



REPUBLIK ÖSTERREICH  
Parlament

Budgetdienst

## Anfragebeantwortung und Kurzstudie

# Erstellung und Prüfung staatlicher Rechnungsabschlüsse

September 2016



## Inhaltsverzeichnis

1	Zusammenfassung .....	4
2	Erstellung und Prüfung des Bundesrechnungsabschlusses in Österreich .....	8
2.1	Rechtsgrundlagen .....	8
2.2	Rechnungslegung als Grundlage des Bundesrechnungsabschlusses .....	10
2.3	Prüfung der Abschlussrechnungen .....	12
2.4	Mängelbehebungsverfahren .....	13
2.5	Teile des Bundesrechnungsabschlusses – formelle und materielle Verantwortlichkeiten .....	14
2.6	Vorlage an den Nationalrat und parlamentarische Behandlung .....	15
3	Besonderheiten der österreichischen Regelung .....	16
3.1	Verfassen des Bundesrechnungsabschlusses als Sonderaufgabe des Rechnungshofes .....	16
3.2	Argumente für die bestehende Regelung .....	17
3.3	Argumente gegen die bestehende Regelung und Problemfelder .....	18
3.4	Beurteilung im Rahmen der Peer Review des Rechnungshofes .....	20
4	Rechnungslegung und Rechnungsprüfung im privaten Sektor .....	21
5	Internationale Standards für die Erstellung und Prüfung öffentlicher Jahresrechnungen .....	23
5.1	INTOSAI-Grundsätze für die Prüfung der Rechnungsführung .....	23
5.2	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) .....	26
5.3	Weitere Empfehlungen internationaler Organisationen .....	27
6	Internationaler Vergleich .....	28
6.1	Europäische Union .....	28
6.2	Deutschland .....	30
6.3	Schweiz .....	32
6.4	Niederlande .....	34
7	Schlussbemerkungen .....	36



## Abkürzungsverzeichnis

BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BRA	Bundesrechnungsabschluss
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
EK	Europäische Kommission
ESVG	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
EU	Europäische Union
IFRS	International Financial Reporting Standards
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
ISA	International Standards on Auditing
IWF	Internationaler Währungsfonds
ISSAI	International Standards for Supreme Audit Institutions
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
ORKB	Oberste Rechnungskontrollbehörde
rd.	rund
RH	Rechnungshof
RHG	Rechnungshofgesetz
RLV	Rechnungslegungsverordnung
UBG	Unternehmensgesetzbuch



## 1 Zusammenfassung

### Anfrage zur Erstellung und Prüfung staatlicher Rechnungsabschlüsse

Der Abg. Mag. Bruno Rossmann, Mitglied des Budgetausschusses, weist in einer Anfrage an den Budgetdienst darauf hin, dass sich die Grundsätze für die Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses bei Kapitalgesellschaften deutlich von den Regelungen für den Bundesrechnungsabschluss (BRA) unterscheiden. Während die Erstellung und anschließende Prüfung bei Kapitalgesellschaften in institutioneller Hinsicht voneinander getrennt seien, werde der BRA vom Rechnungshof (RH) verfasst und dem Nationalrat vorgelegt. Aus seiner Sicht wäre es zielführender, wenn das BMF den BRA erstellen und der RH die Prüfung vor Vorlage an den Nationalrat vornehmen würde. Er ersuchte den Budgetdienst um eine Kurzstudie, wie die Erstellung und Prüfung der Rechnungsabschlüsse in anderen EU- bzw. OECD-Staaten geregelt sei und gehandhabt werde bzw. ob es seitens der OECD und/oder des IWF diesbezügliche Governance-Bestimmungen und Empfehlungen gebe (Anfrage in der Anlage).

Der Budgetdienst hat in der nachfolgenden Kurzstudie die Rechtslage und die Vorgangsweise bei der Erstellung und Prüfung des BRA herausgearbeitet, die Besonderheiten der österreichische Regelung näher analysiert und die Argumente dafür und dagegen gegenübergestellt. Dazu hat er die diesbezüglichen internationalen Standards (insbesondere der International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) sowie die Vorgangsweisen für die Rechnungsabschlüsse der Europäischen Union, ausgewählter Staaten und der Unternehmen im privaten Sektor im Überblick dargestellt.

### Grundlagen, Vorgangsweisen und Besonderheiten bei der Erstellung und Prüfung des Bundesrechnungsabschlusses

Die Bundesverfassung sieht vor, dass der RH den BRA verfasst und dem Nationalrat vorlegt. Für die Erstellung des BRA werden dem RH die von den haushaltsleitenden Organen aufgestellten Abschlussrechnungen des abgelaufenen Finanzjahres samt Anhangsangaben sowie die konsolidierte Abschlussrechnung durch das BMF elektronisch zur Überprüfung vorgelegt. Die haushaltsleitenden Organe übermitteln dazu Begründungen für die wesentlichen Voranschlagsabweichungen, Darstellungen der wesentlichen Positionen der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung und Erläuterungen zu den Anhangsangaben. Im Rahmen der Erstellung und Prüfung des BRA gem. § 9 RHG werden von den haushaltführenden Stellen nachträglich festgestellte oder vom RH vorgefundene Mängel in den Verrechnungsaufschreibungen oder Abschlussrechnungen im unmittelbaren Verkehr mit den rechnungslegenden Stellen behoben, wobei der RH die Richtigstellungen veranlasst, diese jedoch nicht selbst im Haushaltsverrechnungssystem vornimmt.



Der BRA, der formal als einheitliches Dokument des RH erstellt wird, besteht aus einem in mehrere Bände untergliederten Textteil und einem Zahlenteil, die im Hinblick auf die Rolle des RH bei der Erstellung und Prüfung des BRA eine unterschiedliche Qualität aufweisen. Der Zahlenteil enthält die eigentlichen Abschlussrechnungen der haushaltsleitenden Organe, auf die der RH mit Ausnahme der Mängelbehebungen keinen Einfluss nehmen kann. Im Band 1 des Textteils sind die Darstellungen, Erläuterungen und Bewertungen des RH sowie seine Interpretationen des konsolidierten Zahlenwerks enthalten. Band 2 enthält Angaben zu den Entwicklungen in den einzelnen Untergliederungen und vermischt Feststellungen und Darstellungen des RH stark mit den Erläuterungen der haushaltsleitenden Organe. Band 3 stellt die Ergebnisse der Ordnungsmäßigkeit- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung gemäß § 9 RHG dar. Der BRA wird vom Nationalrat in Form eines Bundesgesetzes genehmigt. Inhaltlich bedeutet die Genehmigung des BRA die förmliche „Entlastung“ der Bundesregierung durch den Nationalrat für das vorangegangene Budgetjahr.

Das Verfassen des BRA gehört zu den Sonderaufgaben des RH und damit nicht zur Gebarungskontrolle im engeren Sinn. Die federführende Mitwirkung des RH an der Erstellung der Dokumente zum Rechnungsabschluss und die Möglichkeit der Mängelbehebung in den Verrechnungsaufschreibungen stellt im internationalen Vergleich eine unübliche Vorgangsweise dar. In den meisten Ländern wird vom Finanzminister bzw. von der Regierung ein (weitgehend) fertiges Rechnungsabschlussdokument erstellt und der jeweiligen Obersten Rechnungskontrollbehörde zur Prüfung vorgelegt. Diese verfasst darüber einen gesonderten Prüfbericht, der auch ein Testat (formalisierte Teil des Berichts mit den zentralen Prüfungsaussagen) beinhalten kann.

Die in Österreich bestehende Sonderregelung stellt insofern eine verfahrensmäßige Vereinfachung dar, als die Erstellung und die Prüfung des BRA in einem einzigen geschlossenen Verfahrensablauf erfolgen, der vom RH koordiniert wird. Durch die Einbindung des RH als unabhängige Kontrolleinrichtung in die Erstellung des BRA ist überdies ein besonderes Maß an Gewähr gegeben, dass der BRA dem tatsächlichen Gebarungsvollzug entspricht. Der BRA erfüllt durch seine unterschiedlichen Teile wesentliche Anforderungen sowohl an die Berichterstattung als auch an die Kontrolle. Durch die Möglichkeit der Mängelbehebung kann der RH stärker auf die Verrechnungspraxis Einfluss nehmen.

Gegen die derzeitige Vorgangsweise sprechen jedoch gewichtige Argumente. Der BRA stellt inhaltlich den Rechenschaftsbericht über den (gesetzeskonformen) Budgetvollzug im abgelaufenen Finanzjahr dar, dessen narrative Elemente zum konsolidierten



Gesamtabchluss jedoch nicht vom Bundesminister für Finanzen oder der Bundesregierung, sondern von der Kontrolleinrichtung selbst beigestellt werden. Durch die enge Verknüpfung von Erstellung und Prüfung des BRA werden die unterschiedlichen Rollen und Verantwortlichkeiten nicht ausreichend getrennt und sind insbesondere für den externen Berichtsempfänger nicht transparent. Die parlamentarische Auseinandersetzung findet formal über einen Bericht des RH und nicht über einen Bericht der Bundesregierung statt, die in der Plenumsdebatte daher auch nicht vertreten ist. Bedenken bestehen insbesondere auch im Hinblick auf die Unabhängigkeit des RH bei der Prüfung der Abschlussrechnungen und der Berichterstattung. Da der RH zur Richtigstellung im Rahmen des Mängelbehebungsverfahrens verpflichtet ist, trägt er nach außen hin auch eine starke Verantwortung für die Richtigkeit der Abschlussrechnungen, zu deren Prüfung und Beurteilung er jedoch berufen ist.

### **Internationale Standards und Empfehlungen**

Die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) sind Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Die IPSAS basieren auf den für den privatwirtschaftlichen Bereich geltenden Regelungen und Konzepten und wurden an die spezifischen Bedürfnisse des öffentlichen Sektors angepasst. Die IPSAS verweisen darauf, dass es von der jeweiligen Rechtsordnung des Landes abhängt, bei wem die Erstellung und Darstellung eines Abschlusses liegt. Der die Darstellung des Abschlusses regelnde Standard geht jedoch davon aus, dass die Verantwortung für die Erstellung des konsolidierten Abschlusses der gesamten Regierung in der Regel beim Leiter der zentralen Finanzbehörde (oder dem leitenden Finanzbeamten oder dem Leiter des Rechnungswesens) und dem Finanzminister (oder dem Inhaber einer entsprechenden Funktion) gemeinsam liegt.

Die von der International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) entwickelten Prüfungsstandards (International Standards for Supreme Audit Institutions – ISSAIs) sind das international anerkannte Regelwerk für die Tätigkeit der Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) und gehen ebenfalls von einem dem privaten Sektor sehr ähnlichen Konzept der Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses öffentlicher Einheiten aus, wie es international zumeist auch für den staatlichen Sektor üblich ist. Zielsetzung der Abschlussprüfung der ORKB ist demnach, dass diese als Ergebnis ihrer Prüfung einen entsprechenden Prüfungsbericht erstellt und einen Bestätigungsvermerk erteilt, wonach die von einer öffentlichen Stelle nach einem Regelwerk für die Rechnungslegung aufgestellte Jahresrechnung ein wahrheitsgetreues bzw. den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt. Voraussetzung dafür ist eine von



der Leitung der öffentlichen Einheit aufgestellte vollständige, regelwerkskonforme Jahresrechnung. Bei festgestellten wesentlichen Mängeln der Abschlussrechnung ist der Bestätigungsvermerk zu modifizieren, einzuschränken oder zu versagen.

Die Anwendung der genannten Bestimmungen aus den INTOSAI-Grundsätzen und Leitlinien für Österreich ist nur durch eine Reihe von Interpretationen möglich. Ein Bestätigungsvermerk wird vom RH nicht erteilt und wäre insofern problematisch, als dieser auch die von ihm selbst veranlassten Richtigstellungen umfassen würde. Die Regelungen der ISSAIs, die hingegen unmittelbar die Planung und Durchführung der Prüfung des Jahresabschlusses selbst betreffen (z.B. analytische Prüfungshandlungen sowie Stichprobenprüfungen nach Risikobeurteilung und Wesentlichkeit, Prüfungsdokumentation durch Arbeitspapiere, Prüfung des IKS, Qualitätssicherung etc.), können vom RH uneingeschränkt und im vollen Umfang herangezogen werden.

OECD und IWF verwiesen in ihren Dokumenten hinsichtlich der staatlichen Rechnungsabschlüsse im Wesentlichen auf die beiden oben genannten Standards.

### **Vorgangsweise in der Europäischen Union und in ausgewählten Mitgliedstaaten**

Im Rahmen eines internationalen Vergleichs hat der Budgetdienst die Eckpunkte für die Erstellung, Prüfung und Genehmigung der Rechnungsabschlüsse der Europäischen Union (EU) sowie von Deutschland, der Schweiz und den Niederlanden zusammengestellt.

Obwohl die Regelungen im Detail sowie bei der Länge der Verfahren und der Intensität der parlamentarischen Befassung deutliche Unterschiede aufweisen, sind diese in der Grundkonzeption dennoch ähnlich. Die Erstellung des Rechnungsabschlusses samt Anhangsangaben und Erläuterungen obliegt jeweils dem Finanzministerium (Rechnungsführer der Europäischen Kommission), dem die haushaltsführenden Stellen zuarbeiten. Die Prüfung wird durch die jeweilige ORKB durchgeführt, wobei diese im Regelfall bereits parallel mit dem Erstellungsprozess begonnen wird. Die Ergebnisse der Prüfung werden in einem gesonderten Prüfungsbericht festgehalten, der auch einen, den jeweiligen Regelungen angepassten, Bestätigungsvermerk enthält. Zumeist erst nach Abschluss der Prüfung wird der Abschluss dann durch die jeweilige Regierung (Europäische Kommission) dem Parlament zur Erteilung der Entlastung vorgelegt.

Die Verantwortlichkeiten für die Erstellung und Prüfung des Rechnungsabschlusses sind somit klar getrennt, weshalb der Rechnungsabschluss und der Prüfungsbericht auch jeweils getrennte Dokumente von unterschiedlichen Institutionen darstellen. Damit unterscheiden sich auch die diesbezüglichen parlamentarischen Verfahren.



## 2 Erstellung und Prüfung des Bundesrechnungsabschlusses in Österreich

### 2.1 Rechtsgrundlagen

Die Rechtsgrundlagen für die Erstellung und Prüfung des Bundesrechnungsabschlusses (BRA) basieren auf einer Grundsatzbestimmung im B-VG, die im Rechnungshofgesetz (RHG), im Bundeshaushaltsgesetz (BHG) und in der Rechnungslegungsverordnung (RLV) näher konkretisiert wird.

#### 2.1.1 Verfassungsrechtliche Grundlagen

Der RH ist gemäß Art. 121 Abs. 1 B-VG zur Überprüfung der Gebarung des Bundes, der Länder, der Gemeindeverbände, der Gemeinden und anderer durch Gesetz bestimmter Rechtsträger berufen. Gemäß Art. 121 Abs. 2 B-VG verfasst er den BRA und legt ihn dem Nationalrat vor. Diese Bestimmung ist insofern missverständlich, als sie die Rollen und Verantwortlichkeiten für die Erstellung und Prüfung des BRA nicht klar umschreibt und nahelegt, dass Erstellung und Prüfung der Abschlussrechnungen beim RH zusammenfallen. Daraus leitet etwa Hengstschor<sup>1</sup> ab, dass dem RH als einem der Gesetzgebung zuzuordnenden Organ die Erstellung des BRA und damit verfassungsrechtlich die Mitwirkung an einer Verwaltungsaufgabe übertragen ist. Eine solche Mitwirkung des RH ist auch in Art. 51 Abs. 9 Z 13 B-VG hinsichtlich der Ordnung des Rechnungswesens vorgesehen. Hengstschor<sup>2</sup> weist darauf hin, dass der Erstellung des BRA allerdings auch ein gewisses kontrolltechnisches Element innewohnt, weil damit geprüft und festgestellt wird, ob und inwieweit der Budgetvollzug mit den Vorgaben im Bundesvoranschlag übereinstimmt. Die Bestimmung wirft aus Sicht des Budgetdienstes aber nicht nur im Hinblick auf die Gewaltenteilung, sondern insbesondere auch im Hinblick auf die inhaltlichen Verantwortlichkeiten für den BRA und die Unabhängigkeit des RH bei der Prüfung der Abschlussrechnungen bedeutende Fragen auf.

---

<sup>1</sup> Hengstschor in Korinek/Holubek, Kommentar zum Österreichischen Bundesverfassungsrecht, 1999, Art.121 B-VG, S. 2

<sup>2</sup> Hengstschor in Korinek/Holubek, Kommentar zum Österreichischen Bundesverfassungsrecht, 1999, Art.121 B-VG, S. 3



## 2.1.2 Rechnungshofgesetz und Bundeshaushaltsgesetz

Das RHG 1948 und das BHG 2013 führen die verfassungsrechtlichen Grundlagen näher aus.

Die fünf Abschlussrechnungen (Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnung, Voranschlagsvergleichsrechnungen für den Finanzierungs- und Ergebnishaushalt) sind gemäß § 101 BHG für jedes Finanzjahr von den haushaltführenden Stellen bzw. den haushaltsleitenden Organen (Oberste Organe und Bundesministerien) für ihren gesamten Wirkungsbereich nach den im BHG festgelegten Grundsätzen und Gliederungsvorschriften zu erstellen und vom haushaltsleitenden Organ dem RH und dem BMF zu übermitteln. Der Bundesminister für Finanzen hat eine konsolidierte Abschlussrechnung (auf allen untergeordneten Budgetebenen, jedoch ohne Vollkonsolidierung der Beteiligungen) für den Bund zu erstellen und diese dem RH vorzulegen. Ebenso sind dem RH die Abschlussrechnungen der vom Bund verwalteten Rechtsträger vorzulegen. Die Abschlussrechnungen müssen dem Prinzip der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes entsprechen. Die Ergebnisse der Voranschlagsvergleichsrechnung sind von den haushaltsleitenden Organen zu begründen.

Gemäß dem mit der RHG-Novelle 2015 (BGBl I Nr. 143/2015) neu formulierten § 9 RHG bestimmt der RH im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen den Zeitpunkt und die Form der Erstellung der Abschlussrechnungen. Der RH hat die ihm unmittelbar vorzulegenden Abschlussrechnungen zu prüfen, vorgefundene Mängel im unmittelbaren Verkehr mit den Organen der Haushaltsführung des Bundes beheben zu lassen und zur Veröffentlichung der Abschlussrechnungen den Bundesrechnungsabschluss zu verfassen. Zur Überprüfung der Abschlussrechnungen kann der RH alle ihm erforderlich erscheinenden Auskünfte sowie die Vorlage sämtlicher mit der Verrechnung im Zusammenhang stehender Rechnungsbücher, -belege und sonstiger Behelfe (wie Geschäftsstücke, Verträge, Korrespondenzen) verlangen und auf die für die Haushaltsführung maßgeblichen IT-Anwendungen unmittelbar zugreifen. Anfragen des RH sind ohne Verzug vollinhaltlich und unmittelbar zu beantworten und alle verlangten Daten sind zur Verfügung zu stellen.

Der RH hat die Abschlussrechnungen gemäß § 117 BHG in Übereinstimmung mit fachlich anerkannten Prüfungsrichtlinien und -standards auf ihre rechnerische Richtigkeit sowie auf die Übereinstimmung mit den für die Verrechnung und Abschlussrechnung geltenden Vorschriften hin zu überprüfen.



Zum BRA selbst legt § 119 BHG fest, dass dieser in einen Textteil und einen Zahlenteil zu gliedern ist und dass der RH eine Aufgliederung der Mittelverwendung und -aufbringung nach den Kriterien der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung beizufügen hat. Neben den genannten Abschlussrechnungen sind in den BRA auch die Abschlussrechnungen der vom Bund verwalteten Rechtsträger aufzunehmen. Nähere Bestimmungen zu den Abschlussrechnungen und zum BRA hat der RH im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu erlassen.

BHG und RHG definieren damit die unterschiedlichen Rollen bei der Erstellung und Prüfung des BRA näher und verteilen diese auf die haushaltsleitenden Organe, das BMF und den RH. Sie sehen eine starke Rolle für den RH bei der näheren Festlegung der Inhalte und im Verfahren zur Erstellung des BRA vor, die weit über eine Prüfung der Abschlussrechnungen und die Erstellung eines diesbezüglichen Prüfberichts hinausgeht. Die Regelungen lassen die konkreten Verantwortlichkeiten für die Berichterstattung im BRA (z.B. für die Textteile oder der Richtigkeit der Ausweise) dennoch weitgehend offen.

### **2.1.3 Rechnungslegungsverordnung**

Die auf der Grundlage des § 116 Abs. 2 BHG vom RH im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen erlassene Rechnungslegungsverordnung 2013 enthält die näheren Bestimmungen zur Gliederung der Abschlussrechnungen, zu den Anhangsangaben im BRA, zu den Abschlussrechnungen der vom Bund verwalteten Rechtsträger sowie zur Überprüfung und Berichtigung der Abschlussrechnungen. Detaillierte inhaltliche Anweisungen zu den von den jeweiligen Stellen mit den Abschlussrechnungen vorzulegenden Unterlagen sowie die konkreten Termine zu deren Vorlage, die überwiegend bereits in der RLV geregelt sind, legt der RH jährlich in einem Rundschreiben an die haushaltsleitenden Organe fest. Die betreffenden Regelungen zeigen das enge Zusammenwirken zwischen dem RH, dem BMF und den übrigen haushaltsleitenden Organen bei der Erstellung des BRA.

## **2.2 Rechnungslegung als Grundlage des Bundesrechnungsabschlusses**

Für die Erstellung des BRA werden dem RH zu den von ihm festgelegten Terminen die von den haushaltsleitenden Organen aufgestellten Abschlussrechnungen des Finanzjahres samt Anhangsangaben sowie die konsolidierte Abschlussrechnung durch das BMF elektronisch zur Überprüfung vorgelegt. Von den haushaltsleitenden Organen sind insbesondere Begründungen für die wesentlichen Voranschlagsabweichungen im Ergebnis- und Finanzierungshaushalt, Darstellungen der wesentlichen Positionen der Vermögens-,



Ergebnis- und Finanzierungsrechnung sowie Erläuterungen zu den Anhangsangaben an den RH zu übermitteln bzw. direkt in der bundesweiten Applikation „Bundesrechnungsabschluss“ zu erfassen. Diese Erläuterungen bilden zusammen mit den vorgelegten Abschlussrechnungen die Grundlage für die Berichterstattung des RH im BRA zu den einzelnen Untergliederungen<sup>3</sup>, über die jeweils gesondert berichtet wird (Prinzip der Segmentdarstellung). Die Erläuterungen werden vom RH vor der Aufnahme in den BRA zumindest auf Plausibilität und Vollständigkeit überprüft. Als Ergebnis dieser Prüfung kann der RH allenfalls Ergänzungen, Klarstellungen oder sprachliche Überarbeitungen durch die haushaltsleitenden Organe veranlassen.

Die haushaltsleitenden Organe haben gegenüber dem RH eine Vollständigkeitserklärung zu den von ihnen erstellten Abschlussrechnungen und Anhangsangaben abzugeben, in der sie die vollständige Erfassung aller verrechnungspflichtigen Geburungsfälle im Haushaltsverrechnungssystem (HV-System), die Vollständigkeit und Richtigkeit der Abschlussrechnungen und die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften bestätigen. Ein Muster für diese Vollständigkeitserklärung ist in einer Anlage zur RLV abgedruckt, die konkreten Vollständigkeitserklärungen der haushaltsleitenden Organe, die in den einzelnen Ressorts von unterschiedlichen Funktionsträgern unterfertigt werden, werden jedoch nicht im BRA veröffentlicht. Der RH weist im BRA jedoch textlich auf allfällige Einschränkungen in den Vollständigkeitserklärungen hin<sup>4</sup>.

Die Statistik Austria übermittelt dem RH für die Anhangsangaben zum BRA eine Aufgliederung der Mittelverwendung und Mittelaufbringung nach den Kriterien der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung sowie die Daten zum öffentlichen Defizit und zur öffentlichen Verschuldung des Bundessektors im Sinne des ESVG 2010.

---

<sup>3</sup> Im BRA 2015 erfolgte die Berichterstattung zu den einzelnen Untergliederungen im Textteil Band 2. In den nur elektronisch verfügbaren Teilheften sind die Begründungen, Darstellungen und Erläuterungen der haushaltsleitenden Organe vollständig wiedergegeben.

<sup>4</sup> Einzelne haushaltsleitende Organe haben solche Einschränkungen beispielsweise deshalb vorgenommen, weil sie durch die Programmlogik des Haushaltsverrechnungssystems des BMF automatisationsunterstützt erstellte Buchungen in der Ergebnisrechnung (z.B. zu den Urlaubsrückstellungen) nicht nachvollziehen konnten.



## 2.3 Prüfung der Abschlussrechnungen

Der Rechnungshof überprüft die Abschlussrechnungen gemäß § 9 RHG und nimmt dazu bereits ab dem 1. September des laufenden Finanzjahres Einsicht in die Verrechnungsaufschreibungen und -unterlagen. Die Überprüfung umfasst deren rechnerische Richtigkeit sowie die Übereinstimmung mit den für die Verrechnung und Abschlussrechnung geltenden Vorschriften und beinhaltet Funktions-, Ordnungsmäßigkeits- und Belegrprüfungen sowie die Prüfung und Beurteilung der eingerichteten Internen Kontrollsysteme (IKS). Die Prüfung an Ort und Stelle erfolgt bei den haushaltsführenden Stellen, in der Buchhaltungsagentur des Bundes (BHAG) und in der Bundesrechenzentrum GmbH (BRZ GmbH).

Zur Gewährleistung eines hohen Qualitätsstandards hat die Prüfung des RH in Übereinstimmung mit fachlich anerkannten Prüfungsrichtlinien und -standards zu erfolgen. Der RH zieht dazu primär die für den Bereich der öffentlichen Finanzkontrolle von der INTOSAI entwickelten internationalen International Standards for Supreme Audit Institutions (ISSAIs) sowie subsidiär die International Standards on Auditing (ISAs) heran.

Das Ziel der Prüfung ist gemäß ISSAI 1200 die Erlangung einer hinreichenden Sicherheit, dass der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist. Die Prüfung erfolgt nach dem geforderten risikoorientierten Prüfungsansatz, für den eine Stichprobenauswahl sowie die Prüfung der internen Kontrollsysteme der Haushaltsführung erforderlich ist. Die Auswahl der Prüffelder erfolgt nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz, wobei jedoch bei allen Untergliederungen eine Stichprobenprüfung (Ordnungsmäßigkeits- und Belegrprüfung) anhand von zumindest 25 Geschäftsfällen durchgeführt wird. Ziel ist eine möglichst weitreichende Abdeckung der für die Haushaltrechnung relevanten Geburungsvorgänge. Über die einzelnen Teilprüfungen wird jeweils ein Prüfungsergebnis erstellt, zu dem die geprüften haushaltsleitenden Organe die Möglichkeit der Stellungnahme haben.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Das Prüfungsergebnis wird immer auch dem BMF übermittelt, das somit grundsätzlich auch die Möglichkeit der Stellungnahme bezüglich nicht von ihm verwalteter Untergliederungen hätte, davon aber keinen Gebrauch macht.



Eine Besonderheit besteht hinsichtlich der Abschlussrechnung der den RH selbst betreffenden Untergliederung (UG 06–Rechnungshof). Zur Sicherung der Unabhängigkeit und zur Vermeidung von Eigenprüfungen darf die UG 06-Rechnungshof nicht von MitarbeiterInnen des RH überprüft werden, die mit der Erstellung oder dem Rechnungswesen des RH befasst sind.

## 2.4 Mängelbehebungsverfahren

Im Rahmen der Erstellung und Prüfung des BRA gem. § 9 RHG werden von den haushaltsführenden Stellen nachträglich festgestellte oder vom RH vorgefundenen Mängel in den Verrechnungsaufschreibungen oder Abschlussrechnungen im unmittelbaren Verkehr mit den rechnungslegenden Stellen behoben. Die Ressorts können nach Vorlage der Abschlussrechnungen Änderungen nur mehr mit Zustimmung des RH vornehmen und haben diesem dazu die erforderlichen Verrechnungsanordnungen vorzulegen. Der RH überprüft die formelle und sachliche Richtigkeit der Verrechnungsanordnungen und leitet diese zur technischen Durchführung an das BMF weiter.

Werden vom RH Mängel festgestellt, so haben die haushaltsleitenden Organe die zur Korrektur erforderlichen Verrechnungsanordnungen zu erstellen und dem RH zu übermitteln. Werden die erforderlichen Verrechnungsanordnungen nicht vorgelegt oder besteht der RH bei Auffassungsunterschieden auf die Richtigstellung, so kann er das BMF mit der Mängelbehebung beauftragen, das die Verrechnungsaufschreibungen auf den vom RH verlangten Stand bringen muss. Die technische Durchführung der Mängelbehebung ist jedenfalls vom BMF vorzunehmen bzw. zu veranlassen, der RH selbst führt im Zusammenhang mit der Mängelbehebung keine unmittelbaren Buchungen im Haushaltssystem des Bundes durch. Auffassungsunterschiede zwischen dem RH und den haushaltsleitenden Organen bzw. dem BMF würden aus dem Prüfungsergebnis über die § 9 RHG-Prüfung bzw. den Stellungnahmen der geprüften Ressorts bzw. des BMF ersichtlich werden. Aus den geprüften und richtiggestellten Abschlussrechnungen wird vom RH der BRA erstellt, der dem Bundesminister für Finanzen zur Stellungnahme zu übermitteln ist. Dieser kann dann innerhalb von drei Wochen Äußerungen abgeben, die der RH zu berücksichtigen oder mit allfälligen Gegenbemerkungen zugleich mit dem BRA dem Nationalrat bis spätestens 30. Juni des folgenden Finanzjahres vorzulegen hat.



## 2.5 Teile des Bundesrechnungsabschlusses – formelle und materielle Verantwortlichkeiten

Gesetzlich vorgeschrieben ist eine Gliederung des BRA in einen Text- und in einen Zahlenteil. In der Praxis sind die Bestandteile des BRA jedoch weiter aufgegliedert. Der zuletzt veröffentlichte BRA 2015 setzt sich aus dem Überblick, der Kurzfassung, dem Textteil, der wiederum in drei Bände gegliedert ist, und dem Zahlenteil zusammen, der hinsichtlich der aggregierten Übersichten in gedruckter Form, hinsichtlich weiterer Detaildaten nur elektronisch zur Verfügung steht. Die einzelnen Teile des BRA weisen im Hinblick auf die Rolle des RH bei der Erstellung und Prüfung des BRA eine unterschiedliche Qualität auf und sind daher bezüglich der formellen und inhaltlichen Verantwortlichkeiten zu unterscheiden.

Der gedruckte Zahlenteil umfasst die wichtigsten Überblickstabellen zu den Voranschlagsvergleichsrechnungen sowie zum Budgetvollzug. Überdies sind die konsolidierten Abschlussrechnungen sowie auszugsweise die Anhangsangaben gemäß RLV enthalten. Der Zahlenteil enthält die eigentlichen Abschlussrechnungen der haushaltsleitenden Organe, die von diesen selbst erstellt werden und auf die der RH mit Ausnahme der Mängelbehebungen (die vom RH veranlasst, jedoch nicht direkt gebucht werden) und der Verrechnung in der UG 06-Rechnungshof keinen Einfluss nehmen kann. Allerdings ist der RH gesetzlich zur Richtigstellung der Rechenwerke verpflichtet. Bedenken hinsichtlich der Unabhängigkeit der Prüfung der Abschlussrechnungen könnten insbesondere dort entstehen, wo der RH selbst Verrechnungsvorgänge veranlasst.

Der Textteil gliedert sich in drei Bände. Band 1 umfasst die Darstellung und Erläuterung der konsolidierten Abschlussrechnungen auf Bundesebene sowie die aus Sicht des RH relevanten Thematiken des Budgetvollzuges mit besonderem Fokus auf die gesamtstaatliche Betrachtung, die europäischen Rahmenbedingungen und die mittelfristige Finanzplanung. Im Band 1 sind die Bewertungen des RH sowie seine Interpretationen des konsolidierten Zahlenwerks enthalten. Das BMF könnte dazu allenfalls eine Stellungnahme abgeben, ein gesonderter Lagebericht des BMF ist jedoch nicht vorgesehen. Die Ausführungen des RH in Band 1 müssen inhaltlich als Bericht des RH über die Abschlussrechnungen sowie über den Budgetvollzug betrachtet werden, weil andernfalls die Unabhängigkeit des RH als Abschlussprüfer in Frage stünde. Für den Überblick und die Kurzfassung des BRA gelten im Wesentlichen die gleichen Argumente.

Band 2 umfasst jeweils gleich aufgebaute Kapitel zu allen Untergliederungen, in denen die konsolidierten Abschlussrechnungen, der Budgetvollzug im Überblick, die



Voranschlagsvergleichsrechnungen mit den wesentlichen Voranschlagsabweichungen sowie die mittelfristige Finanzplanung dargestellt werden. Im Band 2 sind Feststellungen und Darstellungen des RH stark mit den Erläuterungen der haushaltsleitenden Organe vermengt. Die farblich und kursiven dargestellten Begründungen zu den wesentlichen Voranschlagsabweichungen werden von den haushaltsleitenden Organen verfassten und vom RH allenfalls geringfügig redigiert.<sup>6</sup> Das BMF erläutert dabei analog zu den anderen haushaltsleitenden Organen nur die von ihm verwalteten Untergliederungen. Die sonstigen in Standardschrift gehaltenen Darstellungen und Ausführungen in Band 2 des BRA werden von RH verfasst, stützen sich aber teilweise auf die schriftlichen Informationen der haushaltsleitenden Organe und werden in diesem Fall im Konjunktiv wiedergegeben. Es entsteht dadurch auch sprachlich eine für einen Rechnungsabschluss sehr ungewöhnliche Darstellung.

Band 3 enthält den Bericht des RH über die Ergebnisse der Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung der Haushaltsverrechnung gemäß § 9 RHG in den haushaltsleitenden Organen bzw. in der BHAG und der BRZ GmbH. Eine Stellungnahme zu den diesbezüglichen Feststellungen des RH erfolgt im Regelfall nur durch das für die betreffende Budgetuntergliederung zuständige haushaltsleitende Organ, nicht jedoch durch das BMF. Die Prüfung der Haushaltsverrechnung und die diesbezügliche Berichterstattung gehört jedenfalls zu den Kernaufgaben des RH und wirft auch keine spezifischen Fragen zur Unabhängigkeit des RH auf. Es ist zu begrüßen, dass das Ergebnis der § 9 RHG–Prüfung seit einigen Jahren getrennt von den anderen Teilen des BRA dargestellt wird.

## 2.6 Vorlage an den Nationalrat und parlamentarische Behandlung

Seit der Novelle des RHG und des BHG im Jahr 2015 hat der RH den BRA bis spätestens 30. Juni des folgenden Finanzjahres dem Nationalrat zur verfassungsmäßigen Behandlung vorzulegen. Mit dieser Novelle ist zugleich auch die Verpflichtung des RH zur Vorlage des Voranschlagsvergleichs zum 30. April entfallen.

---

<sup>6</sup> Im nur elektronisch verfügbaren Zahlenteil sind die unredigierten Begründungen, Darstellungen und Erläuterungen der haushaltsleitenden Organe wiedergegeben. Für den gedruckten Band 2 des BRA werden vom RH allenfalls geringfügige Textkürzungen oder sprachliche Harmonisierungen, jedoch keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen.



Der BRA ist dem Budgetausschuss zur Vorberatung zuzuweisen. Bei den Ausschussberatungen sind der Präsident des RH und der Bundesminister für Finanzen anwesend, die die jeweils an sie gerichteten Fragen beantworten. Während der Plenardebattie ist im Regelfall nur der Präsident des Rechnungshofs zugegen. Ein gesetzliches Rederecht im Budgetausschuss und im Plenum ist nur für den Präsidenten des RH explizit vorgesehen.

Der BRA wird vom Nationalrat in Form eines Bundesgesetzes genehmigt, an dem dem Bundesrat kein Mitwirkungsrecht zukommt (Art. 42 Abs. 5 B-VG). Der BRA bildet somit das Gegenstück zum Bundesfinanzgesetz und beschließt den jährlichen Budgetkreislauf. Inhaltlich bedeutet die Genehmigung des BRA die förmliche „Entlastung“ der Bundesregierung durch den Nationalrat für das vorangegangene Budgetjahr<sup>7</sup>. Das B-VG trifft keine Regelung für den Fall, dass der Nationalrat dem BRA die Genehmigung verweigert oder keinen Beschluss fasst. Es obliegt dann dem Nationalrat, welche politischen oder verfassungsrechtlichen Verantwortlichkeiten er geltend macht. Eine Abänderung des BRA könnte jedoch nicht durch den Nationalrat, sondern ausschließlich durch den RH erfolgen.

### 3 Besonderheiten der österreichischen Regelung

#### 3.1 Verfassen des Bundesrechnungsabschlusses als Sonderaufgabe des Rechnungshofes

Das Verfassen des BRA gehört zu den Sonderaufgaben des RH und damit nicht zur Gebarungskontrolle im engeren Sinn<sup>8</sup>. Die federführende Mitwirkung des RH an der Erstellung der Dokumente zum Rechnungsabschluss und die Möglichkeit der Mängelbehebung in den Verrechnungsaufschreibungen stellt im internationalen Vergleich eine unübliche Vorgangsweise dar. In den meisten Ländern wird vom Finanzminister bzw. der Regierung ein (weitgehend) fertiges Rechnungsabschlussdokument erstellt und der jeweiligen Obersten Rechnungskontrollbehörde zur Prüfung vorgelegt. Diese verfasst darüber einen gesonderten Prüfbericht, der auch ein Testat (formalisierte Teil des Berichts mit den zentralen Prüfungsaussagen) beinhalten kann. Nachstehend werden die Vor- und Nachteile der österreichischen Vorgangsweise bei der Erstellung des Rechnungsabschlusses herausgearbeitet.

---

<sup>7</sup> Vgl. Mayer/Muzak, Das österreichische Bundes-Verfassungsrecht, 2015, S. 423

<sup>8</sup> Hengstschläger, Rechnungshofkontrolle, 2000, S. 9



### 3.2 Argumente für die bestehende Regelung

Die Erstellung der Staatsrechnung ist in Österreich historisch eine Aufgabe der Rechnungshöfe. Das B-VG 1920 hat diese Systematik beibehalten und den RH damit betraut, den BRA zu verfassen und dem Nationalrat vorzulegen. Obwohl die Erstellung des BRA vorwiegend Verwaltungstätigkeiten beinhaltet<sup>9</sup> und dieser inhaltlich einen Rechenschaftsbericht der Bundesregierung über das abgelaufene Finanzjahr darstellt, sprechen für eine Beibehaltung der bestehenden Regelung einerseits Praktikabilitätsüberlegungen und andererseits einzelne kontrollpolitische Argumente.

Für die parlamentarische Kontrolle und die Entlastung der Bundesregierung ist jedenfalls eine formale und inhaltliche Prüfung des BRA durch den RH notwendig. Die derzeitige Vorgangsweise stellt insofern eine verfahrensmäßige Vereinfachung dar, als die Erstellung und die Prüfung des BRA in einem einzigen geschlossenen Verfahrensablauf erfolgen, der vom RH koordiniert wird. Durch die Einbindung des RH als unabhängige Kontrolleinrichtung in die Erstellung des BRA ist überdies ein besonderes Maß an Gewähr gegeben, dass der BRA dem tatsächlichen Gebarungsvollzug entspricht und damit eine taugliche Grundlage für die Entlastung der Bundesregierung bietet.

Aus der Mitwirkung an der Erstellung des BRA erhält der RH darüber hinaus auch entsprechende Hinweise für die Ausübung seiner Kontrollaufgaben<sup>10</sup>, die er jedoch auch aus einer reinen Prüfungstätigkeit erhalten könnte. Durch die Möglichkeit der Mängelbehebung kann der RH jedoch stärkeren Einfluss auf die Ordnung des Rechnungswesens und die Qualität der Rechnungsführung nehmen.

Durch seine unterschiedlichen Teile erfüllt der BRA wesentliche Anforderungen sowohl an die Berichterstattung als auch an die Kontrolle. Während der Zahlenteil (abgesehen von den vom RH veranlassten Mängelbehebungen) und weitere Daten und Fakten von den haushaltsleitenden Organen bzw. vom BMF bereitgestellt werden und den Gebarungserfolg belegen, beinhaltet der Textteil in Band 1 den Bericht des RH zu den Abschlussrechnungen und zum Budgetvollzug und in Band 2 darüber hinaus die Erklärungen der haushaltsleitenden Organe zu wesentlichen Voranschlagsabweichungen. In Band 3 berichtet der RH über die Ergebnisse der § 9 RHG-Prüfungen.

<sup>9</sup> Hengstschläger, Der Rechnungshof, 1982, S. 325

<sup>10</sup> Hengstschläger, Der Rechnungshof, 1982, S. 325



Der Prüfbericht des RH enthält keinen formalisierten Bestätigungsvermerk, jedoch ist im öffentlichen Bereich der Zweck einer formalisierten Berichterstattung über das Ergebnis der Prüfung (insbesondere standardisierte Information der Gläubiger, der Finanzmärkte und anderer Stakeholder über die korrekte Darstellung des Haftungsvermögens) nicht in gleicher Weise gegeben wie in der privaten Wirtschaft und den Interessen der Öffentlichkeit als wesentlicher Stakeholder kann durch eine freie Berichterstattung besser entsprochen werden. Allerdings werden in den letzten Jahren auch bei den Staaten deren Bonität, Ratings und Zinssätze vermehrt von entsprechend geprüften und testierten Rechnungsabschlüssen abhängig gemacht.

Dem Charakter des BRA als Bericht über den gesetzeskonformen Vollzug gemäß den haushaltrechtlichen Vorgaben wird schlussendlich auch dadurch Rechnung getragen, dass der Bundesminister für Finanzen eine Stellungnahme zum BRA<sup>11</sup> abgeben kann, die der RH entweder berücksichtigen oder dem Nationalrat gemeinsam mit einer allfälligen Gegenäußerung vorlegen muss. Der BRA ist damit nicht allein als Produkt des RH anzusehen, sondern wird indirekt auch vom Bundesminister für Finanzen mitverantwortet.<sup>12</sup>

### **3.3 Argumente gegen die bestehende Regelung und Problemfelder**

Gegen die in Österreich bestehende Regelung sprechen jedoch ebenfalls gewichtige Argumente, die insbesondere die Verantwortlichkeiten für die Inhalte des BRA und die Unabhängigkeit des RH bei der Prüfung der Abschlussrechnungen betreffen.

Der BRA stellt inhaltlich den Rechenschaftsbericht über den gesetzeskonformen Budgetvollzug im abgelaufenen Finanzjahr dar, dessen narrative Elemente zum konsolidierten Gesamtabchluss jedoch nicht vom Bundesminister für Finanzen oder der Bundesregierung, sondern von der Kontrolleinrichtung selbst beigestellt werden. Der Rechnungsabschluss enthält keine zusammenfassende Darstellung und Erläuterung des Bundesministers für Finanzen über den Budgetvollzug und über die Lage der öffentlichen Finanzen, die ausgewählten Übersichten, Kennzahlen, Beschreibungen, Schwerpunkte und Wertungen (insbesondere im Textteil des BRA 2015, Band 1) sind jene des RH. Die parlamentarische Auseinandersetzung findet daher formal auch über einen Bericht des RH und nicht über einen Bericht der Bundesregierung statt, weshalb bei der Plenumsdebatte im

<sup>11</sup> Bei den letzten Rechnungsabschlüssen hat das BMF explizit auf diese Möglichkeit verzichtet.

<sup>12</sup> Hengstschläger, Der Rechnungshof, 1982, S. 326 mit weiteren Nachweisen



Regelfall auch kein Vertreter der Bundesregierung (insbesondere der Finanzminister) anwesend ist und dazu Stellung nimmt. Durch einen von der Regierung vorgelegten Abschluss(bericht) und einen gesonderten Prüfbericht des RH könnte die Intensität der parlamentarischen Behandlung der Rechnungsabschlüsse gesteigert werden.

Durch die enge Verknüpfung von Erstellung und Prüfung des BRA und durch die Berichterstattung in lediglich einem formal einheitlichen Dokumentensatz des RH werden die unterschiedlichen Rollen und Verantwortlichkeiten nicht ausreichend getrennt und sind somit insbesondere für den externen Berichtsempfänger nicht transparent. Obwohl die einzelnen Teile des BRA inhaltlich unterschiedlich zu bewerten sind, kommt dies in der Darstellung im BRA kaum zum Ausdruck<sup>13</sup>. Die unterschiedlichen Text- und Zahlenteile sind formell ebenso Bestandteil des BRA wie der Bericht über die Prüfung der Abschlussrechnungen gemäß § 9 RHG, der daher keinen gesonderten Tagesordnungspunkt im parlamentarischen Ablauf darstellt. Damit verschwimmen jedoch die unterschiedlichen Inhalte und Verantwortlichkeiten. Ebenso werden allfällige Auffassungsunterschiede oder unterschiedliche Sichtweisen zwischen dem BMF und dem Kontrollorgan nicht klar ersichtlich. Wird etwa dem BRA vom Nationalrat keine Zustimmung erteilt, so könnte dies gegen den Gebarungsvollzug der Bundesregierung im abgelaufenen Finanzjahr, gegen eine gesetzwidrige Vorgangsweise eines haushaltsleitenden Organs, aber auch gegen eine unrichtige oder unvollständige Berichterstattung des RH über den Rechnungsabschluss und somit gegen das vom RH vorgelegte Prüfungsergebnis gerichtet sein.

Gegen das enge Zusammenwirken des RH mit dem BMF und den haushaltsleitenden Organen bei der Erstellung des BRA wurden in der Literatur verfassungsrechtliche Bedenken geäußert<sup>14</sup>. Aus Sicht der Gebarungskontrolle bedeutend schwerwiegender wiegen jedoch Bedenken im Hinblick auf die Unabhängigkeit des RH bei der Prüfung der Abschlussrechnungen und der Berichterstattung.

Durch die Verknüpfung von Erstellung und Prüfung des BRA hat der RH nach außen hin auch eine starke Verantwortung für die Richtigkeit der Abschlussrechnungen, zu deren Prüfung er jedoch berufen ist. Daran vermag auch der Umstand, dass die Zahlen, Daten und Erläuterungen von Voranschlagsabweichungen für den BRA von den haushaltsleitenden Organen bereitgestellt werden, wenig zu ändern. Der RH ist nämlich im Rahmen des

---

<sup>13</sup> Die Ausführungen des RH im „Wegweiser“ im Textteil des BRA machen dies nicht ausreichend deutlich.

<sup>14</sup> Hengstschafer, Der Rechnungshof, 1982, S. 333



Mängelbehebungsverfahrens zur Richtigstellung fehlerhafter Ausweise verpflichtet, die von den haushaltsleitenden Organen bzw. vom BMF durchgeführt werden muss. Als Ergebnis seiner Prüfung der Abschlussrechnungen und seines Berichts zum BRA bestätigt der RH implizit, dass der von ihm erstellte BRA korrekt aufgestellt wurde, fehlerfrei ist und den haushaltrechtlichen Vorschriften entspricht.

Dass jedoch die Richtigkeit des vom RH vorgelegten BRA nicht gewährleistet ist, zeigt sich deutlich aus dem Prüfungsergebnis der letzten § 9 RHG-Prüfung zum BRA 2015. Die vom RH überprüfte Stichprobe von 1.449 Belegen hat eine Vielzahl an formellen Mängeln, bei 60 Belegen auch von Mängeln mit beträchtlichen Auswirkungen auf die Abschlussrechnungen iHv 21,9 Mio. EUR ergeben. Die Erstellung des BRA ist für den RH daher auch mit erheblichen Risiken unterschiedlicher Art (unrichtige Datengrundlagen, Übertragungsrisiken, Reputationsrisiko etc.) verbunden, die aus Sicht des Budgetdienstes deutlich höher sind als bei einer reinen Überprüfung des Rechnungsabschlusses. Nicht zuletzt könnten sich bei Fehlern im Rechnungsabschluss, die beispielsweise zu Auswirkungen auf gemeinschaftsrechtliche Verpflichtungen führen, auch Fragen einer Haftung stellen.

Eine stärkere und klarere Trennung der Verantwortlichkeiten für die Erstellung und die Prüfung des Rechnungsabschlusses entspricht der internationalen Praxis. Die österreichische Regelung ist auch im Hinblick auf die Internationalen Standards für die Obersten Rechnungskontrollbehörden (ISSAIs) zur Unabhängigkeit und zur Überprüfung von staatlichen Rechnungsabschlüssen, die sich an den gängigen Modellen der privaten Wirtschaftsprüfung orientieren, stark erklärend bedürftig und wird im internationalen Kontext immer wieder hinterfragt. Für die Prüfung der Abschlussrechnungen wesentliche Bestimmungen der ISSAIs werden daher nachfolgend näher erläutert.

### **3.4 Beurteilung im Rahmen der Peer Review des Rechnungshofes**

Im Jahr 2010 hat der RH seine Aufgabenwahrnehmung und die von ihm eingesetzten Verfahren und Methoden einer internationalen Peer Review durch die Obersten Rechnungskontrollbehörden von Deutschland, Schweiz und Dänemark unterzogen. Den Maßstab dieser Untersuchung bildeten die anerkannten Kriterien für die Arbeit von Rechnungskontrollbehörden, im internationalen Rahmen entwickelte und kodifizierte wissenschaftliche Erkenntnisse sowie eigene Erfahrungen der Peers.



Die Peers haben sich dabei auch mit den verschiedenen Sonderaufgaben des RH, u.a. mit der Erstellung des BRA auseinandergesetzt. Nach der Einschätzung der Peers umfasst die Erstellung des BRA Elemente der Rechtmäßigkeitsprüfung und gehört originär zu den Aufgaben der Exekutive. Die Sonderaufgaben würden zudem Risiken für den RH bergen, weil z.B. die Datenbasis dafür fehlerhaft sein könnte. Überdies würden die Sonderaufgaben keiner externen unabhängigen Finanzprüfung unterliegen.

Die Peers empfahlen dem RH, die Risiken aus der Wahrnehmung von Sonderaufgaben den etwaigen Vorteilen kritisch gegenüberzustellen. Gegebenenfalls wäre zu erwägen, auf die Abgabe einzelner Sonderaufgaben hinzuwirken. Dies würde zugleich Ressourcen für Kernaufgaben der Finanzkontrolle freisetzen.

## 4 Rechnungslegung und Rechnungsprüfung im privaten Sektor

Die Erstellung und Prüfung des Rechnungsabschlusses im privaten Sektor sind im Unternehmensgesetzbuch (UGB) bzw. im Aktiengesetz geregelt. Änderungen erfolgten zuletzt durch das Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016, das die Abschlussprüfungs-Richtlinie der EU (RL 2014/56/EU) umsetzt und die unmittelbar für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse anzuwendende Abschlussprüfungs-Verordnung (VO (EU) Nr. 537/2014) näher konkretisiert. Die EU-Regelungen sollen die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Abschlussprüfer stärken und nehmen auf die Internationalen Standards, insbesondere auf die International Financial Reporting Standards (IFRS) und die Standards on Auditing (ISA), deren verbindliche Anwendbarkeit in der Abschlussprüfungs-VO jedoch der Europäischen Kommission übertragen wird, Bezug.

Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften (Vorstand, Geschäftsführer) müssen gemäß § 222 UGB in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr einen um den Anhang erweiterten Jahresabschluss, einen Lagebericht sowie gegebenenfalls einen Corporate Governance-Bericht und einen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen erstellen und den Mitgliedern des Aufsichtsrates vorlegen.

Der Jahresabschluss hat ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln und besteht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Der Anhang dient als zusätzliche Informationsquelle zum Verständnis und der Ergänzung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Im Anhang müssen insbesondere die auf die einzelnen Positionen angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie die Ausübung bestimmter Wahlrechte angegeben werden. Der Lagebericht hat den Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses ausgewogen



und umfassend darzustellen. Zudem müssen die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, die das Unternehmen betreffen, beschrieben werden.

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften sind nach § 268 UGB durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens haben dazu dem Abschlussprüfer den Jahresabschluss und den Lagebericht sowie die weiteren Berichte vorzulegen und müssen diesem gestatten, die Bücher und Unterlagen des Unternehmens zu prüfen. Der Abschlussprüfer kann von den gesetzlichen Vertretern alle Nachweise verlangen, die er für eine sorgfältige Prüfung als notwendig erachtet.

Die Abschlussprüfung und ihre Durchführung werden in nationalen und internationalen Fachgutachten, Stellungnahmen und Standards konkretisiert (z.B. „Fachgutachten über die Durchführung von Abschlussprüfungen“ der Kammer der Wirtschaftstreuhänder). Ziel der Abschlussprüfung ist ein hinreichend sicheres Urteils darüber, ob

- der Abschluss des Unternehmens unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in allen wesentlichen Punkten den gesetzlichen Vorschriften entspricht,
- der Abschluss frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist und ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt,
- der Lagebericht in Einklang mit dem Abschluss steht.

Die Abschlussprüfung gilt damit als Gesetz-, Satzungs- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung der Rechnungslegung und dient dem Schutz der Gläubiger und Gesellschafter vor nicht dem Gesetz entsprechender Information im Jahresabschluss und Lagebericht. Diese Kontrollfunktion der Abschlussprüfung wird durch die Informations- und Beglaubigungsfunktion ergänzt. Nicht zum Prüfungsgegenstand gehören die Zweckmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit oder Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung.

Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Im Bericht ist insbesondere festzuhalten, ob die Buchführung, der Jahresabschluss und der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften bzw. einem möglichst getreuen Bild der Vermögens- und Finanzlage entsprechen und die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht wurden. Das Ergebnis der Prüfung ist in einem Bestätigungsvermerk mit gesetzlich vorgeschriebenen Inhalten zusammenzufassen, der auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist. Fällt das Ergebnis positiv aus, wird ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt, ansonsten wird der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt.



Der Abschlussprüfer muss den von ihm unterzeichneten Bericht den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrats übergeben. Er hat dem Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft auch mündlich über die Prüfung zu berichten. Der Aufsichtsrat hat die Rechnungslegungsunterlagen innerhalb von zwei Monaten nach Vorlage zu prüfen, dazu eine Erklärung gegenüber dem Vorstand abzugeben und einen Bericht an die Hauptversammlung zu erstatten. Billigt der Aufsichtsrat den Jahresabschluss, so ist dieser festgestellt, wenn sich nicht Vorstand und Aufsichtsrat für eine Feststellung durch die Hauptversammlung entscheiden.

Die Rollen von Erstellung, Vorlage, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses sind in Österreich für Unternehmen (Kapitalgesellschaften) damit gesetzlich klarer festgelegt und deutlicher getrennt, als dies im öffentlichen Bereich für den BRA der Fall ist.

## 5 Internationale Standards für die Erstellung und Prüfung öffentlicher Jahresrechnungen

Verschiedene internationale Institutionen (INTOSAI, OECD, IWF) haben Standards und Grundsätze für die Erstellung und Prüfung öffentlicher Jahresrechnungen erarbeitet. Für die Prüfung durch die Obersten Rechnungskontrollbehörden sind insbesondere die ISSAIs maßgeblich, die im Hinblick auf die gegenständliche Anfrage analysiert wurden.

### 5.1 INTOSAI-Grundsätze für die Prüfung der Rechnungsführung

Die von der INTOSAI entwickelten Prüfungsstandards, die International Standards for Supreme Audit Institutions (ISSAIs) sind das international anerkannte Regelwerk für die Tätigkeit der Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB). ISSAI 200 beinhaltet die allgemeinen Grundsätze für die Prüfung von Jahresrechnungen durch die ORKB. Die allgemeinen Grundsätze werden durch eine Reihe von Leitlinien (ISSAI 1000 bis 1810) für die Prüfung der Rechnungsführung ergänzt. Diese Leitlinien beinhalten die von International Auditing and Assurance Board (IAASB) herausgegebenen Allgemeinen Prüfungsgrundsätze für die Wirtschaftsprüfung im privatwirtschaftlichen Sektor, die International Standards on Auditing (IAS), und ergänzen diese um Spezifika für die Prüfung der Abschlussrechnungen im öffentlichen Bereich.

Den ISSAIs gehen von einem dem privaten Sektor sehr ähnlichen Konzept (siehe Punkt 4) der Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses öffentlicher Einheiten aus, wie es international zumeist auch für den staatlichen Sektor üblich ist und das in wesentlichen Punkten von der Vorgangsweise abweicht, die in Österreich beim BRA Anwendung findet.



Gemäß den Allgemeinen Grundsätzen der Prüfung der Rechnungsführung (ISSAI 200) ist es die Zielsetzung der Prüfung, dass die ORKB als Ergebnis ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk<sup>15</sup> erteilt, wonach die von einer öffentlichen Stelle nach einem Regelwerk für die Rechnungslegung aufgestellte Jahresrechnung ein wahrheitsgetreues bzw. den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.

Voraussetzung für eine ISSAI-konforme Prüfung ist daher eine von der Leitung der öffentlichen Einheit aufgestellte vollständige, regelwerkskonforme Jahresrechnung. Dafür werden bestimmte Komponenten genannt, die jedoch nicht ausschließlich in Zahlenwerken, sondern etwa auch in Erläuterungen mit einer Aufstellung der wichtigsten Bewertungsgrundsätze oder in weiteren Dokumenten, wie einem Bericht über die Mittelverwendung, einem Leistungsbericht und ähnlichen Darstellungen über den Budgetvollzug bestehen. Diese Voraussetzung ist in Österreich nur teilweise gegeben, weil zwar das Zahlenwerk vom BMF bereitgestellt wird und die Voranschlagsabweichungen und Ausgabenschwerpunkte von den haushaltsleitenden Organen erläutert werden, andere Teile des BRA aber im Wesentlichen vom RH bereitgestellt werden (z.B. Bewertungsgrundsätze, Bericht über die Mittelverwendung) oder überhaupt fehlen (z.B. Leistungs- oder Lagebericht der Bundesregierung).

Einen zentralen Punkt des ISSAI-Regelwerks zur Jahresabschlussprüfung bildet auch für den öffentlichen Sektor der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers darüber, inwieweit die Jahresrechnung in Übereinstimmung mit dem maßgeblichen Regelwerk erstellt wurde.<sup>16</sup> Gestützt auf die aus der Prüfung gezogenen Feststellungen und Schlussfolgerungen stellt der Bestätigungsvermerk das Ergebnis in standardisierter, allgemein verständlicher Form dar. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ist zu erteilen, wenn der Abschlussprüfer hinreichende Sicherheit darüber erlangt, dass die Jahresrechnung insgesamt frei von wesentlichen – vorsätzlichen oder unabsichtlichen – Falschangaben ist. Bei festgestellten wesentlichen Mängeln der Abschlussrechnung ist der Bestätigungsvermerk zu modifizieren und einzuschränken, zu versagen oder es ist kein Prüfungsurteil abzugeben. Auch die in ISSAI 200 vorgesehenen zwingenden Bestandteile eines Prüfberichts (z.B. Verantwortung

---

<sup>15</sup> Bei Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen, denen auch die Prüfung des Jahresabschlusses zuzurechnen ist, kann das Ergebnis der Prüfung gemäß ISSAI 400 in Form eines Berichts oder eines Testats bzw. als Mischform ergehen. Eine Jahresabschlussprüfung ist als testatsorientierte Prüfung anzusehen, der diesbezügliche Bericht wird als Bericht des Abschlussprüfers bezeichnet.

<sup>16</sup> Vergleiche dazu die Leitlinie ISSAI 1700 zur Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss, die sich auf IAS 700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements stützt.



der Leitung für die Jahresrechnung, Verantwortung des Prüfungspersonals, Beurteilung des Abschlussprüfers mit dem standardisierten Bestätigungsvermerk und ein davon getrennter Bericht über weitere Feststellungen und Erkenntnisse des Abschlussprüfers, die keine Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk und die hierauf beruhenden Empfehlungen haben) ergeben sich aus der dargestellten Prüfungslogik.

All diese Regelungen sind auf den BRA schon deshalb nur schwer anwendbar, weil der RH im Rahmen der Erstellung und Prüfung des BRA Richtigstellungen von Ausweisen durch die haushaltsführenden Stellen oder durch das BMF veranlassen kann und zur Richtigstellung aller vorgefundenen Mängel auch verpflichtet ist. Damit trägt er aber auch die (Mit-)Verantwortung für die Richtigkeit des BRA, die damit die implizite Grundlage seiner Berichterstattung über den Rechnungsabschluss bildet. Es wäre daher kaum denkbar, dass der RH einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt, weil er damit auch seine Prüfungstätigkeit in Frage stellen würde bzw. darlegen müsste, dass er eben über keine hinreichende Sicherheit über die Freiheit des von ihm vorgelegten Abschlusses von wesentlichen Falschangaben verfügt. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk würde hingegen auch die von ihm selbst veranlassten Richtigstellungen umfassen und wäre daher im Hinblick auf die Unabhängigkeit als problematisch anzusehen.

In der Praxis wird wohl auch der private Wirtschaftsprüfer auf die endgültigen Ausweise in den Jahresrechnungen Einfluss nehmen, indem er der Unternehmensleitung seine Beurteilungen und insbesondere schwerwiegende Bedenken mitteilt und damit voraussichtlich Änderungen bewirken, wenn diese für die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks erforderlich sind. Seine Rolle ist jedoch gegenüber dem RH deutlich eingeschränkt. Zudem ist das BMF nach der RLV auch verpflichtet, die vom RH veranlassten Änderungen durchführen zu lassen.

Die Anwendung der genannten Bestimmungen aus den INTOSAI-Grundsätzen und Leitlinien für Österreich ist daher nur durch eine Reihe von Interpretationen möglich, die nicht immer augenscheinlich sind. Eine Verbesserung würde es bereits darstellen, wenn die einzelnen Rollen und Verantwortlichkeiten im BRA klar herausgearbeitet und beschrieben würden.



Die Regelungen der ISSAIs, die unmittelbar die Planung und Durchführung der Prüfung des Jahresabschlusses selbst betreffen (z.B. analytische Prüfungshandlungen sowie Stichprobenprüfungen nach Risikobeurteilung und Wesentlichkeit, Prüfungsdokumentation durch Arbeitspapiere, Prüfung des IKS, Qualitätssicherung etc.), können hingegen vom RH uneingeschränkt und im vollen Umfang herangezogen werden. Ihre Anwendung entspricht der rechtlichen Verpflichtung des RH zur Durchführung der Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit fachlich anerkannten Prüfungsrichtlinien und -standards.

## 5.2 International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

Die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) sind Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Die IPSAS basieren auf den International Financial Reporting Standards (IFRS) für den privatwirtschaftlichen Bereich und wurden auf die spezifischen Bedürfnisse der Organisationseinheiten des öffentlichen Sektors angepasst.

IPSAS 1 behandelt die Darstellung des Abschlusses. Zielsetzung dieses Standards ist die Darlegung der Art und Weise, wie ein allgemeiner Abschluss dargestellt werden soll, damit eine Vergleichbarkeit sowohl mit Abschlüssen aus Vorperioden als auch mit Abschlüssen anderer Einheiten möglich ist.

Im Rahmen dieses Standards wird auch die Verantwortung für die Erstellung und Darstellung des Abschlusses beschrieben. IPSAS 1 legt dafür keine genaue Vorgehensweise fest und referenziert darauf, dass es von der jeweiligen Rechtsordnung des Landes abhängt, bei wem die Erstellung und Darstellung eines Abschlusses liegt. Die jeweilige Rechtsordnung kann auch abgrenzen, bei wem die Erstellung eines Abschlusses und bei wem die entsprechende Genehmigung oder Darstellung liegt. Der Standard geht jedoch davon aus, dass die Verantwortung für die Erstellung des konsolidierten Abschlusses der gesamten Regierung in der Regel beim Leiter der zentralen Finanzbehörde (oder dem leitenden Finanzbeamten oder dem Leiter des Rechnungswesens) und dem Finanzminister (oder dem Inhaber einer entsprechenden Funktion) gemeinsam liegt.



### 5.3 Weitere Empfehlungen internationaler Organisationen

Die OECD verweist hinsichtlich der staatlichen Rechnungsabschlüsse wiederholt auf internationale Rechnungslegungsstandards, insbesondere auf die IPSAS, die die OECD auch selbst für ihre Finanzberichterstattung anwendet. Als besonders bedeutsam wird die Prüfung der Rechnungsabschlüsse durch eine unabhängige Oberste Rechnungskontrollbehörde in Übereinstimmung mit international anerkannten Prüfungsstandards und die Veröffentlichung des Prüfungsberichts als Abschluss des Haushaltskreislaufs angesehen. Bei staatlichen Unternehmen sollten die externen Prüfer den gleichen Kriterien für die Unabhängigkeit unterworfen werden wie bei privaten Unternehmen und es wird empfohlen, dass in die Rechnungsabschlüsse ein Bericht zu den Internen Kontrollsystmen aufgenommen wird, der die interne Kontrollstruktur und die Verfahren für die Finanzberichterstattung beschreibt.<sup>17</sup>

Der Internationale Währungsfonds (IWF) gibt für die Erstellung und Prüfung von staatlichen Rechnungsabschlüssen einige eher generelle Empfehlungen ab.<sup>18</sup> Der IWF stuft eine Vorgangsweise dann als "advanced" ein, wenn der jährliche Rechnungsabschluss von einer unabhängigen Obersten Rechnungskontrollbehörde überprüft wird, deren Prüfungsbericht in Übereinstimmung mit internationalen Standards veröffentlicht wird und eine Aussage dazu enthält, dass der staatliche Rechnungsabschluss einen "true and fair view" über die finanzielle Lage abgibt und frei von wesentlichen Einschränkungen bzw. Mängeln ist. Der geprüfte Rechnungsabschluss soll innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Finanzjahres veröffentlicht werden. Der IWF nimmt in seinen Empfehlungen jeweils auf die IPSAS Bezug.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises, 2015

<sup>18</sup> International Monetary Fund, Update on the fiscal transparency initiative, Juni 2014

<sup>19</sup> Siehe IMF, Government finance statistics manual, 2014, das für die Darstellung der staatlichen Rechnungsabschlüsse auf IPSAS 1 verweist



## 6 Internationaler Vergleich

### 6.1 Europäische Union<sup>20</sup>

Die Vorbereitung und die Erstellung des Jahresabschlusses der EU erfolgen durch den Rechnungsführer der Kommission, der sicherzustellen hat, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der finanziellen Lage der EU wiedergibt. Dazu übermitteln alle EU-Einrichtungen und Agenturen, deren Abschlüsse gemäß der Haushaltsoordnung der EU zu konsolidieren sind, dem Rechnungsführer der Kommission und dem Europäischen Rechnungshof (ERH) ihre vorläufigen Rechnungsabschlüsse. Der Rechnungsführer der Kommission konsolidiert diese mit den vorläufigen Rechnungsabschlüssen der Kommission und übermittelt dem ERH bis zum 31. März des auf das Finanzjahr folgenden Jahres die vorläufigen Rechnungsabschlüsse der Kommission und die vorläufigen konsolidierten Rechnungsabschlüsse der EU zur Prüfung. Die Jahresrechnung der EU besteht aus den Jahresabschlüssen und den Berichten über den Haushaltsvollzug, in denen der Vollzug des Haushaltsplans im Einzelnen dargestellt.

Der ERH prüft die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit aller Einnahmen und Ausgaben der Jahresrechnung unter Beachtung der Verträge, des Haushaltsplans, der Haushaltsoordnung und der darauf basierenden Vorschriften und aller sonstigen in Umsetzung der Verträge erlassenen Rechtsakte. Der Rechnungshof legt seine Bemerkungen dazu bis zum 15. Juni vor.

EU-Einrichtungen und Agenturen übermitteln dem Rechnungsführer der Kommission sowie dem ERH daraufhin ihre endgültigen Rechnungsabschlüsse sowie ein dazugehöriges, standardisiertes Berichterstattungspaket und geben dazu eine Vollständigkeitserklärung ab. Der Rechnungsführer der Kommission erstellt daraus die endgültigen konsolidierten Rechnungsabschlüsse und legt diese der Kommission zur Annahme vor. Diese muss den endgültigen Abschluss bis zum 31. Juli dem ERH sowie den für die Entlastung zuständigen Organen – dem Europäischen Parlament und dem Rat – übermitteln.

---

<sup>20</sup> Herangezogene Quellen: Consolidated Annual Accounts of the European Union, Financial Year 2015; Haushaltsoordnung für den Gesamthaushaltsplan der Union und Anwendungsbestimmungen, März 2014; Jahresbericht des Rechnungshofs über die Ausführung des Haushaltsplans zum Haushaltsjahr 2014 zusammen mit den Antworten der Organe, Amtsblatt der Europäischen Union; Tätigkeitsbericht des Europäischen Rechnungshofs 2014



Der ERH als externer Rechnungsprüfer legt dem Europäischen Parlament und dem Rat spätestens bis 15. November seinen Jahresbericht über die im Rahmen des Gesamthaushaltsplans finanzierten Maßnahmen samt den Antworten der Institutionen sowie einen Bestätigungsvermerk in Form einer Zuverlässigkeitserklärung über die Zuverlässigkeit der Rechnungsführung sowie die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungsführung zugrunde liegenden Vorgänge vor, die sowohl die an Endempfänger geleisteten Zahlungen als auch die erhobenen Einnahmen umfassen. Zur Erstellung der Zuverlässigkeitserklärung nimmt der ERH eine Serie von Prüfungen der Rechnungsführung und Compliance-Prüfungen vor, die sich auf alle Ausgabenregelungen und Mitgliedstaaten erstrecken können und einen wesentlichen Anteil der Ressourcen des ERH binden. Er überprüft die Vorgänge durch risikogewichtete Zufallsstichproben und bewertet die Überwachungs- und Kontrollsysteme. Werden bestimmte Fehlergrenzen überschritten, schränkt der ERH seine Zuverlässigkeitserklärung ein.

Im Vorfeld der Entlastungserteilung prüft das Europäische Parlament den Jahresabschluss unter Berücksichtigung der Berichte des ERH. Die Kommission stellt dem Europäischen Parlament auf Anfrage alle, für ein reibungsloses Entlastungsverfahren für das betreffende Haushaltsjahr notwendigen Informationen zur Verfügung und beantwortet allfällige Anfragen.

Nach einer entsprechenden Empfehlung des Rates der EU beschließt das Europäische Parlament mit qualifizierter Mehrheit vor dem 15. Mai des übernächsten Jahres die Entlastung der Kommission für die Ausführung des Haushaltplanes. Die Entlastung, die die politische Komponente der externen Kontrolle des Haushaltsvollzugs darstellt, ist der Rechtsakt, mit dem das Europäische Parlament die Kommission von jeder weiteren Haftung im Zusammenhang mit ihrer Haushaltung entbindet und damit den Haushaltskreislauf abschließt. Das Entlastungsverfahren kann zur Erteilung, zum Aufschub oder zur Verweigerung der Entlastung führen. Wesentlich für das jährliche Entlastungsverfahren im Europäischen Parlament sind die Anhörungen der Kommissare, die von den Mitgliedern des Haushaltkontrollausschusses des Europäischen Parlaments zu den in ihre Zuständigkeit fallenden Politikbereichen befragt werden. Der endgültige Entlastungsbericht enthält spezielle, an die Kommission gerichtete Empfehlungen. Die Entlastungsempfehlungen des Rates werden vom Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (ECOFIN) angenommen. Sowohl der Entlastungsbericht des Europäischen Parlaments als auch die Entlastungsempfehlungen des Rates sind Gegenstand eines jährlichen Folgeberichts, in dem die Kommission konkrete Maßnahmen darlegt, die sie zur Umsetzung der Empfehlungen getroffen hat.



## 6.2 Deutschland<sup>21</sup>

Zur Entlastung der Bundesregierung für das vergangene Haushaltsjahr legt in Deutschland das Bundesministerium für Finanzen dem Deutschen Bundestag und dem Bundesrat Rechnung über alle Einnahmen und Ausgaben (Haushaltsrechnung) sowie über das Vermögen und die Schulden (Vermögensrechnung). Das Rechnungslegungsverfahren wird mit der Bekanntgabe der Bestimmungen zur Rechnungslegung durch das Bundesministerium für Finanzen eingeleitet (Rechnungslegungsrundschreiben). Die obersten Bundesbehörden haben dem Bundesministerium der Finanzen ihren Beitrag zur Haushaltsrechnung und zur Vermögensrechnung vorzulegen. Das Bundesministerium der Finanzen erstellt darauf aufbauend die Haushaltsrechnung bzw. die Vermögensrechnung des Bundes.

Die Haushaltsrechnung enthält den Abschlussbericht zur Haushaltsrechnung des Bundes, gesetzlich vorgeschriebene Übersichten nach dem Bundeshaushaltspflichtenplan und der Bundeshaushaltswirtschaftsordnung sowie Übersichten zur Gesamtrechnung. Sie stellt unter Berücksichtigung von Haushaltsresten und Vorgriffen die Einnahmen und Ausgaben den Ansätzen des Haushaltspflichtenplans gegenüber. Die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft werden damit sichtbar und es wird aufgezeigt, ob die Ausgabenansätze eingehalten worden und welche Mittelverlagerungen erfolgt sind. Die Darstellung erfolgt mit einer Gesamtrechnung für den Bund (Hauptrechnung) und mit Einzelplanrechnungen (unterste Ebene der Haushaltswirtschaftsplanung).<sup>22</sup> In der Vermögensrechnung wird der Bestand des Vermögens und der Schulden zu Beginn des Haushaltsjahrs, die Veränderungen während des Haushaltsjahrs sowie der Bestand zum Ende des Haushaltsjahrs nachgewiesen.

Im Frühjahr legt das Bundesministerium der Finanzen die Haushaltsrechnung und die Vermögensrechnung über das vergangene Jahr dem Deutschen Bundestag und dem Bundesrat mit dem Ersuchen vor, nach Eingang der Bemerkungen des Bundesrechnungshofes über die Entlastung der Bundesregierung für das betreffende Finanzjahr zu entscheiden. Eine weitere Ausfertigung wird dem Bundesrechnungshof zur Prüfung vorgelegt.

---

<sup>21</sup> Herangezogene Quellen: Das System der öffentlichen Haushalte, Bundesministerium der Finanzen, August 2015; deutsche Bundeshaushaltswirtschaftsordnung; Haushaltsrechnung des Bundes 2014, Bundesministerium der Finanzen; Bemerkungen 2015 zur Haushaltswirtschaftsführung des Bundes, Bundesrechnungshof; [www.bundestag.de](http://www.bundestag.de) (Abruf: 24. August 2016)

<sup>22</sup> Einzelpläne enthalten die Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen eines einzelnen Verwaltungszweigs oder bestimmte Gruppen von Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen.



Der Bundesrechnungshof prüft die Haushalts- und Vermögensrechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung und erstellt in einem eigenen Dokument zu den Abschlussrechnungen die „Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes“, die dem Bundestag, dem Bundesrat und der Bundesregierung bis zum Ende des Jahres zugeleitet werden. In seinen Bemerkungen fasst der Bundesrechnungshof das Ergebnis seiner Prüfung zusammen, soweit es für die Entlastung der Bundesregierung betreffend Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung von Bedeutung sein kann.

Der Bundesrechnungshof teilt in den Bemerkungen insbesondere mit, ob die in der Haushaltsrechnung und der Vermögensrechnung und die in den Büchern aufgeführten Beträge übereinstimmen, ob die geprüften Einnahmen und Ausgaben ordnungsgemäß belegt sind und in welchen bedeutsamen Fällen die geprüften Stellen die für die Haushalts- und Wirtschaftsführung geltenden Vorschriften und Grundsätze nicht beachtet haben. Der Bericht zu den Bemerkungen besteht aus folgenden Teilen: 1. Feststellungen zur Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung des Bundes sowie zur finanzwirtschaftlichen Entwicklung im Finanzplanungszeitraum, 2. Bericht zu den Ergebnissen aus übergreifenden, querschnittlichen Prüfungen, 3. Erkenntnisse des Bundesrechnungshofes zu den Einzelplänen und 4. Ergebnisse internationaler Prüfungen (wie z.B. gemeinsame Prüfungen mit europäischen Kontrolleinrichtungen).

Der deutsche Bundestag und der Bundesrat entscheiden in voneinander getrennten Verfahren über die Entlastung. Die Beurteilung bezieht sich auf die Rechnungen des Bundesministeriums für Finanzen über Einnahmen und Ausgaben sowie über Vermögen und Schulden des Bundes. Die Bemerkungen des Bundesrechnungshofes, die die zu berücksichtigenden Beanstandungen beinhalten, sind eine wesentliche Grundlage für die jährliche Entscheidung der Entlastung. Diese stellt eine politische Beurteilung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Bundesregierung dar.

Mit dem Ende des Entlastungsverfahrens ist der Haushaltskreislauf abgeschlossen. Das Bundesministerium der Finanzen gibt die Beendigung des Entlastungsverfahrens in einem Rundschreiben bekannt.

Die vom Bundesrechnungshof getroffenen Prüfungsfeststellungen und die vom Rechnungsprüfungsausschuss (Unterausschuss des Haushaltsausschusses) im Bundestag aufgegriffenen Sachverhalte werden jedoch weiter aufgearbeitet. So werden beispielsweise aufgedeckte Rechtsverstöße gegebenenfalls strafrechtlich oder als Ordnungswidrigkeiten verfolgt. Der Rechnungsprüfungsausschuss wird weiterhin über den Sachfortgang informiert, um zu einem späteren Zeitpunkt über die weitere Entwicklung erneut beraten zu können.



### 6.3 Schweiz<sup>23</sup>

Die Eidgenössische Finanzverwaltung<sup>24</sup> ist für die Aufstellung der Staatsrechnung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften verantwortlich, mit der der Bundesrat (Bundesregierung der Schweizerischen Eidgenossenschaft) dem Parlament gegenüber Rechenschaft über die Einnahmen und über die Ausgaben der Bundesverwaltung für das abgelaufene Jahr ablegt.

Die Eidgenössische Finanzverwaltung erstellt den Bericht zur Staatsrechnung, der aus der Bundesrechnung und den getrennt dargestellten Sonderrechnungen besteht. Band 1 beinhaltet den Bericht zur finanziellen Lage des Bundeshaushalts. Im Band 2 werden Informationen im Zusammenhang mit den Krediten der Verwaltungseinheiten gegeben. Band 3 enthält Zusatzerläuterungen und die Statistik. Im Band 4 werden Sonderrechnungen (Bahninfrastrukturfonds, Infrastrukturfonds, Eidgenössische Alkoholverwaltung) aufgrund spezialgesetzlicher Regelungen extra dargestellt. Zusätzlich wird eine konsolidierte Rechnung<sup>25</sup> erstellt, die im Rahmen einer Vollkonsolidierung die Bundesrechnung, Sonderrechnungen, dezentrale Verwaltungseinheiten mit eigener Rechnung sowie (ab 2017) die Unternehmen und Sozialversicherungen des Bundes umfasst und nach ihrer Verabschiedung durch den Bundesrat ebenfalls dem Parlament für die Beratung der Staatsrechnung vorgelegt wird. Gleichzeitig ersucht der Bundesrat das Parlament um deren Genehmigung sowie um nachträgliche Genehmigung jener Kreditüberschreitungen, die sich über die Budget- und Nachtragskredite hinaus als unumgänglich erwiesen haben.

---

<sup>23</sup> Herangezogene Quellen: Bericht der Revisionsstelle an die Finanzkommissionen der Eidgenössischen Räte, Staatsrechnung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Bundesrechnung) für das Jahr 2014, Eidgenössische Finanzkontrolle; Umfassender Bericht an die Eidgenössischen Finanzverwaltung, Revision der Bundesrechnung 2014; Jahresbericht 2015, Eidgenössische Finanzkontrolle; Staatsrechnung, Bericht zur Bundesrechnung 2014, Eidgenössische Finanzverwaltung; Konsolidierte Rechnung Bund 2014, Finanzbericht, Eidgenössische Finanzverwaltung; Grundlagen der Haushaltführung des Bundes, Eidgenössisches Finanzdepartment, Jänner 2016

<sup>24</sup> Entspricht in anderen Ländern von der Aufgabenstellung her dem Finanzministerium.

<sup>25</sup> Ziel ist hier, einen Gesamtüberblick über Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bundes zu vermitteln, den die Bundesrechnung nicht geben kann, da wesentliche Teile der Geschäftstätigkeit des Bundes und damit der Vermögenwerte und der Verpflichtungen in Unternehmen und Organisationen ausgelagert sind.



Die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) hat als oberstes unabhängiges Finanzaufsichtsorgan des Bundes gemäß Artikel 6 und 8 des Bundesgesetzes über die Eidgenössische Finanzkontrolle eine Prüfung der Staatsrechnung durchzuführen. Die Prüfungsaktivitäten erfolgen nach gesetzlichen Vorschriften und Prüfungsstandards. Nach diesen Standards hat die EFK die Prüfung so zu gestalten, dass sie hinreichende Sicherheit gewinnt, um beurteilen zu können, ob die Bundesrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.

Die EFK bescheinigt die Konformität der Staatsrechnung mit den gesetzlichen Vorschriften und den Bestimmungen der Bundesverfassung zur Haushaltsführung (Schuldenbremse) und dem Finanzaushaltsgesetz. Diese Konformität wird in einem eigenen Prüfungsurteil, das einem Bestätigungsvermerk entspricht und auch im Band 1 der Staatsrechnung abgebildet wird, explizit bestätigt. Zudem empfiehlt die EFK den Finanzkommissionen des Schweizer Parlaments in ihrem Bericht ausdrücklich die Genehmigung der Staatsrechnung sowie die nachträgliche Genehmigung der unumgänglichen Kreditüberschreitungen sowie die Bildung neuer Reserven für Verwaltungseinheiten in einer bestimmten Höhe.<sup>26</sup> Ohne das Prüfungsurteil einzuschränken, kann die EFK noch auf weitere Sachverhalte aufmerksam machen. So enthielt der Bericht für das Finanzjahr 2014 beispielsweise Bemerkungen zur direkten Bundessteuer und zu langfristigen Finanzanlagen im Finanzvermögen und zu den Grenzen der Effizienz beim Internen Kontrollsyste in öffentlichen Verwaltungseinrichtungen.

Die Prüfungsergebnisse über die Gesamtprüfung, die auch die Stellungnahmen der Eidgenössischen Finanzverwaltung beinhalten, legt die EFK den Finanzkommissionen der beiden Kammern des Schweizer Parlaments in einem eigenen öffentlich zugänglichen Bericht vor. Die Genehmigung der Staatsrechnung erfolgt durch die Bundesversammlung (beide Kammern) in der Regel in der Sommersession.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Siehe dazu beispielsweise den Bericht der Revisionsstelle der EFK an die Finanzkommissionen der eidgenössischen Räte (Anm.: Kammern des Schweizer Parlaments) zur Staatsrechnung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Bundesrechnung) für das Jahr 2014.

<sup>27</sup> Die Staatsrechnung für das Jahr 2015 wurde im Juni 2016 genehmigt.



## 6.4 Niederlande<sup>28</sup>

Nach dem Ende eines Budgetjahres bereitet jedes Ressort einen Jahresbericht über das abgeschlossene Budgetjahr vor und übermittelt ihn bis 15. März des Folgejahres an das Ministerium für Finanzen. Der Jahresbericht beschreibt je Budgetkapitel den Erreichungsgrad der gesetzten Ziele, die erreichten Wirkungen, die gesetzten Maßnahmen und die damit einhergehenden Kosten und enthält den Gebarungserfolg (“final budget bill”). Er beinhaltet eine Erklärung des jeweiligen Ministers über die Ordnungsmäßigkeit der Transaktionen und des Finanzmanagements. Der Jahresbericht wird von einem Prüfbericht der Internen Revision des Ministeriums ergänzt, der ein Prufurteil über den Jahresbericht und über den Erfolg des Ressorts im abgelaufenen Finanzjahr umfasst.

Der Minister für Finanzen legt der niederländisch ORKB (Algemene Rekenkamer) bis 31. März sämtliche Jahresberichte und Prüfberichte der Internen Revisionen der Ressorts vor. Bis zum 21. April wird der Rechnungsabschluss für das “Central Government”, der die Abschlüsse aller Ministerien zusammenfasst, und der Prüfbericht vom Ministerium für Finanzen erstellt und der Algemene Rekenkamer vorgelegt. Dieser Bericht erörtert die Budgetpolitik des abgelaufenen Finanzjahres und beschreibt die Entwicklungen und Ergebnisse im Hinblick auf die Vorgaben aus dem Budget und die Defizit-/Überschussentwicklung des Central Governments. Er beinhaltet auch die Ergebnisse der formalen Überprüfung der Einnahmen- und Ausgabenkonten.

Die Algemene Rekenkamer prüft die ihr vorgelegten Berichte im Auftrag des Parlaments, fasst ihre Ergebnisse in Prüfberichten zu den einzelnen Jahresberichten der Ressorts zusammen und gibt einen Bestätigungsvermerk zum Rechnungsabschluss des Central Government ab. Der Rechnungshof arbeitet dabei eng mit der Internen Revision<sup>29</sup> zusammen, die jedes Ressort einrichten muss und zu deren Aufgaben die Überprüfung der Finanzinformation in den Ressortberichten zählt. Für die Bestätigung der Rechnungsführung werden die Aufgaben zwischen den Einrichtungen genau abgestimmt. Die Algemene Rekenkamer legt ihre Berichte den jeweiligen Ressortverantwortlichen und dem Parlament vor, wobei auch in jedem Einzelbericht ein Prufungsurteil vorgesehen ist, das auch eingeschränkt erteilt werden kann.

---

<sup>28</sup> Herangezogene Quellen: Public Finance in the Netherlands, MoF, 2013; Annual Report of the Court of Audit 2014, Algemene Rekenkamer; Parliament & Budget in Turkey and The Netherlands, TGNA-Project Turkey – The Netherlands, 2008

<sup>29</sup> Die Internen Revisionen wurden 2012 organisatorisch beim Ministerium für Finanzen im Central Audit Service konzentriert, das als eine Shared Service Einrichtung die Prüfungen im Auftrag der einzelnen Ministerien durchführt.



Das Parlament erhält damit nach diesem Prozedere

- vom Ministerium den Jahresbericht über das Central Government mit den Jahresabschlüssen und Jahresberichten der einzelnen Ressorts (einschließlich des Prüfberichts der Internen Revision) und
- von der Algemeen Rekenkamer einen Bericht über die Prüfergebnisse des Jahresberichtes des Central Governments betreffend das Rechnungswesen und einen Bericht über die Prüfergebnisse der Evaluierung der (Budget-)Politik sowie für jedes Ressort einen Bericht über die Prüfergebnisse der Jahresberichte.

Am dritten Mittwoch (Accountability Day) im Mai präsentiert der Minister für Finanzen den Rechnungsabschluss und alle Jahresberichte der Tweede Kamer. Auf Basis dieser Berichte und der Prüfberichte des Rechnungshofes findet eine allgemeine Debatte zum abgeschlossenen Finanzjahr statt. In den für die jeweiligen Ressorts zuständigen Ausschüssen werden mit den FachministerInnen die jeweiligen Jahresberichte debattiert. Diese Debatte ist deswegen sehr bedeutsam, weil in den Niederlanden auch jedem Ressortminister die Entlastung erteilt wird. Im Plenum erfolgt mit dem Beschluss der “final budget bill” auch die Entlastung der gesamten Regierung.



## 7 Schlussbemerkungen

Zusammenfassend ergeben sich aus der Analyse der internationalen Standards und dem Ländervergleich folgende Schlussbemerkungen:

- Die internationalen Standards für die Erstellung und Prüfung der staatlichen Rechnungsabschlüsse (IPSAS und ISSAIs) basieren auf für den privatwirtschaftlichen Bereich geltenden Regelungen und Konzepten.
- Sie verweisen hinsichtlich der Verantwortlichkeiten auf die jeweiligen Rechtsordnungen, gehen jedoch davon aus, dass die Verantwortung für die Erstellung des konsolidierten Abschlusses in der Regel beim Leiter der zentralen Finanzbehörde bzw. beim Finanzminister liegt.
- Zielsetzung der Abschlussprüfung einer ORKB ist es, dass diese als Ergebnis ihrer Prüfung einen entsprechenden Prüfungsbericht erstellt und einen Bestätigungsvermerk erteilt, dass die von einer öffentlichen Stelle erstellte Jahresrechnung ein wahrheitsgetreues bzw. den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.
- Die federführende Mitwirkung des RH an der Erstellung des BRA und die Möglichkeit der Mängelbehebung stellt im internationalen Vergleich eine unübliche Vorgangsweise dar. Vorteilen der Regelung stehen gewichtige Bedenken gegenüber, die sich aus der engen Verknüpfung von Erstellung und Prüfung des BRA ergeben.
- Die inhaltlichen Verantwortlichkeiten für Erstellung und Prüfung der Jahresabschlüsse und für die jeweiligen Darstellungen im BRA sind nicht ausreichend klargestellt und transparent. Insbesondere in Band 2 des Textteils verschwimmen diese weitestgehend, weshalb im derzeitigen System auch ein Bestätigungsvermerk kaum denkbar erscheint.
- In der EU und den herangezogenen Vergleichsstaaten sind die Verantwortlichkeiten für die Erstellung und Prüfung des Rechnungsabschlusses wesentlich klarer getrennt, weshalb der Rechnungsabschluss und der Prüfungsbericht auch jeweils getrennte Dokumente von unterschiedlichen Institutionen darstellen. Damit unterscheiden sich auch die diesbezüglichen parlamentarischen Verfahren.



**Anfrage an den Budgetdienst:**  
**Abg. Mag. Bruno Rossmann**  
**Budgetsprecher des Grünen Klubs**

(13. Jänner 2016)

Sehr geehrter Herr Dr. Berger,

ich habe noch ein Anliegen, das ich schon seit längerem an Sie herantragen wollte.

Kapitalgesellschaften müssen für das vorangegangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluss erstellen und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorlegen, soweit ein solcher besteht. Kapitalgesellschaften müssen den Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen. Über die erfolgte Prüfung hat der Abschlussprüfer einen Prüfungsbericht zu erstellen. Dieser muss den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrates vorgelegt werden. Das Ergebnis der Prüfung muss außerdem in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss zusammengefasst werden.

Der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft hat die Rechnungslegungsunterlagen nach Vorlage zu prüfen, sich gegenüber dem Vorstand darüber zu erklären und einen Bericht an die Hauptversammlung zu erstatten. Billigt der Aufsichtsrat den Jahresabschluss, so ist dieser festgestellt, wenn sich nicht Vorstand und Aufsichtsrat für eine Feststellung durch die Hauptversammlung entscheiden. Die Erstellung des Jahresabschlusses und deren anschließende Überprüfung sind somit institutioneller Hinsicht voneinander getrennt.

Der Bundesrechnungsabschluss ist gem. Art. 121 Abs. 2 B-VG vom Rechnungshof zu verfassen und dem Nationalrat vorzulegen. Diese Vorlage hatte bisher gem. § 9 Abs. 1 RHG bis zu 30. November des folgenden Finanzjahres zu erfolgen. Die Daten für den Bundesrechnungsabschluss werden dem Rechnungshof durch die haushaltsleitenden Organe im Wege des BMF zur Verfügung gestellt (§ 117 ff BHG i.V.m. § 9 Abs. 1 RHG) und anschließend vom Rechnungshof im Zuge der entsprechenden Überprüfung der Abschlussrechnungen gem. § 9 RHG überprüft, wobei vorgefundene Mängel im unmittelbaren Verkehr mit den Organen der Haushaltsführung des Bundes behoben werden müssen (Näheres zum Procedere siehe § 9 Abs. 1 RHG). Zielführender wäre es m. E. nicht zuletzt aufgrund der Erfahrungen mit den Bundesrechnungsabschlüssen 2013 und 2014, wenn das BMF den Rechnungsabschluss erstellt und der Rechnungshof die Prüfung vor Vorlage an den Nationalrat vornimmt.



Vor diesem Hintergrund bitte ich Sie um die Erstellung einer Kurzstudie, wie die Erstellung und Prüfung der Rechnungsabschlüsse in anderen EU- bzw OECD-Staaten geregelt ist und gehandhabt wird. Gleichzeitig ersuche ich Sie zu eruieren, ob es seitens der OECD und/oder des IWF diesbezügliche Governance-Bestimmungen und Empfehlungen gibt.

Ich ersuche um Durchführung des Kurzgutachtens bis Ende Februar 2016, soferne es die zeitlichen Ressourcen erlauben.

Vielen Dank,  
mit besten Grüßen  
Bruno Rossmann