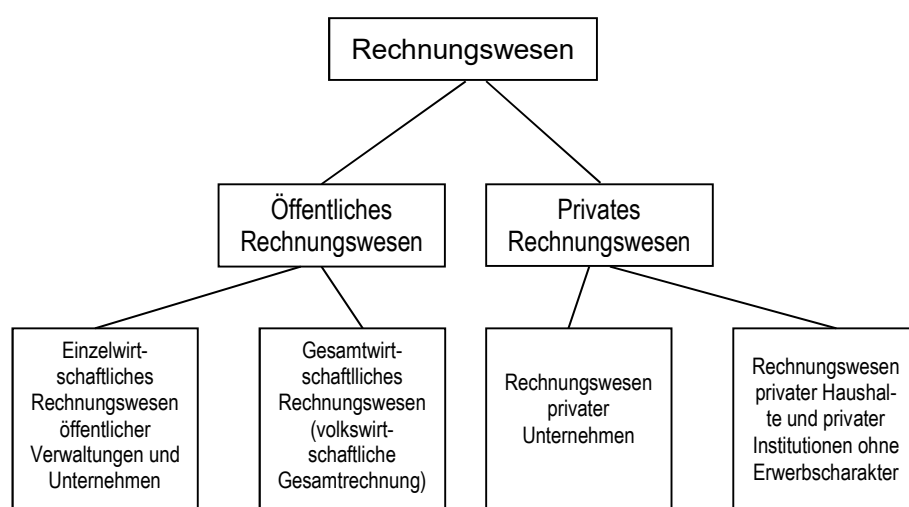


1 Grundlagen des Öffentlichen Rechnungswesens

1.1 Arten des Rechnungswesens

Das **Rechnungswesen** dient allgemein der mengen- und wertmäßigen Erfassung, Verarbeitung und Auswertung von wirtschaftlich bedeutsamen Tatbeständen und Vorgängen, die entweder in der Vergangenheit, in der Gegenwart oder in der Zukunft liegen. Dies gilt auch für die zahlreichen Institutionen des Öffentlichen Sektors.

Zweck des Rechnungswesens

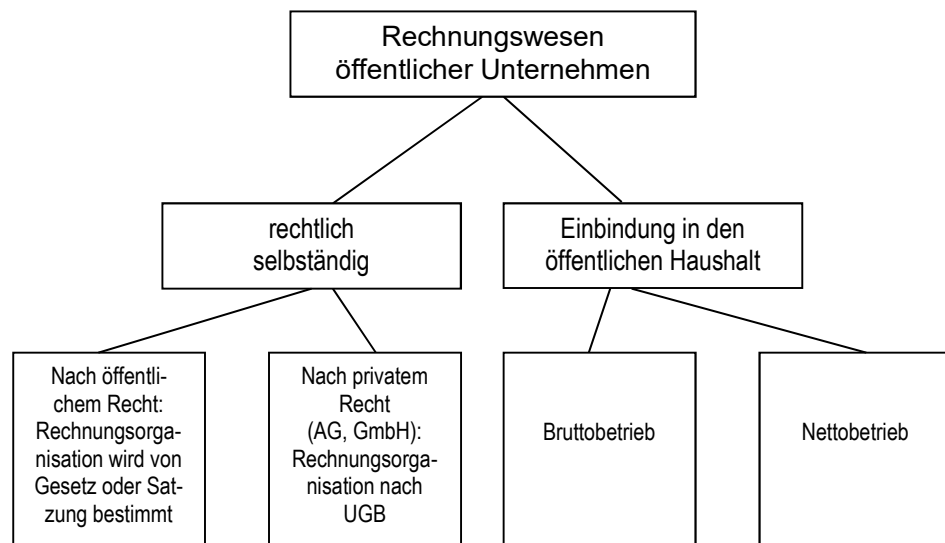


Das Rechnungswesen **öffentlicher Verwaltungen** war in Österreich lange Zeit primär finanzwirtschaftlich und damit nur auf Zahlungsströme ausgerichtet („cash accounting“) und vom Rechnungsstil der Kameralistik geprägt. Mit der seit 2009 wirksam gewordenen Haushaltsrechtsreform des Bundes wurde das Rechnungswesen um die Darstellung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs ergänzt und zu einer integrierten Verbundrechnung auf doppischer Basis („accrual accounting“) erweitert. Dieses Verbundsystem ist auch die Grundlage für die Haushaltsrechtsreform der Länder und Gemeinden, die 2020 Geltung erlangt. Das System des „accrual accounting“ ist ebenso die Grundlage für das gesamtwirtschaftliche Rechnungswesen (die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung) nach dem Europäischen System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen 2010 (ESVG 2010), das hier jedoch nicht behandelt wird.

RW öffentlicher Verwaltungen

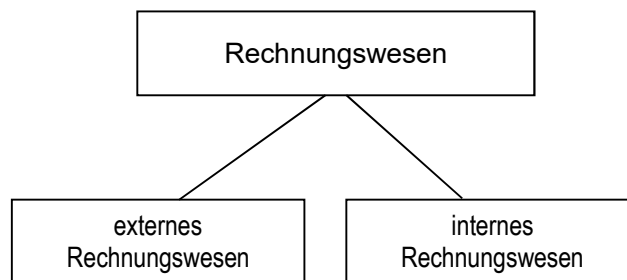
Das Rechnungswesen **öffentlicher Unternehmen** richtet sich danach, ob das Unternehmen rechtlich selbständig ist (nach öffentlichem oder privatem Recht) oder als rechtlich unselbständiges Unternehmen in den Trägerhaushalt der jeweiligen Gebietskörperschaft eingebunden ist.

RW öffentlicher Unternehmen



- Bruttobetriebe** **Bruttobetriebe** sind mit ihren gesamten Einzahlungen und Auszahlungen in den Haushalt der betreffenden Gebietskörperschaft (des Eigentümers) eingebunden (z. B. Seniorenheim, Musikschule, Landeskuranstalt). Sie werden in enger juristischer Diktion teilweise auch als **(wirtschaftliche) Unternehmungen** bezeichnet (z.B. Unternehmung „Kinder- und Jugend-Services Linz“). **Marktbestimmte Betriebe** sind solche institutionellen Einrichtungen, die über eine vollständige Rechnungsführung verfügen, weitgehende Entscheidungsfreiheit in der Ausübung ihrer Hauptfunktion besitzen und mindestens zur Hälfte kostendeckend geführt werden.
- Nettobetriebe** **Nettobetriebe** scheinen nur mit dem erwarteten Überschuss (Gewinnabfuhr) oder mit dem notwendigen Zuschussbetrag (Verlustabdeckung, Subventionsbedarf) im Trägerhaushalt auf. Sie werden oft auch als **Eigenbetriebe** bezeichnet. In zunehmendem Maße wurden sie in der Vergangenheit aus dem Budget ausgegliedert und mit einer eigenständigen Rechtsform (zumeist GmbH) ausgestattet.
- Unternehmung** In den Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes bezieht sich der Begriff „**Unternehmung**“ auf jegliche in einer bestimmten Organisationsform in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit einer Gebietskörperschaft, die sich auf Vermögenswerte stützt und mit Einnahmen und Ausgaben verbunden ist, wobei unmaßgeblich ist, in welcher Organisationsform die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, ob sie eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, ob zur Entfaltung der wirtschaftlichen Tätigkeit eine besondere Berechtigung notwendig ist, oder ob sie auf Gewinn gerichtet ist. Dies deckt sich nicht mit der betriebswirtschaftlichen Sichtweise, wonach eine Unternehmung als ein rechtlich selbständiger Betrieb mit Gewinnerzielungsabsicht angesehen wird.
- Unternehmen** **Rechtlich selbständige (öffentliche) Kapitalgesellschaften**, die ihren Erfolg (Ergebnis) durch eine doppelte Buchhaltung ermitteln, sind in ihrem Rechnungswesen weitgehend wie private Unternehmen organisiert (z. B. Österreichische Bundesforste AG, Bundestheater-Holding GmbH, Oberösterreichische Gesundheitsholding GmbH) und sind an unternehmens- und steuerrechtliche Vorschriften zur Buchführung und Rechnungslegung gebunden.

Die **Ergebnisse** des Rechnungswesens sind für **verschiedene Informationsempfänger** interessant.



Das **externe** Rechnungswesen liefert in erster Linie jene Informationen, die zur **Rechnungslegung** und damit auch zur **Rechenschaftslegung** gegenüber Dritten, also gegenüber der Öffentlichkeit, benötigt werden.

Externes RW

Das **interne** Rechnungswesen liefert in erster Linie Informationen, die die Leitung der Verwaltungs- bzw. Wirtschaftseinheit zur zukunftsgerichteten **Planung**, zur **Lenkung (Steuerung)** dieser Organisationseinheit (zusätzlich zu den Ergebnissen des externen Rechnungswesens) und zur vergangenheitsorientierten **Kontrolle** braucht.

Internes RW

Bei öffentlichen Einrichtungen umfasst das **externe** Rechnungswesen:

- Haushaltsvoranschlag, Wirtschaftspläne
- Buchführung
- Rechnungsabschluss

Das **interne** Rechnungswesen umfasst:

- Kosten- und Leistungsrechnungen
- Wirtschaftlichkeitsrechnungen
- Kosten-Nutzen-Analysen
- „Sozialbilanzen“ (Verfahren der Erfolgswürdigung)
- Andere Unterlagen zur Planung und Überwachung des betrieblichen Ablaufs (Planungsrechnungen, Statistiken)

Jede öffentliche Einrichtung muss die Ergebnisse ihrer Aktivitäten in ökonomischer Sicht planen und kontrollieren können. Das **Rechnungswesen** hat die Aufgabe, alle Geschäftsfälle (Gebarungsfälle) – soweit sie in Zahlen fassbar sind – planmäßig zu erfassen, zu ordnen und lückenlos darzustellen. Für die **Abbildung** des Geschehens in öffentlichen Einrichtungen sind zwei Anknüpfungspunkte möglich:

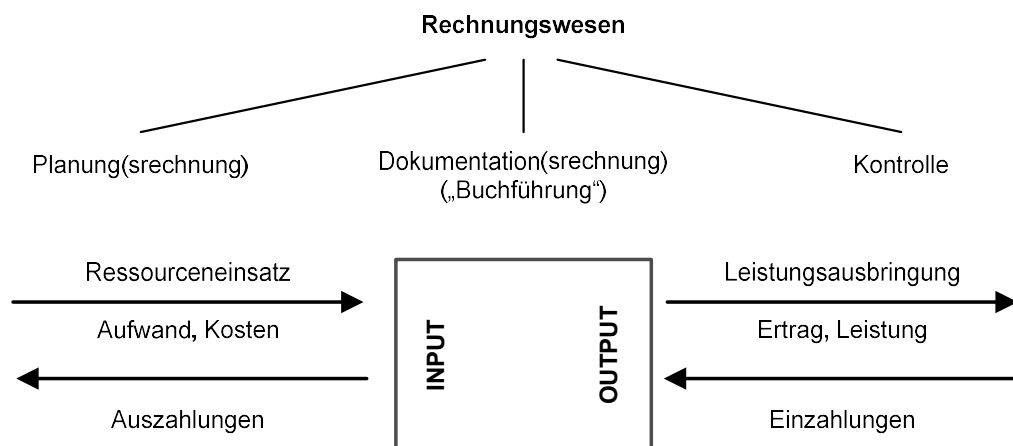
Aufgaben des Rechnungswesens

a) die Verbuchung zum Zeitpunkt der Fälligkeit von Zahlungen, d. h. es werden lediglich zahlungswirksame Vorgänge berücksichtigt (**Cash Accounting**). Derart konzipierte Rechnungsorganisationen (**Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Geldflussrechnung, Finanzierungsrechnung**) lassen zwar Aussagen über den Geldverbrauch (Auszahlungen und Einzahlungen) im Budgetierungs- bzw. Abrechnungszeitraum zu, sie geben jedoch weder Auskunft über den tatsächlichen Ressourcenverbrauch in dieser Periode noch über die damit erstellten Leistungen sowie über den Bestand von Vermögen und Schulden.

Cash Accounting

Accrual Accounting

b) die Verbuchung nach dem Zeitpunkt der sachlichen Verursachung von Zahlungen (**Accrual Accounting**) und nicht nach deren Fälligkeit. Diese Rechnungsorganisation hat den Ressourceneinsatz und das Ressourcenaufkommen in einer Rechnungsperiode zum Inhalt und setzt entsprechende Periodenabgrenzungen (z. B. die Ermittlung von Abschreibungen auf das Anlagevermögen oder die Dotierung von Rückstellungen für künftige Verbindlichkeiten) voraus. Zentrale Ergebnisgröße ist der Saldo zwischen Aufwendungen (Ressourceneinsatz) und Erträgen (Ressourcenaufkommen), der im Sinne einer Vermögensmehrung oder -minderung zu interpretieren ist. Durch die doppelte Verrechnung auf Bestandskonten (sie bilden Vermögen und Schulden bzw. Eigenkapital ab) und Erfolgskonten (sie bilden Aufwendungen und Erträge ab) ergibt sich eine **doppelte Buchführung (Doppik)** im Sinne von Mittelverwendung (Soll) und Mittelherkunft (Haben). Sie lässt eine Trennung zwischen bestands- und erfolgswirtschaftlich bedeutsamen Geschäftsfällen zu und führt im Rechnungsabschluss zu einer **Bestands- und Ergebnisrechnung**. Diese Rechnungsorganisation ergänzt die Finanzierungsrechnung in sinnvoller Weise. Sie ist dann im Sinne eines **mehrdimensionalen** Rechnungswesens zu interpretieren und führt zum **FBE-System** (siehe Abschnitt 1.3).



1.2 Rechnungsziele und darauf ausgerichtete Buchführungsstile

Öffentliche Einrichtungen als Aufwandswirtschaften

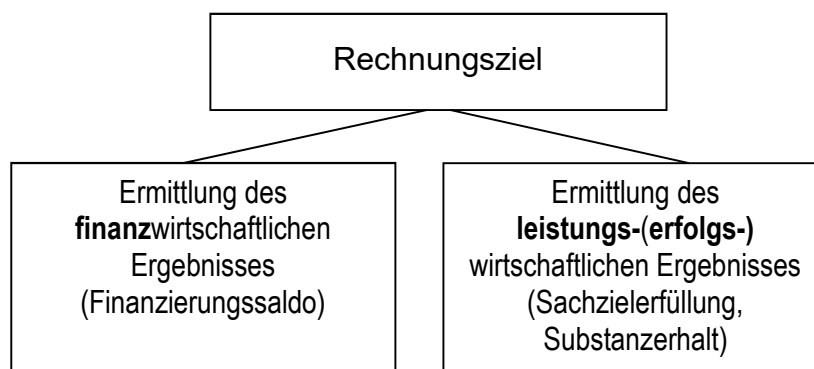
Das Wirtschaftsziel einer Organisationseinheit bestimmt auch das Oberziel, das vom Rechnungswesen zu erfüllen ist. Während bei einem **erwerbswirtschaftlich** tätigen Unternehmen der Erfolg am Ausmaß des erzielten Gewinnes (an der Rentabilität) gemessen werden kann, sind **öffentliche** Einrichtungen („Aufwandswirtschaften“) anders zu beurteilen. Der Erfolg von **Aufwandswirtschaften** richtet sich nach dem Grad der Aufgabenerfüllung, nach der Erreichung der vorgegebenen Sachziele und damit dem Beitrag zur allgemeinen Wohlfahrtsverbesserung. Dies ist notwendig, weil sie für die abgegebenen Leistungen

- entweder keine Gegenleistung (z. B. Schulen)
- oder eine solche nur unter ihren Kosten (z. B. öffentliche Krankenanstalten)
- oder nur Gegenleistungen im Ausmaß der entstandenen Kosten („Kostendeckung“; z. B. bei der Wasserversorgung)

erhalten.

Da in Aufwandswirtschaften die **Sachziele** (die Leistungen im Rahmen der öffentlichen Aufgabenwahrnehmung) gegenüber den Formalzielen (wie z. B. Liquidität und Rentabilität) dominieren, ist es empfehlenswert, von der Ermittlung eines **leistungswirtschaftlichen** (statt: erfolgswirtschaftlichen) Ergebnisses zu sprechen.

**Leistungs-
wirtschaftli-
ches
Ergebnis**



1.2.1 Elemente der kameralen Buchführung

Bei den öffentlich-rechtlichen Organisationen hat sich im Verlaufe einer fast 300-jährigen Geschichte im Wesentlichen nur die **Finanzierungsrechnung** in Form des **kameralen (kameralistischen) Buchführungsstils** ausgebildet.

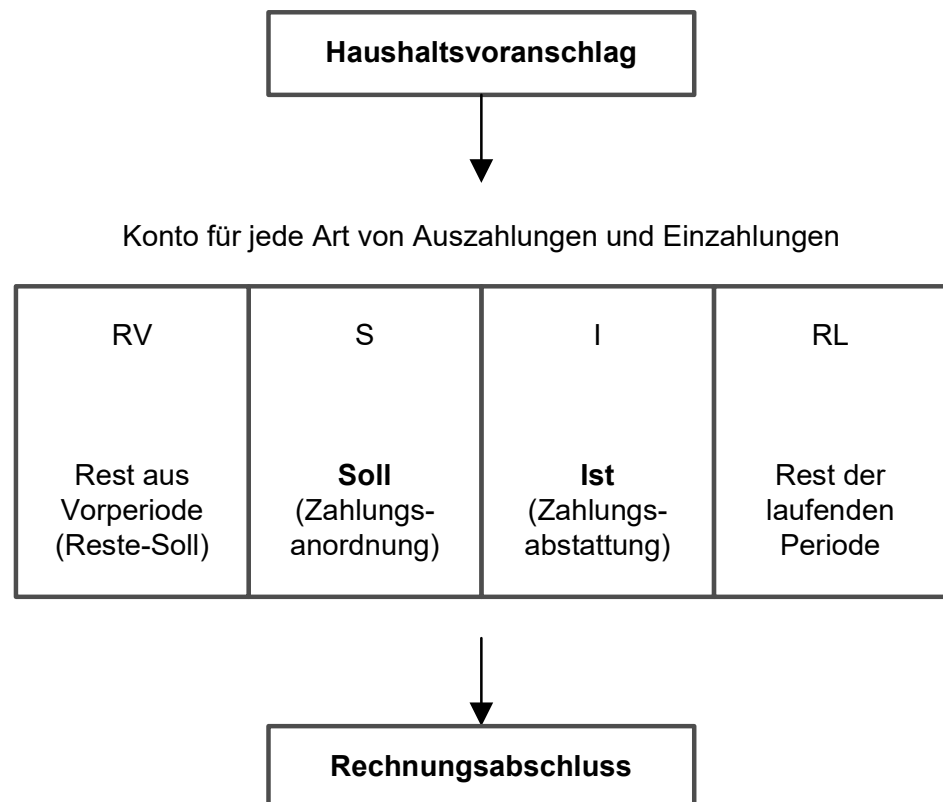
Die **Verwaltungskameralistik** hat die Ermittlung eines finanzwirtschaftlichen Ergebnisses im Sinne des **Vollzugs des Haushaltsvoranschlages** zum Ziel. Dabei wird zwischen der **Anordnung** einer Zahlung (Soll) und deren **Abstattung** (Ist) differenziert. Nur in Ansätzen ist eine Bestandsrechnung ausgebildet, und zwar als Übersicht über Kassenbestände, Forderungen und bestehende Schulden. Getrennte Erfolgsrechnungen im Sinne von Kosten- und Leistungsrechnungen fehlen bei öffentlichen Verwaltungen oft, obwohl gerade sie zur Sicherung der Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung wesentlich beitragen könnten.

Kameralistik

Im Einzelnen interessieren folgende Problemstellungen:

- Erfassung und Kontrolle von Massenzahlungsvorgängen
- Laufende Abstimmung zwischen dem Haushaltsplan und dessen Ausführung

- (c) Nachweis der gesetzmäßigen und ordnungsmäßigen Einhebung und Verwendung öffentlicher Gelder
- (d) Abstimmung zwischen Zahlungsanordnung (Soll) und Zahlungsausführung (Ist)
- (e) Erfassung der Zahlungsmittelbestände
- (f) Nachweis des Deckungserfolges der Auszahlungen durch (endgültige) Einzahlungen im Sinne von
 - Sofortdeckung (Deckung durch laufende Einzahlungen der gleichen Periode)
 - Vorausdeckung („Ansparen“ im Wege der Rücklagenbildung für künftige Perioden)
 - Nachdeckung (Kreditaufnahme mit späterer Tilgung aus laufenden Einzahlungen)



Mit den Mitteln der kameralistischen Buchführung legt die Verwaltung Rechnung, inwieweit sie im Haushalts**vollzug** den Vorstellungen des Haushalts**voranschlags** entsprechen konnte. In eigenen Verrechnungsfeldern werden den Soll-Einzahlungen die (tatsächlichen) Ist-Einzahlungen und den Soll-Auszahlungen die Ist-Auszahlungen gegenübergestellt. Daraus ergeben sich im **Abschluss** als Ergebnisse

- der Kassen-**Überschuss** (bzw. **Fehlbetrag**) der Abrechnungsperiode
- die **Einsparung** oder **Überschreitung** gegenüber dem Voranschlag

Der Anordnung einer Auszahlung geht ein Leistungsempfang und damit eine **Verbindlichkeit** voraus, die Anordnung einer Einzahlung resultiert aus dem Entstehen einer **Forderung**. Der Auszahlungsrest einer Periode ist daher als Verbindlichkeit zu interpretieren, der Einzahlungsrest als Forderung.

1.2.2 Historische Entwicklung der Kameralistik

Das Aufkommen der Geldwirtschaft im 16. Jhdt. (die Naturalwirtschaft nahm an Bedeutung ab) ließ zunächst in den Handelsstädten eine allgemeine Geldrechnung und ein einheitliches Rechnungsverfahren entstehen. Die **Kameralistik** diente damals der Rechnungslegung durch die Verwalter der Fürsten. Unter „camera“ (in etwa: fürstliche Rechnungskammer) verstand man das fürstliche Vermögen und dessen Verwaltung. Durch die kameralistische Buchführung pflegten die Verwalter der Fürsten über die ihnen anvertrauten Güter Rechenschaft abzulegen. Die Rechnung umfasste in Form von Einnahmen und Ausgaben die beweglichen Werte an Geld und Naturalien; sie wurde in regelmäßigen Zeitabständen durch die Aufnahme eines Inventars ergänzt. Diese Rechnungsform entwickelt sich im Laufe der Zeit zur Rechnungslegung des Staates, die mit der Aufstellung von Voranschlägen oder Haushaltsplänen und schließlich mit dem Bewilligungs- und Aufsichtsrecht der parlamentarischen Vertretung verbunden wurde.

Entstehung
der
Kameralistik

Die Fortentwicklung des Rechnungswesens der öffentlichen Hand ist in Österreich eng mit dem Namen des Hofrates **Johann Matthias Puechberg** verknüpft, der 1762 die Schrift „Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfuße, auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt“ veröffentlichte. Er unterschied bereits zwischen der zeitfolgemäßigen und der sachgeordneten Verrechnung in Form der Übertragungsbuchführung (**Zeitrechnung** und **Sachrechnung**). Ferner führte er die **Soll-Rechnung** in die kameralistische Verbuchung ein.

Diese Form der Buchführung wurde – ohne große zusätzliche Änderungen – bis in die zweite Hälfte des 20. Jhdt. beibehalten. Erst die Einführung der „Mehrphasen-Buchführung“ im Rahmen der Integrierten Haushaltsverrechnung (siehe Abschnitt 1.2.6) beim Bund und ansatzweise auch bei den Ländern kann als Schritt zu einem erweiterten (teilweise neuen) Rechnungsstil für die öffentliche Verwaltung bezeichnet werden.

Erweiterung:
Mehrphasen-
Buchführung

Für **erwerbswirtschaftliche** öffentliche Unternehmen (Regiebetriebe) musste das (finanzwirtschaftlich ausgerichtete) System der Verwaltungskameralistik, sofern man nicht überhaupt zu einer doppelten Buchführung überging, erweitert werden, da sonst für erfolgswirtschaftliche Überlegungen keine geeigneten Ergebnisse geliefert wurden. In der Rechnungstheorie wurde hierfür das Verfahren der **Betriebskameralistik** entwickelt. Die Betriebskameralistik baut auf den Rechnungsverfahren der Verwaltungskameralistik auf und sieht in zum Teil aufwendigen Buchungstechniken eine Trennung der erfolgswirksamen und der vermögenswirksamen Vorgänge sowie die Periodisierung der Einnahmen und Ausgaben mit dem Ziel einer geschlossenen Bestandsrechnung (Vermögensbilanz) vor.

Betriebs-
kameralistik

Mit diesen Erweiterungen ist der kameralistische Rechnungsstil durchaus in der Lage, Rechnungsabschlüsse zu liefern, die jenen der unternehmerischen Buchführung gleichartig sind. Die Betriebskameralistik hat in der österreichischen Praxis jedoch keine Bedeutung.

1.2.3 Elemente der doppelten Buchführung

Doppik

In der Wirtschaft dominiert hingegen der **kaufmännische Buchführungsstil**. Er ist getragen vom Grundsatz der Substanzerhaltung und -mehrung. Vom Unternehmensvermögen am Anfang eines Zeitraumes ausgehend, wird im Zeitablauf untersucht, inwieweit jeder Geschäftsfall einerseits **bestandswirksam** (Vermögen und Schulden betreffend) und andererseits **erfolgswirksam** (den Leistungsprozess betreffend) ist. Diese zweiseitige Betrachtungsweise kommt in der Entwicklung der **doppelten Buchführung (Doppik)** zum Ausdruck. Die Sicherung der Zahlungsfähigkeit erfährt durch dieses Buchführungssystem keine Unterstützung. Sie muss üblicherweise in einer getrennten Finanzierungsrechnung Beachtung finden.

Im Einzelnen interessieren folgende Problemstellungen:

- (a) Lückenlose Verrechnung aller (und nicht allein der finanzwirksamen) Geschäftsfälle in **zweifacher** Art:
 - (1) Verrechnungskreis der **Bestandskonten** (dem aktiven und passiven Vermögen gewidmete Verrechnung);
 - (2) Verrechnungskreis des „**Eigenkapitals**“ (bei öffentlichen Einrichtungen: Verwaltungskapital, Nettovermögen) in seinen Veränderungen auf Grund der Leistungserstellung und Leistungsabgabe.

Doppisches Konto	
Soll (Mittelverwendung; Investierung)	Haben (Mittelherkunft; Finanzierung)

Beide Verrechnungskreise gehen von der Eröffnungsbilanz am Anfang eines Jahres aus und fließen in der Schlussbilanz am Ende eines Jahres wieder zusammen.

Die beiden Verrechnungskreise zeigen auf Grund der **Bilanzgleichung** zwei entgegengesetzte Buchungsrichtungen:

- (1) Jede negative Veränderung der **Bestände** (= Verminderung von Vermögen; Erhöhung von Fremdkapital) wird im **Haben** verbucht; jede positive Veränderung der Bestände im **Soll**.
- (2) Jede negative Veränderung des **Eigenkapitals** wird im **Soll** verbucht; jede positive Veränderung im **Haben**.

(b) Aus dem Abschluss der beiden Verrechnungskreise ergibt sich die doppelte Ermittlung des Periodenerfolges durch

- (1) **indirekte** Erfolgsermittlung durch den Reinvermögensvergleich zwischen Periodenanfang und -ende;
- (2) **direkte** Erfolgsermittlung aus der Aufwands- und Ertragsrechnung (Ergebnisrechnung, Gewinn- und Verlustrechnung):

Die vielen Geschäftsfälle, die zu einer Änderung des Eigenkapitals führen, sind zweckmäßig auf **Vorkonten zum Eigenkapital-Konto** zu verbuchen:

- (1) Eigenkapital mindernd: **Aufwandskonten**
- (2) Eigenkapital mehrend: **Ertragskonten**

Sie bilden zusammen die **Ergebnisrechnung (GuV-Rechnung)** und geben Auskunft über die Ursachen der Veränderungen des Eigenkapitals in der Rechnungsperiode. Wegen der Verbindung der beiden Verrechnungskreise ist damit eine Auskunft über die Ursachen von Vermögensmehrungen oder -minderungen zu erhalten.

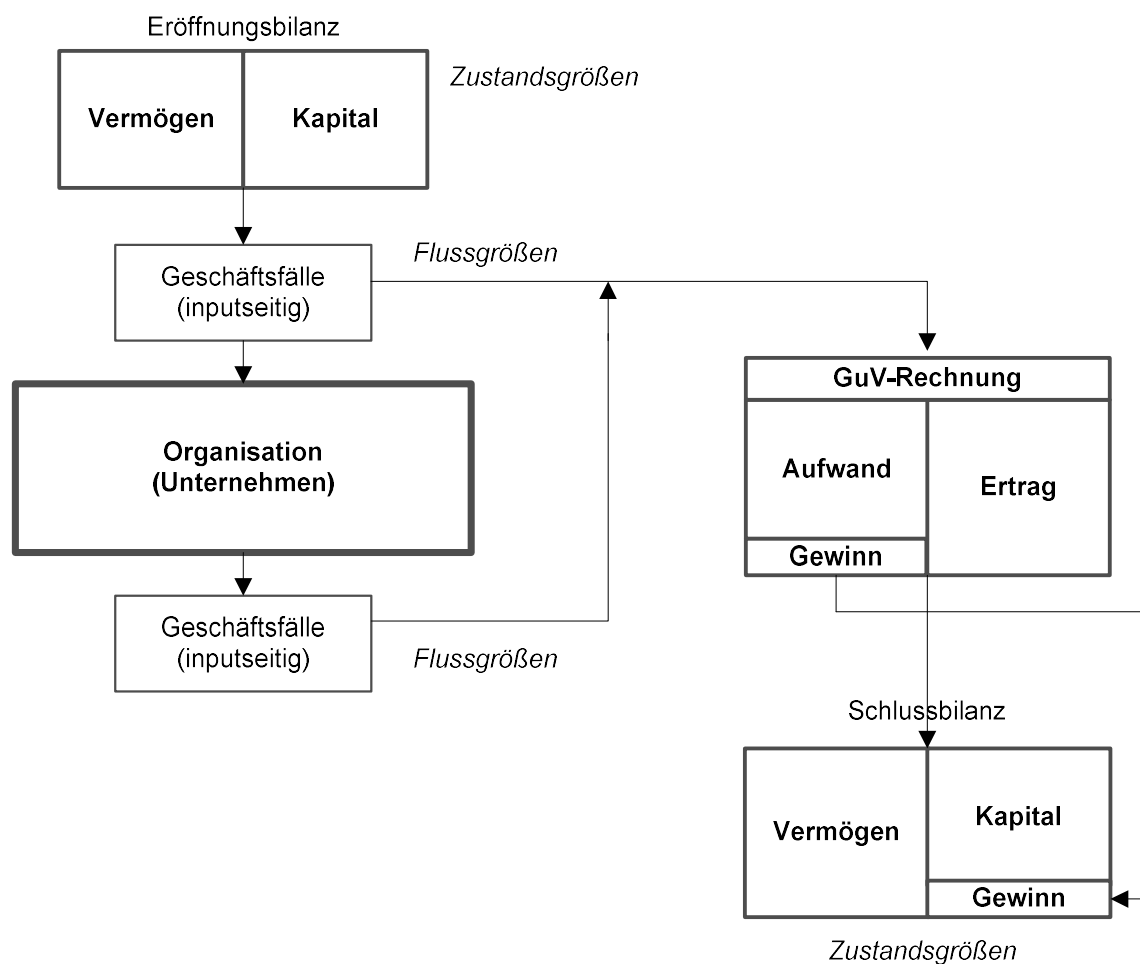


Abbildung 1-1: Verrechnungssystem der Doppik

- (c) Kontrolle der formalen Richtigkeit der Buchungen durch die **Gleichheit von Soll und Haben**.
- (d) Darstellung der **Mittelaufbringung** (= Finanzierung) und **Mittelverwendung** (= Investierung).

1.2.4 Historische Entwicklung der Doppik

Die älteste bekannte Anwendung der doppelten Buchführung (Doppik) ist in den Büchern der städtischen **Finanzverwaltung Genuas** dokumentiert, die von 1340 an erhalten sind und im Staatsarchiv Genuas aufbewahrt werden. Ähnliche Anwendungen sind aus dem 14. und 15. Jahrhundert aus Mailand und Venedig bekannt. Die Geschichte der Doppik ist in der Regel mit dem Namen Luca **Pacioli** verbunden, der in seinem 1494 erschienenen Werk „Summa de Arithmetica Geometria Porportioni et Proportionalita“ sich umfassend mit der „Venezianischen Methode“ der doppelten Buchführung und mit Fragen des Handels auseinander setzt. Er verweist in seinem Werk auf die Bücher der Finanzbeamten in Genua.

Schon einige Jahre zuvor verfasste der aus Ragusa stammende und später in Neapel lebende Kaufmann Benedetto **Cotrugli** ein grundlegendes Werk „über den Handel und den perfekten Händler“ (entstanden um 1460, jedoch erst 1573 in Venedig gedruckt), in dem er sich u. a. mit dem Ursprung des Handelsgewerbes, der Persönlichkeit des Kaufmanns, dem Wesen der Handelsgeschäfte und mit der doppelten Buchführung auseinandersetzte.

Die Doppik dient seither weitgehend unverändert der lückenlosen, zeitlich und sachlich geordneten Aufzeichnung aller Geschäftsfälle eines Unternehmens auf der Grundlage von Belegen, die diese Geschäftsfälle dokumentieren, und hat im 20. Jahrhundert auch (wieder) in öffentlichen Verwaltungen Eingang gefunden.

1.2.5 Unterschiede zwischen finanzwirtschaftlicher und leistungswirtschaftlicher Rechnung

Unterschiede im Erfolgsbegriff

Die finanzwirtschaftliche Rechnung kennt **keine zeitliche Abgrenzung** der Einzahlungen und Auszahlungen, wie sie in der unternehmerischen Buchführung im Hinblick auf Aufwand und Ertrag vorzunehmen ist. Es besteht kein (leistungsbezogener) Zusammenhang zwischen den beiden Geldbewegungen. Auch ist der **Erfolgsbegriff** in der finanzwirtschaftlichen Rechnung mit einer anderen Bedeutung zu sehen. Ein „Erfolg“ ist im finanzwirtschaftlichen Sinne dann gegeben, wenn **geplante** Zahlungen **ausgeführt** werden konnten, der Haushaltsvoranschlag somit erfüllt wurde. Deshalb werden die Ist-Zahlen gerne als „Erfolgsszahlen“ bezeichnet („die Erfolgsszahlen des Jahres 2015 betragen ...“).

Die Anschaffung von **Anlagegütern** führt in der erfolgswirtschaftlichen Rechnung zur Aktivierung in der Bilanz. Nur die jährlichen (durch die nutzungsabhängige Wertminderung bedingten) Abschreibungen gehen in die Ergebnisrechnung (GuV-Rechnung) ein.