



REPUBLIK ÖSTERREICH
Parlament

Budgetdienst

Anfragebeantwortung

Stimmigkeit von Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung

08. November 2017



Inhaltsverzeichnis

1	Anfrage zur Stimmigkeit von Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung des Bundes.....	4
2	Zusammenfassung.....	5
3	Überblick über das Rechnungssystem des Bundes.....	7
4	Nachweis eines integrierten geschlossenen Systems der Abschlussrechnungen.....	8
4.1	Zusammenhang der drei Rechnungen.....	8
4.2	Direkte und indirekte Methode der Geldflussrechnung.....	9
4.3	Nachweise in der Haushaltsverrechnung des Bundes	10
5	Ableitung des Nettovermögens im Vermögenshaushalt.....	11
5.1	Vermögensrechnung und Ergebnisrechnung	11
5.2	Aufgliederung und Entwicklung des Nettovermögens	13
5.2.1	Neubewertungsrücklagen.....	14
5.2.2	Fremdwährungsumrechnungsrücklage.....	16
5.2.3	Kumuliertes Nettoergebnis des Finanzjahres aus der Ergebnisrechnung	18
5.2.4	Saldo aus der jährlichen Eröffnungsbilanz.....	18
5.2.5	Bundesfinanzierung.....	19
5.2.6	Sonstiges Nettovermögen	21
5.3	Ableitung der Veränderung des Nettovermögens.....	21
5.4	Weiterentwicklungsmöglichkeiten bei der Darstellung und Erläuterung des Nettovermögens	23
6	Geldflussrechnung und Veränderung der liquiden Mittel.....	25
6.1	Geldflussrechnung/Finanzierungsrechnung	25
6.2	Direkte oder indirekte Methode der Geldflussrechnung.....	28
6.3	Zusammenfassende Bemerkungen zur Geldflussrechnung	34



Abkürzungsverzeichnis

BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BHV	Bundeshaushaltsverordnung
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BRA	Bundesrechnungsabschluss
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
EK	Europäische Kommission
ESVG	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
EU	Europäische Union
IAS	International Accounting Standards
iHv	in Höhe von
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
rd.	rund
UG	Untergliederung



1 Anfrage zur Stimmigkeit von Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung des Bundes

Der Abg. z. NR Mag. Bruno Rossmann, weist in einer Anfrage an den Budgetdienst (siehe Anlage) darauf hin, dass der Rechnungshof (RH) in seinen Berichten zum Bundesrechnungsabschluss (BRA) dargelegt habe, dass die Ergebnisrechnung immer noch in vielerlei Hinsicht fehlerhaft sei. Es fehle der Nachweis, dass die Finanzierungs-, die Ergebnis- und die Vermögensrechnung in sich stimmig seien und zusammenpassen würden.

Eine übliche Methode des Gegenchecks der Richtigkeit des Finanzierungssaldos sei die sogenannte indirekte Cash-Flow-Rechnung. Im BRA gebe es nur eine schematische Darstellung, jedoch keine vollständige Überleitung. Eine Methode zur Überprüfung der Richtigkeit des Nettoergebnisses sei in § 62 BHV 2013 und in der dazugehörigen tabellarischen Übersicht beschrieben. Auch diese Überleitungen gebe es im BRA nicht.

Der Budgetdienst wurde daher ersucht, auf Basis der Bundesrechnungsabschlüsse die Richtigkeit des Finanzierungssaldos mittels der indirekten Cash-Flow-Rechnung sowie die Richtigkeit des Ergebnissaldos mit der in § 62 BHV 2013 angeführten Methode nachzuweisen. Die Konsistenzprüfung soll für den Bund und für qualitativ bedeutsame Untergliederungen erfolgen, insbesondere für jene Untergliederungen, deren Einzahlungen oder Auszahlungen mehr als 1 Mrd. EUR betragen.

Weiters wurde der Budgetdienst um eine Darstellung ersucht, mit welchen Methoden und Überleitungen in der Privatwirtschaft nachgewiesen wird, dass die Finanzierungsrechnung, die Ergebnisrechnung und die Vermögensrechnung in sich stimmig sind bzw. ein geschlossenes System bilden. Es sollen Vorschläge erarbeitet werden, auf welche Art und Weise und von wem (BMF oder RH) dieser Nachweis sinnvollerweise auch beim Vorläufigen Gebarungserfolg und beim BRA erbracht werden kann.



2 Zusammenfassung

Die Fragestellung an den Budgetdienst zielt auf einen Nachweis der Richtigkeit des Nettovermögens mit der in § 62 BHV 2013 angeführten Methode sowie der Richtigkeit des Finanzierungssaldos mittels der indirekten Cash-Flow-Rechnung ab.

Ableitung des Nettovermögens nach § 62 BHV 2013

Das Nettovermögen ist als Ausgleichsposten zwischen Fremdmitteln und Vermögen in der Vermögensrechnung definiert und besteht insbesondere aus den Positionen kumuliertes Nettoergebnis aus der Ergebnisrechnung, Saldo der Eröffnungsbilanz, Bundesfinanzierung, Neubewertungsrücklage und Fremdwährungsumrechnungsrücklage.

Der RH stellte in seinen § 9-Prüfungen seit dem Jahr 2013 fest, dass Positionen des Nettovermögens ungeklärte Salden, Fehlbuchungen und nachträgliche Veränderungen aufwiesen, die zum Teil bereits vom BMF (BHAG) bzw. den haushaltsleitenden Organen korrigiert wurden. Zudem ist die gewählte Buchungspraxis, insbesondere beim Saldo der Eröffnungsbilanz, komplex und nicht ausreichend dargestellt (z.B. Korrekturen der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2013, Besoldungsbereich), sodass die Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit erschwert werden. Neben einer Richtigstellung erfordern einige Positionen des Nettovermögens detailliertere Erläuterungen, um die Entwicklung über die Finanzjahre hinweg transparenter zu gestalten. Dafür schlägt der Budgetdienst die Darstellung und Erläuterung der Veränderung des Nettovermögens im BRA in Anlehnung an § 62 BHV 2013 und umfassendere Darstellungen zu den Positionen Neubewertungsrücklage, Fremdwährungsumrechnungsrücklage, Saldo der jährlichen Eröffnungsbilanz, sonstiges Nettovermögen und der Bundesfinanzierung vor.

Die Regelungen des BHG 2013 und der BHV 2013 sollten hinsichtlich der Bewertung von Vermögen und Fremdmittel in einigen Bereichen klargestellt werden. Die Zielsetzungen einzelner Bewertungsregelungen sind nicht immer eindeutig interpretierbar. Im Rahmen der Novelle der Haushaltsrechtsreform sollte auf diese Problematik Bedacht genommen werden, indem die Zielsetzungen und Prinzipien für die Bewertung des Bundesvermögens näher konkretisiert und daraus abgeleitet die Bewertungsgrundsätze für die einzelnen Bilanzpositionen oder Transaktionsarten weiter geschärft werden. Im Kontext mit der Anfrage betrifft dies beim Nettovermögen die Regelungen zur Bewertung und anschließender Verrechnung von Bewertungsänderungen der Kulturgüter und die zur Veräußerung gehaltenen Finanzierungsinstrumente. Auch bei den Beteiligungen bestehen noch offene Bewertungsprobleme.



Indirekte Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung kann grundsätzlich nach der direkten oder indirekten Methode aufgestellt und berechnet werden. Bei der indirekten Methode wird vom Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung ausgegangen. Um den Cash-Flow zu erhalten, werden alle Positionen, die nicht zahlungswirksam sind, bzw. erfolgsneutral verbuchte Veränderungen aus der Bilanz herausgerechnet. Bei der direkten Methode werden Ein- und Auszahlungen unmittelbar bei jedem Geschäftsfall erfasst und in der Cash-Flow-Rechnung dargestellt.

Der Finanzierungshaushalt des Bundes wird nach der direkten Methode berechnet. Diese Methode zeigt im Vergleich zur indirekten Methode mehr Informationen für die Adressaten und stellt, insbesondere für die im öffentlichen Bereich wichtige Cash-Betrachtung, die genauere der beiden Methoden dar, weil die indirekte Methode grundsätzlich als Näherungsrechnung konzipiert ist.

Der gesamte Aufbau des Rechnungswesens des Bundes ist derzeit auf die direkte Berechnung der Finanzierungsrechnung ausgerichtet. Eine Berechnung nach der indirekten Methode ist mit den vorhandenen Systemen und der derzeitigen Konzeption des Rechnungswesens des Bundes mit vertretbaren Ressourcen kaum möglich, weil dazu Informationen einzelfallbezogen aufgearbeitet werden müssten.

Geschlossenes integriertes System der Haushaltsverrechnung

Laut BHG 2013 bedeutet ein integriertes geschlossenes System des Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögenshaushaltes, dass das Nettoergebnis der Ergebnisrechnung eines Finanzjahres dem Nettovermögen der Vermögensrechnung zuzurechnen ist, dass die Veränderung der liquiden Mittel in der Finanzierungsrechnung jenen der Vermögensrechnung und die Summe der Vermögenswerte der Summe aus Fremdmitteln und Nettovermögen (Ausgleichsposten) entspricht. Einzelne Inkonsistenzen ergeben sich jedoch aus nicht immer ganz klaren Zielsetzungen von Regelungen in den Haushaltsvorschriften.

Der RH stellte in seinen § 9-Prüfungen seit dem Jahr 2013 fest, dass Mängel in der Ergebnisrechnung (z.B. bei der Periodenabgrenzung, mangelhafte Bewertungen, fehlende Erfassung von Verbindlichkeiten aufgrund nicht zeitgerechter Erfassung von Rechnungen, fehlende Rückstellungen) auch in der Vermögensrechnung zu einer nicht sachgerechten Darstellung führen. Das bedeutet jedoch nach Ansicht des Budgetdienstes nicht, dass das gesamte System der Drei-Komponentenrechnung in sich nicht konsistent ist.



3 Überblick über das Rechnungssystem des Bundes

Mit der Haushaltsrechtsreform 2013 wurde, zur Umsetzung der in der Bundesverfassung verankerten Haushaltsgrundsätze der Transparenz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes, ein neues Rechnungssystem eingeführt, das als drei Komponenten der Haushaltsverrechnung einen Finanzierungshaushalt, einen Ergebnishaushalt und einen Vermögenshaushalt umfasst. Damit orientiert sich die Konzeption des neuen Rechnungssystems an den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), wonach ein vollständiger Abschluss eine Bilanz, eine Erfolgsrechnung, die Aufstellung der Veränderung des Nettovermögens, eine Geldflussrechnung und den Vergleich von Budget und Ist-Beträgen sowie einen Anhang erfordert (IPSAS 1).

Der **Vermögenshaushalt** ist als Vermögensrechnung zu führen und entspricht im privatwirtschaftlichen Rechnungswesen einer Bilanz. Darin werden die Bestände, die laufenden Veränderungen und der Schlussbestand des Vermögens, der Fremdmittel und des Nettovermögens dargestellt. Das Nettovermögen stellt den Ausgleichsposten zwischen Vermögen und Fremdmittel dar und ist mit dem „Eigenkapital“ eines Unternehmens vergleichbar. Die Vermögensrechnung wird nicht veranschlagt, sondern ausschließlich im BRA ausgewiesen.

Der **Ergebnishaushalt** erfasst die Erträge und Aufwendungen periodengerecht abgrenzt und damit unabhängig vom jeweiligen Zahlungszeitpunkt zum Zeitpunkt des jeweiligen Verbrauchs oder Zuwachses der Ressourcen. Er entspricht im privatwirtschaftlichen Rechnungswesen einer Gewinn- und Verlustrechnung und besteht aus dem Ergebnisvoranschlag und der Ergebnisrechnung. Der Saldo des Ergebnishaushalts ist das Nettoergebnis.

Im **Finanzierungshaushalt** werden nach der direkten Methode der Geldflussrechnung Einzahlungen (Zuflüsse an liquiden Mittel) und Auszahlungen (Abflüsse an liquiden Mittel) eines Finanzjahres jeweils zum Zahlungszeitpunkt erfasst. Der Finanzierungshaushalt besteht ebenfalls aus einem Finanzierungsvoranschlag und einer Finanzierungsrechnung. Der Saldo des Finanzierungshaushalts ist der Nettofinanzierungsbedarf.¹

¹ Um die Veränderung der liquiden Mittel zu errechnen, sind weiters noch der Geldfluss aus der nicht voranschlagswirksamen Gebahrung und der Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit zu berücksichtigen. Für weitere Details siehe Pkt. 6.



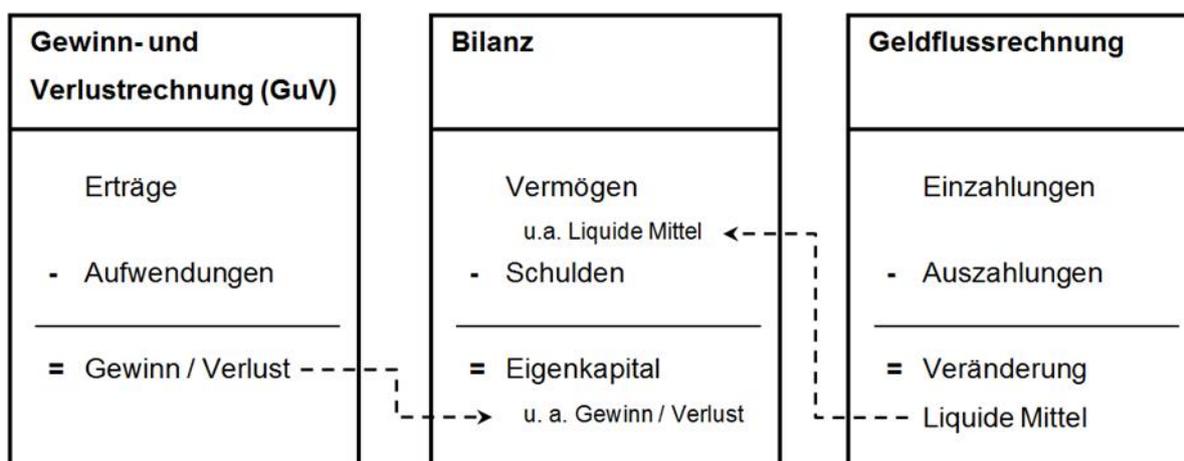
Die Drei-Komponentenrechnung ist von den jeweiligen LeiterInnen der haushaltsführenden Stellen auf Ebene der Detailbudgets als ein **integriertes geschlossenes System** zu führen. Das bedeutet, dass jeder Geschäftsfall nach dem Prinzip der doppelten Buchhaltung zu erfassen ist. Die Haushaltsverrechnung des Bundes wird in einem integrierten Informationsverarbeitungssystem (Haushaltsverrechnungssystem – HV-System) der Standardsoftware SAP, die wiederum aus mehreren Modulen besteht, nach einem einheitlichen Kontenplan in unterschiedlichen Verrechnungskreisen geführt. Jeder Geschäftsfall wird nur einmal im HV-System erfasst und in den entsprechenden Positionen des Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögenshaushalts verarbeitet.

4 Nachweis eines integrierten geschlossenen Systems der Abschlussrechnungen

4.1 Zusammenhang der drei Rechnungen

Bei einem integrierten geschlossenen doppelischen Buchführungssystem wird jeder Geschäftsfall nur einmal erfasst und der Zusammenhang zwischen den drei Jahresabschlussrechnungen (Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz und Geldflussrechnung) ist gemäß der nachfolgenden schematischen Darstellung gegeben. Diese orientiert sich an den Begriffen des privatwirtschaftlichen Rechnungswesens, die analog auf die Haushaltsverrechnung des Bundes übertragen werden können.

Grafik 1: Zusammenhang von Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz und Geldflussrechnung



Quelle: Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze: Einführung in das Rechnungswesen, Schäffer-Poeschel, S. 21, eigene Darstellung



Erträge und Aufwendungen bilden die gesamte Wertentstehung und den gesamten Wertverzehr einer Periode ab. Die Darstellung und Saldierung dieser Wertveränderungen erfolgt zeitraumbezogen in der Gewinn- und Verlustrechnung. Der so ermittelte Gewinn oder Verlust wird zeitpunktbezogen (als Teil des Eigenkapitals) in die Bilanz übertragen. Daraus ergibt sich, dass der ausgewiesene Gewinn/Verlust der Gewinn- und Verlustrechnung in gleicher Höhe Teil des Eigenkapitals (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag) der Bilanz ist. Umgelegt auf die Haushaltsverrechnung des Bundes ergibt sich daraus zwingend, dass das (über alle Detailbudgets kumulierte) Nettoergebnis der Ergebnisrechnung eines Finanzjahres im Nettovermögen der Vermögensrechnung enthalten sein muss. Ein negativer Saldo verringert, ein positiver Saldo erhöht das Nettovermögen.

Die Geldflussrechnung, die alle Einzahlungen und Auszahlungen innerhalb einer bestimmten Periode erfasst, gibt Aufschluss über die Entwicklung der Liquidität sowie die Ursachen der Veränderung der liquiden Mittel (Bilanzposition „Guthaben bei Kreditinstituten, Kassenbestand, Schecks“). In der Bilanz ergibt sich die Veränderung der liquiden Mittel aus der Gegenüberstellung vom Bestand zu Beginn und dem Bestand zum Ende des jeweiligen Finanzjahres. Das integrierte System bedingt, dass das Ergebnis der Finanzierungsrechnung der Veränderung der liquiden Mittel in der Vermögensrechnung entspricht.

4.2 Direkte und indirekte Methode der Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung zeigt die Ursachen von Veränderungen der flüssigen Mittel während des Finanzjahres auf. Die Differenz aus allen Ein- und Auszahlungen während einer Periode ergibt den sogenannten Geldfluss bzw. Cash-Flow. Während für den privatwirtschaftlichen Bereich Aufbau und Ausgestaltung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung im UGB geregelt sind, finden sich für die Geldflussrechnung keine Ausgestaltungsvorschriften. Nach den International Accounting Standards (IAS) und dem betreffenden Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist die Geldflussrechnung jedoch mindestens in die Bereiche laufende Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit zu gliedern. Dadurch wird der Informationsgehalt erhöht und eine differenzierte Analyse ermöglicht.

Grundsätzlich kann der Cash-Flow nach der direkten oder nach der indirekten Methode berechnet werden.



Bei der **direkten Methode** erfolgt die Ableitung des (Brutto-) Cash-Flows unmittelbar aus den einzelnen Geschäftsfällen, die als zahlungsrelevant gekennzeichnet wurden. Dabei werden die Zahlungsströme aus den Konten der Gewinn- und Verlustrechnung als Differenz aller zahlungswirksamen Erträge und zahlungswirksamen Aufwendungen aufgenommen und zusätzlich die Aus- und Einzahlungen aus den Bereichen Investitionen sowie Finanzierungstätigkeit berücksichtigt.

Bei der **indirekten Methode** bildet der Jahresüberschuss der Gewinn- und Verlustrechnung die Ausgangsbasis für die Ermittlung des (Brutto-) Cash-Flows. Dazu werden Aufwendungen, die nicht zahlungswirksam sind und nur ergebniswirksame Veränderungen bewirken (z.B. Abschreibungen), hinzugerechnet und Erträge, die keine Zahlungsströme bewirken (z.B. Auflösung von Rückstellungen), abgezogen. Weiters werden erfolgsneutral verbuchte Veränderungen aus der Bilanz berücksichtigt (z.B. Veränderung der Verbindlichkeiten).

Im privatwirtschaftlichen Rechnungswesen werden nach IAS 7 beide Methoden zugelassen, die direkte Methode wird jedoch empfohlen. Allerdings hat die direkte Methode laut Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in der wirtschaftlichen Praxis kaum Bedeutung, weil mehr als 95 % aller Unternehmen die indirekte Methode der Geldflussrechnung anwenden.

Die IPSAS empfehlen für den öffentlichen Bereich, die Cash-Flows aus der betrieblichen Tätigkeit nach der direkten Methode darzustellen. Die direkte Darstellung stellt dabei Informationen zu Verfügung, welche die Abschätzung künftiger Cash-Flows erleichtert und die bei der Anwendung der indirekten Darstellungsform nicht verfügbar sind. Überdies kommt der Cash-Betrachtung im öffentlichen Bereich eine erhöhte Bedeutung zu.

4.3 Nachweise in der Haushaltsverrechnung des Bundes

Nachfolgend sollen die aufgezeigten Zusammenhänge der drei Rechnungen für die Haushaltsverrechnung des Bundes anhand der verfügbaren Informationen nachvollzogen und dargestellt werden. Dabei sollen Schwachstellen und fehlende Informationen identifiziert sowie Verbesserungsmöglichkeiten aufgezeigt werden. Die Ausführungen des Budgetdienstes fokussieren dabei auf die Ermittlung und die Darstellung der Nettovermögensveränderung in der Vermögensrechnung des Bundes. Entsprechend der Anfrage geht der Budgetdienst weiters auf die Geldflussrechnung ein.



Für die gesamte vorliegende Anfragebeantwortung ist grundsätzlich festzuhalten, dass der Budgetdienst lediglich über die Abschlussdaten (Salden) der Einzelkonten aus dem Haushaltsinformationssystem des Bundes verfügt, jedoch über **keine Bewegungsdaten** auf den einzelnen Konten. Es ist daher vielfach nicht möglich, die Ursachen für bestimmte Salden auf den Konten oder deren genaue Zusammensetzung zu ermitteln, sofern dazu keine Hinweise im BRA oder Informationen des BMF vorliegen.

5 Ableitung des Nettovermögens im Vermögenshaushalt

5.1 Vermögensrechnung und Ergebnisrechnung

Der Vermögenshaushalt beinhaltet das kurz- und langfristige Vermögen, die Fremdmittel und das Nettovermögen. Die Gliederung der Vermögensrechnung ist gesetzlich festgelegt und entspricht den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS 1). Die nachfolgende Tabelle weist die Ergebnisse der konsolidierten Vermögensrechnung des Bundes zum 31. Dezember 2016 bzw. die Veränderungen im Vergleich zum Vorjahr aus:

Tabelle 1: Vermögensrechnung 2016 im Vergleich zum Vorjahr

Aktiva	Stand zum 31.12.		Veränderung ggü. 2015	Anteil an Vermögen 2016	Passiva	Stand zum 31.12.		Veränderung ggü. 2015	Anteil an Fremdmittel 2016
	2015	2016				2015	2016		
	in Mio. EUR					in Mio. EUR			
Vermögen	87.727,58	91.652,87	3.925,29	100,00	Fremdmittel	241.083,54	253.351,08	12.267,53	100,0
Immaterielle Vermögenswerte	457,37	32,48	-424,89	0,0	Finanzschulden, Finanzierungen, netto	199.113,10	207.751,69	8.638,59	82,0
Sachanlagen	39.192,54	39.162,98	-29,57	42,7	Langfristige Finanzschulden, netto	181.670,41	185.764,51	4.094,10	73,3
Grundstücke und Grundstückseinrichtungen	29.863,61	29.788,36	-75,25	32,5	Kurzfristige Finanzierungen, netto	17.442,68	21.987,17	4.544,49	8,7
Gebäude und Bauten	3.174,78	3.174,47	-0,31	3,5	Verbindlichkeiten	35.763,12	37.102,49	1.339,38	14,6
Technische Anlagen	1.704,89	1.616,82	-88,07	1,8	aus Abgaben	1.803,45	1.953,90	150,45	0,8
Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	602,84	660,15	57,31	0,7	aus Lieferungen und Leistungen	215,05	-262,46	-477,51	-0,1
Kulturgüter	3.670,37	3.643,12	-27,25	4,0	Verpflichtungen aus nicht voranschlagswirksamer Gebarung (durchlaufende Gebarung)	1.792,39	683,49	-1.108,90	0,3
Anzahlungen für Anlagen	176,05	280,05	104,01	0,3	Passive Rechnungsabgrenzungen	12.654,72	13.212,06	557,34	5,2
Wertpapiere und sonstige Kapitalanlagen	10,05	10,05	0,00	0,0	Übrige sonstige Verbindlichkeiten	19.297,51	21.515,51	2.218,00	8,5
Partizipationskapital	10,05	10,05	0,00	0,0	Rückstellungen	6.207,33	8.496,90	2.289,57	3,4
Beteiligungen	24.953,09	26.385,70	1.432,61	28,8	für Abfertigungen	574,78	602,65	27,88	0,2
Forderungen	18.294,41	17.328,50	-965,91	18,9	für Jubiläumszuwendungen	1.031,25	1.073,87	42,62	0,4
aus gewährten Darlehen	1.717,03	1.712,23	-4,80	1,9	für Haftungen	2.929,38	2.753,36	-176,02	1,1
aus Abgaben	4.173,62	4.099,97	-73,65	4,5	Sonstige langfristige Rückstellungen	621,60	708,59	86,99	0,3
aus Lieferungen und Leistungen	110,43	154,26	43,84	0,2	für Prozesskosten	627,02	529,52	-97,51	0,2
aus Finanzhaftungen	916,71	769,81	-146,90	0,8	für nicht konsumierte Urlaube	421,34	432,53	11,19	0,2
Vorschüsse	1.819,70	732,24	-1.087,45	0,8	sonstige kurzfristige Rückstellungen	1,96	2.396,38	2.394,42	0,9
Aktive Rechnungsabgrenzungen	4.593,88	5.160,82	566,94	5,6	Nettovermögen (Ausgleichsposten)	-153.355,96	-161.698,20	-8.342,24	
Übrige sonstige Forderungen	4.963,04	4.699,16	-263,88	5,1	Neubewertungsrücklagen	2.076,08	3.237,84	1.161,76	
Vorräte	380,85	605,88	225,03	0,7	Fremdwährungsumrechnungs- rücklagen	-0,47	110,32	110,79	
Liquide Mittel	4.439,28	8.127,29	3.688,01	8,9	Nettoergebnis des Finanzjahres	-4.771,25	-9.469,84	-4.698,60	
					Saldo jährliche Eröffnungsbilanz	-150.653,40	-155.574,37	-4.920,97	
					Bundesfinanzierung	-6,93	-2,21	4,72	
					Sonstiges Nettovermögen	0,00	0,05	0,05	

Quelle: BRA 2016



Zum 31. Dezember 2016 stehen einem Vermögen von 91,7 Mrd. EUR Fremdmittel von 253,4 Mrd. EUR gegenüber. Fast die Hälfte des Vermögens (42,7 %) entfällt auf Sachanlagen (39,2 Mrd. EUR), wobei diese zumeist aus Grundstücken und Grundstückseinrichtungen bestehen. Weitere große Positionen des Vermögens betreffen die Beteiligungen mit einem Buchwert iHv 26,4 Mrd. EUR (28,8 %) und die Forderungen iHv 17,3 Mrd. EUR (18,9 %). Die Fremdmittel entfallen zum größten Teil auf die kurz- bzw. langfristigen Finanzschulden iHv 207,8 Mrd. EUR (82,0 %).

Das Nettovermögen ist der Saldo (Residualgröße bzw. Ausgleichsposten) der Vermögensrechnung aus der Summe der aktivierten Vermögenswerte abzüglich der Summe der passivierten Fremdmittel. Zum 31. Dezember 2016 wurde ein negatives Nettovermögen von -161,7 Mrd. EUR ermittelt. Die Verknüpfung zur Ergebnisrechnung erfolgt über das Nettoergebnis des Finanzjahres 2016 iHv -9,5 Mrd. EUR, das nachstehend als Saldo der Ergebnisrechnung 2016 ausgewiesen wird und in gleicher Höhe als Bestandteil des Nettovermögens Eingang in die Vermögensrechnung findet.

Tabelle 2: Ergebnisrechnung für die Finanzjahre 2015 und 2016 im Vergleich

<i>in Mio. EUR</i>	2015	2016	Diff. abs.	Diff. in %
Erträge	74.429,47	73.338,67	-1.090,81	-1,5
A.I Erträge aus Abgaben netto	64.328,46	62.313,07	-2.015,39	-3,1
A.II Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit	2.813,91	3.365,26	551,35	19,6
B.I Erträge aus Transfers	6.516,57	6.397,93	-118,63	-1,8
D.I Finanzerträge	770,53	1.262,40	491,87	63,8
Aufwendungen	-79.200,72	-82.808,51	-3.607,79	-4,6
A.III Personalaufwand	-10.023,69	-10.301,69	-278,00	-2,8
A.IV Betrieblicher Sachaufwand	-7.142,89	-10.392,15	-3.249,26	-45,5
B.II Transferaufwand	-55.437,81	-56.148,25	-710,44	-1,3
D.II Finanzaufwand	-6.596,33	-5.966,42	629,90	9,5
Nettoergebnis	-4.771,25	-9.469,84	-4.698,60	-98,5

Quelle: HIS, eigene Darstellung



5.2 Aufgliederung und Entwicklung des Nettovermögens

Die Gliederung des Nettovermögens (gemäß § 59 Abs. 6 BHV 2013) sowie dessen Entwicklung seit dem Finanzjahr 2013 werden in der nachfolgenden Tabelle dargestellt:

Tabelle 3: Entwicklung des Nettovermögens seit dem Finanzjahr 2013

<i>in Mio. EUR</i>	Stand zum 31.12.			
	2013	2014	2015	2016
Nettovermögen (Ausgleichsposten)	-140.590,61	-148.326,79	-153.355,96	-161.698,20
C.I Neubewertungsrücklagen	953,82	2.281,52	2.076,08	3.237,84
C.II Fremdwährungsumrechnungsrücklagen	-2,22	-1,33	-0,47	110,32
C.IV Nettoergebnis des Finanzjahres	-7.233,19	-9.055,33	-4.771,25	-9.469,84
C.V Saldo jährliche Eröffnungsbilanz	-134.326,22	-141.546,70	-150.653,40	-155.574,37
C.VI Bundesfinanzierung	22,96	-4,96	-6,93	-2,21
C.VII Sonstiges Nettovermögen	-5,76	0,01	0,00	0,05

Quellen: BRA 2014, 2015 und 2016

Das Nettovermögen zum 31. Dezember 2016 ist negativ und beträgt -161,7 Mrd. EUR. Seit der erstmaligen Aufstellung der Vermögensrechnung nach den neuen Rechnungslegungsvorschriften mit der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2013 hat sich dieses von -134,3 Mrd. EUR² stetig um insgesamt -27,4 Mrd. EUR verringert. Diese Veränderung des Nettovermögens resultierte vor allem aus dem Nettoergebnis der Ergebnisrechnung und den Neubewertungsrücklagen. Die Position Nettoergebnis beinhaltet den Saldo der Ergebnisrechnung des jeweiligen Finanzjahres. Dieser Saldo war seit dem Jahr 2013 deutlich negativ und stieg zuletzt im Finanzjahr 2016 auf -9,5 Mrd. EUR. Neubewertungsrücklagen beinhalten Bewertungsänderungen im Rahmen von Folgebewertungen von Vermögensgegenständen und Fremdmittel, wobei bisher in diese Position insbesondere Folgebewertungen von Beteiligungen aufgenommen wurden. Diese Rücklagen stiegen seit dem Jahr 2013 auf 3,2 Mrd. EUR im Jahr 2016.

Die Veränderung des Nettovermögens kann grundsätzlich als ein Indikator für die finanzielle Nachhaltigkeit und die intergenerative Verteilungswirkung³ der Haushaltsführung herangezogen werden. Nachfolgend wird auf die Entwicklungen und Besonderheiten der einzelnen Bestandteile des Nettovermögens eingegangen.

² Bei der erstmaligen Erstellung der Eröffnungsbilanz durch das BMF wurde dieser Wert noch mit -133,9 Mrd. EUR ausgewiesen, mit dem BRA 2013 jedoch auf -134,3 Mrd. EUR korrigiert.

³ Das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit besagt, dass jede Generation den durch sie verursachten Ressourcenverbrauch mit dem durch sie bewirkten Abgaben- und Leistungsertragsaufkommen bedecken soll.



5.2.1 Neubewertungsrücklagen

Die Neubewertungsrücklagen erfassen Veränderungen aus der Folgebewertung von Vermögenswerten und Fremdmittel. Sie sind auf bestimmte Vermögenswerte bezogen zu führen und bei deren Veräußerung erfolgswirksam aufzulösen.

Neubewertungsrücklagen sind für die Folgebewertungen von **Beteiligungen** zu bilden, wenn sich die Umstände, unter denen die Beteiligung angeschafft wurde, nachhaltig und wesentlich ändern. Beteiligungen sind nach der sogenannten Equity-Methode zum Anteil des Bundes am geschätzten Nettovermögen in der Vermögensrechnung zu erfassen, beim Erwerb sind dies die Anschaffungskosten. Eine Vollkonsolidierung der Beteiligungen wie in IPSAS 6 vorgesehen, soll beim Bund erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

Eine Aufwertung der Beteiligung über die Anschaffungskosten hinaus erfolgt erfolgsneutral (ohne Erfassung in der Ergebnisrechnung) in der Neubewertungsrücklage. Abwertungen werden hingegen grundsätzlich erfolgswirksam über einen Aufwand in der Ergebnisrechnung verbucht. Bei Wertminderungen sind jedoch zunächst die vorhandenen Neubewertungsrücklagen aus früheren Finanzjahren aufzulösen und nur eine darüber hinausgehende Verringerung ist über eine erfolgswirksame und wertmindernde Anpassung zu erfassen. Diese Bewertungsmethodik soll sicherstellen, dass in der Vermögensrechnung die Anteile am Nettovermögen der Beteiligungen periodengerecht korrekt dargestellt werden. Jedoch sollen daraus resultierende buchmäßige Bewertungsgewinne von Beteiligungen das Nettoergebnis des Bundes nicht erhöhen und sind auch nicht Maastricht-relevant.⁴

Die Erfassung der Beteiligungen erfolgt für jedes Unternehmen im SAP Modul Treasury, wobei nur die Salden in die Haushaltsverrechnung des Bundes übernommen werden. In seiner § 9-Prüfung für das Finanzjahr 2016 überprüfte der RH⁵ die Bewertungen und die Erfassung der Beteiligungen und stellte dabei fest, dass der Auf- und Abbau der Neubewertungsrücklagen seit der Einführung des SAP Treasury im Rahmen der Haushaltsrechtsreform 2013 nicht korrekt funktionierte. Die daraus abgeleiteten Aufwands- und Ertragsbuchungen der Finanzjahre 2013 bis 2015 waren fehlerhaft. Das BMF korrigierte die fehlerhaft berechneten Neubewertungsrücklagen im Rahmen der Folgebewertung der Beteiligungen im April 2017 und stellte sie, um die Ergebnisse der Abschlussrechnungen der

⁴ Sämtliche Umbewertungen (Auf- und Abwertungen) von Beteiligungen sind nicht im Finanzierungssaldo lt. ESVG enthalten.

⁵ Siehe Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2016, Qualität der Ergebnisrechnung, Band 4b: Ergebnisse der § 9-Prüfungen



Jahre 2013 bis 2015 nicht zu verändern, im Haushaltsverrechnungssystem nur für das Finanzjahr 2016 richtig. Weiters kritisierte der RH das mangelhafte Stammdatenmanagement, das zu nicht oder falsch erfassten Beteiligungen führte.

In den Erläuterungen zu den Neubewertungsrücklagen in den Bundesrechnungsabschlüssen wurden nur Folgebewertungen von Beteiligungen angeführt, die in der Anfrage an den Budgetdienst zitierte tabellarische Übersicht zu § 62 BHV 2013 nennt jedoch auch Neubewertungsrücklagen aus Folgebewertungen von Kulturgütern und zur Veräußerung von verfügbaren Finanzinstrumenten. Dazu sind bisher im BRA jedoch keine Folgebewertungen angeführt oder ersichtlich.

Grundsätzlich unterliegen auch Kulturgüter⁶ und die zur Veräußerung verfügbaren aktiven Finanzinstrumente einer Folgebewertung, bei denen Veränderungen in den Bewertungen in dieser Position verbucht werden sollten. Kulturgüter sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und, sofern diese nicht ermittelbar sind, zum beizulegenden Zeitwert⁷ zu bewerten⁸. Die Veränderung des beizulegenden Zeitwerts aus der Folgebewertung von Kulturgütern wäre in der Neubewertungsrücklage zu verrechnen. Die Regelungen im BHG 2013 bzw. in der BHV sind bezüglich der Verrechnung der Bewertungsänderungen nicht eindeutig und sollten klargestellt werden.

Zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente sind originäre finanzielle Vermögenswerte mit festen oder bestimmbar Zahlungen sowie einer festen Laufzeit, für die der Bund bei ihrem erstmaligen Ansatz beschließt, diese nicht bis zur Endfälligkeit zu halten, sondern sie zur Veräußerung bestimmt. Diese Finanzinstrumente sind in der Folge ebenfalls mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Die Veränderung des Wertes dieser Finanzinstrumente ist gleichfalls in der Neubewertungsrücklage zu verrechnen. Auch in diesem Fall ist die Neubewertungsrücklage auf bestimmte Vermögenswerte bzw. Fremdmittel bezogen zu

⁶ Kulturgüter sind Vermögenswerte, die kulturelle, historische, künstlerische, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische oder umweltpolitische bzw. ökologische Qualität besitzen und bei denen diese Qualität durch den Bund zum Wohle des Wissens und der Kultur erhalten wird. Beispiele sind Sammlungen in Museen, geschützte Landschaftsräume, historische Gebäude oder Ausgrabungsstätten und archäologische Funde.

⁷ Der beizulegende Zeitwert ist jener Wert, zu dem ein Vermögensgegenstand zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen GeschäftspartnerInnen getauscht oder eine Verpflichtung beglichen werden kann. Er ist die deutsche Übersetzung des aus der Terminologie der IPSAS stammenden Begriffes des Fair Value.

⁸ Historische Gebäude werden über eine festgelegte Nutzungsdauer (erfolgswirksam) abgeschrieben und daher ohne Folgebewertung jeweils mit dem aktuellen Buchwert in den Unterlagen ausgewiesen. Das Problem der Folgebewertung stellt sich insbesondere bei „mobilen“ Kulturgütern, die nicht abgeschrieben werden und daher lt. BHG einer Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert unterliegen.



führen und bei deren Veräußerung erfolgswirksam aufzulösen. Solche Finanzinstrumente sind in der Vermögensrechnung des Bundes bisher nicht erfasst, weil dazu eine Veräußerungsabsicht bestehen müsste und allfällige eigene Anleihen des Bundes wegen einer Nettodarstellung bzw. Schuldner- und Gläubigeridentität nicht aufscheinen.

Die Entwicklung der Neubewertungsrücklage seit dem Finanzjahr 2013 stellt sich gemäß nachfolgender Tabelle dar:

Tabelle 4: Entwicklung Neubewertungsrücklage

<i>in Mio. EUR</i>	2013	2014	2015	2016
C.I Neubewertungsrücklagen (Umbewertungskonto)	953,82	2.281,52	2.076,08	3.237,84
<i>9400.000 Neubewertungsrücklage</i>	<i>953,82</i>	<i>2.281,52</i>	<i>2.076,08</i>	<i>3.237,84</i>

Quelle: HIS, eigene Darstellung

Die in der Neubewertungsrücklage ausgewiesenen Werte betreffen ausschließlich Bewertungsänderungen von Beteiligungen. Im Finanzjahr 2016 nahm der Stand um rd. 1,2 Mrd. EUR gegenüber 2015 zu, wobei die Zunahme insbesondere auf die Änderungen der Bewertung von Beteiligungen der UG 41-Verkehr, Innovation und Technologie (ASFINAG), der UG 40-Wirtschaft (BIG), der UG 20-Arbeit (Insolvenz-Entgelt-Fonds) und der UG 45-Bundesvermögen (Österreichische Bundes- und Industriebeteiligungen GmbH, EIP, OeNB) zurückzuführen war.

5.2.2 Fremdwährungsumrechnungsrücklage

Fremdwährungsumrechnungsrücklagen betreffen die Folgebewertung von Vermögensgegenständen und Fremdmitteln und entstehen bei der Veränderung eines in fremder Währung gehaltenen Vermögenswertes oder eines Fremdmittels aufgrund der Änderung des Wertes zum Bilanzstichtag wegen Wechselkursänderungen.

Da diese Rücklagen dem Nettovermögen zuzurechnen sind, ist die Verbuchung bei der Bewertungsänderung zunächst ergebnisneutral. Die Fremdwährungsumrechnungsrücklage ist jedoch jeweils auf bestimmte Vermögenswerte oder Fremdmittel bezogen zu führen und bei deren Veräußerung erfolgswirksam aufzulösen.



Nachfolgende Tabelle zeigt die Entwicklung der Fremdwährungsumrechnungsrücklage seit ihrer Einführung im Jahr 2013:

Tabelle 5: Entwicklung Fremdwährungsumrechnungsrücklage

<i>in Mio. EUR</i>	2013	2014	2015	2016
C.II Fremdwährungsumrechnungsrücklagen	-2,22	-1,33	-0,47	110,32
<i>9401.000 Fremdwährungsumrechnungsrücklage</i>	<i>-2,22</i>	<i>-1,33</i>	<i>-0,47</i>	<i>110,32</i>

Quelle: HIS, eigene Darstellung

In der Position Fremdwährungsumrechnungsrücklagen sind insbesondere Bewertungsänderungen von in fremder Währung geführten ausländischen Beteiligungen enthalten, die zum Bilanzstichtag in Euro umgerechnet werden. Einen weiteren wesentlichen Bereich betreffen die Forderungen aus der Ausfuhrförderung.

Die Berechnung der Fremdwährungsumrechnungsrücklage erfolgt im SAP Treasury, wobei anschließend nur die Salden in die Haushaltsverrechnung des Bundes übernommen werden. Analog zu den Neubewertungsrücklagen bei Beteiligungen stellte der RH in seiner § 9-Prüfung für das Finanzjahr 2016⁹ fest, dass der Auf- und Abbau dieser Rücklagen nicht korrekt funktionierte und daraus abgeleitete Aufwands- und Ertragsbuchungen der Finanzjahre 2013 bis 2015 damit fehlerhaft waren. Aufgrund von technischen Systemproblemen wurden bei Beteiligungen in Fremdwährungen auch wechselkursbedingte Wertänderungen in der Neubewertungsrücklage für Beteiligungen erfasst.

Das BMF korrigierte im April 2017 die fehlerhaft ermittelten Fremdwährungsumrechnungsrücklagen im Rahmen der Folgebewertung und stellte diese, um die Ergebnisse der Abschlussrechnungen 2013 bis 2015 nicht zu verändern, im Haushaltsverrechnungssystem nur für das Finanzjahr 2016 richtig. Dies führte zu einem deutlichen Anstieg der Fremdwährungsumrechnungsrücklagen auf 110,3 Mio. EUR im Jahr 2016, der insbesondere die UG 45-Bundesvermögen im BMF betraf (Beteiligungen an Internationalen Finanzierungsinstitutionen – IFIs).

In den Vorjahren war die Fremdwährungsumrechnungsrücklage leicht negativ, weil, anders als bei den Folgebewertungen von Beteiligungen, Abwertungen über diese Rücklage gebucht wurden und nicht erfolgswirksam über den Ergebnishaushalt erfolgten.

⁹ Siehe BRA 2016, Qualität der Ergebnisrechnung, Band 4b: Ergebnisse der § 9-Prüfungen



5.2.3 Kumuliertes Nettoergebnis des Finanzjahres aus der Ergebnisrechnung

Das jährliche Nettoergebnis ist die Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen aller Detailbudgets aus dem Ergebnishaushalt des jeweiligen Finanzjahres. Nachfolgende Tabelle zeigt die Entwicklung des jährlichen Nettoergebnisses seit dem Jahr 2013:

Tabelle 6: Entwicklung jährliches Nettoergebnis

<i>in Mio. EUR</i>	2013	2014	2015	2016
C.IV Jährliches Nettoergebnis	-7.233,19	-9.055,33	-4.771,25	-9.469,84
9360.399 Jahresergebnis (Bilanz)	-7.233,19	-9.055,33	-4.771,25	-9.469,84

Quelle: HIS, eigene Darstellung

5.2.4 Saldo aus der jährlichen Eröffnungsbilanz

Der Saldo der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2013 wurde aus der Differenz der aktivierten Vermögenswerte und der passivierten Fremdmittel mit -133,9 Mrd. EUR ermittelt und im Nettovermögen als eigene Position ausgewiesen. Der Wert des Saldos der jährlichen Eröffnungsbilanz der nachfolgenden Jahre ergibt sich jeweils aus der Schlussbilanz des abgelaufenen Finanzjahres. Wie die nachstehende Tabelle zeigt, umfassen die betragsmäßig wesentlichen Positionen im Saldo aus der jährlichen Eröffnungsbilanz das Kapitalausgleichskonto, das Verrechnungskonto Besoldung und das Eröffnungsbilanzkonto:

Tabelle 7: Entwicklung Saldo aus der jährlichen Eröffnungsbilanz per 31. Dezember des jeweiligen Finanzjahres

<i>in Mio. EUR</i>	2013	2014	2015	2016
C.V Saldo aus der jährlichen Eröffnungsbilanz	-134.326,22	-141.546,70	-150.653,40	-155.574,37
davon				
9076.990 Verrechnungsknt. f. Appl. Besoldung(Appl.BES)	-440,09	-447,17	-475,14	-554,05
9350.000 Kapitalausgleichskonto	0,00	-7.212,41	-15.922,80	-20.986,07
9700.000 Eröffnungsbilanzkonto	-133.886,21	-133.887,71	-134.122,57	-134.138,28

Quelle: HIS, eigene Darstellung

Das Eröffnungsbilanzkonto (9700.000) beinhaltet den Saldo der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2013, der in dieser Position grundsätzlich unverändert fortgeschrieben wird. Die Veränderung über die Jahre 2013 bis 2016 iHv rd. 250 Mio. EUR entstand aus Korrekturen der Eröffnungsbilanz (z.B. ungeklärte Eigentümerschaften bei Grundstücken, die nach 2013 dem Bund zugesprochen wurden). Das Kapitalausgleichskonto umfasst im Wesentlichen den Vortrag der zuvor dargestellten kumulativen Nettoergebnisse aus den Ergebnisrechnungen des Vorjahres.



Im Saldo aus der jährlichen Eröffnungsbilanz sind jedoch noch weitere Konten enthalten, bei denen der Zusammenhang mit der Position auf den ersten Blick nicht ersichtlich ist und die nach Ansicht des Budgetdienstes in jedem Fall erläuterungsbedürftig sind. Das betrifft beispielsweise das Verrechnungskonto für die Applikation Besoldung, welches offene Verbindlichkeiten aus dem Besoldungsbereich zeigt, die sich aus Überrechnungen der einzelnen Untergliederungen in die UG 15-Finanzverwaltung ergeben können, über die die Bezahlung für den gesamten Bund effektiert wird, oder die Periodenverschiebungen betreffen (der Geldfluss für Jännergehälter der BeamtInnen erfolgt im Dezember des Vorjahres, die Aufwandsbuchungen hingegen im Jänner des Folgejahres). Das betrifft zusätzlich noch Konten wie das Verrechnungskonto für die Applikation Haushaltsverrechnung oder verschiedene Verrechnungs-Kapitalausgleichskonten.

In sämtlichen Bundesrechnungsabschlüssen seit dem Jahr 2013 wurde vom RH festgestellt, dass die Position „Saldo aus der jährlichen Eröffnungsbilanz“ ungeklärte Salden aufweist. Für die Überwachung dieser Konten ist die Buchhaltungsagentur zuständig.

5.2.5 Bundesfinanzierung

Die Bundesfinanzierung beinhaltet im Wesentlichen die Bereitstellung von liquiden Mittel durch das BMF an die Haushaltsführenden Stellen des Bundes. Für die Abwicklung des Zahlungsverkehrs aller anweisenden Organe benutzt der Bund ein Sammelkonto (Hauptkonto) bei der BAWAG P.S.K. und ein Konto bei der Oesterreichischen Nationalbank (OeNB). Unter der Bundesfinanzierung ist jener Betrag zu verstehen, der buchmäßig dem Banksub- oder Banknebenkonto eines Detailbudgets zugeführt wird und der sich aus dem Kontenausgleich der Banksub- und Banknebenkonten der Detailbudgets mit dem Bankhauptkonto des Bundes ergibt.

Die Sub- und Nebenkonten werden nicht dotiert, sondern mit dem der UG 15-Finanzverwaltung zugeordneten Hauptkonto des Bundes verrechnet. Mit dem sogenannten „Cashpooling“ werden die Summen der Gut- und Lastschriften jedes Banknebenkontos taggleich auf die jeweiligen Banksubkonten der Detailbudgets und die Banksubkonten taggleich auf das Bankhauptkonto des Bundes übertragen, sodass die Banksub- und Banknebenkonten keine Salden aufweisen, d.h. die Banksub- und Banknebenkonten werden täglich auf „Null“ gestellt. Auf Bundesebene sollte sich die Bundesfinanzierung daher grundsätzlich ausgleichen.



Unter der Bundesfinanzierung werden jedoch auch sämtliche buchmäßigen Überrechnungen (Ausgleich von Forderungen und Verbindlichkeiten) zwischen den Bundesstellen (Detailbudgets) abgebildet, die in der Finanzierungsrechnung dargestellt werden. Sie betreffen beispielsweise die Übertragung von Sachanlagevermögen zwischen einzelnen Detailbudgets. Diese Überrechnungen sind Zahlungen gleichgestellt, es unterbleibt jedoch ein tatsächlicher Geldfluss. Die Verrechnung erfolgt im Wege des Kontos „Bundesfinanzierung aus buchmäßiger Überrechnung“. Damit wird der Vorgang in der Finanzierungsrechnung dargestellt, ohne dass ein tatsächlicher Geldfluss erfolgt. Zwischen den einzelnen Detailbudgets sind dafür Verrechnungskonten eingerichtet (beispielsweise für Schulen, Justizanstalten, Bezirksgerichte, Finanzämter).

Untenstehende Tabelle zeigt die Entwicklung der Bundesfinanzierung mit ihren wesentlichen Positionen:

Tabelle 8: Entwicklung Bundesfinanzierung

<i>in Mio. EUR</i>	2013	2014	2015	2016
C.VI Bundesfinanzierung	22,96	-4,96	-6,93	-2,21
<i>davon</i>				
9150.000 BMF Zentraleitung	-49.120,62	-50.358,99	-42.540,13	-33.986,70
9195.200 BMF öffentliche Abgaben	-23.350,67	-24.136,63	-25.041,85	-25.468,57
9191.600 BMASK Sozialversicherung	-9.627,07	-10.219,31	-10.135,90	-9.880,73
9040.000 Verrechnungskonto für ÖPSK- Subkontengebarung	-6,36	1,31	2,88	2,64
9050.000 Verrechnungskonto für OeNB- Subkontengebarung	3.289,15	-30,24	-495,27	-2.713,77
9299.999 Verrechnungskonto Cs.x Clearing	38.980,08	42.924,20	35.326,04	30.747,29

Anmerkung: Die angeführten davon-Positionen sind jene Konten mit betragsmäßig wesentlichen Salden. Um den Gesamtsaldo der Bundesfinanzierung zu errechnen, wäre noch eine große Anzahl an Konten für Verrechnungen zwischen den Detailbudgets mit jeweils vergleichsweise geringen Salden zu berücksichtigen, die aufgrund der Menge nicht in dieser Tabelle dargestellt werden können.

Quelle: HIS, eigene Darstellung

Die beispielhaft angeführten Konten aus obenstehender Tabelle beginnend mit 91.. zeigen die Banksubkonten der einzelnen Untergliederungen, die gegen das Bankhauptkonto (Konto 9040) ausgeglichen werden. Die in der Tabelle angeführten Beträge zeigen den Stand zum 31. Dezember des jeweiligen Finanzjahres. Das Verrechnungskonto für OeNB-Subkontengebarung zeigt den Saldo aller Bewegungen mit der OeNB. Auch beim Verrechnungskonto Cs.x Clearing handelt es sich lt. BMF um ein Clearingkonto mit der OeNB.

Seit dem Jahr 2013 wird vom RH in sämtlichen Bundesrechnungsabschlüssen darauf hingewiesen, dass die Position Bundesfinanzierung insbesondere auf den Bank- und Kapitalausgleichskonten unzulässige Salden beinhaltet.



5.2.6 Sonstiges Nettovermögen

Das Sonstige Nettovermögen¹⁰ beinhaltet laut § 62 BHV 2013 insbesondere auch Korrekturen aus Fehlern vorangegangener Finanzjahre sowie Änderungen in den Ansatz- und Bewertungsmethoden. Die Entwicklung des sonstigen Nettovermögens seit dem Finanzjahr 2013 stellt sich wie folgt dar:

Tabelle 9: Entwicklung sonstiges Nettovermögen

<i>in Mio. EUR</i>	2013	2014	2015	2016
C.VII Sonstiges Nettovermögen	-5,76	0,01	0,00	0,05
<i>davon</i>				
<i>0999.998 Beteiligungsverrechnung</i>	-6,22	0,00	0,00	0,00
<i>9601.000 Ausbuchung</i>	-0,03	0,00		0,00
<i>9999.999 Saldo Null Verrechnungskonto Allgemein</i>	0,00	0,00	0,00	0,05

Quelle: HIS, eigene Darstellung

Die Konten im sonstigen Nettovermögen beinhalten Anlagen- und Beteiligungszugangsverrechnungen sowie Konten für Umbuchungen im Rahmen von Umstrukturierungen oder BMG-Änderungen. Laut BMF sollte die Bilanzposition nach der derzeitigen Konzeption einen Saldo von Null ausweisen. Das Konto 9999.999 wird laut Auskunft des BMF als Ausgleichskonto (Zwischenkonto) herangezogen, wenn ein Geschäftsfall nicht auf dem korrekten Detailbudget erfasst wurde und noch umgebucht werden muss. Auch der Saldo dieses Kontos sollte zum Jahresende Null betragen.

5.3 Ableitung der Veränderung des Nettovermögens

Die Veränderung im Nettovermögen ergibt sich nach § 62 BHV 2013 ausgehend vom Nettovermögen zum 31. Dezember des vorangegangenen Finanzjahres aus den Änderungen in den Ansatz- und Bewertungsmethoden, der Folgebewertung von Beteiligungen, Kulturgütern und zur Veräußerung von verfügbaren Finanzinstrumenten, den Differenzen aus Fremdwährungsumrechnungen sowie aus der Berücksichtigung des Nettoaufwandes des laufenden Jahres und der Bundesfinanzierung.

¹⁰ Das sonstige Nettovermögen ist in der Aufzählung des § 59 Abs. 6 BHV 2013 nicht als Bestandteil des Nettovermögens genannt.



Die nachfolgende Tabelle zeigt die Ableitung der Veränderung des Nettovermögens entsprechend § 62 BHV 2013 für alle Jahre seit der erstmaligen Aufstellung einer Vermögensrechnung nach dem BHG 2013 anhand der im BRA ausgewiesenen Werte:

Tabelle 10: Darstellung der Veränderung des Nettovermögens nach § 62 BHV 2013 für die Finanzjahre 2013 bis 2016

Überleitung nach § 62 BHV 2013	2013	2014	2015	2016
<i>in Mio. EUR</i>				
Nettovermögen am 31. Dezember Vorjahr	-134.166,93	-140.590,61	-148.326,79	-153.355,96
Änderungen an Ansatz- und Bewertungsmethoden	-5,76	5,77	-0,01	0,05
Angepasstes Nettovermögen	-134.172,69	-140.584,84	-148.326,80	-153.355,91
Veränderung aus der Folgebewertung von zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten				
Veränderung aus der Folgebewertung von Beteiligungen	953,82	1.327,70	-205,43	1.161,76
Veränderung aus der Folgebewertung von Kulturgütern				
Differenzen aus Fremdwährungsumrechnung	-2,22	0,89	0,86	110,79
Nettoergebnis, das nicht in die Ergebnisrechnung eingegangen ist	-133.221,10	-139.256,25	-148.531,38	-152.083,36
Nettoergebnis des laufenden Jahres	-7.233,19	-9.042,62	-4.822,61	-9.619,57
Veränderung Bundesfinanzierung	1,16	-27,92	-1,97	4,72
Nettovermögen am 31. Dezember	-140.453,12	-148.326,79	-153.355,96	-161.698,20

Quelle: HIS, eigene Darstellung in Anlehnung an § 62 BHV 2013

Ausgehend von den in den Bundesrechnungsabschlüssen angegebenen Nettovermögen werden zunächst Änderungen bei den Ansatz- und Bewertungsmethoden berücksichtigt und so ein angepasstes Nettovermögen ermittelt. Das angepasste Nettovermögen zuzüglich der Neubewertungsrücklage (= Veränderung aus der Folgebewertung von Beteiligungen) sowie der Fremdwährungsumrechnungsrücklage (= Differenzen aus der Fremdwährungsumrechnung) ergibt das Nettoergebnis, das nicht in die Ergebnisrechnung eingegangen ist. Nach Berücksichtigung der Veränderung des Jahresergebnisses aus der Ergebnisrechnung und der Veränderung der Bundesfinanzierung errechnet sich als Saldo das Nettovermögen zum Ende des Finanzjahres.

Der RH hat in diesem Zusammenhang in seinen § 9-Prüfungen seit dem Jahr 2013 festgestellt, dass – wie bereits in den vorhergehenden Punkten beschrieben – die einzelnen Positionen des Nettovermögens ungeklärte Salden aufweisen (beispielsweise Konten im Saldo aus der jährlichen Eröffnungsbilanz, Bundesfinanzierung). In seiner § 9-Prüfung im Finanzjahr 2016 hat er zudem auf die Auswirkungen von Mängeln in der Ergebnisrechnung auf die Vermögensrechnung hingewiesen, die auch auf das Nettovermögen durchschlagen. So führt eine nicht korrekte Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen zu einer nicht sachgerechten Darstellung des Nettoergebnisses. Die mangelhafte Bewertung von Forderungen und die fehlende Einbuchung von Verbindlichkeiten aufgrund der nicht zeitgerechten Erfassung von Rechnungen und der Unterlassung der Bildung von Rückstellungen führt in der Vermögensrechnung zu Verzerrungen der Struktur des Vermögens und der Fremdmittel.



Zusammenfassend ist darauf hinzuweisen, dass Fehlbuchungen, ungeklärte Salden oder nachträgliche Korrekturen, die bei der Einführung dieses neuen und komplexen Systems vermehrt vorgekommen sind, nicht bedeuten, dass das Verrechnungssystem grundsätzlich nicht konsistent ist. Der Budgetdienst erachtet es jedoch als wesentlich, dass Fehler korrigiert und die Darstellungen und Erläuterungen der einzelnen Positionen des Nettovermögens weiter verbessert werden müssen, damit die Entwicklung über die Finanzjahre hinweg transparenter wird.

5.4 Weiterentwicklungsmöglichkeiten bei der Darstellung und Erläuterung des Nettovermögens

Laut IPSAS 1 (Darstellung des Abschlusses) umfasst ein vollständiger Abschluss neben einer Bilanz, einer Erfolgsrechnung und einer Geldflussrechnung auch die Aufstellung der Veränderungen des Nettovermögens/Eigenkapitals. Für privatwirtschaftliche Abschlüsse fordert IAS 1 gleichfalls eine Ableitung des jeweiligen Nettovermögens aus dem Vorjahr.

In der tabellarischen Übersicht in den Erläuterungen zu § 62 BHV 2013 wird ein Schema für die Veränderungsrechnung angeführt, das nachfolgend für das Finanzjahr 2016 dargestellt wird:

Tabelle 11: Darstellung der Veränderung des Nettovermögens nach § 62 BHV 2013 für das Finanzjahr 2016

Finanzjahr 2016 mit Überleitung nach § 62 BHV 2013 <i>in Mio. EUR</i>	Neubewertungs- rücklage	Fremdwährungs- umrechnungs- rücklagen	Sonstiges Nettovermögen	Summe
Nettovermögen am 31. Dezember 2015				-153.355,96
Änderungen an Ansatz- und Bewertungsmethoden			-4.920,92	-4.920,92
Angepasster Saldo der Eröffnungsbilanz				-158.276,88
Veränderung aus der Folgebewertung von zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten	1.161,76			1.161,76
Veränderung aus der Folgebewertung von Beteiligungen				
Veränderung aus der Folgebewertung von Kulturgütern				
Differenzen aus Fremdwährungsumrechnung		110,79		110,79
Nettoergebnis, das nicht in die Ergebnisrechnung eingegangen ist				-157.004,33
Nettoaufwand des laufenden Jahres			-4.698,60	-4.698,60
Bundesfinanzierung			4,72	4,72
Nettovermögen am 31. Dezember 2016				-161.698,20

Quelle: HIS, eigene Darstellung in Anlehnung an § 62 BHV 2013

Das Nettovermögen zum 31. Dezember 2015 abzüglich der Änderungen an Ansatz- und Bewertungsmethoden, der Neubewertungsrücklage (= Veränderung aus der Folgebewertung von Beteiligungen) sowie der Fremdwährungsumrechnungsrücklage (= Differenzen aus der Fremdwährungsumrechnung) ergibt das Nettoergebnis, das nicht in die Ergebnisrechnung eingegangen ist (rd. 157 Mrd. EUR). Nach Berücksichtigung des Jahresergebnisses aus der Ergebnisrechnung und der Bundesfinanzierung errechnet sich im BRA 2016 das ausgewiesene Nettovermögen zum Ende des Finanzjahres (161,7 Mrd. EUR).



Um die Konsistenz der Darstellung und die Nachvollziehbarkeit der Entwicklung des Nettovermögens zu verbessern, schlägt der Budgetdienst folgende Maßnahmen vor:

- Neugestaltung der Darstellung und Erläuterung der Veränderung des Nettovermögens im BRA, wobei eine tabellarische Darstellung in Anlehnung an § 62 BHV 2013 gewählt werden könnte. Eine ähnlich Darstellungsform sieht auch die Anlage 1d zur Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015) für die Abschlüsse der Länder und Gemeinden vor.
- Einige Positionen des Nettovermögens erfordern für eine bessere Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit detailliertere Erläuterungen. So sollten Differenzen, die z.B. aus nachträglichen Anpassungen der Eröffnungsbilanz resultieren, dargestellt werden. Die Erläuterungen sollten Auskunft darüber geben, inwieweit und mit welchen Ergebnissen eine Folgebewertung von Kulturgütern oder (allenfalls vorhandenen) zur Veräußerung von verfügbaren Finanzinstrumenten durchgeführt wurde.
- Bei Bewertungsänderungen und dem Ausweis in den Rücklagen sollten bei Beteiligungen, Kulturgütern, zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten und Fremdmittel grundsätzlich die gleichen Prinzipien zur Anwendung gelangen (z.B. hinsichtlich der Möglichkeit negativer Rücklagen). Da die derzeitigen Regelungen jedoch nicht eindeutig sind, wäre allenfalls eine Anpassung im BHG bzw. in der BHV erforderlich.
- Bei einer allfälligen Novelle des BHG wäre es zweckmäßig, die führenden Zielsetzungen und Prinzipien für die Bewertung des Bundesvermögens (was soll damit erreicht werden, welche Aussagen sollen ableitbar sein) über den „true and fair view“ hinaus weiter zu konkretisieren, weil diese Auswirkungen auf die konkrete Ausgestaltung der Bewertungsgrundsätze für die einzelnen Bilanzpositionen oder Transaktionstypen haben.
- Der RH führt zur Veränderung der Bewertung von Beteiligungen im Textteil die größten Positionen für die Veränderung der Neubewertungsrücklage an. Aus dem Anlagespiegel sind zwar die Bewertungsänderungen ersichtlich, es wäre jedoch auch im Textteil des BRA eine Tabelle mit wesentlichen Änderungen der einzelnen Beteiligungsansätze hilfreich.



- Bei den Differenzen aus der Fremdwährungsumrechnung könnten große Positionen mit den entsprechenden Geschäftsfällen und die für die Entstehung der Differenzen maßgeblichen Fremdwährungen erläutert werden.
- Auch für die Position sonstiges Nettovermögen sollte dargestellt werden, welcher Teil auf die Änderung von Ansatz- und Bewertungsmethoden zurückzuführen ist und was die Gründe dafür waren.

6 Geldflussrechnung und Veränderung der liquiden Mittel

6.1 Geldflussrechnung/Finanzierungsrechnung

In der Geldflussrechnung sind die Cash-Flows (CF), d.h. Zuflüsse und Abflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten einer Finanzperiode enthalten. Die Information aus dieser Rechnung unterstützt die jeweiligen Adressaten bei der Einschätzung des Umfangs der von der Einheit künftig benötigten Zahlungsmittel, der Fähigkeit zur Generierung von Cash-Flows in der Zukunft sowie der Möglichkeit der Finanzierung von Maßnahmen und Aktivitäten. Mit der Geldflussrechnung kann aber auch Rechenschaft über Mittelzuflüsse und -abflüsse in bestimmten Berichtszeiträumen gelegt werden.

IPSAS 2 sieht für den Aufbau der Geldflussrechnung im öffentlichen Bereich vor, dass die Gliederung zumindest die Bereiche betriebliche Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit umfassen soll. Die Höhe des Geldflusses aus der betrieblichen Tätigkeit zeigt dabei das Ausmaß, in dem die Geschäftstätigkeit einer Organisationseinheit durch Steuern oder durch die Abnehmer der von der Einheit bereitgestellten Güter oder Dienstleistungen finanziert ist und liefert damit Hinweise, inwieweit die Regierung ihre aktuelle Tätigkeit mittels Steuern und Gebühren finanzieren kann. Der Geldfluss aus der Investitionstätigkeit beinhaltet Zahlungen für (Des-)Investitionen in Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände und stellt damit das Ausmaß der Ressourcenabflüsse für die künftige Erbringung der Dienstleistungen einer Einheit dar. Die Darstellung des Geldflusses aus der Finanzierungstätigkeit unterstützt die Abschätzung künftiger Ansprüche von Kapitalgebern.

Die **Finanzierungsrechnung des Bundes** unterscheidet den Geldfluss aus der allgemeinen Gebarung, den Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit und den Geldfluss aus der nichtvoranschlagswirksamen Gebarung. Die nachfolgende Tabelle stellt diese Geldflüsse für die Jahre 2013 bis 2016 dar, wobei als Gesamtergebnis jeweils die Veränderung der liquiden Mittel gegenüber dem Vorjahr ausgewiesen wird.

**Tabelle 12: Finanzierungsrechnung des Bundes**

		2013	2014	2015	2016
<i>in Mio. EUR</i>					
Allgemeine Gebarung	A Geldfluss aus der operativen Verwaltungstätigkeit	41.564,26	41.615,80	44.266,41	43.052,19
	A.I Einzahlungen aus Abgaben	57.865,07	59.986,43	63.304,73	61.856,29
	A.II Einzahlungen aus der operativen Verwaltungstätigkeit	5.525,17	3.442,07	3.148,38	3.472,02
	A.III Auszahlungen aus der operativen Verwaltungstätigkeit	-21.825,98	-21.812,71	-22.186,70	-22.276,12
	B Geldfluss aus Transfers	-42.946,97	-45.166,91	-45.736,60	-47.497,79
	B.I Einzahlungen aus Transfers	6.993,37	6.698,75	7.029,98	6.704,81
	B.II Auszahlungen aus Transfers	-49.940,34	-51.865,66	-52.766,58	-54.202,60
	C Geldfluss aus empfangenen sowie gewährten Darlehen und Vorschüssen	-1.397,08	-141,29	-312,64	-142,95
	C.I Einzahlungen aus der Rückzahlung von Darlehen sowie gewährten Vorschüssen	39,36	110,00	-36,32	107,10
	C.II Auszahlungen aus der Gewährung von Darlehen sowie gewährten Vorschüssen	-1.436,44	-251,29	-276,32	-250,05
	D Geldfluss aus der Investitionstätigkeit	-1.609,36	503,36	-78,30	-406,87
	D.I Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit	1.464,22	2.179,41	262,72	77,16
	D.II Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit	-3.073,58	-1.676,05	-341,03	-484,03
E Nettofinanzierungssaldo (Summe A, B, C, D)	-4.389,15	-3.189,06	-1.861,13	-4.995,42	
Geldfluss nicht voranschlagswirksamer Gebarung	F Geldfluss aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung	-67,45	107,74	50,85	44,85
	F.I Kurzfristige Forderungen aus Abgaben	0,00	0,00	0,00	0,00
	F.II Kurzfristige Verbindlichkeiten aus der Lohn- und Gehaltsabrechnung	0,21	-57,15	60,91	8,71
	F.III Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben	0,00	0,00	0,00	0,00
	F.IV Verpflichtungen aus nicht voranschlagswirksamer Gebarung (durchlaufende Gebarung)	-42,13	209,35	26,75	-1.086,04
	F.V Sonstige Forderungen (nicht veranschlagt)	-25,52	-44,45	-36,80	1.122,17
Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit	G Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit	4.203,02	3.189,06	1.861,13	4.995,42
	G.I Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit	51.981,30	68.243,93	73.920,96	46.348,24
	G.II Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit	-47.778,28	-65.054,87	-72.059,83	-41.352,82
	Abgrenzung Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit	188,67	-919,73	1.040,37	3.643,17
Gesamtergebnis - Veränderung der liquiden Mittel		-64,92	-811,99	1.091,22	3.688,01

Quelle: HIS, eigene Darstellung

Der Nettofinanzierungssaldo aus der **Allgemeinen Gebarung** des Bundes (2016: -4,995 Mrd. EUR) beinhaltet den Geldfluss aus der operativen Verwaltungstätigkeit (einschließlich Zinsen), aus Transfers, aus empfangenen sowie gewährten Darlehen und Vorschüssen sowie aus der Investitionstätigkeit für sämtliche Untergliederungen. Dieser Saldo wird im jeweiligen Bundesvoranschlag als Nettofinanzierungssaldo des Finanzierungsvoranschlages veranschlagt (2016: -4,624 Mrd. EUR).

Der Geldfluss aus der **nicht voranschlagswirksamen Gebarung** betrifft Ein- und Auszahlungen, die nicht endgültig jene des Bundes sind, wie beispielsweise öffentliche Abgaben, die beim Bund eingenommen werden und an sonstige Rechtsträger abgeführt werden müssen (z.B. wird die Feuerschutzabgabe vom Bund eingenommen und an die Länder weitergeben) oder Ein- und Auszahlungen in Zusammenhang mit in Verwahrung genommenen Zahlungsmitteln (z.B. Kautionen, Verwahrgelder bei Gericht). Der Saldo (2016: 44,85 Mio. EUR) ergibt sich insbesondere aus Periodenverschiebungen bei Ein- und Auszahlungen. Dieser Geldfluss wird im Budget nicht veranschlagt und ist nur in der Finanzierungsrechnung im BRA dargestellt.



Im Rahmen des **Geldflusses der Finanzierungstätigkeit** wird dargestellt, wie der Nettofinanzierungsbedarf der Untergliederungen finanziert wird. Dieser Geldfluss enthält Ein- und Auszahlungen aus der Aufnahme/Tilgung von Finanzschulden, aus der Aufnahme/Tilgung von vorübergehend zur Kassenstärkung eingegangenen Geldverbindlichkeiten, dem Abgang von Finanzschulden und der Aufnahme/Tilgung eines Kapitalaustausches bei Währungstauschverträgen. Der Saldo des Geldflusses aus der Finanzierungstätigkeit gleicht den Nettofinanzierungsbedarf der einzelnen Untergliederungen durch die Aufnahme von Finanzschulden aus und beträgt für das Finanzjahr 2016 4,995 Mrd. EUR.

Zusätzlich müssen die Zahlungsströme aus dem **Geldfluss der nicht voranschlagswirksamen Gebarung** abgedeckt werden bzw. erhöht ein allfälliger Überschuss (im Finanzjahr 2016: 44,85 Mio. EUR) die liquiden Mittel.

Nicht im Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit scheinen die Zinsaufwendungen und sonstigen Finanzaufwendungen auf, weil diese Bestandteil der Auszahlungen aus der operativen Verwaltungstätigkeit in der UG 51-Kassenverwaltung und der UG 58-Finanzierungen, Währungstauschverträge sind. Im Finanzjahr 2016 betrug der Saldo aus diesem Bereich 4,9 Mrd. EUR (5,9 Mrd. EUR für Zinsaufwendungen, 983,8 Mio. EUR für Finanzerträge) als Teil der allgemeinen Gebarung.

Auswirkung auf die liquiden Mittel zum Jahresende hat weiters die **(Jahres)-Abgrenzung** aus dem Geldfluss der Finanzierungstätigkeit. Diese betrifft erfolgte Finanzierungen, die für Auszahlungen im abgeschlossenen Jahr vorgesehen waren, die jedoch im selben nicht mehr zur Auszahlung gelangten. Im Jahr 2016 waren diese Mittel mit 3,643 Mrd. EUR besonders hoch, weil der geplante Rückkauf landesbehafteter Verbindlichkeiten der HETA im Finanzjahr 2016 zu keinen Auszahlungen mehr führte.¹¹ Die Veranschlagung des Geldflusses aus der Finanzierungstätigkeit erfolgt in der UG 58-Finanzierungen, Währungstauschverträge und wird dort in Form der Veranschlagung der Aufnahme und Tilgung von Finanzschulden, Währungstauschverträgen sowie vorübergehend zur Kassenstärkung eingegangener Geldverbindlichkeiten dargestellt.¹²

¹¹ Für Details siehe BD-Budgetvollzug Jänner bis Dezember 2016, S. 23f

¹² Der Zinsaufwand und sonstige Finanzaufwendungen sind gleichfalls zu veranschlagen. Die damit zusammenhängenden Aus- und Einzahlungen sind Bestandteil der Aus- und Einzahlungen aus der operativen Verwaltungstätigkeit in den Untergliederungen UG 51-Kassenverwaltung und UG 58-Finanzierungen, Währungstauschverträge und damit Teil der Allgemeinen Gebarung.



Zusammenfassend ergibt sich die Veränderung der liquiden Mittel aus dem Nettofinanzierungssaldo, dem Geldfluss aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung und dem Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit unter Berücksichtigung jener Mittel, die im gleichen Finanzjahr nicht mehr zur Auszahlung gelangen. Da der Nettofinanzierungssaldo durch den Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit ausgeglichen wird, entspricht die Veränderung der liquiden Mittel der Summe aus dem Geldfluss aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung und der (Jahres-)Abgrenzung des Geldflusses aus der Finanzierungstätigkeit. Gemäß der vorstehenden Tabelle ergibt sich aus der Finanzierungsrechnung für 2016 ein Überschuss von 3,688 Mrd. EUR, der dem in der Tabelle 1 ausgewiesenen Anstieg der liquiden Mittel in der Vermögensrechnung von 2015 auf 2016 entspricht.

6.2 Direkte oder indirekte Methode der Geldflussrechnung

Grundsätzlich kann die Geldflussrechnung nach der direkten oder indirekten Methode berechnet werden. Im privatwirtschaftlichen Rechnungswesen werden nach IAS 7 beide Methoden als zulässig betrachtet, die direkte Methode wird jedoch empfohlen.¹³ Auch die IPSAS empfehlen, die Cash-Flows aus der betrieblichen Tätigkeit nach der direkten Methode darzustellen.

Im Finanzierungshaushalt des Bundes werden die Ein- und Auszahlungen unmittelbar nach der direkten Methode der Geldflussrechnung erfasst. Dabei werden bei den einzelnen Geschäftsfällen jene Beträge, mit denen ein Geldfluss verbunden ist, direkt auf sogenannten Finanzpositionen (die mit Sachkonten im Ergebnis- bzw. Vermögenshaushalt korrespondieren) in der Finanzierungsrechnung erfasst. Mittels der Finanzpositionen wird die Finanzierungsrechnung des Bundes dargestellt.

¹³ Allerdings hat die direkte Methode laut Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in der wirtschaftlichen Praxis kaum Bedeutung, da mehr als 95 % aller Unternehmen die indirekte Methode der Geldflussrechnung anwenden, da diese in der Berechnung deutlich weniger aufwendig ist.



Die direkte Darstellung stellt im Vergleich zur indirekten Methode mehr Informationen zu Verfügung, welche die Abschätzung künftiger Cash-Flows erleichtert. Dies wird anschaulich am Beispiel der Jahresrechnung der Europäischen Union, welche die indirekte Gelflussrechnung anwendet:

Tabelle 13: Konsolidierte Jahresrechnung der europäischen Union 2016, Geldflussrechnung

	<i>in Mio. EUR</i>	
	2016	2015
<i>Wirtschaftliches Ergebnis des Haushaltsjahrs</i>	1 733	(13 033)
Operative Tätigkeiten		
<i>Abschreibungen auf Sachanlagen</i>	88	74
<i>Abschreibungen</i>	575	489
<i>(Zunahme)/Abnahme bei Krediten</i>	1 774	1 591
<i>(Zunahme)/Abnahme bei Vorfinanzierungen</i>	(314)	7 439
<i>(Zunahme)/Abnahme bei Forderungen mit Leistungsaustausch und einzuziehenden Beträgen ohne Leistungsaustausch</i>	(1 297)	5 253
<i>(Zunahme)/Abnahme bei Lagerbeständen</i>	(26)	(10)
<i>Zunahme/(Abnahme) bei der Verbindlichkeit „Ruhestandsbezüge und Leistungen an Arbeitnehmer“</i>	3 417	5 198
<i>(Zunahme)/Abnahme bei Rückstellungen</i>	581	(253)
<i>Zunahme/(Abnahme) bei Finanzverbindlichkeiten</i>	(2 351)	(977)
<i>Zunahme/(Abnahme) bei Verbindlichkeiten</i>	7 813	(10 989)
<i>Zunahme/(Abnahme) antizipativer und transitorischer Passiva</i>	(821)	12 429
<i>Haushaltsüberschuss des Vorjahres, als zahlungsunwirksame Einnahme übernommen</i>	(1 349)	(1 435)
<i>Sonstige zahlungsunwirksame Bewegungen</i>	18	32
Investitionstätigkeit		
<i>(Zunahme)/Abnahme bei immateriellen Vermögenswerten sowie Sachanlagen</i>	(2 073)	(1 381)
<i>(Zunahme)/Abnahme bei Investitionen, die nach der Equity-Methode erfasst werden</i>	(31)	(87)
<i>(Zunahme)/Abnahme bei zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten</i>	(822)	(213)
<i>(Zunahme)/Abnahme bei erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert erfassten finanziellen Vermögenswerten</i>	(0)	-
NETTOCASHFLOW	6 914	4 126

Quelle: Konsolidierte Jahresrechnung der Europäischen Union 2016

Bei der indirekten Methode wird vom Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung ausgegangen. Um den Cash-Flow zu erhalten, wird dieser um alle Positionen, die nicht zahlungswirksam sind, bzw. um Cash-erfolgsneutral verbuchte Veränderungen aus der Bilanz korrigiert. Das bedeutet, dass nicht zahlungswirksame Aufwendungen (wie z.B. Abschreibungen, Erhöhung von Rückstellungen) hinzugerechnet und nicht zahlungswirksame Erträge (z.B. Zuschreibungen, Auflösung von Rückstellungen) abgezogen, sowie erfolgsneutral verbuchte Veränderungen aus der Bilanz berücksichtigt werden.



Die indirekte Geldflussrechnung kann für den Bund, abgeleitet aus der Vermögensrechnung, ähnlich dargestellt werden:

Tabelle 14: Darstellung indirekte Geldflussrechnung Bund für das Finanzjahr 2016

	Stand zum 31.12.		Veränderung ggü. 2015
	2015	2016	
<i>in Mio. EUR</i>			
	Nettoergebnis 2016		-9.469,84
Operative Verwaltungstätigkeit			
A.V Verminderung Langfristige Forderungen	5.058,17	3.717,86	1.340,31
B.I Kurzfristiges Finanzvermögen	0,00	0,00	0,00
B.II Erhöhung kurzfristige Forderungen	13.236,24	13.610,64	-374,40
B.III Erhöhung Vorräte	380,85	605,88	-225,03
D.I Erhöhung Langfristige Finanzschulden, netto	181.670,41	185.764,51	4.094,10
D.II Erhöhung Langfristige Verbindlichkeiten	17.440,59	19.460,89	2.020,29
D.III Verminderung Langfristige Rückstellungen	5.157,01	5.138,47	-18,54
E.I Erhöhung Kurzfristige Finanzierungen, netto	17.442,68	21.987,17	4.544,49
E.II Verminderung Kurzfristige Verbindlichkeiten	18.322,52	17.641,61	-680,92
E.III Erhöhung Kurzfristige Rückstellungen	1.050,32	3.358,43	2.308,11
C.I Erhöhung Neubewertungsrücklagen (Umbewertungskonto)	2.076,08	3.237,84	1.161,76
C.II Erhöhung Fremdwährungsumrechnungsrücklagen	-0,47	110,32	110,79
C.IV Nettoergebnis 2015			4.771,25
C.V Verminderung Saldo aus der jährlichen Eröffnungsbilanz	-150.653,40	-155.574,37	-4.920,97
C.VI Erhöhung Bundesfinanzierung	-6,93	-2,21	4,72
C.VII Erhöhung Sonstiges Nettovermögen	0,00	0,05	0,05
Investitionstätigkeit			
A.I Verminderung Immaterielle Vermögenswerte	457,37	32,48	424,89
A.II Verminderung Sachanlagen	39.192,54	39.162,98	29,57
A.III Wertpapiere und sonstige Kapitalanlagen	10,05	10,05	0,00
A.IV Erhöhung Stand Beteiligungen	24.953,09	26.385,70	-1.432,61
	Veränderung liquide Mittel		3.688,01

Quelle: HIS, eigene Darstellung

Der Vergleich zeigt, dass die indirekte Berechnung der Europäischen Union bzw. die Darstellung des indirekten Cash-Flows für den Bund deutlich weniger aussagekräftig ist, als die Ergebnisse aus der direkten Berechnung des Cash-Flows in der Finanzierungsrechnung des Bundes. In der Darstellung der indirekten Methode wird beispielsweise nur die Erhöhung/Verminderung von Verbindlichkeiten aufgenommen, bei der direkten Methode wird jedoch die konkrete Mittelverwendung gezeigt.

Bei der indirekten Methode wäre eine genaue Zuordnung der Werte auf die verschiedenen Bereiche der Finanzierungsrechnung, wie Geldfluss aus der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers, aus empfangenen sowie gewährten Darlehen und Vorschüssen, aus der Investitionstätigkeit, aus der Finanzierungstätigkeit sowie aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung aufgrund der derzeitigen Konzeption des Rechnungswesens des Bundes kaum möglich. Dazu müssten beispielsweise die offenen Verbindlichkeiten zum Jahresende entsprechend zugeordnet werden, was derzeit nur auf einer Einzelfallbasis für jede einzelne Transaktion möglich ist.



Am Beispiel der UG 02-Bundesgesetzgebung kann dies näher dargelegt werden, weil der Budgetdienst für diese Untergliederung über die vorliegenden Daten aus dem Haushaltsinformationssystem, dem Bundesrechnungsabschluss und dem BMF hinaus noch zusätzliche Informationen gemeinsam mit den MitarbeiterInnen der Budgetabteilung aus dem SAP R/3 System abstimmen konnte.

Die nachfolgende Tabelle zeigt zunächst den Cash-Flow nach der direkten Methode:

Tabelle 15: Direkte Cash-Flow Rechnung UG 02-Bundesgesetzgebung Finanzjahr 2016

UG 02- Bundesgesetzgebung, Finanzjahr 2016	<i>in EUR</i>	direkt
A.III.1 Auszahlungen aus Personalaufwand		-33.815.463,56
A.III.2 Auszahlungen aus betrieblichem Sachaufwand		-92.574.596,25
B.II.1 Auszahlungen aus Transfers an öffentliche Körperschaften und Rechtsträger		-3.871.127,82
B.II.2 Auszahlungen aus Transfers an ausländische Körperschaften und Rechtsträger		-176.157,84
B.II.3 Auszahlungen aus Transfers an Unternehmen		-10.024.844,97
B.II.4 Auszahlungen aus Transfers an private Haushalte/ Institutionen		-38.240.942,84
A.II.1 Einzahlungen aus wirtschaftlicher Tätigkeit		568.958,71
A.II.2 Einzahlungen aus Kostenbeiträgen und Gebühren		29.750,73
A.II.3 Sonstige Einzahlungen		61.390,92
A.II.4 Einzahlungen aus Finanzerträgen		0,00
A.II.5 Einzahlungen aus Vergütungen innerhalb des Bundes		561,60
B.I.1 Einzahlungen aus Transfers von öffentlichen Körperschaften und Rechtsträgern		165.315,49
B.I.2 Einzahlungen aus Transfers von ausländischen Körperschaften und Rechtsträgern		0,00
B.I.4 Einzahlungen aus Transfers von privaten Haushalten und gemeinnützigen Einrichtungen		1.253.219,68
B.I.5 Einzahlungen aus Transfers innerhalb des Bundes		60,32
B.I.6 Einzahlungen aus Sozialbeiträgen		52,33
A, B Geldfluss aus der operativen Verwaltungstätigkeit und Transfers		-176.623.823,50
C.II.4 Sonstige Forderungen (veranschlagt)		-94.400,00
C.I.4 Sonstige Forderungen (veranschlagt)		64.788,00
C Geldfluss aus empfangenen sowie gewährten Darlehen und Vorschüssen		-29.612,00
D.II.1 Auszahlungen aus Sachanlagen		-3.619.972,29
D.II.2 Auszahlungen aus immateriellen Vermögenswerten		0,00
D.II.3 Auszahlungen aus Beteiligungen		
D.I.1 Einzahlungen aus Sachanlagen		577,63
D Geldfluss aus der Investitionstätigkeit		-3.619.394,66
F.IV.2 Verpflichtungen aus nicht voranschlagswirksamer Gebarung (durchlaufende Gebarung) - Auszahlungen		-252.913,26
F.V.2 Vorschüsse (nicht veranschlagt) - Auszahlungen		-10.815,43
F.II.1 Kurzfristige Verbindlichkeiten aus der Lohn- und Gehaltsabrechnung - Einzahlungen		6.750,22
F.IV.1 Verpflichtungen aus nicht voranschlagswirksamer Gebarung (durchlaufende Gebarung) - Einzahlungen		180.542.979,85
F Geldfluss aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung		180.286.001,38
	Veränderung der liquiden Mittel	13.171,22

Quelle: Eigene Berechnungen



Nachfolgende Tabelle zeigt den vom Budgetdienst berechneten indirekten Cash-Flow und stellt die Ergebnisse den Werten aus der direkten Berechnung aus der Finanzierungsrechnung gegenüber. Die letzte Spalte zeigt die Abweichungen zwischen den beiden Berechnungsmethoden:

Tabelle 16: Indirekte Cash-Flow Rechnung UG 02-Bundesgesetzgebung Finanzjahr 2016

UG 02-Bundesgesetzgebung, Finanzjahr 2016	indirekt	direkt	Differenz
<i>in EUR</i>			
Jahresergebnis aus der Ergebnisrechnung	-168.707.518,09		
A.I Immaterielle Vermögensgegenstände:			
+ Abschreibungen (laufende und außerplanmäßige)	0,00		
- Zuschreibungen	0,00		
A.II Sachanlagen:			
+ Abschreibungen	1.485.876,72		
- Zuschreibungen	0,00		
+ Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen	0,00		
- Gewinne aus dem Abgang von Anlagevermögen	-480,00		
A.III Wertpapiere und sonstige Kapitalanlagen	0,00		
A.IV Beteiligungen	0,00		
A.V Langfristige Forderungen			
+ Abnahme langfristiger Forderungen/- Erhöhung langfristiger Forderungen	-52.699,61		
abzüglich Vorschüsse	37.426,00		
B.II Kurzfristige Forderungen			
+ Abnahme langfristiger Forderungen/- Erhöhung langfristiger Forderungen	-9.416.704,89		
B.III Vorräte			
+ Abnahme von Vorräten/- Zunahme von Vorräten	17.712,89		
D. II Langfristige Verbindlichkeiten			
+ Erhöhung von langfr. Verb./-Verminderung von langfr. Verb.	0,00		
D.III Langfristige Rückstellungen			
+ Zunahme langfristiger Rückstellungen/- Abnahme langfristiger Rückstellungen	261.814,43		
E.II Kurzfristige Verbindlichkeiten			
+ Erhöhung von kurzfr. Verb./-Verminderung von kurzfr. Verbindlichkeiten	-285.523,24		
E.III Kurzfristige Rückstellungen			
+ Erhöhung von kurzfr. RSt./-Verminderung von kurzfr. Rückstellungen	321.126,39		
1. Nettogeldfluss aus der operativen Tätigkeit und Transfers	-176.338.969,40	-176.623.823,50	284.854,10
A.V.5 Sonstige Langfristige Forderungen (veranschlagt)			
+ Abnahme langfristiger Vorschüsse (v)/- Erhöhung langfristiger Vorschüsse (v)	-37.426,00		
2. Geldfluss aus empfangenen sowie gewährten Darlehen und gewährten Vorschüssen	-37.426,00	-29.612,00	-7.814,00
Auszahlungen für Investitionen (=Zugänge)	-3.911.236,87		
offene Verbindlichkeiten Anlagenbereich	unbekannt		
+ Erträge aus dem Abgang	480,00		
- Verluste aus dem Abgang	0,00		
- Abgang aus Sachgütertausch	4.113,70		
- Buchwert abgegangener Sachanlagen	22.678,09		
3. Nettogeldfluss für Investitionen	-3.883.965,08	-3.619.394,66	-264.570,42
D.I Langfristige Finanzschulden, netto			
+ Erhöhung von Finanzschulden/-Verminderung von Finanzschulden	0,00		
E.I Kurzfristige Finanzierungen, netto			
+ Erhöhung von kurzfr. Finanz/-Verminderung von kurzfr. Finanzierungen	0,00		
4. Nettogeldfluss aus der Finanzierungstätigkeit	0,00	0,00	0,00
5. Geldfluss aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung	180.273.531,70	180.286.001,38	-12.469,68
davon Veränderung Bundesfinanzierung	21.736.988,94		
Veränderung der liquiden Mittel	13.171,22	13.171,22	

Quelle: Eigene Berechnungen

Exemplarisch werden einzelne Problembereiche bei der Errechnung der indirekten Methode erläutert:



Für den Geldfluss aus empfangenen sowie gewährten Darlehen und gewährten Vorschüssen werden die Zu- und Abnahmen sämtlicher Verbindlichkeiten und Forderungskonten dieses Bereichs benötigt (in der UG 02-Bundesgesetzgebung betrifft dies insbesondere die Bezugsvorschüsse). Die ausgewiesene Differenz zwischen den beiden Berechnungsmethoden ist für die UG 02 zwar minimal, aber ohne Einsicht in die Bewegungsdaten (= Durchsicht sämtlicher Geschäftsfälle) auf den Konten nicht erklärbar, da ermittelt werden muss, welche Geschäftsfälle tatsächlich die Bezugsvorschüsse betreffen. Zudem könnten auch Wertberichtigungen die Höhe der Bezugsvorschüsse verändert haben, diese sind jedoch aus dem Rechnungswesen derzeit nicht gesondert herauslesbar. Überdies weichen die Finanzpositionen in diesem Bereich in ihrem Detaillierungsgrad von den Sachkonten ab.

Für den Geldfluss aus der Investitionstätigkeit sind in der Beispielsrechnung ebenfalls Unterschiede zwischen der direkten und der indirekten Methode festzustellen. Die Auszahlungen aus dem Investitionsbereich kommen bei Anwendung der indirekten Methode grundsätzlich aus den Zugängen im Anlagespiegel, die um nicht zahlungswirksame Bestandteile, wie Buchwert abgegangener Sachanlagen und Abgang über den Sachgütertausch, korrigiert werden. Der verbleibende Differenzbetrag zur direkten Methode könnte sich beispielsweise aus offenen Verbindlichkeiten aus dem Investitionsbereich ergeben. Diese sind auf dem Konto Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen verbucht. Nur eine genaue Analyse der Bewegungsdaten (= Analyse sämtlicher Geschäftsfälle) dieses Kontos könnte zeigen, welcher Anteil der Verbindlichkeiten sich auf die Anlagen und welcher sich auf die Aufwendungen aus der Ergebnisrechnung bezieht. Sind diese Verbindlichkeiten in der Buchhaltung nicht gesondert erfasst, könnten zumindest wesentliche Beträge ermittelt werden, um die sonst bewirkte Verzerrung zwischen den Geldflüssen aus der laufenden Geschäftstätigkeit und der Investitionstätigkeit zu verringern, diese Informationen liegen dem Budgetdienst so nicht vor. Weitere Gründe für Differenzen könnten darin liegen, dass Anschaffungen in Teilrechnungen bezahlt werden und diese Anschaffungen erst bei Bezahlung der Schlussrechnung insgesamt aktiviert, inventarisiert und damit in den Anlagespiegel aufgenommen wurden.



Diese Erläuterungen zeigen beispielhaft, dass eine indirekte Berechnung der Geldflussrechnung aufgrund der derzeitigen Konzeption des Rechnungswesens mit vertretbarem Aufwand kaum möglich ist. Zusätzlich liefert die direkte Methode deutlich mehr an Informationen für die Adressaten und ist die weitaus genauere Rechnung, weil die indirekte Geldflussrechnung grundsätzlich nur eine Näherungsrechnung darstellt. Der Cash-Betrachtung kommt im öffentlichen Bereich eine erhöhte Bedeutung zu, auch aus diesem Grund ist die direkte Methode aussagekräftiger.

6.3 Zusammenfassende Bemerkungen zur Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung kann grundsätzlich nach der direkten oder indirekten Methode aufgestellt und berechnet werden. Die Finanzierungsrechnung des Bundes wird nach der direkten Methode berechnet. Diese Methode stellt im Vergleich zur indirekten Methode mehr Informationen für die Adressaten zur Verfügung und stellt insbesondere für die im öffentlichen Bereich wichtige Cash-Betrachtung die genauere der beiden Methoden dar, weil die indirekte Methode grundsätzlich als Näherungsrechnung konzipiert ist.

Der gesamte Aufbau des Rechnungswesens des Bundes ist derzeit auf die direkte Berechnung der Finanzierungsrechnung ausgerichtet, die eine genauere Berechnung und Darstellung des Geldflusses ermöglicht. Eine Berechnung nach der indirekten Methode ist mit den vorhandenen Systemen und der derzeitigen Konzeption des Rechnungswesens des Bundes mit vertretbaren Ressourcen kaum möglich, weil dazu Informationen einzelfallbezogen aufgearbeitet werden müssten.



**Anfrage an den Budgetdienst:
Abg. Mag. Bruno Rossmann**

Wien, 30.09.2016

Sehr geehrter Herr Dr Berger,

Erneut habe ich ein Anliegen, zu dem ich den Budgetdienst um eine Kurzstudie ersuche. Der Rechnungshof hat in seinen Berichten zum BRA 2015 in sehr verdienstvoller Weise ausführlich und klar dargelegt, dass die Ergebnisrechnung immer noch in vielerlei Hinsicht fehlerhaft ist.

Es fehlt - wie auch im BRA 2014 - jedoch der Nachweis, dass die Finanzierungsrechnung, die Ergebnisrechnung und die Vermögensrechnung in sich stimmig sind und zusammenpassen. Dieser Nachweis wird normalerweise mit Zahlen, Analysen, Überleitungen etc. nachgewiesen.

Eine übliche Methode des Gegenchecks der Richtigkeit des Finanzierungssaldos ist die so genannte indirekte Cash-Flow-Rechnung. Im BRA 2015 - wie auch im BRA 2014 - gibt es nur eine schematische Darstellung, jedoch keine vollständige Überleitung.

Eine Methode zur Überprüfung der Richtigkeit des Nettoergebnisses ist jene, die in § 62 BHV 2013 und in der dazugehörigen tabellarischen Beschreibung beschrieben ist. Im BRA 2015 wie auch im BRA 2014 gibt es diese Überleitungen nicht.

Der Budgetdienst wird daher ersucht, für die Jahre 2014 und 2015 auf Basis der Bundesrechnungsabschlüsse 2014 und 2015 die Richtigkeit des Finanzierungssaldos mittels der indirekten Cash-Flow-Rechnung sowie die Richtigkeit des Ergebnissaldos mit dem im § 62 BHV 2013 angeführten Methode nachzuweisen.

Die Konsistenzprüfung soll nicht nur für den Bund sondern auch für qualitativ bedeutsame Untergliederungen erfolgen, insbesondere für jene Untergliederungen, deren Einzahlungen oder Auszahlungen 2014 und 2105 mehr als eine Milliarde Euro betragen haben.



Außerdem ersuche ich den Budgetdienst darzustellen, mit welchen Methoden und Überleitungen in der Privatwirtschaft nachgewiesen wird, dass die Finanzierungsrechnung, die Ergebnisrechnung und die Vermögensrechnung in sich stimmig sind, d.h. dass es sich um ein geschlossenes System handelt. Ebenso werden Vorschläge erbeten, auf welche Art und Weise und von wem (Finanzministerium oder Rechnungshof) dieser Nachweis sinnvollerweise auch beim vorläufigen Erfolg und beim Bundesrechnungsabschluss erbracht werden soll.

Ich ersuche um Durchführung des Kurzgutachtens nach Maßgabe Ihrer zeitlichen Ressourcen.

Vielen Dank,
mit besten Grüßen
Bruno Rossmann