

SONDERTHEMEN

Im Folgenden werden die Hauptergebnisse von zwei Studien, die im Auftrag des Staatsschuldenausschusses von Bernhard Grossmann und Eva Hauth (Mitarbeiter des Büros des Staatsschuldenausschusses) Anfang 2009 erstellt wurden, präsentiert. In der ersten Studie „**Kommunales Risikomanagement und aufsichtsbehördliche Kontrolle in Österreich**“ werden Grundlagen des Schulden- und Risikomanagements für Gemeinden, eine Einschätzung des Risikogehalts der Verschuldung ausgewählter Gemeinden sowie unterschiedliche Anforderungen an die kommunale Schuldenbewirtschaftung behandelt. Gegenstand der zweiten Studie „**Aktuelle Regeln und Anwendungen des Haushaltswesens in den Bundesländern: Eine kritische Analyse**“ sind die aktuellen Rechnungslegungsvorschriften (bzw. die Haushaltssystematik) der Länder vor dem Hintergrund zunehmender Steuerungs-, Informations- und Kontrollanforderungen (Dienstleistungsstaat, Budgetrestriktionen, Qualität der öffentlichen Finanzen, Stabilitäts- und Wachstumspakt) sowie Unternehmensverflechtungen (Ausgliederungen).

Die Ergebnisse müssen nicht im Einklang mit den Einschätzungen des Staatsschuldenausschusses stehen. Der Volltext der Studien ist im Internet unter www.staatsschuldenausschuss.at abrufbar.

SONDERTHEMA 1:

KOMMUNALES RISIKOMANAGEMENT UND AUFSICHTSBEHÖRDLICHE KONTROLLE IN ÖSTERREICH

Ausgangssituation

Im Jahr 2008 erregten einige österreichische Gemeinden durch **risikoreiche Veranlagungen**, die im Zuge der Finanzmarktkrise erheblich an Wert verloren, mediales Aufsehen. Diese Gemeindeverluste sowie die weltweite Vertrauenskrise auf den Finanzmärkten entfachten eine bereits wiederholt geführte Diskussion, ob risikoreiche Finanzgeschäfte mit öffentlichen Geldern vertretbar sind. Die Existenz von Risiken ist zwar nicht auszuschließen, allerdings gilt es im Sinne eines angemessenen Risikomanagements, diese zu begrenzen. In Österreich dürfte auf kommunaler Ebene bislang die Notwendigkeit eines Risikomanagements der finanziellen Aktiva und Passiva, das eine Verschuldungsstruktur mit gewünschter Kosten-Risiko-Relation zu erreichen versucht und dabei die spezifische Risikotragfähigkeit der Gemeinde berücksichtigt, nur vereinzelt und tendenziell in größeren Gemeinden erkannt worden sein.

Der **Staatsschuldenausschuss** sprach sich unter Bezugnahme auf die Risikostruktur öffentlicher Verschuldungsportefolles im Rahmen seiner **Empfehlungen** für 2008 und 2009 dafür aus, „...das Controlling zur Messung und Steuerung der Risikostruktur von Schuldenportefolles auf allen gebietskörperschaftlichen Ebenen ... weiter zu entwickeln ...“ und „... einer risikoarmen Strategie den Vorzug zu geben“. Auch der **Internationale Währungsfonds** sieht auf subnationaler Ebene zunehmenden Bedarf für ein adäquates Risikomanagement.

Institutionell kommt in erster Linie den **Gemeindeaufsichtsbehörden** im Rahmen der Genehmigungsverfahren im Vorfeld von Investitionsvorhaben (ex ante), aber auch der Gebarungskontrolle (ex post) durch die Gemeindeaufsicht, die Landesrechnungshöfe sowie den Rechnungshof die Aufgabe zu, hohe Risiken bei Kommunalfinanzierungen (und partiell auch bei Veranlagungen) hintan zu halten. In den Gemeindeordnungen und Stadtrechten werden zwar **genehmigungspflichtige Rechtsgeschäfte** (Genehmigungsvorbehalte) konkretisiert und taxativ aufgezählt. Allerdings

- besteht keine Genehmigungspflicht für Veranlagungen und
- Vorgaben, die den grundlegenden Rahmen und Umfang des kommunalen Schulden- und Risikomanagements abstecken und Mindestanforderungen definieren, fehlen bislang.

Grundlagen des kommunalen Schulden- und Risikomanagements

Beim Schulden- und Risikomanagement handelt es sich um einen **Prozess**, der in regelmäßigen Zeitabständen durchlaufen werden muss. Dazu müssen die strategischen und operativen **Ziele** (u. a. Zeithorizont, Risiko-Kosten-Relation, Liquiditäts- und Budgetsicherheit, Kostenbegriff) sowie die jeweiligen **Zuständigkeiten** geklärt sein (Gemeindeaufsicht, Gemeinderat, Bürgermeister, Verwaltung etc.) und durch ein **Berichts- und Kontrollsystem** ergänzt werden.

Zentraler Bestandteil der kommunalen Schuldenbewirtschaftung sollte die Begrenzung von Risiken sein. Ein **adäquates Risikomanagement** dient der Identifikation, Messung, Quantifizierung, Steuerung und Überwachung von Risiken. Nur wer die Risiken kennt und weiß, wie hoch die Risikopositionen sind, kann Entscheidungen treffen, gegen welche Risiken Absicherungsmaßnahmen getroffen werden (müssen) und welche von der Gemeinde bewusst in Kauf genommen werden.

Mit der Ausweitung von **variablen, kurzfristigen** Schuldkategorien und/oder **Fremdwährungsfinanzierungen** erhöht sich das Risiko, dass die erwarteten von den tatsächlichen Finanzierungskosten abweichen (unerwartete Budgetbelastung). Der Schuldner ist aber auch einem „**Fixzinsrisiko**“ ausgesetzt (rückläufiges Marktzinsniveau). Eine **nicht diversifizierte Verschuldungsstruktur** in Bezug auf **Laufzeit** (Tilgungstermine) und **Investorenkreis** (Banken) erhöht das **Refinanzierungsrisiko**. Bei Veranlagungen und/oder derivativen Produkten unterliegt die Gemeinde zusätzlich einem **Ausfall- bzw. Kreditrisiko**.

Auf **Gemeindeebene** ist das **Schuldenmanagement** im Wesentlichen mit der **fiskalischen Zielsetzung** der **Kostenminimierung** verbunden. Aus diesem primären Ziel lassen sich Subziele ableiten, worunter die Aufrechterhaltung der **Bonität** und die Einhaltung von **Budgetgrenzen** (Vermeidung von Budgetüberschreitungen aufgrund von Währungs- und Zinsschwankungen) zu subsumieren sind. Zudem bestehen unterschiedliche Voraussetzungen (Transaktionsvolumina, Risikotragfähigkeit) und damit **unterschiedliche Anforderungen an das Schuldenmanagement**.

Einschätzung des Risikogehalts kommunaler Verschuldungsportefeuilles

- Die **Zins-, Laufzeiten- und Tilgungsstruktur** stellt den zentralen Ansatzpunkt des Schuldenmanagements dar, die Währungszusammensetzung und die Marktfähigkeit (Anleihen) sind hingegen durch die Dominanz der Euro-Bankendarlehen nicht für alle österreichischen Gemeinden von Interesse.
- Traditionelle Verschuldungsindikatoren (z. B. Schuldenstand im Sinne von Maastricht) zur Beurteilung der tatsächlichen Verschuldungsposition der Gemeinden greifen infolge von umfangreichen Ausgliederungen zu kurz. Parallel dazu nehmen die Transparenz und die Steuerungsmöglichkeiten der Gemeinden durch die **Streuung der kommunalen Einheiten (und der Verschuldung)** kontinuierlich ab.
- Im Verschuldungsportefeuille der Gemeinden sind unterschiedliche, **zum Teil erhebliche Risiken** enthalten:
 - Klassische Bankendarlehen dominierten 2007 das kommunale Verschuldungsportfolio, wobei **variabel verzinsten Finanzierungsformen mit langen Laufzeiten** überwiegen dürften. Zusätzlich sind auch alternative Finanzierungsformen wie **Leasing oder Fremdwährungsanleihen** bei Gemeinden existent, die zum Teil mit besonderen Risiken behaftet sind (Cross Border Leasing).
 - Die **langfristige Ausrichtung** ist darauf zurückzuführen, dass Gemeinden idR Fremdmittelaufnahmen für Infrastrukturprojekte tätigen und die Laufzeiten die Nutzungsdauer der Anlagen reflektieren. Durch diese Langfristorientierung können Finanzierungsengpässe infolge von Marktengpässen weitgehend vermieden werden.

- Die in der Studie untersuchten Gemeinden wiesen einen hohen Anteil **variabel verzinsten Schuldkategorien** aus. Sie sind dadurch **in hohem Maße Marktzinssatzänderungen ausgesetzt**.
- Der **Fremdwährungsanteil** spielte auf kommunaler Ebene zwar im Durchschnitt eine untergeordnete Rolle, allerdings dürften in diesem Kontext **große regionale Unterschiede** bestehen. Im Gegensatz zu anderen Risiken könnten Wechselkursrisiken zur Gänze vermieden werden.
- Über die Art des Einsatzes von **derivativen Instrumenten** und über den Umfang der Nutzung stehen keine Informationen zur Verfügung. Durch Derivate können zwar Zins- und Wechselkursrisiken begrenzt werden, gleichzeitig entstehen aber neue Risiken, wie das Kontrahentenrisiko (Ausfall des Vertragspartners), die zu beachten (begrenzen) sind.

Ansätze zur Verbesserung der kommunalen Schuldenbewirtschaftung

Kommunales Schulden- und Risikomanagement als integrierter Prozess

- Die umfangreichen Aufgaben des kommunalen Schulden- und Veranlagungsmanagements sprechen dafür, den Prozess, Ziele, Zuständigkeiten, Berichtswesen sowie Controlling in Form von **Leitlinien** und teilweise durch **gesetzliche Regeln**, die insbesondere **Mindeststandards** festlegen sollten, vorzugeben. Dabei wären **Anforderungsprofil** und gesetzliche **Vorgaben** für ein kommunales Schulden- und Veranlagungsmanagement **an die Höhe des Schulden- und Asset-Portefeuilles und die Komplexität der Finanzprodukte anzupassen**.
- **Größere Gemeinden** dürften – unter Bezugnahme auf die Relation der **Finanzschuld in Prozent der Gesamteinnahmen** – besser in der Lage sein, potenzielle Schwankungen der Zinszahlungen abfedern zu können. Für **Kleingemeinden** mit geringen Finanzierungsvolumina (Größenordnung von durchschnittlich 1 bis 3 Mio EUR) bietet sich aus Autorensicht vorrangig eine sehr **eingeschränkte Produktpalette** ohne Derivative, ohne strukturierte Finanzprodukte und ohne Fremdwährungen mit einem leicht verständlichen Risikoprofil an. Einfache Finanzierungsmodelle erlauben ein einfaches Risikomanagement, wodurch Verwaltungskosten gespart werden können.
- Nach Ansicht des Staatsschuldenausschusses und der Gemeindeaufsichtsbehörden ist einer **risikoarmen Finanzierungs- und Veranlagungsstrategie** der Vorzug zu geben. Da es sich dabei aber letztendlich um eine politische Entscheidung handelt, sollten die **Entscheidungssträger** in die Lage versetzt werden, ihre Entscheidungsverantwortung durch Kenntnis der Tragweite der Finanzgeschäfte und der tatsächlichen Risiken übernehmen zu können. Eine Delegation der Entscheidungsbefugnis auf Experten ist auch dann nicht möglich, wenn Risiko- und Managementaufgaben von anderen (z. B. ÖBFA, Finanzintermediären, Finanzberatern) in Form von Kooperationen oder Auslagerung übernommen werden.
- Grundsätzlich ist einem umfassenden System des **Asset- und Liability-Managements** einschließlich wichtiger Beteiligungen der Vorzug zu geben (z. B. **Cash-Pooling** des Grazer „Konzerns“). Allerdings bedingt ein umfassendes System einen erhöhten Koordinations- und Regelungsbedarf, der die Vorteile erheblich reduzieren kann.

Verbesserung der aufsichtsbehördlichen Prozesse

- Der Gemeindeaufsichtsbehörde (Landesregierung) kommt durch die **Kontrolle** im Vorfeld finanzieller Rechtsgeschäfte einer Gemeinde eine wichtige Aufgabe im Prozess der kommunalen Finanzierung zu. Es dürfte allerdings **Verbesserungspotenzial** bei den Instrumenten und Prozessen **im aufsichtsbehördlichen Genehmigungsverfahren** bestehen:

- Verpflichtender **Risikomanagementprozess** mit klarer Rollenverteilung (Gemeindeaufsicht, Gemeinderat, Bürgermeister, Verwaltung etc.) für die Einzelgemeinde,
- Verpflichtender **Angebotsvergleich** vor Einreichung eines Finanzierungsvorhabens,
- Ausweitung des **Genehmigungsvorbehalts auf Veranlagungsgeschäfte**,
- Überarbeitung der **Kriterien für die Bonitätsbeurteilung** der Gemeinden,
- **Trennung** zwischen aufsichtsbehördlicher Genehmigung und anderen **Aufgaben** der Gemeindeaufsicht (z. B. Abwicklung von Bedarfszuweisungen).
- **Leitlinien** sowie die Sicherstellung objektiver **Beratung** (Wirtschaftstreuhänder, Landesberatungsstellen, Gemeindeaufsicht etc.) stellen wichtige **ergänzende Instrumente** dar, das Risikoprofil der Gemeinden zu steuern. Derartige Instrumente sind in der Praxis nur vereinzelt anzutreffen (z. B. Verordnung zum Einsatz von Finanzinstrumenten der Gemeinden Burgenlands).
- Die Länder könnten die Entscheidungsgrundlagen im Genehmigungsverfahren bei Finanzgeschäften durch **Nutzung der ÖBFA-Analysertools** deutlich verbessern.
- Sofern Mindeststandards für das Risikomanagement (einschließlich Entscheidungsprozess) – auch für Statutarstädte – vorgegeben werden, könnten die aufsichtsrechtlichen Bestimmungen unter bestimmten Voraussetzungen (z. B. bei entsprechender Gemeindegröße oder personeller und technischer Ressourcenausstattung) an jene der Städte mit eigenem Statut angepasst werden.

Ausweitung der institutionellen Kooperation

- Die ÖBFA ist hinsichtlich ihrer Schuldenmanagement-Aktivitäten auf bestimmte Rechtsträger beschränkt, hingegen können Beratungsleistungen für alle Gebietskörperschaften sowie staatsnahe Unternehmen geleistet werden (Bundesfinanzgesetz). Diese Asymmetrie ist ein Ansatzpunkt für Entwicklungsperspektiven der ÖBFA im Hinblick auf ein öffentliches „**Konzern-Treasury**“ und verstärkte **gebietskörperschaftsübergreifende Kooperationen**.
- Eine **verstärkte Zusammenarbeit** der ÖBFA mit den Gemeinden könnte
 - zur **Optimierung der Finanzierungsbedingungen** der Gemeinden beitragen,
 - den Know-how-Transfer sowie die Nutzbarkeit der technischen Infrastruktur der ÖBFA für das **kommunale Risikomanagement** verbessern sowie
 - die **Kollateralvereinbarung** des Bundes (Absicherungsgeschäfte) beim Abschluss von derivativen Geschäften über die ÖBFA auch für Gemeinden nutzbar machen.
- Die **Gemeindeaufsichtsbehörden** von Ktn, NÖ, OÖ und Tirol haben sich im Rahmen einer Fragebogenerhebung **positiv geäußert**, den Gemeinden die Möglichkeit, sich **über die ÖBFA zu finanzieren**, einzuräumen. Im Vergleich dazu sprachen sich die Finanzreferenten der Länder mehrheitlich gegen eine indirekte Kommunalfinanzierung (Länder als Schnittstelle) über die ÖBFA aus, da dies haftungsrechtliche Aspekte für die Länder aufwirft.
- Eine (direkte) **Kommunalfinanzierung** über die ÖBFA dürfte sich in erster Linie **für große Gemeinden** anbieten, wo die Transaktionsvolumina in angemessener Relation zum zusätzlichen Verwaltungsaufwand für die ÖBFA stünden. Für **kleine Gemeinden** bietet sich eher – so wie bisher – die Finanzierung über das Netz der Kommerzbanken an. Die Finanzierung müsste aber von der Beratung getrennt werden. Die Beratung könnte, sofern ein diesbezügliches Know-how bereitgestellt werden kann, von der Gemeindeaufsicht oder von Finanzdienstleistern (Wirtschaftstreuhändern, Finanzberatern, Banken) übernommen werden.

SONDERTHEMA 2

AKTUELLE REGELN UND ANWENDUNGEN DES HAUSHALTSWESENS IN DEN BUNDESLÄNDERN: EINE KRITISCHE ANALYSE

Internationale Entwicklungen des öffentlichen Rechnungswesens

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

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

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

Reformstatus in Österreich

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

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

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

Haushaltssystematik der Länder: Kritische Aspekte der VRV 1997

- Der **Gesamtumfang der Veranschlagung** bleibt durch die Wahlmöglichkeiten bezüglich der Einbeziehung von **Wirtschaftsunternehmen, Betrieben, betriebsähnlichen Einrichtungen** und der **Brutto- und Nettoverbuchung** äußerst unspezifiziert. In der ESVG 95-Sektorabgrenzung werden auf Landesebene bereits mehr als 20% der öffentlichen Ausgaben durch öffentliche Einheiten, die nicht Teil der Rechnungsabschlüsse sind (Fonds, außerbudgetäre Landeseinheiten), getätigt.
- Bei der VRV handelt es sich um **keine reine Kassengebarung** (Soll-Betrag). Dennoch gilt das **Kassenprinzip** (Fälligkeit im Hinblick auf Vorschreibungszeitpunkt). Das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen der **Doppik** und das **ESVG 95** orientieren sich demgegenüber am **Ressourcenverbrauchs- und Transaktionsprinzip**. Das Kassenprinzip führt zu erheblichen Einnahmen- und Ausgabenschwankungen (Investitionsausgaben zu einem Zeitpunkt ohne Abschreibungen, Periodenverschiebungen beim Steueraufkommen durch Einhebungsmodalitäten (u. a. Vorauszahlungen), Schuld aufnehmen mit zinsfreien Perioden oder Nullkuponanleihen, endfällige Anleihen mit einmaligem Tilgungsvolumen etc.), die ein verzerrtes Bild über die budgetäre Lage im Sinne einer nachhaltig soliden Budgetpolitik liefern.
- Eine **Definition** für einen **administrativen Budgetsaldo**, wie beispielsweise das Nettodefizit des Bundes, **fehlt in der VRV zur Gänze**. Durch die Vorgaben der VRV ergibt sich per Definition ein ausgeglichener Haushalt, da Schuld aufnehmen, die einen ausgabenseitigen Fehlbetrag ausgleichen, als Einnahmen zu verbuchen sind. Nur im **Rechnungsquerschnitt** wird der **Budget- bzw. Finanzierungssaldo der Gebietskörperschaft** (in Anlehnung der ESVG 95-Vorgaben) ersichtlich. Die VRV normiert für die Länder jedoch keine Verpflichtung zur Erstellung des Rechnungsquerschnittes.
- Über **außerordentliche Haushalte** verfügen nur einige Länder (Bgld, Stmk, Slbg, Tirol, Wien). Die Zuordnungen zum ordentlichen oder außerordentlichen Haushalt erscheinen uneinheitlich, sachlich nicht immer gerechtfertigt und erschweren die Verständlichkeit des Budgets (insbesondere durch Ausgleichsbuchungen zwischen den beiden Haushalten). All diese Punkte sprechen für ein **Auflösen des außerordentlichen Haushalts**.
- Eine Harmonisierung des **Postenverzeichnisses** mit dem Einheitskontenrahmen der Unternehmungen erscheint angesichts der außerbudgetären Aufgabenwahrnehmung erforderlich. Parallel dazu wäre darauf zu achten, dass die Systematik des Postenverzeichnisses im Einklang mit den internationalen statistischen Meldeerfordernissen (ESVG 95) steht.
- Beim **Ansatzverzeichnis** fallen mehrere **kritische Aspekte** auf:
 - Die unterschiedlichen **Kombinationen verschiedener Ausrichtungen der Haushaltsdarstellung** (funktionelle, institutionelle, ökonomische) erschweren die Interpretation erheblich und tragen zu Fehlbuchungen bei.
 - Die Haushaltsdarstellungen in den Gruppen **8: Dienstleistungen** und **9: Finanzwirtschaft** sind schwer verständlich und asymmetrisch zu den anderen Gruppen. Im Sinne einer funktionellen, wirkungsorientierten Haushaltsdarstellung wäre die Gruppe 8: Dienstleistungen aufzulassen und als Unterabschnitt der Gruppen 1 bis 7 zu implementieren.
 - Die Haushaltsdarstellungen der **Einnahmenseite** differenzieren nach **anderen Kriterien** als jene der **Ausgabenseite**, wodurch wichtige Zusammenhänge verloren gehen („Nettoa Ausgaben“).
 - Insbesondere die Differenzierungen der **dritten Ebene** (3-Steller) sind oft unklar und entsprechen nicht immer den heutigen Anforderungen (z. B. keine Position für Forschung und Entwicklung).

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

SCHLUSSFOLGERUNGEN UND REFORMZIELE

- Aus Sicht der Autorin steht eine **umfassende Adaptierung der VRV 1997 i. d. g. F.** aus drei Gründen aus:
 - Erstens variiert das **Aufgabenspektrum** der Länder und Gemeinden in der derzeitigen **VRV-Abgrenzung** bzw. das budgetäre, administrative Einnahmen- und Ausgabenvolumen stark und die **Budgetgrundsätze der Vollständigkeit und Budgetklarheit** werden dadurch vernachlässigt. Auf Landesebene gemäß ESVG 95 werden bereits mehr als 20% der Ausgaben durch öffentliche Einheiten (Fonds, außerbudgetäre Landeseinheiten) getätigt, die nicht Teil der Rechnungsabschlüsse sind. Dies obwohl die ESVG 95-Sektorabgrenzung den Staat eng definiert. Einheiten mit öffentlichen Aufgaben, wie Krankenanstalten, Ver- und Versorgungsbetriebe etc. zählen unter bestimmten Bedingungen nicht zum Sektor Staat gemäß ESVG 95.
 - Weiters erfordern der an Bedeutung gewonnene **gesamtstaatliche Zusammenhang** der Gebietskörperschaften und der **Wandel der öffentlichen Verwaltung** in Richtung Kunden- und Leistungsorientierung **andere Steuerungs- und Kontrollinstrumente** (siehe Abschnitte 2.1 und 2.2). Der Bundesrechnungshof sprach sich für eine Modernisierung der VRV zur Erhöhung der Wirkungsorientierung, Effizienz und Transparenz der Haushaltsführung ebenfalls aus.
 - Auch wäre ein höherer **Spielraum** der Verwaltung für **Budgetumschichtungen**, der die Eigenverantwortung stärkt, Ziel führend, wozu – neben personalrechtlichen Maßnahmen – höher aggregierte Voranschlagsstellen mit Bindungswirkung erforderlich wären.
- Moderne Steuerungsformen in der Verwaltung mit verstärkt strategischer Ausrichtung (Top-down-Prozesse, Output- und Wirkungsorientierung mit Berücksichtigung von wichtigen Beteiligungen), höherer Eigenverantwortung der Verwaltung und vermehrter Kosten-Nutzen-Betrachtungen der bereitgestellten Dienstleistungen bedürfen **anderer VRV-Gliederungen, erweiterter VRV- Informationspflichten** (in Richtung eines doppischen Rechnungswesens) **sowie weniger VRV-Wahlmöglichkeiten**. Das öffentliche Rechnungswesen sollte sowohl betriebs- als auch gesamtwirtschaftlichen Ansprüchen gerecht werden und mit einer konsistenten **Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung** möglichst hohe Transparenz aufweisen (siehe Abschnitte 2.1 und 2.2).
- Die in der Literatur oft geführte Grundsatzdiskussion über den Rechnungsstil (**doppisches versus kamerales Rechnungswesen**) sollte vermieden werden. Der Rechnungsstil ist ausschließlich ein Instrument zur Informationsbereitstellung. Welche Schlüsse aus den Informationen gewonnen werden und wie sie wirtschaftspolitische Entscheidungen beeinflussen, hängt nicht ursächlich vom Rechnungsstil ab. In der Praxis dürften oft Mischsysteme (**Doppik mit kameralelementen** oder eine **erweiterte Kameralistik mit doppischen Elementen**) Anwendung finden.
- Die **VRV-Systematik** per se ebenso wie deren **Einhaltung** entscheiden über die budgetpolitische Steuerungsrelevanz der gewonnenen Informationen, über den Handlungsspielraum der Verwaltung und über Informationsvielfalt und -gehalt der Daten. In der föderalen Struktur Österreichs haben die **Finanzstatistiken** die wichtige Aufgabe, ein in sich **konsistentes Gesamtbild über die Finanzen des Staates** zu erstellen. Grundvoraussetzung für die Erfüllung dieser Aufgabe ist die Vergleichbarkeit der statistischen Daten aller öffentlichen Haushalte (siehe Abschnitt 3.3).
- Der Umstand, dass eine Vielzahl an öffentlichen Leistungen von **staatsnahen Unternehmungen** (Stadtwerke, Krankenanstalten, Immobiliengesellschaften, Straßenbaugesellschaften etc.) und **öffentlichen Rechtsträgern** (Fonds, Verbänden, Quasikapitalgesellschaften) erbracht wird, ist bei der Wahl des Rechnungswesens in Österreich von besonderer Bedeutung. Für eine bessere Verständlichkeit der Budgetgebarungen müssten zumindest **Ausgliederungsberichte** und **ESVG 95-Staatskonten-Ergebnisse** für die **einzelnen Länder** laufend zur Verfügung stehen.

- Die Untersuchung über innerstaatliche Zahlungsströme von Bund, Ländern und Gemeinden (Beilage 1) zeigt die gegenwärtigen Asymmetrien der **Haushaltssystematiken** klar auf. Bereits das **VRV-Postenverzeichnis für Gemeinden** (einschließlich Gemeindeverbände) müsste besser mit **jenem der Länder** abgestimmt werden. Harmonisierungserfordernisse hinsichtlich des **Kontenplanes des Bundes** mit jenem der **Länder und Gemeinden** (Postenverzeichnis) bestehen in bestimmten Bereichen ebenfalls (z. B. zwischenstaatliche Transfers, gemeinschaftliche Bundesabgaben). Anpassungserfordernisse könnten zum Teil rasch im Zuge der im Gang befindlichen **Überarbeitung des Kontenrahmens des Bundes** spezifiziert und behoben werden.
- Da die **Unterschiede** hinsichtlich des **Abdeckungsgrades** der Budgetierungen in den Landesrechnungsabschlüssen in Folge von Ausgliederungen erheblich sind und die organisatorische **Zuordnung nach Ansätzen variiert**, können weder aggregierte Einnahmen- oder Ausgabensummen der Landesvoranschläge oder der Rechnungsabschlüsse noch administrative Ausgabensummen nach Ansätzen ohne beträchtliche Bereinigungen und spezifisches Wissen verglichen werden (siehe Kapitel 4).
- Als **Ziele einer umfassenden VRV-Reform** könnten jene des Bundes in Österreich (BMF 2008), ergänzt um einen weiteren Eckpunkt, übernommen werden:
 - Bessere Steuerung mit zwei Perspektiven: Steuerung des Ressourcenverbrauchs und der Zahlungsmittel (Liquidität)
 - Umsetzung des Grundsatzes der periodengerechten Veranschlagung
 - Stärkung der Budgetverantwortlichkeit und –flexibilität der Ressorts
 - Stärkung der budgetären Verantwortlichkeit der Dienststellen
 - Erhöhung der Transparenz in der Veranschlagung und in der Rechnungslegung
 - Nutzung der Kosten- und Leistungsrechnung für Budgetplanung und –steuerung
 - Stärkere Beachtung der Harmonisierungserfordernisse zwischen den Gebietskörperschaften sowie internationaler statistischer Anforderungen (z. B. ESVG 95, COFOG).