzelne Ausnahmen (Finanzinstrumente). Aus praktischer Sicht erfüllt .

Tabelle 5: Bundesrechnungsabschluss - Verankerung von qualitativen Rechnungslegungsgrundsätzen

Qualitative Anforderungen (IPSAS 1.29b/Anhang)	Konkretisierung ¹⁰	Rechtliche Verankerung
Verständlichkeit	Die Verständlichkeit des Rechnungsabschlusses ist gewährleistet, wenn sich ein/e Rechnungsabschlussadressatin/-adressat innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die finanzielle Lage verschaffen kann. Verständlichkeit wird z.B. erreicht, indem Informationen klassifiziert, charakterisiert und klar und präzise dargestellt werden.	In Bezug auf die Rechnungsabschluss-erstellung nicht rechtlich verankert.
Relevanz	Der Grundsatz der Relevanz bezieht sich auf den Informationsgehalt des Rechnungsabschlusses. Dies bedeutet, dass Informationen dann im Rechnungsabschluss auszuweisen sind, wenn diese i.S.d. Rechnungszwecke für die Entscheidungen der Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten relevant sind.	In Bezug auf die Rechnungsabschluss-erstellung nicht verankert.
Vergleichbarkeit	Die Vergleichbarkeit als qualitative Eigenschaft umfasst zwei Aspekte: einen zeitlichen, nach dem ein Vergleich der Jahresabschlüsse derselben Einheit über Perioden hinweg möglich sein muss; und einen zwischenorganisationalen, wonach Jahresabschlüsse der verschiedenen öffentlichen Einheiten miteinander vergleichbar sein sollen.	Verrechnung: § 89 Abs. 7 BHG 2013. In Bezug auf die Rechnungsabschlusserstellung nicht verankert.
Verlässlichkeit (Verrechnung)	Der Grundsatz der Verlässlichkeit ist dann erfüllt, wenn die Informationen im Rechnungsabschluss frei von wesentlichen Fehlern oder Verzerrungen sind, und die Adressatinnen bzw. Adressaten auf die Richtigkeit der Informationen vertrauen können.	Verrechnung: § 89 Abs. 4 BHG 2013 inkl. Definition; § 37 Abs. 5 BHV 2013.
Glaubwürdige Darstellung	Eine glaubwürdige Darstellung gilt dann als gegeben, wenn allen im Abschluss vorkommenden Sachverhalten reale Geschäftsfälle zugrunde liegen.	§ 87 Abs. 4 BHG 2013 Gebarung, § 89 Abs. 4 BHG 2013 Verrechnung, § 37 Abs. 5 BHV 2013.
Wirtschaftliche Betrachtungsweise	Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verlangt, dass Geschäftsfälle gemäß ihres wirtschaftlichen Gehalts und nicht aufgrund ihrer rechtlichen Ausgestaltung abgebildet werden.	Teilweise verankert, § 50 BHV Wirtschaftliches Eigentum.
Neutralität	Die Neutralität eines Abschlusses ist gegeben, wenn dieser frei von verzerrenden Darstellungen (Manipulationen) ist.	Nicht verankert.
Vorsicht	Der Grundsatz der Vorsicht verlangt lediglich Sorgfalt bei Ermessenentscheidungen (z.B. Bewertungsspielräume) und ist nicht mit dem Vorsichtsprinzip (Zentralnorm im UGB) vergleichbar.	Nicht verankert.
Vollständigkeit	Die Vollständigkeit eines Rechnungsabschlusses ist gegeben, wenn in diesem alle Informationen, unter Beachtung der Wesentlichkeit und Erstellungskosten, enthalten sind.	§ 37 Abs. 5 BHV 2013, § 37 Abs. 6 BHV 2013 Verrechnung.

¹⁰ In Anlehnung an Saliterer I., Herbst A., Korac S.: IPSAS 1 - Darstellung des Rechnungsabschlusses, in: Adam, B. (Hrsg.): Praxishandbuch International Public Sector Accounting Standards Berlin: ESV Verlag, 2016; S. 34ff sowie den dort angeführten Autoren: Wagenhofer: Internationale Rechnungslegungsstandards, 2009, S. 132ff., Zülch/Hendler: Bilanzierung nach International Financial Reporting Standards (IFRS), 2009, S. 81ff, Lüdenbach/Christian: IFRS Essentials, 2012, S. 4ff.

Eine umfassende Überprüfung des praktischen Erfüllungsgrads ausgewählter qualitativer Rechnungslegungsgrundsätze (z.B. Verlässlichkeit, wirtschaftliche Betrachtungsweise) würde eine detaillierte Überprüfung der Verrechnungspraxis erfordern. Diese war auch aus Ressourcengründen im Rahmen der externen Evaluierung nur für einzelne Sachverhalte vorgesehen (Evaluierungsschwerpunkt 2) und wurde zudem kürzlich vom RH im Rahmen einer Schwerpunktprüfung gemäß § 9 RHG 1948 mit Fokus auf die Qualität der Ergebnisrechnung durchgeführt.¹¹

Im Rahmen der externen Evaluierung wurde die Erfüllung der qualitativen Rechnungslegungsgrundsätze zusätzlich in Interviews mit unterschiedlichen Anspruchsgruppen (Ansprechpartner/-innen im BMF, RH, Mitglieder des Budgetausschusses, HHLO, HHFST, BHAG) sowie im Rahmen einer Umfrage (HHFST) adressiert.

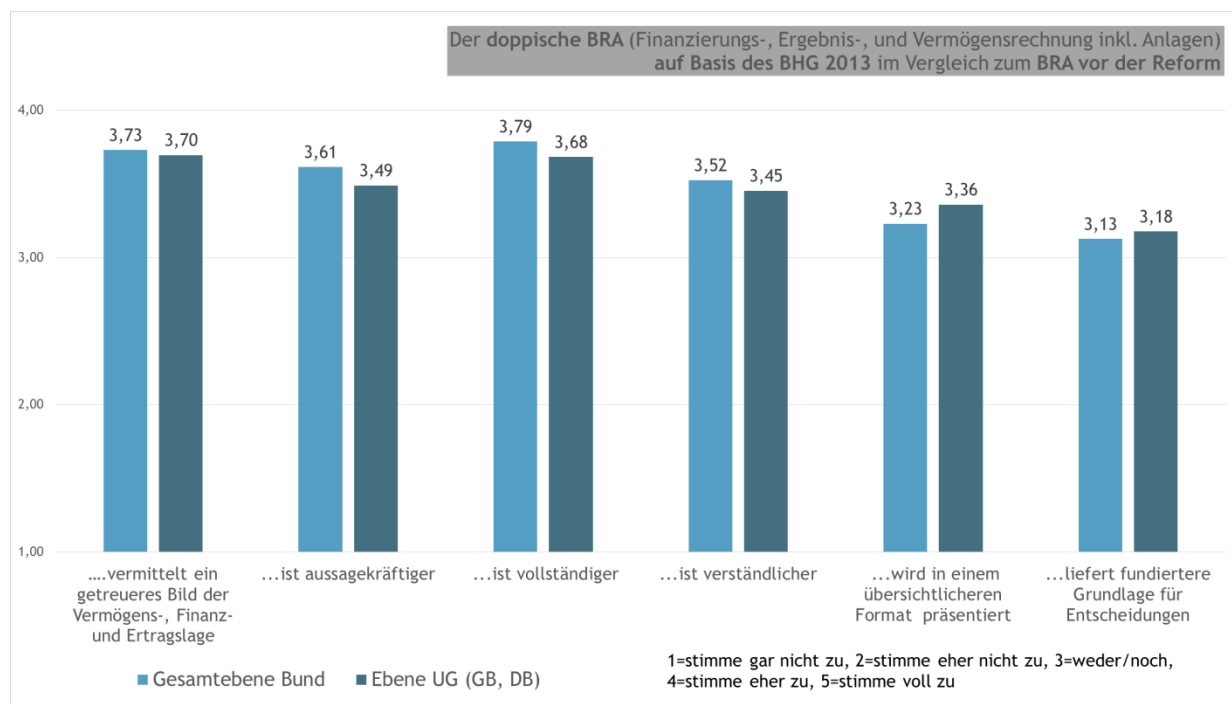


Abbildung 2: Ergebnisse der Umfrage mit HHFST zur Qualität des BRA auf Basis BHG 2013 im Vergleich zum BRA vor der Reform

Die Ergebnisse der Umfrage zeigen, dass aus Sicht der Befragten die Qualität der BRA nach der HHRR tendenziell zugenommen hat. Dies trifft insbesondere auf die Zentralnorm „getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ (true and fair view“), sowie auf die Qualitätskriterien „Aussagekraft/Relevanz“ und „Vollständigkeit/Verständlichkeit“ zu, wonach die Befragten die Qualitätsverbesserung sowohl für die Gesamtebene des Bundes, als auch die Ebene der jeweiligen Untergliederung (UG) und hier den Globalbudgets (GB) und Detailbudgets (DB) sehen.¹² Kritischer wird die generelle Übersichtlichkeit sowie die Entscheidungsrelevanz des BRA auf Gesamtebene und auf UG-Ebene beurteilt.

¹¹ BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

¹² Während die auf Gesamtebene des Bundes bezogenen Fragen im Durchschnitt von 55% (n=60) der Befragten beantwortet wurden, lag die durchschnittliche Antwortrate bezogen auf den eigenen Bereich bei 85% (n=90). Die

Dieses Bild wurde auch in den Interviews mit den Ansprechpartnerinnen/-partnern aus den unterschiedlichen Ministerien (HHLO, HHFST) bestätigt, die überwiegend auf einen generellen Mehrwert der durch das Drei-Komponenten-System generierten Informationen für die Bundesebene (z.B. besserer Überblick, Sachverhalte stellen sich klarer dar) hinweisen, gleichzeitig aber einen zu hohen Informationsumfang und die Unübersichtlichkeit in der Darstellung bemängeln. Darüber hinaus wird vor allem der Informations- und Steuerungsnutzen des Vermögens- und des Ergebnishaushaltes für den eigenen Verantwortungsbereich eher kritisch bewertet. Diese Aspekte werden im Abschnitt II/Kapitel 3 des Evaluierungsberichtes detaillierter behandelt. Mitglieder des Budgetausschusses wiesen ebenfalls darauf hin, dass durch die Umsetzung der Reform die Qualität des BRA (insbesondere der Ergebnis- und Vermögensrechnung) gestiegen ist und sie im Vergleich zu vor der Reform einen besseren Einblick in die finanzielle Lage des Bundes haben. Allerdings ergeben sich aus deren Sicht u.a. Optimierungspotentiale mit **Blick auf die Definition und den Ausweis verschiedener Positionen sowie einer klaren Trennung von Erstellung und Prüfung des BRA** (Abschnitt II/Kapitel 1.2.4).

Trotz der überwiegend erfolgten praktischen Umsetzung der allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze und einer positiven Beurteilung ausgewählter qualitativer Rechnungslegungsgrundsätze bestehen aus Normierungssicht Optimierungspotentiale.

Kernempfehlung: Um eine hohe Darstellungsqualität nachhaltig sicherzustellen, wird eine zentrale Verankerung der allgemeinen und qualitativen Rechnungslegungsgrundsätze in einer Rechtsgrundlage und deren Konkretisierung in Leitfäden (z.B. Prinzip der Wesentlichkeit) empfohlen. Dies ist sowohl für eine konsistente praktische Umsetzung als auch für die Lösung von Rechnungslegungsproblemen wichtig. Hier ist vor allem auf die Stringenz der Anforderungen (Definition, Verständlichkeit, Revidierbarkeit, Nachvollziehbarkeit) sowie die Bereitstellung von zusätzlichen Instruktionen zu achten. Als Ausgangspunkt für die Umsetzung kann die Definition der Kriterien in den Tabellen 4 und 5 dienen.

Die Empfehlung zielt neben einer Erhöhung der Darstellungsqualität vor allem auch auf die Erhöhung der zeitlich und sachlich vorgelagerten Verrechnungsqualität ab, die in Abschnitt II/Kapitel 2 adressiert wird.

1.2.4. Optimierungspotentiale im Rahmen der BRA Erstellung

Für die Erstellung des BRA sind auf Bundesebene unterschiedliche Akteure verantwortlich. So sind für jedes Finanzjahr zunächst von den HHFST die Abschlussrechnungen (Ergebnis-, Vermögens- und Finanzierungsrechnung, Voranschlagsvergleichsrechnungen) und der Anhang für ihren Verantwortungsbereich zu erstellen und an das HHLO zu übermitteln. Die HHLO erstellen Abschlussrechnungen samt Anhang für ihren gesamten Wirkungsbereich und übermitteln diese an den RH und an die Bundesministerin/den Bundesminister für Finanzen. Die Bundesministerin für Finanzen/der Bundesminister für Finanzen hat in weiterer Folge eine konsolidierte Abschlussrechnung für den Bund zu erstellen und legt diese dem RH vor. Die jeweiligen Übergabezeitpunkte werden vom RH im Einvernehmen mit dem BMF

restlichen Befragten haben die Frage gar nicht oder mit „weiß nicht“ beantwortet und wurden daher nicht in die Auswertung einbezogen.

festgelegt. Der RH hat die unmittelbar vorzulegenden Abschlussrechnungen zu prüfen (§ 117 Abs. 1 BHG 2013), vorgefundene Mängel im unmittelbaren Verkehr mit den Organen der Haushaltsführung des Bundes beheben zu lassen (§ 101 Abs. 4 BHG 2013) und zur Veröffentlichung der Abschlussrechnungen den BRA zu verfassen, dem BMF zur Stellungnahme zu übermitteln und in weiterer Folge dem Nationalrat vorzulegen.

1.2.4.1. Erstellung, Prüfung und Vorlage des BRA

Die hier dargestellte Vorgehensweise stellt international eine Ausnahme dar, da die zwischen Ministerien und RH geteilten Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit der Erstellung des BRA dazu führen, dass aktuell keine vollständig unabhängige Prüfung des BRA erfolgen kann.

Um dies zu erreichen, wäre eine Änderung der (verfassungs-)gesetzlichen Grundlagen und Verankerung einer klaren Verantwortungstrennung mit Blick auf die Erstellung (Ministerien, HHLO), Prüfung (RH) und Vorlage (Regierung) des Rechnungsabschlusses notwendig.

Darüber hinaus wird eine Systematisierung der Prüfung des BRA auf Basis internationaler Prüfstandards notwendig.

Mängelbehebungsverfahren: Aus prozessualer Sicht wird im Rahmen der Erstellung des BRA eine Optimierung des Mängelbehebungsverfahrens, insbesondere (1) eine Verlängerung von Erfassungsfristen und (2) die Einführung von Wesentlichkeitsgrenzen im Zusammenhang mit der Behebung von Mängeln empfohlen.

1.2.4.2. Verantwortlichkeit der HHLO

Laut haushaltsrechtlicher Bestimmungen sind die **HHLO für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Abschlussrechnungen in ihrem Wirkungsbereich** verantwortlich. Dies wird auch durch das im Anhang der RLV 2013 ausgewiesene Muster einer Vollständigkeitserklärung zu den Abschlussrechnungen und Anhangangaben ersichtlich. In den Interviews mit den HHLO zeigte sich allerdings, dass aufgrund der teilweise mangelnden Beeinflussbarkeit von Verrechnungsprozessen (z.B. durch zentrale Be- und Verrechnung von Personalarückstellungen durch das BMF¹³) und aktuell bestehender Probleme in der Verrechnung (vgl. Abschnitt II/Kapitel 2.2.2 z.B. periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen) eine vollständige Verantwortlichkeit für die Abschlussrechnungen in ihrem Wirkungsbereich derzeit als unrealistisch gesehen wird.

Um die Verantwortlichkeit für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Abschlussrechnungen auf Ressortebene zu erhöhen, sind die genannten Probleme zu adressieren (z.B. zentrale Verrechnung, konzeptionelle Verrechnungsprobleme). Darüber hinaus wären von den Ressorts auch die RH-Empfehlungen im Zusammenhang mit der Verrechnung und Erstellung des Rechnungsabschlusses konsequent umzusetzen und deren Erfüllungsgrad zu berichten.

¹³ Kompetenzverteilung vor Berücksichtigung der Bundesministeriengesetz-Novelle 2017

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass im Falle der getrennten Erstellung, Prüfung und Vorlage eines adaptierten Rechnungsabschlusses auf Bundes- und Ressortebene insgesamt eine Neubewertung und Adaptierung der derzeit im BHG 2013 und BHV 2013 definierten Aufgaben und Funktionen von HHLO, HHFST, BHAG, BMF und RH notwendig wird. Aus praktischer Sicht sind gegebenenfalls **Abläufe im Rahmen der Verrechnung und Rechnungsabschlusserstellung zu optimieren**. Dies bezieht sich einerseits auf die Verantwortlichkeiten und Abläufe innerhalb der verschiedenen Ministerien, die dies im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten unterschiedlich handhaben (stark zentralisierte bis stark dezentralisierte Verrechnungsstruktur), aber auch auf die Verantwortungsteilung zwischen Ministerien und BHAG. Zudem besteht die Notwendigkeit zur Durchführung einer organisatorischen **Bedarfsanalyse** um zu erheben, ob die **erforderlichen personellen Ressourcen (Kapazitäten sowie Know-How)** für die Erstellung eines adaptierten UG-Abschlusses in den Ressorts verfügbar sind.

1.3. Zusammenfassung der Empfehlungen

Optimierungspotential mit **Priorität 1**

Die Umsetzung der Empfehlungen mit Priorität 1 kann die Darstellungsqualität des BRA wesentlich erhöhen. Aktuell bestehen hier teilweise echte und substantielle Abweichungen zu den für die formale Darstellungsqualität relevanten IPSAS. Diese Abweichungen zeichnen sich dadurch aus, dass deren Adressierung das Potential birgt, die Transparenz und damit die Entscheidungs-nützlichkeit oder Rechenschaftsfunktion des BRA erheblich zu steigern. Es wird daher empfohlen, folgende Punkte vorrangig zu behandeln. Die dargestellten Maßnahmen umfassen auch einzelne IPSAS bezogene Empfehlungen der REPF-Light-Analyse (Details in Anhang 2).

- Änderung der rechtlichen Grundlagen (z.B. BHG 2013, BHV 2013, RLV 2013) und Erstellung eines IPSAS 1 konformen Rechnungsabschlusses (**adaptierter Rechnungsabschluss**). Die Umsetzung könnte durch eine Adaptierung des Textteils Band 1 - Bund erfolgen. Dieser entspricht bereits jetzt am ehesten den Charakteristika eines Rechnungsabschlusses i.S.v. IPSAS und wäre in weiterer Folge auch eindeutig als Rechnungsabschluss zu kennzeichnen.
- Mit Blick auf die Adaptierung und Weiterentwicklung des BRA sind unter Beachtung der oben dargestellten beispielhaften Struktur (Abbildung 1) vor allem folgende Punkte zu adressieren:
 - Für die Vermögens- und Ergebnisrechnung ist auf Basis der im Zahlenteil zur Verfügung gestellten Informationen eine Aggregationsstufe zu wählen, die der Mindestanforderung und den Rechnungslegungsgrundsätzen (z.B. Wesentlichkeit, Relevanz, Vollständigkeit) von IPSAS 1 entspricht.
 - Bilanzielle Erfassung der Pensionsrückstellungen für Beamtinnen und Beamte des Bundes (IPSAS 19).
 - Klar getrennter Ausweis von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung im adaptierten Rechnungsabschluss.
 - Zusätzlicher Ausweis einer integrierten Rechnung, die einen direkten Vergleich der Abweichungen zwischen Positionen der operativen Finanzierungsrechnung und Ergebnisrechnung ermöglicht.

- Ausweis der Nettovermögensveränderungsrechnung als eigenständiger Bestandteil des adaptierten BRA (IPSAS 1).
 - Überprüfung und gegebenenfalls Adaptierung der (derzeit sehr) umfangreichen Anhangangaben im Zahlenteil auf deren Nützlichkeit und Aussagekraft.
 - Systematische Verknüpfung der Anhangsinformationen mit den restlichen Elementen des Rechnungsabschlusses mittels Querverweisen.
 - Offenlegung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang.
 - Darlegung der Abweichungen von den IPSAS im Anhang.
- Zusätzlich wird der Ausweis von (Segment-)Abschlüssen, die der Logik des adaptierten Rechnungsabschlusses folgen, auf Ebene der UG empfohlen (Weiterentwicklung/Ersatz Textteil Band 2: Untergliederungen und Teilhefte). Ein Ausweis der Informationen zur Erreichung der Wirkungsziele in den UG-Abschlüssen könnte durch die verknüpfte Darstellung von finanziellen und nicht-finanziellen Ergebnissen die Entscheidungs-nützlichkeit für Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten zusätzlich erhöhen.
- Aus Transparenz- und Rechenschaftsgründen wäre weiterhin ein (zumindest digital verfügbarer) Berichtsteil zu erstellen, welcher der Struktur des adaptierten Rechnungsabschlusses folgt und die Informationen auf detaillierter Ebene enthält. Die aktuell verfügbaren Daten im csv.-Format könnten zukünftig i.S.d. vom Bund verfolgten Open Data Strategie ebenfalls auf dieser Ebene zur Verfügung gestellt werden.
- Zentrale Verankerung der allgemeinen und qualitativen Rechnungslegungsgrundsätze in einer Rechtsgrundlage, Konkretisierung der Anforderungen durch stringente Instruktionen in Form von Leitfäden.
- Um die Verantwortlichkeit für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Abschlussrechnungen auf Ressortebene zu erhöhen und eine international übliche Trennung von Erstellung und Prüfung des Rechnungsabschlusses zu erreichen, ergeben sich folgende Ansatzpunkte für Optimierungsmaßnahmen:
- Änderung der gesetzlichen Grundlagen und Verankerung einer klaren Verantwortungstrennung mit Blick auf die Erstellung (Ministerien, HHLO), Prüfung (RH) und Vorlage (Regierung) des Rechnungsabschlusses.
 - Systematisierung der Rechnungsabschlussprüfung auf Basis internationaler Prüfstandards.
 - Optimierung des Mängelbehebungsverfahrens, insbesondere (1) die Verlängerung von Erfassungsfristen und (2) die Einführung von Wesentlichkeitsgrenzen im Zusammenhang mit der Durchführung von Mängelbehebungen/Fehlerkorrekturen.
 - Aktuell bestehende konzeptionelle Verrechnungsprobleme (Abschnitt II/Kapitel 2) sind (vom BMF) zu lösen. Von den HHLO sind auch die RH-Empfehlungen im Zusammenhang mit der Verrechnung und Erstellung des Rechnungsabschlusses konsequent umzusetzen und über deren Erfüllungsgrad zu berichten.
 - Vor der Umsetzung (klare Trennung von Erstellung und Prüfung) wird eine Neubewertung und Adaptierung der derzeit im BHG 2013 und BHV 2013 definierten

Aufgaben und Funktionen von HHLO, HHFST, BHAG, BMF und RH notwendig. Aus praktischer Sicht sind gegebenenfalls Abläufe im Zuge der Verrechnung und Rechnungsabschlusserstellung zu optimieren. Dies bezieht sich einerseits auf die Verantwortlichkeiten und Abläufe innerhalb der verschiedenen Ministerien, die dies im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten unterschiedlich handhaben (stark zentralisierte bis stark dezentralisierte Verrechnungsstruktur) aber auch auf die Verantwortungsteilung zwischen Ministerien und BHAG.

- Durchführung einer organisatorischen Bedarfsanalyse, um zu überprüfen, ob die erforderlichen personellen Ressourcen (Kapazitäten sowie Know-How) für die Erstellung von adaptierten UG-Abschlüssen in den Ressorts verfügbar sind.

Optimierungspotential mit **Priorität 2**

In der derzeitigen Umsetzung zeigen sich mit Blick auf folgende Sachverhalte rechenschafts- und entscheidungsrelevante Defizite, die mittel- bis langfristig zu adressieren sind. Es wird daher empfohlen, folgende Punkte in einem zweiten Schritt zu behandeln:

- Schärfung der Definition (in Vorbereitung eines konsolidierten Rechnungsabschlusses) eines verbundenen bzw. beherrschten Unternehmens durch Einbezug von Nutzenargumenten i.S.v. IPSAS (IPSAS 6).
- Mittel- bis langfristig Erstellung einer konsolidierten Rechnung (Vollkonsolidierung).
- Unter der Prämisse, dass die Vollzugsberichte weiterhin erstellt werden, sollte zukünftig auf einen zusätzlichen Ausweis von Quartalsberichten verzichtet werden, da der damit verbundene Informationsnutzen im Vergleich zum Erstellungsaufwand kritisch zu sehen ist.

Optimierungspotential mit **Priorität 3**

Bei einer Adressierung dieser IPSAS Abweichungen mit Priorität 3 sind geringfügigere Verbesserungen zu erwarten. Es wird empfohlen, diese Punkte in einem dritten Schritt zu behandeln.

- Überprüfung, inwiefern eine verdichtete Segmentberichterstattung (aktuell Textteil - Band 2) inklusive der Angabe von Wirkungsinformationen in einen adaptierten Rechnungsabschluss eingebettet werden kann (IPSAS 18).

2. Qualität der konzeptionellen Umsetzung/Verrechnung

2.1. Evaluierungsfokus und Vorgehensweise

Eine hohe Qualität der Verrechnung, und mit Blick auf die Zielsetzungen der Reform insbesondere in der Ergebnis- und Vermögensrechnung, ist die Grundlage für die Erfüllung des in der Verfassung verankerten Haushaltsgrundsatzes der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes.

Im Zuge der HHRR des Bundes wurde in diesem Zusammenhang das bisherige System der Mehrphasenbuchführung zu einem neuen Veranschlagungs- und Rechnungssystem weiterentwickelt. Die Haushaltsverrechnung erfolgt demnach seit 2013 in einer integrierten

Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung, die laut § 91 Abs. 1 BHG 2013 in einem integrierten System gekoppelt sind. Gemäß dieser Vorgabe handelt es sich konzeptionell um ein „echtes“ Drei-Komponenten-System, welches den besonderen Anforderungen eines öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens dadurch Rechnung trägt, dass Voranschlag und Rechnungslegung durch eine integrierte Verrechnung in den drei Haushalten weiterhin durchgängig miteinander verknüpft sind. Im Rahmen der Evaluierung steht insbesondere die Beantwortung der folgenden Fragen im Fokus:

- Wie wird die konzeptive Umsetzung (Konsistenz der Vorgaben, Regelungsdichte und -tiefe) des integrierten doppelten Rechnungswesens beurteilt?
- Wo gibt es mit Blick auf die Konzeption der Verrechnung Abweichungen von den IPSAS und wie werden diese beurteilt?
- Wie wird die verrechnungstechnische Umsetzung des integrierten doppelten Rechnungswesens beurteilt (Fokus auf spezifische Verrechnungsthemen)?

Die generelle Beurteilung der konzeptionellen Umsetzung des doppelten Haushalts- und Rechnungswesens stützt sich zunächst auf ein generelles IPSAS Compliance Assessment (REPF-Light-Analyse, Anhang 2). Die Analyse und Bewertung ausgewählter Verrechnungsthemen erfolgte auf Basis von Dokumentenanalysen, Interviews, Befragungen und Sekundäranalysen und konzentrierte sich hierbei insbesondere auf die Verrechnung von Sachverhalten, die durch die Einführung des integrierten doppelten Rechnungswesens neue Herausforderungen im Vollzug bereiten:¹⁴

- (1) Periodengerechte Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen (Rechnungsabgrenzungen, Rückstellungen für ausstehende Rechnungen, Aufwand aus Vorperioden)
- (2) Wirtschaftliche Zuordnung von Transfers und Förderungen
- (3) Optimierungspotentiale und Optimierungsmaßnahmen aus Sicht der HHLO/HHFST

2.2. Bewertung und Empfehlungen

2.2.1. Konzeptionelle Umsetzung

Nachstehend werden die Ergebnisse der generellen Analyse und Bewertung der konzeptionellen Umsetzung des integrierten doppelten Rechnungswesens dargestellt. Diese fokussiert zunächst auf die Beurteilung der Regelungsdichte und -tiefe im Zusammenhang mit den im Zuge der Reform entwickelten Ansatz- und Bewertungsregeln. In einem weiteren Schritt werden die wesentlichen, aus der REPF-Light-Analyse abgeleiteten Optimierungspotentiale tabellarisch zusammengefasst. Für das detaillierte Assessment sei auf Anhang 2 verwiesen.

2.2.1.1. Regelungsdichte und -tiefe

Die Haushaltsführung und die Rechnungsabschlussarbeiten des Bundes werden durch eine Vielzahl rechtlicher Grundlagen und interner Vorgaben umfassend geregelt. Im Rahmen der

¹⁴ Vergleiche dazu auch BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

Evaluierung wurden insgesamt 11 Regelungen mit Gesetzes-, Verwaltungs- oder Weisungscharakter identifiziert und analysiert:

- Bundeshaushaltsgesetz 2013 (BHG 2013)
- Bundeshaushaltsverordnung 2013 (BHV 2013)
- Bundesvermögensverwaltungsverordnung (BVV 2013)
- Rechnungslegungsverordnung 2013 (RLV 2013)
- Controllingverordnung 2013
- Eröffnungsbilanzverordnung 2011 (EBV 2011)
- Eröffnungsbilanzverordnungs-Richtlinie 2012 (EBV-Richtlinie 2012)
- Beteiligungs- und Finanzcontrolling-Verordnung 2012
- Kontenplanverordnung 2013 (KPV 2013)
- Kontenplanverordnung - Anlage 1 2013 (KPV Anlage 1 2013)
- Kontenplanverordnung - Anlage 2 2013 (KPV Anlage 1 2013)

Die rechtlichen Rahmenbedingungen in Bezug auf die Haushaltsführung sowie Verrechnungsprozesse sind umfassend und bieten eine hohe Regelungstiefe. Sowohl **Regelungsdichte als auch Regelungstiefe** sind damit **generell als hoch zu bewerten**.

In diesem Zusammenhang sei insbesondere auf das BHG 2013 verwiesen, das beispielsweise die **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** im Zusammenhang mit der Verrechnung teilweise sehr **detailliert** regelt. Diese weisen dadurch einen **stark bindenden Charakter** auf und haben einerseits den Vorteil, dass sie **zur Konsistenz in der Verrechnung beitragen** können. **Andererseits** wird die **Flexibilität mit Blick auf notwendige Anpassungen eingeschränkt**, da Änderungen im BHG 2013 schwieriger zu implementieren sind als eine Anpassung auf der Stufe von VO und Richtlinien.

Während die **detaillierten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** darüber hinaus den Vorteil haben, dass für **regelmäßige Geschäftsfälle eine hohe Buchungssystematik** erreicht wird, stößt die gesetzliche Verankerung der Regeln bei neuen oder **außerordentlichen Geschäftsfällen** an ihre Grenzen. In diesem Sinn gilt es **Prinzipien zu definieren**, wie mit neuen bzw. nicht geregelten oder auslegungsbedürftigen Geschäftsfällen umzugehen ist. Aktuell existiert - wie auch die Ergebnisse der Interviews zeigen - weder eine explizite Hierarchie/definierte Vorgehensweise bei Geschäftsfällen, für die keine Regelungen existieren (z.B. Verweis auf nationale Rechtsgrundlagen oder internationale Standards), noch eine zentrale Stelle zur bundesweiten Abklärung und Auslegung von Rechnungslegungsfragen.

Kernempfehlung: Mit Blick auf bestehende Regelungen wird die Verankerung einer zentralen Ansprech-/Clearingstelle (z.B. im BMF) mit bindender Auslegungskompetenz zur bundesweiten Abklärung von verrechnungsspezifischen Fragen (Erfassung, Bewertung, Bilanzierung von Sachverhalten), empfohlen. Darüber hinaus ist die Definition einer Normenhierarchie und Entwicklung von Prinzipien sowie Prozessen, wie mit Geschäftsvorfällen umzugehen ist, für die aktuell keine bzw. auslegungsbedürftige Regelungen existieren (z.B. Verweis auf nationale Rechtsgrundlagen oder internationale Standards), notwendig.

Die Einführung und Umsetzung des doppelten Haushaltswesens wirft auch eine Reihe von **sektorspezifischen Grundsatzfragen** auf (z.B. Erfassung und Verrechnung von Transfers, Möglichkeit der Harmonisierung von ESVG und doppelten Grundsätzen).

Es wird daher die **Implementierung eines unabhängigen Rechnungslegungskomitees für den Öffentlichen Sektor**, welches sich mit diesen spezifischen Fragen befasst, und eine zweckorientierte, vergleichbare und transparente Rechnungslegung öffentlicher Einheiten fördert, empfohlen. Ziele, Aufbau und Zusammensetzung könnten sich am SRS-CSPCP (Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor) orientieren und z.B. Fachvertreter/-innen aus RH, Bund, Ländern und Gemeinden, sowie Vertreter/-innen aus Wissenschaft und Wirtschaft umfassen.

Erfahrungen aus anderen Ländern zeigen, dass die institutionellen Rahmenbedingungen und die Struktur des rechtlichen Rahmens entscheidende Faktoren für die Qualität der Buchführung und Finanzberichterstattung sind. Dabei hängt die Qualität der Finanzberichterstattung allerdings nicht nur von der Regelungsdichte der Gesetze und VO, sondern zusätzlich von der **Stringenz und Konkretisierung der Sachverhalte**, z.B. in Form von **Handbüchern oder prozessorientierten Leitfäden**, ab. Die Schweiz hat beispielsweise im Zuge der Einführung eines IPSAS-orientierten Haushalts- und Rechnungswesens bewusst darauf geachtet, einen schlanken gesetzlichen Rahmen zu entwickeln, gleichzeitig aber dem Bilanzierungshandbuch, das konkrete Vorgaben für die Verrechnung und Bilanzierung enthält, von Anfang an eine hohe Bedeutung beigemessen.

Ein Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch ist auf Bundesebene derzeit in Bearbeitung und wäre - unter Berücksichtigung der Evaluierungsergebnisse - zeitnah fertigzustellen.

Eine **hohe Regelungsdichte und -tiefe** birgt auch das **Risiko von Überschneidungen und Widersprüchen** (z.B. Bewertung von Kulturgütern). Aktuell sind zumindest zwei Erlässe, die EBV und die Richtlinie zur EBV, als obsolet zu betrachten bzw. weisen irreführende Bezeichnungen auf, da sie trotz ihres Fokus auf die Erstellung der Eröffnungsbilanz relevante Vorgaben (z.B. Erfassung und Bewertung von Leasing, Bildung von Rückstellungen) für die laufende Erfassung und Bewertung von Vermögenspositionen enthalten. In dieser Hinsicht wäre auch das derzeit bereits in Bearbeitung befindliche (Online) Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch zeitnah fertigzustellen.

Kernempfehlung: Um die Komplexität des aktuellen rechtlichen Rahmens in Bezug auf Systematik, Regelungsdichte und -tiefe zu reduzieren und die Konsistenz der Vorgaben zu erhöhen, wird eine systematische Analyse und Konsolidierung von thematisch zusammenhängenden Sachverhalten, die aktuell dezentral in unterschiedlichen Rechtsgrundlagen (z.B. BHG 2013, BHV 2013, EBV 2011, BVV 2011, RLV 2013) geregelt sind, und darauf aufbauend die Überleitung in eine zentrale VO und Konkretisierung in Form von Handbüchern und Leitfäden, empfohlen.

2.2.1.2. IPSAS Compliance (REPF-Light-Analyse/Anhang 2)

In Österreich hat man sich bei der Konzipierung und Implementierung des doppelten Rechnungswesens auf Bundesebene an international anerkannten Rechnungslegungsstandards - den IPSAS - orientiert. Im Fokus der REPF-Light-Analyse steht daher die Beurteilung des BRA hinsichtlich seiner IPSAS Compliance, um Optimierungspotentiale zu identifizieren, welche die Entscheidungsrelevanz und Rechenschaftsfunktion des BRA wesentlich erhöhen können.

Als Basis zur Beurteilung der IPSAS Compliance des BRA dient das REPF Assessment Framework, welches international eingesetzt wird, um die Qualität der Finanzberichterstattung zu beurteilen. Bis dato hat das IPSAS Board (IPSASB) 40 IPSAS erlassen. Dabei sind gewisse Standards (namentlich IPSAS 34 bis 40) erst ab der Berichtsperiode 2017 oder später anzuwenden, während andere Standards ersetzt wurden (z.B. IPSAS 15 wurde durch IPSAS 28 bis 30 ersetzt). Diese wurden nicht in den Analyserahmen miteinbezogen. Zudem verzichtet der Bund bewusst auf die Anwendung bestimmter IPSAS (namentlich IPSAS 5, 10, 11, 16, 27), da sich deren Regelungen auf Sachverhalte beziehen, die im österreichischen Kontext nicht gegeben sind (zum Beispiel IPSAS 10 Rechnungslegung für Hochinflationländer).¹⁵ Der Verzicht auf die Anwendung bestimmter IPSAS wird als *unechte Abweichung* bezeichnet und ist aus Sicht von IPSAS zulässig, da die Qualität des Rechnungsabschlusses dadurch nicht negativ beeinflusst wird. *Echte Abweichungen* sind deshalb von *unechten Abweichungen* zu unterscheiden.

Ein vollständiger REPF (Report on the Enhancement of Public Sector Financial Reporting) war im gegebenen Analyse- und Ressourcenrahmen weder möglich noch zielführend. Im Fokus der Analyse steht vielmehr die **Identifikation von echten Abweichungen** gegenüber den IPSAS, da durch deren Adressierung eine wesentliche Verbesserung der Darstellung und Entscheidungsnützlichkeit des BRA erreicht werden kann. Die Ergebnisse basieren deshalb auf einer REPF-Light-Analyse.

Echte Abweichungen beziehen sich auf die Nicht-Anwendung von IPSAS, welche die Qualität und Entscheidungsnützlichkeit des BRA einschränken. Ziel dieser Analyse ist es daher, die wesentlichen, entscheidungsrelevanten Abweichungen von den IPSAS zu erfassen um daraus Optimierungsvorschläge abzuleiten. **Die Optimierungsvorschläge werden in drei Stufen priorisiert:**

¹⁵ vgl. dazu BMF: Geschäftsbericht zur Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013, S. 8

- **Priorität 1 (P1):** Schlüsselprinzipien von IPSAS werden derzeit nicht eingehalten. Die Umsetzung von Optimierungsvorschlägen mit Priorität 1 birgt das Potential, die Qualität und Entscheidungsrelevanz der Rechnungslegung **wesentlich** zu erhöhen.
- **Priorität 2 (P2):** Es bestehen rechenschafts- und entscheidungsrelevante Defizite der derzeitigen Rechnung. Die Umsetzung von Optimierungsvorschlägen mit Priorität 2 birgt das Potential, die Qualität und Entscheidungsrelevanz der Rechnungslegung weiter zu steigern.
- **Priorität 3 (P3):** Geringfügigere Verbesserungen, sowie solche, die zwar unter P1 oder P2 fallen könnten, aber gegenwärtig vom IPSASB revidiert werden. Im letzteren Fall ist die Revision abzuwarten.

Um vor dem Hintergrund einer Qualitätssteigerung der Finanzberichterstattung eine weitere Annäherung an die IPSAS zu erreichen, sind - außer im Fall von bewussten Abweichungen oder aufgrund von fehlenden Vorgaben durch die IPSAS - die gesetzlichen Bestimmungen sowie die Anwendungspraxis in spezifischen Bereichen zu erweitern oder zu präzisieren. Nachfolgend werden die Optimierungsvorschläge im Überblick dargestellt. Die detaillierten Ergebnisse und Optimierungsvorschläge der REPF-Light-Analyse finden sich in Anhang 2.

IPSAS	Optimierungspotentiale mit Priorität 1
1	Ausarbeiten eines adaptierten Rechnungsabschlusses auf Basis des Textteils Band 1 - Bund sowie des gedruckten Zahlenteils, sowie dessen Umsetzung im Rahmen eines neu gestalteten BRA, voraussichtlich als Ersatz Textteil Band 1 - Bund sowie weiterer Bestandteile des heutigen BRA (Abschnitt II/Kapitel 1.2.1)
1	Für die Vermögens- und Ergebnisrechnung ist in dem zu entwickelnden adaptierten Rechnungsabschluss ein Aggregationslevel zu wählen, das die Mindestgliederung nach IPSAS 1 aufweist und den Rechnungslegungsgrundsätzen von IPSAS 1 (z.B. Wesentlichkeit, Relevanz) entspricht und dadurch die Entscheidungsnützlichkeit aus Sicht der Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten berücksichtigt (Abschnitt II/Kapitel 1.2.1)
1	Systematische Verknüpfung der Anhangsinformationen mit den restlichen Elementen des adaptierten Rechnungsabschlusses mittels Querverweisen (Abschnitt II/Kapitel 1.2.1)
1	Offenlegung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie der getätigten Abweichungen von IPSAS im Anhang des adaptierten Rechnungsabschlusses (Abschnitt II/Kapitel 1.2.1)
2	Klare Trennung von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung im adaptierten Rechnungsabschluss (Abschnitt II/Kapitel 1.2.1)
3	Überprüfung des aktuellen Rechtsrahmens in Bezug auf Systematik, Regelungsdichte und -tiefe sowie Identifikation von Möglichkeiten zur Reduktion der Komplexität
3	Definition einer Normenhierarchie und Entwicklung von Prinzipien wie mit Geschäftsvorfällen umzugehen ist, für die aktuell keine Regelungen existieren
23	Systematische Überprüfung der übertragenen Vermögenswerte in Bezug auf Bedingungen und gegebenenfalls Passivierung des Transferertrags bis zur Erfüllung der Bedingung
24	Die Begründung von Budgetabweichungen soll sich auf die im adaptierten Rechnungsabschluss präsentierten Rechnungen beziehen (Abschnitt II/Kapitel 1.2.1)
25	Bilanzielle Erfassung der Pensionsrückstellungen (Abschnitt II/Kapitel 1.2.1)
28	Bewertung der Wertpapiere der Republik Österreich sowie der passiven Finanzinstrumente zum fortgeführten Anschaffungswert (<i>amortized cost</i>)

29	Schaffung einer Klassifizierungsgruppe Darlehen und Forderungen und deren Bewertung gemäß den Vorgaben von IPSAS 29 (Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung)
29	Angleichung der Klassifizierung und der darauf basierenden Darstellung der Finanzinstrumente an IPSAS 29 (Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung)
IPSAS	Optimierungspotential mit Priorität 2
3	Überprüfung, inwiefern eine prinzipienorientierte Ausgestaltung des Rechtsrahmens möglich ist
4	Entwicklung von übergeordneten und integrierten Regelungen wie mit Geschäftsfällen in fremder Währung umzugehen ist, entweder auf Stufe BHG 2013 oder BHV 2013
6	Schärfung der Definition eines verbundenen bzw. beherrschten Unternehmens durch Miteinbezug von Nutzenargumenten i.S.v. IPSAS
6	Empfehlung Vollkonsolidierung: Erstellung einer konsolidierten Rechnung in Ergänzung des BRA
8	Überprüfung und Auslegeordnung über allfällige, gemeinsam geführte Tätigkeiten, Vermögenswerte oder Einheiten
8	Präzisierung der Erfassungs- und Bewertungsmethoden für Geschäftsvorfälle die unter IPSAS 8 (Anteile an Joint Ventures; neu IPSAS 36) fallen
12	Prüfung, ob Sachverhalt auf Bundesebene relevant ist. Falls ja, ergänzende Erstellung von Bewertungsvorschriften für Vorräte zum Verkauf und Vorräte als Produktionsfaktor
16	Prüfung, ob Sachverhalt auf Bundesebene relevant ist. Falls ja, gesetzliche Verankerung eines prinzipienorientierten Definitionsrahmens analog IPSAS 16 (als Finanzinvestition gehaltene Immobilien)
17	Präzisierung der Erfassungsmethoden von Sachanlagen (bzw. Vermögenswerten im Generellen) unter Berücksichtigung des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Leistungspotentials sowie der verlässlichen Wertermittlung analog IPSAS 17 (Sachanlagen)
20	Vollständige Umsetzung der vorhandenen gesetzlichen Bestimmungen bezüglich Ausweis von Angaben zu Transaktionen mit nahe stehenden Einheiten sowie zu den Vergütungen der Schlüsselpersonen
21 / 26	Vereinheitlichung und Systematisierung des Werthaltigkeitstests nach den Vorgaben von IPSAS 21 (Wertminderung nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte) und IPSAS 26 (Wertminderung zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte)
23	Gesetzliche Verankerung (BHG 2013) der periodengerechten Erfassung der Steuererträge, die in der Praxis im Rahmen von „time adjustments“ bereits erfolgt
29	Klärung des Ansatzes und der Bewertung der zu Absicherungszwecken gehaltenen Derivate
IPSAS	Optimierungspotentiale mit Priorität 3
9	Differenzierung der Erfassungsmethoden von Erträgen mit zurechenbarer Gegenleistung unter Berücksichtigung der verlässlichen Ertragsermittlung sowie der Wahrscheinlichkeit des Nutzenzugangs (Revision der Ertragsstandards durch das IPSASB abwarten)
9	Differenzierung der Erfassungskriterien für unterschiedliche Anwendungsbereiche wie beispielsweise Dienstleistungen oder Verkauf von Gütern (Revision der Ertragsstandards durch das IPSASB abwarten)
13	Präzisierung von Erfassungs- und Bewertungsvorschriften für Leasing-Verhältnisse auf Basis des künftigen IPSAS Leasing-Standards, der seinerseits auf dem neuen IFRS 16 basiert
18	Überprüfung, inwiefern eine verdichtete Segmentberichterstattung (z.B. UG) in einem adaptierten Rechnungsabschluss eingebettet werden kann
19	Prinzipienorientierte Definition der Eventualverbindlichkeiten und präzise Abgrenzung zum Rückstellungsbegriff

19	Ausweis der Eventualverbindlichkeiten analog zu den Bestimmungen von IPSAS 19 (Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten, Eventualforderungen)
----	--

2.2.2. Verrechnungstechnische Umsetzung - ausgewählte Themen

Mit Ausnahme der Finanzierungsrechnung ist der Rechnungsabschluss seit 2013 auf Basis des Ressourcenverbrauchskonzepts (Konzept der Periodenabgrenzung) zu erstellen. Dies bedingt, dass Transaktionen und andere Ereignisse bei ihrer Entstehung, und nicht erst bei Zu- oder Abfluss von Zahlungsmitteln erfasst werden. In diesem Zusammenhang regeln auch § 32 BHG 2013 iVm. mit § 89 Abs. 8 und § 37 Abs. 8 BHV 2013 explizit, dass die Zuordnung der Geschäftsfälle in der Ergebnis- und Vermögensrechnung periodengerecht - unabhängig vom tatsächlichen Zahlungsfluss - für jenes Finanzjahr zu erfolgen hat, welchem diese wirtschaftlich zuzurechnen sind. Erst dadurch wird eine möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes sichergestellt.

Die Umsetzung des integrierten doppelischen Rechnungswesens stellt allerdings auch hohe Anforderungen an die für die Verrechnung zuständigen Akteure und schafft - vor allem in Bereichen in denen von einer zahlungsstromorientierten Logik abgegangen wird - neue Fragestellungen und Problemfelder. Im Rahmen der Evaluierung wurden daher insbesondere folgende Sachverhalte adressiert¹⁶: die periodengerechte Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen (transitorische und antizipative Rechnungsabgrenzungen, Rückstellungen für ausstehende Rechnungen, Aufwand aus Vorperioden), die wirtschaftliche Zuordnung von Transfers und Förderungen und die aus Sicht der HHLO/HHFST notwendigen Optimierungsmaßnahmen.

Die Bewertung spezifischer Verrechnungsthemen basiert auf den Ergebnissen der Dokumentenanalysen, Interviews und Befragungen. Im Zuge der Interviews mit verschiedenen Anspruchsgruppen (HHLO, BHAG, RH, BMF) wurde erhoben, ob und in welchem Ausmaß sie mit der periodengerechten Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen, der wirtschaftlichen Zuordnung von Transfers und Förderungen, sowie der Verrechnung von ausgewählten nicht-finanzierungswirksamen Sachverhalten konfrontiert sind, wie sich die Verrechnungsvorgänge gestalten, wo die befragten Expertinnen und Experten Problembereiche sehen, und welche Optimierungsmaßnahmen zur Verbesserung der Situation notwendig wären. Darüber hinaus wurde im Rahmen einer quantitativen Befragung der HHFST bzw. Leiterinnen und Leiter von DBs erhoben, wie häufig sie mit der Verrechnung verschiedener Sachverhalte konfrontiert sind sowie ob, und welche Optimierungspotentiale sie im Zusammenhang mit diesen Sachverhalten sehen.

Die nachfolgende Tabelle zeigt, dass die Befragten eher selten mit der Verrechnung von Rückstellungen bzw. Forderungsbewertungen und -abschreibungen konfrontiert sind und die Thematik der Abgrenzungen relativ gesehen häufiger vorkommt. Die eher niedrigen Werte zur Häufigkeit der Konfrontation mit den genannten Sachverhalten sind teilweise auch durch die unterschiedlichen Verantwortlichkeitsstrukturen in den verschiedenen Ministerien zu erklären, da die Verrechnung dieser Sachverhalte überwiegend in den Zentralstellen erfolgt, die Befragung aber alle HHFST umfasste.

¹⁶vgl. dazu BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

Tabelle 6: Einbindung in die Verrechnung von Sachverhalten¹⁷

Bitte geben Sie an, wie häufig Sie mit der Verrechnung folgender Sachverhalte (z.B. im Vollzug oder im Zuge der Rechnungsabschlussarbeiten) in Ihrem Verantwortungsbereich konfrontiert sind	
	Mittelwert
Rechnungsabgrenzungen	2,96
Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	2,02
Prozessrückstellungen	1,81
Personalarückstellungen	1,75
Haftungsrückstellungen	1,61
Abgrenzungen von Transfers	2,15
Forderungsbewertungen (Wertberichtigungen)	1,69
Forderungsabschreibungen (Abschreibung/Ausbuchung)	2,04
Verrechnung von Obligos	3,06

(1=nie, 2=selten, 3=manchmal, 4=oft, 5=sehr oft)

Nachfolgend werden zunächst die Evaluierungsergebnisse mit Blick auf die periodengerechte Abgrenzung von Sachverhalten dargestellt.

2.2.2.1. Periodengerechte Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen

Rechnungsabgrenzung

Die Notwendigkeit der **Rechnungsabgrenzung** ergibt sich aus dem zentralen Grundsatz der periodengerechten Darstellung, welcher doppelischen Rechnungsabschlüssen zugrunde liegt. Demzufolge dürfen in einer Abrechnungsperiode nur Aufwendungen und Erträge verrechnet werden, die dieser wirtschaftlich zuzuordnen sind. Auf Bundesebene wurde in dieser Hinsicht teilweise den Vorgaben des UGB gefolgt, welches zwischen eigenen/fremden Vorauszahlungen (Transitorien) und eigenen/fremden Rückständen (Antizipationen) unterscheidet. Das UGB bietet hier konkretere Ansatzpunkte, da in den IPSAS die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen nicht explizit geregelt sind. Während aus konzeptioneller Sicht („Periodenprinzip“) jedenfalls eine Abgrenzung vorzunehmen ist, erfolgt gemäß IPSAS kein Ausweis als eigener Posten.

In nach dem UGB bilanzierenden Unternehmen in Österreich dürfen **ausschließlich transitorische Sachverhalte** (Vorauszahlungen) auf **aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungskonten** ausgewiesen werden. Diese weisen folgende Merkmale auf: (1) die Zahlungsleistung erfolgt vor dem Bilanzstichtag, (2) die Erfolgswirksamkeit tritt erst nach dem Bilanzstichtag auf und (3) der Aufwand bzw. der Ertrag betrifft einen bestimmten, klar definierten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag. Eigene Vorauszahlungen, die zukünftige Finanzjahre betreffen, sind gemäß UGB generell unter der Position „aktive

¹⁷ Die durchschnittliche Antwortrate lag bei 77% (n=80). Die restlichen Befragten haben die Frage gar nicht oder mit „weiß nicht“ beantwortet und wurden daher nicht in die Auswertung einbezogen.

Rechnungsabgrenzung“, fremde Vorauszahlungen die zukünftige Finanzjahre betreffen unter der Position „passive Rechnungsabgrenzung“ ausgewiesen¹⁸.

Auf Bundesebene ist dieser Sachverhalt u.a. in § 40 Abs. 5 BHV 2013 geregelt, welcher für die zeitliche Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen, die zwei oder mehreren Finanzjahren zuzurechnen sind, eine anteilige Abgrenzung für das jeweilige Finanzjahr vorsieht. Die Abgrenzung von Vorauszahlungen ist aus verrechnungstechnischer Sicht unproblematisch, da alle notwendigen Rechnungsunterlagen vorhanden sind, die Zahlung bereits erfolgt ist und unterjährig bzw. am Jahresende nur noch der für die nachfolgende(n) Rechnungsperiode(n) erfolgswirksame Anteil der Aufwendungen und Erträge aktiv oder passiv abgegrenzt werden muss. In dem Zusammenhang zeigt auch ein aktueller Prüfbericht des RH¹⁹, dass transitorische Rechnungsabgrenzungen aufgrund ihrer Charakteristika weitgehend korrekt und überwiegend automationsgestützt über die Accrual Engine/SAP verrechnet werden.

Im Fall von **antizipatorischen Sachverhalten** tritt die Leistungserbringung bzw. die Erfolgswirksamkeit bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag ein, während die Zahlungsleistung oder - hierbei aus praktischer Sicht problematischer - der Rechnungseingang erst nach dem Bilanzstichtag erfolgt. Bei der Verrechnung von antizipativen Vorgängen, also eigenen oder fremden Rückständen, wird die Abkehr von der vor der Reform angewandten zahlungsorientierten Verrechnungslogik besonders deutlich. Auf Bundesebene finden sich die relevanten Bestimmungen insbesondere in § 40 Abs. 1 BHV 2013 (siehe Box).

§ 40 Abs. 1 BHV 2013: Im vorangegangenen Finanzjahr entstandene Aufwendungen und Erträge, die dem vorangegangenen Finanzjahr auf Grund einer Rechnung oder auf Grund verlässlicher Verrechnungsunterlagen zugeordnet werden können, sind bis spätestens 15. Jänner des laufenden Finanzjahres in der Ergebnisrechnung zu Lasten des vorangegangenen Finanzjahres zu verrechnen. Eine Verrechnung zu Lasten des laufenden Finanzjahres kann jedoch dann erfolgen, wenn die Aufwendungen und Erträge nicht verlässlich ermittelbar sind und 10.000 Euro pro Konto der Voranschlagsstelle nicht übersteigen. Die Datenübergabe von automationsunterstützten Verfahren in das HV-System hat bis zum 15. Jänner zu erfolgen. Die Bundesministerin für Finanzen oder der Bundesminister für Finanzen kann im Einvernehmen mit dem Rechnungshof für Aufwendungen auf Grund von Rechnungen, bei denen eine zeitliche Abgrenzung zu Lasten des vorangegangenen Finanzjahres jedenfalls unterbleiben kann, eine Betragsgrenze festsetzen.

Hier wurde im Zuge der Evaluierung festgestellt, dass im Unterschied zur Privatwirtschaft (UGB) auf Bundesebene **auch antizipative Vorgänge (Rückstände) auf aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungskonten** gebucht und ausgewiesen werden, wodurch eine für Außenstehende nicht nachvollziehbare Vermischung von verschiedenen Sachverhalten erfolgt. Aufgrund der fehlenden Stringenz in der Konzeption der Verrechnung von antizipativen und transitorischen Vorgängen haben die aktuell bestehenden Vorgaben bzw. Handlungsanleitungen²⁰ ebenfalls zur Folge, dass die **automationsgestützte Abgrenzung**

¹⁸ Denk, C./Fritz-Schmied, G./Mitter, C./Wohlschlager, T./Wolfsgruber, H.: Externe Unternehmensrechnung: Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis, 2016, S. 237

¹⁹ BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016, S. 21

²⁰ So sind z.B. die im Verrechnungshandbuch dargestellten Abgrenzungsbuchungen (BMF: Handbuch Veranschlagungs- und Rechnungssystem des Bundes (VRB) ab 2013 - Verrechnung, 2011, S. 62ff) nicht richtig bzw. nicht nachvollziehbar dargestellt.

mittels Accrual Engine/SAP teilweise zu Fehldarstellungen führt.²¹ Von den HHLO wurde in den Interviews auch kritisch angemerkt, dass diese Fehldarstellungen zu umfangreichen Begründungspflichten führen.

Empfehlung: Um im Zusammenhang mit Rechnungsabgrenzungen nicht nur eine korrekte (automatische) Verrechnung, sondern auch eine höhere Transparenz sicherzustellen, wird eine klar getrennte Erfassung und bilanzielle Darstellung von Vorauszahlungen (Transitorien, aktive und passive Rechnungsabgrenzung) und Rückständen (Antizipationen, sonstige Forderungen und sonstige Verbindlichkeiten) empfohlen.

Rückstellungen für ausstehende Rechnungen

Generell ist festzuhalten, dass die Verrechnung von **antizipativen Vorgängen** (Rückstände) bei vorliegender Rechnung und deren konsequenter Verbuchung **unproblematisch** ist. Komplexer gestaltet sich die Verrechnung von (eigenen) Rückständen aus praktischer Sicht, wenn fremde Leistungen bereits im alten Jahr erbracht wurden, zu Jahresende allerdings noch keine Eingangsrechnung vorliegt. Gemäß § 53 Abs. 2 BHV 2013 kann bzw. muss (wenn der Wert der ausstehenden Rechnungssumme zumindest 50.000 Euro beträgt) hier eine periodengerechte Zuordnung durch die Bildung einer **Rückstellung für ausstehende Rechnungen** erfolgen. Voraussetzung ist das Vorhandensein von verlässlichen Informationen (z.B. in Verträgen, Bescheiden, Urteilen).

In dieser Hinsicht ist festzustellen, dass ein gesonderter Ausweis dieser Position sinnvoll ist, da dadurch den Anforderungen des ESVG 2010 Rechnung getragen wird, welche im Unterschied zu anderen Rückstellungsarten die Rückstellungen für ausstehende Eingangsrechnungen als Verbindlichkeit berücksichtigt. Dies wird auch durch die finanzierungswirksame Verrechnung dieser Rückstellungen deutlich, da im Unterschied zu anderen Rückstellungsarten bereits das korrekte finanzierungswirksame Aufwandskonto angesprochen wird, obwohl der Mittelabfluss erst im Folgejahr erfolgt. Die aktuelle Bezeichnung als **Rückstellung** entspricht allerdings weder den Vorgaben des UGB (Rechnungshöhe bekannt) noch der IPSAS. Insgesamt ist festzustellen, dass die hier erfassten Sachverhalte nicht immer mit den in § 53 Abs. 6 BHV 2013 verankerten **Merkmale** einer Rückstellung übereinstimmen, da in der überwiegenden Zahl der Fälle der **genaue Betrag** bereits bekannt, und der Mittelabfluss aufgrund der erbrachten Leistung sicher ist. Dies würde für eine **Reklassifizierung im Sinne einer Neuordnung** (sonstige Verbindlichkeiten statt sonstige Rückstellungen) sprechen.

Mit Blick auf die Verrechnung von Rückständen ohne Rechnung ist ebenfalls anzuführen, dass die Erläuterungen zur BHV 2013 keinen Aufschluss darüber geben, auf welches **Bezugsobjekt** (z.B. Einzelrechnung) die **Wertgrenze** von 50.000 Euro abstellt. Dies wurde auch im Rahmen der Interviews mit den HHLO und im Bericht des RH deutlich.²²

²¹ vgl. dazu auch BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016, S. 25ff

²² Nach Auffassung des RH beziehen sich diese 50.000 EUR auf die Summe der ausständigen Eingangsrechnungen und nicht auf den Betrag der einzelnen Rechnung, da jede andere Interpretation dazu führen würde, dass die Bestimmung des § 53 Abs. 2 BHV 2013 in der Praxis kaum zur Anwendung käme.

Empfehlung: Um eine korrekte und einheitliche Verrechnung von ausstehenden Eingangsrechnungen sicherzustellen, wird hier zeitnah eine **klare Festlegung des Bezugsobjektes und der Wertgrenze** empfohlen.

Die korrekte Erfassung von eigenen oder fremden Rückständen wird laut Aussagen der HHLO teilweise auch durch die **kurzen Fristenläufe** (für jährliche Abgrenzungsbuchungen ist dies der 15. Jänner des Folgejahres) im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses erschwert, wobei darauf hinzuweisen ist, dass in den Ressorts geeignete Prozesse etabliert werden müssen, um eine zeitgerechte Erfassung (auch ohne Rechnung) zu gewährleisten.

Empfehlung: Insgesamt ist es einerseits geboten, die Frist für die Erfassung von Geschäftsfällen zu verlängern (z.B. 31.01. des Folgejahres). Andererseits müssten die HHLO zukünftig die Optimierung der ressortinternen Prozesse zur fristgerechten Erfassung und periodengerechten Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen stärker forcieren.

Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden

Um unberücksichtigt gebliebene Aufwendungen und Erträge aus bereits abgeschlossenen Finanzjahren transparent darzustellen, besteht seit 2015 die Möglichkeit, **Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden** zu erfassen. Die auf diesen Positionen ausgewiesenen Sachverhalte sind überwiegend dem Transferbereich (z.B. FLAF, Pensionsversicherung) zuzurechnen.²³ Laut einer **Schwerpunktprüfung des RH²⁴** werden die **betreffenden Konten allerdings uneinheitlich genutzt**.

Empfehlung: Es ergibt sich daher zwingend die Notwendigkeit einer Klarstellung mit Blick auf die Verwendungsvorgaben sowie der Konkretisierung der Sachverhalte, die Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden betreffen. Darüber hinaus finden sich auf diesen Konten derzeit Sachverhalte (z.B. wesentliche Fehler), die gemäß IPSAS direkt als Korrekturbuchungen über das Eigenkapital (Nettovermögen) und nicht über die Konten des Ergebnishaushaltes verrechnet werden müssten. Es wird daher empfohlen, dementsprechende Regelungen zu entwickeln und rechtlich zu verankern.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Bereich der periodengerechten Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen (Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden, Rückstellung für ausstehende Eingangsrechnungen, und Rechnungsabgrenzungen) insgesamt eine zeitnahe Konkretisierung der haushaltsrechtlichen Vorgaben in Form von eindeutigen und klar nachvollziehbaren verrechnungsprozessorientierten Instruktionen (z.B. Aufnahme in das bereits in Entwicklung befindliche Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch), notwendig ist, um die Qualität und Stimmigkeit von Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung zu erhöhen.

²³ vgl. dazu auch BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016, S. 30ff

²⁴ vgl. dazu BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016, S. 34ff.

2.2.2.2. Wirtschaftliche Zuordnung von Transfers und Förderungen

Die Umsetzung des zentralen Grundsatzes der periodengerechten Darstellung im Bereich von Transfers und Förderungen ohne direkt zurechenbare Gegenleistung (IPSAS „non-exchange revenues und expenses“) stellt sowohl aus konzeptioneller als auch aus verrechnungstechnischer Sicht eine Herausforderung dar. Erhaltene und gegebene Transfers stellen nicht nur ein Spezifikum des öffentlichen Sektors dar. Aufgrund ihres hohen Anteils an den Gesamterträgen und -aufwendungen öffentlicher Einheiten ist auch deren transparente Darstellung von besonderer Relevanz. Bestehende Rechtsgrundlagen (z.B. UGB) bzw. internationale Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) für privatwirtschaftliche Unternehmen bieten nur unzureichend Anhaltspunkte für die Entwicklung von Vorgaben. Dies zeigt sich auch in der zeitlich verzögerten Entwicklung konkreter IPSAS. Nachfolgend wird zunächst die Umsetzung von IPSAS 23 (**Erträge ohne direkt zurechenbare Gegenleistung**) auf Bundesebene beurteilt und danach eine Beurteilung der Erfassung und Verrechnung von **Aufwendungen aus Transaktionen ohne Gegenleistung** vorgenommen. Ein diesbezüglicher IPSAS befindet sich derzeit in Entwicklung.

Erträge aus Transaktionen ohne direkte Gegenleistung

IPSAS 23 sieht generell eine periodengerechte Verrechnung von Erträgen ohne zurechenbare Gegenleistung (Steuern, Transfers) vor. Gemäß § 32 Abs. 1 und 3 BHG 2013 zählen Erträge aus Abgaben und abgabenähnliche Erträge (Steuererträge) sowie Erträge aus Transfers zu Transaktionen ohne direkte Gegenleistung dazu.

Steuererträge sind gemäß den gesetzlichen Grundlagen (§ 32 Abs. 1 BHG 2013) in jenem Finanzjahr zu verrechnen, in welchem die Einzahlung erfolgt. Diese gesetzlichen Bestimmungen stellen eine eindeutige Abweichung zu den Bestimmungen von IPSAS 23 dar. Gemäß RLV 2013 und in der Praxis werden allerdings für wesentliche Steuerarten (z.B. Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Mineralölsteuer) sogenannte „time adjustments“ durchgeführt. Hierbei handelt es sich um Zahlungen in den Monaten Januar und Februar, die jedoch wirtschaftlich dem vorangegangenen Finanzjahr zuzuordnen sind und damit als Ertrag in der Ergebnisrechnung des betreffenden Finanzjahres berücksichtigt werden. Dadurch wird sowohl eine Maastricht konforme Darstellung ermöglicht, als auch dem Grundsatz der periodengerechten Darstellung teilweise Rechnung getragen.

Empfehlung: Es wird eine Anpassung des BHG 2013 empfohlen, um bestehende Inkonsistenzen bzw. Widersprüche (BHG 2013 und RLV 2013) zu adressieren und die IPSAS Konformität auch aus rechtlicher Sicht sicherzustellen.

Transfererträge sind gemäß § 41 BHV 2013 periodengerecht abzugrenzen, außer wenn eine wirtschaftliche Zuordnung aufgrund von fehlenden verlässlichen Informationen nicht möglich ist. In diesen Fällen erfolgt die Verrechnung zum Zeitpunkt der Zahlung. Die Vorgehensweise ist im Grundsatz IPSAS konform. Abweichend zu IPSAS 23 wird derzeit zusätzlich nicht differenziert, ob mit übertragenen Vermögenswerten Bedingungen verbunden sind. Solche Bedingungen fordern, dass der Bund als Empfänger den Vermögenswert (z.B. Transferzahlung) entweder wie festgelegt verbraucht oder diesen der/dem Transfer- oder

Förderungsgeber/-geberin (z.B. EU) zurückgibt, falls die Bedingungen nicht eingehalten werden. Hier wäre gemäß IPSAS 23 nicht nur die Forderung bzw. der Ressourcenzufluss, sondern in der gleichen Höhe eine Verbindlichkeit zu erfassen. Diese ist erst dann (stufenweise) ertragswirksam aufzulösen, wenn die Bedingungen erfüllt sind und eine Rückabwicklung damit ausgeschlossen ist. Diese Passivierung ist gegenwärtig nicht vorgesehen und somit nicht IPSAS konform.

Empfehlung: Um die Konformität mit IPSAS 23 zu erhöhen, wäre zu prüfen, ob diese Sachverhalte (mit Bedingungen verbundene Transfererträge) auf Bundesebene vorkommen und bei positivem Ergebnis dementsprechende Bestimmungen zu entwickeln.

Aufwendungen aus Transaktionen ohne direkte Gegenleistung

Da Transferaufwendungen auf Bundesebene ungefähr 80% der Gesamtaufwendungen ausmachen, ist der Entwicklung von Bestimmungen, die eine getreue Darstellung der finanziellen Lage ermöglichen, besonderes Augenmerk zu schenken. Die IPSAS umfassen aktuell noch keinen Standard für die Erfassung und Verrechnung von Aufwendungen ohne Gegenleistung (Transfers und Förderungen, *Definition lt. BHG 2013 in nachstehender Box*). Das IPSASB schlägt u.a. vor, IPSAS 23 in umgekehrter Form anzuwenden. Dies würde bedeuten, dass neben der Beachtung des allgemeinen Grundsatzes **der wirtschaftlichen Zuordnung** zumindest **bedingte und unbedingte Transferverpflichtungen** unterschieden werden müssen.

§ 30 Abs. 5 BHG 2013: Unter **Transferaufwand** ist der Aufwand für die Erbringung einer **geldwerten Leistung des Bundes, ohne dafür unmittelbar eine angemessene geldwerte Gegenleistung** zu erhalten, zu verstehen. Dies gilt auch für Förderungen. Unter einer **Förderung** ist der Aufwand für zins- oder amortisationsbegünstigte Gelddarlehen, Annuitäten-, Zinsen- oder Kreditkostenzuschüsse sowie **sonstige Geldzuwendungen** zu verstehen, die der Bund einer natürlichen oder juristischen Person **für eine von dieser erbrachten oder beabsichtigten Leistung**, an der ein erhebliches, vom Bund wahrzunehmendes öffentliches Interesse besteht, gewährt (*Anmerkung: kein Auftragsverhältnis mit unmittelbarer Gegenleistung*).

Gemäß der derzeit bestehenden gesetzlichen Vorgaben auf Bundesebene sind Transferaufwendungen vom Grundsatz **der periodengerechten Zuordnung** nur dann ausgenommen, wenn eine wirtschaftliche Zuordnung aufgrund von fehlenden verlässlichen Informationen nicht möglich ist. In diesem Fall hat die Verrechnung zum Zeitpunkt der Zahlung zu erfolgen. Mehrjährige Transfers und Förderungen²⁵ sind gemäß § 41 Abs. 6 BHV 2013 jeweils für jenes Finanzjahr als Aufwand zu verrechnen, für das diese gewährt werden. Sinngemäß sind damit mehrjährige Transfers und Förderungen mit den jeweiligen Teilbeträgen jeweils für jenes Finanzjahr als Aufwand zu erfassen, für das diese gewährt werden (Kommentar 14 zu § 32 Abs. 6 BHG 2013²⁶).

Die **wirtschaftliche Zuordnung** von Transfers macht sich gemäß der derzeit bestehenden rechtlichen Vorgaben und zugehörigen Erläuterungen **am Finanzjahr**, für welches der Transfer gewährt wurde, fest. Der in den Erläuterungen zu § 41 Abs. 6 BHV 2013 enthaltene

²⁵ Bei den Förderungen handelt es sich um eine Teilmenge des gesamten Transferaufwandes.

²⁶ vgl. Lödl, M./Antl, E./Petridis-Pierre, E./Pfau, Ch./Seiwald, J.: BHG 2013 - Bundeshaushaltsrecht, 3. Auflage, Manz Verlag, 2012, S. 294

Hinweis, dass für Förderungen keine monatsbasierte zeitliche Abgrenzung vorgesehen ist (z.B. Juni n bis Mai n+1), insoweit obsolet, da auf das Finanzjahr abgestellt wird und die Aufteilung auf Finanzjahre zu erfolgen hat.

Mit Blick auf eine mögliche monatsbasierte Abgrenzung von laufenden Transfers und Förderungen sollte aus verwaltungsökonomischen Gründen eine Orientierung an festzulegenden Wesentlichkeitsgrenzen erfolgen. Zuvor wäre hier allerdings auch eine Bestandsaufnahme in Form einer Prüfung notwendig, um feststellen zu können inwieweit auf Bundesebene Transfers und Förderungen vom Finanzjahr abweichende Gewährungszeiträume betreffen.

Insgesamt führen die Bestimmungen in der Praxis derzeit dazu, dass die Verrechnung von Transfers und Förderungen in der Ergebnisrechnung damit primär einer zahlungsorientierten Logik folgt, da der Zahlungszeitpunkt in den meisten Fällen in das Finanzjahr fallen dürfte, für welches der Transfer gewährt wurde. Dies zeigt sich auch im direkten Vergleich der Transferpositionen in der Finanzierungs- und der Ergebnisrechnung. Im Durchschnitt (2013-2016) sind die Transferauszahlungen vier % höher als die Transferaufwendungen. Letztere machen im Jahresdurchschnitt (2013-2016) ungefähr 80% der Gesamtaufwendungen in der Ergebnisrechnung aus. Darüber hinaus fällt auf, dass die absolute Höhe der Transferpositionen beider Haushalte im Jahresverlauf relativ gleichlaufend ansteigen.

Tabelle 7: Transferaufwendungen und -auszahlungen (BRA 2013-2016)

	2013	2014	2015	2016
Auszahlungen aus Transfers	-49.940.339.184,48	-51.865.657.701,79	-52.766.577.164,80	-54.202.595.445,64
Transferaufwand	-51.131.165.271,57	-54.552.843.091,81	-55.437.813.054,53	-56.148.252.161,50

Die **bilanzielle Behandlung von Transferverpflichtungen** ist derzeit nicht explizit geregelt und wird überwiegend durch Ausnahmebestimmungen (Kommentar 14 zu § 38 Abs. 3 BHV 2013)²⁷ adressiert. Im Fall von mehrjährigen Transfers werden demzufolge Transferverpflichtungen des Bundes derzeit nur in der Höhe der jeweiligen Jahrest ranche erfasst und verrechnet, und nicht bereits zum Entstehungszeitpunkt (z.B. Vertragsabschluss, der eine Auszahlung von Jahrest ranchen für die nächsten vier Jahre vorsieht) in der vollen Höhe als Verbindlichkeit ausgewiesen.

Im Fall von **unbedingten (also nicht rückzahlbaren) mehrjährigen Transfers** stellt sich hier in Anlehnung an IPSAS die Frage, inwieweit durch diese Vorgehensweise dem Prinzip einer möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage Rechnung getragen wird, da vertraglich bestehende Verpflichtungen nicht in voller Höhe erfasst sind.²⁸ Im Fall von mehrjährigen unbedingten Transferverpflichtungen müsste bei konsequenter Auslegung des Verbindlichkeitsbegriffs zukünftig bereits eine volle Erfassung der Verbindlichkeit zum Entstehungszeitpunkt erfolgen. Gleichzeitig müssten allerdings Kriterien für die wirtschaftliche Zuordnung der Transferaufwendungen entwickelt werden, die (im Fall von

²⁷ vgl. Lödl, M./Antl, E./Petridis-Pierre, E./Pfau, Ch./Seiwald, J.: BHG 2013 - Bundeshaushaltsrecht, 3. Auflage, Manz Verlag, 2012, S. 711

²⁸ In der Praxis erfolgt teilweise auch eine volle Erfassung der Transferverpflichtung bei Vertragsabschluss. Diese wird, auch im Fall von mehrjährigen Transferverpflichtungen, in manchen Fällen im gleichen Finanzjahr voll als Aufwand in der Ergebnisrechnung berücksichtigt, wodurch es dort zu wesentlichen Schwankungen kommt.

bedingten und unbedingten Transfers) eine dementsprechende Abgrenzung in der Ergebnisrechnung ermöglichen. Hier ist vor allem auch abzuklären, inwieweit durch das Konzept der „Mehrjährigkeit“ bereits ein rechnungszweckorientierter Ansatz (i.S.d. Entscheidungsnützlichkeit und Rechenschaftslegung) für die wirtschaftliche Zuordnung vorliegt.

Im Fall von **bedingten Transferverpflichtungen** (z.B. Förderungen) ist die Auszahlung des Transfers an Bedingungen geknüpft. Solche Bedingungen erfordern, dass die Empfängerin/der Empfänger den Transfer entweder wie festgelegt verbraucht oder diesen der/dem Transfer- oder Förderungsgeber/-geberin zurückgibt, falls die Bedingungen nicht eingehalten werden. Hier wäre - in der umgekehrten Logik des IPSAS 23 - nicht nur die Verbindlichkeit, sondern in der gleichen Höhe eine Forderung zu erfassen. Diese ist erst dann aufwandswirksam aufzulösen, wenn die Bedingungen erfüllt sind und eine Rückabwicklung damit ausgeschlossen ist. Hier müsste allerdings klar festgelegt werden, welche Charakteristika diese Bedingungen aufweisen müssen und wie sich diese zur zeitlichen Abgrenzung von mehrjährigen Transfers verhalten.

Insgesamt ist festzustellen, dass die aktuellen Regelungen die Erfassung von Transferverpflichtungen in Form von Ausnahmebestimmungen adressieren und die Erfassung und Verrechnung von Transfers überwiegend zahlungsorientiert erfolgt. Diese Verrechnung entspricht im Fall von laufenden Transfers weitgehend den Vorgaben des ESVG 2010. Eine andere Möglichkeit - abweichend zu den IPSAS Überlegungen - stellt daher der Ausweis einer mehrjährigen Transferverpflichtung als Vorbelastung (die zukünftige Perioden betrifft) dar. Dies hätte zur Folge, dass mehrjährige Transferverpflichtungen auch zukünftig nur in der Höhe der jeweiligen Jahrestrenche in der Ergebnis- und Finanzierungsrechnung erfasst werden, während der Ausweis als Vorbelastung im Anhang des Rechnungsabschlusses einen Überblick über zukünftige Verpflichtungen gibt.

Kernempfehlung: Unter Berücksichtigung der oben genannten Punkte ist eine Weiterentwicklung und Konkretisierung der haushaltsrechtlichen Vorgaben mit Blick auf die Erfassung von Transferverpflichtungen und die Zuordnung und Abgrenzung von Transfers zeitnah notwendig. Da auf keine bestehenden Vorgaben (z.B. IPSAS oder UGB) zurückgegriffen werden kann, würde es sich hier auch anbieten, die Vorgaben des ESVG 2010 (laufende Transfers) zu beachten und gleichzeitig sicherzustellen, dass eine tatsachengetreue Darstellung der finanziellen Lage erfolgt. Die Darstellung zukünftiger Verpflichtungen und deren Verursachung müssen aus Sicht der Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten daher transparent sein.

Abschließend ist aus **konzeptioneller und verrechnungstechnischer Sicht** anzumerken, dass mit Blick auf die Erfassung und Bewertung von ausgewählten Aufwands- und Ertragspositionen (Abgaben, Veränderungen von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen, laufende Transfers) auf Bundesebene teilweise den ESVG 2010 Vorgaben, und nicht jenen der IPSAS gefolgt wird. Diese Vorgehensweise scheint m.E. sinnvoll. **Im Rahmen von Weiterentwicklungen des BHG 2013 könnte die Berücksichtigung beider Ansätze (ESVG 2010 und IPSAS) erfolgen und in Abhängigkeit von den Zielsetzungen nach Möglichkeit eine Harmonisierung der Vorgaben angestrebt werden.**

2.2.2.3. Optimierungspotentiale und Optimierungsmaßnahmen aus Sicht der HHLO/HHFST

Um mögliche Optimierungspotentiale in der Verrechnung zu identifizieren, wurden Interviews mit HHLO und eine Befragung der HHFST durchgeführt. Im Rahmen der Interviews wurde deutlich, dass die Verrechnung von verschiedenen Sachverhalten teilweise unklar oder nicht abschließend geklärt ist (z.B. Wertgrenzen, Notwendigkeit der Abgrenzung, fehlende Vorgaben zur Verrechnung von langfristigen Rückstellungen). Insbesondere mit Blick auf die Verrechnung von nicht-finanzierungswirksamen Aufwendungen und Erträgen (z.B. Vorratsbewertung, Forderungsbewertungen und -abschreibungen, Folgebewertung von Beteiligungen) hat auch der RH kürzlich festgestellt²⁹, dass diese teilweise uneinheitlich erfolgt. Dieses Bild wurde in den Interviews bestätigt (z.B. Verbuchung von Forderungsbewertung bzw. -abschreibungen).

Gleichzeitig wurden von den HHLO aber auch die Bedeutung einer **einheitlichen Verrechnung** und die in diesem Zusammenhang notwendigen, aber (noch) unzureichenden **Richtlinien** bzw. **Handbücher** erwähnt, die derzeit ausgearbeitet werden, und es wurde auf aktuell fehlende **Möglichkeiten** zur schnellen und konsistenten Klärung von verrechnungstechnischen Fragen hingewiesen. Letzteres bezieht sich vor allem auf die unterschiedliche Auslegung von Sachverhalten durch BMF, BHAG oder RH (z.B. Wertgrenzen im Zusammenhang mit der Bildung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen, Abgrenzung von nicht-finanzierungswirksamen Aufwendungen). Die diesbezügliche Einrichtung einer zentralen Ansprech-/Clearingstelle mit bindender Auslegungskompetenz zur bundesweiten Abklärung von verrechnungsspezifischen Fragen wurde bereits in Abschnitt II/Kapitel 2.2.1. empfohlen.

Von den HHLO wurde aber auch auf Lerneffekte im Zusammenhang mit der Verrechnung hingewiesen, wie z.B. die Abkehr von Gruppenbewertungen und Umsetzung einer verfahrensbezogenen Verrechnung von Prozessrückstellungen, die eine korrekte Auflösung wesentlich erleichtern. Darüber hinaus wurde mehrfach auf eine verbesserte Abstimmung mit der Finanzprokurator im Bereich der Prozessrückstellungen hingewiesen (z.B. zeitnahe Antworten und Berichte). Vereinzelt wurde auch der Mehrwert von Rückstellungen für die interne Steuerung angeführt, da durch die Bildung von Prozessrückstellungen Risiken besser einschätzbar sind.

Aufbauend auf den in den Interviews identifizierten Optimierungspotentialen wurde in einer Befragung der HHFST die Dringlichkeit bzw. der Nutzen verschiedener Maßnahmen zur Optimierung der doppelten Verrechnung erhoben. Abbildung 3 zeigt die Ergebnisse der Befragung im Überblick.

²⁹ vgl. dazu auch BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

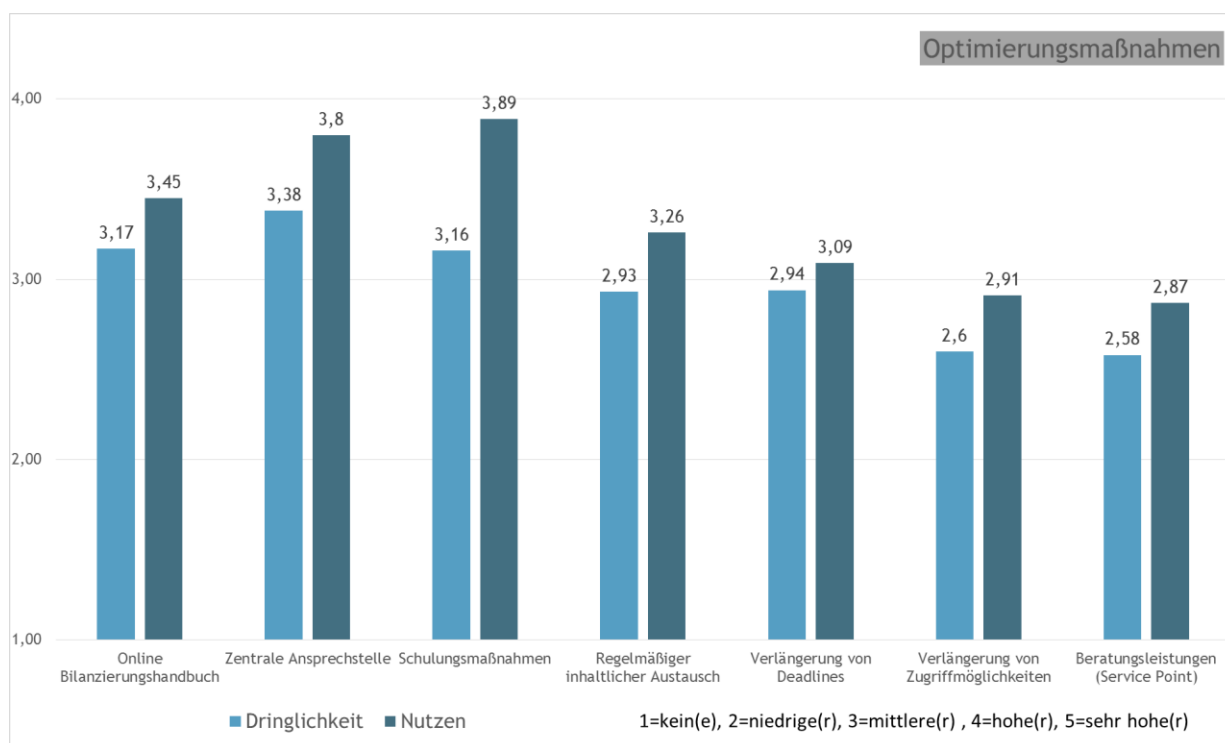


Abbildung 3: Optimierung der doppischen Verrechnung aus Sicht der HHFST³⁰

Hier zeigt sich, dass auch aus Sicht der HHFST die Verankerung einer zentralen Ansprechstelle (Clearingstelle) zur Abklärung von verrechnungstechnischen Fragen (Auslegung und Anleitung) als wichtig erachtet wird.

Darüber hinaus werden Schulungsmaßnahmen für Mitarbeiter/-innen, die mit der Verrechnung und Bilanzierung befasst sind, gewünscht. Die aufgrund der doppischen Verrechnung und Bilanzierung gestiegenen Anforderungen machen auch eine Anpassung der Stellenbeschreibungen für Mitarbeiter/-innen, die mit der Verrechnung und Bilanzierung befasst sind, notwendig. Hier besteht laut Interviews vor allem auch der Bedarf an konzeptionellen Schulungen, die den Zweck und die Konsequenzen der Verrechnung in den verschiedenen Haushalten aufzeigen. Mittelfristig wird daher die Entwicklung und Verankerung eines qualitätsgesicherten und einheitlichen Aus- bzw. Weiterbildungsprogramms (Public Sector Finance/Accounting) empfohlen.

Zudem weisen die Ergebnisse auf den Nutzen eines (Online) Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuchs inklusive Kontierungsleitfaden, welches Kontenbeschreibungen sowie genaue Anleitungen zur Verrechnung und in weiterer Folge Bilanzierung enthält, hin. Dieses befindet sich aktuell in Entwicklung.

Die Verankerung eines regelmäßigen inhaltlichen Austauschs zu unterschiedlichen Verrechnungsthemen (z.B. Rückstellungen) und die Verlängerung von Fristen im Rahmen der jährlichen Abschlussrechnungen erreichen ein mittleres Nutzenniveau. Ein gewünschter inhaltlicher Austausch unter Einbezug der Clearingstelle kann vor allem auch dazu dienen,

³⁰ Die durchschnittliche Antwortrate lag bei 94% (n=98). Die restlichen Befragten haben die Frage gar nicht oder mit „weiß nicht“ beantwortet und wurden daher nicht in die Auswertung einbezogen.

Verrechnungslogiken und Verrechnungswirkungen (z.B. Auswirkung auf unterschiedliche Haushalte) mit Blick auf verschiedene Sachverhalte zu klären.

2.3. Zusammenfassung der Empfehlungen

Für eine vollständige und verlässliche Aufstellung des BRA ist eine geordnete und vollständige Verrechnung eine zentrale Vorsteuergröße. Sie bildet auch unterjährig eine wesentliche Grundlage für die im Rahmen der Budgetsteuerung zu erstellenden Vollzugsberichte. In diesem Zusammenhang müssen Verrechnungsvorgänge zeitnah erfolgen sowie transparent, nachvollziehbar und möglichst fehlerfrei sein. Die im Rahmen der externen Evaluierung durchgeführten Erhebungen weisen mit Blick auf die Verrechnung auf Optimierungspotentiale aus regulatorischer, organisatorischer und technischer Sicht hin, da der dem Ressourcenverbrauchsprinzip inhärente Grundsatz der Periodenabgrenzung aktuell nur unzureichend eingehalten wird. Die gesetzlich verankerten Erfassungs- und Bewertungsprinzipien entsprechen überwiegend den IPSAS Anforderungen (siehe REPF-Light-Analyse). Die Erfassung und Bewertung von ausgewählten Aufwands- und Ertragspositionen (Abgaben, Veränderungen von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen, Transfers) folgt auf Bundesebene teilweise den ESVG 2010 Vorgaben und nicht jenen der IPSAS. Diese Vorgehensweise scheint m.E. sinnvoll. **Im Rahmen von Weiterentwicklungen des BHG 2013 könnte die Berücksichtigung beider Ansätze (ESVG 2010 und IPSAS) erfolgen und in Abhängigkeit von den Zielsetzungen nach Möglichkeit eine Harmonisierung der Vorgaben angestrebt werden.** Aus konzeptioneller Sicht ergeben sich hier Optimierungspotentiale vor allem mit Blick auf die Anpassungen des aktuellen rechtlichen Rahmens zur Komplexitätsreduktion und der einheitlichen Auslegung von verrechnungsspezifischen Fragen.

Um die Qualität der konzeptionellen Umsetzung/Qualität der Verrechnung und damit auch die Stimmigkeit der Finanzierungs- und insbesondere der Ergebnis- und Vermögensrechnung sicherzustellen bzw. zu erhöhen, wird die Umsetzung folgender Maßnahmen möglichst zeitnah empfohlen. Die dargestellten Maßnahmen umfassen auch einzelne IPSAS bezogene Empfehlungen der REPF-Light-Analyse (Details in Anhang 2).

Optimierungspotential mit **Priorität 1** - Konzeptionelle Umsetzung

- **Optimierung des aktuellen rechtlichen Rahmens** in Bezug auf Systematik, Regelungsdichte und -tiefe sowie die Identifikation von Möglichkeiten zur Reduktion der Komplexität (z.B. systematische Analyse und Konsolidierung von thematisch zusammenhängenden Sachverhalten, die aktuell dezentral in unterschiedlichen Rechtsgrundlagen geregelt sind (BHG 2013, BHV 2013, EBV 2011, BVV 2011, RLV 2013)) und darauf aufbauend die Überleitung in eine zentrale VO und Konkretisierung in Form von Handbüchern und Leitfäden.
- **Verankerung einer zentralen Ansprech-/Clearingstelle** (z.B. im BMF) mit bindender Auslegungskompetenz zur bundesweiten Abklärung von verrechnungsspezifischen Fragen (z.B. Erfassung, Bewertung, Verrechnung und Bilanzierung von Sachverhalten).
- **Definition einer Normenhierarchie und Entwicklung von Prinzipien und Prozessen** wie mit Geschäftsvorfällen umzugehen ist, für die aktuell keine oder auslegungsbedürftige/widersprüchliche Regelungen existieren (z.B. Verweis auf nationale Rechtsgrundlagen oder internationale Standards).

- **Zeitnahe Fertigstellung des** (sich aktuell in Entwicklung befindlichen) **Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuchs**, welches auch Kontenbeschreibungen sowie genaue Anleitungen und Konkretisierungen zur konsistenten Verrechnung und Bilanzierung im Drei-Komponenten-System enthalten sollte.

Optimierungspotential mit **Priorität 1 - Verrechnung**

- Um im Zusammenhang mit der **periodengerechten Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen** nicht nur eine korrekte (automatische) Verrechnung, sondern auch eine höhere Transparenz sicherzustellen, wird eine Überarbeitung der haushaltsrechtlichen Vorgaben sowie deren Konkretisierung in Form von eindeutigen und klar nachvollziehbaren Instruktionen für deren Verrechnung und Bilanzierung empfohlen. Hierzu zählen insbesondere
 - eine klar getrennte Erfassung und bilanzielle Darstellung von Vorauszahlungen (Transitorien, aktive und passive Rechnungsabgrenzung) und Rückständen (Antizipationen, sonstige Forderungen und sonstige Verbindlichkeiten) im adaptierten Rechnungsabschluss,
 - die Reklassifizierung und Einführung einer eigenen Bilanzposition für Rückstände iVm ausstehenden Rechnungen sowie eine klare Festlegung des Bezugsobjektes (Einzelrechnung oder Rechnungssumme) und der Wertgrenze für die Sachverhalte,
 - die zeitgerechte Erfassung und Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen durch die verantwortlichen Akteure (Etablierung ressortinterner Prozesse) bei gleichzeitiger Verlängerung der Fristenläufe im Rahmen der jährlichen (und gegebenenfalls der unterjährigen) Abgrenzung sowie eine konsequente Umsetzung und Darlegung des Erfüllungsgrades der Empfehlungen des RH auf Ressortebene,
 - eine Konkretisierung der Sachverhalte die erfolgswirksam als Aufwendungen und Erträge aus Vorperioden in der Ergebnisrechnung dargestellt werden sowie klare Abgrenzung von Vorgängen die erfolgsneutral über die Position des Nettovermögens (z.B. Korrekturen) verrechnet werden.
- **Erhaltene Transfers ohne direkt zurechenbare Gegenleistung** („non-exchange revenues“) stellen ein Spezifikum des öffentlichen Sektors dar. Bestehende Rechtsgrundlagen (z.B. UGB) bzw. internationale Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) für privatwirtschaftliche Unternehmen bieten daher nur unzureichend Anhaltspunkte für die Entwicklung solcher Vorgaben. Dies zeigt sich auch in der zeitlich verzögerten Entwicklung konkreter IPSAS. Mit Blick auf erhaltene Transfers ergeben sich folgende Optimierungspotentiale:
 - Periodengerechte Erfassung der Steuererträge: Der Bund hat IPSAS 23 (Erträge ohne direkt zurechenbare Gegenleistung) in der Praxis überwiegend umgesetzt. Im Bereich der periodengerechten Erfassung von Steuererträgen besteht aus gesetzlicher Sicht (§ 32 Abs. 1 BHG 2013) Handlungsbedarf, da hier im Unterschied zur RLV 2013 und der praktischen Umsetzung eine zahlungsorientierte Erfassung und Verrechnung gefordert wird.
 - Im Fall von auf den Bund übertragenen Vermögenswerten (Transfers) sollte eine systematische Überprüfung in Bezug auf damit verbundene Bedingungen durchgeführt und gemäß IPSAS 23 gegebenenfalls eine Passivierung der Transfererträge vorgenommen werden.

- Derzeit existiert noch kein IPSAS für die **Erfassung und Verrechnung von Aufwendungen aus Transaktionen ohne Gegenleistung**. Aufgrund ihres hohen Anteils an den Gesamtaufwendungen des Bundes ist deren transparente Darstellung von besonderer Relevanz. Die Regelungen auf Bundesebene führen aktuell dazu, dass die Erfassung und Verrechnung von Transfers und Förderungen überwiegend zahlungsorientiert erfolgt. Letzteres gilt auch für die Erfassung von Transferverpflichtungen im Zusammenhang mit mehrjährigen Transfers. Daher wird eine Weiterentwicklung und Konkretisierung der haushaltsrechtlichen Vorgaben mit Blick auf die Erfassung von Transferverpflichtungen sowie die Zuordnung und Abgrenzung von Transfers empfohlen.
 - Im Fall von **mehrjährigen unbedingten Transferverpflichtungen** müsste bei konsequenter Auslegung des Verbindlichkeitsbegriffs - im Unterschied zu den derzeitigen Ausnahmebestimmungen - zukünftig die volle Erfassung der Verbindlichkeit zum Entstehungszeitpunkt erfolgen. Hier ist gegebenenfalls auch sicherzustellen, dass gleichzeitig eine periodengerechte Abgrenzung im Ergebnishaushalt erfolgt.
 - Im Fall von **bedingten Transferverpflichtungen** (z.B. Förderungen) ist die Auszahlung des Transfers an Bedingungen geknüpft. Solche Bedingungen erfordern, dass die Empfängerin/der Empfänger den Transfer entweder wie festgelegt verbraucht oder diesen der/dem Transfer- oder Förderungsgeber/-geberin zurückgibt, falls die Bedingungen nicht eingehalten werden. Hier wäre - in der umgekehrten Logik des IPSAS 23 - aus Bundessicht nicht nur die Verbindlichkeit sondern in der gleichen Höhe eine Forderung zu erfassen. Diese ist erst dann aufwandswirksam aufzulösen, wenn die Bedingungen erfüllt sind und eine Rückabwicklung damit ausgeschlossen ist. Es müsste allerdings klar festgelegt werden, welche Charakteristika diese Bedingungen aufweisen müssen (z.B. verbindliche Nachweislegung) und wie sich diese zur zeitlichen Abgrenzung von mehrjährigen Transfers verhalten.
 - Da auf keine expliziten Vorgaben (z.B. IPSAS oder UGB) bei gegebenen Transfers und Förderungen zurückgegriffen werden kann, würde es sich gegebenenfalls anbieten, die Vorgaben des ESVG 2010 (laufende Transfers) zu beachten und gleichzeitig sicherzustellen, dass eine möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage (z.B. Darstellung der zukünftigen Verpflichtungen in Form von Vorbelastungen im Anhang) erfolgt. Wichtig ist hier allerdings, dass die Darstellung zukünftiger Verpflichtungen aus Sicht der Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten transparent erfolgt und deren Verursachung nachvollziehbar bleibt.
- Die aufgrund der doppischen Verrechnung und Bilanzierung gestiegenen Anforderungen machen eine **Anpassung der Stellenbeschreibungen und weitere Schulungsmaßnahmen** für Mitarbeiter/-innen, die mit der Verrechnung und Bilanzierung befasst sind, notwendig. Hier besteht vor allem auch der Bedarf an konzeptionellen Schulungen, die den Zweck und die Konsequenzen der Verrechnung in den verschiedenen Haushalten aufzeigen.
- Mittelfristig wird die **Entwicklung und Verankerung eines qualitätsgesicherten und einheitlichen Aus- bzw. Weiterbildungsprogramms** (Public Sector Finance/Accounting) empfohlen.

- **Verankerung eines regelmäßigen inhaltlichen Austauschs** (BMF, HHLO, HHFST, BHAG) unter Einbezug der Clearingstelle um Bilanzierung, Verrechnungslogik und Verrechnungswirkung mit Blick auf verschiedene Sachverhalte zu klären.

Optimierungspotential mit **Priorität 2** - Konzeptionelle Umsetzung/Verrechnung

- **Implementierung eines unabhängigen Rechnungslegungskomitees für den Öffentlichen Sektor**, welches sich mit diesen spezifischen Fragen befasst und eine zweckorientierte, vergleichbare und transparente Rechnungslegung öffentlicher Einheiten fördert. Ziele, Aufbau und Zusammensetzung könnten sich am SRS-CSPCP (Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor) orientieren und z.B. Fachvertreter/-innen aus RH, Bund, Ländern und Gemeinden, sowie Vertreter/-innen aus Wissenschaft und Wirtschaft umfassen.
- Mit Blick auf eine mögliche **monatsbasierte Abgrenzung von laufenden Transfers und Förderungen** sollte aus verwaltungsökonomischen Gründen eine Orientierung an festzulegenden Wesentlichkeitsgrenzen erfolgen. Zuvor wäre hier allerdings eine Bestandsaufnahme in Form einer Prüfung notwendig, um feststellen zu können, inwieweit auf Bundesebene Transfers und Förderungen vom Finanzjahr abweichende Gewährungszeiträume betreffen.

3. Steuerungswirkung doppischer Haushalte

3.1. Evaluierungsfokus und Vorgehensweise

Während in den Kapiteln eins und zwei des zweiten Abschnitts vor allem Fragen der Darstellungs- und Verrechnungsqualität behandelt wurden, stehen im dritten Schwerpunkt der Evaluierung Steuerungs- und Verantwortungsaspekte im Mittelpunkt. Aus **Steuerungsperspektive** werden vor allem folgende Fragestellungen behandelt:

- Welchen konkreten Nutzen und welche Aussagekraft bzw. welches (interne) Steuerungspotential haben Ergebnis- und Vermögenshaushalt aus Sicht der HHLO und HHFST?
- Welche Rahmenbedingungen führen dazu, dass der Ergebnis- und der Vermögenshaushalt derzeit nicht die erforderliche Aufmerksamkeit erhalten?
- Wie können die Akzeptanz und die Relevanz der Ergebnis- und der Vermögensrechnung erhöht werden?

3.2. Bewertung und Empfehlungen

Nach der ersten Phase der Umsetzung ist festzustellen, dass der interne Steuerungsnutzen von Ergebnis- und Vermögenshaushalt im Vergleich zum Finanzierungshaushalt eher niedrig bewertet wird und (noch) keine konsequente Nutzung der durch die Einführung des Ergebnis- und Vermögenshaushaltes neu verfügbaren Informationen erfolgt. Dies wurde sowohl in der Befragung der HHFST (n=104) als auch in den Interviews mit den HHLO deutlich, deren Ergebnisse nachfolgend dargestellt werden.

Darauf aufbauend erfolgt im nächsten Teil die Identifikation und Analyse der Ursachen, die dazu führen, dass der Ergebnis- und der Vermögenshaushalt derzeit nicht die erforderliche Aufmerksamkeit erhalten sowie die Zusammenfassung der Empfehlungen.

3.2.1. Interner Steuerungsnutzen doppischer Haushalte/empirische Erhebung

Während die in der Vermögens- und Ergebnisrechnung dargestellten Informationen aus Sicht der HHFST (n=104) den tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser verdeutlichen und zukünftige Belastungen transparenter machen, wird deren Entscheidungs-/Steuerungsrelevanz für den eigenen Verantwortungsbereich eher nicht bestätigt bzw. verneint (Tabelle 8). Hier wird auch deutlich, dass es bislang zu keiner Änderung der Steuerungslogik gekommen ist.

Tabelle 8: Informations- und Steuerungsrelevanz von Ergebnis- und Vermögensrechnung für den eigenen Verantwortungsbereich³¹

Die Ergebnisrechnung und Vermögensrechnung auf Basis des BHG 2013...	Mittelwert
...verdeutlichen besser den tatsächlichen Ressourcenverbrauch (z.B. durch Abschreibungen)	3,52
...machen zukünftige Belastungen (z.B. Verbindlichkeiten, Rückstellungen) transparenter	3,51
...verbessern die Entscheidungsgrundlage, da sie Tatbestände zur Ertrags- und Vermögenslage berücksichtigen, die bisher nicht umfasst waren	3,09
...machen die Konsequenzen von getroffenen Entscheidungen transparenter	3,12
...enthalten Informationen, die für die Steuerung in meinem Verantwortungsbereich relevant sind	3,01
...erleichtern die Steuerung aus unterschiedlichen Perspektiven	2,91
...unterstützen besser kostenbewusstes und effizientes Denken und Handeln	3,01
...erhöhen die Qualität der Entscheidungen	2,82
...führen dazu, dass Haushaltsberatungen objektiver/bedarfsorientierter geführt werden	2,65
...haben die Steuerungslogik in meinem Verantwortungsbereich verändert (nicht nur zahlungsorientierte Sichtweise)	2,76

(1=stimme gar nicht zu; 2=stimme eher nicht zu, 3=weder/noch, 4=stimme eher zu, 5=stimme voll zu)

Die Befragung der HHFST zeigt ebenfalls (Abbildung 4), dass sowohl der **interne** als auch der **externe Nutzen** des **Finanzierungshaushaltes** im Vergleich zum Ergebnis- und Vermögenshaushalt über alle Budgetphasen hinweg **am höchsten bewertet** wird, wobei hier insbesondere der Finanzierungsvoranschlag und die unterjährigen Finanzcontrollingberichte den höchsten internen Steuerungsnutzen aufweisen. Im Unterschied zum Voranschlag wird der externe Informationsnutzen der Bestandteile des BRA (Finanzierungs-, Ergebnis-, Vermögensrechnung und Anlagen) im Vergleich zum internen Steuerungsnutzen als signifikant höher eingeschätzt. Dies deckt sich auch mit den Aussagen in den Interviews. Der Ergebnisvoranschlag sowie das unterjährige Ergebniscontrolling weisen aus Sicht der HHFST hingegen den niedrigsten externen Informationsnutzen auf.

Insgesamt ist anzumerken, dass der Nutzen von Ergebnishaushalt und Vermögenshaushalt tendenziell eher niedrig bewertet wird. Auch in den Interviews zeigte sich deutlich, dass der Finanzierungshaushalt (weiterhin) im Mittelpunkt der ganzjährigen Budgetsteuerung steht.

Die Befragungsergebnisse zur Verwendung unterschiedlicher Informationen (Abbildung 5) bestätigen die oben dargestellten Ergebnisse mit Blick auf die Steuerungsrelevanz der verschiedenen Haushalte im Budgetvollzug. Informationen, die als **(hoch) steuerungsrelevant** eingestuft und häufig verwendet werden, sind überwiegend den im Finanzierungshaushalt ausgewiesenen Positionen zuzuordnen. Dieser weist - in der technischen Umsetzung und in den Voranschlagsvergleichsrechnungen im BRA - nicht nur Ein- und Auszahlungen, sondern auch vorgelagerte Verrechnungsstufen aus. Obligos i.S.v. Verpflichtungen/Berechtigungen bilden hier die Vorstufe zu Verbindlichkeiten/Forderungen,

³¹ Die durchschnittliche Antwortrate lag bei 88% (n=91). Die restlichen Befragten haben die Frage gar nicht oder mit „weiß nicht“ beantwortet und wurden daher nicht in die Auswertung einbezogen.

welche überwiegend in Zahlungen resultieren. Die Summe dieser Positionen vermindert/erhöht damit den Jahresverfügungsrest.³²

Der Nettofinanzierungssaldo im Finanzierungshaushalt ist - bei positiver oder negativer Abweichung - am Jahresende im Zusammenhang mit der Rücklagenbildung auf DB-Ebene relevant und erreicht aus Sicht der HHFST ein niedriges/mittleres Relevanzniveau.

Zu- und Abgänge von Vermögenswerten werden in der Finanzierungsrechnung und der Vermögensrechnung sowie z.B. in Form von Abschreibungen auch in der Ergebnisrechnung sichtbar. Informationen zu Forderungsbewertungen und zur Bildung und Auflösung von Rückstellungen finden sich in der Ergebnis- und Vermögensrechnung. Die niedrige/mittlere Relevanz dieser Positionen für die HHFST spiegelt sich ebenfalls in einer niedrigen Verwendungshäufigkeit wider. Auch in den Interviews mit den HHLO wurde auf die eher geringe **Steuerrelevanz** der Ergebnis- bzw. der Vermögensrechnung hingewiesen. Die Ergebnisrechnung wird aus Sicht der HHLO überwiegend im letzten Quartal relevant, insbesondere um gegebenenfalls rechtzeitig Mittelverwendungsüberschreitungen für nicht-finanzierungswirksame Aufwendungen zu beantragen bzw. um festzustellen, ob Vorgaben mit Blick auf finanzierungswirksame Aufwendungen eingehalten werden. Die kurzen Fristen (15. des Folgemonats) für die unterjährige Abgrenzung wurden von den HHLO als problematisch bezeichnet, da dadurch eine korrekte monatsbasierte Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen erschwert und die Qualität der unterjährigen Ergebnisrechnung eingeschränkt wird.³³

Trotz dieser kritischen Beurteilung wurde in den meisten Fällen gleichzeitig auf die **Notwendigkeit einer qualitativ hochwertigen doppischen Rechnungslegung** hingewiesen. Die Veranschlagung des Ergebnishaushaltes wird derzeit allerdings eher kritisch gesehen bzw. als einschränkend (nächster Abschnitt) empfunden.

Im nächsten Teil erfolgt daher die Analyse von Ursachen, die aktuell dazu führen, dass der interne Steuerungsnutzen von Ergebnis- und Vermögenshaushalt eher niedrig eingeschätzt wird und weiterhin der Finanzierungshaushalt im Mittelpunkt der Budgetsteuerung steht.

³² Im Ergebnishaushalt wird ebenfalls ein Jahresverfügungsrest ausgewiesen. Die hohe Relevanz ist allerdings im Zusammenhang mit der Finanzierungsrechnung zu sehen, da ausschließlich hier strikte technische Budgetüberschreitungsprüfungen erfolgen.

³³ vgl. zur konzeptionellen Umsetzung und den spezifischen Verrechnungsthemen Kapitel 2 sowie die Empfehlungen des RH in BRA 2015 Textteil 3: Ergebnisse der § 9 Prüfungen, BRA 2015: Textteil 3: Ergebnisse der § 9 Prüfungen, und BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

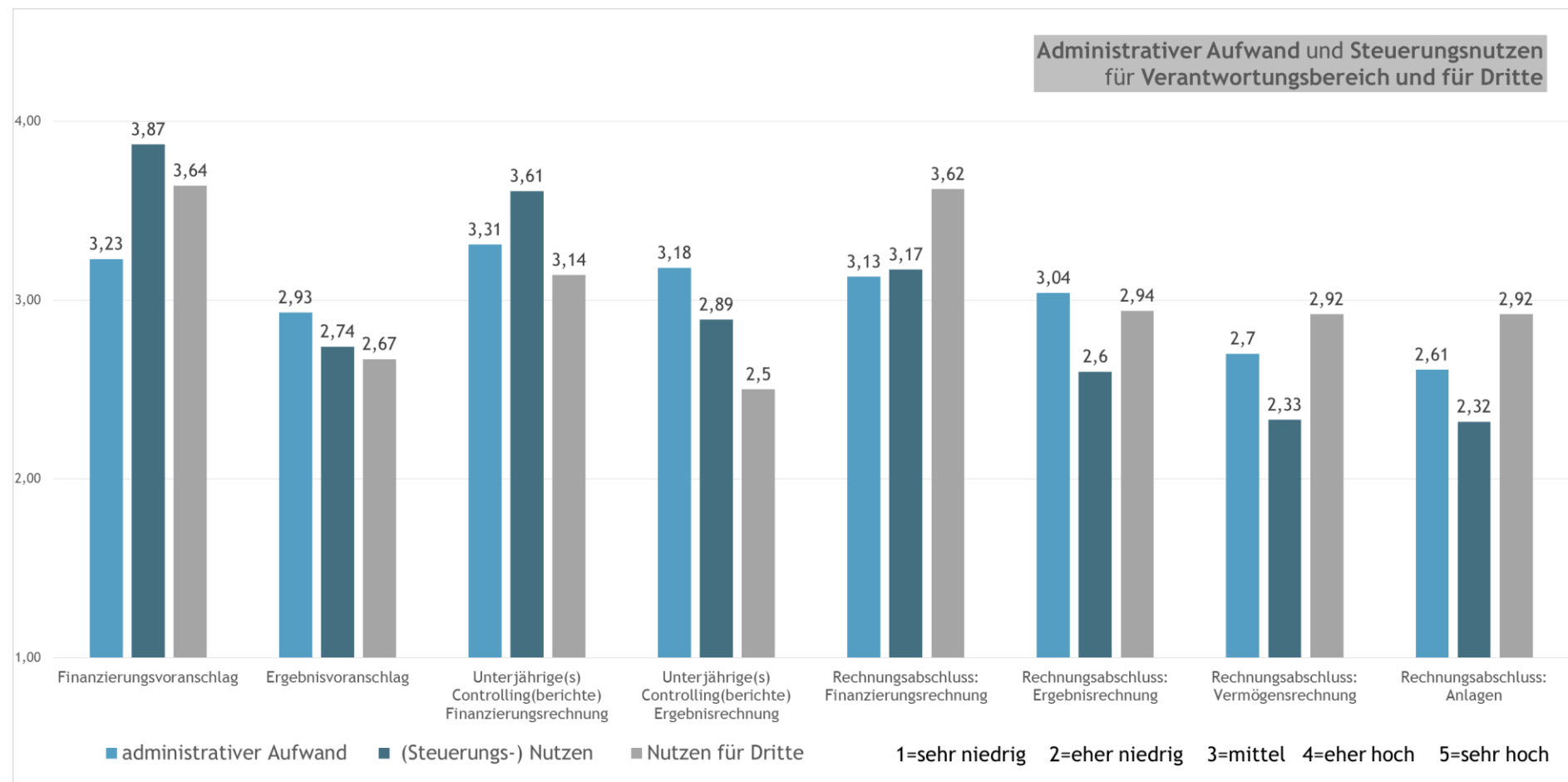


Abbildung 4: Aufwand-Nutzen der Haushalte im doppischen Verbundsystem aus Sicht der HHFST

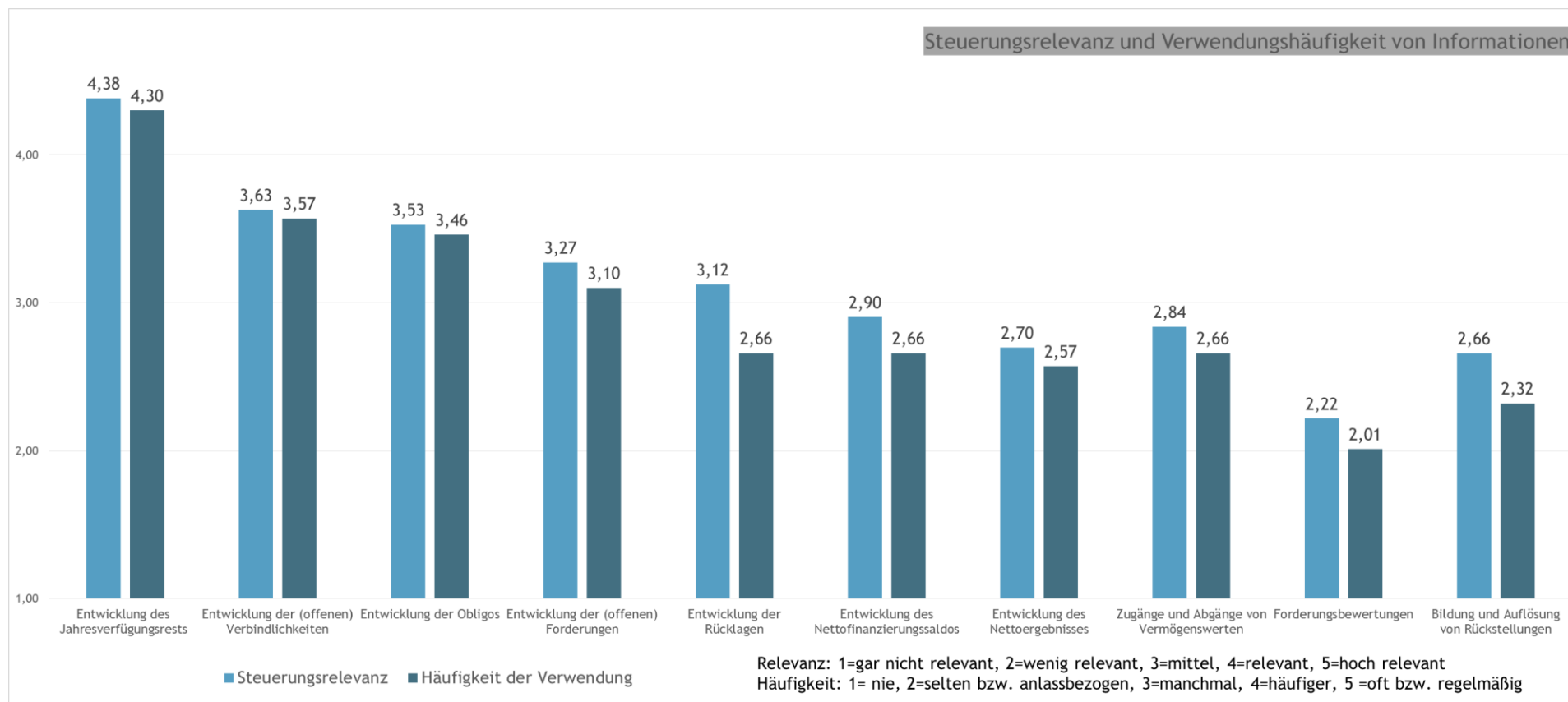


Abbildung 5: Steuerungsrelevanz/Verwendungshäufigkeit von Informationen aus Sicht der HHFST³⁴

³⁴ Die durchschnittliche Antwortrate lag bei 88% (n=91). Die restlichen Befragten haben die Frage gar nicht oder mit „weiß nicht“ beantwortet und wurden daher nicht in die Auswertung einbezogen.

3.2.2. Analyse der Steuerungskonzeption auf Ressortebene

Durch die Veranschlagung von Ergebnis- und Finanzierungshaushalt wurde im Rahmen der HHRR eine effektivere Steuerung öffentlicher Finanzen angestrebt, bei der - anders als bisher - der Ressourcenverbrauch und nicht überwiegend der Geldverbrauch im Mittelpunkt steht. Seit 2013 liegt die budgetäre Bindungswirkung auf GB-Ebene damit auf **Aufwendungen** (Ergebnishaushalt) und auf **Auszahlungen** (Finanzierungshaushalt).

Die Ergebnisse der Befragung der HHFST haben in dieser Hinsicht allerdings gezeigt, dass im Rahmen der Budgetsteuerung weiterhin der Finanzierungshaushalt dominiert. In den Interviews mit den HHLO wurden hierfür folgende Gründe genannt:

- Die Steuerung durch/Kommunikation mit dem BMF basiert weiterhin hauptsächlich auf zahlungswirksamen Vorgängen.
- Das Bundesfinanzrahmengesetz (BFRG) umfasst die Auszahlungsobergrenzen für die nächsten vier Jahre, womit die Bindungswirkung im BFRG ebenfalls auf Auszahlungen liegt.
- In der technischen Umsetzung erfolgt ausschließlich im Finanzierungshaushalt eine strikte Budgetkontrolle durch den Jahresverfügungsrest (im Sinne einer Budgetüberschreitungskontrolle), womit die Steuerungsdominanz des Finanzierungshaushaltes zusätzlich verfestigt wird.
- Im Haushaltsvollzug ziehen **finanzierungswirksame** Mittelverwendungsüberschreitungen im Finanzierungshaushalt im Unterschied zu **nicht-finanzierungswirksamen** Mittelverwendungsüberschreitungen, die keine finanzielle Bedeckung erforderlich machen, umfangreichere Begründungspflichten, Abstimmungs- und Genehmigungsprozesse nach sich.

Obwohl sich die Bindungswirkung prinzipiell auf beide Haushalte bezieht (Obergrenze Aufwendungen, Obergrenze Auszahlungen), erfolgt auf **haushaltrechtlicher Ebene eine Fokussierung auf finanzierungswirksame Sachverhalte**, die schlussendlich auch die Budgetpraxis bestimmen. In dieser Hinsicht ist vor allem die im BHG 2013 verankerte **Unterscheidung in finanzierungswirksame und nicht-finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge relevant**. Während die auf finanzierungswirksamen Aufwands- und Ertragskonten³⁵ budgetierten Werte die Basis für die Festlegung der zulässigen Auszahlungen und für die zu erzielenden Einzahlungen im Finanzierungsvoranschlag bilden³⁶, stellen nicht-finanzierungswirksame Aufwendungen Buchgrößen dar, welche die zulässigen Auszahlungen in einem Finanzjahr nicht erhöhen. Dies bedeutet, dass mit der Dotierung von Rückstellungen, Abschreibungen etc. aus Sicht der Ressorts kein unmittelbarer Zahlungsmittelzufluss verbunden ist.

Insbesondere im Bereich der Rückstellungen zeigt sich, dass die unterschiedliche Budgetwirksamkeit (finanzielle Konsequenzen) von finanzierungswirksamen und nicht-

³⁵ Finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge führen gemäß § 31 BHG 2013 im entsprechenden Finanzjahr zum einem Mittelabfluss bzw. Mittelzufluss und stellen somit Auszahlungen bzw. Einzahlungen dar.

³⁶ Gemäß § 33 Abs. 2 BHG 2013 entspricht die Summe der finanzierungswirksamen Aufwendungen und Erträge den Auszahlungen bzw. Einzahlungen aus der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers im Finanzierungsvoranschlag.

finanzierungswirksamen Aufwendungen im Rahmen der Veranschlagung dazu führen kann, dass auch die Qualität der Verrechnung negativ beeinflusst wird. **Da die finanzierungswirksamen Aufwendungen die Basis für die Festlegung der Obergrenzen für die Auszahlungen bilden, kann die Veranschlagung der Inanspruchnahme von Rückstellungen, die im künftigen Finanzjahr zahlungswirksam werden, zu Inkonsistenzen in der Veranschlagung führen. Die Inanspruchnahme der Rückstellung muss auf finanzierungswirksamen Konten veranschlagt werden, um die tatsächliche Bedeckung sicherzustellen.** Laut Aussagen der HHLO werden Rückstellungen dadurch doppelt, also sowohl als finanzierungswirksamer (Sachkonto) als auch (z.B. im Jahr davor) als nicht-finanzierungswirksamer (Dotierungskonto) Aufwand veranschlagt. Teilweise erfolgte in der Vergangenheit durch die HHLO keine Auflösung von Rückstellungen bei Inanspruchnahme (z.B. Prozessrückstellungen), sondern deren direkte Veranschlagung und Verrechnung auf finanzierungswirksamen Sachkonten, wodurch es zu Verzerrungen in der Ergebnis- und Vermögensrechnung (z.B. keine Auflösung durch Verwendung von Rückstellungen) kam. Die gesetzlich verankerte Budgetbindung von nicht-finanzierungswirksamen Aufwendungen ist in der derzeitigen Ausgestaltung teilweise auch wenig zielführend. Dies liegt u.a. daran, dass die Veranschlagung von spezifischen Sachverhalten (z.B. Dotierung kurzfristiger Rückstellungen, < 1 Jahr) aus konzeptioneller Sicht nicht sinnvoll ist, sondern gleich auf dementsprechenden finanzierungswirksamen Sachkonten erfolgen könnte.

Mit Blick auf die bindungswirksame Veranschlagung des Ergebnishaushaltes stellen sich in dieser Hinsicht auch weitere konzeptionelle Herausforderungen, die es zu adressieren gilt: (1) die zentrale Verrechnung von Personalrückstellungen und deren mangelnde Nachvollziehbarkeit in der Berechnung aus Sicht der HHLO, (2) die aufgrund ihres Charakters mangelnde Planbarkeit kurzfristiger Rückstellungen sowie (3) die Nicht-Veranschlagung ausgewählter Rückstellungen (z.B. Urlaubsrückstellungen), die dazu führen, dass am Jahresende durch Mittelverwendungsüberschreitungsanträge gegengesteuert werden muss. Die automationsgestützte Planung von Abschreibungen auf Sachanlagen wird hingegen als unproblematisch bezeichnet.

Insbesondere im Zusammenhang mit Sachverhalten, die nicht-finanzierungswirksame und finanzierungswirksame Verrechnungsvorgänge in verschiedenen Finanzjahren auslösen, sollte auch ein technisches Assessment (IT) der derzeit implementierten Verrechnungslogiken (Konsistenzprüfung) durchgeführt und gegebenenfalls Anpassungen vorgenommen werden.

In den Interviews wurde auch deutlich, dass die **derzeitige Veranschlagung** - obwohl in umgekehrter Reihenfolge vorgesehen - zunächst auf den Konten des Finanzierungsvoranschlags erfolgt. Danach werden die budgetierten Werte auf Spiegelkonten (finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge) im Ergebnisvoranschlag übergeleitet und zusätzlich die nicht-finanzierungswirksamen Erträge und Aufwendungen veranschlagt. Dies zeigt sich u.a. in einer weitgehenden Annäherung von Ergebnis- und operativem Finanzierungsvoranschlag. Der Unterschied zwischen budgetierten Aufwendungen und Auszahlungen lag auf UG-Ebene für das Jahr 2016 im Durchschnitt bei 1%. Die größten Unterschiede zwischen Ergebnisvoranschlag und Finanzierungsvoranschlag ergaben sich naturgemäß in eher anlagen- und investitionsintensiven Bereichen (z.B. UG 41). Bei den budgetierten Erträgen und operativen Einzahlungen lag der Unterschied bei 0,4%.

Internationalen Erfahrungswerten folgend zeigt sich auch für Österreich, dass die budgetäre Bindungswirkung auf den Ergebnishaushalt bzw. die Veranschlagung des Ergebnishaushaltes nicht automatisch zu einer stärkeren Ressourcenbetrachtung durch Politik und Verwaltung führt. Um dieses Problem zu adressieren, wird neben einer kontinuierlichen Kommunikation des mit dem Ergebnisvoranschlag verbundenen Informationsnutzens (z.B. Darstellung des Wertverzehr von Anlagevermögen in Form von Abschreibungen, Entwicklung zukünftiger Verpflichtungen in Form von Rückstellungsdotierungen, erwartete Höhe der Forderungsausfälle) vor allem auch die Entwicklung eines ausdifferenzierten Steuerungskonzepts notwendig, welches explizit die Budgetwirksamkeit (finanzielle Konsequenzen) von nicht-finanzierungswirksamen Sachverhalten berücksichtigt. Letztere werden derzeit pauschal als Buchgrößen bezeichnet und stehen nicht zur Disposition, wodurch die Autonomie der Ressorts eingeschränkt wird und die Entscheidungen in der Praxis weiterhin zahlungsorientiert erfolgen. Von den HHLO wurde in dieser Hinsicht auch mehrfach die Steuerungsrelevanz der Bindungswirkung von nicht-finanzierungswirksamen Aufwendungen im Rahmen der Veranschlagung kritisch hinterfragt.

Kernempfehlung: Neben einer kontinuierlichen Kommunikation des Informationsnutzens des Ergebnishaushaltes wird die zeitnahe Entwicklung eines differenzierten Steuerungskonzepts für nicht-finanzierungswirksame Aufwendungen (z.B. Abschreibungen, Rückstellungen), deren finanzielle Bedeckung nicht bzw. erst in zukünftigen Finanzjahren sichergestellt werden muss, empfohlen. Im Fall von Abschreibungen auf Sachanlagen könnte u.U. eine (fiktive) Ansparung der Abschreibungsbeträge erfolgen, die in finanzierungswirksamen Zuschüssen für erforderliche Reinvestitionen mündet. Insgesamt wären eine Änderung der gesetzlichen Grundlagen und eine klare, widerspruchsfreie Konkretisierung der budgetären Konsequenzen von finanzierungs- und nicht-finanzierungswirksamen Sachverhalten entlang des Budgetkreislaufes notwendig. Eine Doppelbindung von vergleichbaren Sachverhalten ist zu vermeiden.

Hier ist ebenfalls anzumerken, dass eine ausschließliche bzw. isolierte Bindungswirkung auf dem Ergebnisvoranschlag wenig zielführend ist und auch keine internationale Praxis darstellt. Im Finanzierungsvoranschlag wird neben der operativen Tätigkeit, die den größten Überschneidungsbereich mit dem Ergebnisvoranschlag aufweist, auch die Investitions- (Aufbau/Abbau Vermögen) und Finanzierungstätigkeit (Aufbau/Abbau Schulden) des Bundes geplant. **Eine umfassende Budgetplanung im Sinne einer gesamthaften Steuerung wird daher erst in einer Zusammenschau der unterschiedlichen Haushalte möglich.**

Kernempfehlung: Im Rahmen der Weiterentwicklung von Budgetregeln sind vor allem auch deren Auswirkungen auf die Qualität/Stimmigkeit von Ergebnis- und Vermögenshaushalt zu berücksichtigen.

Die im Rahmen der Erhebung identifizierten Problembereiche spiegeln auch die **Reformerfahrungen anderer Länder wider**. Haushaltsrechtliche, technische oder organisatorische Adaptierungs-/Nachjustierungsnotwendigkeiten wurden in diesen Ländern auch erst nach der ersten Umsetzungsphase sichtbar und wurden durch unterschiedliche Maßnahmen adressiert (z.B. Neukonzipierung bzw. Weiterentwicklung von Budgetregeln, Überarbeitung von Leitfäden und Buchungssystematiken, Harmonisierung von Begriffen, und Verankerung von umfassenden Qualifizierungsmaßnahmen). Hier ist anzumerken, dass im Unterschied zur doppelten Rechnungslegung (21 Länder) vergleichsweise wenige europäische Länder (z.B. Dänemark, Finnland, Estland, Island, Schweiz, Großbritannien)

auch eine doppische Veranschlagung vorsehen.³⁷ Darüber hinaus ist eine (teilweise) Bindung des Ergebnishaushaltes nur in einzelnen Ländern erfolgt und sehr unterschiedlich ausgestaltet. Die langjährige Erfahrung in Australien und Neuseeland, die bereits seit Jahrzehnten doppische Systeme verwenden, hat hier gezeigt, dass vor allem die Veranschlagung von nicht-finanzierungswirksamen Aufwendungen (z.B. Abschreibungen) eine Reihe von Steuerungsherausforderungen mit sich bringt, die laufend zu einer Anpassung bzw. Weiterentwicklung der Systeme führen. Australien hat sich vor einigen Jahren beispielsweise dazu entschlossen, Abschreibungen mit daran geknüpften finanzierungswirksamen Investitionszusagen zu verbinden.

3.2.3. Analyse der Steuerungskonzeption auf Gesamtebene

Der jährliche Ausgleich des Ergebnishaushaltes (Ausgleich von Aufwendungen und Erträgen) ist in den haushaltsrechtlichen Bestimmungen des Bundes nicht vorgesehen. Die wesentliche haushaltspolitische Zielgröße stellt gemäß unionsrechtlicher Regelungen zum Stabilitäts- und Wachstumspakt der strukturelle Budgetsaldo dar. Darüber hinaus gilt es, das Ziel des mittelfristigen Haushaltsausgleiches gem. der zu Art 121 AEUV ergangenen VO 1997/1466, insb. in Art 2 a und 3 ff (I/C/4) zu erreichen. Nach Maßgabe des Rechts der Europäischen Union ist der Haushalt grundsätzlich auszugleichen (Regelgrenze für das strukturelle Defizit).

Für die Ableitung des Maastricht-Defizits wird noch überwiegend der **Finanzierungshaushalt/Nettofinanzierungssaldo** herangezogen, **was zur Folge hat, dass dieser auch die mittelfristigen und jährlichen Budgetdebatten dominiert**. Allerdings erfolgt im Zuge der Erstellung der ESVG 2010 Rechnung zunehmend ein Rückgriff auf Aufwands- und Ertragspositionen des Ergebnishaushaltes, wenn die haushaltsrechtlichen Erfassungs- und Bewertungsansätze mit den ESVG Vorgaben übereinstimmen (vgl. Abschnitt II/Kapitel 2.2.1).

Die **haushaltsrechtliche Verankerung eines ausgeglichenen Ergebnishaushaltes** würde die Entwicklung und Verankerung umfangreicher Regelungen erfordern (z.B. genaue Definition des Haushaltsausgleichs, Umgang mit außerordentlichen Sachverhalten, gestufte Ausgleichsregelungen, Rolle des Finanzierungshaushaltes, Konsequenzen) und **scheint aufgrund der komplexen Anforderungen eher mittel- bis langfristig zielführend** zu sein.

Kernempfehlung: Um das Verständnis für die Steuerungsrelevanz des Ergebnishaushaltes zu erhöhen wird in einem ersten Schritt daher zunächst eine umfangreiche Analyse und Begründung von (bislang ausschließlich negativen) Nettoergebnissen im Rahmen der Veranschlagung (z.B. durch BMF) und im adaptierten Rechnungsabschluss (z.B. durch BMF und RH) empfohlen.

³⁷ Saliterer, I./Sicilia, M/Steccolini, I. : Public Budgets and Budgeting in Europe: State of the Art and Future Challenges, in: Ongaro, E./van Thiel, S.: The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe, Palgrave, 2018, S. 141-163

3.3. Zusammenfassung der Empfehlungen

Nach der ersten Phase der Umsetzung ist festzustellen, dass in den Ressorts noch keine konsequente Nutzung der durch die Einführung des Ergebnis- und Vermögenshaushaltes neu verfügbaren Informationen erfolgt. Der Fokus liegt auf dem Finanzierungshaushalt und damit auf den in einer Rechnungsperiode finanzierungswirksamen Vorgängen.

Dieses Bild spiegelt auch die Reform Erfahrungen anderer Länder wider, in welchen notwendige haushaltsrechtliche, technische oder organisatorische Adaptierungen/Nachjustierungen ebenfalls erst im Rahmen des Regelbetriebes sichtbar wurden bzw. erst zeitlich verzögerte Lerneffekte eintraten, die sich unmittelbar auf die wahrgenommene Qualität, den Nutzen und die Steuerungsrelevanz der verschiedenen Haushalte des doppelten Verbundsystems auswirkten.

Optimierungspotential mit **Priorität 1**

Mit Blick auf die **Erhöhung der Akzeptanz und Steuerungsrelevanz von Ergebnis- und Vermögenshaushalt** wird zeitnah die stufenweise Umsetzung folgender Maßnahmen empfohlen.

- Internationalen Erfahrungswerten folgend zeigt sich auch für Österreich, dass die budgetäre Bindungswirkung bzw. Veranschlagung des Ergebnishaushaltes nicht automatisch zu einer stärkeren Ressourcenbetrachtung durch Politik und Verwaltung führt. Um diese Problematik zu adressieren wird zunächst eine **kontinuierliche Kommunikation des mit dem Ergebnishaushalt verbundenen Informationsnutzens empfohlen**.
- Darüber hinaus werden die Behebung der Inkonsistenzen im Bereich der **Budgetwirksamkeit (finanzielle Konsequenzen) von finanzierungswirksamen und nicht-finanzierungswirksamen Aufwendungen** sowie die **zeitnahe Entwicklung eines differenzierten Steuerungskonzepts für nicht-finanzierungswirksame Aufwendungen** (z.B. Abschreibungen, Rückstellungen) notwendig. Im Fall von Abschreibungen auf Sachanlagen könnten u.U. fiktive Ansparungen erfolgen und darauf basierend finanzierungswirksame Zuschüsse für erforderliche Reinvestitionen veranschlagt werden.
- Insgesamt wird eine **Überarbeitung bzw. Neuentwicklung von klaren und widerspruchsfreien Regeln zur Budgetwirksamkeit (finanzielle Konsequenzen) von finanzierungs- und nicht-finanzierungswirksamen Sachverhalten** entlang des Budgetkreislaufes empfohlen.
- Eine ausschließliche bzw. isolierte Bindungswirkung auf dem Ergebnisvoranschlag ist wenig zielführend und stellt auch keine international gängige Praxis dar. Im Finanzierungsvoranschlag wird neben der operativen Tätigkeit, die inhaltlich den größten Überschneidungsbereich mit dem Ergebnisvoranschlag aufweist, zusätzlich die Investitions- (Aufbau/Abbau von Vermögen) und Finanzierungstätigkeit (Aufbau/Abbau von Schulden) des Bundes geplant. Eine umfassende Budgetplanung wird erst in einer Zusammenschau der unterschiedlichen Haushalte möglich. Im Rahmen der **Weiterentwicklung von Budgetregeln sind daher vor allem auch deren Auswirkungen auf die Qualität/Stimmigkeit von Ergebnis- und Vermögenshaushalt zu beachten**. Doppelbindungen auf vergleichbaren Sachverhalten sind zu vermeiden.

Optimierungspotential mit **Priorität 2**

- Der jährliche Ausgleich des Ergebnishaushaltes (Ausgleich von Aufwendungen und Erträgen) ist in den haushaltsrechtlichen Bestimmungen des Bundes nicht vorgesehen. Die haushaltsrechtliche Verankerung eines ausgeglichenen Ergebnishaushaltes würde die Entwicklung und Verankerung umfangreicher Regelungen erfordern (z.B. genaue Definition des Haushaltsausgleichs, Umgang mit außerordentlichen Sachverhalten, gestufte Ausgleichsregelungen, Rolle des Finanzierungshaushaltes, Konsequenzen) und scheint erst mittel- bis langfristig zielführend. Um das Verständnis für die Steuerungsrelevanz des Ergebnishaushaltes zu erhöhen wird in einem ersten Schritt daher zunächst eine umfangreiche Analyse und Begründung von (bislang ausschließlich negativen) Nettoergebnissen im Rahmen der Veranschlagung (z.B. durch BMF) und im adaptierten Rechnungsabschluss (z.B. durch BMF und RH) empfohlen.

ANHANG

Anhang 1: Leitfragen, Evaluierungsschwerpunkte und Erhebungs-/Analyseinstrumente

Leitfragen/Schwerpunkte	Evaluierungsschwerpunkt 1 Darstellung, Inhalte, Aussagekraft, Optimierungspotential	Evaluierungsschwerpunkt 2 Konzeptionelle Umsetzung/ Verrechnung IPSAS Assessment, Richtigkeit, Nachvollziehbarkeit, Qualität der Verrechnung, Rollen	Evaluierungsschwerpunkt 3 Steuerungswirkung, Anreize, Nutzen, Relevanz, Optimierung Zuständigkeit, Verantwortlichkeiten	Erhebungsmethoden/-instrumente (E) und Analyserahmen (A)
AP_3_1_1 Inwiefern hat sich die Qualität der Informationen betreffend die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Bundes verändert (möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes, Transparenz der Haushaltsführung).	Haushaltsleitende Organe, Haushaltsführende Stellen, Rechnungshof, Budgetausschuss, BMF/ BRA 2009-2013; BRA 2013-2016; BHG 1986 (und abgeleitete Rechtsgrundlagen); Handbücher		Haushaltsleitende Organe, Haushaltsführende Stellen, Rechnungshof, Buchhaltungsagentur, BMF II, V/ BRA 2013-2016; BHG 2013 (und abgeleitete Rechtsgrundlagen); Handbücher	E: Leitfadeninterviews, Fokusgruppen, Dokumentenanalysen A: REPF, IPSAS 1, Internationale Best Practice Beispiele
AP_3_2_2 Wie wird der Bundesrechnungsabschluss in Bezug auf internationale Standards beurteilt? Abweichungen von den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) ?	Rechnungshof, BMF, Buchhaltungsagentur/ BRA 2013-2016; BHG 2013 (und abgeleitete Rechtsgrundlagen); Handbücher	Rechnungshof, Buchhaltungsagentur, (vormals) BMF V / BRA 2013-2016; BHG 2013 (und abgeleitete Rechtsgrundlagen); Handbücher	Rechnungshof, BMF, Buchhaltungsagentur/ BRA 2014-2016; BHG 2013 (und abgeleitete Rechtsgrundlagen); Handbücher	E: Leitfadeninterviews, Dokumentenanalysen, Comparative Local Expert Assessment A: REPF, IPSAS 1
AP_3_2_3 Gibt es, auch vor dem Hintergrund internationaler Beispiele, Optimierungspotenzial beim BRA ? Erstellung und Darstellung?	Haushaltsleitende Organe, Haushaltsführende Stellen, Rechnungshof, Nationalrat, BMF/ BRA 2013-2016; BHG 2013 (und abgeleitete Rechtsgrundlagen); Handbücher, RH Berichte	Haushaltsleitende Organe, Haushaltsführende Stellen, Rechnungshof, Buchhaltungsagentur, BMF/ BRA 2013-2016; BHG 2013 (und abgeleitete Rechtsgrundlagen); Handbücher, RH Berichte	Haushaltsleitende Organe, Haushaltsführende Stellen, Rechnungshof, Buchhaltungsagentur, BMF II, 8(vormals) BMF V	E: Leitfadeninterviews, Dokumentenanalysen, A: REPF 1 +2, IPSAS 1, Prozessanalysen
AP_3_1_2 Wie wird die konzeptive Umsetzung des integrierten doppischen Rechnungswesens beurteilt? Abweichungen von den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) ?	Haushaltsleitende Organe, Haushaltsführende Stellen, Rechnungshof, Buchhaltungsagentur, (vormals) BMF V		Haushaltsleitende Organe, Haushaltsführende Stellen, Rechnungshof, Buchhaltungsagentur, BMF II, (vormals) BMF V	E: Dokumentenanalysen, Comparative Local Expert Assessment, Interviews, Fokusgruppen A: REPF 1, Internationale Best Practice Beispiele
AP_3_2_1 Wie wird die verrechnungstechnische Umsetzung des integrierten doppischen Rechnungswesens (spezifische Verrechnungsthemen, Erstellung BRA) beurteilt?		Haushaltsleitende Organe, Haushaltsführende Stellen, Rechnungshof, Buchhaltungsagentur, (vormals) BMF V / BRA 2013-2016; BHG 2013 (und abgeleitete Rechtsgrundlagen); Handbücher, RH Berichte	Haushaltsleitende Organe, Haushaltsführende Stellen, Rechnungshof, Buchhaltungsagentur, (vormals) BMF V	E: Dokumentenanalysen, Systemanalysen, Interviews, Fokusgruppen A: -

Anhang 2: IPSAS Assessment

Inhalt

TABELLENVERZEICHNIS	4
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	4
A. Ausgangslage	5
B. REPF-Light-Analyse	10
1. IPSAS 1 Darstellung des Rechnungsabschlusses	10
2. IPSAS 2 Geldflussrechnung	12
3.IPSAS 3 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen der Schätzgrundlagen und wesentliche Fehler	13
4. IPSAS 4 Auswirkungen und Änderungen der Wechselkurse.....	14
5. IPSAS 5 Bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalkosten	15
6. IPSAS 6 Konzern- und Einzelabschlüsse	15
7. IPSAS 7 Anteile an assoziierten Unternehmen.....	16
8. IPSAS 8 Anteile an Joint Ventures.....	16
9. IPSAS 9 Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung	17
10. IPSAS 10 Rechnungslegung in Hochinflationländern	18
11. IPSAS 11 Bau- und Fertigungsaufträge	18
12. IPSAS 12 Vorräte	18
13. IPSAS 13 Leasingverhältnisse	20
14. IPSAS 14 Ereignisse nach Abschlussstichtag	20
15. IPSAS 15 Finanzinstrumente: Offenlegung und Darstellung	21
16. IPSAS 16 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	21
17. IPSAS 17 Sachanlagen.....	22
18. IPSAS 18 Segmentberichterstattung	24
19. IPSAS 19 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten, Eventualforderungen.....	24
20. IPSAS 20 Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Einheiten.....	25
21. IPSAS 21 Wertminderung nicht zahlungsmittel-generierender Vermögenswerte.....	26
22. IPSAS 22 Darstellung von finanzstatistischen Informationen des Sektor Staates	28
23. IPSAS 23 Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung	28
24. IPSAS 24 Darstellung von Budgetinformationen	29
25. IPSAS 25 Leistungen an Arbeitnehmer	30
26. IPSAS 26 Wertminderung zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte	31
27. IPSAS 27 Landwirtschaft	31

28. IPSAS 28 Finanzinstrumente: Darstellung.....	31
29. IPSAS 29 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung	32
C. Optimierungspotential	35
1. Optimierungspotential mit Priorität 1.....	35
2. Optimierungspotential mit Priorität 2.....	36
3. Optimierungspotential mit Priorität 3.....	37
LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS	38

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Definition des REPF-Light Analyserahmens	5
--	----------

Abkürzungsverzeichnis

BFinG	Bundesfinanzierungsgesetz
BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BHV	Bundeshaushaltsverordnung
BRA	Bundesrechnungsabschluss
BVV	Bundesvermögensverwaltungsverordnung
EBV	Eröffnungsbilanzverordnung
EBV RL	Eröffnungsbilanzverordnungs-Richtlinie
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
KPV	Kontenplanverordnung
REPF	Report on the Enhancement of Public Financial Management
RH	Rechnungshof
RLV	Rechnungslegungsverordnung

A. Ausgangslage

1. **Im Fokus dieser Analyse stehen die Beurteilung des Bundesrechnungsabschlusses (BRA) hinsichtlich seiner IPSAS Compliance sowie die Identifikation von Optimierungspotentialen.** Insbesondere steht die Beantwortung der folgenden drei Evaluierungsfragen im Zentrum der Analyse:

- Identifikation von Abweichungen von den IPSAS
- Beurteilung BRA
- Optimierungspotentiale BRA

2. **Als Basis zur Beurteilung des BRA dient das REPF Assessment Framework, welches international eingesetzt wird, um die Qualität der Finanzberichterstattung zu beurteilen.** Ein vollständiger REPF ist im gegebenen Analyse- und Ressourcenrahmen weder möglich noch zielführend. Im Fokus steht vielmehr die Identifikation von echten Abweichungen gegenüber den IPSAS, da durch deren Adressierung eine wesentliche Verbesserung der Darstellung und Entscheidungsnützlichkeit des BRA erreicht werden kann. Namentlich steht der Benchmark des BRA mit den Erfassungs- und Bewertungsprinzipien von IPSAS im Fokus, welche im zweiten Teil eines REPF Assessments analysiert werden. Die nachfolgenden Ergebnisse basieren deshalb auf einer REPF-Light-Analyse und sind als solche zu bezeichnen.

3. **Die REPF-Light-Analyse bezieht sich auf ausgewählte Teile des BRA - namentlich auf den gedruckten Zahlenteil und Textteil Band 1 - Bund.** Dabei entspricht der Textteil Band 1 - Bund am ehesten den Charakteristika eines Rechnungsabschlusses i.S.v. IPSAS.

4. **Die Beurteilung der Qualität des BRA erfolgt als Benchmark zu ausgewählten IPSAS, die für den Bund relevant sind.** Bis dato hat das IPSAS Board (IPSASB) 40 IPSAS erlassen. Dabei sind gewisse Standards (namentlich IPSAS 34 bis 40) erst ab der Berichtsperiode 2017 oder später anzuwenden, während andere Standards ersetzt wurden (beispielsweise wurde IPSAS 15 durch IPSAS 28 bis 30 ersetzt). Diese wurden nicht in den Analyserahmen mit einbezogen. Zudem verzichtet(e) der Bund bewusst auf die Anwendung bestimmter IPSAS (namentlich IPSAS 5, 10, 11, 16, 26, 27, 32), da diese nicht anwendbar sind bzw. sich deren Regelungen auf Sachverhalte beziehen, die im österreichischen Kontext nicht gegeben sind (zum Beispiel IPSAS 10 Rechnungslegung für Hochinflationenländer).³⁸ Der Verzicht zur Anwendung bestimmter IPSAS wird als *unechte Abweichung* bezeichnet und ist aus Sicht von IPSAS zulässig, da dadurch die Qualität des Rechnungsabschlusses nicht negativ beeinflusst wird. Den Analyserahmen bilden damit jene IPSAS, die für die Rechnungslegung des Bundes relevant sind. Nachfolgende Tabelle präsentiert und begründet den Analyserahmen im Detail.

³⁸ vgl. dazu BMF: Geschäftsbericht zur Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013, S. 8

Tabelle 1: Definition des REPF-Light Analyserahmens

IPSAS	Beschreibung	Analyse- rahmen	Detail- analyse	Begründung
IPSAS 1	Darstellung des Rechnungsabschlusses	Ja	Ja	
IPSAS 2	Geldflussrechnung	Ja	Ja	
IPSAS 3	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen der Schätzgrundlagen und wesentliche Fehler	Ja	Ja	
IPSAS 4	Auswirkungen und Änderungen der Wechselkurse	Ja	Ja	
IPSAS 5	Bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalkosten	Ja	Nein	Nicht anwendbar; keine direkte Finanzierung von Vermögenswerten auf Bundesebene; unechte Abweichung von IPSAS
IPSAS 6	Konzern- und Einzelabschlüsse	Ja	Ja	
IPSAS 7	Anteile an assoziierten Einheiten	Ja	Ja	
IPSAS 8	Anteile an Joint Ventures	Ja	Ja	
IPSAS 9	Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung	Ja	Ja	
IPSAS 10	Rechnungslegung in Hochinflationländern	Ja	Nein	Nicht anwendbar; Republik Österreich ist kein Hochinflationland; unechte Abweichung von IPSAS
IPSAS 11	Bau- und Fertigungsaufträge	Nein	Nein	Nicht anwendbar; Bund tritt nicht als Auftragnehmer von Bau- und Fertigungsaufträgen auf; unechte Abweichung von IPSAS
IPSAS 12	Vorräte	Ja	Ja	
IPSAS 13	Leasingverhältnisse	Ja	Ja	
IPSAS 14	Ereignisse nach Abschlussstichtag	Ja	Ja	
IPSAS 15	Finanzinstrumente: Offenlegung und Darstellung	Nein	Nein	Dieser IPSAS wurde durch IPSAS 28-30 ersetzt.

IPSAS 16	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	Ja	Nein	Nicht anwendbar; Republik Österreich hält keine Immobilien zu Finanzinvestitionszwecken; unechte Abweichung von IPSAS
IPSAS 17	Sachanlagen	Ja	Ja	
IPSAS 18	Segmentberichterstattung	Ja	Ja	
IPSAS 19	Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten, Eventualforderungen	Ja	Ja	
IPSAS 20	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Einheiten und Personen	Ja	Ja	
IPSAS 21	Wertminderung nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte	Ja	Ja	
IPSAS 22	Darstellung von finanzstatistischen Informationen des Sektor Staates	Ja	Nein	Freiwilliger Standard; finanzstatistische Informationen werden separat publiziert; unechte Abweichung von IPSAS
IPSAS 23	Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung (Steuern und Transfers)	Ja	Ja	
IPSAS 24	Darstellung von Budgetinformationen	Ja	Ja	
IPSAS 25	Leistungen an Arbeitnehmer	Ja	Ja	
IPSAS 26	Wertminderung zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte	Ja	Ja	
IPSAS 27	Landwirtschaft	Ja	Nein	Nicht anwendbar; Bundesforste sind ausgegliedert; unechte Abweichung von IPSAS
IPSAS 28	Finanzinstrumente: Darstellung	Ja	Ja	
IPSAS 29	Finanzinstrumente: Erfassung und Bewertung	Ja	Ja	
IPSAS 30	Finanzinstrumente: Angaben	Nein	Nein	Bezieht sich auf Anhangsangaben; nicht im Analyserahmen enthalten
IPSAS 31	Immaterielle Vermögenswerte	Nein	Nein	nicht im Analyserahmen enthalten

IPSAS 32	Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen: Konzessionsgeber	Nein	Nein	nicht im Analyserahmen enthalten
IPSAS 33	Erstmalige Anwendung der doppelten IPSAS	Nein	Nein	Nicht relevant für die Republik Österreich; nicht im Analyserahmen enthalten
IPSAS 34	Einzelabschluss	Nein	Nein	Standard ersetzt IPSAS 6, Standard ist erstmalig für den Rechnungsabschluss 2017 anzuwenden
IPSAS 35	Konsolidierter Rechnungsabschluss	Nein	Nein	Standard ersetzt IPSAS 7; Standard ist erstmalig für den Rechnungsabschluss 2017 anzuwenden
IPSAS 36	Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures	Nein	Nein	Standard ersetzt IPSAS 8; Standard ist erstmalig für den Rechnungsabschluss 2017 anzuwenden
IPSAS 37	Gemeinsam geführte Arrangements	Nein	Nein	Neuer Standard; Standard ist erstmalig für den Rechnungsabschluss 2017 anzuwenden
IPSAS 38	Angaben zu beherrschten und assoziierten Unternehmen	Nein	Nein	Neuer Standard; Standard ist erstmalig für den Rechnungsabschluss 2017 anzuwenden
IPSAS 39	Leistungen an Arbeitnehmer	Nein	Nein	Standard ersetzt IPSAS 25; Standard ist erstmalig für den Rechnungsabschluss 2018 anzuwenden
IPSAS 40	Kombinationen öffentlicher Einheiten	Nein	Nein	Neuer Standard; Standard ist erstmalig für den Rechnungsabschluss 2019 anzuwenden

5. Im Fokus steht die Identifikation von echten Abweichungen gegenüber den IPSAS, durch deren Adjustierung eine Verbesserung der Darstellung und Entscheidungsnützlichkeit des BRA erreicht wird. *Echte Abweichungen* beziehen sich auf die Nicht-Anwendung von IPSAS, welche die Qualität und Entscheidungsnützlichkeit des BRA einschränken. *Echte Abweichungen* sind deshalb von *unechten Abweichungen* zu unterscheiden. Adjustierungen von *echten Abweichungen* beinhalten das Potential die Qualität, Nutzerfreundlichkeit oder Rechenschaftsfunktion des BRA zu steigern und stehen deshalb im Zentrum der Analyse. Es ist nicht Ziel dieser Analyse, sämtliche technische Regelungsinhalte der IPSAS zu überprüfen, sondern die wesentlichen, entscheidungsrelevanten Abweichungen der IPSAS zu erfassen um daraus Optimierungsvorschläge abzuleiten.

6. Die Beurteilung der Einhaltung der einzelnen IPSAS erfolgt gemäß folgendem Schema:

- Gesetzliche Grundlage
- Assessment Resultate
- Optimierungsvorschläge

7. Die Optimierungsvorschläge werden in drei Stufen priorisiert, namentlich:

- Priorität 1 (P1): Schlüsselprinzipien von IPSAS werden derzeit nicht eingehalten
- Priorität 2 (P2): Rechenschafts- und entscheidungsrelevante Defizite der derzeitigen Rechnung
- Priorität 3 (P3): Geringfügigere Verbesserungen sowie solche die zwar unter P1 oder P2 fallen könnten, aber gegenwärtig vom IPSASB revidiert werden (Revision abwarten)

B. REPF-Light-Analyse

1. IPSAS 1 Darstellung des Rechnungsabschlusses

Gesetzliche Grundlagen

§§ 5-6, 7, 22, 94, 101, 118-119 BHG 2013; §§ 3-5, 10-12 RLV 2013; § 121 B-VG; § 62 BHV 2013

Assessment-Resultate

1. Die Haushaltsführung erfolgt unter dem Aspekt einer möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes, wobei von dem Prinzip einer tatsächengerechten Berichterstattung abgewichen wird. In § 2 des BHG wird explizit festgehalten, dass die Haushaltsführung nach Maßgabe der Transparenz, Effizienz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes zu erfolgen hat. Dabei weicht der Bund explizit von dem unter IPSAS 1.27 formulierten Leitprinzip ab, wonach der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln soll. Zudem sind die in IPSAS 1 definierten allgemeinen und qualitativen Rechnungslegungsgrundsätze (z.B. Darstellungstetigkeit, Wesentlichkeit oder Vergleichbarkeit) eher dezentral in unterschiedlichen Rechtsgrundlagen verankert.

2. Der BRA integriert keinen eindeutig bezeichneten Rechnungsabschluss i.S.v. IPSAS 1. Ein Rechnungsabschluss i.S.v. IPSAS 1 ist als solcher kenntlich zu machen und hat sich von anderen Informationen und Berichten eindeutig zu unterscheiden. Der BRA integriert fünf verschiedene Teile, wobei der Textteil Band 1 - Bund am ehesten die Charakteristika eines Rechnungsabschlusses i.S.v. IPSAS erfüllt, aber nicht als solcher bezeichnet wird. In vielen Bereichen weist der Textteil Band 1 - Bund nur zusammenfassende Informationen aus, wobei die detaillierten Informationen im gedruckten Zahlenteil des Bundes enthalten sind. Zudem weist der Textteil Band 1 - Bund keinen explizit gekennzeichneten Anhang aus. Stattdessen werden die Anhangsinformationen explizit im gedruckten Zahlenteil präsentiert. Diese dezentrale Informationsstruktur widerspricht den Grundsätzen eines Rechnungsabschlusses unter IPSAS, da dadurch die Rechenschaftsfunktion und Entscheidungsnützlichkeit limitiert wird.

3. Die unter IPSAS 1 geforderten Elemente eines Rechnungsabschlusses werden formal umgesetzt, aber dezentral ausgewiesen. IPSAS 1 wurde durch das BHG und die RLV formal umgesetzt. Die unter IPSAS 1.21 verlangten Elemente des Rechnungsabschlusses, namentlich die Bilanz („Vermögensrechnung“), die Erfolgsrechnung („Ergebnisrechnung“), die Geldflussrechnung („Finanzierungsrechnung“), die Eigenkapitalveränderungsrechnung („Nettovermögensveränderungsrechnung“), ein Budgetvergleich („Voranschlagsvergleichsrechnung“) sowie die Publikation von Anhangsangaben sind rechtlich vorgeschrieben. Allerdings erfolgt deren Ausweis dezentral und ohne konkrete Verknüpfungen.

4. Die Gliederung und Struktur der Vermögensrechnung entspricht den Grundsätzen von IPSAS 1. Sofern die im gedruckten Zahlenteil präsentierten Vermögensrechnungen (Kurz- sowie Langfassung) als Benchmark genommen werden, ergeben sich keine wesentlichen

Abweichungen zu IPSAS. Dies im Gegensatz zu der im Textteil Band 1 - Bund präsentierten Bilanz, welche wesentliche von IPSAS geforderte Bilanzpositionen nicht ausweist. Dies liegt insbesondere am Umstand, dass die Bilanzpositionen auf einer zu hohen Stufe aggregiert werden und nicht darin, dass die Datenbasis fehlt.

5. Die Aggregations- und Darstellungsform der Ergebnisrechnung ist zu adjustieren, um den Grundsätzen von IPSAS zu entsprechen. In Bezug auf die Ergebnisrechnung werden verschiedene Aggregationsstufen und Darstellungsformen gewählt. Die im Textteil Band 1 - Bund präsentierte Ergebnisrechnung wird im direkten Quervergleich mit der Finanzierungsrechnung präsentiert und hat daher eher die Struktur der Geldflussrechnung unter IPSAS. Der direkte Vergleich von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung zeigt zwar die unterschiedlichen Bezugsrahmen auf, dies aber zu Lasten der Mindestgliederungsvorschriften der Ergebnisrechnung gemäß IPSAS. Dies gilt auch für die im gedruckten Zahlenteil präsentierte Ergebnisrechnung (Kurzfassung). Die Langfassung hingegen ist sehr detailliert und hat deshalb nicht den Charakter einer Erfolgsrechnung nach IPSAS 1.

6. Die Eigenkapitalveränderungsrechnung (Nettovermögensveränderungsrechnung) ist gemäß IPSAS 1.21 ein expliziter Bestandteil eines Rechnungsabschlusses. Der Bund präsentiert im Textteil Band 1 - Bund die Veränderung des Nettovermögens, allerdings wird diese nicht als eigenständiger Bestandteil des Rechnungsabschlusses bezeichnet. Die Darstellungsform entspricht nur teilweise den Grundsätzen einer Eigenkapitalveränderungsrechnung gemäß IPSAS. Darüber hinaus weisen die Informationen zur Veränderung des Nettovermögens in der derzeitigen Darstellungsform eher den Charakter von Anhangsinformationen auf. Eine gesonderte Darstellung der Änderung des Nettovermögens wird aktuell weder im BHG noch in der BHV explizit gefordert. Eine stärkere Anlehnung an IPSAS 1 würde bedingen, die Veränderung des Nettovermögens als expliziten Bestandteil des Rechnungsabschlusses zu bezeichnen und prominenter zu platzieren.

7. Die Anhangsinformationen sind punktuell zu erweitern und konsequent mit der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung zu verknüpfen. Gemäß IPSAS 1.128 hat die Darstellung der Anhangsangaben systematisch und nachvollziehbar zu erfolgen. Dies bedingt, dass jeder Posten in der jeweiligen Rechnung im Rechnungsabschluss mit einem Querverweis zu der jeweiligen relevanten Information im - eindeutig gekennzeichneten - Anhang zu versehen ist. Obwohl der Textteil Band 1 - Bund wesentliche Zusatzinformationen zur Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung ausweist, werden diese Informationen nicht explizit als Anhang gekennzeichnet. Die im gedruckten Zahlenteil ausgewiesenen Anhangsinformationen beinhalten keine Querverweise zu den jeweiligen Rechnungen.

8. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gesetzlich verankert, werden aber nicht explizit im Rechnungsabschluss aufgeführt. Damit sich die Nutzerin / der Nutzer ein Bild über die wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden („Accounting Policies“) der Vermögens-, Finanz- und Ertragspositionen machen kann, sind im Rechnungsabschluss entsprechende Zusatzinformationen auszuweisen. Zwar sind wesentliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gesetzlich verankert. Jedoch erfolgt kein systematischer Ausweis im BRA, was die Entscheidungsnützlichkeit einschränkt.

9. Abweichungen von den IPSAS werden nicht offengelegt. Sofern ein Abschluss nach den Grundsätzen der IPSAS angestrebt wird, ist transparent mit Abweichungen von den

Anforderungen der Standards umzugehen. Beispielsweise können solche Abweichungen direkt im Gesetz verankert werden, wie dies in anderen Ländern (z.B. Schweiz) praktiziert wird. Diese Praxis wird zwar von den IPSAS nicht vorgeschrieben, kann aber auf freiwilliger Basis geschehen. Gefordert wird aber, dass allfällige Abweichungen von den IPSAS im Anhang gelistet und offengelegt werden.

Optimierungsvorschläge

- Ausarbeitung und Ausweis eines klar gekennzeichneten Rechnungsabschlusses, der die Hauptbestandteile eines IPSAS Abschlusses in der geforderten Mindestgliederung enthält (adaptierter Rechnungsabschluss) (P1).
- Für die Vermögens- und Ergebnisrechnung ist in dem zu entwickelnden adaptierten Rechnungsabschluss ein sinnvolles Aggregationslevel zu wählen, das den Grundsätzen von IPSAS 1 entspricht (P1).
- Systematische Verknüpfung der Anhangsinformationen mit den restlichen Elementen des Rechnungsabschlusses mittels Querverweisen (P1).
- Offenlegung der Erfassungs- und Bewertungsmethoden sowie der Abweichungen von IPSAS im Rechnungsabschluss (P1).

2. IPSAS 2 Geldflussrechnung

Gesetzliche Grundlagen

§ 21, 96 BHG 2013

Assessment-Resultate

11. Die Finanzierungsrechnung entspricht den Grundsätzen der Geldflussrechnung nach IPSAS 2. In Bezug auf die Finanzierungsrechnung werden unterschiedliche Darstellungsformen gewählt. Dabei entspricht die im gedruckten Zahlenteil ausgewiesene Finanzierungsrechnung (Kurzfassung) den Grundsätzen von IPSAS 2. Im Textteil Band 1 - Bund wird die Finanzierungsrechnung zusammen mit der Ergebnisrechnung präsentiert, vereint aber ebenso die wesentlichen unter IPSAS 2 geforderten Elemente, namentlich den Geldfluss aus operativer Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit.

12. Die Finanzierungsrechnung ist eindeutiger von der Ergebnisrechnung zu trennen, um die Vorgaben der IPSAS präziser umzusetzen und den Informationsgehalt beider Rechnungen zu stärken. Die im Textteil Band 1 - Bund gewählte integrierte Darstellungsform von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung stellt zwar die wesentlichen Zusammenhänge dieser beiden Rechnungen prägnant dar. Allerdings erfordert diese Darstellung einen Kompromiss in der Darstellungsform und Verwendung der Begrifflichkeiten. Hingegen werden die im gedruckten Zahlenteil präsentierten Finanzierungsrechnungen (Kurz- und Langfassung) separat präsentiert und verwenden dadurch präzisere Begriffe und Strukturen, die klarer mit den Grundsätzen von IPSAS 2 übereinstimmen.

Optimierungsvorschläge

- Klare Trennung von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung im adaptierten Rechnungsabschluss (P1).

3. IPSAS 3 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen der Schätzgrundlagen und wesentliche Fehler

Gesetzliche Grundlagen

vgl. Assessment-Resultate

Assessment-Resultate

13. Die rechtlichen Rahmenbedingungen in Bezug auf die Haushaltsführung sowie Verrechnungsprozesse sind umfassend und bieten eine hohe Regelungstiefe.

14. Die Qualität der Finanzberichterstattung hängt nicht prioritär von der Regelungstiefe der gesetzlichen Bestimmungen und VO ab. Erfahrungen aus anderen Gebietskörperschaften zeigen, dass die Struktur des institutionellen, rechtlichen Rahmens ein entscheidender Faktor für die Qualität der Verrechnung und Finanzberichterstattung ist. Dabei hängt die Qualität der Finanzberichterstattung nicht per se von der Regelungsdichte der Gesetze und VO ab, sondern von der Stringenz und der Bereitstellung von zusätzlichen Instruktionen, etwa in Form von Handbüchern. Die Schweiz hat beispielsweise im Zuge der IPSAS-Einführung bewusst darauf geachtet, einen schlanken gesetzlichen Rahmen zu entwickeln und hat dem Accounting-Manual von Beginn weg eine hohe Bedeutung beigemessen.

15. Die hohe Regelungsdichte und -tiefe des BHG hat einen stark bindenden Charakter, und schränkt deshalb die Flexibilität ein. Das BHG weist eine hohe Regelungsdichte und -tiefe in Bezug auf die Verrechnungsprozesse auf und regelt dabei auch die Ansatzregeln und Bewertungsregeln in der Verrechnung im Detail. Diese Praxis hat einerseits den Vorteil, dass die Ansatz- und Bewertungsregeln stark bindend sind. Andererseits erfordert eine Änderung dieser Ansatz- und Bewertungsregeln eine Anpassung des BHG. Eine solche Anpassung ist mutmaßlich intensiver als eine Anpassung auf Stufe von VO und Richtlinien. Außerdem weisen zumindest zwei Erlässe, die EBV 2011 und die EBV-Richtlinie 2012, irreführende Bezeichnungen auf, da sie mehrheitlich auf die Schlussbilanz anwendbar sind. In diesem Sinne gilt es zwischen rechtlicher Autorität und Flexibilität abzuwägen.

16. Es existiert keine explizite Hierarchie oder Vorgehensweise, wie mit Geschäftsvorfällen umzugehen ist, für die keine Regelungen existieren. Die detaillierten Ansatz- und Bewertungsregeln haben den Vorteil, dass für regelmäßige Geschäftsvorfälle eine hohe Buchungssystematik erreicht wird. Allerdings stößt die regelbasierte Ausgestaltung des rechtlichen Rahmens bei neuen oder außerordentlichen Geschäftsvorfällen an ihre

Grenzen. In diesem Sinne gilt es Prinzipien zu definieren, wie mit einem neuen bzw. nicht geregelten Geschäftsvorfall umzugehen ist.

Optimierungsvorschläge

- Überprüfung des aktuellen Rechtsrahmens in Bezug auf Systematik, Regelungsdichte und -tiefe sowie Identifikation von Möglichkeiten zur Reduktion der Komplexität (P1).
- Überprüfung inwiefern eine prinzipienorientierte Ausgestaltung des Rechtsrahmens möglich ist (P2).
- Definition einer Normenhierarchie und Entwicklung von Prinzipien wie mit Geschäftsvorfällen umzugehen ist, für die aktuell keine bzw. auslegungsbedürftige Regelungen existieren (P1).

4. IPSAS 4 Auswirkungen und Änderungen der Wechselkurse

Gesetzliche Grundlagen

§ 51, 93 BHG; § 37 Abs. 4; 80 BHV

Assessment-Resultate

17. Die gesetzlichen Regelungen bezüglich Erfassung und Bewertung von Geschäftsvorfällen in Fremdwährung sind fragmentiert. Der Umgang mit Geschäftsvorfällen in fremder Währung wird an unterschiedlichen Orten geregelt. Beispielsweise regelt das BHG 2013 spezifisch den Umgang mit Umrechnungsdifferenzen von Fremdwährungsverbindlichkeiten, während der Umgang mit Vermögenspositionen in fremder Währung in der BHV 2013 geregelt ist.

18. Vermögenswerte und Fremdmittel in fremder Währung sind pauschal zum Referenzkurs der EZB zum 31. Dezember des Finanzjahres in Euro umzurechnen. Unter IPSAS gilt diese Praxis nur für monetäre Positionen wie Kassenbestände, Forderungen oder Kreditoren. Für nicht monetäre Posten wie Gebäude (z.B. Botschaftsgebäude) oder Sachanlagen (z.B. Inneneinrichtung einer Botschaft) die zu Anschaffungskosten oder ihrem beizulegenden Zeitwert in einer fremden Währung bewertet wurden, sind diese mit dem Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen.

19. Umrechnungsdifferenzen von monetären Positionen werden erfolgsneutral über die Fremdwährungsumrechnungsrücklage verrechnet. Auf- und Abwertungen von monetären Positionen werden erfolgsneutral über die Fremdwährungsumrechnungsrücklage verbucht, wobei diese erst bei der Veräußerung erfolgswirksam aufzulösen ist (BHG 2013 § 93, 4; § 80 BHV 2013). Diese Vorgehensweise entspricht nicht den Grundsätzen von IPSAS. IPSAS 4.27 fordert Umrechnungsdifferenzen aus der Abwicklung und Umrechnung von monetären Positionen, erfolgswirksam zu verbuchen. Hingegen wäre es gemäß IPSAS erlaubt, Fremdwährungsumrechnungen von nicht monetären Posten erfolgsneutral zu verbuchen. Diese Differenzierung ist aber gesetzlich nicht geregelt.

Optimierungsvorschläge

- Entwicklung von übergeordneten und integrierten Regelungen wie mit Geschäftsvorfällen in fremder Währung umzugehen ist, entweder auf Stufe des BHG 2013 oder der BHV 2013 (P2).

5. IPSAS 5 Bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalkosten

Assessment-Resultate

20. IPSAS 5 wird nicht angewendet, da auf Bundesebene keine direkte Finanzierung von qualifizierten Vermögenswerten i.S.v. IPSAS 5 erfolgt. Dies bezeichnet eine *unechte Abweichung* von IPSAS, welche die Qualität der Finanzberichterstattung nicht tangiert.

6. IPSAS 6 Konzern- und Einzelabschlüsse

Gesetzliche Grundlagen

§ 92 BHG 2013; § 46, 48 Abs. 2 BHV 2013

Assessment-Resultate

21. Der Bund erstellt einen IPSAS konformen Einzelabschluss. Dabei werden die UG vollständig konsolidiert und Beteiligungen zum anteiligen Eigenkapital (Beteiligungshöhe bis 50%) erfasst und bewertet. Diese Vorgehensweise ist IPSAS konform, da IPSAS 6.58 in Bezug auf den Einzelabschluss verschiedene Wahlmöglichkeiten zur Bewertung von Beteiligungen zulässt.

22. Der Bund erstellt keine konsolidierte Rechnung i.S.v. IPSAS 6. Beteiligungen an öffentlichen Unternehmen, die einen beherrschenden Einfluss generieren (üblicherweise Beteiligungen > 50% am Stimmrechtsanteil) sind gemäß IPSAS vollständig zu konsolidieren (Vollkonsolidierung). Von diesem Prinzip wird abgewichen, indem Beteiligungen über 50% ebenfalls zum anteiligen Eigenkapital erfasst und bewertet werden.

23. Die Definition, ob ein Unternehmen beherrscht wird, stützt primär auf Machtargumente ab. Die Macht die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen sind gemäß IPSAS 6.30ff. wichtige, aber nicht abschließende Indizien zur Bestimmung, ob eine Beherrschung - und somit die Pflicht zur Vollkonsolidierung - vorliegt. IPSAS sieht weitere Kriterien, wie beispielsweise das Nutzenargument (IPSAS 6.29), vor. Momentan wirkt sich die einseitige Definition von Beherrschung nicht auf den Konsolidierungskreis aus, weil sowieso keine Vollkonsolidierung stattfindet. Sofern zukünftig eine sukzessive Ausweitung des Konsolidierungskreises auf beherrschte Unternehmen angestrebt wird, ist die Definition eines „verbundenen Unternehmens“ allenfalls auszudehnen. Ab der Berichtsperiode 2017 wird IPSAS 6 durch IPSAS 34 und 35 ersetzt, wobei

das Kriterium der Beherrschung unter gleichmäßiger Berücksichtigung von Macht- und Nutzenaspekten weiter ausdifferenziert wird.

Optimierungsvorschläge

- Schärfung der Definition eines verbundenen bzw. beherrschten Unternehmens durch Miteinbezug von Nutzenargumenten i.S.v. IPSAS (P2).
- Empfehlung Vollkonsolidierung: Erstellung einer konsolidierten Rechnung (P2).

7. IPSAS 7 Anteile an assoziierten Unternehmen

Gesetzliche Grundlagen

§ 92 BHG 2013; § 46, 48 Abs. 2 BHV 2013

Assessment-Resultate

24. Die Definition von assoziierten Unternehmen ist IPSAS konform. Als Anteile an assoziierten Unternehmen gelten Kapitalanteile zwischen 20 und 50%. In diesem Fall wird von einem maßgeblichen Einfluss ausgegangen, der dem Bund die Möglichkeit gibt an der Finanzpolitik und den operativen Tätigkeiten des Unternehmens teilzunehmen und mitzubestimmen, ohne dass eine Kontrolle bzw. Beherrschung vorliegt.

25. Die Erfassung und Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen ist IPSAS konform. Assoziierte Unternehmen werden gemäß den Bestimmungen von IPSAS 7 zum anteiligen Eigenkapital (Equity-Methode) bewertet.

Optimierungsvorschläge

- Es sind keine Optimierungen notwendig.

8. IPSAS 8 Anteile an Joint Ventures

Gesetzliche Grundlagen

§ 92 BHG 2013; § 46, 48 Abs. 2 BHV 2013

Assessment-Resultate

26. Es gibt keine spezifischen Bestimmungen zur Erfassung und Bewertung von gemeinsam geführten Tätigkeiten, Vermögenswerten oder Einheiten. Allerdings konnte auch nicht abschließend beurteilt werden, inwiefern auf Bundesebene Geschäftsvorfälle existieren, die unter die Bestimmungen von IPSAS 8 fallen.

27. In Bezug auf die Erfassung und Bewertung von gemeinsam geführten Einheiten (Joint Ventures) gelten implizit die Bestimmungen für den Umgang mit assoziierten Unternehmen. Diese Vorgehensweise ist IPSAS konform, weil IPSAS sowohl die Quotenkonsolidierung als auch die Equity-Methode als Erfassungs- und Bewertungsmethode von Joint Ventures vorsieht. Mit dem Einführungszeitpunkt von IPSAS 36 wird die Quotenkonsolidierung ganz abgeschafft.

Optimierungsvorschläge

- Überprüfung und Auslegeordnung über allfällige, gemeinsam geführte Tätigkeiten, Vermögenswerte oder Einheiten (P2).
- Präzisierung der Erfassungs- und Bewertungsmethoden für Geschäftsvorfälle die unter IPSAS 8 (neu IPSAS 36) fallen (P2).

9. IPSAS 9 Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung

Gesetzliche Grundlagen

§ 32, 91 BHG 2013; § 2, 41 BHV 2013; § 22 RLV 2013

Assessment-Resultate

28. Die Erfassung von Erträgen (aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung) stützt sich insbesondere auf vertragliche oder gesetzliche Ansprüche und greift damit zu kurz. Beispielsweise sieht § 41 BHV vor, Forderungen (inklusive Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung) zu jenem Zeitpunkt zu verrechnen (erfassen), zu dem der Bund einen vertraglichen oder gesetzlichen Anspruch erlangt hat. Die Erfassungsgrundsätze von IPSAS sind differenzierter formuliert. Namentlich muss (a) die Höhe des Ertrags verlässlich bestimmt werden können und (b) eine hinreichende Wahrscheinlichkeit bestehen, dass der wirtschaftliche Nutzen oder das Nutzungspotential aus der Transaktion zufließen wird. Dies gilt für alle Arten von Erträgen, nicht nur spezifisch für Erträge unter IPSAS 9.

29. Die Erfassung von Erträgen aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung erfolgt für jenes Finanzjahr, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Das BHG sieht eine periodengerechte Verrechnung von Erträgen aus wirtschaftlicher Tätigkeit vor. Dieses Prinzip stimmt zwar mit den Grundsätzen von IPSAS 9 überein, ist allerdings für unterschiedliche Anwendungsbereiche zu operationalisieren. IPSAS definiert Erfassungsmethoden für unterschiedliche Anwendungsbereiche, wie die Erbringung von Dienstleistungen oder Verkauf von Gütern und operationalisiert damit den Grundsatz der Periodengerechtigkeit weitergehend als die aktuellen Regelungen des Bundes.

30. Die Bewertung von Erträgen (aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung) erfolgt zum Fair Value. Dieser Grundsatz stimmt mit den Vorgaben von IPSAS überein. Allerdings definiert IPSAS differenzierte Konzepte, wie der Fair Value für unterschiedliche Geschäftsvorfälle und Ertragsarten zu ermitteln ist.

Optimierungsvorschläge

- Differenzierung der Erfassungsmethoden von Erträgen unter Berücksichtigung der verlässlichen Ertragsermittlung sowie Wahrscheinlichkeit des Nutzenzugangs (P3, Revision der Ertragsstandards durch das IPSASB abwarten).
- Differenzierung der Erfassungskriterien für unterschiedliche Anwendungsbereiche wie beispielsweise Dienstleistungen oder den Verkauf von Gütern (P3, Revision der Ertragsstandards durch das IPSASB abwarten).

10. IPSAS 10 Rechnungslegung in Hochinflationenländern

Assessment-Resultate

31. IPSAS 10 wird nicht angewendet, weil Österreich kein Hochinflationenland ist. IPSAS 10 definiert Hochinflation als akkumulierte Inflationsraten von 100% oder mehr über drei Jahre hinweg. Auf Basis dieser Definition ist die Republik Österreich kein Hochinflationenland. Der Verzicht auf die Anwendung von IPSAS 10 bezeichnet deshalb eine *unechte Abweichung* von IPSAS, welche die Qualität der Finanzberichterstattung nicht berührt.

11. IPSAS 11 Bau- und Fertigungsaufträge

Assessment-Resultate

32. IPSAS 11 wird nicht angewendet, weil der Bund nicht als Bauherr auftritt. Der Verzicht auf die Anwendung von IPSAS 11 bezeichnet deshalb eine *unechte Abweichung* von IPSAS, welche die Qualität der Finanzberichterstattung nicht berührt.

12. IPSAS 12 Vorräte

Gesetzliche Grundlagen

§ 59, 92 BHG 2013; § 42, 80 BHV 2013; 12 EBV, § 19 RLV 2013

Assessment-Resultate

33. Die Definition und Erfassungsmethoden von Vorräten stimmen im Wesentlichen mit den Grundsätzen von IPSAS überein. § 12 EBV definiert Vorräte abschließend. Vorräte werden erfasst, sofern deren Wert 5.000 Euro pro Vorratsposition übersteigt. IPSAS gibt zwar keine konkreten Aktivierungsgrenzen vor. Im Sinne der Wesentlichkeit und Materialität ist diese Praxis aber auch unter IPSAS vertretbar. Vorräte werden im Rahmen der Ersterfassung zu Anschaffungs- oder Herstellkosten erfasst, was IPSAS konform ist.

34. Die Bewertungsvorschriften der Vorräte sind teilweise IPSAS konform. Vorräte sind im Rahmen der Ersterfassung zu Anschaffungs- oder Herstellkosten zu verrechnen und in Folgeperioden mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Wiederbeschaffungswert (Niederstwertprinzip) zu bewerten. Diese Praxis stimmt mit IPSAS überein, allerdings nur in Bezug auf diejenigen Vorräte, die nicht verkauft werden und/oder in einen Produktionsprozess miteinfließen (z.B. Schulbücher). Vorräte, die mit der Absicht gehalten werden, verkauft zu werden (z.B. Medikamente in Spitälern), sind gemäß IPSAS zum niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert zu bewerten. Diese Differenzierung ist unter den aktuellen Bestimmungen des Bundes nicht vorgesehen und bezeichnet entsprechend eine Abweichung zu IPSAS.

35. Gleichartige Vorräte werden in einer Gruppe zusammengefasst und nach dem First-in-First-out (FIFO) Verfahren bewertet. Diese Praxis ist IPSAS konform. IPSAS sieht grundsätzlich die Einzelbewertung von Vorräten vor, erlaubt aber die Gruppenbewertung von austauschbaren Vorräten, die in einer großen Anzahl vorhanden sind. Die FIFO-Methode ist unter IPSAS zulässig.

36. Es existieren Erfassungs- und Bewertungsvorschriften für Vorräte, die ohne zurechenbare Gegenleistung erworben sind. Teilweise werden Vorräte gespendet (z.B. Medikamente für ein Spital, Güter für staatliche Hilfsorganisationen). In diesem Kontext schreibt § 42 BHV vor, dass unentgeltlich übertragene Vermögenswerte mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen sind. Diese Bestimmungen sind IPSAS konform.

Optimierungsvorschläge

- Ergänzende Erstellung von Bewertungsvorschriften für Vorräte zu Verkauf und Vorräte als Produktionsfaktor (P2).

13. IPSAS 13 Leasingverhältnisse

Gesetzliche Grundlagen

§ 91 BHG 2013; § 18 RLV 2013; §14 EBV 2011; zu § 14 EBV RL 2011

Assessment-Resultate

37. Es wird zwischen Finanzierungs- und Operating-Leasing unterschieden. Insbesondere werden in der EBV Richtlinie (zu § 14) Indikatoren aufgelistet, um zwischen Finanzierungs- und Operating-Leasing-Verhältnissen zu unterscheiden. Dabei wird explizit auf die Bestimmungen von IPSAS 13 verwiesen.

38. Leasingverhältnisse werden erfasst. Die Erfassungs- und Bewertungsvorschriften sind zu präzisieren. Die Erfassung und Bewertung von Leasingverhältnissen werden über generelle Ansatz- und Verrechnungsprinzipien abgeleitet, beispielsweise über das Prinzip des wirtschaftlichen Eigentums (§ 91 BHG 2013; § 14 EBV 2012) oder allgemeine Erfassungs- und Bewertungsprinzipien von Verbindlichkeiten.

39. Die Anhangangaben in Bezug auf Leasingverhältnisse sind umfassend. Der gedruckte Zahlenteil präsentiert eine umfassende Tabelle über Operating- und Finanzierungs-Leasings. Allerdings finden sich keine Angaben, nach welchen Prinzipien Leasingverhältnisse erfasst und bewertet werden.

Optimierungsvorschläge

- Präzisierung der Erfassungs- und Bewertungsvorschriften für Leasing-Verhältnisse auf Basis des künftigen IPSAS Leasing-Standards, der seinerseits auf dem neuen IFRS 16 basiert (P3).

14. IPSAS 14 Ereignisse nach Abschlussstichtag

Gesetzliche Grundlagen

§ 101 BHG 2013; § 1 EBV 2011

Assessment-Resultate

40. Die gesetzlichen Bestimmungen stimmen mit den wesentlichen Anforderungen von IPSAS 14 überein. Insbesondere wird zwischen berücksichtigungspflichtigen und nicht berücksichtigungspflichtigen Ereignissen unterschieden.

41. Sachverhalte, die am Rechnungsabschlussstichtag bereits bestanden haben, aber erst zwischen dem Rechnungsabschlussstichtag und dem Stichtag der Erstellung des Rechnungsabschlusses bekannt werden, sind in die Abschlussrechnungen aufzunehmen. Diese Bestimmung stimmt mit IPSAS überein. Nach IPSAS 14 sind *wertaufhellende Tatsachen*,

namentlich Hinweise zu Gegebenheiten, die am Abschlussstichtag vorliegen, im Rechnungsabschluss zu berücksichtigen.

42. Sachverhalte, die erst nach dem Rechnungsabschlussstichtag eingetreten sind, sind nicht in die Abschlussrechnungen aufzunehmen. Diese Bestimmung stimmt mit IPSAS überein. Nach IPSAS 14 sind *wertbeeinflussende Ereignisse*, namentlich Ereignisse die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, nicht zu berücksichtigen, jedoch im Anhang offenzulegen, falls sie für die wirtschaftlichen Entscheide der Nutzer/-innen des Rechnungsabschlusses wesentlich sind.

Optimierungsvorschläge

- keine

15. IPSAS 15 Finanzinstrumente: Offenlegung und Darstellung

Assessment-Resultate

43. IPSAS 15 wurde durch IPSAS 28 bis 30 ersetzt und ist deshalb nicht im Analyserahmen enthalten. Die Assessment Resultate zu den Finanzinstrumenten finden sich unter IPSAS 28 bis 29.

16. IPSAS 16 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Gesetzliche Grundlagen

§ 101 BHG 2013; § 1 EBV 2011

Assessment-Resultate

44. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind in die Bundesimmobiliengesellschaft (BIG) ausgelagert. Die BIG bewirtschaftet das Immobilienportfolio des Bundes mit dem Ziel, die Republik Österreich unter marktwirtschaftlichen Rahmenbedingungen mit Raum zu versorgen und eine nachhaltige Wertsteigerung des Immobilienvermögens zu generieren. Für das Jahr 2016 hat die BIG einen Umsatz von 1.049 Mio. EUR, davon Mieterlöse von rund 827 Mio. EUR ausgewiesen. Ein wesentlicher Teil dieser Mieterlöse stammen von Immobilien, die als Finanzinvestition gehalten werden. Diese würden in Anwendungsbereich von IPSAS 16 fallen. Als GmbH ist die BIG allerdings verpflichtet nach den Grundsätzen von UGB Rechnung zu legen und nicht nach öffentlichem Recht.

45. Da die als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien ausgelagert sind, braucht es aktuell keine detaillierten Ansatz- und Verrechnungsregeln für diese Geschäftsvorfälle. Konsequenz der Auslagerung ist, dass der Bund die als

Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien aufgrund der noch nicht umgesetzten Vollkonsolidierung nicht bilanzieren muss. Es ist deshalb vertretbar, dass es keinen umfassenden gesetzlichen Regelungsrahmen für solche Geschäftsvorfälle gibt. Allerdings fehlt bis dato ein Definitionsrahmen, welche Immobilien als Investment Property gemäß IPSAS 16 zählen und somit klar von Sachanlagen, die gemäß IPSAS 17 bilanziert werden, abgegrenzt werden können.

Optimierungsvorschläge

- Gesetzliche Verankerung eines prinzipienorientierten Definitionsrahmens für Investment Property analog IPSAS 16 (P2).

17. IPSAS 17 Sachanlagen

Gesetzliche Grundlagen

§ 91-92 BHG 2013; § 49 BHV 2013; §§ 32ff. BVV 2011; § 3 EBV 2011

Assessment-Resultate

46. Die Definition von Sachanlagen ist IPSAS konform. § 49 BHV 2013 definiert Sachanlagen als sämtliche materielle Posten, die erwartungsgemäß länger als ein Finanzjahr genutzt werden. Diese prinzipienorientierte Definition von Sachanlagen ist IPSAS konform (vgl. dazu IPSAS 17.13).

47. Die gesetzlichen Bestimmungen zur Erfassung von Sachanlagen beinhalten wichtige Grundsätze von IPSAS. § 91 BHG schreibt vor, dass Vermögenswerte (darunter fallen auch Sachanlagen) zu erfassen sind, sobald der Bund zumindest wirtschaftliches Eigentum daran erworben hat. Wirtschaftliches Eigentum liegt gemäß § 50 BHV 2013 dann vor, wenn der Bund, ohne zivilrechtlicher Eigentümer zu sein, wirtschaftlich wie ein Eigentümer über eine Sache herrscht, die Verfügungsmacht über sie innehat und das Risiko des Verlustes oder der Zerstörung trägt. Diese Regelung korrespondiert mit dem unter IPSAS angestrebten Grundsatz von „Substance over Form“. Allerdings werden die Erfassungsansätze unter IPSAS 17.14ff. dahingehend präzisiert, als eine Sachanlage nur dann als Vermögenswert in der Bilanz anzusetzen ist, wenn es wahrscheinlich ist, dass ein mit ihr verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen oder ein Leistungspotential der öffentlichen Einheit zufließen wird und der Wert dieser Sachanlage verlässlich ermittelt werden kann.

48. Die Erstbewertung der Sachanlagen ist konform mit den Bestimmungen von IPSAS. § 49 BHV 2013 sieht vor, Sachanlagen bei erstmaliger Erfassung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu verrechnen. Vermögenswerte, die unentgeltlich erworben wurden, sind zum Zeitwert zu erfassen. Diese Vorgehensweisen sind IPSAS konform.

49. Der Definitionsrahmen von Anschaffungs- und Herstellungskosten stimmt mit IPSAS überein. Die Definition von Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann erhebliche finanzielle Konsequenzen haben. In diesem Sinne ist eine saubere Bestimmungsgrundlage für die beiden Konzepte wichtig. § 42 BHV 2013 bietet einen detaillierten Bezugsrahmen zur

Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Diese Grundlagen stimmen mit IPSAS 17.26ff. überein.

50. Die Folgebewertung der Sachanlagen erfolgt zu fortgeführten Anschaffungskosten. Das Neubewertungsmodell ist nicht vorgesehen. IPSAS sieht für die Folgebewertung der Sachanlagen zwei mögliche Varianten vor, namentlich das Anschaffungskostenmodell sowie das Neubewertungsmodell. Die bundesgesetzlichen Bestimmungen sehen aktuell nur das Anschaffungskostenmodell vor.

51. Sachanlagen werden linear über die Nutzungsdauer abgeschrieben. § 92 BHG 2013 definiert, dass Vermögenswerte des langfristigen Vermögens, die einer Wertminderung durch Abnutzung unterliegen, linear nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer abzuschreiben sind. Grundstücke sind nur dann abzuschreiben, wenn ein Wertverlust durch Abbau vorliegt. Diese gesetzlichen Bestimmungen sind konsistent mit IPSAS 17.

52. Kulturgüter sind in der Bilanz zu erfassen, sofern eine Bewertung nach dem beizulegenden Zeitwert möglich ist. Diese Praxis ist IPSAS konform, weil IPSAS die Erfassung von Kulturgütern nicht zwingend vorsieht. Nach IPSAS können Kulturgüter erfasst werden, sofern deren Wert verlässlich ermittelbar ist, und es wahrscheinlich ist, dass durch den Vermögenswert ein Nutzenzugang der öffentlichen Einheit und ein Leistungspotential zufließt.

53. Es existieren umfassende Informationen zu den Kulturgütern. Der Zahlenteil umfasst eine detaillierte Liste über Zugänge und Abgänge von Kulturgütern, inklusive Kauf- und Verkaufspreise wo vorhanden. Zudem präsentiert der Zahlenteil eine umfassende Liste über sämtliche nicht bewertete Kulturgüter. Diese Informationen sind i.S.d. IPSAS und dienen der staatlichen Rechenschaft über die Pflicht, Kulturgüter zu bewahren, zu sanieren und zukünftigen Generationen zugänglich zu machen. Im Rahmen der Entwicklung eines IPSAS-Musterberichts ist zu prüfen, inwiefern die Informationen zu den Kulturgütern verdichtet und als Anhangsinformationen ausgewiesen werden können.

Optimierungsvorschläge

- Präzisierung der Erfassungsmethoden von Sachanlagen (bzw. Vermögenswerten im Generellen) unter Berücksichtigung des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Leistungspotentials sowie der verlässlichen Wertermittlung analog IPSAS 17 (P2).

18. IPSAS 18 Segmentberichterstattung

Gesetzliche Grundlagen

§ 2 RLV 2013

Assessment-Resultate

54. Die Segmentberichterstattung nach IPSAS 18 wird indirekt durch die publizierten UG umgesetzt. Textteil Band 2 - Untergliederungen umfasst die konsolidierten Abschlussrechnungen, den Budgetvollzug im Überblick und die Voranschlagsvergleichsrechnungen zu allen UG.

55. Die UG entsprechen der Definition eines Segments nach IPSAS 18. IPSAS 18 lässt für die Bestimmung der Segmente eine relativ große Handlungsfreiheit. Es gibt keine verbindlichen Kriterien oder Vorgaben hinsichtlich der Segmentbestimmung. Allerdings sind bei Ausübung des Ermessens Kriterien wie Entscheidungsnützlichkeit oder Erwartungen der Bürgerinnen und Bürger zu berücksichtigen. Da sich die gewählten UG auf wesentliche öffentliche Tätigkeiten wie beispielsweise Soziales und Konsumentenschutz (UG 21) oder Familie und Jugend (U 25) entsprechen sie den Bestimmungen von IPSAS.

56. Die Angaben pro UG sind IPSAS konform. Für sämtliche UG wird eine Art Rechnungsabschluss publiziert und beinhaltet eine Ergebnis-, Finanzierungs-, Vermögens- sowie Voranschlagsvergleichsrechnung. Diese Praxis ist IPSAS konform.

Optimierungsvorschläge

- Überprüfung, inwiefern eine verdichtete Segmentberichterstattung in einem adaptierten Rechnungsabschluss eingebettet werden kann (P3).

19. IPSAS 19 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten, Eventualforderungen

Gesetzliche Grundlagen

§§ 91, 92, 94, 98 BHG 2013

Assessment-Resultate

57. Die Definition und Bestimmungen zur Erfassung von Rückstellungen sind in wesentlichen Teilen IPSAS konform. Eine Rückstellung ist nach IPSAS 19.18 dann anzusetzen, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

- durch vergangenes Ereignis entstandene gegenwärtige Verpflichtung;
- Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses und;
- Zuverlässigkeit der Betragsschätzung.

Nach § 91 BHG 2013 sind Rückstellungen für Verpflichtungen des Bundes zu bilden, wenn (1) die haushaltsführende Stelle die Verpflichtung bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag eingegangen ist, (2) das Verpflichtungsereignis bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag eingetreten ist und (3) die Höhe der tatsächlichen Verpflichtung nicht genau bestimmbar ist. Des Weiteren präzisiert § 53 BHV 2013, dass die Höhe der tatsächlichen Verpflichtung verlässlich ermittelbar sein und es sich um einen wahrscheinlichen Mittelabfluss handeln muss. Diese Bestimmungen stehen in Konformität zu IPSAS 19.

58. Kurzfristige Rückstellungen sind nach dem voraussichtlichen Zahlungsbetrag zu bewerten. Langfristige Rückstellungen sind zum Barwert zu bewerten. Diese Bestimmungen sind konsistent zu den Bestimmungen von IPSAS 19.

59. Die gesetzlichen Bestimmungen geben implizit vor, die Rückstellungen zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen und aufgrund der bestmöglichen Schätzung anzupassen. Allerdings fehlt es - wie von IPSAS 19.69 vorgesehen - an einer expliziten gesetzlichen Bestimmung, dass sämtliche Rückstellungen zum Abschlussstichtag hin überprüft und allenfalls erhöht oder aufgelöst werden müssen.

60. Eine Rückstellung ist nur für Aufwendungen zu verbrauchen, für die sie ursprünglich gebildet wurde. So definiert es § 53 BHV 2013. Diese Bestimmung ist konsistent mit IPSAS 19.71.

61. Die Abgrenzung zwischen Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten findet sich jeweils bezogen auf die unterschiedlichen Rückstellungsarten (z.B. § 78 BHG 2013, § 79 BHG 2013, § 81 BHG 2013). Es existieren damit rückstellungsbezogene Abgrenzungen zwischen Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten, wobei es an einer übergeordneten Auslegung zwischen Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten fehlt.

62. Eventualverbindlichkeiten beziehen sich insbesondere auf Bundeshaftungen und decken damit nur eine Teilgröße ab. Die fehlende (prinzipienorientierte) Definition von Eventualverbindlichkeiten führt dazu, dass nicht sämtlich mögliche Eventualverbindlichkeiten aufgeführt werden. Beispielsweise werden Defizitgarantien nicht als Eventualverbindlichkeiten ausgewiesen, was eine echte Abweichung zu den Bestimmungen von IPSAS 19 darstellt.

Optimierungsvorschläge

- Prinzipienorientierte Definition der Eventualverbindlichkeiten und präzise Abgrenzung zum Rückstellungsbegriff (P3).
- Konsequenter Ausweis der Eventualverbindlichkeiten analog zu den Bestimmungen von IPSAS 19 (P3).

20. IPSAS 20 Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Einheiten

Gesetzliche Grundlagen

Assessment-Resultate

63. Der Ausweis von Angaben zu Transaktionen mit nahe stehenden Einheiten wird gesetzlich gefordert. Die in § 27 RLV definierten rechtlichen Bestimmungen zum Ausweis von Angaben zu Transaktionen mit nahe stehenden Einheiten sind weitestgehend IPSAS konform. Dabei wird der Ausweis von Angaben über unmittelbare und mittelbare Beteiligungen von mindestens 20% gefordert sowie andere Angaben, wie beispielsweise Informationen zu Schlüsselpersonen des Managements und ihren nahen Familienangehörigen.

64. Der Ausweis von Angaben zu Transaktionen mit nahe stehenden Einheiten wird in der Praxis teilweise umgesetzt. Beispielsweise werden im Zahlenteil Art, Umfang und Typ sämtlicher Beteiligungen transparent offengelegt. Zudem finden sich im Zahlenteil auch Informationen zu den Vergütungen der Schlüsselpersonen des Managements. Auf der anderen Seite fehlen Angaben zu den Transaktionen mit diesen nahe stehenden Einheiten und Personen, welche über die normalen Geschäftsverhältnisse hinausgehen. Dies bezeichnet eine echte Abweichung zu IPSAS.

Optimierungsvorschläge

- Vollständige Umsetzung der vorhandenen gesetzlichen Bestimmungen bezüglich Ausweis von Angaben zu Transaktionen mit nahe stehenden Einheiten sowie zu den Vergütungen der Schlüsselpersonen (P2).

21. IPSAS 21 Wertminderung nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte

Gesetzliche Grundlagen

§ 92 BHG 2013, § 80 BHV 2013, § 3 EBV RL 2011

Assessment-Resultate

65. Die Erfassung von Wertminderungen ist gesetzlich vorgeschrieben. Nach § 80 BHV 2013 sind Wertminderungen zu erfassen, wenn der Buchwert nachhaltig den erzielbaren Betrag überschreitet und sich die Umstände, unter denen die erstmalige Erfassung erfolgte, wesentlich geändert haben.

66. Es gibt keine Unterscheidung bezüglich der Erfassung von Wertminderungen von zahlungsmittelgenerierenden und nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten. Allerdings ist diese Unterscheidung in der Praxis oftmals das größere Hindernis als die Ermittlung der Wertverminderung an sich. Es wird deshalb empfohlen, die Wertverminderungen nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte und solche zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte gemeinsam zu regeln und als einheitlichen Prozess zu definieren.

67. Ein vorstrukturierter Prozess hilft, Wertminderungen systematisch zu identifizieren und zu erfassen. Um die Vorgaben von IPSAS 21 umzusetzen, braucht es einen systematischen Umgang in Bezug auf die Identifikation und Erfassung von Wertminderungen an jedem Bilanzstichtag. Dafür braucht es Anhaltspunkte, wie Wertminderungen identifiziert werden können (z.B. Konkretisierung der Angaben zu § 3 Abs. 7 EBV RL 2011), wie eine Wertminderung bzw. Wertaufholung errechnet werden kann und wie die Wertminderungen buchhalterisch zu erfassen sind.

68. Der Werthaltigkeitstest und die dafür angewandten Bewertungsmethoden sind in wesentlichen Bereichen IPSAS konform, aber zu konkretisieren. Nach § 92 BHG 2013 hat eine Wertminderung dann zu erfolgen, wenn der Buchwert den erzielbaren Betrag überschreitet. Nach § 3 Abs. 7 EBV 2011 ist der erzielbare Betrag der höhere des (1) beizulegenden Zeitwertes oder des (2) Gebrauchswertes. Diese Vorgehensweise ist im Prinzip IPSAS konform. Allerdings offenbart IPSAS 21 differenziertere Vorgehensweisen, wie Nutzenpotentiale von Vermögenswerten bestimmt werden können (abgeschriebener Wiederbeschaffungswertansatz, Instandsetzungskostenansatz, leistungsorientierter Ansatz).

69. Eine Wertminderung und Wertaufholung von Vermögenswerten ist erfolgswirksam zu verrechnen. Diese Vorgehensweise ist IPSAS konform.

70. Die gesetzlichen Bestimmungen zum Umgang mit Wertaufholungen sind IPSAS konform. § 80 Abs. 8 BHG 2013 definiert, dass Wertaufholungen ausschließlich für zuvor wertgeminderte Vermögenswerte vorzunehmen sind, sofern sich die Umstände, die zur Wertminderung führten, geändert haben. Der fortgeschriebene Buchwert, der ohne ursprüngliche Wertminderung zum Zeitpunkt der Wertaufholung bestanden hätte, darf dabei nicht überschritten werden. Diese Vorgehensweise entspricht IPSAS 21. Eine Erhöhung des Buchwerts über die fortgeführten Anschaffungskosten hinaus würde einer Neubewertung gleich kommen und wird unter IPSAS 17 geregelt.

Optimierungsvorschläge

- Vereinheitlichung und Systematisierung des Werthaltigkeitstests nach den Vorgaben von IPSAS 21 und IPSAS 26 (P2).

22. IPSAS 22 Darstellung von finanzstatistischen Informationen des Sektor Staates

Assessment-Resultate

71. IPSAS 22 ist ein freiwilliger Standard. Die Darstellung von finanzstatistischen Informationen des Sektors Staat werden separat im Textteil Band 3 - Gesamtstaatliche Betrachtung ausgewiesen. IPSAS 22 ist deshalb nicht Bestandteil dieser Analyse. Diese Vorgehensweise bezeichnet keine Abweichung von IPSAS.

23. IPSAS 23 Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung

Gesetzliche Grundlagen

§ 28, 32, 92 BHG 2013

Assessment-Resultate

72. Es wird zwischen Transaktionen mit und ohne zurechenbare Gegenleistung differenziert. Als Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung gelten gemäß § 32 Abs. 2 BHG 2013 Erträge aus wirtschaftlicher Tätigkeit. Als Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung gelten gemäß § 32 Abs. 1 und Abs. 3 Erträge aus Abgaben und abgabenähnliche Erträge sowie Erträge aus Transfers.

73. Die Bestimmungen zum Umgang mit Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung (Steuern und Transfers) sind teilweise IPSAS konform. Die Bestimmungen zum Umgang mit Transfers sind teilweise IPSAS konform. In Bezug auf die Erfassung und Bewertung von Steuererträgen wird von den IPSAS Prinzipien abgewichen.

74. Erträge aus Transfers sind in jenem Finanzjahr zu verrechnen, für das der Transfer gewährt wird. Ist die Zuordnung nicht möglich, ist der Ertrag zum Zeitpunkt des Zuflusses an liquiden Mitteln zuzurechnen. Diese Bestimmung ist teilweise IPSAS konform. IPSAS 23 sieht generell eine periodengerechte Verrechnung von Erträgen ohne zurechenbare Gegenleistung vor. Eine Abweichung von dem Prinzip der periodengerechten Verrechnung stellt eine Abweichung zu den Prinzipien von IPSAS dar.

75. Es wird allerdings nicht differenziert, ob mit übertragenen Vermögenswerten Bedingungen verbunden sind. Es kommt vor, dass Bedingungen für Vermögensübertragungen gemacht werden. Solche Bedingungen fordern, dass die Einheit den Vermögenswert entweder wie festgelegt verbraucht oder sie der/dem Abtretenden zurückgibt, falls die Bedingungen nicht eingehalten werden. Solche Regelungen sind beispielsweise bei EU Fördermitteln durchaus üblich. die Empfängerin/der Empfänger geht also eine gegenwärtige Verpflichtung ein, künftige Nutzenpotentiale an Dritte zu

transferieren. Entsprechend ist eine Verbindlichkeit in Höhe des Nutzenpotentials zu bilden. Diese Passivierung ist gegenwärtig nicht vorgesehen und somit nicht IPSAS konform.

76. Steuererträge sind gemäß BHG in jedem Finanzjahr zu verrechnen, in welchem die Einzahlung erfolgt. Diese gesetzlichen Bestimmungen stellen eine eindeutige Abweichung zu den Bestimmungen von IPSAS 23 dar. Die Erfassung von Steuererträgen zum Zahlungszeitpunkt ist klar von einer periodengerechten Erfassung zu unterscheiden. Gemäß RLV 2013 sind für wesentliche Steuerarten (z.B. Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Mineralölsteuer) allerdings sogenannte „time adjustments“ durchzuführen. Hierbei handelt es sich um Zahlungen in den Monaten Januar und Februar, die jedoch wirtschaftlich dem vorangegangenen Finanzjahr zuzuordnen sind und damit als Ertrag in der Ergebnisrechnung des betreffenden Finanzjahres berücksichtigt werden. Diese, nur teilweise IPSAS-konforme, Praxis ist aufgrund der Schwierigkeit von periodengerechten Steuerschätzungen international immer noch verbreitet.

77. Steuererträge werden brutto erfasst. Bezahlte Ausgaben durch das Steuersystem werden ebenfalls brutto erfasst. Diese Vorgehensweise ist konform mit IPSAS 21.71.

Optimierungsvorschläge

- Systematische Überprüfung der übertragenen Vermögenswerte in Bezug auf Beschränkungen oder Bedingungen und ggf. Passivierung (P1).
- Periodengerechte Erfassung der Steuererträge (P2).

24. IPSAS 24 Darstellung von Budgetinformationen

Gesetzliche Grundlagen

§ 102 BHG 2013

Assessment-Resultate

78. Mit der Voranschlagsvergleichsrechnung werden zentrale Prinzipien von IPSAS 24 umgesetzt. Der Textteil Band 1 - Bund präsentiert die Voranschlagsvergleiche auf sehr hohem, aggregierten Niveau. Zudem enthält er verschiedene Tabellen, in denen Abweichungen (Mehr- bzw. Minderaufwendungen) begründet werden. Allerdings beziehen sich diese Begründungen nicht direkt auf die im Textteil Band 1 - Bund präsentierten Voranschlagsvergleiche, sondern auf die Voranschlagsvergleiche der UG, die im gedruckten Zahlenteil abgebildet werden.

79. Die im gedruckten Zahlenteil präsentierten Voranschlagsvergleiche sind sehr detailliert und werden für sämtliche UG präsentiert. Abweichungen vom Voranschlag werden begründet.

80. Originäre Voranschlagswerte (Voranschlag), endgültige Voranschlagswerte (korrigiertes Budget), Budgetkorrekturen sowie Ist-Daten und Jahresverfügungsreste werden sowohl in der Finanzierungsrechnung als auch in der Ergebnisrechnung systematisch

nebeneinander ausgewiesen und ermöglichen unterschiedliche Vergleiche. Die im Textteil Band 1 - Bund präsentierten Voranschlagsvergleiche sind hingegen stark aggregiert. Dieser enthält zwar verschiedene Tabellen, in denen Abweichungen (Mehr- bzw. Minderaufwendungen) begründet werden, allerdings beziehen sich diese Begründungen nicht direkt auf die im Textteil Band 1 - Bund präsentierten Voranschlagsvergleiche, sondern auf die Voranschlagsvergleiche der UG, die im gedruckten Zahlenteil abgebildet werden.

Optimierungsvorschläge

- Die Begründung von Abweichungen sollte sich auf die im adaptierten Rechnungsabschluss präsentierten Rechnungen beziehen (P1).

25. IPSAS 25 Leistungen an Arbeitnehmer

Gesetzliche Grundlagen

§ 17-19 EBV RL 2011

Assessment-Resultate

81. Die Vorgaben von IPSAS 25 werden teilweise erfüllt. IPSAS unterscheidet grundsätzlich zwischen kurzfristigen und langfristigen fälligen Leistungen an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, sowie Leistungen nach Ende des Arbeitsverhältnisses (Pensionen). Während die gesetzlichen Bestimmungen des Bundes wesentliche Vorgaben von IPSAS in Bezug auf kurz- und langfristig fällige Leistungen umsetzen, sind die Vorgaben in Bezug auf Pensionsrückstellungen nicht IPSAS konform.

82. Die Vorgaben zur Erfassung und Bewertung von kurzfristig fälligen Leistungen sind überwiegend IPSAS konform. Zu kurzfristig fälligen Leistungen gehören beispielsweise ausstehende Urlaubsansprüche. § 17 Abs. 4 der EBV RL 2011 sieht in diesem Zusammenhang vor, Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube zu bilden. Diese Vorgehensweise ist IPSAS konform.

83. Die Vorgaben zur Erfassung von langfristig fälligen Leistungen sind teilweise IPSAS konform. Zu langfristig fälligen Leistungen gehören nebst zukünftigen Pensionszahlungen auch Restrukturierungszahlungen oder Jubiläumszuwendungen. § 19 EBV 2011 definiert den Umgang mit Abfertigungen sowie Jubiläumszuwendungen und fordert die Erfassung einer Rückstellung auf Basis des voraussichtlichen Anspruchs. Der Betrag ist auf die Dienstzeit finanzmathematisch zu verteilen. Diese Vorgehensweise ist IPSAS konform.

84. Pensionsrückstellungen werden bilanziell nicht erfasst, aber im Anhang ausgewiesen. Im gedruckten Zahlenteil werden die Pensionsverpflichtungen für die Angestellten des Bundes für die nächsten 30 Jahre geschätzt und ausgewiesen. Allerdings erfolgt keine bilanzielle Erfassung als Rückstellung. Diese Vorgehensweise begründet eine echte und materielle Abweichung von IPSAS. Insgesamt werden die Aufwendungen für zukünftige Pensionsleistungen im BRA 2016 (Seite 432) auf rund 357 Mrd. EUR geschätzt. Dem gegenüber stehen erwartete Erträge von rund 66 Mrd. EUR.

Optimierungsvorschläge

- Konsequente bilanzielle Erfassung der Pensionsrückstellungen (P1).

26. IPSAS 26 Wertminderung zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte

Gesetzliche Grundlagen

§ 92 BHG 2013, § 80 BHV 2013, § 3 EBV RL 2011

Assessment-Resultate

85. Es gibt keine Unterscheidung bezüglich der Erfassung von Wertminderungen von zahlungsmittelgenerierenden und nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten. Entsprechend gelten die Assessment Resultate und Optimierungsvorschläge von IPSAS 21 auch für IPSAS 26.

Optimierungsvorschläge

- Es gelten hier sinngemäß die Empfehlungen zu IPSAS 21.

27. IPSAS 27 Landwirtschaft

Assessment-Resultate

86. IPSAS 27 wird zurzeit nicht angewendet, weil wesentliche darin geregelte Transaktionen ausgelagert sind. Dazu gehören beispielsweise die Bundesforstbetriebe. Diese Praxis bezeichnet eine unechte Abweichung von IPSAS, welche die Qualität der Berichterstattung nicht beeinflusst. IPSAS 27 ist deshalb nicht Bestandteil dieser Analyse.

28. IPSAS 28 Finanzinstrumente: Darstellung

Gesetzliche Grundlagen

§§ 78 & 93 BHG 2013; §§ 41-45, 51 & 52 BHV 2013

Assessment-Resultate

87. Die Regelung für die Darstellung von Finanzinstrumenten ist rechtlich festgelegt und stimmt im Grundsatz mit IPSAS überein.

88. Die Form der Darstellung sowohl aktiver als auch passiver Finanzinstrumente ist gesetzlich geregelt, entspricht aber nur teilweise IPSAS. Nach § 93 Abs. 1 BHG 2013 sind aktive Finanzinstrumente eindeutig einer der drei folgenden Kategorien zuzuordnen: (1) bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente, (2) zur Veräußerung verfügbare Vermögenswerte, (3) Wertpapiere der Republik Österreich. Bei den passiven Finanzinstrumenten wird nur eine Kategorie (Finanzschulden) ausgewiesen. Diese Klassifizierung entspricht allerdings nur teilweise IPSAS, wie unter IPSAS 29 im Detail ausgeführt. Hier handelt es sich allerdings um eine intendierte Abweichung. Aus Transparenzgründen wäre diese Abweichung im Rechnungsabschluss aufzulisten.

89. Die Klassifizierung als Finanzinstrument erfolgt aufgrund der Substanz des zu Grunde liegenden Vertrags und nicht aufgrund der Form des möglichen Finanzinstruments. Trotz der hohen Regelungsdichte kann nicht beurteilt werden, ob die Substanz der Verträge welche den Finanzinstrumenten zu Grunde liegen i.S.v. IPSAS 28.13 genau geprüft wird bzw. ob Prozesse zu einer solchen Prüfung eingeführt und umgesetzt sind.

90. Allfällige Zinsen, Dividenden, Gewinne und Verluste im Zusammenhang mit Finanzinstrumenten werden periodengerecht als Aufwand oder Verlust bzw. Ertrag oder Gewinn gebucht. Dies ist in Übereinstimmung mit den Anforderungen gemäß IPSAS 28.40.

91. Aktive Finanzinstrumente und passive Finanzinstrumente werden nur in bestimmten Fällen miteinander verrechnet. Die entspricht nur teilweise mit den IPSAS Vorgaben überein. Ansonsten erfolgt eine Bruttodarstellung (§ 37 Abs. 6 BHV 2013 auf Basis von § 89 BHG 2013).

Optimierungsvorschläge

- Angleichung der Klassifizierung und darauf basierende Darstellung der Finanzinstrumente an IPSAS (P1).

29. IPSAS 29 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

Gesetzliche Grundlagen

§§ 32, 78 & 93 BHG 2013; §§ 41-45, 51 & 52 BHV 2013; § 2a BFinG 1992

Assessment-Resultate

92. Bei der erstmaligen Erfassung eines aktiven oder passiven Finanzinstruments soll dieses zum tatsächlichen Wert erfasst werden. Gemäß den gesetzlichen Vorgaben in § 43

Abs. 5 BHG 2013 werden die aktiven Finanzinstrumente zu ihren Anschaffungskosten inkl. Agio oder Disagio erfasst. Dies ist grundsätzlich in Übereinstimmung mit IPSAS.

93. Der marktübliche Kauf oder Verkauf eines finanziellen Vermögenswerts erfolgt nach dem Prinzip des „settlement date accounting“. IPSAS 29.40 erlaubt für die Erfassung beim marktüblichen Kauf oder Verkauf von Finanzinstrumenten zwei unterschiedliche Prinzipien: Einerseits das „trade date accounting“ (Handelstag-Ansatz) oder das „settlement date accounting“ (Erfüllungstag-Ansatz). Somit besteht hier Übereinstimmung zwischen den internationalen Normen und der Praxis in Österreich.

94. Die Klassifizierung der aktiven Finanzinstrumente erfolgt in drei Gruppen, die nur teilweise IPSAS 29.10 bzw. 29.47 entsprechen. IPSAS sieht grundsätzlich folgende vier Klassifizierungen vor: (1) zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente zu Fair Value sowie Derivate; (2) bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente; (3) Darlehen und Forderungen sowie als Residualgruppe (4) zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente. Die Klassifizierung zu Handelszwecken ist in der Gesetzgebung nicht vorgesehen, da sie gegen das Spekulationsverbot (§ 2a BFinG 1992) verstoßen würde. Dies ist eine Anwendung von IPSAS auf den konkreten Sachverhalt und somit keine Abweichung. Die Klassifizierung bis zur Endfälligkeit gehaltener Finanzinstrumente entspricht IPSAS. Auffallend ist jedoch, dass in der Gesetzgebung keine Vorgaben zum Ansatz und der Bewertung von Darlehen und Forderungen enthalten sind, obwohl solche durchaus existieren und diese auch im Rahmen der Veranschlagung zu berücksichtigen sind. Der Verzicht auf diese Klassifizierung stellt eine echte Abweichung von IPSAS dar. Die Klassifizierung als zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere entspricht wiederum den IPSAS, allerdings sieht § 43 Abs. 3 BHV 2013 diese Gruppe in Abweichung von IPSAS nicht als Residualgruppe, sondern als aktiv zu wählende Gruppe vor. Die Klassifizierung als Wertpapiere der Republik Österreich ist sodann in IPSAS nicht vorgesehen. Nach IPSAS wäre ein solcher Eigenbestand an Staatsanleihen je nach Erwerbsabsicht in die Kategorie (1), (2) oder (4) einzuteilen. Von den beschriebenen Abweichungen zu IPSAS dürfte der Verzicht auf die dritte Klassifizierung als Darlehen/Forderungen sowie die Schaffung der nicht IPSAS konformen Gruppe Wertpapiere der Republik Österreich die erheblichsten Auswirkungen haben.

95. Die Klassifizierung der passiven Finanzinstrumente erfolgt generell als Finanzschulden und weicht von IPSAS 29.10 bzw. 29.47 ab. IPSAS sieht für passive Finanzinstrumente zwei Klassifizierungen vor: (1) passive Finanzinstrumente zu Handelszwecken und Derivate; (2) andere passive Finanzinstrumente. Die Klassifizierung zu Handelszwecken ist in der Gesetzgebung nicht vorgesehen, da sie gegen das Spekulationsverbot (§ 2a BFinG 1992) verstoßen würde. Dies ist eine Anwendung von IPSAS auf den konkreten Sachverhalt und somit keine Abweichung. Dagegen ist die im Gesetz vorgegebene Klassifizierung sämtlicher passiver Finanzinstrumente als Finanzschulden inhaltlich nicht der Klassifizierung als andere passive Finanzinstrumente entsprechend, was sich insbesondere bei der Bewertung zeigt.

96. Die Nutzung von Derivaten ist gemäß § 2a BFinG 1992 nur zu Absicherungszwecken erlaubt und sinngemäß kommt dafür wohl das IPSAS konforme Hedge-Accounting zur Anwendung. Allerdings fehlt eine explizite Regelung des Ansatzes und der Bewertung von zu Absicherungszwecken gehaltenen Derivaten. Es lässt sich deshalb nicht abschließend beurteilen, ob die diesbezügliche Praxis IPSAS konform ist oder nicht.

97. Die Folgebewertung der aktiven Finanzinstrumente entspricht nur teilweise IPSAS 29.47. Im Falle der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinstrumente sind gemäß IPSAS 29.48 zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Berücksichtigung des Effektivzinssatzes zu bewerten. § 43 BHV 2013 sieht die Verteilung von Agios und Disagios über die Restlaufzeit vor, was grundsätzlich IPSAS entspricht. Allerdings kommt nicht die Effektivzinsmethode zur Anwendung und die Verteilung umfasst keine weiteren Aufwendungen oder Erträge (z.B. Kommissionen); beides stellt eine echte Abweichung von IPSAS dar. Diese Bewertung wäre auch für Darlehen und längerfristigen Forderungen anzuwenden. Die fehlende Regelung stellt deshalb auch diesbezüglich eine echte Abweichung von IPSAS dar. Im Falle der zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumente erfolgt die Folgebewertung gemäß § 45 BHV 2013 zum beizulegenden Zeitwert und zwar direkt im Eigenkapital. Diese Regelung ist vollumfänglich IPSAS konform. Die Wertpapiere der Republik Österreich werden gemäß § 43 Abs. 5 BHV 2013 zum Nominalwert bewertet. Wie ausgeführt existiert diese Gruppe in IPSAS nicht und die Wertpapiere wären je nach Absicht einer der vier von IPSAS vorgesehenen Klassifizierungen zuzuteilen. Allerdings sieht keine der denkbaren IPSAS Klassifizierungen eine Bewertung zum Nominalwert vor. Somit besteht auch diesbezüglich eine echte Abweichung. Zusammenfassend weicht die Folgebewertung aktiver Finanzinstrumente, mit Ausnahme der zur Veräußerung gehaltenen Instrumente, von IPSAS 29 ab.

98. Die Folgebewertung der passiven Finanzinstrumente entspricht nur teilweise IPSAS 29.49. (Finanzschulden) werden in Abweichung zu IPSAS gemäß § 78 Abs. 4 BHG 2013 zu Nominalwert bewertet, wobei Agios und Disagios gemäß § 51 BHV 2013 periodengerecht zu verteilen sind. Die Bewertung von passiven Finanzinstrumenten zu Nominalwert ist in IPSAS 29 in keinem Fall vorgesehen. Die wichtigsten passiven Finanzinstrumente, namentlich ausgegebene Bundesanleihen, sind gemäß IPSAS 29.47 zum fortgeführten Anschaffungswert (*amortized cost*) zu bewerten. Diese Methode sieht einerseits die auch in § 51 BHV 2013 vorgesehene periodengerechte Verteilung der Agios und Disagios vor. Allerdings sind gemäß IPSAS zudem auch Spesen und Kommissionen periodengerecht zu verteilen. Ferner soll gemäß IPSAS die periodengerechte Verteilung gemäß der Effektivzinsmethode erfolgen, was im BHG bzw. der BHV ebenfalls nicht vorgesehen ist. Es besteht hier somit eine echte Abweichung, die sehr erheblich sein dürfte, da sämtliche passive Finanzinstrumente, so auch die ausgegebenen Bundesanleihen betroffen sind.

99. Die Ausbuchung einer finanziellen Verbindlichkeit erfolgt zum Zeitpunkt der Tilgung. Dies geschieht in Übereinstimmung mit den internationalen Normen, da gemäß IPSAS 29.41 finanzielle Verbindlichkeiten (oder Teile davon) nur dann ausgebucht werden dürfen, wenn diese getilgt sind.

Optimierungsvorschläge

- Bewertung der Wertpapiere der Republik Österreich sowie der passiven Finanzinstrumente zum fortgeführten Anschaffungswert („amortized cost“) (P1).
- Schaffung einer Klassifizierungsgruppe Darlehen und Forderungen und deren Bewertung gemäß den Vorgaben von IPSAS 29 (P1).
- Klärung des Ansatzes und der Bewertung zu Absicherungszwecken gehaltener Derivate (P2).

C. Optimierungspotential

Folgende Tabellen fassen das identifizierte Optimierungspotential des BRA im Benchmark zu spezifischen IPSAS zusammen. Die IPSAS-Querverweise sind jeweils angegeben.

1. Optimierungspotential mit Priorität 1

Schlüsselprinzipien von IPSAS werden derzeit nicht eingehalten. Eine Adjustierung und Entwicklung dieser Punkte birgt das Potential, eine Verbesserung der Darstellung und Entscheidungsnützlichkeit des BRA zu erreichen. Es wird empfohlen, diese Punkte in einem ersten Schritt zu adressieren.

IPSAS	Optimierungspotentiale mit Priorität 1 (detailliert im Bericht adressiert)
1	Ausarbeiten eines adaptierten Rechnungsabschlusses auf Basis des Textteils Band 1 - Bund sowie des gedruckten Zahlenteils, sowie dessen Umsetzung im Rahmen eines neu gestalteten BRA, voraussichtlich als Ersatz Textteil Band 1 - Bund sowie weiterer Bestandteile des heutigen BRA
1	Für die Vermögens- und Ergebnisrechnung ist in dem zu entwickelnden adaptierten Rechnungsabschluss ein Aggregationslevel zu wählen, das die Mindestgliederung nach IPSAS 1 aufweist und den Rechnungslegungsgrundsätzen von IPSAS 1 (z.B. Wesentlichkeit, Relevanz) entspricht und dadurch die Entscheidungsnützlichkeit aus Sicht der Rechnungsabschlussadressatinnen/-adressaten berücksichtigt
1	Systematische Verknüpfung der Anhangsinformationen mit den restlichen Elementen des adaptierten Rechnungsabschlusses mittels Querverweisen
1	Offenlegung der Erfassungs- und Bewertungsmethoden sowie der getätigten Abweichungen von IPSAS im Anhang des adaptierten Rechnungsabschlusses
2	Klare Trennung von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung im adaptierten Rechnungsabschluss
3	Überprüfung des aktuellen Rechtsrahmens in Bezug auf Systematik, Regelungsdichte und -tiefe sowie Identifikation von Möglichkeiten zur Reduktion der Komplexität
3	Definition einer Normenhierarchie und Entwicklung von Prinzipien wie mit Geschäftsvorfällen umzugehen ist, für die aktuell keine Regelungen existieren
23	Systematische Überprüfung der übertragenen Vermögenswerte in Bezug auf Bedingungen und gegebenenfalls Passivierung des Transferertrags bis zur Erfüllung der Bedingung
24	Die Begründung von Budgetabweichungen soll sich auf die im adaptierten Rechnungsabschluss präsentierten Rechnungen beziehen
25	Bilanzielle Erfassung der Pensionsrückstellungen

28	Bewertung der Wertpapiere der Republik Österreich sowie der passiven Finanzinstrumente zum fortgeführten Anschaffungswert (<i>amortized cost</i>)
29	Schaffung einer Klassifizierungsgruppe Darlehen und Forderungen und deren Bewertung gemäß den Vorgaben von IPSAS 29
29	Angleichung der Klassifizierung und der darauf basierenden Darstellung der Finanzinstrumente an IPSAS 29

2. Optimierungspotential mit Priorität 2

Rechenschafts- und entscheidungsrelevante Defizite der derzeitigen Rechnung. Es wird empfohlen, diese Punkte in einem zweiten Schritt zu erfassen.

IPSAS	Optimierungspotential mit Priorität 2
3	Überprüfung, inwiefern eine prinzipienorientierte Ausgestaltung des Rechtsrahmens möglich ist
4	Entwicklung von übergeordneten und integrierten Regelungen wie mit Geschäftsvorfällen in fremder Währung umzugehen ist, entweder auf Stufe BHG 2013 oder BHV 2013
6	Schärfung der Definition eines verbundenen bzw. beherrschten Unternehmens durch Miteinbezug von Nutzenargumenten i.S.v. IPSAS
6	Empfehlung Vollkonsolidierung: Erstellung einer konsolidierten Rechnung in Ergänzung des BRA
8	Überprüfung und Auslegeordnung über allfällige, gemeinsam geführte Tätigkeiten, Vermögenswerte oder Einheiten
8	Präzisierung der Erfassungs- und Bewertungsmethoden für Geschäftsvorfälle die unter IPSAS 8 (Anteile an Joint Ventures; neu IPSAS 36) fallen
12	Prüfung, ob Sachverhalt auf Bundesebene relevant ist. Falls ja, ergänzende Erstellung von Bewertungsvorschriften für Vorräte zum Verkauf und Vorräte als Produktionsfaktor
16	Prüfung, ob Sachverhalt auf Bundesebene relevant ist. Falls ja, gesetzliche Verankerung eines prinzipienorientierten Definitionsrahmens für Investment Property analog IPSAS 16
17	Präzisierung der Erfassungsmethoden von Sachanlagen (bzw. Vermögenswerten im Generellen) unter Berücksichtigung des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Leistungspotentials sowie der verlässlichen Wertermittlung analog IPSAS 17
20	Vollständige Umsetzung der vorhandenen gesetzlichen Bestimmungen bezüglich Ausweis von Angaben zu Transaktionen mit nahe stehenden Einheiten sowie zu den Vergütungen der Schlüsselpersonen
21 / 26	Vereinheitlichung und Systematisierung des Werthaltigkeitstests nach den Vorgaben von IPSAS 21 und IPSAS 26

23	Gesetzliche Verankerung (BHG 2013) der periodengerechten Erfassung der Steuererträge, die in der Praxis im Rahmen von „time adjustments“ bereits erfolgt
29	Klärung des Ansatzes und der Bewertung der zu Absicherungszwecken gehaltenen Derivate

3. Optimierungspotential mit Priorität 3

Geringfügigere Verbesserungen, sowie solche die als Priorität 1 oder 2 gelten könnten, aber gegenwärtig vom IPSASB revidiert werden. Es wird empfohlen, diese Punkte in einem dritten Schritt zu erfassen und / oder die Revision der jeweiligen Standards abzuwarten.

IPSAS	Optimierungspotentiale mit Priorität 3
9	Differenzierung der Erfassungsmethoden von Erträgen mit zurechenbarer Gegenleistung unter Berücksichtigung der verlässlichen Ertragsermittlung sowie der Wahrscheinlichkeit des Nutzenzugangs (Revision der Ertragsstandards durch das IPSASB abwarten)
9	Differenzierung der Erfassungskriterien für unterschiedliche Anwendungsbereiche wie beispielsweise Dienstleistungen oder Verkauf von Gütern (Revision der Ertragsstandards durch das IPSASB abwarten)
13	Präzisierung von Erfassungs- und Bewertungsvorschriften für Leasing-Verhältnisse auf Basis des künftigen IPSAS Leasing-Standards, der seinerseits auf dem neuen IFRS 16 basiert
18	Überprüfung, inwiefern eine verdichtete Segmentberichterstattung in einen adaptieren Rechnungsabschluss eingebettet werden kann
19	Prinzipienorientierte Definition der Eventualverbindlichkeiten und präzise Abgrenzung zum Rückstellungsbegriff
19	Ausweis der Eventualverbindlichkeiten analog zu den Bestimmungen von IPSAS 19

LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS

BMF: Geschäftsbericht zur Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. Jänner 2013, abgerufen unter (letzter Zugriff: 31.03.2018):

<https://www.bmf.gv.at/budget/haushaltsrechtsreform/die-eroeffnungsbilanz-des-bundes.html>

BMF: Handbuch Veranschlagungs- und Rechnungssystem des Bundes (VRB) ab 2013 Verrechnung, 2011, abgerufen unter (letzter Zugriff 31.03.2018):

<https://www.bmf.gv.at/budget/haushaltsrechtsreform/zweite-etappe-der-haushaltsrechtsreform.html>

BRA 2014 Textteil 3: Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2014

BRA 2015: Textteil 3: Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2015

BRA 2016: Textteil Band 1: Bund, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

BRA 2016: Textteil Band 2: Untergliederungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

BRA 2016: Textteil Band 3: Gesamtstaatliche Betrachtung, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

BRA 2016: Zahlenteil Bund, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

BRA 2016: Band 4b: Qualität der Ergebnisrechnung, Ergebnisse der § 9 Prüfungen, Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016

Budgetdienst: Stimmigkeit von Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung, Anfragebeantwortung, November 2017; abgerufen unter (letzter Zugriff: 31.03.2018):

<https://www.parlament.gv.at/PAKT/BUDG/ANFRAGEN/STIMMIGKEITFR/index.shtml>

Denk, C./Fritz-Schmied, G./Mitter, C./Wohlschlager, T./Wolfsgruber, H.: Externe Unternehmensrechnung: Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis, Linde Lehrbuch 5., aktualisierte Auflage, 2016

Lödl, M./Antl, E./Petridis-Pierre, E./Pfau, Ch./Seiwald, J.: BHG 2013 - Bundeshaushaltsrecht, 3. Auflage, Manz Verlag, 2012

Lüdenbach, N./Christian, D.: IFRS Essentials, 2., vollständig überarbeitete Aufl., Herne, 2012

Saliterer I., Herbst A., Korac S.: IPSAS 1 - Darstellung des Rechnungsabschlusses, in: Adam, B. (Hrsg.): Praxishandbuch International Public Sector Accounting Standards Berlin: ESV Verlag, 2016; S. 25-53.

Saliterer, I./Sicilia, M/Steccolini, I.: Public Budgets and Budgeting in Europe: State of the Art and Future Challenges, in: Ongaro, E./van Thiel, S.: The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe, Palgrave, 2018, S. 141-163

Schweizer Staatsrechnung: Staatsrechnung 2016, Band 1: Bericht zur Bundesrechnung, 2016

Wagenhofer, A.: Internationale Rechnungslegungsstandards - IAS/IFRS, 6. Aufl. , München, 2009.

Zülch, H./Hendler, M.: Bilanzierung nach International Financial Reporting Standards (IFRS), Wiley, Weinheim, 2009.