

Eingereicht von
Michaela Mitterlehner

Angefertigt am
**Institut für Public und
Nonprofit Management**

Beurteiler
**Univ. Prof. Dr. Dennis
Hilgers**

August 2019

ERGEBNISRECHUNG DES BUNDES IN ÖSTERRERICH VS GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG NACH DEM UGB

GEMEINSAMKEITEN, UNTERSCHIEDE UND VERBESSERUNGSPOTENTIALE



Diplomarbeit

zur Erlangung des akademischen Grades

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

im Diplomstudium

Wirtschaftspädagogik

EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre an Eides statt, dass ich die vorliegende Diplomarbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt bzw. die wörtlich oder sinngemäß entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe.

Die vorliegende Diplomarbeit ist mit dem elektronisch übermittelten Textdokument identisch.

Ort, Datum

Unterschrift

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	IV
Tabellenverzeichnis.....	IV
Abkürzungsverzeichnis	V
1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung und Zielsetzung	1
1.2 Methodische Vorgangsweise und Aufbau der Arbeit	1
2 Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB	3
2.1 Allgemeines.....	3
2.1.1 Geschichtlicher Hintergrund	3
2.1.2 Anwendungsbereich.....	4
2.1.3 Interessensgruppen.....	4
2.2 Inhalte.....	5
2.2.1 Gliederung.....	5
2.2.2 Abschreibungen	8
2.2.3 Rückstellungen.....	9
2.3 Besonderheiten	12
2.3.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.....	12
2.3.2 Steuerliche Überlegungen	13
2.4 Konsolidierung	14
2.4.1 Allgemeines	14
2.4.2 Vorteile Konsolidierung.....	14
2.4.3 Betroffene Unternehmen.....	15
2.4.4 Vorgehensweise	17
3 Ergebnisrechnung des Bundes in Österreich	19
3.1 Allgemeines.....	19
3.1.1 Entwicklungsgeschichte – von der Kameralistik zur Doppik	20
3.1.2 Gesetzliche Grundlagen	22
3.1.3 Interessensgruppen.....	23
3.2 Inhalte.....	23
3.2.1 Gliederung.....	23
3.2.2 Abschreibungen	29
3.2.3 Rückstellungen.....	31
3.3 Besonderheiten	35

3.3.1	Grundsätze der Rechnungslegung.....	35
3.3.2	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	37
3.4	Konsolidierung	41
3.4.1	Ausgliederungen	42
3.4.2	Umfang der Konsolidierung.....	43
3.4.3	Vorgehensweise	45
4	Unterschiede und Gemeinsamkeiten.....	46
4.1	Allgemeines.....	46
4.2	Inhalte.....	47
4.2.1	Gliederung.....	47
4.2.2	Abschreibungen	48
4.2.3	Rückstellungen.....	51
4.3	Besonderheiten	53
4.4	Konsolidierung	55
5	Conclusio	58
5.1	Zusammenfassung	58
5.2	Weiterführende Forschung	59
6	Quellenverzeichnis.....	61

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Konsolidierte Ergebnisrechnung 2017 24

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Gesamtkostenverfahren 6

Tabelle 2: Umsatzkostenverfahren 7

Abkürzungsverzeichnis

AAU	Alpen-Adria-Universität Klagenfurt
Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen
d.h.	das heißt
Doppik	Doppelte Buchführung in Konten
EStG	Einkommensteuergesetz
EZB	Europäische Zentralbank
gem.	gemäß
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertiges Wirtschaftsgut
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMF	International Monetary Fund
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
IT	Informationstechnik
MWR	Mehr-Weniger-Rechnung
RLV 2013	Rechnungslegungsverordnung 2013
UGB	Unternehmensgesetzbuch
v. a.	vor allem
VRV	Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung
zB	zum Beispiel

1 Einleitung

In den letzten Jahren durchlief das Rechnungswesen der öffentlichen Haushalte in Österreich viele Reformen und Gesetzesänderungen. Es kam dabei bereits zu einigen Angleichungen der Vorgehensweise der öffentlichen Haushalte an die der erwerbswirtschaftlichen Unternehmen nach dem UGB. Ein großer Schritt in diese Richtung war die Umstellung von der kameralistischen hin zur doppischen Buchhaltung, welche auf Bundesebene bereits vollzogen wurde und von den Ländern und Gemeinden, in Abhängigkeit der Größe, spätestens im Finanzjahr 2020 angewendet werden muss (vgl. Direktion Inneres und Kommunales, 2017, S. 4). Per 1.1.2013 wurde erstmalig auch eine Bundesbilanz im Rahmen des Bundesrechnungsabschlusses erstellt (vgl. Schauer, 2014, S. 490). Bei der Erstellung dieser Arbeit wurden die Abschlüsse bis zum Jahr 2017 berücksichtigt.

1.1 Problemstellung und Zielsetzung

Diese Arbeit beschäftigt sich primär mit folgenden Forschungsfragen:

1. Welche zentralen Unterschiede bestehen zwischen der Ergebnisrechnung des österreichischen Bundes und der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB im Hinblick auf Inhalte und Aussagekraft?
2. Welche dieser Unterschiede erklären sich durch die besonderen Bedürfnisse/Besonderheiten des Bundes?
3. Gibt es Bereiche, in welchen die Ergebnisrechnung des öffentlichen Haushaltes durch eine (teilweise) Anpassung an die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB verbessert werden kann?

Die Einschränkung der öffentlichen Haushalte auf den Bund erfolgte, um den Umfang der Arbeit nicht zu sprengen, wobei auch andere öffentliche Körperschaften im Rahmen der Arbeit, soweit dies sinnvoll erscheint, einbezogen werden. Die Beschränkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB wurde gewählt, da das UGB für österreichische Unternehmen immer noch die wesentlichste Rechtsquelle in diesem Zusammenhang ist, während beispielsweise die IFRS nur einen vergleichsweise geringen Anteil der Unternehmen betreffen.

1.2 Methodische Vorgangsweise und Aufbau der Arbeit

Diese Arbeit baut auf Literaturrecherchen auf, bezieht aber auch die konkreten Gesetze und Rechnungsabschlüsse des Bundes mit ein.

Dabei wird zunächst genauer auf die Gewinn- und Verlustrechnung nach UGB eingegangen. Zuerst wird eine allgemeine Übersicht über die Geschichte, den Anwendungsbereich und die Interessensgruppen dieser Rechnung gegeben. Anschließend werden die konkreten Inhalte anhand der Gliederung der GuV behandelt, vor allem werden dabei auch die Themen „Abschreibungen“ und „Rückstellungen“ näher behandelt, auf welche exemplarisch näher eingegangen wird. Die Besonderheiten dieser Rechnung werden im Anschluss daran betrachtet. Der Themenbereich der Konsolidierung bildet den Abschluss dieses Kapitels.

Im nächsten Kapitel wird die Ergebnisrechnung des Bundes in Österreich behandelt, wobei die Struktur hier zur besseren Übersichtlichkeit und Vergleichbarkeit dem vorangegangenen Kapitel im Wesentlichen gleicht.

Im Anschluss daran werden die Unterschiede und Gemeinsamkeiten der beiden Rechnungen auf Basis der vorangegangenen Kapitel behandelt. Dafür werden die GuV und die Ergebnisrechnung des Bundes einander gegenübergestellt. Dabei wird auf Gemeinsamkeiten und Unterschiede näher eingegangen.

Den Abschluss dieser Arbeit bildet eine kurze Zusammenfassung der zentralen Ergebnisse, sowie Vorschläge für eine weiterführende Forschung in diesem Themenbereich.

2 Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB

In diesem Kapitel wird die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB näher beleuchtet, um einen Vergleich zur Ergebnisrechnung des Bundes zu ermöglichen. Wie bereits in der Einleitung dieser Arbeit angeführt, werden Vorgaben nach den IFRS oder dem EStG nicht den Fokus dieser Arbeit bilden.

2.1 Allgemeines

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist eine Zeitraumrechnung. Das bedeutet, dass diese Rechnung einen Überblick über die Ertragslage in einer bestimmten Periode liefern soll. Die Aufgabe der Gewinn- und Verlustrechnung ist es, die Ertragslage eines Unternehmens so darzustellen, dass den Leserinnen und Lesern ein möglichst guter Einblick in diese gewährt wird. Dieser Aufgabe wird sie unter anderem dadurch gerecht, dass sie das sogenannte Bruttoprinzip verfolgt. Nach diesem dürfen Aufwendungen und Erträge nicht miteinander verrechnet werden, weil eine solche Verrechnung den Adressaten der Bilanz den bestmöglichen Einblick in die Ertragslage des Unternehmens verwehren würde. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 731 f.) Vor allem soll die GuV den Adressaten des Jahresabschlusses die Ursachen des Jahresergebnisses aufzeigen (vgl. Bertl, Deutsch-Goldoni & Hirschler, 2018, S. 299).

2.1.1 Geschichtlicher Hintergrund

Nachfolgend wird ein kurzer Einblick in die Entwicklung der doppelten Buchhaltung gegeben. Dieser stellt in keinerlei Weise Anspruch auf Vollständigkeit, vor allem, da die diesbezügliche Literatur teilweise unterschiedliche Ansichten vertritt.

Während der genaue Zeitpunkt der Entstehung der doppelten Buchhaltung, wie diese heute verstanden wird, umstritten ist, besteht weitestgehend Einigkeit über das erstmalige Vorliegen einer gedruckten Anleitung für diese. Die erstmalige Erstellung einer solchen Anleitung wird im Venedig des Jahres 1494 verankert und dem Mönch und Mathematikprofessor Luca Pacioli zugeschrieben. Mittlerweile ist es weitestgehend anerkannt, dass Pacioli die doppelte Buchhaltung nicht erfunden hat, sondern er diese lediglich entsprechend zu Papier gebracht hat. Zuschrieben wird ihm vor allem die erstmalige Schaffung einer Grundlage zur schnellen Verbreitung der Kenntnisse über diese Art der Buchführung. (vgl. Reinisch, 1996, S. 46 f.) Rechenbücher mit doppelter Buchhaltung aus dem Jahr 1340 aus Genua zeigen jedoch, dass die doppelte Buchhaltung bereits wesentlich früher angewendet wurde. (vgl. Zdrowomyslaw & Kuba, 2002, S. 17)

Die Bilanz, aber auch die Gewinn- und Verlustrechnung erfordern eine doppelte Buchführung. Die GuV ist nach Ansicht von Zdrowomyslaw und Kuba nicht Teil der einfachen Buchführung, da diese notwendigerweise die Anwendung der doppelten Buchhaltung voraussetzt. Bis in das 18. Jahrhundert wurde häufig von Gewinnermittlung gesprochen, obwohl dieser „Gewinn“ von unserem heutigen Verständnis dieses Begriffes abweicht. So wurde etwa der Vermögensstamm iSd Anlagevermögens bei dieser Ermittlung des Gewinnes noch außer Acht gelassen. Die erste Bilanz, die sogenannte „Fugger-Bilanz“ aus dem Jahr 1511 enthielt somit auch noch keine GuV nach unserem heutigen Verständnis. Es wurde aber eine Aufzeichnung über Aufwendungen und Erträge geführt. Preußen führte, über zwei Jahrhunderte nach der Fugger-Bilanz, erstmals die Verpflichtung zur Bilanzerstellung im Jahr 1794 ein. Die entsprechenden Gesetze wurden über den zeitlichen Verlauf hinweg immer weiter verändert und breiteten sich auch auf andere Länder aus, so etwa 1798 nach Österreich. (vgl. Zdrowomyslaw & Kuba, 2002, S. 18 f.)

2.1.2 Anwendungsbereich

Eine Gewinn- und Verlustrechnung ist im Rahmen des Jahresabschlusses von allen Unternehmen aufzustellen, welche unter die Bestimmungen des § 189 UGB fallen. Diese gesetzliche Vorschrift betrifft daher nach dem Unternehmensgesetzbuch im Wesentlichen:

- Kapitalgesellschaften
- eingetragene Personengesellschaften, bei welchen
 - alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind (zB GmbH & Co KG) oder
 - kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als unbeschränkt haftendem Gesellschafter ist oder bei denen sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt, und die unternehmerisch tätig sind.
- alle anderen Unternehmen, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700.000,00 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen. Mit Ausnahme von (im Wesentlichen) Angehöriger der freien Berufe, Land- und Forstwirte, sowie Einkünften aus selbständiger Arbeit

2.1.3 Interessensgruppen

Der Jahresabschluss, und damit auch die Gewinn- und Verlustrechnung ist Teil des sogenannten externen Rechnungswesens. Externes Rechnungswesen wird so bezeichnet, weil es

unternehmensexterne Adressaten, welche auch als Jahresabschlussadressaten, oder Bilanzadressaten bezeichnet werden, über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens informieren soll. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 632 ff.) Bilanzadressaten bezeichnen ganz allgemein alle externen, aber auch internen Personen und Institutionen, deren wirtschaftliche Lage durch die Entscheidungen der Unternehmensleitung beeinflusst wird. Diese Gruppe an Personen und Institutionen wird auch Stakeholder genannt. Interne Adressaten des Jahresabschlusses sind etwa die Unternehmensleitung, aber auch beispielsweise Großaktionäre. Innerhalb der externen Adressaten werden zwei verschiedene Gruppen unterschieden. Die Gruppe der Kapitalgeber und eine Gruppe mit allen anderen Adressaten. Diese Restgruppe umfasst nach Wöhe vor allem Mitarbeiter und Lieferanten, aber auch das Finanzamt und die Öffentlichkeit im Allgemeinen. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 655)

2.2 Inhalte

In diesem Kapitel wird der Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB näher beleuchtet. Dabei wird zunächst die Gliederung dieser Rechnung mit den dort vorkommenden Bestandteilen genauer betrachtet. Die Abschreibungen und Rückstellungen rücken nachfolgend noch speziell in den Fokus, da diese für den Vergleich mit der Ergebnisrechnung des Bundes im Rahmen dieser Arbeit herangezogen werden.

2.2.1 Gliederung

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist nach § 231 UGB zu gliedern. Die dort vorgegebene Gliederung ist zwar nur für Kapitalgesellschaften zwingend vorgeschrieben, in der Regel wird dieses Schema jedoch auch von Einzelunternehmen und Personengesellschaften eingehalten. Konkret ist vorgegeben, dass die Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform aufgestellt werden muss. Dabei gibt es zwei verschiedene Verfahren, welche angewendet werden können, das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren. Auch für diese finden sich im Gesetz die Positionen, welche anzugeben sind, aber auch die genaue Reihenfolge. Beide Verfahren führen zum selben Ergebnis. (vgl. Egger, Samer & Bertl, 2015, S. 444) Die notwendigen Positionen, welche in der GuV enthalten sein müssen, können den nachfolgend angeführten Gliederungsschemata entnommen werden. Bei Unternehmen, welche keine Kapitalgesellschaften darstellen, gibt es umfangmäßig keine wesentlichen Abweichungen bei den Inhalten (vgl. Bertl, Deutsch-Goldoni & Hirschler, 2018, S. 300), daher wird auf diese nicht weiter eingegangen. Nachfolgend werden beide Verfahren kurz dargestellt.

2.2.1.1 Gesamtkostenverfahren

Nach dem Gesamtkostenverfahren ist die GuV entsprechend § 231 Abs 2 UGB wie folgt zu gliedern:

Umsatzerlöse
+/- Bestandsveränderung (fertige und unfertige Erzeugnisse und andere noch nicht abrechenbare Leistungen)
+ Aktivierte Eigenleistungen (zB selbst erstellte Anlagegüter)
+ Sonstige betriebliche Erträge
- Materialaufwendungen und sonstige Herstellungsleistungen
- Personalaufwand
- Abschreibungen
- Sonstige betriebliche Aufwendungen
<hr/>
Betriebsergebnis
+ Finanzerträge (Erträge aus Beteiligungen, Wertpapieren und Zinsen)
- Finanzaufwendungen
<hr/>
Finanzergebnis
<hr/>
Ergebnis vor Steuern (Betriebsergebnis und Finanzergebnis)
- Einkommen- und Ertragsteuern
<hr/>
Jahresüberschuss/-fehlbetrag
+ Auflösung von Kapital- und Gewinnrücklagen
- Zuweisung zu Gewinnrücklagen
+/- Gewinn-/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
<hr/>
Bilanzgewinn/-verlust

Tabelle 1: Gesamtkostenverfahren¹

¹ Eigene Darstellung in Anlehnung an Schauer (2019, S. 207)

2.2.1.2 Umsatzkostenverfahren

Die zweite gesetzlich vorgesehene Möglichkeit, um die Gewinn- und Verlustrechnung zu gliedern, besteht im sogenannten Umsatzkostenverfahren. Dieses führt, wie bereits erwähnt, zum gleichen Endergebnis wie das zuvor dargestellte Gesamtkostenverfahren. Es unterscheidet sich aber bei der genauen Reihenfolge und der Zusammenfassung der Aufwendungen und Erträge, wobei es ab dem Betriebsergebnis keinen Unterschied mehr zum zuvor genannten Verfahren aufweist. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens gibt § 231 Abs 3 UGB folgenden Schema vor:

Umsatzerlöse
- Herstellkosten der erbrachten Leistungen
Bruttoergebnis vom Umsatz
+ Sonstige betriebliche Erträge
- Vertriebskosten
- Verwaltungskosten
- Sonstige betriebliche Aufwendungen
Betriebsergebnis
+ Finanzerträge (Erträge aus Beteiligungen, Wertpapieren und Zinsen)
- Finanzaufwendungen
Finanzergebnis
Ergebnis vor Steuern (Betriebsergebnis und Finanzergebnis)
- Einkommen- und Ertragsteuern
Jahresüberschuss/-fehlbetrag
+ Auflösung von Kapital- und Gewinnrücklagen
- Zuweisung zu Gewinnrücklagen
+/- Gewinn-/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
Bilanzgewinn/-verlust

Tabelle 2: Umsatzkostenverfahren²

² Eigene Darstellung in Anlehnung an Schauer (2019, S. 207)

2.2.2 Abschreibungen

Nachfolgend wird näher auf die Abschreibungen eingegangen. Die Thematik der Abschreibungen wird im Rahmen dieser Arbeit lediglich auf das Anlagevermögen beschränkt. Dabei wird zwischen der sogenannten planmäßigen und der außerplanmäßigen Abschreibung unterschieden.

2.2.2.1 Planmäßige Abschreibung

Befinden sich im Anlagevermögen eines Unternehmens Wirtschaftsgüter, welche nur zeitlich begrenzt nutzbar sind, so sind diese regelmäßig abzuschreiben. Dabei werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des jeweiligen Vermögensgegenstandes über die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt als Aufwand erfasst. Dies soll dazu führen, dass die Erfolgsermittlung periodengerechter wird, da es dabei nicht nur im Jahr der Anschaffung/Herstellung oder des Abganges zu einer Erfassung als Aufwand kommt, sondern während der Benutzung durch den Zeitablauf. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 697)

Die voraussichtliche Nutzungsdauer für Anlagegüter ist im UGB nicht genau festgelegt, bei Sachanlagen kann diese etwa an der technischen Leistungsfähigkeit orientiert werden. Die geplante Nutzungsdauer im Betrieb kann natürlich auch davon abweichen. In der Praxis wird die Nutzungsdauer häufig an den sogenannten deutschen AfA-Tabellen orientiert. Bei Wirtschaftsgütern, für welche im Steuerrecht eine zwingende Vorgabe bezüglich der Nutzungsdauer vorliegt, wird diese teilweise angewendet, um die ansonsten resultierende steuerliche MWR zu vermeiden. Im UGB ist grundsätzlich nicht festgelegt, dass die planmäßige Abschreibung linear zu erfolgen hat, die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten müssen lediglich auf die Nutzungsdauer verteilt werden, dies kann aber auch etwa progressiv oder degressiv erfolgen. Das dennoch die lineare Abschreibung vorherrscht hat verschiedene Gründe. Die entsprechende Vorgabe im Einkommensteuergesetz, aber auch die einfachere Handhabung und Planbarkeit bei gleichmäßiger Verteilung des Aufwandes können hier beispielhaft genannt werden. (vgl. etwa Bertl, Deutsch-Goldoni & Hirschler, 2018, S. 424 ff. und Egger, Samer & Bertl, 2015, S. 202 ff.)

Zur Entlastung der Unternehmen im Bereich der Verwaltung wurde für den Bereich der planmäßigen Abschreibung eine Vereinfachungsmöglichkeit gesetzlich verankert. Sollte das betroffene Wirtschaftsgut einen Anschaffungswert von maximal 400,00 Euro aufweisen (in der Regel netto), so kann dieses Gut sofort im Jahr der Anschaffung vollständig abgeschrieben werden. Dabei ist jedoch zu beachten, dass Vermögensgegenstände, welche entsprechend ihrem

wirtschaftlichen Zweck oder der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden, hinsichtlich der Wertgrenze in Summe betrachtet werden. (vgl. Bertl, Deutsch-Goldoni & Hirschler, 2018, S. 224 f.)

2.2.2.2 Außerplanmäßige Abschreibung

Kommt es bei einem Vermögensgegenstand nach der Anschaffung zu einer Wertminderung, durch welche der Wert voraussichtlich dauerhaft sinkt, so ist dieser mit Hilfe einer sogenannten außerplanmäßigen Abschreibung entsprechend zu reduzieren. Das hat also zur Folge, dass in Höhe der Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen ist. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 696) Bei einer dauerhaften Wertminderung eines Gegenstandes des Anlagevermögens ist jedenfalls eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Bei einer (voraussichtlich) lediglich vorübergehenden Minderung des Wertes darf eine solche nicht vorgenommen werden (vgl. Bertl, Deutsch-Goldoni & Hirschler, 2018, S. 442 ff.). Davon ausgenommen ist das Finanzanlagevermögen, bei welchem hinsichtlich vorübergehender Wertminderungen gem. § 204 Abs 2 UGB ein Wahlrecht herrscht. Es kann dabei also von den Unternehmen entschieden werden, ob diese vorgenommen wird oder nicht.

Um festzustellen, ob eine Wertminderung vorliegt wird nach dem Verständnis des UGB vorrangig der Wiederbeschaffungswert herangezogen. Dies ist unter anderem darin begründet, dass Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Regelfall nicht für den Verkauf bestimmt sind. (vgl. Matschek, 2009, S. 594)

Fällt der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung nachträglich weg, so ist eine entsprechende Zuschreibung bis zu dem fortgeschriebenen Anschaffungswert (Obergrenze) vorzunehmen. Der fortgeschriebene Anschaffungswert ist der Anschaffungswert abzüglich der vorzunehmenden planmäßigen Abschreibung seit der Inbetriebnahme des Anlagegutes. (vgl. Bertl, Deutsch-Goldoni & Hirschler, 2018, S. 442)

2.2.3 Rückstellungen

Ein weiterer Bereich, auf welchen im Rahmen dieser Arbeit für Zwecke des Vergleiches mit der Ergebnisrechnung des Bundes näher eingegangen wird, sind die sogenannten Rückstellungen. Diese werden nachfolgend zuerst allgemein behandelt und anschließend werden die Arten der Rückstellungen thematisiert, welche nach dem Unternehmensrecht gebildet werden müssen, bzw. dürfen. Zuletzt wird die Höhe, mit welcher diese in den in den Jahresabschluss aufgenommen werden, genauer betrachtet.

2.2.3.1 Allgemeines

Neben den passiven Rechnungsabgrenzungen und den Verbindlichkeiten eines Unternehmens gehören auch die Rückstellungen zum Fremdkapital. Diese stellen daher keine Aufwandsposition dar, sondern sind ein Bestandteil der Bilanz. Als Aufwand scheint die Bildung von Rückstellungen aber als Aufwand in der GuV auf. Die Auflösung von Rückstellungen führt entsprechend zu einem Ertrag. Aufgrund des, aus dem Vorsichtsprinzip, abgeleiteten, Imparitätsprinzips in Verbindung mit der periodengerechten Erfolgsermittlung müssen Aufwendungen bereits in derjenigen Periode berücksichtigt werden, in welcher das Risiko für eine etwaige Vermögensminderung zu erkennen ist. Anders als bei Erträgen ist dafür keine tatsächliche Realisation der Aufwendungen notwendig. Rückstellungen sind dadurch charakterisiert, dass es sich bei diesen um ungewisse Verbindlichkeiten handelt. Die betroffenen Unternehmerinnen und Unternehmen wissen daher nicht genau, wann die Zahlung erfolgen wird und/oder in welcher Höhe. (vgl. Geirhofer & Hebrank, 2016, S. 134 f.)

2.2.3.2 Arten

Gem. § 196 Abs 1 UGB hat der Jahresabschluss Rückstellungen zu enthalten, welche in der Bilanz nach § 198 Abs 1 UGB gesondert auszuweisen und entsprechend § 195 UGB aufzugliedern sind. § 198 UGB regelt in Abs 8 weiters, welche Rückstellungen grundsätzlich zu bilden sind, bzw. gebildet werden dürfen. Folgende Regelungen sind in diesem Paragraphen festgelegt:

1. *„Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.*
2. *Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.*
3. *Andere Rückstellungen als die gesetzlich vorgesehenen dürfen nicht gebildet werden. Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht nicht, soweit es sich um nicht wesentliche Beträge handelt.*

4. *Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für*
- a) *Anwartschaften auf Abfertigungen*
 - b) *laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen*
 - c) *Kulanzen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, Heimfallasten und Produkthaftungsrisiken,*
 - d) *auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen.“*

Zusammengefasst bedeutet dies, dass es bei den Rückstellungen sowohl solche gibt, welche verpflichtet gebildet werden müssen, wie etwa Steuerrückstellungen, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder Rückstellungen aus ungewissen Verbindlichkeiten. Auf der anderen Seite gibt es, zumindest im UGB, ein Wahlrecht für die Dotation von Rückstellungen für eigene Aufwendungen, wie etwa Reparaturen, welche das Abschlussjahr betreffen, aber für welche im Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch keine Ausgaben angefallen sind. Eine Verpflichtung zum Ansatz dieser kann durch das Wesentlichkeitsprinzip entstehen. (vgl. Geirhofer & Hebrank, 2016, S. 135)

2.2.3.3 Bewertung

Rückstellungen sind nach § 211 UGB grundsätzlich mit dem, bestmöglich zu schätzenden, Erfüllungsbetrag anzusetzen. Dabei ist vor allem der Grundsatz der Vorsicht zu beachten. Dies soll aber nicht zu einer zu vorsichtigen Bewertung führen. Die Höhe sollte nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung festgelegt werden. Zu beachten ist im Rahmen der Rückstellungsthematik außerdem der Grundsatz der Einzelbewertung. Von diesem kann nur abgewichen werden, wenn diese nicht wirtschaftlich oder nicht möglich ist, in einem solchen Fall ist eine Pauschalbewertung möglich. (vgl. Geirhofer & Hebrank, 2016, S. 135)

Langfristige Rückstellungen sind nach § 211 Abs 2 UGB mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Als langfristig gelten solche Rückstellungen, welche zum Bilanzstichtag noch eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr aufweisen. Eine genauere Definition eines „marktüblichen“ Zinssatzes liegt im Gesetz nicht vor. In der einschlägigen Literatur wird darunter aber allgemein ein Zinssatz verstanden, der dem Zinssatz für Anleihen von Unternehmen mit hochklassiger Bonitätseinstufung entspricht, bei denen die Fristigkeit mit der Restlaufzeit und auch die Währung übereinstimmt. (vgl. Egger, Samer & Bertl, 2015, S. 363)

2.3 Besonderheiten

Die doppelte Buchhaltung und damit auch der darauf aufbauende Jahresabschluss, inklusive der GuV, sind von spezifischen Grundsätzen geprägt. Da der Schwerpunkt dieser Arbeit auf der GuV liegt und damit bei der Bilanzierung, werden nachfolgend nur die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung näher betrachtet, während die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht weiter behandelt werden. Das soll natürlich nicht bedeuten, dass diese nicht für den Jahresabschluss von Relevanz wären, ganz im Gegenteil.

2.3.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung sind stark mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verknüpft, da die Aufzeichnungen aus den Büchern die Grundlage für die Bilanzierungsarbeiten bilden. Nachfolgend werden die wesentlichen Bilanzierungsgrundsätze kurz behandelt, da diese für die Erstellung, aber auch Interpretation des Jahresabschlusses und damit auch für die Gewinn- und Verlustrechnung von Relevanz sind. (vgl. Lechner, Egger & Schauer, 2003, S. 622 ff.)

Der Grundsatz der **Bilanzverknüpfung** besteht aus zwei Teilgrundsätzen, die Bilanzidentität und die Bilanzkontinuität. Die Bilanzidentität verlangt die Übereinstimmung der Eröffnungsbilanz eines Geschäftsjahres mit der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres. Im Vergleich zu dieser zeitpunktbezogenen Bilanzverknüpfung sieht die Bilanzkontinuität eine zeitraumbezogene Betrachtungsweise vor. Die Bilanzkontinuität betrifft sowohl die Beibehaltung der Gliederungen und Kontenbezeichnungen, also die gewählte Form der Darstellung, von welcher nur unter besonderen Umständen abgewichen werden kann (=formelle Bilanzkontinuität). Daneben ist im Sinne einer materiellen Bilanzkontinuität eine Beibehaltung von den Methoden der Bewertung vorgesehen. Auch bei dieser materiellen Bilanzkontinuität ist eine Abweichung der gewählten Methoden nur unter besonderen Umständen vorgesehen. (vgl. Lechner, Egger & Schauer, 2003, S. 624 f.)

Die **Bilanzvorsicht** ist ein weiterer wesentlicher Grundsatz einer ordnungsgemäßen Bilanzierung nach dem UGB. Dieser ist durch das sogenannte imparitätische Realisationsprinzip geprägt, wobei sich die Imparität in einer unterschiedlichen Behandlung von Erträgen und Aufwendungen äußert. Während drohende Verluste im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, ist dies bei Erträgen nicht der Fall. Erträge dürfen erst bei Realisation Berücksichtigung finden. Dieser Grundsatz zeigt sich, unter anderem, in der verpflichtenden Bildung von Rückstellungen. Durch die Anwendung des Vorsichtsprinzips kommt es im

Regelfall zur Bildung stiller Reserven in der Bilanz, diese dürfen aber nicht willkürlich angesetzt werden. (vgl. Lechner, Egger & Schauer, 2003, S. 626)

Dem Grundsatz der **Bilanzwahrheit** wird gefolgt, insofern bei der Bilanzierung die gesetzlichen Vorgaben, aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchhaltung und Bilanzierung beachtet werden. Eine vollkommen „wahre“ Bilanz wird zumeist durch das Vorsichtsprinzip verhindert, aber eine darauf aufbauende folgerichtige Bilanz erfüllt diesen Grundsatz nach dem Verständnis des UGB. Als Bestandteil der Bilanzwahrheit wird auch das Going-concern-Prinzip betrachtet. Dieses legt iVm § 201 Abs 2 Z 2 UGB fest, dass im Rahmen der Bilanzierung bei der Bewertung von einer Fortführung des Unternehmens auszugehen ist, solange keine tatsächlichen oder rechtlichen Gründe dagegensprechen. Unumstritten ist, dass jede Art der Bilanzfälschung eine wahre Bilanz nach dem Verständnis dieses Grundsatzes ausschließt. (vgl. Lechner, Egger & Schauer, 2003, S. 626)

Die **Bilanzklarheit** ist der letzte der wesentlichen Bilanzierungsgrundsätze, auf welchen in dieser Arbeit noch näher eingegangen wird. Dieser Grundsatz verfolgt das Ziel, dass im Jahresabschluss eine klare Übersicht über Vermögen und Kapital gegeben wird. Dies umfasst, unter anderem, eine passende Bezeichnung der Aktiv- und Passivposten der Bilanz, sowie die klare Abgrenzung der einzelnen Posten und den vollständigen Ausweis dieser. Die Saldierung und Zusammenfassung von Bilanzposten widersprechen diesem Grundsatz. (vgl. Lechner, Egger & Schauer, 2003, S. 626 f.)

2.3.2 Steuerliche Überlegungen

Der Jahresabschluss orientiert sich in erster Linie an den Vorschriften des UGB. Aufgrund des sogenannten Maßgeblichkeitsprinzipes, welches in § 5 EStG festgelegt ist, werden aber häufig auch steuerliche Überlegungen in die Bilanzierungsarbeiten miteinbezogen. Dieses Maßgeblichkeitsprinzip äußert sich darin, dass die Werte der Unternehmensbilanz maßgeblich für die Steuerbilanz sind. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen des Unternehmensrechts im Vergleich zum Steuerrecht gibt es jedoch abweichende Regelungen zwischen diesen beiden Rechten. Während die Unternehmensbilanz wesentlich ist für die Gewinnausschüttung und -verteilung, die Information der Gesellschafter und Gläubiger oder auch die Bestandssicherung des Unternehmens ist, liegt der Hauptzweck des Steuerrechts in der Gewinnermittlung als Basis für die Besteuerung. Die steuerliche Gewinnermittlung hat somit auch Lenkungseffekte und muss periodenkonform durchgeführt werden. Das Maßgeblichkeitsprinzip bedeutet in diesem Zusammenhang, dass für die Steuerbilanz nur dann

von den Werten der Unternehmensbilanz abgewichen werden darf, wenn eine zwingende steuerlich abweichende Vorschrift vorliegt. (vgl. Egger, Samer & Bertl, 2015, S. 91 f.)

Das Wort „Steuerbilanz“ ist in dieser Hinsicht etwas irreführend, da grundsätzlich nicht zwei Bilanzen erstellt werden, sondern lediglich eine Unternehmensbilanz. Etwaige steuerliche Änderungen werden mit Hilfe der außerbücherlichen steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung durchgeführt und leiten das unternehmensrechtliche Ergebnis zu dem steuerrechtlichen Ergebnis über. Durch diese Maßgeblichkeit besteht aber die Gefahr, dass Bewertungsentscheidungen unter steuerlichen Gesichtspunkten getroffen werden, um die steuerliche Belastung des Unternehmens zu verringern. (vgl. Egger, Samer & Bertl, 2015, S. 91 ff.)

2.4 Konsolidierung

Seit 1992 besteht in Österreich die Verpflichtung einen Konzernabschluss zu erstellen, was im Einklang mit den Vorgaben der Europäischen Union vorgenommen wurde. Zu Beginn unterlagen in Österreich nur große Konzerne dem Zwang, einen solchen Abschluss erstellen zu müssen. Ab 31.12.2002 wurde diese Verpflichtung auf kleinere und mittlere Konzerne ausgeweitet. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 1)

2.4.1 Allgemeines

Der Konzernabschluss verrichtet vor allem eine Informationsfunktion und dient der Unternehmensleitung auch als Basis für Entscheidungen und erfüllt somit eine wichtige betriebswirtschaftliche Aufgabe. Anders als bei einem Einzelabschluss spielt der Konzernabschluss für Themen wie die Gewinnausschüttung oder steuerliche Bemessungsgrundlagen keine Rolle. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 2) Eine Konsolidierung, auch Aufrechnung genannt, verfolgt das Ziel, den Konzern als wirtschaftliche Einheit als ein eigenständiges Unternehmen zu behandeln. Dieses Ziel wird auch als Einheitstheorie bezeichnet. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 793)

2.4.2 Vorteile Konsolidierung

Innerhalb eines Konzerns besteht der größte Vorteil der Erstellung eines gemeinsamen Konzernabschlusses im Vergleich zu Einzelabschlüssen der betroffenen Gesellschaften darin, dass die dadurch erlangten Informationen besser werden. Der Jahresabschluss hat als Aufgabe die Ermittlung des Ergebnisses einer Periode (GuV) und des Reinvermögens. Bei einem Unternehmen, welches aus mehreren (rechtlich selbständigen) Gesellschaften besteht erscheint

daher eine Zusammenfassung in einen gemeinsamen Jahresabschluss sinnvoll. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 2)

Wenn miteinander verbundene Gesellschaften innerhalb eines Konzerns Geschäfte untereinander abschließen, so ist es nicht ungewöhnlich, dass dabei andere Konditionen angewendet werden, als dies mit Dritten, nicht beteiligten Unternehmen der Fall ist. Durch die Verlagerung von Vermögensgegenständen und liquiden Mitteln, aus Gründen etwa der Steuergestaltung oder Bilanzpolitik, können die Verantwortlichen leicht den Überblick über die tatsächliche wirtschaftliche Situation verlieren und in weiterer Folge kann dies sogar zur Insolvenz einzelner Gesellschaften innerhalb des Konzerns, oder sogar des Konzerns als Ganzem führen. Ein Abschluss, welcher den gesamten Konzern darstellt, ohne das tatsächliche Bild zu verzerren, kann somit wichtige Informationen für die Unternehmensleitung bieten. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 2)

Ein weiterer Vorteil in der Erstellung eines Konzernabschlusses kann darin liegen, dass in den Einzelabschlüssen häufig die Steuergestaltung in den Mittelpunkt gestellt wird. Nachdem der Konzernabschluss sich aber nicht auf die Steuerbemessungsgrundlage auswirkt, können in diesem Abschluss, abweichend vom Einzelabschluss, andere Werte gewählt werden, welche ein realistischeres Bild des Konzerns zeigen. Das führt wiederum zu einem Zugewinn an Informationen für die Führungsebene, aber auch die Eigentümer und Gläubiger des Konzerns. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 2 f.)

2.4.3 Betroffene Unternehmen

Gem. § 244 UGB sind zur Konsolidierung alle Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellte Personengesellschaften verpflichtet, welche mindestens ein Tochterunternehmen haben. Ein solches Tochterunternehmen liegt dann vor, wenn ein Unternehmen von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland (einheitlich) geleitet wird. Abs 2 in diesem Paragraphen normiert dabei folgendes:

„Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland ist stets zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichtes verpflichtet (Mutterunternehmen), wenn ihr bei einem Unternehmen (Tochterunternehmen)

- 1. die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,*
- 2. das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und sie gleichzeitig Gesellschafter ist oder*

3. das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluß auszuüben, oder

4. auf Grund eines Vertrages mit einem oder mehreren Gesellschaftern des Tochterunternehmens das Recht zur Entscheidung zusteht, wie Stimmrechte der Gesellschafter, soweit sie mit ihren eigenen Stimmrechten zur Erreichung der Mehrheit aller Stimmen erforderlich sind, bei Bestellung oder Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder eines Aufsichtsorgans auszuüben sind.“

Von der Pflicht, einen Konzernabschluss aufzustellen, wird ein Mutterunternehmen dann ausgenommen, wenn es selbst in einen „befreienden Konzernabschluss“ nach den Vorgaben von § 245 UGB einbezogen wird, die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung nach § 246 UGB erfüllt sind oder, wenn das Mutterunternehmen ausschließlich Tochterunternehmen hat, welche nach § 249 Abs 2 UGB nicht verpflichtend miteinzubeziehen sind.

Ein befreiender Konzernabschluss liegt im Wesentlichen dann vor, wenn das Mutterunternehmen selbst in einen Konzernabschluss einbezogen wird, da es ansonsten innerhalb eines Konzerns auf jeder Stufe für die übergeordnete Gesellschaft eine Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses geben würde. Die befreiende Wirkung besteht nur, wenn der befreiende Konzernabschluss auch tatsächlich aufgestellt und geprüft wurde. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 15)

Die größenabhängige Befreiung des § 246 UGB sieht eine Ausnahme von der Pflicht der Aufstellung eines Konzernabschlusses vor, insofern es sich um einen kleinen Konzern handelt. Als „klein“ gelten solche Konzerne, welche von den Kriterien:

- Bilanzsumme > 20 Millionen Euro
- Umsatzerlöse > 40 Millionen Euro und
- Zahl der Arbeitnehmer > 250 Arbeitnehmer

zumindest zwei unterschreiten. Diese Befreiung ist unter gewissen Umständen nicht möglich (siehe § 246 Abs 3 UGB).

Die dritte Befreiungsvorschrift bezieht sich auf solche Mutterunternehmen, deren Tochterunternehmen nicht wesentlich sind oder aus anderen Gründen nicht einbezogen werden müssen. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 20)

In diesem Zusammenhang ist auch noch anzumerken, dass unter bestimmten Bedingungen ein Konzernabschluss nach internationalen Vorschriften aufzustellen ist. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 7

f.) Um den Rahmen dieser Arbeit nicht zu sprengen, wird auf diese Vorschriften nicht weiter eingegangen.

2.4.4 Vorgehensweise

Die Konsolidierung dient der Vermeidung von Doppelzählungen in einem Konzern. Folgende Bereiche unterliegen der Konsolidierung: (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 793)

Kapitalkonsolidierung: Dabei werden die Buchwerte der Beteiligungen der Muttergesellschaften mit den zugehörigen Teilen des Eigenkapitals der Tochtergesellschaften aufgerechnet. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 793)

Schuldenkonsolidierung: Die Schuldenkonsolidierung beschäftigt sich mit den Forderungen und Verbindlichkeiten, welche innerhalb eines Konzerns bestehen. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 793)

Zwischenergebniseliminierung: Verluste und Gewinne durch Lieferungen und sonstige Leistungen der Konzerngesellschaften untereinander werden hier herausgerechnet, um das Ergebnis nicht zu verzerren. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 793)

Aufwands- und Ertragskonsolidierung: Aufwände und Erträge aus Lieferungen und sonstigen Leistungen der Gesellschaften in einem Konzern werden hier gegengerechnet. (vgl. Wöhe, Döring & Brösel, 2016, S. 793)

Für die Konsolidierung stehen grundsätzlich drei Methoden zur Verfügung. Die **Vollkonsolidierung** führt zu einer 100 %igen Einbeziehung des Tochterunternehmens mit allen Vermögensgegenständen, Schulden, aber auch Aufwendungen und Erträgen. Dies geschieht unabhängig von der tatsächlichen Beteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft, also auch, wenn eine Beteiligung von, zum Beispiel, nur 51 % vorliegt. Eine solche Vollkonsolidierung wird damit begründet, dass der Konzernabschluss nicht allein das Reinvermögen der Konzerneigentümer aufzeigen soll, sondern die wirtschaftliche Stärke oder allgemein die Marktmacht, die der Konzern besitzt. Wenn das Mutterunternehmen, wie für die Konsolidierung notwendig, über das Tochterunternehmen bestimmen kann, so hat es Kontrolle über 100 % etwa des Vermögens und nicht nur über 51 %. Diese Art der Konsolidierung entspricht der Einheitstheorie, welche laut IFRS und UGB zu beachten ist. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 52 f.)

Eine weitere Methode der Konsolidierung ist die sogenannte **Quotenkonsolidierung**. Wie die Bezeichnung bereits suggeriert werden dabei, in Abhängigkeit der Beteiligungshöhe, jeweils

nur der entsprechende Anteil an Vermögensgegenständen, Schulden, Aufwendungen und Erträgen des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss einbezogen. Die Quotenkonsolidierung ist in der Literatur stark umstritten. Da entsprechend der Einheitstheorie etwa Vermögensgegenstände nur im Konzernabschluss aufscheinen sollen, insofern die Verfügungsmacht über diese vorliegt, müsste dies für jeden Gegenstand einzeln erfolgen, da die Verfügungsmacht über ein halbes Grundstück eine theoretisch bedenkliche Vorstellung ist. Auch bei der konkreten Durchführung ergibt sich zumeist ein erheblicher Aufwand. So muss eine sehr umfangreiche Erfassung der Daten erfolgen, da aufgrund der nur teilweisen Einbeziehung des betroffenen Tochterunternehmens in die Konsolidierungsschritte auch nur eine teilweise Eliminierung erfolgt. Die IFRS sehen diese Konsolidierungsform grundsätzlich nicht mehr vor, im UGB besteht bei Gemeinschaftsunternehmen ein Wahlrecht zwischen der Quotenkonsolidierung und der nachfolgend beschriebenen Equity-Konsolidierung, wobei die Quotenkonsolidierung trotz der erheblichen Nachteile häufig angewendet wird. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 53 f.)

Die **Equity-Methode** der Konsolidierung wird in Fachkreisen auch als Einzeilenkonsolidierung bezeichnet. Diese Bezeichnung stammt daher, dass der Anteil des Konzerns an Vermögen und Schulden des Unternehmens nur in Form eines Beteiligungswertes dargestellt wird. Ebenso wird von Aufwendungen und Erträgen des Unternehmens lediglich ein Anteil als Posten in der GuV des Konzerns einbezogen. Das UGB sieht diese Methode für assoziierte Unternehmen vor und für Gemeinschaftsunternehmen, insofern nicht vom bereits beschriebenen Wahlrecht, die Quotenkonsolidierung anzuwenden, Gebrauch gemacht wird. (vgl. Fröhlich, 2016, S. 54)

3 Ergebnisrechnung des Bundes in Österreich

In diesem Kapitel wird näher auf die Ergebnisrechnung des österreichischen Bundes eingegangen. Dabei werden zuerst allgemeine Informationen zu dieser erörtert, wie etwa ein kurzer Überblick über die Entstehungsgeschichte. Das nächste Kapitel ist den Inhalten gewidmet und im Anschluss daran werden Besonderheiten der Ergebnisrechnung des Bundes thematisiert. Den Abschluss dieses Kapitels bildet die Thematik der Konsolidierung im Bundesrechnungsabschluss.

3.1 Allgemeines

Gem. § 19 BHG 2013 ist für den Bundeshaushalt ein Ergebnishaushalt, ein Finanzierungshaushalt und ein Vermögenshaushalt zu führen. Der Ergebnishaushalt besteht dabei nach § 20 BHG 2013 aus dem Ergebnisvoranschlag und der Ergebnisrechnung.

Der Rechnungsabschluss des Bundes setzt sich aus den konsolidierten Abschlussrechnungen zusammen. Die Bezeichnung als *konsolidierte* Rechnungen ist jedoch etwas irreführend, da die Rechnungen der einzelnen ausgegliederten Rechtsträger dabei **nicht** mit den Rechnungen der Bundesverwaltungen konsolidiert werden. Entgegen der Annahme, dass es sich um eine Konsolidierung iSd UGB handelt ist der Rechnungsabschluss nur als Gesamtabschluss der 33 Untergliederungen der Bundesverwaltung zu verstehen (die Anzahl der Untergliederungen bezieht sich auf den Rechnungsabschluss 2017). Für diese Untergliederungen werden jeweils eine eigene Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung und Finanzierungsrechnung veröffentlicht. Die vom Bund verwalteten Rechtsträger erstellen entsprechend ihrer Rechtsform die von den Rechnungslegungsvorschriften, zum Beispiel dem UGB, vorgeschriebenen Abschlussrechnungen, welche im Rahmen des Rechnungsabschlusses als eigener Teil vorgelegt werden. (vgl. Schauer, 2018, S. 1101)

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird von diesen Abschlussrechnungen lediglich die Ergebnisrechnung behandelt. Diese dokumentiert den Ressourcenzuwachs und Ressourcenverbrauch in einer Periode, es handelt sich daher, wie auch bei der Gewinn- und Verlustrechnung, um eine sogenannte Zeitraumrechnung in Abgrenzung zu einer Zeitpunktrechnung, wie etwa der Bilanz, welche lediglich eine Momentaufnahme darstellt. Die Wirtschaftlichkeit des Handelns der Verwaltung wird durch die Gegenüberstellung von Aufwänden und Erträgen erreicht, wodurch Auskunft über die Mehrung oder Minderung der Substanz in einer Rechnungsperiode gegeben wird. Dies ist ebenfalls vergleichbar mit der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB. (vgl. Schauer, 2017, S. 999 f.)

Die Ergebnisrechnung ist bei den öffentlichen Haushalten von besonderer Relevanz. In der Eröffnungsbilanz des Bundes per 1.1.2013 ist ersichtlich, dass das negative Nettovermögen das ausgewiesene Anlage- und Umlaufvermögen um etwa 50 % übersteigt. Während dies in einem „normalen“ Unternehmen von äußerster Relevanz ist, muss dieses (statische) Bild bei der Bundesbilanz relativiert werden. Die Finanzschulden sind nämlich, anders als bei einem Unternehmen, nicht durch die Bewirtschaftung von Vermögen zu tilgen, sondern aus zukünftigen Abgabenerträgen, welche sich nicht in der Bilanz wiederfinden. Daher ist der Aussagewert hier begrenzt. Eine sehr viel größere Bedeutung kommt den Veränderungen der Bilanzpositionen (Vermögen und Schulden) im Zeitablauf zu. Da die Ergebnisrechnung, wie bereits erwähnt, Aufschluss über die Verbräuche und Zuwächse von Ressourcen der Substanz in einer Rechnungsperiode gibt ist diese daher aussagekräftiger. (vgl. Schauer, 2014, S. 493 ff.)

Die Ergebnisrechnung bietet vor allem durch die Möglichkeit des Vergleiches zum Ergebnisvoranschlag einen hohen Informationsgehalt, da dadurch die Führung der wirtschaftlichen Verwaltung beurteilt werden kann. Mit Hilfe der Ergebnisrechnung können etwa Veränderungen bei Vermögensgegenständen und Schulden mit den erwarteten Werten abgeglichen werden. Die Bewertungen im Rahmen der Bilanzpolitik spielen dabei ebenfalls eine große Rolle, wie etwa die Wertveränderungen bei den Beteiligungen oder auch die Dotationen der Rückstellungen. (vgl. Schauer, 2014, S. 495)

3.1.1 Entwicklungsgeschichte – von der Kameralistik zur Doppik

Die Kameralistik war lange Zeit in Österreich der vorherrschende Rechnungsstil der öffentlichen Verwaltungen, und somit auch des Bundes, in Österreich. Diese Form der Buchführung wurde primär als Finanzierungsrechnung verwendet. (vgl. Schauer, 2016a, S. 9 ff.) Die Kameralistik wurde bereits im 16. Jahrhundert durch die Verwalter der Fürsten angewendet. Diese Rechnung ermöglichte die Rechenschaftslegung über Einnahmen und Ausgaben unter Berücksichtigung einer regelmäßig durchgeführten Aufnahme des aktuellen Inventars. Die Kameralistik entwickelte sich im Zeitablauf weiter und wurde schließlich auch bei der Rechnungslegung des Staates angewendet. (vgl. Schauer, 2016a, S. 15) Da die Kameralistik an sich für den weiteren Verlauf dieser Arbeit nicht wesentlich ist, werden die verschiedenen Entwicklungen in diesem Bereich nicht weiter behandelt.

Entgegen der häufig vorherrschenden Meinung, dass die doppische Denkweise in der öffentlichen Verwaltung erst in den letzten Jahren eingezogen ist, begann die Entwicklung der integrierten Haushaltsverrechnung auf Bundesebene mit Ende der 1960er Jahre, basierend auf

dem Verwaltungsentlastungsgesetz von 1925. 1986 wurde diese im BHG 1986 zum Gesetz. Die dadurch erreichte doppische Dokumentation des Haushaltsvollzuges ermöglichte die Unterscheidung der Gebarungsfälle in bestands- und erfolgswirksam und die Erfassung der Veränderung von Vermögen und Schulden. Die erste Jahresbestands- und Jahreserfolgsrechnung wurde 1982 vom Bund erstellt und geprüft. Dem Rechnungsabschluss 2012 lagen 31 Jahresbestandsrechnungen vor. (vgl. Schauer, 2014, S. 490)

Diese Abschlüsse waren dahingehend problematisch, dass es weder eindeutige Vorschriften für die Bewertung von Vermögen und Vermögensänderungen im Zeitablauf gab. Die Durchführung einer Inventur am Jahresende stellte keine Pflicht dar, wodurch diese häufig gar nicht vorgenommen wurde. Abschreibungen wurden (nur) pauschal verrechnet, wobei diese auch nur im Jahr der Anschaffung eines abnutzbaren Anlagegutes und im Jahr des Ausscheidens von diesem Gut vorgenommen wurde. Rückstellungen, etwa für die Ansprüche der Bediensteten an Abfertigungen und Pensionen, wurden ebenso verabsäumt, wie solche für unterlassene Instandhaltungsarbeiten an Anlagegütern. (vgl. Schauer, 2014, S. 491)

Da die Erfolgs- und nicht die Bestandsrechnung im Zentrum dieser Arbeit stehen soll, sei nur noch kurz darauf verwiesen, dass trotz der problembehafteten Ansätze und Bewertungen interessante Schlüsse aus den Rechnungsabschlüssen gezogen werden können. So lässt sich aus diesen ableiten, dass die Finanzschulden im Jahr 2012 nur zu einem Drittel durch das gesamte Vermögen gedeckt wurden. Eine Analyse der Jahreserfolgsrechnungen ergibt, dass seit deren Bestehen nur dreimal ein Jahresüberschuss (=Vermögenszuwachs) erreicht wurde, 1997, 2005 und 2006. (vgl. Schauer, 2014, S. 491)

Die doppische Verrechnung des Bundes erfolgt somit bereits seit mehr als 40 Jahren, trotz der Anpreisung der erstmaligen Eröffnungsbilanz per 1.1.2013 als erstmalige Übersicht von Vermögen und Schulden auf doppischer Grundlage und Zeichen der Distanzierung vom kameralen Rechnungswesen. Auch, wenn der Vollzug des Haushaltsvoranschlages in der Vergangenheit noch kameral erfolgte, so war die Verrechnung dennoch eine doppische. Den Bestands- und Erfolgsrechnungen wurde in der Öffentlichkeit nur nicht viel Aufmerksamkeit zu teil, was möglicherweise auch dem geschuldet ist, dass ihnen durch die Vorlage neun Monate nach dem Jahresende keine Relevanz für die Steuerung beigemessen wurde. Auch die fehlende Möglichkeit eines Soll-Ist-Vergleiches durch die mangelnden Plan Rechnungen spielten in diesem Fall wohl eine Rolle. (vgl. Schauer, 2014, S. 491 f.)

Das neue BHG 2013 erzwingt zwar ebenfalls keine Planrechnungen (Plan-Vermögensrechnung und Plan-Erfolgsrechnung) jedoch müssen Ressourcenverbrauch und -zuwachs dokumentiert und geplant werden und eine diesbezügliche Darstellung im Ergebnishaushalt ist erforderlich. Weiters erfolgte durch das BHG 2013 eine Änderung der Ansatz-, Gliederungs- und Bewertungsvorschriften. (vgl. Schauer, 2014, S. 492)

Nach § 121 Abs 8 BHG 2013 wurde die Eröffnungsbilanz vom Bundesministerium für Finanzen entsprechend den Vorgaben des BHG erstellt, wobei die näheren Bestimmungen durch Verordnung festzulegen waren. Zu diesem Zweck wurde die Eröffnungsbilanzverordnung im BGBl. II Nr. 434/2011 geschaffen. Für die erstmalige Erstellung der Vermögensrechnung musste jedes haushaltsleitende Organ die dafür notwendigen Daten aus seinem jeweiligen Wirkungsbereich an das Bundesministerium für Finanzen übermitteln. Dabei waren vor allem die Daten der Bestands- und Erfolgsrechnung von äußerster Relevanz. (vgl. Schauer, 2014, S. 495)

3.1.2 Gesetzliche Grundlagen

Gem. § 2 Abs 1 RLV 2013 sind die Abschlussrechnungen zum 31.12. des Finanzjahres von den haushaltsführenden Stellen aufzustellen. Diese haben neben den, in dieser Arbeit näher betrachteten, konsolidierten Ergebnisrechnungen auch die Voranschlagsvergleichsrechnungen für den Ergebnis- und für den Finanzierungshaushalt und die konsolidierten Vermögens- und Finanzierungsrechnungen, sowie den Anhang zu enthalten.

Dabei haben die Rechnungen, so natürlich auch die Ergebnisrechnung, ein möglichst getreues Bild der finanziellen Lage des Bundes zu vermitteln (§ 2 Abs 2 RLV 2013). Lieben besondere Umstände vor, welche dies unmöglich machen führen dazu, dass eine entsprechende Angabe im Anhang gemacht werden muss.

Folgende Rechtsvorschriften sind laut dem Bericht des Rechnungshofes (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 29) für die Erstellung der Abschlussrechnungen von Relevanz (jeweils in der aktuellen Fassung und einschließlich etwaiger Erläuterungen):

- B-VG (Bundesverfassung)
- BHG 2013 (Bundeshaushaltsgesetz)
- RHG 1948 (Rechnungshofgesetz)
- BHV 2013 (Bundeshaushaltsverordnung)

- RLV 2013 (Rechnungslegungsverordnung)
- Bundesvermögensverwaltungsverordnung
- Kontenplanverordnung
- Eröffnungsbilanzverordnung

Für die Erstellung der Ergebnisrechnung in Österreich spielen die IPSAS eine Rolle, auch wenn es sich bei diesen um keine Gesetze handelt. Die IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) sind Standards für die Rechnungslegung öffentlicher Einheiten. Die Entwicklung und Veröffentlichung dieser Standards erfolgt durch das „International Public Sector Accounting Standards Board“ (IPSAB/IPSAS-Board). (vgl. Dessulemoustier-Bovekercke, 2016, S. 2)

Das Ziel der IPSAS ist die Verbesserung der Qualität, aber auch der Transparenz der Rechnungslegung und des Finanzmanagements von öffentlichen Einheiten. Mittlerweile werden diese von einigen Staaten der Europäischen Union, der Europäische Kommission, sowie manchen außereuropäischen Staaten angewendet. (vgl. Dessulemoustier-Bovekercke, 2016, S. 2)

3.1.3 Interessensgruppen

Der Rechnungsabschluss wird nach Fertigstellung durch den Rechnungshof an den Nationalrat übermittelt und von diesem analysiert (vgl. Schauer, 2017, S. 998) Als Adressaten denkbar wären auch Ratingagenturen, Investoren, aber auch Medien und interessierte Bürgerinnen und Bürger. (vgl. Haslehner & Wala, 2012, S. 1057)

3.2 Inhalte

§ 3 Abs 1 RLV 2013 regelt die Inhalte dieser Abschlussrechnung. Nachfolgend wird daher die Gliederung mit den dort enthaltenen Positionen behandelt, wie auch die Themen Abschreibungen und Rückstellungen.

3.2.1 Gliederung

Gem. § 11 RLV 2013 ist die Ergebnisrechnung durch Richtlinie zu regeln. Insoweit diese nicht ausreicht, ist die Gliederung entsprechend detaillierter vorzunehmen. Die aktuelle Gliederung (Abschluss 2017) nach Bericht des Rechnungshofes (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 60 ff.) wird nachfolgend behandelt.

3.2.1.1 Übersicht

Die Ergebnisrechnung ist gegliedert in Aufwände und Erträge, wobei bei den Erträgen unterschieden wird, ob diese aus Abgaben, der operativen Verwaltungstätigkeit, Transfers oder aus Finanzerträgen stammen. Auch die Aufwendungen werden weiter untergliedert in Personalaufwand, betrieblichen Sachaufwand, Transferaufwand und Finanzaufwand. Die Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen ergibt das Nettoergebnis. Zur besseren Vergleichbarkeit werden auch die Ergebnisse dieser Zeitraumrechnung aus dem Vorjahr angegeben. Die konsolidierte Ergebnisrechnung (hier am Beispiel aus 2017) sieht daher wie folgt aus:

Tabelle 2.4–1: Konsolidierte Ergebnisrechnung – Erträge und Aufwendungen

Ergebnisrechnung		2016	2017	Veränderung 2016 : 2017	
Position	Bezeichnung	in Mio. EUR		in %	
A.I	Erträge aus Abgaben netto	62.313,07	65.648,44	+3.335,36	+5,4
A.II	Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit	3.365,26	4.404,18	+1.038,92	+30,9
B.I	Erträge aus Transfers	6.397,93	6.485,77	+87,84	+1,4
D.I	Finanzerträge	1.262,40	761,07	-501,33	-39,7
	Erträge	73.338,67	77.299,47	+3.960,80	+5,4
A.III	Personalaufwand	10.301,69	10.499,89	+198,20	+1,9
A.IV	Betrieblicher Sachaufwand	10.392,15	7.047,42	-3.344,73	-32,2
B.II	Transferaufwand	56.148,25	55.747,17	-401,08	-0,7
D.II	Finanzaufwand	5.966,42	5.651,25	-315,17	-5,3
	Aufwendungen	82.808,51	78.945,73	-3.862,78	-4,9
	Nettoergebnis	-9.469,84	-1.646,26	+7.823,58	-82,6

Abbildung 1: Konsolidierte Ergebnisrechnung 2017 (Quelle: Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 60)

Im Anschluss an die Übersicht werden die einzelnen Positionen noch weiter untergliedert, um genauere Informationen aus diesen entnehmen zu können. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf den Rechnungsabschluss des Bundes aus 2017 (Quelle: Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 60 ff.)

3.2.1.2 Erträge

Die Erträge setzen sich aus vier Unterpositionen zusammen, wobei zwei von diesen noch weiter untergliedert werden. Die einzelnen Unterpositionen werden zur besseren Verständlichkeit jeweils kurz beschrieben. Auf eine tabellarische Darstellung wird aus Platzgründen verzichtet,

eine solche kann dem Quelldokument (Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 60 ff.) entnommen werden.

3.2.1.2.1 Erträge aus Abgaben netto

Die erste Gruppe der Erträge betrifft die Abgaben. Diese werden weiter unterschieden in **Bruttoabgaben**, wie etwa die Umsatzsteuer, die Lohnsteuer und die Körperschaftsteuer, um nur die größten Positionen zu nennen.

Abgabenähnliche Erträge stellen eine weitere Unterkategorie dar. Unter diese werden diverse Beiträge, wie etwa die Beiträge zum Familienlastenausgleichfonds oder zur Arbeitslosenversicherung subsumiert. Den Abschluss dieser Position stellen die **Ab-Überweisungen** dar, welche die Überweisungen im Zusammenhang mit dem Finanzausgleich umfassen, sowie den Beitrag Österreichs zur Europäischen Union.

3.2.1.2.2 Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit

Die Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit werden in drei Bereiche unterteilt.

Die **Erträge aus wirtschaftlicher Tätigkeit** umfassen vor allem die Erträge aus öffentlichen Rechten (Mineralrohstoffzinse), sowie Veräußerungen von Material und Mieten.

Erträge aus Kostenbeiträgen und Gebühren betreffen, wie der Name bereits suggeriert, diverse Beiträge und Gebühren. Beispiele hierfür sind etwa Justizgebühren und Haftungsentgelte.

Der (2017) größte Bereich wurde von den **Sonstigen Erträgen** gestellt. Die Höhe dieser erklärt sich vor allem aus Erträgen aus der Auflösung von Rückstellungen. Neben dieser Position fallen unter diese Kategorie auch Geldstrafen.

3.2.1.2.3 Erträge aus Transfers

Die Transfererträge des Bundes werden in vier Unterpositionen untergliedert, dabei handelt es sich um:

Erträge aus Transfers von öffentlichen Körperschaften und Rechtsträgern, diese sind überwiegend Transfers von Universitäten für die Pensionen von Bediensteten und Beamten, Rückzahlung des Reservefonds zum Familienlastenausgleichfonds und Überweisungen des Insolvenz-Entgelt-Fonds.

Erträge aus Transfers von ausländischen Körperschaften und Rechtsträgern bestehen hauptsächlich aus EU Förderungen.

Erträge aus Transfers von Unternehmen enthalten überwiegend Ersätze und Beiträge für Pensionen von Beamten der Post- und Telekom, sowie der Österreichischen Bundesbahnen.

Erträge aus Transfers von privaten Haushalten und gemeinnützigen Einrichtungen betreffen vor allem Pensionssicherungsbeiträge von ehemaligen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des öffentlichen Dienstes.

Erträge aus Transfers innerhalb des Bundes umfassen die Dienstgeberbeiträge für Bundesbedienstete, Steueranteile für den Katastrophenfonds, Anteile an der Umsatzsteuer für den Pflegefonds, Steueranteile für den Siedlungswasserwirtschaftsfonds und Steueranteile zur Krankenanstaltenfinanzierung.

Bei den **Erträgen aus Sozialbeiträgen** handelt es sich um Pensionsbeiträge für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Bundes.

3.2.1.2.4 Finanzerträge

Die wichtigsten Finanzerträge stammen aus **Dividenden und ähnlichen Gewinnausschüttungen** (zB aus Beteiligungen an der Österreichischen Nationalbank). **Erträge aus Zinsen** v.a. aus gewährten Darlehen kam wertmäßig die zweitgrößte Bedeutung in dieser Kategorie zu. Weiters umfasst diese Ertragsgruppe die **Bewertungen von Beteiligungen, Sonderdividenden, Abgänge von Finanzanlagevermögen und sonstige Finanzerträge**.

3.2.1.3 Aufwendungen

Auch die vier Aufwandsarten wurden näher untergliedert, um bessere Rückschlüsse zu ermöglichen. Die weiter untergliederten Positionen werden nachfolgend ebenfalls noch näher beschreiben/ausgeführt.

3.2.1.3.1 Personalaufwand

Der Personalaufwand stellte 2017 mit 10.499,89 Mio. Euro die zweitgrößte Aufwandsposition, nach dem Transferaufwand, dar. Unter dem Personalaufwand werden neben den **Bezügen** (Gehälter und Löhne), welche den größten Anteil darstellen, auch **Mehrdienstleistungen** (Überstundenvergütungen) und der **gesetzliche Sozialaufwand** (Dienstgeberanteil zur Sozialversicherung) verstanden. Neben diesen drei größten Positionen fallen unter den Personalaufwand auch die **sonstigen Nebengebühren**, die Kategorie der **Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen und nicht konsumierte Urlaube**, sowie **freiwilliger Sozialaufwand und Aufwandsentschädigungen im Personalaufwand**.

3.2.1.3.2 Betrieblicher Sachaufwand

Der betriebliche Sachaufwand liegt zwar nach dem absoluten Wert nur auf Platz drei der Aufwendungen, er ist aber am stärksten untergliedert und setzt sich aus 15 Unterpositionen zusammen. Diese werden nachfolgend nicht näher erläutert, da deren Bedeutung grundsätzlich anhand der Bezeichnungen deutlich werden sollte. Der betriebliche Sachaufwand setzt sich zusammen aus:

- Materialaufwand
- Mieten
- Instandhaltung
- Telekommunikation und Nachrichtenaufwand
- Reisen
- Aufwand für Werkleistungen
- Personalleihe und sonstige Dienstverhältnisse zum Bund
- Transporte durch Dritte
- Heeresanlagen
- Entschädigungen an Präsenz- und Zivildienern
- Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte
- Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)
- Aufwendungen aus der Wertberichtigung und dem Abgang von Forderungen
- Sonstiger betrieblicher Sachaufwand
- Vergütungen innerhalb des Bundes

Der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass Werkleistungen hier vor allem den Bereich der Rechtsprechung und Strafvollzug, Migration, sowie IT-Dienstleistungen betreffen. Der sonstige betriebliche Sachaufwand beinhaltet vor allem die Dotation sonstiger Rückstellung und Aufwendungen aus Vorperioden. Die Transporte durch Dritte beziehen sich auf die Schülerfreifahrten.

3.2.1.3.3 Transferaufwand

Die verschiedenen Positionen des Transferaufwandes sind:

Aufwand für Transfers an öffentliche Körperschaften und Rechtsträgern, dieser betrifft vor allem Sozialversicherungsträger für Bundesbeiträge für die Sozialversicherung (Pflegegeld, Pensionsbeiträge für Versicherte nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetz, Kindererziehungszeiten und Ausgleichszulagen), die zweitgrößte Position stellen die Transfers an die Länder dar (Besoldung Landeslehrer, Pensionen Landeslehrer, Zahlungen aus dem Finanzausgleich (Pflege), sowie Kostenersätze im Bereich Migration-Grundversorgung). Die Transfers an sonstige öffentliche Körperschaften betreffen hauptsächlich die Zuweisungen an Universitäten, die AMA (Agrarmarkt Austria) und das AMS (Arbeitsmarktservice)

Der **Aufwand für Transfers an ausländische Körperschaften und Rechtsträgern** umfasst regionale Entwicklungsfonds (Europa, Afrika, Asien), Programme der Vereinten Nationen. Aber auch Beiträge zu Europäischen Programmen wie der European space Agency oder dem CERN (Nuklearforschungszentrum). Auch Mitgliedsbeiträge zu diversen internationalen Organisationen mit Sitz in der EU sind in diesem Bereich enthalten.

Im **Aufwand für Transfers an Unternehmen** sind zum Großteil Transfers an Unternehmen mit Bundesbeteiligung enthalten, wie etwa die Österreichische Bundesbahnen, die Schieneninfrastruktur-Dienstleistungsgesellschaft, die Abbaumanagementgesellschaft des Bundes, die Forschungsförderungsgesellschaft und Pensionsersatz für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Österreichischen Bundesbahnen. Übrige Unternehmen (ohne Bundesbeteiligung) erhielten Transfers im Rahmen der Arbeitsmarktpolitik (Beschäftigung älterer Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, aktive Arbeitsmarktpolitik, Arbeitsmarktförderung, Fachhochschulen, Kursgarantien im Ausfuhrförderungsbereich und an Verkehrsverbände).

Leistungen aus dem Familienlastenausgleichsfonds und Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung fallen ebenso in die Kategorie der **Transfers an private Haushalte**, wie auch Leistungen für Kriegsoffer und Heeresversorgung, Pensionsaufwand für öffentlich Bedienstete und sonstige Transfers an private Haushalte/Institutionen, etwa die Siedlungswasserwirtschaft, aktive Arbeitsmarktpolitik, Studienbeihilfe, viele einzelne Förderprogramme in Sport, Kultur, Umweltschutz und Bildung.

Alle übrigen Transferaufwendungen fallen in die Kategorie Aufwand für sonstige Transfers. Die größte Position in dieser Restkategorie stellt der Aufwand aus der Wertberichtigung und dem Abgang von Forderungen dar, vor allem aus Unterhaltsvorschüssen.

3.2.1.3.4 Finanzaufwand

Aufwendungen für Zinsen aus Finanzschulden sind überwiegend Zinsen für begebene Anleihen und stellen den Hauptposten dieser Aufwandsposition dar. Weit dahinter fallen unter diese Kategorie auch die **Aufwendungen aus der Bewertung von Beteiligungen**. Die **sonstigen Finanzaufwendungen** waren 2016 und 2017 negativ, weil der Zinsaufwand saldiert dargestellt wird. Das bedeutet, dass die Erträge aus Zinsen für Anleihen vom Bruttozinsaufwand abgezogen wurden. Der Vollständigkeit halber sei hier noch angemerkt, dass unter dem Finanzaufwand auch noch die **Aufwendungen aus Zinsen aus Geldverbindlichkeiten zur Kassenstärkung, die Abschreibungen aus Finanzanlagen** und die **Verluste aus dem Abgang von Finanzanlagevermögen** subsumiert werden.

3.2.2 Abschreibungen

In der BHV sind grundlegende Vorgaben zu Abschreibungen in § 49 Abs 5 geregelt. Dabei ist festgelegt, dass alle Anlagegüter (Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte) die abnutzbar sind, also durch Abnutzung an Wert verlieren, über ihre Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben sind. Dabei sind die Nutzungsdauern zu verwenden, welche vom Bundesministerium für Finanzen/Bundesminister für Finanzen für die entsprechende Klasse an Sachanlagen festgelegt wurde. Eine explizite Vorgabe findet sich in dieser Verordnung für Grundstücke, entsprechend dieser Grundstücke nur bei einem Wertverlust abzuschreiben sind, welcher durch Abbau entsteht.

3.2.2.1 Nutzungsdauer

Die Nutzungsdauern, welche vom Bundesministerium für Finanzen für Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte, Grundstückseinrichtungen (unter diese werden etwa Straßen-, Schienen-, Flug- und Hafenanlagen subsumiert), sowie Gebäude, über welche der Bund das wirtschaftliche Eigentum besitzt, festgelegt wurden, lauten wie folgt (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 37 f.):

- Einrichtungsgegenstände: 5–15 Jahre
- Fahrzeuge: 8–25 Jahre
- Maschinen und Maschinelle Anlagen: 4–20 Jahre
- Geräte, Instrumente, Apparate und Werkzeuge: 5–20 Jahre
- Bekleidung, Spezialausrüstung, Wäsche: 3–10 Jahre

- Immaterielle Vermögenswerte: Nach vertraglicher Nutzung“
- befestigte Grundstückseinrichtungen: 33 Jahre Nutzungsdauer
- unbefestigte Grundstückseinrichtungen: 10 Jahre Nutzungsdauer
- Gebäude und Bauwerke je nach der jeweiligen Nutzungsdauer mit 20 bis 99 Jahren

3.2.2.2 Berechnung

Die Abschreibung hat linear zu erfolgen (§ 49 Abs 5 BHV/§ 19 Abs 10 VRV 2015) und beginnt sobald das entsprechende Wirtschaftsgut in betriebsbereitem Zustand am vorgesehenen Standort verfügbar ist. Sollte die Inbetriebnahme nicht innerhalb von sechs Monaten erfolgen, dann beginnt die Abschreibung nach Ablauf dieses Zeitraumes. Wird die Anlage länger als sechs Monate eines Haushaltsjahres im Anlagevermögen gehalten, dann ist der gesamte Abschreibungsbetrag für ein Jahr abzusetzen, ansonsten die Hälfte. Monatliche Abschreibungen sind ebenfalls zulässig. (vgl. Direktion Inneres und Kommunales, 2017, S. 9)

3.2.2.3 Sonderabschreibung

Im Bereich des Anlagevermögens, speziell auch bei den Grundstücken und Gebäuden ist die Übereinstimmung der tatsächlichen Situation mit den angesetzten Werten anzuzweifeln. Ein Beispiel hierfür sind Grundstücke. Grundstücke wurden auf verschiedene Arten in die Eröffnungsbilanz einbezogen, mit dem Anschaffungswert oder dem Wert aus einem vorhandenen Gutachten oder anhand des sogenannten „Rasterverfahrens“ (§ 5). Ein großer Teil der Gebäude, welche sich im Bundesbesitz befinden, wurde auf die Bundesimmobiliengesellschaft übertragen, daher scheinen diese nicht unter der Bilanzposition „Gebäude“ auf, sondern unter den Beteiligungen und werden nach dem UGB bewertet. (vgl. Schauer, 2013, S. 1159)

Im öffentlichen Bereich können Anlagegüter hinsichtlich ihres Nutzens in zwei Kategorien unterteilt werden. Einerseits diejenigen Anlagegüter, welche unmittelbar Netto-Geldrückflüsse erzielten und andererseits solche Vermögenswerte, welche, aus rein erwerbswirtschaftlicher Sicht, unrentabel erscheinen, da diese keine Zahlungsmittel generieren, sondern nur bestimmte Sachziele erfüllten, also Nutzen stiften. Solche Vermögenswerte nicht in die Vermögensrechnung aufzunehmen, nur weil sie nicht unmittelbar Rückflüsse erzielen scheint keine geeignete Vorgehensweise. Daher werden, in Anlehnung an die IPSAS sowohl solche Vermögenswerte im Anlagevermögen berücksichtigt, die einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen bieten, als auch solche die „nur“ ein

Nutzungspotenzial aufweisen. Wirtschaftlicher Nutzen wird als die Fähigkeit verstanden indirekt oder direkt einen Beitrag zum Zufluss von Zahlungsmitteln oder Äquivalenten von diesen zu erreichen. Das Nutzungspotenzial bezieht sich hingegen auf die Möglichkeit bei der Erfüllung von öffentlichen Aufgaben einen Beitrag zu leisten, ohne dass sich der daraus entstehende Nutzen, in Form eines Barwertes der künftig zu erwirtschaftenden Überschüssen an Einnahmen, ermitteln lässt. (vgl. Kuntner, 2014, S. 90 f.)

Ein Problem bei Vermögenswerten, welche in die zweite Kategorie fallen, also keine Zahlungsmittel erwirtschaften können, ist die Überprüfung, ob eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist. In einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen würde etwa eine Brücke, die keine Einnahmen (etwa durch Maut) erzielt im unternehmensrechtlichen Bereich möglicherweise abzuschreiben, obwohl diese eine wichtige Funktion für die Öffentlichkeit erfüllt. Auch diese Anlagegüter können einer außerplanmäßigen Abschreibung unterliegen. In IPSAS 21 werden einige Anhaltspunkte für die Notwendigkeit einer solchen Abschreibung geboten, etwa (Hinweise auf) physische Beschädigung, wesentliche Änderungen der Nutzung, Verminderung der Leistungsfähigkeit. (vgl. Kuntner, 2014, S. 90 f.)

Ganz allgemein gilt, wenn für einen Vermögensgegenstand Wertminderungen anzunehmen sind, welche nachhaltig über die lineare Abschreibung hinausgehen, so muss eine Sonderabschreibung durchgeführt werden. Wurde eine solche Sonderabschreibung durchgeführt und kommt es in einem nachfolgenden Haushaltsjahr wieder zu einer Wertaufholung (Änderung der Umstände, die zur Wertminderung geführt haben), so muss eine Zuschreibung auf diesen gestiegenen Wert erfolgen. Dabei gilt jedoch, dass die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die ohne die zuvor durchgeführte Sonderabschreibung bestanden, nicht durch die Wertaufholung überschritten werden dürfen. (vgl. Direktion Inneres und Kommunales, 2017, S. 9)

3.2.3 Rückstellungen

In diesem Unterkapitel werden die Rückstellungen thematisiert. Auf diese wird zunächst allgemein eingegangen, daraufhin werden die vorgeschriebenen und möglichen Arten an Rückstellungen, welche gebildet werden können, thematisiert und zuletzt wird die Bewertung behandelt.

3.2.3.1 Allgemeines

Entsteht vor dem Stichtag der Abschlussrechnungen ein Ereignis, welches (mit überwiegender Wahrscheinlichkeit) zu einer Verpflichtung führt, so ist dieses als Rückstellung anzusetzen. Diese Verpflichtung kann sowohl aus einer vertraglichen als auch aus einer gesetzlichen Schuld stammen. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 42)

Folgende Angaben sind gem. § 21 RLV 2013 bei den Rückstellungen zu machen:

- *„Buchwert zum 1.1 und 31.12. des Finanzjahres,*
- *im Finanzjahr neu gebildete Rückstellungen, einschließlich der Zunahme von bestehenden Rückstellungen (Zuführung),*
- *während des Finanzjahres verbrauchte (d.h. Entstandene und gegen die Rückstellung verrechnete) Beträge (Verbrauch),*
- *nicht verbrauchte Beträge, die während des Finanzjahres aufgelöst wurden (Nicht-Inanspruchnahme),*
- *der Zinseffekt;*
- *eine Beschreibung der Art der Verpflichtungen sowie die erwarteten Fälligkeiten,*
- *Unsicherheiten hinsichtlich der Höhe des Betrages oder der Fälligkeit dieser Auszahlungen und*
- *die Höhe der erwarteten Rückerstattungen unter Angabe der Vermögenswerte, die für die jeweilige erwartete Erstattung erfasst wurden.“*

3.2.3.2 Arten

Kurzfristige und langfristige Rückstellungen sind in den Vermögensrechnungen auszuweisen. Die kurzfristigen Rückstellungen umfassen dabei solche für Prozesskosten, ausstehende Rechnungen (über 50.000,00 Euro) und für nicht konsumierte Urlaube. Bei den langfristigen Rückstellungen sind Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen, Haftungen, die Sanierung von Altlasten, Zeitguthaben für Lehrkräfte von Bund und Ländern und andere Verbindlichkeiten (ab 100.000,00 Euro) zu berücksichtigen. (vgl. Schauer, 2013, S. 1160)

Rückstellungen sind für alle Ereignisse anzusetzen, welche mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu einer Verpflichtung führen. Für nachfolgende Rückstellungsarten gibt es besondere Vorgaben, weshalb für diese in der BHV auch gesonderte Regelungen festgelegt wurden.

3.2.3.2.1 Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumsszuwendungen

Die Berechnung der Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumsszuwendungen hat gem. § 77 Abs 1 BHV automationsunterstützt mit Hilfe der Personalverrechnungsapplikation entsprechend § 98 Abs 3 Z 4 BHG 2013 zu erfolgen. Der Abzinsungsfaktor für diese Rückstellungen wurde mit 3,25 % festgelegt. Die Ermittlung erfolgt nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren, bei welchem die Höhe der Anwartschaften im Zeitpunkt der voraussichtlichen Inanspruchnahme ermittelt wird und anschließend wird dieser Betrag finanzmathematisch auf die Dienstzeit verteilt.

Als Ausgangspunkt für die Dotation und Auflösung der Rückstellungen der Abschlussrechnung sind gem. § 77 Abs 2 BHV die Rückstellungen des davorliegenden Finanzjahres heranzuziehen. Die Veränderungen zwischen der ermittelten Rückstellung in einem Finanzjahr und dem Wert aus dem Vorjahr hat nach § 77 Abs 8 BHV durch Dotation oder Auflösung in den Abschlussrechnungen zu erfolgen.

3.2.3.2.2 Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten in den Abschlussrechnungen

§ 78 BHV regelt die Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten. Diese sind nach diesem Gesetz für Liegenschaften zu bilden, welche einem Detailbudget des Bundes zugeordnet sind und Liegenschaften, bei welchen die Altlastenbeseitigung durch den Bund übernommen werden muss, weil die Einbringlichkeit durch die privaten Eigentümerinnen und Eigentümern nicht gegeben ist. Dabei ist die Rückstellung zu erfassen, sobald eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für die Inanspruchnahme dieser gegeben ist. Eigene Ressourcen, wie etwa Personalaufwand, Maschinen, Anlagen, ... sind nicht in die Bewertung der Rückstellung einzubeziehen. Ein etwaiger Regressanspruch in Zusammenhang mit diesen Altlasten darf dann rückstellungsmindernd angesetzt werden, wenn diese Ansprüche rechtlich durchsetzbar und einbringlich sind.

3.2.3.2.3 Rückstellungen für Prozesskosten in den Abschlussrechnungen

Als Rechtsstreitigkeiten nach dem BHV werden nach § 79 Abs 3 BHV gerichtsanhängige Aktiv- und Passivprozessen und Ankündigungen, dass eine Sache von dritter Seite rechtsanhängig gemacht wird verstanden. Aber auch solche Fälle, bei welchen die haushaltsführende Stelle die Ansicht vertritt, dass es wahrscheinlich ist, dass diese gerichtsanhängig gemacht werden, werden als solche angesehen. Für Verbindlichkeiten, welche dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss sind und die solche Rechtsstreitigkeiten betreffen, sind gem. § 79 Abs 1 BHV verpflichtend Rückstellungen für Prozesskosten in der

laufenden Verrechnung zu erfassen. Sobald die Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich ist, hat die erstmalige Erfassung zu erfolgen (Abs 2).

Die Höhe der Rückstellung ist unter Berücksichtigung aller bekannten Umstände festzulegen, wie insbesondere den wahrscheinlichen Risiken, dem voraussichtlichen Zahlungsbetrag, den drohenden Zinsen und Gerichtskosten, Gutachterkosten und Kosten der Vertretung (vgl. § 79 Abs 4 BHV). Geleistete Vorauszahlungen auf diese Kosten mindern die Höhe der Rückstellung (Abs 5). Zahlungen, welche während des Verfahrens geleistet werden und die den Abfluss liquider Mittel mindern, sind im Rückstellungsspiegel als Rückstellungsverwendung zu erfassen (Abs 6). Abs 7 dieser Verordnung legt weiters fest, dass eine Rückstellung, bei welcher der Rechtsgrund feststeht, jedoch noch ungewiss ist, solange bestehen bleibt, bis die Höhe mit Gewissheit festgestellt werden kann.

3.2.3.2.4 Zukünftige Pensionsaufwendungen

Nach § 24 Eröffnungsbilanzverordnung sind alle Auszahlungen und Einzahlungen, welche der Bund für Pensionsleistungen tragen muss sowohl in Absolutbeträgen als auch anteilig am jeweiligen Bruttoinlandsprodukt (BIP) für das vorangegangene, das laufende und die folgenden 30 Finanzjahre darstellen. Diese Verordnung regelt darüber hinaus, dass auch die Auszahlungen und Einzahlungen aller Pensionsversicherungsträger dargestellt werden müssen (ebenfalls für das vorangegangene, das laufende und die folgenden 30 Finanzjahre unter Angabe von Berechnungsmethoden, Annahmen und Datenquellen. Im letzten Absatz diesen Paragraphen ist auch die Vorgabe verankert, dass der Bundesbeitrag, welcher im vorangegangenen Finanzjahr geleistet wurde und welcher im laufenden und den 30 folgenden Finanzjahren geleistet werden wird, geschätzt angegeben werden muss.

Leistungen für Pensionen, welche vom Bund zu tragen sind, werden nicht in Form von Pensionsrückstellungen in der Bilanz ausgewiesen. Die Absolutbeträge der Einzahlungen und Auszahlungen für diese Leistungen müssen zwar wie im vorangegangenen Absatz beschrieben im Anhang zur Vermögensrechnung dargestellt werden, und zwar für das vorangegangene Finanzjahr und anhand von Schätzungen für das laufende und die folgenden 30 Finanzjahre. Des Weiteren sind in gleicher Form der Beitrag, welchen der Bund an den gesetzlichen Pensionsversicherungsträgern hat und die Einzahlungen und Auszahlungen über die Gesamtheit der Pensionsversicherungsträger darzustellen. Das Fehlen dieses Betrages führt zu einer verzerrten Darstellung der Vermögensrechnung. Durch die ausführlichen Angaben im Anhang über die direkten und auch indirekten Verpflichtungen des Bundes

diesbezüglich sind die verfügbaren Informationen wesentlich umfangreicher, als dies bei einem reinen Ausweis einer Rückstellung in der Vermögensrechnung der Fall wäre. Durch diese Vorgehensweise ergibt sich aber das Problem, dass durch die fehlenden Rückstellungen die Ergebnisse der Folgejahre mit Pensionsaufwendungen belastet werden, welche ihren Ursprung in früheren Perioden haben. (vgl. Schauer, 2013, S. 1160 f.)

3.2.3.3 Bewertung

Abgesehen von den speziellen Berechnungsmethoden für einzelne Rückstellungsarten werden diese grundsätzlich mit dem Zahlungsbetrag bewertet, der voraussichtlich erwartet wird. Langfristige Rückstellungen sind mit dem Barwert anzusetzen.

3.3 Besonderheiten

Nachfolgend werden die Grundsätze beschrieben, welche bei der Rechnungslegung des Bundes beachtet werden müssen. Im Anschluss daran werden die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden behandelt.

3.3.1 Grundsätze der Rechnungslegung

Die Vorschriften für die Abschlussrechnungen und damit natürlich auch die Erfolgsrechnung des Bundes sind, wie bereits beschrieben, im BHG 2013 festgelegt. Diese orientieren sich an den IPSAS und bedingen Grundsätze für die Bundesrechnungsabschlusserstellung. Nachdem diese auch Vorschriften für die Bilanzierung erhalten, werden sie nachfolgend näher behandelt. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 34)

3.3.1.1 Möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage

Durch den Rechnungsabschluss des Bundes soll die finanzielle Lage möglichst genau dargestellt werden. Daher wird von einer Über- oder Unterbewertung der Aktiva oder auch des Fremdkapitals Abstand genommen. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 34)

3.3.1.2 Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Im Rahmen der Bilanzierung wird von dem wirtschaftlichen Gehalt eines Geschäftsfalles ausgegangen und nicht von dessen rechtlicher Form. Dies hat insbesondere beim wirtschaftlichen Eigentum an Vermögensgegenständen Relevanz, da diese Gegenstände dann zu erfassen sind, wenn das wirtschaftliche Eigentum beim Bund liegt. Dies ist dann der Fall, wenn der Bund über den Gegenstand insofern herrscht, als er ihn besitzt, gebraucht, über ihn

verfügen kann und für den Fall des Verlustes oder der Zerstörung das Risiko trägt. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 34)

3.3.1.3 Wesentlichkeit

Bei bestimmten Sachverhalten wird anhand der Wesentlichkeit entschieden, ob diese im Rechnungsabschluss Berücksichtigung finden. Wobei unter Wesentlichkeit hierbei verstanden wird, dass die Berücksichtigung oder Nicht-Berücksichtigung das vermittelte Bild über die finanzielle Lage des Bundes anders darstellt. Eine Abhängigkeit zur Größe und der Art der jeweiligen Bilanzposition ist daher jedenfalls gegeben. Um der Beurteilung der Wesentlichkeit etwas von ihrem Abstraktionsniveau zu nehmen, wurden für bestimmte Einzelfälle bereits Grenzen vorgegeben, diese betreffen (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 34 f.):

- *„nachträglich zu erfassende Vermögensgegenstände, wenn deren Wert 10.000,00 Euro bzw. für nach dem 31. Dezember 2007 angeschaffte Vermögensgegenstände 1.000,00 Euro übersteigt,*
- *Vorräte, wenn deren Wert 5.000,00 Euro übersteigt,*
- *Rückstellungen für ausstehende Rechnungen, wenn deren Summe voraussichtlich zumindest 50.000,00 Euro beträgt,*
- *sonstige langfristige Rückstellungen, wenn deren Wert voraussichtlich zumindest 100.000,00 Euro beträgt,*
- *passive Rechnungsabgrenzung von Haftungsentgelten, wenn deren Wert zumindest 100.000,00 Euro beträgt sowie*
- *aktive und passive Rechnungsabgrenzungen, wenn deren Wert zumindest 10.000,00 Euro beträgt.“*

3.3.1.4 Verlässlichkeit

Dieser Grundsatz ist dahingehend zu verstehen, dass der Rechnungsabschluss des Bundes auf zuverlässigen Informationen basieren muss. Außerdem werden alle Informationen, welche wesentlich für die Erstellung sind mit Hilfe des vom Bund vorgegebenen (einheitlichen) Kontenplanes klar und verständlich dargestellt. Dadurch soll ermöglicht werden, dass die Methoden der Bewertung und Bilanzierung vernünftig, nachvollziehbar und neutral (ohne Verzerrungen) Anwendung finden. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 35)

3.3.1.5 Saldierungsverbot/Bruttoprinzip

Jedes Vermögensgut, sowie alle Schuldpositionen sind einzeln zu bewerten und brutto darzustellen. In bestimmten Ausnahmefällen kommt es hierbei zu einer Zusammenfassung zu Risikogruppen. Beispiele hierfür sind (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 35):

- *„Finanzschulden,*
- *Forderungen aus Abgaben,*
- *Forderungen aus Unterhaltsvorschüssen,*
- *Forderungen nach dem Ausfuhrförderungsgesetz, nach Produktgruppen getrennt,*
- *Rückstellungen für Haftungen nach dem Ausfuhrfinanzierungsförderungsgesetz, nach Währungen getrennt,*
- *Rückstellungen für Haftungen nach dem Ausfuhrförderungsgesetz, nach Produktgruppen getrennt sowie*
- *Rückstellungen nach dem Bundesgesetz über besondere Förderungen von kleinen und mittleren Unternehmen, nach Branchen getrennt.“* (Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 35)

3.3.1.6 Wertaufhellende Sachverhalte

Wird nach dem 31.12. eines Finanzjahres, aber vor Ende der Erstellung des Rechnungsabschlusses des Bundes ein Umstand bekannt, welcher einen Sachverhalt aus dem Abschlussjahr betrifft, so ist dieser zu berücksichtigen. Davon zu unterscheiden sind jedoch solche Ereignisse, welche erst ab dem 1.1. des Folgejahres ursächlich sind. Diese dürfen nicht in den Abschluss des Vorjahres einfließen, sondern erst in den Abschluss des Jahres, in dem Ereignis eingetreten ist. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 36)

3.3.1.7 Vermögenswerte und Fremdmittel in fremder Währung

Gibt es Vermögenswerte, bzw. Schulden in fremder Währung, so werden diese zum entsprechenden Kurs der EZB per 31.12. des Abschlussjahres in Euro umgerechnet. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 36)

3.3.2 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte/Grundstückseinrichtungen und Gebäude

Wie bereits ausgeführt wurde, sind Werte des Sachanlagevermögens und des immateriellen Vermögens jeweils mit den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, insofern keine Sonderabschreibung vorgenommen wurde. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 37)

Leasing

Bei Leasing-Verträgen wird zwischen zwei Arten von Leasing unterschieden, die jeweils unterschiedlich im Rechnungsabschluss behandelt werden. Es handelt sich dabei einerseits um das Operating Leasing und andererseits um das Finanzierungsleasing. Beim Operating Leasing (Element der Miete überwiegt) wird die Leasingrate entsprechend einer Miete verbucht und findet entsprechend als Aufwand Berücksichtigung. Beim Finanzierungsleasing (Kaufelement überwiegt) liegen Risiken und Chancen in Verbindung mit dem Eigentum beim Leasingnehmer. In diesem Fall wird das Vermögensgut trotz fehlendem zivilrechtlichem Eigentum auf der Aktivseite des Bundes erfasst und die dazugehörigen Leasingraten als Verbindlichkeit auf der Passivseite. Der dabei zu berücksichtigendem Aufwand erstreckt sich demnach auf die Abschreibung des Vermögensgegenstandes. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 38 f.)

Wertpapiere und sonstige Kapitalanlagen

Der Bund hält sogenanntes Partizipationskapital, um die Kapitalbasis von Banken zu stärken, da dieses Kapital bei den Banken Eigenkapital darstellt. Eine Besonderheit von Partizipationskapital ist das Fehlen von Stimmrechten und der Verzicht des Bundes auf jedes Kündigungsrecht. Die Bewertung erfolgt zum Nominalwert. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 39)

Beteiligungen

Beteiligungen sind mit dem Anteil zu bewerten, den der Bund am Nettovermögen besitzt. Dafür werden die Einzelabschlüsse der Tochterunternehmen zum Stichtag herangezogen. Bei wesentlichen (mehr als 10 %) und nachhaltigen (mindestens fünf Quartale hintereinander) Änderungen des Wertes seit Anschaffung der Beteiligung hat die Bewertung mit dem geschätzten Nettovermögen zum Stichtag zu erfolgen. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 39 f.)

Verbundene Unternehmen

Als solche werden Unternehmen verstanden, an welchen mehr als 50 % Kapitalanteil gehalten wird, aber auch, wenn Kontrolle oder Beherrschung über das Unternehmen durch den Bund besteht. Des Weiteren auch, wenn der Bund etwa die Finanzpolitik und operative Tätigkeiten des Unternehmens bestimmen kann. Dann ist auch keine Mehrheitsbeteiligung zwingend notwendig. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 40)

Assoziierte Unternehmen

In Zusammenhang mit assoziierten Unternehmen gibt es keine speziellen Bewertungsvorschriften. Assoziierte Unternehmen sind solche an welchen 20 bis 50 % Kapitalanteil gehalten wird oder bei welchen der Bund maßgeblichem Einfluss auf das Unternehmen oder die Einrichtung hat. Ein solcher besteht etwa dann, wenn der Bund die Finanzpolitik und die operativen Tätigkeiten des Unternehmens mitbestimmen und an diesen teilnehmen kann, jedoch ohne, dass eine Kontrolle oder Beherrschung vorliegt. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 40)

Sonstige Beteiligungen

Bei diesen handelt es sich um Beteiligungen unter 20 % des jeweiligen Eigenkapitals. Für solche Beteiligungen gibt es keine besonderen Bewertungsvorschriften. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 40)

Forderungen

Hat der Bund einen finanziellen Anspruch durch einen Geschäftsfall, so sind diese in langfristige (ab 12 Monate) und kurzfristige (bis 12 Monate) Forderungen zu unterteilen. Diese sind grundsätzlich mit dem Nominalwert zu bewerten. Bei langfristigen Forderungen, welche nicht verzinst werden, ist bei Übersteigen des Betrages von 1 Mio. Euro der Barwert anzusetzen. Fremdwährungsforderungen sind zum Referenzkurs der EZB zum Stichtag umzurechnen. Um die finanzielle Lage des Bundes möglichst getreu darzustellen, dürfen Forderungen nicht höher ausgewiesen werden, als tatsächlich realistisch einbringlich ist. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit von Abschreibungen einzelner Forderungen bei (teilweiser) Uneinbringlichkeit. Auch gruppenweise Einzelwertberichtigungen sind bei gegebener Notwendigkeit anwendbar (zB je nach Risikogruppe). Für diese kann dann ein Risikoabschlag ermittelt werden, indem die Erfahrungswerte der Vergangenheit berücksichtigt werden. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 40 f.)

Aktive Finanzinstrumente

Aktive Finanzinstrumente werden im Rahmen der Bewertung in drei Kategorien eingeteilt. Dabei handelt es sich um Finanzinstrumente, die bis zur Endfälligkeit gehalten werden, solche, die zur Veräußerung bestimmt sind und als dritte Kategorie Wertpapiere der Republik Österreich. Bei der Gruppe der für Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten hat die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfolgen. Bei Wertpapieren der Republik Österreich ist der Nominalwert anzusetzen. Alle sonstigen derivativen Finanzinstrumente werden mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 41)

Rechnungsabgrenzungen

Erträge und Aufwendungen sind periodengerecht zu erfassen, unabhängig von der tatsächlichen Rechnungslegung oder dem Geldfluss. Zu diesem Zweck sind Rechnungsabgrenzungsposten anzuwenden. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 41)

Vorräte

Vermögenswerte, welche im Rahmen der Herstellung oder Erbringung von Dienstleistungen verbraucht werden sollen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Bei einem niedrigeren Wiederbeschaffungswert ist dieser anzuwenden. Vorräte gleicher Art können in Gruppen zusammengefasst werden und mit dem FIFO Prinzip bewertet werden. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 41 f.)

Liquide Mittel

Kassenbestände, Guthaben bei Banken, sowie kurzfristige Termineinlagen werden als liquide Mittel angesetzt. Diese werden zum Nominalwert angesetzt. Bei fremden Währungen erfolgt die Bewertung mit dem Kurs der EZB zum Stichtag. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 42)

Verbindlichkeiten

Geldleistungen, welche aufgrund einer Verpflichtung des Bundes durch diesen zu leisten sind, werden mit dem Rückzahlungsbetrag angesetzt. Dabei wird zwischen langfristigen (mehr als zwölf Monate) und kurzfristigen Verbindlichkeiten (Laufzeit bis zu einem Jahr) unterschieden. Langfristige Verbindlichkeiten werden mit dem innerhalb des nächsten Jahres zu tilgendem Betrag als kurzfristig ausgewiesen. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 42)

Rückstellungen

Die Vorgaben betreffend die Rückstellungen wurden bereits in Kapitel 3.2.3 behandelt.

Finanzschulden und Währungstauschverträge

Unter Finanzschulden werden Geldverbindlichkeiten des Bundes verstanden, die aufgenommen werden, um Verfügungsmacht über Geld zu erhalten. Währungstauschverträge (zB auch Zinsderivate) hängen mit der Steuerung des Schuldenportfolios zusammen und werden zur Absicherung von Zins- und Fremdwährungsrisiken verwendet. Finanzschulden sind zum Nominalwert zu bewerten, während Währungstauschverträge in einen Forderungs- und Verbindlichkeitsteil geteilt werden. Dabei sind die Forderungen mit dem Nominalwert und die Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag zu bewerten. Agien, Disagien, sowie Zinsen aus der Finanzierungstätigkeit sind periodengerecht netto zu verrechnen. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 42 f.)

Konsolidierung

Die Konsolidierung des Rechnungsabschlusses des Bundes wird durch Eliminierungen der Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Bundesministerien und obersten Organen vorgenommen. (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018a, S. 43) Die Konsolidierung wird im nachfolgenden Kapitel noch genauer behandelt.

3.4 Konsolidierung

Wie in Kapitel 3.1 bereits erwähnt wurde, unterscheidet sich die Konsolidierung der Abschlussrechnungen des Bundes von der Konsolidierung von Konzernen nach dem UGB. Während in einem Konzernabschluss konzerninterne Sachverhalte, also Erträge und Aufwendungen oder Forderungen und Verbindlichkeiten ausgeglichen werden, ist dies beim Abschluss des Bundes nicht der Fall. Hier werden die Abschlussrechnungen der ausgegliederten Rechtsträger getrennt veröffentlicht und auch die Rechtsträger, welche vom Bund verwaltet werden, werden im Rechnungsabschluss mit ihren Abschlussrechnungen eigenständig berücksichtigt, jedoch nicht zusammengefasst.

In Österreich gab es, ebenso wie in anderen Ländern im europäischen Raum, einen Trend hin zur Verlagerung von, bis dahin öffentlichen Aufgaben, an ausgegliederte Rechtsträger. Dazu kam es schwerpunktmäßig auf Bundesebene, wie etwa bei der Tabakregie, aber auch vor den Ländern machte diese Entwicklung keinen Halt und vor allem bei Gemeinden kommt es häufig zu solchen Ausgliederungen. In Österreich sind die rund 2.350 Gemeinden an etwa 1.450 kommunalen Unternehmen beteiligt. (vgl. Bertl & Schallmeiner, 2014, S. 76)

3.4.1 Ausgliederungen

Für Länder, welche an der WWU teilnehmen, sind die sogenannten Konvergenzkriterien oder Maastricht-Kriterien einzuhalten. Diese vier Kriterien umfassen die Preisstabilität, den öffentlichen Finanzhaushalt (Gesamtverschuldung und laufendes Defizit jeweils im Vergleich mit dem BIP), die Teilnahme am Europäischen Währungssystem und den Zinssatz langfristiger Staatsanleihen. (vgl. Enthofer & Haas, 2012, S. 1162 f.)

Durch Ausgliederungen von öffentlichen Einheiten, welche vor der Ausgliederung Maastricht-Schulden aufweisen, wird das Maastricht-Defizit gesenkt, aber nur insofern diese Einheit nach der Ausgliederung nicht mehr dem Sektor Staat zugeordnet wird. Dies ist dann der Fall, wenn diese einer eigenen institutionellen Einheit entspricht und zusätzlich als Marktproduzent klassifiziert sind. Dabei gilt eine 50 %-Schwelle, es müssen also mehr als die Hälfte der Produktionskosten einer solchen institutionellen Einheit durch Umsätze gedeckt werden. Es kommt daher, insofern der Finanzierungsbedarf dieser Einheiten am Kapitalmarkt oder durch eine finanzielle Transaktion aus dem Staat gedeckt wird zu einer defizitsenkenden Wirkung. Subventionen oder Transfers zur Verlustabdeckung solcher Einheiten, die der Staat leistet, erhöhen das Maastricht-Defizit. (vgl. Schimpel, 2008, S. 63 f.)

Worum es sich bei solchen Ausgliederungen genau handelt ist im Gesetz nicht geregelt, sie können aber als (rechtliches) Instrument zur Privatisierung gesehen werden. Nach diesem Verständnis werden Aufgaben, welche bisher in den öffentlichen Bereich fielen, an eigens dafür gegründete Rechtsträger übertragen. Solche stehen sodann unter dem Einfluss (finanziell und/oder organisatorisch) der auslagernden öffentlichen Einheit. Herrscht eine entsprechende Verbindung mit der Ausgliederung, so wird diese als verbundenes Unternehmen angesehen. Ausgliederungen werden aus verschiedenen Beweggründen vorgenommen. Diese können die Erfüllung der Maastricht-Kriterien betreffen, aber auch die Spezialisierung auf hoheitliche Aufgaben, Optimierung von Prozessen und Strukturen, die Einbeziehung von Patern oder auch die Schaffung von Transparenz bei Kosten und Leistungen. (vgl. Bertl & Schallmeiner, 2014, S. 76 f.)

Ein Beispiel für solche Ausgliederungen sind die staatlichen Universitäten, welche seit ihrer Ausgliederung aus der Bundesverwaltung rechtlich betrachtet als selbständige Bundeseinrichtungen gesehen werden. Dies führte zwar zu einer gestiegenen Selbständigkeit, zumindest aus wirtschaftlicher Sicht, jedoch ergeben sich dadurch auch praktische Probleme. Informationen über die aktuelle finanzielle Lage (Vermögens- und Ertragslage) der

Universitäten und der Zusammenhänge mit dem Bundesbudget wird durch eine Kurzform des entsprechenden Abschlusses im Bundesabschluss gegeben. Da die Rechnungslegung der Universitäten am UGB und nicht am BHG orientiert ist, wird eine etwaige zukünftige Konsolidierung dieser in den Bundesabschluss erschwert. Auch etwa die Terminologie des UGB, wie etwa „Gewinn“, „Verlust“... erscheinen für staatliche Einrichtungen, vor allem, wenn diese, wie die Universitäten, öffentliche Güter produzieren als ungeeignet. (vgl. Schauer, 2016b, S. 437 ff.)

Vermögens- und Schulpositionen dieser Ausgliederungen finden sich nicht mehr im Abschluss der ausgliedernden Einheit, sondern nur noch in einem eigenen Abschluss dieser Rechtsträger. Werden diese in privatrechtlicher Rechtsform geführt, so handelt es sich zumeist um eine Rechnungslegung in Form der doppelten Buchhaltung. Diese Ausgliederungen erschweren die Übersicht über das tatsächliche Vermögen und die Verschuldung der öffentlichen Einheit. (vgl. Bertl & Schallmeiner, 2014, S. 77)

3.4.2 Umfang der Konsolidierung

Die Konsolidierung des Rechnungsabschlusses umfasst, wie bereits unter 3.1. angeführt wurde, lediglich den Gesamtabschluss der 33 Untergliederungen der Bundesverwaltung. (vgl. Schauer, 2017, S. 998) Bei diesen Untergliederungen handelt es sich um (vgl. Rechnungshof Österreich, 2018b, S. 3 ff.):

1. Präsidentschaftskanzlei
2. Bundesgesetzgebung
3. Verfassungsgerichtshof
4. Verwaltungsgerichtshof
5. Volksanwaltschaft
6. Rechnungshof
7. Bundeskanzleramt
8. Inneres
9. Äußeres
10. Justiz
11. Militärische Angelegenheiten und Sport
12. Finanzverwaltung
13. Öffentliche Abgaben
14. Arbeit

15. Soziales und Konsumentenschutz
16. Pensionsversicherung
17. Pensionen – Beamtinnen und Beamte
18. Gesundheit und Frauen
19. Familien und Jugend
20. Bildung
21. Wissenschaft und Forschung
22. Kunst und Kultur
23. Wirtschaft (Forschung)
24. Verkehr, Innovation und Technologie (Forschung)
25. Wirtschaft
26. Verkehr, Innovation und Technologie
27. Land-, Forst- und Wasserwirtschaft
28. Umwelt
29. Finanzausgleich
30. Bundesvermögen
31. Finanzmarktstabilität
32. Kassenverwaltung und
33. Finanzierungen, Währungstauschverträge

Nicht enthalten in dieser Konsolidierung sind demnach Rechtsträger, welche lediglich vom Bund verwaltet werden. Diese eigenständigen Rechtsträger erstellen ihre Abschlussrechnungen zumeist nach dem UGB oder, je nach Rechtsform, auch nach eigenen Rechnungslegungsvorschriften. Diese Abschlussrechnungen werden im Rechnungsabschluss als eigenständiger Teil vorgelegt. (vgl. Schauer, 2017, S. 998)

Obwohl in der Rechnungslegungsverordnung 2013 bereits Definitionen für die Begriffe „verbundene Unternehmen“, „assoziierte Unternehmen“ und „sonstige Beteiligungen“ enthalten sind und in § 9 RLV 2013 sogar die Konsolidierung verbundener Unternehmen (bei Vollkonsolidierung) behandelt werden, ist eine Vollkonsolidierung solcher ausgegliederter Rechtsträger im Moment nicht vorgesehen, auch, wenn diese verbundene Unternehmen darstellen. Beteiligungen werden daher im Moment entsprechend den Vorgaben des BHG bei Anschaffung mit den Anschaffungskosten bewertet und in weiterer Folge mit dem jeweils anteiligen Nettovermögen. (vgl. Bertl & Schallmeiner, 2014, S. 77 f.)

3.4.3 Vorgehensweise

Im BHG 2013 ist festgelegt, dass die Bundesministerin, bzw. der Bundesminister für Finanzen für den Bund eine konsolidierte Abschlussrechnung vorlegen muss. In den zugehörigen Erläuterungen ist beschrieben, was bei dieser Konsolidierung beachtet werden muss. Bei der konsolidierten Abschlussrechnung müssen diverse Bereiche eliminiert werden. Dies betrifft konkret die Zwischenergebnisse, die Forderungen und die Verbindlichkeiten zwischen den Organen des Bundes. Die RLV 2013 enthält Vorgaben für die Konsolidierung der Schulden (vgl. § 6 dieser VO), die Eliminierung der Zwischenergebnisse (vgl. § 7 der VO) und der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen (vgl. § 8 RLV 2013). (Bertl & Schallmeiner, 2014, S. 77 f.)

4 Unterschiede und Gemeinsamkeiten

In diesem Kapitel werden zunächst die allgemeinen Beschreibungen und die Inhalte sowie die Besonderheiten der beiden Rechnungen gegenübergestellt, um zentrale Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen diesen aufzuzeigen. Im Anschluss daran wird die Konsolidierungsthematik in den Fokus gestellt. Bei den Unterschieden wird, soweit dies sinnvoll erscheint, darauf eingegangen, welche davon durch die Besonderheiten des Bundes bedingt sind bzw. welche potenziell gewinnbringend durch den Bund vom UGB übernommen werden können. Die Informationen, welche für die Vergleiche herangezogen wurden, stammen (insoweit nicht anders angeführt) aus den vorangegangenen Kapiteln, in welchen die entsprechenden Quellen nachgeschlagen werden können.

4.1 Allgemeines

Sowohl bei der GuV nach dem UGB als auch bei der Ergebnisrechnung des Bundes handelt es sich um Zeitraumrechnungen, welche die Ertragslage, bzw. die Veränderungen über die Positionen der Bilanz im Zeitablauf ermöglichen sollen. Ein Unterschied besteht darin, dass die GuV auch von einzelnen Unternehmen, entsprechend Kapitel 2.1.2, erstellt werden muss, wenn diese in den Anwendungsbereich des entsprechenden Gesetzes fallen. Die Ergebnisrechnung des Bundes stellt hingegen einen Abschluss der 33 Untergliederungen der Bundesverwaltung dar.

Durch die Vielzahl an relevanten Rechtsquellen für die Erstellung des Rechnungsabschlusses ist es denkbar, dass Unklarheiten für die Anwenderinnen und Anwender entstehen, was den Weg für falsche Umsetzungen ebnet. Dies führt auch zu einer geminderten Transparenz für die Leserinnen und Leser dieses Abschlusses. (vgl. Haslehner & Wala, 2012, S. 1059 f.) Auf einen Vergleich der jeweiligen Entwicklungsgeschichten wird in weiterer Folge verzichtet, da ein solcher keinen sichtbaren Erkenntnisgewinn für die Fragestellungen, welchen diese Arbeit gewidmet ist, bietet.

Ein Unterschied zwischen der GuV und der Ergebnisrechnung im Bundesrechnungsabschluss kann bei den Adressaten gefunden werden, an welche diese Rechnungen, bzw. allgemein der Jahres- oder Rechnungsabschluss, gerichtet sind. Während der Bundesrechnungsabschluss und damit auch die Ergebnisrechnung hauptsächlich als Informationsquelle für den Nationalrat intendiert ist, hat die GuV eine andere Gruppe an Interessenten. Dies sind einerseits interne Adressaten wie die Unternehmensleitung, ebenfalls zu Informationszwecken, aber auch externe Adressaten wie Shareholder, aber auch andere Stakeholder des Unternehmens.

4.2 Inhalte

Nachfolgend werden die inhaltlichen Aspekte der beiden Rechnungen gegenübergestellt.

4.2.1 Gliederung

Bei der Gliederung gibt es für den Bund genaue (Mindest)vorgaben. Die periodengerecht abgegrenzten Erträge und Aufwendungen sind entsprechend dem Ergebnisvoranschlag in bestimmte Bereiche zu untergliedern, wie in Kapitel 3.2.1 beschrieben wurde. Bei den privatwirtschaftlichen Unternehmen gibt es nur teilweise konkrete gesetzliche Vorgaben. Kapitalgesellschaften müssen die Gewinn- und Verlustrechnung jedenfalls in Staffelform, entweder nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufstellen. Für andere Unternehmen, wie Einzelunternehmen und Personengesellschaften, ist diese Form nicht vorgegeben, wobei sich solche Unternehmen ebenfalls häufig der Staffelform bedienen. Aus diesem Grund, und weil die inhaltlichen Vorgaben bei allen privatwirtschaftlichen Unternehmen, welche eine Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen müssen vergleichbar sind, wird nachfolgend auf die Struktur und die Positionen der Kapitalgesellschaften zurückgegriffen.

Während der Bund bei den Erträgen die Unterscheidung zwischen den Erträgen aus den Abgaben, operativen Verwaltungstätigkeit, Transfers und den Finanzerträgen vornimmt, kommt es bei der GuV zu einer anderen Unterteilung. Bei dieser werden (beim Gesamtkostenverfahren) operativ die Umsatzerlöse, die Veränderung der fertigen und unfertigen Erzeugnisse, andere aktivierte Eigenleistungen und sonstige betriebliche Erträge unterschieden. In Zusammenhang mit dem Finanzergebnis werden dann noch die Erträge aus Beteiligungen, Wertpapieren, sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträgen, sowie Erträgen aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens unterschieden.

Der Unterschied zwischen den Gliederungen der beiden Rechnungen scheint aber soweit sinnvoll, da für den Bund die Abgaben eine wichtige Ertragsquelle sind, welche es so bei privatwirtschaftlichen Unternehmen nicht gibt. Ähnlich erscheinen die Erträge und Aufwendungen aus Transfers der besonderen Situation des Bundes geschuldet, die bei den privatwirtschaftlichen Unternehmen so nicht vorliegt. Die operative Verwaltungstätigkeit weist aufgrund der Bestandteile eine Ähnlichkeit zu den Erträgen der GuV auf. Die Finanzerträge umfassen im Grunde genommen die Bestandteile der Ertragsseite des Finanzergebnisses nach dem UGB.

Die Aufwendungen werden beim Rechnungsabschluss des Bundes in den Personalaufwand, Transferaufwand, betrieblichen Sachaufwand und Finanzaufwand untergliedert. Die GuV sieht hier eine Unterscheidung in Materialaufwendungen, Personalaufwand, Abschreibungen und sonstigen betrieblichen Aufwendungen vor, welche zum Teil noch weitere Unterpositionen aufweisen müssen. Im Bereich des Finanzaufwandes wird des Weiteren noch unterschieden zwischen Aufwendungen aus Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens (Abschreibungen und Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen) und Zinsen und ähnliche Aufwendungen.

Der Personalaufwand ist bei beiden Rechnungen enthalten. Der betriebliche Sachaufwand umfasst alle Bestandteile der operativen Aufwendungen nach dem UGB und sogar einige weitere Positionen, wie etwa Heeresanlagen, Telekommunikation und Nachrichtenaufwand oder Reisen, was wohl wiederum dem speziellen Aufgabenspektrum des Bundes geschuldet ist. Der Transferaufwand stellt ebenfalls eine Besonderheit des öffentlichen Haushaltes dar und ist daher nur bei diesem (als eine wesentliche Position) zu finden. Der Finanzaufwand umfasst wiederum die Positionen nach dem UGB diesbezüglich, wobei hier die Zinsen noch weiter untergliedert werden.

Ertragsteuern werden wie auch die Kapital- und Gewinnrücklagen nur in der GuV vorgesehen, da diese Bereiche schwerpunktmäßig die privatwirtschaftlichen Unternehmen betreffen. Auch Gewinn- und Verlustvorträge aus dem Vorjahr sind in der Ergebnisrechnung des Bundes nicht zu finden.

In Zusammenhang mit der Gliederung scheint es daher so, als würde es zwar einige Unterschiede geben, diese scheinen aber den Bedürfnissen des Bundes zu entsprechen. Eine Änderung beim Bund hinsichtlich etwa einer Angleichung zur GuV würde zu einem Informationsverlust führen und erscheint daher auf dieser Basis nicht empfehlenswert.

4.2.2 Abschreibungen

In diesem Unterkapitel werden die Regelungen bezüglich der Aufwandsposition „Abschreibungen“ in den beiden Rechnungen verglichen. Der Begriff der Abschreibung wird in beiden Rechnungen gleich verwendet.

Zuerst wird hierbei auf die planmäßige Abschreibung eingegangen. Diese erfolgt, sowohl in der GuV als auch in der Ergebnisrechnung des Bundes, über die Nutzungsdauer verteilt. Nach dem UGB muss für die Abschreibung eine voraussichtliche Nutzungsdauer angesetzt werden. Hierbei gibt es im Gesetz keine konkreten Vorschriften für die Länge. Für die

Bundesverwaltung wurden die Nutzungsdauern per Erlass vorgeschrieben. Im UGB gibt es, wie bereits erwähnt, keine konkreten Vorgaben. In der Praxis wird dafür aber meist auf die sogenannten deutschen AfA-Tabellen zurückgegriffen, welche eine Übersicht mit möglichen Nutzungsdauern bieten, auf welche von vielen Unternehmen für die Festlegung der Nutzungsdauer zurückgegriffen wird.

Hierbei unterscheiden sich die beiden Rechnungen also, da die Vorgaben beim Bund diesbezüglich konkreter sind. Dies erscheint jedoch auch sinnvoll, da es ansonsten zu Problemen beim Vergleich kommen kann. Des Weiteren orientieren sich auch privatwirtschaftliche Unternehmen zum Teil an vorgeschlagenen Werten, auch, wenn diese nicht gesetzlich verankert sind.

Die Berechnung der Abschreibung muss beim öffentlichen Haushalt linear erfolgen (Anschaffungswert dividiert durch die Nutzungsdauer) und beginnt, sobald das entsprechende Wirtschaftsgut in betriebsbereitem Zustand am vorgesehenen Standort verfügbar ist. Falls dies nicht innerhalb von sechs Monaten erfolgt, dann beginnt die Abschreibung nach Ablauf dieser Zeit. Eine volle Abschreibung wird bei einer Nutzung von mehr als sechs Monaten angesetzt, darunter kommt es zu einer Halbjahresabschreibung. Auch monatliche Abschreibungen können vorgenommen werden. Nach dem UGB müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ebenfalls über die Laufzeit verteilt werden, wobei hier keine lineare Abschreibung vorgeschrieben wird. Insofern es wirtschaftlich sinnvoll erscheint etwa progressiv oder degressiv abzuschreiben, ist dies ebenfalls möglich. Hierbei muss aber erwähnt werden, dass es in der Praxis zumeist dennoch zu einer linearen Abschreibung kommt und bei Nutzung bis maximal sechs Monate in dem entsprechenden Wirtschaftsjahr zu einer halben Abschreibung, weil dies im EStG vorgeschrieben wird und bei Abweichungen zu diesem Gesetz eine steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung durchzuführen ist. Außerdem ist diese Art der Berechnung leichter durchzuführen und führt zu gleichmäßigeren Ergebnissen über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes.

Hier besteht daher ein Unterschied, da der Bund eine lineare Abschreibung vorsieht und das UGB nicht. Wobei die privatwirtschaftlichen Unternehmen zumeist dennoch linear abschreiben. Dennoch wäre hier anzudenken, andere Abschreibungsverläufe auch im öffentlichen Bereich zuzulassen, da dies gegebenenfalls den Informationsgehalt verbessern kann. Dies ist etwa dann der Fall, wenn zB bei Fahrzeugen zu Beginn mehr an Wert abgeschrieben wird oder die Abschreibung in Abhängigkeit der zurückgelegten Kilometer ermittelt wird.

Die außerplanmäßige Abschreibung nach dem UGB ist bei einer dauerhaften Wertminderung im Anlagevermögen zwingend vorzunehmen. Dabei wird der Wert des betroffenen Wirtschaftsgutes auf den verminderten Wert hin angepasst. Beim Finanzanlagevermögen kann auch bei nur vorübergehender Wertminderung abgeschrieben werden. Bei der Ergebnisrechnung des Bundes wird diese Art der Abschreibung als Sonderabschreibung bezeichnet und kommt zum Tragen, wenn für einen Vermögensgegenstand eine Wertminderung anzunehmen ist, welche über die lineare Abschreibung hinausgeht. Kommt es zu einer Wertaufholung in einem folgenden Haushaltsjahr/Wirtschaftsjahr, so muss wieder zugeschrieben werden, sowohl beim Abschluss des Bundes als auch nach dem UGB. In beiden Fällen bilden die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Obergrenze.

Die außerplanmäßige Abschreibung/Sonderabschreibung scheint bei beiden Rechnungen bis hin zur anschließenden Zuschreibungspflicht im Wesentlichen gleich geregelt zu sein. Bei beiden Rechnungen führt eine dauerhafte Wertminderung, welche über die planmäßige Abschreibung hinausgeht, zu einer zusätzlichen Abschreibung. Der einzige Unterschied, der im Rahmen der verfügbaren Literatur in diesem Bereich aufgetaucht ist, betrifft das Finanzanlagevermögen. Bei diesem ist nach dem UGB auch bei nur vorübergehender Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung möglich, was beim Rechnungsabschluss des Bundes nicht der Fall ist. Die Zuschreibungspflicht bei einem Wegfall der Abschreibungsgründe nach einer außerplanmäßigen Abschreibung führt sowohl nach dem UGB als auch nach dem BHG zu einer Wertaufholung bis höchstens zu den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Außerplanmäßige Abschreibungen werden im UGB vorgenommen, insofern der Buchwert eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens voraussichtlich dauerhaft unter dem Wiederbeschaffungswert von diesem fällt. Bei Vermögensgegenständen eines öffentlichen Haushaltes ist dies grundsätzlich auch der Fall. Vermögenswerte, welche keine Zahlungsmittel generieren werden für die Bewertung, vor allem hinsichtlich einer solchen Sonderabschreibung aber nur eingeschränkt mit einem solchen Wiederanschaffungswert gemessen werden können, weshalb es in den IPSAS dafür spezielle Vorgaben gibt. Die Hinweise für konkrete Situationen geben, in denen eine solche Abschreibung notwendig ist.

4.2.3 Rückstellungen

Rückstellungen werden bei beiden Rechnungen grundsätzlich gleich verstanden und sind sowohl nach dem UGB aufgrund des Vorsichtsprinzips als auch bei Rechnungsabschluss des Bundes gesetzlich vorgeschrieben.

Nach dem BHV 2013 (§ 53) sind bei der Ergebnisrechnung des Bundes kurzfristige und langfristige Rückstellungen zu berücksichtigen. Die kurzfristigen Rückstellungen, genauer Rückstellungen für Prozesskosten und sonstige kurzfristige Rückstellungen (für ausstehende Rechnungen ab mind. 50.000,00 Euro und übrige Rückstellungen) sind mit dem voraussichtlichen Zahlungsbetrag zu bewerten. Bei den langfristigen Rückstellungen, also Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen, für Haftungen, für die Sanierung von Altlasten und sonstige langfristige Rückstellungen (sonstige langfristige Rückstellungen sind ab 100.000,00 Euro zu erfassen) ist der Barwert anzusetzen. Rückstellungen sind zu bilden, wenn die Verpflichtung bereits vor dem Stichtag der Abschlussrechnung besteht, das Verpflichtungsereignis bereits vor dem Stichtag der Abschlussrechnung eingetreten ist und die Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich zu Mittelverwendungen des Bundes führen wird und die Höhe der tatsächlichen Verpflichtung verlässlich ermittelbar ist.

Im UGB besteht die Verpflichtung für die Dotation von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, welche am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintrittes unbestimmt sind. Des Weiteren dürfen Rückstellungen auch für genau umschriebene und dem Abschlussjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintrittes unbestimmt sind. Diese sind zu bilden, soweit dies den GoB entspricht. Insbesondere sind Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf diese, Kulanzen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, Heimfalllasten und Produkthaftungsrisiken, sowie auf Verpflichtungen (nach dem Gesetz) zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, zu bilden. Andere Rückstellungen als die eben genannten dürfen nicht gebildet werden. Die Verpflichtung entfällt, soweit es sich um nicht wesentliche Beträge handelt. (§198 UGB) Langfristige Rückstellungen (Laufzeit über ein Jahr) sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen.

Es gibt somit bei beiden Rechnungen die Verpflichtung zur Rückstellungsbildung. Bei beiden Rechnungen werden die notwendigen Rückstellungen genau genannt und es wird jeweils zwischen kurz- und langfristigen Rückstellungen unterschieden. Sowohl nach dem UGB als auch nach dem BHV müssen langfristige Rückstellungen mit dem Barwert angesetzt werden. Das UGB stützt sich dabei auf einen marktüblichen Zinssatz (bei Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen und vergleichbar langfristig fälligen Verpflichtungen kann ein durchschnittlicher Marktzinssatz angewendet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, wenn im Einzelfall keine erheblichen Bedenken dagegen bestehen (§ 211 UGB). Beim Bund sind Personalrückstellungen nach § 77 Abs 1 BHV 2013 mit 3,25 % abzuzinsen und die übrigen langfristigen Rückstellungen mit dem Zinssatz, der am 31.12 gültigen Sekundärmarkttrendite der österreichischen Bundesanleihen.

Hier erscheint die Lösung des BHV dazu geeignet, über alle Bereiche des Bundes eine einheitliche Berechnung zu ermöglichen. Während im UGB hier doch eine etwas ungenauere Regelung besteht, da ein „marktüblicher“ Zinssatz nicht konkret festgelegt wird und es den Unternehmerinnen und Unternehmern dabei grundsätzlich freisteht, wie sie diese festlegen.

Bei beiden Rechnungen gibt es Ausnahmen für nicht wesentliche Beträge bei der Rückstellungsbildung. Über die Höhe soll hier nicht weiter referiert werden. Im UGB kann bei nicht genauer definierten „nicht wesentlichen“ Beträgen ebenfalls von der Rückstellungsbildung abgesehen werden.

Auch hier scheint im Vergleich der Unterscheid zum UGB gerechtfertigt, um über alle untergeordneten Stellen des Bundesabschlusses eine vergleichsweise einheitliche Bearbeitung zu gewährleisten.

Der fehlende Ausweis von Pensionsrückstellungen in der Vermögensrechnung des Bundes stellt einen klaren Widerspruch zu den Vorgaben betreffend Rückstellungen im UGB dar. Ein Posten, welcher einen vergleichsweise sehr hohen Wert darstellt, müsste aufgrund der Vorschriften im UGB (zB Vorsichtsprinzip) jedenfalls angesetzt werden. Auch die periodengerechte Erfolgsermittlung, welche im UGB und grundsätzlich auch beim Bund erforderlich ist, wird dadurch in diesem Bereich nicht erreicht. Hier erscheint es empfehlenswert eine Rückstellung für die Pensionsaufwendungen in Betracht zu ziehen, welche in die Vermögensrechnung integriert wird und in jedem Finanzjahr mithilfe der Ergebnisrechnung angepasst wird (durch Aufwendungen und Erträgen).

4.3 Besonderheiten

Bei beiden Rechnungen sind Grundsätze für die ordnungsgemäße Bilanzierung (UGB), bzw. für die Rechnungslegung und Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vorgesehen. Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden stellen dabei Vorgaben für genauer definierte Bereiche der Bilanz oder GuV dar, während die Grundsätze für die Rechnungslegung, wie auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung allgemeiner gehalten sind.

Nach dem UGB ist das Vorsichtsprinzip die geltende Zentralnorm, dies führt dazu, dass es zu systematischen Abweichungen von der „Wirklichkeit“ in Richtung einer möglichst vorsichtigen Bewertung kommt. Diese gesetzlich gewollte Verzerrung wird von verständigen Bilanzlesern meist bereits mitgedacht.

Der Grundsatz der Bilanzvorsicht nach dem UGB ist beim Bund in dieser Form nicht zu finden. In den Grundsätzen der Rechnungslegung gibt es aber einen Grundsatz der Verlässlichkeit, welcher zwar auf den ersten Blick keinen Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vorsicht aufweist. Nachdem die Grundsätze der Rechnungslegung an den IPSAS orientiert sind, kann bei Blick auf diese gesehen werden, dass die qualitative Anforderung der Verlässlichkeit als Unterpunkt die „Vorsicht“ umfasst. Dieser Grundsatz der Vorsicht ist jedoch nicht explizit rechtlich verankert und nicht mit dem Vorsichtsprinzip nach dem UGB zu vergleichen. Diese Anforderung bezieht sich bei den IPSAS nur eine verlangte Sorgfalt bei Ermessenentscheidungen, wie etwa Bewertungsspielräumen. (vgl. Bolsenkötter, Poullie & Vogelpoth, 2009, S. 22 f.)

Es kann wohl behauptet werden, dass der Grundsatz der Bilanzwahrheit, zumindest nach dessen Intention, durch die Grundsätze der Rechnungslegung des Bundes abgedeckt wird. Etwa durch die möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage oder auch durch den Grundsatz der Verlässlichkeit.

Die Bilanzklarheit ist durch die Gliederung des Rechnungsabschlusses des Bundes, aber auch durch das Saldierungsverbot, bzw. Bruttoprinzip, welches bei diesem anzuwenden ist in vergleichbarer Weise vorgesehen.

Ein Teil der Grundsätze für den Rechnungsabschluss wurden damit bereits anhand der entsprechenden Grundsätze im UGB betrachtet. In diesem Zusammenhang sind von den Grundsätzen der Rechnungslegung noch die Wesentlichkeit, die wertaufhellenden Sachverhalte sowie die Behandlung von Vermögenswerten und Fremdmitteln in fremder Währung offen. Die Wesentlichkeit ist, wie etwa bei den Rückstellungen nach dem UGB aufgezeigt, ebenfalls im

Einklang mit diesem Gesetz. Wobei der Bund die Grenzen für die Wesentlichkeit genau definiert hat (zB Rechnungsabgrenzungen, wenn der Wert mindestens 10.000,00 Euro beträgt), was im UGB nicht der Fall ist. Werterhellung ist im UGB ebenfalls geregelt (§ 201 UGB) und entspricht den diesbezüglichen Vorgaben an die öffentlichen Haushalte. Die Behandlung von Mitteln in Fremdwährungen sind kein direkter Grundsatz im UGB, aber nachdem die Buchhaltung und auch die Bilanzierung in Euro zu erfolgen haben, muss nach dem UGB ebenfalls eine Umrechnung erfolgen. Für Forderungen in Fremdwährungen wird dabei der Ankaufskurs der jeweiligen Währung herangezogen und für Verbindlichkeiten der Verkaufskurs (vgl. Bertl, Deutsch-Goldoni & Hirschler, 2018, S. 170)

Steuerliche Vorschriften sind lediglich für die GuV von privatwirtschaftlichen Unternehmen von Relevanz. Für den Bund ist eine Betrachtung der steuerlichen Auswirkungen insofern relevant, als die ausgegliederten Rechtsträger, welche dem UGB unterliegen, als Beteiligung ausgewiesen werden. Dies ist auch für eine etwaige zukünftige Konsolidierung solcher Rechtsträger von Relevanz.

Die „Besonderheiten“ weisen daher vor allem zwei wesentliche Unterschiede zwischen den beiden Rechnungen auf. Einmal das geltende Vorsichtsprinzip im UGB, was zu einem tendenziell zu niedrigem Gewinn führt und zu stillen Reserven, welches es beim Bund in dieser Form nicht gibt. Die Sinnhaftigkeit einer Einführung des Vorsichtsprinzips nach dem Verständnis des UGB beim Bund kann nicht einfach mit „Ja“ oder „Nein“ beantwortet werden. Auf der einen Seite kann gegen das Vorsichtsprinzip argumentiert werden, da der Nationalrat auf Basis des Abschlusses Entscheidungen treffen soll, ohne gedanklich das Vorsichtsprinzip zurückdenken zu müssen, um zu den tatsächlichen Werten zu kommen. Auch bei Ratings von Österreich ist denkbar, dass sich die Anwendung des Vorsichtsprinzips durch dadurch entstehende geringere Erfolge negativ auswirken.

Auf der anderen Seite ist aber auch nicht außer Acht zu lassen, dass die Anwendung des Vorsichtsprinzips zu einer Sanierung des Budgets beitragen könnte, da durch den Anschein eines geringeren Erfolges die Möglichkeit besteht, dass vorsichtiger mit diesem gehaushaltet wird. Auch werden bereits einige Bereiche des Vorsichtsprinzips, wie etwa die verpflichtende Dotation von Rückstellungen unter bestimmten Bedingungen, beim Bund bereits angewendet. Der zweite größere Unterschied zwischen den beiden Rechnungen ist die Beeinflussung durch steuerliche Vorgaben, etwa durch das EStG. Verzerrungen, die steuerlichen Überlegungen

geschuldet sind, sollten daher beim Bund nicht vorkommen. Diesbezüglich ist eine Anpassung auch weder möglich noch sinnvoll.

4.4 Konsolidierung

Der Begriff der Konsolidierung nach dem Verständnis der RLV 2013 und des BHG stimmt mit der Terminologie des UGB überein. Auch der Konsolidierungsprozess an sich deckt sich mit den Vorgaben des UGB. Bei beiden Rechnungen sind im Rahmen des Konsolidierungsprozesses Verbindlichkeiten und Forderungen, Zwischenergebnisse und Aufwände und Erträge zu eliminieren, um einen einheitlichen Gesamtabchluss über alle betroffenen Einheiten zu erhalten.

Ein großer Unterschied zwischen den beiden Rechnungen besteht im Rahmen der Konsolidierung aber darin, in welchem Ausmaß diese durchgeführt wird, also welche Unternehmen davon betroffen sind. Im UGB wird den Unternehmen vorgeschrieben, dass sie (im Konzernabschluss) das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen miteinbeziehen müssen, außer es gibt dafür einen konkreten und in § 249 UGB taxativ aufgezählten Grund dies zu unterlassen. Ansonsten würden die Innenumsätze zwischen den Konzernunternehmen die Konzernwerte verzerren. Als Tochterunternehmen gilt ein Unternehmen, welches von einem Mutterunternehmen iSd § 244 UGB unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird. Diese Beherrschung bedeutet, dass Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland stehen. Damit müssen alle Unternehmen einbezogen werden, bei welchem, im Wesentlichen, das Mutterunternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter besitzt oder sie das Recht hat, einen beherrschenden Einfluss auszuüben.

Die sieht beim Rechnungsabschluss des Bundes anders aus. Es werden lediglich die 33 Abschlüsse der Untergliederung in den Gesamtabchluss einbezogen. Einzelabschlüsse von beherrschten Einheiten gehen nur mit dem jeweiligen Beteiligungsansatz in den Abschluss ein, und sind nicht vollständig mit sämtlichen Vermögenswerten und Schulden im Bundesrechnungsabschluss ersichtlich. Solche Beteiligungen, welche unter einem beherrschenden Einfluss durch den Bund stehen (über 50 % Stimmrechtsanteil), wären gemäß UGB, aber auch nach den IPSAS vollständig zu konsolidieren.

Die aktuell bestehenden Regelungen sehen einen jährlich zu erstellenden Rechnungsabschluss vor, welcher einem IPSAS konformen Einzelabschluss (IPSAS 6, gesetzliche Grundlagen: § 92 BHG 2013; § 46, 48 Abs 2 BHV 2013) entspricht. Der Bund erstellt damit aktuell keine konsolidierte Rechnung i.S.v. IPSAS 6, da Beteiligungen an Unternehmen, die unter einem

beherrschenden Einfluss durch den Bund stehen (üblicherweise Beteiligungen über 50% Stimmrechtsanteil) gemäß IPSAS vollständig zu konsolidieren wären (Vollkonsolidierung). Von diesem Prinzip wird derzeit abgewichen, da die Einzelabschlüsse von beherrschten Einheiten nur mit dem jeweiligen Beteiligungsansatz, und nicht vollständig mit sämtlichen Vermögenswerten und Schulden in den BRA aufgenommen werden. (vgl. Saliterer & Korac, 2018, S. 60)

Da eine Vielzahl von Aufgaben auf Bundesebene mittlerweile außerhalb der Kernverwaltung in ausgegliederten Unternehmen erbracht wird, wird von AAU und IMF mittel- bis langfristig die Erstellung einer konsolidierten Rechnung empfohlen. Hierzu wären Beteiligungen an Unternehmen, die unter einem beherrschenden Einfluss durch den Bund stehen, vollständig zu konsolidieren. Erst dadurch wird ein transparenter Gesamtüberblick über die finanzielle Lage des Bundes und eine bessere Beurteilung der Chancen und Risiken möglich. Als Vorbild für die praktische Umsetzung können die Reformen in der Schweiz oder auf kommunaler Ebene in Deutschland dienen. In diesen Ländern war zeitversetzt die Erstellung von konsolidierten Gesamtabschlüssen vorgesehen. Mittlerweile existieren zahlreiche Länderbeispiele (z.B. Schweden, Deutschland auf kommunale Ebene und die Schweiz), die wichtige Hinweise auf die Lösung zentraler und anspruchsvoller Fragen in Zusammenhang mit dem Umsetzungsprozess (z.B. Definition Konsolidierungskreis, Vereinheitlichung von Erfassungs- und Bewertungsvorschriften, Überleitung von Einzelabschlüssen) geben können. (vgl. Saliterer & Korac, 2018, S. 60)

Durch die mangelnde Konsolidierung der Unternehmen, die unter einem beherrschenden Einfluss durch den Bund stehen, kommt es zu einem Verlust an Informationen und das Ergebnis wird auf diese Weise etwas „beschönigt“, da diese ausgegliederten Rechtsträger häufig für „verlustbringende“ Teile des Bundes in eigene Unternehmen ausgelagert werden.

Bei ausgegliederten Rechtsträgern die öffentliche Güter produzieren, wie etwa am Beispiel der Universitäten ausgeführt, wäre eine Orientierung am BHG, statt am UGB anzudenken. Dies würde einerseits verhindern, dass von Begriffen wie „Gewinn“ und „Verlust“ gesprochen wird, was bei diesen zumeist nicht passend erscheint. Andererseits würde eine solche Änderung auch den Weg hin zu einem echten konsolidierten Abschluss des Bundes erleichtern, da solcherart geführt staatliche Einrichtungen dann leichter in den Bundesrechnungsabschluss in Form einer Vollkonsolidierung aufgenommen werden könnten. Außerdem werden die Universitäten, wie auch andere ausgegliederte Rechtsträger, dem Bund hinsichtlich der Erreichung der Maastricht-Kriterien ohnehin zugerechnet. Für diese

Zurechnung wäre zumindest eine Übernahme der Regelungen des BHG 2013 statt dem UGB von Vorteil. (vgl. Schauer, 2016b, S. 437 ff.) Vor allem für solche Ausgliederungen, wie etwa die Universitäten, die ohnehin dem Bund zugerechnet werden, wäre eine Vollkonsolidierung jedenfalls überlegenswert.

5 Conclusio

Abschließend werden in diesem Kapitel die wesentlichen Erkenntnisse aus dieser Arbeit zusammengefasst. Im Anschluss daran werden möglich Themenbereiche für eine weiterführende Forschung in diesem Bereich angegeben.

5.1 Zusammenfassung

Im Rahmen dieser Arbeit wurde die Ergebnisrechnung des Bundes mit der Gewinn- und Verlustrechnung der öffentlichen Unternehmen verglichen. Insgesamt lässt sich in diesem Zusammenhang wohl festhalten, dass diese beiden Rechnungen grundsätzlich eine starke Ähnlichkeit zueinander aufweisen. Die Aussagekraft und auch die Inhalte sind einander sehr ähnlich. Die Interessensgruppen sind naturgemäß unterschiedlich, da der Bundesabschluss hauptsächlich für den Nationalrat relevant ist (auch wenn andere Länder oder auch Österreicherinnen und Österreicher ebenfalls Interesse haben sollten, bzw. haben). Die GuV ist für unternehmensinterne Empfänger von Relevanz, aber auch für externe Adressaten, wie etwa Gläubiger oder Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter.

Es verwundert daher auch nicht, dass in Bereichen wie der Gliederung oder der konkreten Inhalte, aber auch dem Zweck der Rechnungen im Wesentlichen nur Unterschiede erkennbar waren, welche durch die spezielle Situation des Bundes begründet werden können. In anderen Bereichen, wie etwa beim Grundsatz der Vorsicht, welcher im UGB zentral ist, unterscheiden sich von den entsprechenden Vorgaben beim Rechnungsabschluss des Bundes. Ob dieser Grundsatz im Bundesrechnungsabschluss von Vorteil wäre, kann unterschiedlich argumentiert werden. Der steuerliche Einfluss auf den unternehmensrechtlichen Abschluss stellt einen Unterschied zur Ergebnisrechnung des Bundes dar, wobei hier eine Anpassung nicht sinnvoll erscheint.

Im Bereich der Abschreibung gibt es ein paar wenige Unterschiede, etwa hinsichtlich der vorgeschriebenen Berechnungsart oder der Nutzungsdauer, aber insgesamt sind das Verständnis über diese und die Vorgehensweise dabei relativ ähnlich. Auch bei den Rückstellungen gibt es, von einer Ausnahme abgesehen, vor allem kleinere Unterschiede, wie etwa hinsichtlich des Zinssatzes für die Ermittlung des Bewertungsansatzes von langfristigen Rückstellungen. Grundsätzlich erscheinen auf Basis der von mir diesbezüglich konsultierten Literatur die Unterschiede im Bereich der Abschreibungen und Rückstellungen dem zuzuschreiben zu sein, dass beim Bund genauere Vorgaben notwendig sind, um die Vergleichbarkeit zu gewährleisten.

Ein Rückschritt auf die offenere Interpretation im UGB erscheint hier grundsätzlich nicht sinnvoll.

Bei den Rückstellungen bietet vor allem die mangelnde Berücksichtigung der Pensionsrückstellungen in der Vermögensrechnung Verbesserungspotenzial. Diese sollten meines Erachtens nach integriert werden, um einen periodengerechten Abschluss bei der Erfolgsrechnung und eine aussagekräftigere Vermögensrechnung zu erhalten.

Ein Unterschied, bei welchem jedenfalls eine Angleichung an die Vorgaben des UGB sinnvoll erscheint, ist die Thematik der Konsolidierung. Während im UGB, unter bestimmten Voraussetzungen, die Tochterunternehmen in einen Konzernabschluss einfließen müssen, berücksichtigt der Bund lediglich die Bundesverwaltung in einem Gesamtabschluss. Verbundene und assoziierte Unternehmen fließen lediglich über den Beteiligungsansatz in den Abschluss ein, was zu Verzerrungen durch interne Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen führen kann und einer besseren Steuerung und Informationslage entgegensteht.

Zumindest für diejenigen verbundenen Unternehmen, welche auch nach den Maastricht-Kriterien dem Staat zuzuordnen sind, sollte jedenfalls die Möglichkeit einer Vollkonsolidierung in Betracht gezogen werden, um eine bessere Informationsbasis für die Leserinnen und Leser des Bundesrechnungsabschlusses zu gewährleisten. Aber auch andere Unternehmen, welche nach den Vorschriften des UGB bei einem Konzernabschluss berücksichtigt werden müssten, sind aus meiner Sicht in Form einer (Voll)konsolidierung in den Rechnungsabschluss des Bundes miteinzubeziehen.

Bei diesem Thema erscheint weitere Forschung unabdinglich, nicht zuletzt, weil die Ergebnisrechnung wichtige Informationen für die Steuerung des Bundes liefert, welche aus der Bilanz nicht abgelesen werden können. Es gibt hier noch viele Bereiche, die näher beleuchtet werden sollten. Ein paar solche Beispiele werden nachfolgend noch kurz beschrieben.

5.2 Weiterführende Forschung

Im Rahmen dieser Arbeit wurde im privatwirtschaftlichen Bereich fast ausschließlich auf die Regelungen im UGB zurückgegriffen, in weiteren Arbeiten wären die Vorgaben in den IFRS mit dem dort vorherrschenden true and fair value ein guter Ansatzpunkt für Ideen, die im Bundesabschluss integriert werden.

Die Ergebnisrechnung ist nicht der einzige Bereich im Rechnungsabschluss, welcher durch eine teilweise Angleichung an die privatwirtschaftlichen Standards verbessert werden könnte, auch

etwa die Bilanz oder andere Bereiche des Rechnungsabschlusses könnten noch genauer betrachtet werden.

Die Regelungen für die Rechnungslegung in den Gemeinden und Ländern ist durch die Einführung der doppelten Buchhaltung aktuell im Umbruch, die konkrete Umsetzung der Anwendung dieser neuen Regelungen wäre ebenfalls ein interessantes Forschungsgebiet.

Die Konsolidierungsthematik des Bundes, welche in dieser Arbeit nur angeschnitten wurde, stellt ebenfalls noch ein breites Feld für eine weitere Auseinandersetzung mit diesem Thema dar. Die konkrete Umsetzbarkeit einer Vollkonsolidierung von ausgelagerten Rechtsträgern, welche ihren Jahresabschluss nach anderen Gesetzen erstellen, erscheint ebenso von Interesse, wie eine möglichst reibungslose Integration von Ländern und Gemeinden.

Ein weiterer Bereich, der in dieser Thematik noch interessant erscheint, ist der Grad der Umsetzung der IPSAS beim Bundesrechnungsabschluss, sowie Gründe, für etwaige Abweichungen von diesen.

6 Quellenverzeichnis

- Bertl, R. & Schallmeiner, B. (2014). Führt die Haushaltsrechtsreform zur Erstellung von Konzernabschlüssen von Kommungen? *RFG 2014/16*, S. 76-79.
- Bertl, R., Deutsch-Goldoni, E. & Hirschler, K. (2018). *Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch (10. aktualisierte und erweiterte Auflage)*. Wien: LexisNexis.
- Bolsenkötter, H., Poullie, M. & Vogelpoth, N. (2009). *Der reformierte öffentliche Haushalt: Stand nationaler Reformen und internationale Reformtendenzen*. Stuttgart: Verlag W. Kohlhammer.
- Dessulemoustier-Bovekercke, M. (2016). Die neue Rechnungslegung für Länder und Gemeinden - Chance und Herausforderung. *Der Wirtschaftstreuhand(01)*, S. 1-4.
- Direktion Inneres und Kommunales, R. H. (2017). *Voranschlags- und Rechnungsabschluss-Verordnung 2015. VRV 2015. Leitfaden zur Vermögensbewertung. Durch die oberösterreichischen Gemeinden*. Linz: Amt der Oö. Landesregierung.
- Egger, A., Samer, H. & Bertl, R. (2015). *Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch. Band 1. Der Einzelabschluss Erstellung, Prüfung, Veröffentlichung (15. überarbeitete Aufl.)*. Wien: Linde Verlag.
- Enthofer, H. & Haas, P. (2012). *Handbuch Treasury - Treasurer's Handbook (2. Auflage)*. Wien: Linde Verlag.
- Fröhlich, C. (2016). *Praxis der Konzernrechnungslegung*. Wien: Linde Verlag.
- Geirhofer, S. & Hebrank, C. (2016). *Grundlagen Buchhaltung und Bilanzmanagement. Durchgängiges Fallbeispiel mit Darstellung bilanzpolitischer Entscheidungsauswirkungen auf den Unternehmenserfolg (4. Aufl.)*. Wien: Linde Verlag.
- Haslehner, F. & Wala, T. (2012). Die neuen Rechnungslegungsvorschriften des Bundes. Eine kritische Würdigung. *SWK(23/2012)*, S. 1055-1062.

- Kuntner, M. (2014). Die Bilanzierung von Wertminderungen bei nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten gemäß IPSAS. *RFG 2014/19(2/2014)*, S. 89-95.
- Lechner, K., Egger, A. & Schauer, R. (2003). *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre (20. überarbeitete Auflage)*. Wien: Linde Verlag.
- Matschek, H. (2009). Beteiligungsbewertung im UGB - außerplanmäßige Abschreibungen im Fokus des neuen Fachgutachtens zur Unternehmensbewertung. In G. Fritz-Schmied, S. Kanduth-Kristen & S. Urnik, *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen* (S. 591-602). Wien: Linde Verlag.
- Rechnungshof Österreich. (2018a). *Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2017. Textteil Band 1: BUND Abschlussrechnungen Voranschlagsvergleichsrechnungen Anhänge und Erläuterungen*. Wien: Rechnungshof.
- Rechnungshof Österreich. (2018b). *Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2017. Textteil Band 2: Untergliederungen Segmentberichterstattung einschließlich Ergebnisse der Prüfung gemäß § 9 RHG 1948*. Wien: Rechnungshof.
- Reinisch, H. (1996). "Leitbilder", Argumentationsmuster und curriculare Konstruktionen in der Didaktik des Rechnungswesenunterrichts - eine historisch-systematische Analyse. In P. Preiß & T. Tramm, *Rechnungswesenunterricht und ökonomisches Denken. Didaktische Innovationen für die kaufmännische Ausbildung* (S. 45-84). Wien: Gabler.
- Saliterer, I. & Korac, S. (2018). *Externe Evaluierung der Haushaltsrechtsreform des Bundes im Jahr 2017. Endbericht*. Klagenfurt: Alpen-Adria Universität Klagenfurt.
- Schauer, R. (2013). Gelöste und ungelöste Probleme beim Rechnungsabschluss des Bundes nach dem BHG 2013. Falsche Erwartungshaltungen an die kommende Eröffnungsbilanz des Bundes? *SWK(26/2013)*, S. 1155-1161.
- Schauer, R. (2014). Die Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1.1.2013 - erstmalige Darstellung von Vermögen und Schulden? *SWK – Steuer- und WirtschaftsKartei(9)*, S. 490-495.

- Schauer, R. (2016a). *Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. Von der Kameralistik zur Doppik. Einführung und Standortbestimmung (3. Aufl.)*. Wien: Linde Verlag.
- Schauer, R. (2016b). Sind staatliche Universitäten "Unternehmen"? *SWK(7)*, S. 437-440.
- Schauer, R. (2017). Auf der Strecke bleibt die Wirtschaftlichkeit. Der Ergebnishaushalt wird als Steuerungsinstrument verkannt. *SWK – Steuer- und WirtschaftsKartei(22)*, S. 998-1003.
- Schauer, R. (2018). Auf dem Weg zum Nulldefizit? *SWK – Steuer- und WirtschaftsKartei(23-24)*, S. 1101-1107.
- Schauer, R. (2019). *Betriebswirtschaftslehre. Grundlagen (6. Auflage)*. Wien: Linde Verlag.
- Schimpel, M. (2008). Maastricht-konforme Ausgliederungen. *RFG 2008/16(2/2008)*, S. 63-66.
- Wöhe, G., Döring, U. & Brösel, G. (2016). *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. München: Verlag Franz Vahlen GmbH.
- Zdrowomyslaw, N. & Kuba, K. (2002). *Buchführung und Jahresabschluss: Einführung in die Finanzbuchführung und die Jahresabschlusserstellung*. München; Wien: Oldenburg.