Inhalt

Inhalt ..... **I**

Abbildungsverzeichnis ..... **IV**

Tabellenverzeichnis ..... **V**

Abkürzungsverzeichnis ..... **VII**

1 Einleitung **1**

1.1 Motivation *1*

1.2 Zielsetzung *2*

1.3 Kapitelübersicht *2*

2 Doppelte Buchhaltung **3**

2.1 Geschichte *3*

2.2 Grundlagen *4*

2.2.1 Der Buchungssatz 5

2.2.2 Der Kontenrahmen 6

2.2.3 Kontenarten 7

2.2.4 Buchungsarten 8

2.2.4.1 Erfolgsneutrale Buchungen 8

2.2.4.2 Erfolgswirksame Buchungen 9

2.3 Bücher der Doppik *11*

2.3.1 Grundbuch 11

2.3.2 Hauptbuch 11

2.3.3 Nebenbücher 11

2.3.4 Kassabuch 12

2.4 Jahresabschluss *12*

2.4.1 GOB – Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung 12

2.4.2 Bilanz 14

2.4.3 Gewinn und Verlustrechnung 15

3 Kameralistik **17**

3.1 Geschichte *19*

3.2 Grundlagen *20*

3.2.1 Das kameralistische Konto ... 20
3.2.2 Die kameralistische Verrechnungstechnik ... 21
3.2.2.1 Barzahlung ... 21
3.2.2.2 Zahlungsvorgriffe ... 22
3.2.2.3 Wechselbezügliche Zahlungen ... 23
3.2.2.4 Fiktive Einzahlungen und Auszahlungen ... 24
3.2.2.5 Rücklagen ... 26

3.3 Der kameralistische Abschluss ... 27
3.3.1 Formeller Abschluss ... 27
3.3.2 Materieller Abschluss ... 28

3.4 Bücher der Kameralistik ... 29
3.4.1 Zeitbücher ... 29
3.4.2 Sachbücher ... 30

3.5 Erweiterungen zur Verwaltungskameralistik ... 30

3.6 Die Kameralistik in Österreich ... 32
3.6.1 Der ordentliche Haushalt ... 33
3.6.2 Der außerordentliche Haushalt ... 35
3.6.3 Der Rechnungsabschluss in Länder und Gemeinden ... 36
3.6.4 Der Kassenabschluss ... 36
3.6.5 Die Haushaltsrechnung ... 38
3.6.6 Die Vermögens- und Schuldenrechnung ... 39

4 Vergleich Kameralistik/Doppik ... 41

4.1 Überblick ... 41

4.2 Vorteile der Kameralistik ... 44

4.3 Vorteile der Doppik ... 45

5 Umstellung Kameralistik auf Doppik ... 47

5.1 Ausgangslage ... 47

5.2 Praktische Durchführung ... 48
5.2.1 Bewertung ... 48
5.2.1.1 Immobilien, Grundstücke, Grund und Boden ... 48
5.2.1.2 Immaterielle Vermögensgegenstände ... 50
5.2.1.3 Beteiligungen ... 51
5.2.1.4 Bewegliches Anlagevermögen, Sachanlagen ... 52
5.2.1.5 Sonstige Bewertung ... 52
5.2.2 Infrastruktur verändern ... 53
5.2.3 Personal schulen ... 53
5.2.4 Abschluss auf die Doppik überführen ... 54

6 Internationale Trends in der kommunalen Buchführung 55

6.1 IPSAS 55

6.2 NKR (Neues Kommunales Rechnungswesen) 56

6.3 Schweizer Systeme NRM (Basis IPSAS) 57

7 Zusammenfassung/Empfehlung 58

Literaturverzeichnis 61

Anlagen 69

Anlagen, Teil 1 - IPSAS II

Anlagen, Teil 2 - Unterschiede HRM-IPSAS IV

Anlagen, Teil 3 Übersicht Bewertungsregeln gemäß BHV 2013 V

Selbstständigkeitserklärung 9

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 - Kontoblatt einfach 5

Abbildung 2 - Übersicht Rechnungswesen in öffentlichen Unternehmen..... 17

Abbildung 3 - Die kameralistischen Zeitbücher 29

Abbildung 4 - Die Sachbücher der Kameralistik 30

Abbildung 5 - Gliederung Jahresabschluss 36

Abbildung 6 - Schema Berechnung Nettovermögen 51

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1 - Übersicht Einheitskontenrahmen 7

Tabelle 2 - Kontensystematik 7

Tabelle 3 - Bilanzgliederung 14

Tabelle 4 - GuV 16

Tabelle 5 - Das kameralistische Konto 20

Tabelle 6 - Beispiel Kameralistik Allgemein 21

Tabelle 7 - Barzahlung Kameralistik 21

Tabelle 8 - Zahlungsanspruch Kameralistik 22

Tabelle 9 - Zahlungsverpflichtung Kameralistik 23

Tabelle 10 - Gewährung Vorschuss Kameralistik 23

Tabelle 11 - Rückzahlung Vorschuss Kameralistik 24

Tabelle 12 - Fiktive Auszahlung 1 24

Tabelle 13 - Fiktive Auszahlung 2 25

Tabelle 14 - Fiktive Auszahlung 3 25

Tabelle 15 - Ausgabe für Rücklage 26

Tabelle 16 - Einnahme der Rücklage 26

Tabelle 17 - Abschluss Zahlungsmittelbestand 27

Tabelle 18 - Abschluss Zahlungsvorgänge 27

Tabelle 19 - Abschluss Forderungen 27

Tabelle 20 - Abschluss Verbindlichkeiten 28

Tabelle 21 - Ist-Abschluss 28

Tabelle 22 - Soll-Forderungen 28

Tabelle 23 - Ansatzgruppen 33

Tabelle 24 - Posten 34

Tabelle 25 - Schema Kassenabschluss 37

Tabelle 26 - Überblick Vergleich Doppik - Kameralistik 42

Tabelle 27 - Übersicht IPSAS II

Tabelle 28 - Vergleich HRM-IPSAS IV

Tabelle 29 - Übersicht Bewertungsregeln Vermögenswerte VI

Tabelle 30 - Übersicht Bewertungsregeln Fremdmittel VII

Abkürzungsverzeichnis

<a.o.>	außerordentlich
<BAO>	Bundesabgabenordnung
<BHV>	Bundeshaushaltsverordnung
<EStG>	Einkommensteuergesetz
<GuV>	Gewinn- und Verlustrechnung
<HRM>	Harmonisiertes Rechnungsmodell
<HW>	Handelswaren
<IAS>	International Accounting Standards
<IFAC>	International Federation of Accountants
<IFRS>	International Financial Reporting Standards
<IPSAS>	International Public Sector Accounting Standards
<IPSASB>	International Public Sector Accounting Standards Board
<NATO>	Organisation des Nordatlantikvertrags
<NRM>	Neues Rechnungsmodell
<OECD>	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
<UGB>	Unternehmensgesetzbuch
<VRV>	Voranschlags- und Verrechnungsvorschrift
<WTV>	Währungstauschvertrag

1 Einleitung

Das betriebliche Rechnungswesen ist die Abbildung aller Vorgänge in einem bestimmten Zeitraum, welche von einem Unternehmen verwirklicht werden.

Die Aufzeichnung erfolgt in verschiedenen Systemen.

Im öffentlichen Sektor in Österreich ist die klassische kameralistische Buchführung vorherrschend. Im privaten Bereich wird das klassische System der doppelten Buchhaltung praktiziert.

1.1 Motivation

Im Zuge der zahlreichen wirtschaftswissenschaftlichen Vorlesungen im Laufe des Masterstudienganges Industrial Management und der aktuellen Entwicklung im Bereich des kommunalen Rechnungswesens wurde die Problematik der Umstellung des Buchhaltungssystems von der traditionellen Kameralistik auf die doppelte Buchhaltung besonders deutlich.

Bei intensiverer Betrachtung der beiden Systeme wurde die Idee eines Vergleiches der beiden Systeme geboren.

In Absprache mit dem Erstbetreuer dieser Arbeit wurde die inhaltliche Vorgabe festgelegt und der Ablauf besprochen. Zudem werden in den kommenden Jahren eine Vielzahl von Gemeinden ihre Verrechnungssysteme umstellen.

Somit wäre ein Vergleich der beiden Buchhaltungssysteme auch als Auswahlhilfe nützlich.

1.2 Zielsetzung

Ziel dieser Arbeit ist es, dem Leser einen Überblick über die Geschichte und die Funktionalität der beiden zur Diskussion stehenden Buchhaltungssysteme zu geben. Weiters soll versucht werden, neben den Grundlagen und der geschichtlichen Entwicklung, auch einen Überblick über die Unterschiede der beiden Verrechnungstechniken zu geben.

Nach erfolgter Erläuterung der Grundlagen sollen die Unterschiede, sowie die Überleitung der Kameralistik auf die Doppik beschrieben werden. Unter Anleitung der vorliegenden Arbeit sollte es möglich sein, eine Vermögensbewertung vorzunehmen und den kameralistischen Abschluss auf die Doppik zu überführen. Zudem sollte diese Arbeit eine Entscheidungshilfe für öffentliche Institutionen darstellen und einen kurzen Überblick über die bei einer Reform bevorstehenden Maßnahmen geben.

1.3 Kapitelübersicht

Zu Beginn wird ein genereller Überblick über die Bestandteile und die Funktionsweise der doppelten Buchhaltung gegeben. Das besondere Augenmerk wird hierbei auf die Methodik und die Systematik der Doppik gelegt. Eine Einführung über die historische Entwicklung dieser Buchführungsform bis hin zum Jahresabschluss gewährleistet einen fundierten Überblick. Anschließend wird die Kameralistik vorgestellt. Neben den Buchungsarten werden die Verrechnungstechnik und die geschichtliche Entwicklung beleuchtet. Zudem werden neben dem formellen und dem materiellen Abschluss auch die einzelnen Bücher der kameralistischen Buchführung besprochen.

Unter Punkt vier wird versucht die beiden erläuterten Buchhaltungssysteme miteinander zu vergleichen und die jeweiligen Vorteile herauszuarbeiten. Anschließend beschäftigt sich diese Arbeit mit dem Umstellungsprozess, in diesem Zusammenhang wird vor allem auf die Bewertungsregeln gemäß der Eröffnungsbilanzverordnung und der Bundeshaushaltsverordnung eingegangen. Abschließend wird ein kurzer Überblick über die internationalen Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen gegeben und die Ergebnisse dieser Arbeit zusammengefasst.

2 Doppelte Buchhaltung

Das doppische Buchhaltungssystem ist das am häufigsten verwendete Buchhaltungssystem in Österreich. Für rechnungslegungspflichtige Unternehmen ist diese Form der Buchhaltung gesetzlich vorgeschrieben.

Der Begriff Doppik ergibt sich aus einer Abkürzung für doppelte Buchführung in Konten. Der Begriff doppelte Buchführung erklärt sich durch die doppelte Erfassung jedes Betrages. [1]

2.1 Geschichte

Die doppelte Buchhaltung, auch „ Doppik“ genannt, hat ihre Wurzeln in Italien. Hinweise darauf wurden in der Laurenziana Bibliothek in Florenz, Venedig und Genua gefunden. Die erste Beschreibung findet sich bei Luca Pacioli in dessen Manuskript Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni & Proportionalita. Diese Schrift stammt aus dem Jahr 1494. Für eine lange Zeit galt der Mönch mit der Leidenschaft für Mathematik, als Erfinder der doppelten Buchführung. [2]

Hauptverantwortlich für die Entwicklung der Buchhaltung zeichnen sich jedoch weder Wissenschaftler noch Politiker. Der rege Handel im Mittelalter verstärkte die Entwicklung des Rechnungswesens deutlich. Investitionen einerseits und Kredite andererseits verlangten nach einer Aufzeichnungsmethode, wodurch dem Kaufmann ein Überblick über Einnahmen und Ausgaben sowie gegebene Geldbeträge und Rückzahlungen geboten werden konnte.

Ein einfaches Notieren, sowie die Ausgabe von Schuldscheinen reichten aufgrund der wachsenden Komplexität der Geschäfte nicht mehr aus. Was einst bei den

---

[1] Vgl. Bertl/Deutsch/Hirschler (2007), S 20f

[2] Vgl Schallmeiner ()2010) S. 4

Ägyptern und in Babylon mit simplen Zeichnungen begann, wurde über die Jahrtausende bis zur heutigen Rechnungslegung fortgeführt.

Einst war es das Ziel, frei nach Goethe, einen Überblick über vorhandene Ressourcen zu bekommen. Heute dient das Rechnungswesen nicht nur zu Bestandsfeststellung, sowie dessen Bewertung, sondern vorwiegend der Steuerung möglicher betrieblicher Veränderungen in kommenden Perioden.

2.2 Grundlagen

Wie bereits in der Einleitung kurz erwähnt, besteht das Wesen der doppelten Buchhaltung aus der doppelten Erfassung aller Geschäftsfälle. Jeder Betrag wird einmal im Soll und einmal im Haben verbucht. Weiters wird jede Buchung einmal im Buchungsjournal und einmal am zugehörigen Konto erfasst. Somit erfolgt neben der Buchung auch die Erfassung der Buchung doppelt. [3]

Ein weiteres wesentliches Merkmal der doppelten Buchhaltung ist die doppelte Gewinnermittlung. Einerseits wird der Gewinn indirekt in der Bilanz ermittelt, andererseits wird der Gewinn direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung berechnet.[4]

Der errechnete Gewinn muss sowohl in der Bilanz als auch in der GuV derselbe sein.[5]

[3] Vgl. Bertl/Deusch/Hirschler (2007) S 20

[4] Vgl. Schallmeiner (2010) S 5

[5] Vgl. Bertl/Deusch/Hirschler (2007) S 21

2.2.1 Der Buchungssatz

Die Verbuchung in der doppelten Buchhaltung wird anhand von sogenannten Buchungssätzen durchgeführt. Dabei stehen sich bei einfachen Buchungssätzen jeweils ein Konto im Soll, sowie ein Konto im Haben gegenüber. Beispielsweise würde der Kauf eines Anlagegutes gegen Barzahlung folgendermaßen zu Buche stehen:

(Soll) Anlagegut / (Haben) Kassa

Es können jedoch auch mehrere Konten innerhalb einer Buchung angesprochen werden. Wäre das Anlagegut ein LKW und würde dieser ebenfalls gegen Barzahlung gekauft werden, wäre dabei auch die Vorsteuer zu berücksichtigen. Diese Konstellation würde wie folgt dargestellt werden:

(Soll) LKW / (Haben) Kassa

(Soll) Vorsteuer

Dabei ist zu beachten, dass auf beiden Seiten in Summe immer der gleiche Betrag stehen muss. Diese Voraussetzung nennt man Soll/Haben Gleichheit.[6]

Soll spiegelt die linke Seite eines Kontoblattes wieder, Haben die rechte Seite. Ein Kontoblatt sieht grundsätzlich folgendermaßen aus:

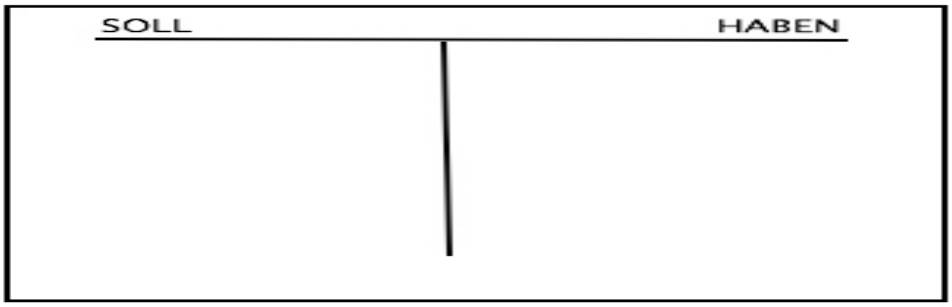

Abbildung 1 - Kontoblatt einfach [7]

[6] Vgl. Hilber (2007) S 59

Der Buchungssatz wird durch einen Strich getrennt. Spricht man die beiden oben angeführten Buchungssätze aus, wäre dies die richtige Aussprache:

Beispiel: Kauf eines Anlagegutes gegen Barzahlung:

Kontonummer Anlagegut AN Kontonummer Kassa Betrag

Beispiel: Kauf eines LKW mit Vorsteuerabzug gegen Barzahlung:

Kontonummer LKW Betrag und Kontonummer Vorsteuer Betrag AN Kontonummer Kassa Betrag

2.2.2 Der Kontenrahmen

Durch diese beiden Beispiele ergibt sich die Frage nach den Kontonummern. Die Kontonummern sind grundsätzlich frei wählbar, jedoch ist es anzuraten, sich an den sogenannten Einheitskontenrahmen zu halten.

Der gesetzlich im Rechnungslegungsgesetz verankerte Einheitskontenrahmen weist folgende Kontenklassen mit folgendem Inhalt aus:

Klasse	**Inhalt (demonstrativ)**
0	Anlagevermögen
1	Vorräte
2	Forderungen, sonstiges Umlaufvermögen
3	Verbindlichkeiten
4	Betriebliche Erträge
5	Materialaufwand
6	Personalaufwand
7	Abschreibungen und sonstige betriebliche Aufwendungen

[7] Eigene Darstellung

8	Finanzerträge und Finanzaufwendungen
9	Eigenkapital, Privatkonto

Tabelle 1 - Übersicht Einheitskontenrahmen[8]

2.2.3 Kontenarten

Neben den Kontenklassen unterscheiden sich die einzelnen Konten auch in Bestandskonten und Erfolgskonten. Es gibt aktive und passive Bestandskonten, sowie Ertrags- und Aufwandskonten. Ein weiterer wichtiger Punkt zur Durchführung einer doppelten Buchhaltung, ist das Verhalten der einzelnen Kontenarten; bei welcher Kontenart geschieht die Vermehrung im Soll, bei welcher im Haben und umgekehrt.

Kontenart	Klasse	Soll	Haben
Aktives Bestandskonto	0,1,2	**Vermehrung (+)**	**Verminderung (-)**
Aufwandskonto	5,6,7,8	**Vermehrung (+)**	**Verminderung (-)**
Erfolgskonto	4,8	**Verminderung (-)**	**Vermehrung (+)**
Passives Bestandskonto	3,9	**Verminderung (-)**	**Vermehrung (+)**

Tabelle 2 - Kontensystematik[9]

Aus der oben stehenden Übersicht kann zusammengefasst entnommen werden, dass bei aktiven Bestandskonten, ein Zugang - eine Vermehrung des Bestandes im Soll und eine Verminderung des Selbigen, im Haben gebucht wird. Bei den Aufwandskonten gilt, wenn dem Unternehmen ein Aufwand entsteht wird dieser im Soll erfasst.

Sollte eine Korrektur eines Aufwandes erforderlich sein, sprich ein Aufwand unterjährig sinken, würde diese Verminderung im Haben gebucht werden. Erfolgskonten und passive Bestandskonten werden genau umgekehrt verbucht.

---

[8] Eigene Darstellung in Anlehnung an Moews (2002) S 58f

[9] Eigene Darstellung

Eine Erfolgserhöhung, beispielsweise ein Erlös durch Verkauf von Handelswaren, steigert den Unternehmensgewinn und wird auf der Haben Seite eines Erfolgskontos erfasst. Analog zu einem Aufwand gilt, sollte eine Erlösminderung eintreten würde diese im Soll gebucht werden. Daraus folgt, dass beispielsweise Verbindlichkeiten gegenüber einem Lieferanten auf einem passiven Bestandkonto, im Haben gebucht werden, sofern diese ansteigen. Werden Verbindlichkeiten aufgelöst, erfolgt die Gegenbuchung im Soll.[10]

2.2.4 Buchungsarten

Die doppelte Buchhaltung teilt sich in erfolgsneutrale- und erfolgswirksame Buchungen.

2.2.4.1 Erfolgsneutrale Buchungen

Erfolgsneutrale Buchungen gliedern sich wiederum in folgende Gruppen:

- Bilanzverlängerung
- Bilanzverkürzung
- Aktivtausch
- Passivtausch

Bilanzverlängerung

Unter einer Bilanzverlängerung versteht man, dass beide Seiten der Bilanz, sowohl die aktive als auch die passive Seite, gleichmäßig an Wert gewinnen. Dies bedingt eine Buchung zwischen Bestandskonten.[11]

Beispiel: Kauf einer Geschäftsausstattung auf Ziel

Buchungssatz: 0... BGA / 3... Verbindlichkeiten geg. Dritten

[10] Vgl. Engels/Eibelshäuser (2010) S 84

[11] Vgl. Schallmeiner(2010) S 10

In diesem Fall würden sich sowohl das Konto Betriebs- und Geschäftsausstattung auf der Aktiv-Seite, Kontenklasse 0, als auch das Konto Verbindlichkeiten, Kontenklasse 3, im selben Ausmaß erhöhen.

Bilanzverkürzung

Handelt es sich bei einer Buchung um eine Bilanzverkürzung, so werden beide betroffenen Bestandskonten verringert. Um bei dem oben gewählten Beispiel zu bleiben, wäre dies beim Ausgleich der Verbindlichkeit für den Kauf der Geschäftsausstattung der Fall.[12]

Buchungssatz: 3... Verbindlichkeiten geg. Dritten / 2... Bank

Aktivtausch

Unter einem Aktivtausch versteht man eine Buchung welche sich nur auf der Aktiv-Seite der Bilanz auswirkt. Als Beispiel könnte in diesem Fall eine Bankeinlage herangezogen werden.

Buchungssatz: 2...Bank / 2... Kassa

Passivtausch

Im Umkehrschluss bedeutet ein Passivtausch eine Veränderung welche sich nur auf der Passivseite auswirkt. Allerdings bewirkt ein Passivtausch eine Veränderung der Struktur des Unternehmenskapitals. Als Beispiel wäre in diesem Fall eine Kreditaufnahme zur Tilgung einer offenen Verbindlichkeit zu nennen.

Buchungssatz: 3... Verbindlichkeit geg. Dritte / 3... Kredit

2.2.4.2 Erfolgswirksame Buchungen

Neben den eben angesprochenen erfolgsneutralen Buchungen gibt es weiters erfolgswirksame Buchungen. Im Unterschied zu den erfolgsneutralen Buchungen ist bei dieser Buchung neben einem Bestandskonto auch ein Ertrags- oder ein Aufwandskonto involviert.

---

[12] Vgl. Schallmeiner(2010) S 10

Ertragsbuchung

Eine ertragswirksame Buchung entsteht beispielsweise durch einen Warenverkauf auf Ziel.

Buchungssatz: 2...Forderungen an Dritte / 4... HW – Erträge

Durch eine Ertragsbuchung wird die Mittelherkunft angezeigt. In diesem Fall werden die Forderungen (Aktivseite der Bilanz) gegenüber dem Käufer erhöht und gleichzeitig ein Ertrag verbucht. Ertragsbuchungen können sowohl gegen aktive als auch gegen passive Bestandskoten gebucht werden.[13]

Aufwandsbuchung

Eine Aufwandsbuchung entsteht beispielsweise durch die Bezahlung der Büromiete.

Buchungssatz: 7... Aufwand für Büromiete / 2... Kassa

Durch diese Buchung wird einerseits der Aufwand größer, andererseits der Bargeldbestand kleiner. Somit zeichnet sich hierbei eine Mittelverwendung ab. Im Falle einer Aufwandsbuchung kann analog zur Erfolgsbuchung gegen aktive als auch gegen passive Bestandskoten gebucht werden. [14]

[13] Vgl. Schallmeier (2010) S 12

[14] Vgl. Schallmeier(2010) S 12

2.3 Bücher der Doppik

Die doppelte Buchhaltung besteht aus mehreren Büchern.

2.3.1 Grundbuch

Das Grundbuch birgt das sogenannte Journal. In dem Buchungsjournal werden alle durchgeführten Buchungen chronologisch erfasst.[15]

2.3.2 Hauptbuch

Das Hauptbuch beherbergt die Konten. Alle im Laufe eines Jahres verwendeten Konten werden systematisch getrennt voneinander erfasst. Früher wurde tatsächlich in sogenannten Hauptbüchern, welche es in Papierfachgeschäften zu kaufen gab, gebucht.

2.3.3 Nebenbücher

Unter den Begriff Nebenbücher fallen alle jene Aufzeichnungen die zur Sicherstellung einer genauen Protokollierung des Hauptbuches verwendet werden. Teilweise sind diese Nebenbücher auch verpflichtend zu führen. Beispielsweise sind hierbei das Anlageverzeichnis und das Wareneingangsbuch anzuführen.

Im Anlageverzeichnis werden Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten sowie Nutzungsdauer und Abschreibungsbetrag samt neuem Buchwert festgehalten. Ein Wareneingangsbuch dient zur Erfassung der Handelswareneinkäufe, um in Kombination mit der Inventur eine lückenlose Realbestandsrechnung anstellen zu können.

[15] Vgl. Schallmeiner(2010) S 6

2.3.4 Kassabuch

Im Kassabuch werden ausschließlich Bargeschäfte erfasst. Ein Kassabuch spiegelt den Bargeldbestand im Unternehmen wieder. Sollte ein Kassabuch jemals negativ werden, ist dies ein Indiz für einen groben Fehler; mehr Geld als in einer Kassa vorhanden ist, kann man nicht ausgeben. Ein Kassabuch ist, auch wenn es freiwillig geführt wird, täglich mittels Kassasturz abzuschließen.

2.4 Jahresabschluss

Der Jahresabschluss bildet den formellen Abschluss eines Geschäftsjahres und endet mit der Erstellung und Übermittlung der Steuererklärungen an das zuständige Finanzamt.

Der Jahresabschluss besteht gemäß § 193 UGB aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses ist auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung Rücksicht zu nehmen.

2.4.1 GOB – Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung

Die Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buchführung stellen die Gebote des Rechnungswesens dar. Die folgend angeführten Anforderungen an jede Buchführung sind unter diesem Begriff gesetzlich nicht festgelegt. Somit handelt sich bei diesem Regelwerk um einen unbestimmten Rechtsbegriff.[16]

Allerdings gelten aus steuerrechtlicher Sicht der Paragraph 131 BAO und aus unternehmensrechtlicher Sicht der Paragraph 190 UGB als gesetzliche Verwirklichung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung.

[16] Vgl. Littkemann/Holtrup/Schulte (2012) S 8

Gemäß § 190 Unternehmensgesetzbuch sind folgende Grundsätze einzuhalten:

1. Nachvollziehbarkeit
2. Vollständigkeit
3. Richtigkeit
4. Zeitgerechtheit
5. Ordnung
6. Unveränderbarkeit

Nachvollziehbarkeit

Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit, einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens verschaffen kann.

Vollständigkeit

Die Bücher müssen lückenlos geführt werden und die Geschäftsfälle vollständig gebucht werden- keine Buchung ohne Beleg, beziehungsweise kein Beleg ohne Buchung.

Richtigkeit

Die Aufzeichnungen müssen den Tatsachen entsprechen. Die Geschäftsfälle müssen gemäß den gesetzlichen Rahmenbedingungen verbucht werden.

Zeitgerechtheit

Die Buchungen müssen in chronologischer Reihenfolge und zeitnah erfolgen.

Ordnung

Die Buchungen müssen geordnet nach Konten durchgeführt werden.

Unveränderbarkeit

Eine Buchung darf keinesfalls so verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Weiters darf durch eine Veränderung (Stornierung) kein

Verdacht der nachträglichen Änderung entstehen. Daher ist eine Buchführung mit Bleistift oder Microsoft Excel nicht ordnungsgemäß.

2.4.2 Bilanz

Die Bilanz ist die abschließende Zusammenfassung aller Instrumente der doppelten Buchhaltung.

In dieser Übersicht über das betriebliche Vermögen werden auf der Aktivseite die Mittelverwendung und auf der Passivseite die Mittelherkunft abgebildet. Die Mittelverwendung fasst das Anlage- und das Umlaufvermögen, die Mittelherkunft gibt Aufschluss über das Eigen- und Fremdkapital.

Aktiva		Passiva	
Mittelverwendung	Anlagevermögen	Eigenkapital	Mittelherkunft
	Umlaufvermögen	Fremdkapital	
	Bilanzsumme	Bilanzsumme	

Tabelle 3 - Bilanzgliederung[17]

[17] Eigene Darstellung

Zusammengefasst spiegelt die Passivseite der Bilanz die Finanzierung des Unternehmens und die Aktivseite die Investitionen des Unternehmens wieder. [18]

2.4.3 Gewinn und Verlustrechnung

Einen festen Bestandteil der Bilanz bildet der Erfolg des Unternehmens. Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses am Ende eines Wirtschaftsjahres, werden alle Erfolgskonten saldiert und der Saldo wird in die GuV übertragen.

Die Gewinn- und Verlustrechnung kann auf zwei verschiedene Arten geführt werden. Das Unternehmensgesetzbuch regelt folgend das Gesamtkostenverfahren gemäß § 231 Abs. 2 UGB und das Umsatzkostenverfahren gemäß § 231 Abs. 3 UGB. Beide Verfahren müssen ex lege in Stapelform geführt werden. Dabei werden, wie in der folgenden Übersicht erkennbar, eine Reihe von Zwischenergebnissen notwendig. Zudem wird zwischen Betriebsergebnis, Finanzergebnis und außerordentlichem Ergebnis unterschieden. [19]

Gesamtkostenverfahren		**Umsatzkostenverfahren**	
	Umsatzerlöse (Klasse 4)		Umsatzerlöse (Klasse 4)
+/-	Bestandsveränderung fertige- unfertige Erzeugnisse sowie an noch nicht abrechenbare Leistungen (Klasse 4)	-	Herstellkosten der Leistungen zur Erzielung der Umsatzerlöse (Klasse 5 / 7)
		=	**Bruttoergebnis vom Umsatz**
+	Aktivierte Eigenleistungen (Klasse 4)	+	Sonstige betriebliche Erträge (Klasse 4)
+	Sonstige betriebliche Erträge (Klasse 4)	-	Vertriebskosten (Klasse 7)
-	Aufwendungen für Material und Herstellung (Klasse 5)	-	Verwaltungskosten (Klasse 7)

[18] Vgl. Schauer(2009) S 175

[19] Vgl. Schauer(2009) S 177

-	Personalaufwand (Klasse 6)	-	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Aufwandskonten aller Klassen)
-	Abschreibungen (Kasse 7)		
-	Sonstiger betrieblicher Aufwand		
=	**Betriebsergebnis**	=	**Betriebsergebnis**
		+	Finanzerträge
		-	Finanzaufwendungen
		=	**Finanzergebnis**
		-	Betriebsergebnis
		=	**Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
			a.o Erträge
		-	a.o. Aufwendungen
		=	**a.o. Ergebnis**
		-	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
		=	**Jahreserfolg (Gewinn/Verlust)**
		+	Auflösung von unversteuerten Rücklagen (Kapital- und Gewinnrücklage)
		-	Zuweisung zu unversteuerten Rücklagen (Gewinnrücklage)
		+/-	Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
		=	**Bilanzgewinn/Bilanzverlust**

Tabelle 4 - GuV[20]

[20] Eigene Darstellung in Anlehnung an Schauer (2009) S 178

3 Kameralistik

Als Kameralistik wird das Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltung bezeichnet. Aufgrund der unterschiedlichen Wirtschaftsziele von Unternehmen der Privatwirtschaft und öffentlichen Verwaltungen unterscheiden sich auch die Ziele der beiden. Das Ziel der Gewinnmaximierung einerseits und das Streben nach Erfolg im Sinne der Erzielung eines Überschusses am Ende der Rechnungsperiode andererseits, zeichnen diese unterschiedlichen Ausrichtungen aus und grenzen diese gleichermaßen voneinander ab.

Die Buchhaltung von öffentlichen Verwaltungen in Österreich ist in erster Linie finanzwirtschaftlich und somit nicht unbedingt auf die Erzielung eines Überschusses ausgerichtet.[21]

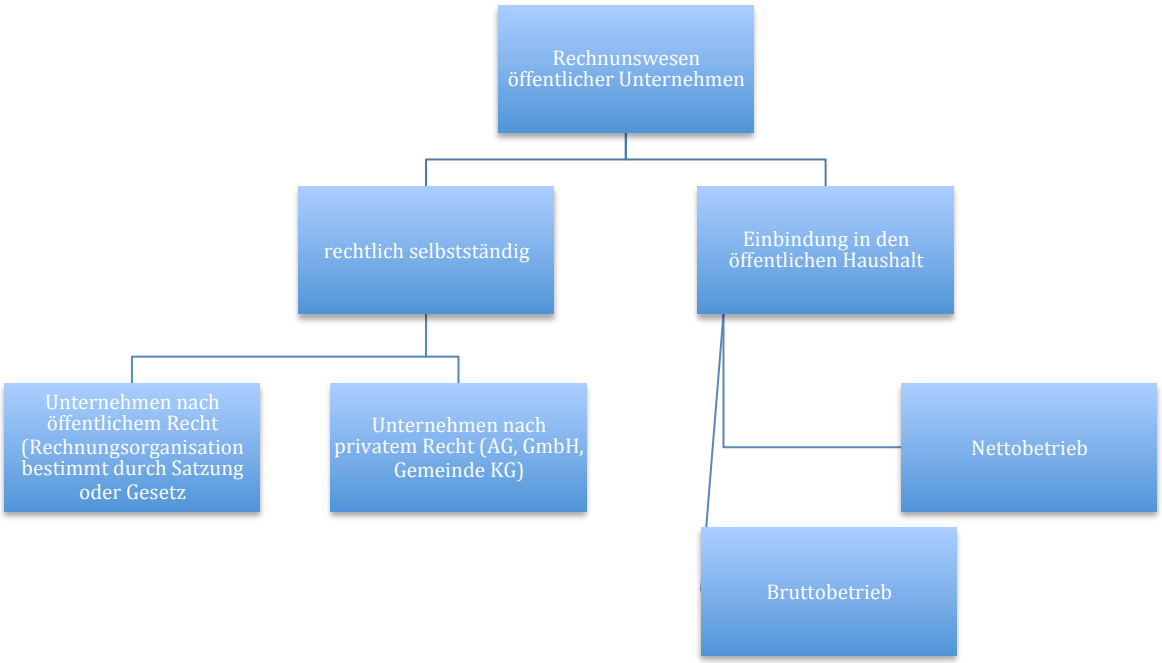

Abbildung 2 - Übersicht Rechnungswesen in öffentlichen Unternehmen[22]

[21] Vgl. Schauer(2012) S 9

[22] Vgl. Schauer (2012) S 10

Bruttobetriebe

Diese Betriebe sind voll in die Gebietskörperschaft, beispielsweise in die Gemeinde, eingegliedert. Alle Einnahmen und alle Ausgaben des Bruttobetriebs schlagen sich in der Haushaltsrechnung des Verwaltungsträgers (Gemeinde) nieder.[23]

Beispiel: Gemeinde (Träger) und Volksschule (Bruttobetrieb)

Nettobetriebe

Diese meist „ausgegliederten", sogenannten „Eigenbetriebe", scheinen im Gegensatz zu den Bruttobetrieben, nur mit deren erwirtschafteten Überschuss beziehungsweise mit den an diese Betriebe bezahlten Subventionen in der Haushaltsrechnung der Träger auf. [24]

Beispiel: Gemeinde (Träger) und Feuerwehrmuseum (Nettobetrieb)

Unternehmen

Es ist auch möglich, als öffentliche Verwaltung, einen Wirtschaftszweig vollständig auszugliedern. Mit dieser Ausgliederung ist das Unternehmen dem privaten Recht und damit verbunden auch dem UGB unterworfen. Daraus folgt eine Rechnungslegungspflicht und somit die Anwendung der doppelten Buchhaltung. [25]

[23] Vgl. Rittner/Dreher (2008) S 294

[24] Vgl. Steiner (2006) S 116

[25] Vgl. Schauer (2012) S 10

3.1 Geschichte

Die historische Entwicklung der Kameralistik begann im 16. Jahrhundert und kann aus heutiger Sicht in 4 Entwicklungsstufen eingeteilt werden:

Erste Stufe (1500-1750)

In diesem Zeitraum entwickelte sich der einfache Rechnungslegungsstil. Diese einfache Buchhaltung beschränkte sich auf die chronologische Aufzeichnung der Einnahmen und der Ausgaben, ähnlich dem heutigen Journal in der doppelten Buchhaltung.[26]

Zweite Stufe (1750-1810)

Der bisher geführte einfache Kameralstil wurde zum gehobenen Kameralstil weiterentwickelt. Neben den Einnahmen und Ausgaben wurden auch Konten eingeführt auf denen die Soll-Werte mit den Ist-Werte verglichen wurden. Dadurch konnte der ursprünglich geplante und der tatsächlich gebuchte Betrag verglichen werden.[27]

Dritte Stufe (1810-1910)

Eine weitere Entwicklungsstufe wurde mit der Einführung einer Erfolgsbetrachtung erreicht. Sodann wurden Einnahmen und Ausgaben nach ihrer Auswirkung auf den Jahreserfolg in erfolgsneutrale und erfolgswirksame Geschäftsfälle aufgeteilt.[28]

Vierte Stufe (1910-1950)

Im 20. Jahrhundert wurde die bisherige Verwaltungskameralistik um eine, auf in der Entwicklung der 3. Stufe basierenden, Erfolgsrechnung und eine Vermögens-

[26] Vgl. Engels/Eibelshäuser (2010) S 12

[27] Vgl. Raupach/Stangenberg (2009) S 15

[28] Vgl. Engels/Eibelshäuser (2010) S 13

rechnung erweitert. Diese neugeschaffene Betriebskameralistik setzte sich allerdings nicht als echte Alternative zu der doppelten Buchhaltung durch.[29]

3.2 Grundlagen

Im folgenden Abschnitt werden die Grundlagen der kameralistischen Buchführung erläutert.

3.2.1 Das kameralistische Konto

Im Gegensatz zur doppelten Buchhaltung ist ein Konto in der kameralistischen Buchhaltung nicht zweiseitig, sondern lediglich einseitig - Einnahmen und Ausgaben werden grundsätzlich getrennt erfasst.[30] Das Konto in der kameralistischen Buchhaltung hat 4 Spalten:

Rest Vorperiode	Laufende Sollstellung	Ist	Rest
RV	S	I	R

Tabelle 5 - Das kameralistische Konto[31]

In der ersten Spalte wird ein eventueller Rest aus dem Vorjahresbudget erfasst. Die aktuelle Vorschreibung wird in der Spalte Soll erfasst. Wird für die betreffende Kostenstelle ein Aufwand verbucht, ist dieser in der Spalte Ist einzutragen. Die letzte Spalte Rest ergibt sich aus dem Rest der Vorperiode addiert zu dem veranschlagten Sollbetrag und subtrahiert um den bereits abgeflossen Teil in der Spalte Ist.

[29] Vgl. Engels/Eibelshäuser (2010) S 14f

[30] Vgl. Schauer (2012) S 20

[31] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

Beispiel: Die Kostenstelle A1 wird für das aktuelle Jahr mit 100 veranschlagt. Aus der Vorperiode sind 30 als Überschuss verblieben. Im ersten Quartal ist eine Rechnung in Höhe von 50 zu bezahlen. Dies würde wie folgt dargestellt werden:

RV	S	I	R
30	100	50	80

Tabelle 6 - Beispiel Kameralistik Allgemein[32]

3.2.2 Die kameralistische Verrechnungstechnik

Wie bereits erläutert, handelt es sich bei der kameralistischen Buchhaltung und deren Konten grundsätzlich um eine einseitige Buchhaltung. Je nach Geschäftsfall können unterschiedliche Buchungstechniken zur Anwendung kommen.

3.2.2.1 Barzahlung

Als Barzahlung einer einfachen Barzahlung begleicht eine Gemeinde die Rechnung für den Schneeräumungsdienst in Höhe von 50,-.

RV	S	I	R
	50	50	0

Tabelle 7 - Barzahlung Kameralistik[33]

Bei Barzahlungen können Soll und Ist zum gleichen Zeitpunkt gebucht werden, da die Zahlungsanordnung und die Zahlungsausführung zu gleichen Zeitpunkt erfolgen.[34]

[32] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

[33] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

[34] Vgl. Schauer (2012) S 21

3.2.2.2 Zahlungsvorgriffe

Unter sogenannten Zahlungsvorgriffen versteht man eine Art Kredit beziehungsweise eine Art Forderung. Spricht man in der doppelten Buchhaltung von einer Verbindlichkeit gegenüber Dritten, so wird dieser Geschäftsfall in der Kameralistik als Zahlungsverpflichtung betitelt, eine Forderung ist demnach ein Zahlungsanspruch.[35] Um in der Sprache der kameralistischen Buchhaltung Rechnung zu tragen, bedeutet ein Zahlungsvorgriff eine bereits angeordnete aber noch nicht ausgeführte Zahlung beziehungsweise eine bereits vereinbarte, jedoch noch nicht vereinnahmte Einnahme.

Beispiel: Eine Gemeinde stellt zum Ablauf des Kalenderjahres den Bewohnern Kanalgebühren in Höhe von 1.000,- in Rechnung. Diese Zahlung wird jedoch in 5 Raten zu 200,- alle 2 Monate beglichen. Dieser Zahlungsanspruch und die 1. Zahlung würde sich wie folgt darstellen:

Kanalgebühren	**Einnahmen**			
	RV	**S**	**I**	**R**
Anordnung		1.000,-		
Abstattung			200,-	
Rest				800,-

Tabelle 8 - Zahlungsanspruch Kameralistik[36]

Durch die zeitliche Verschiebung der Vorschreibung und der Zahlung der Kanalgebühren entsteht eine zusätzliche Spalte im kameralistischen Konto, die bis jetzt noch nicht behandelt wurde. Eine Zahlungsverpflichtung würde auf dieselbe Art und Weise dargestellt werden, lediglich die Bezeichnung Einnahmen sowie die Buchungsstelle würden differieren.

[35] Vgl. Kühnau (1961) S 32

[36] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

Beispiel: Zahlung einer Pendlerbeihilfe in Höhe von 1.000,- auf 5 Raten.

Pendlerunterstützung	Ausgaben			
	RV	S	I	R
Anordnung		1.000,-		
Abstattung			200,-	
Rest				800,-

Tabelle 9 - Zahlungsverpflichtung Kameralistik[37]

3.2.2.3 Wechselbezügliche Zahlungen

Dabei handelt es sich um Vorschüsse oder durchlaufende Posten, sogenannte Verwahrgelder, welche im ersten Schritt als Einnahme zu verbuchen sind und in weiterer Folge wieder ausbezahlt werden, beziehungsweise umgekehrt wenn es sich um geleistete Vorschüsse handelt.[38]

Beispiel: Vorschussgewährung an einen Gemeindebediensteten in Höhe von 1.000,-. Die Rückzahlung erfolgt im darauffolgenden Jahr.

Vorschuss	Ausgaben (Jahr der Gewährung)			
	RV	S	I	R
Anordnung		1.000,-	1.000,-	0
Abstattung				
Rest				

Tabelle 10 - Gewährung Vorschuss Kameralistik[39]

[37] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

[38] Vgl. Schallmeiner (2010) S 30

[39] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

Vorschuss	Einnahmen (Jahr der Rückzahlung)			
	RV	S	I	R
Anordnung		1.000,-		
Abstattung			1.000,-	
Rest				0,-

Tabelle 11 - Rückzahlung Vorschuss Kameralistik[40]

In diesem Fall wird im Jahr der Auszahlung eine Anordnung, sowie eine Abstattung eingebucht. Im Folgejahr wird der vergebene Vorschuss als zu erwartende Einnahme in den Voranschlag übernommen und bei Bezahlung ausgeglichen. Die Aufnahme der Anordnung der Auszahlung des Vorschusses, sowie die Auszahlung des selbigen erfolgt in der gleichen Zeile, da diese beiden Vorgänge analog zum Bargeschäft zeitgleich erfolgen.

3.2.2.4 Fiktive Einzahlungen und Auszahlungen

Unter diesen fiktiven Geldbewegungen werden interne Verrechnungen verstanden. Darunter ist die Kostentragung durch einen im Gemeindeverbund stehenden Betrieb gemeint, welcher beispielweise die Infrastruktur der Gemeinde nutzt.

Beispiel: Die Gemeinde hat zur Rasenpflege einen Rasenmäher angeschafft. Der Rasenmäher kommt allerdings nur am vereinseigenen Gemeindesportplatz zum Einsatz. Aus diesem Grund soll auch der Sportverein die Kosten in Höhe von 1.000,- tragen.

Inventar	Ausgaben			
	RV	S	I	R
Kosten		1.000,-	1.000,-	

Tabelle 12 - Fiktive Auszahlung 1[41]

[40] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

[41] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

Inventar	Einnahmen			
	RV	S	I	R
Vereinszahlung		1.000,-	1.000,-	

Tabelle 13 - Fiktive Auszahlung 2[42]

Verein	Ausgaben			
	RV	S	I	R
Erstattung an Inventar		1.000,-	1.000,-	

Tabelle 14 - Fiktive Auszahlung 3[43]

In diesem Fall ist das Ergebnis die Bereinigung der Kostenstelle *Inventar*. Der Aufwand wird auf die Kostenstelle *Verein* umgebucht. Somit ergibt sich ein besserer Überblick über die tatsächlichen Ausgaben der einzelnen Ansatzpunkte.

[42] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

[43] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

3.2.2.5 Rücklagen

Eine Rücklage in der Kameralistik ist kein fiktiver Aufwand, wie etwa in der doppelten Buchhaltung, sondern ein angesparter Betrag.[44]

Rücklagen werden in der Kameralistik beispielsweise für eine bevorstehende Investition in der Zukunft, im Bereich des Anlagevermögens gebildet. Die Höhe richtet sich in diesem Fall nach der Abschreibung für Abnutzung.[45]

Beispiel: Der eben angesprochene und im laufenden Jahr angeschaffte Rasenmäher ist in 5 Jahren nicht mehr funktionsfähig. Eine Neuanschaffung kostet 10.000,- . Somit ist eine Rücklage von 2.000,- / Jahr in den kommenden fünf Jahren einzustellen.

Rücklagen	**Ausgaben**			
	RV	**S**	**I**	**R**
Rasenmäher		2.000,-	2.000,-	

Tabelle 15 - Ausgabe für Rücklage[46]

Vorsorge Rasenmäher	**Einnahmen**			
	RV	**S**	**I**	**R**
Rücklage für Rasenmäher		1.000,-	1.000,-	

Tabelle 16 - Einnahme der Rücklage[47]

[44] Vgl. Kühner/Goldbach (2010) S 87

[45] Vgl. Schauer(2012) S 24

[46] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

[47] Eigene Darstellung in Anlehnung an Gabele/Mayer (2003) S 34

3.3 Der kameralistische Abschluss

3.3.1 Formeller Abschluss

Werden zum Ende eines Haushaltsjahres die ursprünglich durch die Budgetierung vorgegeben Haushaltsansätze und die verbuchten Einnahmen und Ausgaben verglichen, ergibt sich entweder ein Überschuss oder ein Abgang.[48]

Folgende vier Abstimmungsmöglichkeiten bietet der formelle Abschluss:

	Ist-Einnahmen der Kassenrechnung
-	Ist-Ausgaben der Kassenrechnung
=	Änderung des Zahlungsmittelbestandes (Überschuss/Abgang)

Tabelle 17 - Abschluss Zahlungsmittelbestand[49]

	Soll-Einnahmen der Kassenrechnung
-	Soll-Ausgaben der Kassenrechnung
=	Veränderung der Zahlungsvorgänge (Überschuss/Fehlbetrag)

Tabelle 18 - Abschluss Zahlungsvorgänge[50]

	Soll-Einnahmen der Kassenrechnung
-	Ist-Einnahmen der Kassenrechnung
=	Offene Forderungen (Kasseneinnahmenreste)

Tabelle 19 - Abschluss Forderungen[51]

	Soll-Ausgaben der Kassenrechnung
-	Ist-Ausgaben der Kassenrechnung
=	Offene Verbindlichkeiten (Kassenausgabenreste)

[48] Vgl. Heller (2010) S 143

[49] Vgl. Schauer (2012) S 24

[50] Vgl. Schauer (2012) S 24

[51] Vgl. Schauer (2012) S 25

Tabelle 20 - Abschluss Verbindlichkeiten[52]

3.3.2 Materieller Abschluss

Im Zuge der Durchführung des materiellen Abschlusses werden die Vorgaben gemäß dem Haushaltsansatz mit den tatsächlich geleisteten Ausgaben Soll/Ist verglichen.[53]

Besondere Bedeutung hat in diesem Zusammenhang die Gefahr der Verwechslung von Haushaltssoll und den angeordneten Zahlungen; dies sollte unter allen Umständen vermieden werden. [54]

	Haushaltssoll
-	Ist-Zahlungen der Haushaltsrechnung
=	Mehr-Mindereinnahmen oder Ersparnisse/Übergenuss

Tabelle 21 - Ist-Abschluss[55]

	Haushaltssoll
-	Soll-Zahlungen der Haushaltsrechnung
=	Mehr-Mindereinnahmen oder Ersparnisse/Übergenuss

Tabelle 22 - Soll-Forderungen[56]

[52] Vgl. Schauer (2012) S 25

[53] Vgl. Schallmeiner (2010) S 35

[54] Vgl. Mülhaupt (1985) S 78

[55] Vgl. Schauer (2012) S 25

[56] Vgl. Schauer (2012) S 25

3.4 Bücher der Kameralistik

Die Kameralistik kennt zwei verschiedene Arten von Büchern.

3.4.1 Zeitbücher

Die Zeitbücher unterteilen sich in das Tagesabschlussbuch und das eigentliche Zeitbuch. In letzterem werden die Tageseinnahmen und Tagesausgaben chronologisch erfasst. Das Tagesabschlussbuch hingegen beherbergt die zusammengefassten Tagesabschlüsse der einzelnen Zeitbücher. [57]

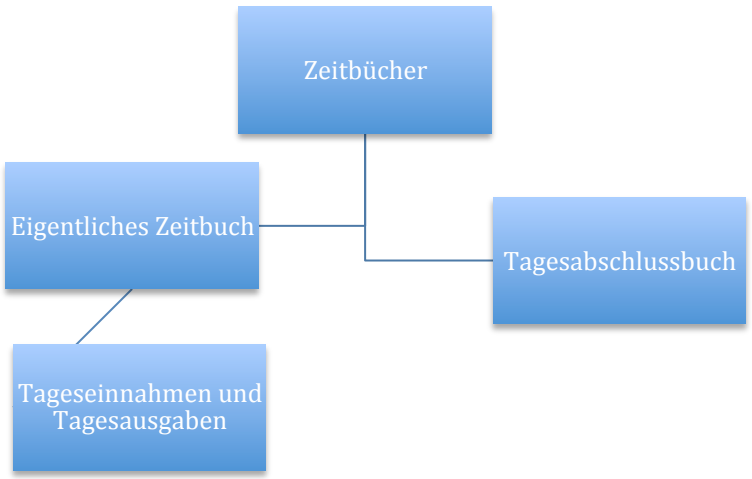

Abbildung 3 - Die kameralistischen Zeitbücher[58]

[57] Vgl. Schallmeiner (2010) S 36

[58] Vgl. Schauer (2012) S 27

3.4.2 Sachbücher

Neben den eben erläuterten Zeitbüchern, wird die kameralistische Buchhaltung durch die sogenannten Sachbücher ergänzt. Diese gliedern sich wie folgt:

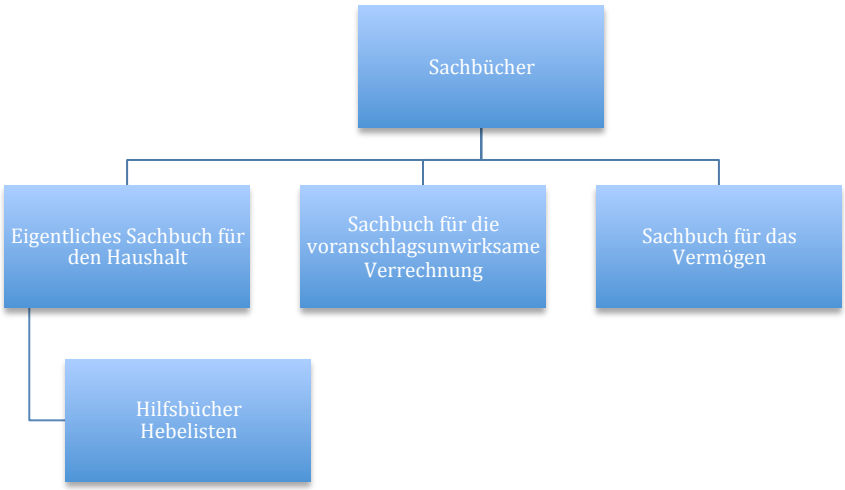

Abbildung 4 - Die Sachbücher der Kameralistik[59]

3.5 Erweiterungen zur Verwaltungskameralistik

Die Betriebskameralistik, auch gehobene Kameralistik genannt, erweitert wie eingangs erläutert die reine Finanzrechnung der Verwaltungskameralistik um eine Erfolgsrechnung sowie eine geschlossene Bestandsrechnung.[60]

Demnach nimmt die gehobene Kameralistik eine Erfolgs- und Aufwandstrennung in erfolgswirksame und erfolgsneutrale Geschäftsfälle vor.[61]

Zudem wird auch zwischen realisierten und noch nicht realisierten Einnahmen und Ausgaben unterschieden. Aus diesem Grund gelangt eine Gemeinde unter Anwendung der gehobenen Kameralistik auch zu einem anderen Ergebnis, als mit der bloßen Finanzrechnung der Verwaltungskameralistik.[62]

---

[59] Vgl. Schauer (2012) S 27

[60] Vgl. Schallmeiner (2010) S 39

[61] Vgl. Sorgenfrei (2000) S 50

[62] Vgl. Bräunig (2007) S 696

Folgedessen wäre dieser Rechnungsstil dazu geeignet, von Unternehmen der öffentlichen Verwaltung anstelle der Doppik verwendet zu werden, denn vor allem bei öffentlichen Unternehmen, welche als Bruttobetriebe geführt werden, sprich voll in den Trägerhaushalt eingebunden sind, ist eine doppelte Rechnungslegung hinsichtlich der Ergebnisse vorgeschrieben.[63]

Die Betriebskameralistik hat sich jedoch im Laufe der Jahre in Österreich so gut wie gar nicht durchgesetzt und ist demnach in der Praxis auch nicht anzutreffen.[64]

Daraus folgt, dass österreichische Unternehmen der öffentlichen Verwaltung neben der einfachen Verwaltungskameralistik auch die Doppik anwenden, um den gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften nachzukommen.

Die erweitere Kameralistik hingegen schließt an die in der Verwaltungskameralistik geführte finanzwirtschaftliche Rechnung auch eine leistungsorientierte Abrechnung an, welche mittels Haushaltsüberwachungslisten geführt wird und getrennt nach Kostenstellen Aufwands-, Ertrags- sowie Kosten- und Leistungsstellen ermittelt.[65]

[63] Vgl. Schallmeiner (2010) S 39

[64] Vgl. Schauer (2012) S 31

[65] Vgl. Schauer (2012) S 32

3.6 Die Kameralistik in Österreich

In Österreich wurde mit der Verabschiedung des Bundeshaushaltsgesetzes im Jahre 1986 die integrierte Haushaltsverrechnung gesetzlich festgelegt. Dabei wurde sehr großer Wert auf eine ausreichende Dokumentation des Haushaltsvollzuges auf Grundlage der doppelten Buchhaltung und auf die Integration bisher getrennt geführter Rechnungskreise gelegt.[66]

Im Unterschied zum Rechnungswesen der Bundesrepublik Österreich ist auf Ebene der Länder und Gemeinden keine Bestands- und Ergebnisrechnung vorgeschrieben. Die Bestandteile der Kameralistik, in den behandelten Ländern und Gemeinden, orientiert sich stark an der Verwaltungskameralistik, somit ist die Rechnungsabschluss- sowie die Voranschlagsverordnung maßgebend.[67]

Die kameralistische Verrechnung umfasst folgende drei Punkte:

- die voranschlagswirksame Verrechnung (Alle Einnahmen und Ausgaben, die tatsächlich getätigt beziehungsweise geleistet werde)
- die voranschlagsunwirksame Verrechnung (Alle Einnahme und Ausgaben, die bei Dritten anfallen)
- die Vermögensrechnung[68]

Zudem wird der Haushalt in einen ordentlichen und einen außerordentlichen Haushalt unterteilt.[69] Der ordentliche Haushalt birgt all jene Einnahmen und Ausgaben, die regelmäßig zu erzielen, beziehungsweise zu leisten sind, wohingegen der außerordentliche Haushalt nur Einnahmen und Ausgaben beinhaltet, welche der Art und dem Umfang nach aus der regelmäßigen Wirtschaftsführung ausbrechen.[70]

---

[66] Vgl. Schauer (2012) S 33

[67] Vgl. Schalllmeiner (2010) S 69

[68] Vgl. Schauer (2012) S 101

[69] Vgl. Brüggermeier (2007) S 249

[70] Vgl. Schauer (2012) S 101

Als Voranschlag wird der Haushaltsplan (Einnahmen und Ausgaben), welcher immer im Vorhinein für eine bestimmte Periode beschlossen wird, verstanden. [71]

3.6.1 Der ordentliche Haushalt

Die Haushaltsplanung, sowie der Haushaltsvollzug, werden gemäß der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung, kurz VRV, in 10 Voranschlagsgruppen eingeteilt:

Gruppe	Aufgabengebiet
0	Vertretungskörper und allgemeine Verwaltung
1	Öffentliche Ordnung und Sicherheit
2	Unterricht, Erziehung, Sport und Wissenschaft
3	Kunst, Kultur und Kultus
4	Soziale Wohlfahrt und Wohnbauförderung
5	Gesundheit
6	Straßen- und Wasserbau, Verkehr
7	Wirschaftsförderung
8	Dienstleistungen
9	Finanzwirtschaft

Tabelle 23 - Ansatzgruppen[72]

[71] Vgl. Neuhofer (1998) S 499

[72] Vgl. Schallmeiner (2010) S 76

Die weitere Unterteilung der Einnahmen und Ausgaben nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt ebenfalls mittels einer Unterteilung in 10 Posten:

Klasse	Klasseninhalt
0	Anlagen
1	Vorräte
2	Geld, Forderungen, aktive Rechnungsabgrenzungen, Rücklagen
3	Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzung
4	Gebrauchs- und Verbrauchsgüter, sowie Handelswarenverbrauch
5	Leistungen und Personal
6	Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand
7	Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand
8	Laufende Einnahmen
9	Kapital- und Abschlusskonten

Tabelle 24 - Posten[73]

Bei dieser Gliederung der Postenklassen ist eine starke Orientierung am österreichischen Einheitskontenrahmen erkennbar.

[73] Vgl. Schallmeiner (2010) S 77

3.6.2 Der außerordentliche Haushalt

Als außerordentliche Einnahmen gelten beispielsweise:[74]

- Einnahmen aus der Aufnahme von Krediten
- Einnahmen aus dem Verkauf von Grund und Boden
- Einnahmen aus der Realisierung von Rücklagen, welche für den außerordentlichen Haushalt, sowie deren Zwecke angespart wurden
- Einnahmen aus dem Wertpapierverkauf
- Einnahmen aus Bedarfszuweisungen (Förderungen)
- Zuführungen aus dem ordentlichen Haushalt

Im außerordentlichen Haushalt gilt im Unterschied zum ordentlichen Haushalt das Prinzip der Einzeldeckung, welches besagt, dass für außerordentliche Ausgaben nur ebenso außerordentliche Einnahmen herangezogen werden dürfen. [75]

[74] Vgl. Schauer (2012) S 111f.

[75] Vgl. Streitferdt/Loitz (1998) S 853

3.6.3 Der Rechnungsabschluss in Länder und Gemeinden

Der Rechnungsabschluss, auch Jahresrechnung genannt, gliedert sich wie folgt:

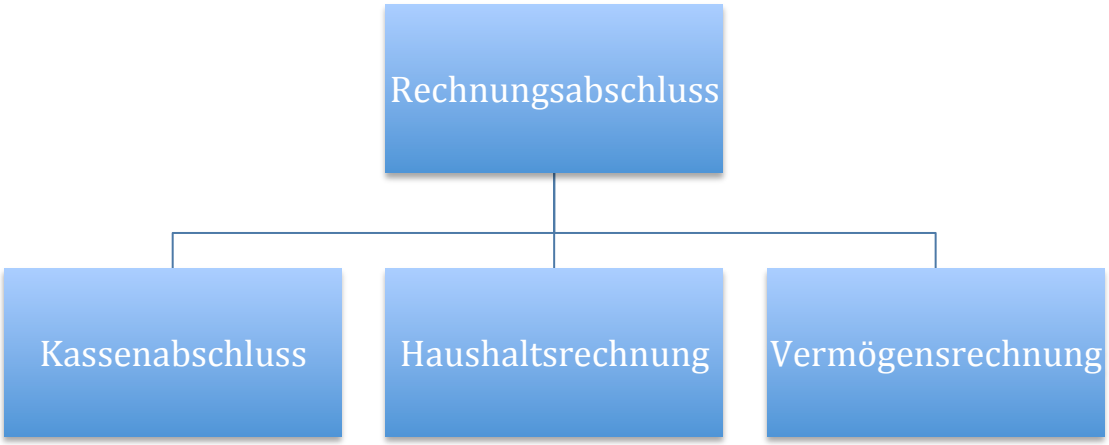

Abbildung 5 - Gliederung Jahresabschluss[76]

Mit dem Jahresabschluss wird die Gebietskörperschaft auf die Einhaltung des ursprünglich festgelegten Haushaltes hin überprüft. Als Ergebnis geht hervor, ob sich beispielsweise die Gemeinde an das veranschlagte Budget gehalten hat.[77]

3.6.4 Der Kassenabschluss

Zu Beginn der Jahresrechnung wird der Kassenabschluss durchgeführt und somit der Geldbestand, die Geldbewegung sowie die Zahlungsfähigkeit aufgezeigt. Weiters dient die Kassenrechnung auch der Überprüfung, ob die Buchhaltung ordnungsgemäß durchgeführt wurde.[78]

[76] Vgl. Schauer (2012) S 125

[77] Vgl. Henkes (2008) S 32

[78] Vgl. Henkes (2008) S 33

Analog zum Voranschlag ist auch beim Kassenabschluss auf die Fälligkeit der Zahlungen Acht zu geben, da die Grundsätze der aktiven- und passiven Rechnungsabgrenzung auch hierfür Gültigkeit besitzen.[79]

Für den Kassenabschluss ist folgende Gliederung vorgesehen:

A.	Einnahmen:	
	1.	Anfänglicher Kassenbestand
	2.	Summe der abgestatteten Einnahmen (Ist) der veranschlagungswirksamen Gebarung getrennt nach a) ordentlichen Einnahmen b) außerordentlichen Einnahmen
	3.	Summe der veranschlagungsunwirksamen Einnahmen
	4.	Gesamtsumme von 1. bis 3.
B.	Ausgaben	
	1.	Summe der abgestatteten Ausgaben (Ist) der voranschlagswirksamen Gebarung, getrennt nach a) ordentlichen Ausgaben b) außerordentlichen Ausgaben
	2.	Summe der veranschlagungsunwirksamen Ausgaben
	3.	Schließlicher Kassenbestand
	4.	Gesamtsumme von 1. bis 3.

Tabelle 25 - Schema Kassenabschluss[80]

[79] Vgl. Schauer (2012) S 125

[80] Vgl. Schauer (2012) S 126

3.6.5 Die Haushaltsrechnung

Die Haushaltsrechnung vergleicht die Einnahmen und Ausgaben, getrennt nach ordentlichem und außerordentlichem Haushalt, auf deren Differenz gegenüber den im Voranschlag geplanten Einnahmen und Ausgaben. Daraus ergibt sich entweder ein Überschuss oder ein Fehlbetrag. Dieser Saldo wird in die Vermögensrechnung übertragen und führt entweder zu einer Vermehrung oder zu einer Verminderung der Schulden, beziehungsweise des Vermögens.[81]

Die Haushaltsrechnung gliedert sich analog zum Voranschlag, welcher um folgende Spalten zu erweitern ist:[82]

- Anfängliche Zahlungsrückstände (Einnahmen- und Ausgabenreste aus dem Vorjahr)
- Anordnungssoll (Summe der angeordneten Beträge)
- Gesamt Soll (Summe aus anfänglichen Resten und Soll-Beträgen)
- Ist (Summe der bezahlten Einnahmen und Ausgaben)
- die schließlichen Zahlungsrückstände (Einnahmen- und Ausgabenreste am Ende der Rechnungsperiode)
- Voranschlagsbeträge (die bei der Voranschlagstelle maßgeblich waren inklusive eventuellen Nachtragsvoranschlägen)
- Differenz zwischen dem Voranschlags- und dem angeordneten Betrag.

[81] Vgl. Nguyen (2008) S 16

[82] Vgl. Schauer (2012) S 127

3.6.6 Die Vermögens- und Schuldenrechnung

Für österreichische Länder und Gemeinden gibt es gemäß den VRV keinerlei Verpflichtung zur Durchführung einer vollständigen Vermögens- und Schuldenrechung. Allerdings besteht für wirtschaftliche Betriebe, welche einer marktbestimmten Tätigkeit nachgehen, zumindest die Verpflichtung zur Führung einer Teilvermögensrechnung.[83]

Die Mindestgliederung umfasst folgende Vermögensgegenstände:[84]

Aktiva:

- Bewegliches und unbewegliches Sachanlagevermögen mit Ausnahme von GWG im Sinne des EStG
- Die Beteiligungen und Wertpapiere
- Forderungen aus Darlehen, Kapital- und Geldanlagen

Passiva:

- Finanzschulden
- Rücklagen

Für alle sonstigen Betriebe sind zumindest Anlagenachweise, welche Auskunft über Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Abschreibung und Nutzungsdauer geben, zu führen.[85]

[83] Vgl. Schallmeiner (2010) S 81f

[84] Vgl. Schauer (2012) S 130

[85] Vgl. Schallmeiner (2010) S 83

4 Vergleich Kameralistik/Doppik

Folgend werden die beiden eingehend erläuterten Buchhaltungsmethoden verglichen und die Vor- und Nachteile des jeweiligen Systems herausgearbeitet.

4.1 Überblick

Kriterium	**Kameralistik**	**Doppik**
Rechnungsziel	finanzwirtschaftlich	leistungswirtschaftlich
Rechnungsgrößen	Einnahmen und Ausgaben	Erträge und Aufwendungen
Erfasste Vorgänge	Einnahmen und Ausgaben	Erträge und Aufwendungen Werteverzehr (Abschreibung)
Kontrolle	Einfache Buchung	Doppelte Buchung
Bestandteile	Haushaltsrechnung Vermögensrechnung Kassenrechnung	Buchungsjournal Kontenbuchhaltung Gewinn- und Verlustrechnung Bilanz
Anwendungsgebiet	Bund, Länder, Gemeinden	Unternehmen aller Art
Bewertung	Keine	Vermögensgegenstände Forderungen Verbindlichkeiten

		Anlagevermögen Inventar (Inventur)
Grundsätze	Haushaltsgrundsätze	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung
Buchungssystematik	Einfache Erfassung	Doppelte Erfassung

Tabelle 26 - Überblick Vergleich Doppik - Kameralistik[86]

Aus der oben stehenden Übersicht können die wesentlichen Unterschiede der beiden vorgestellten Buchhaltungssysteme entnommen werden.

Beginnend bei den Rechnungszielen unterscheidet sich die Kameralistik vor allem in ihrer Ausrichtung von der Doppik.

Eine Gemeinde sieht es grundsätzlich nicht als ihr Ziel an, einen Überschuss zu erwirtschaften. Ziel einer Gemeinde ist es, den vorgegebenen Finanzrahmen einzuhalten und mit den veranschlagten Mitteln die Bedürfnisse der Bewohner zu befriedigen. Zudem steht die Erhaltung und Erweiterung der Infrastruktur sowie die Deckung des laufenden Betriebes im Vordergrund.

Ein Unternehmen hingegen verfolgt leistungswirtschaftliche Ziele.

Gewinnmaximierung und der Ausbau vorhandener Vertriebswege stehen, um nur zwei zu nennen, hierbei in erster Linie im Fokus. Somit ist neben der unterschiedlichen Ausrichtung auch die Zielgruppe der beiden Buchhaltungssysteme unterschiedlich. Weitere große Unterschiede ergeben sich aus der Verrechnungstechnik sowie der Erfassung einzelner Vorgänge.

[86] Eigene Darstellung

Die doppelte Buchhaltung erfasst neben den Einnahmen und Ausgaben des Unternehmens auch Erträge und Aufwendungen. Zudem wird, wie bereits eingangs erwähnt, jeder Geschäftsfall doppelt abgebildet. Neben einer umfangreicheren Aufzeichnung ergibt sich dadurch auch eine bessere Kontrollmöglichkeit.

Eine, grundsätzlich fehlende Bewertung von Forderungen und Verbindlichkeiten, sowie bestehenden Vermögenswerten unterscheidet die Kameralistik weiters wesentlich von der Doppik.

Auch die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung, sowie die Haushaltsgrundsätze der Kameralistik, weisen wenige Gemeinsamkeiten auf. Allerdings ist dies eine Folge aus den unterschiedlichen Orientierungen der beiden Systeme.
Einzig der Grundsatz der Einheit und der Haushaltswahrheit könnte mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit verglichen werden.

Neben den bisher aufgezeigten Unterschieden sind wohl der Abschluss, dessen Bestandteile, sowie das daraus resultierende Ergebnis, der größte Unterschied.

Der Abschluss der Kameralistik gibt lediglich darüber Aufschluss, ob das zu Beginn der Haushaltsperiode veranschlagte Budget, sowie die laufenden Einnahmen und Ausgaben eingehalten wurden. Im Gegensatz dazu, weist die Doppik neben dem Kassenbestand auch einen Erfolg aus. Zudem ergibt sich aufgrund der unterschiedlichen Buchungstechnik auch eine periodenreine Betrachtung von vergangenen und zukünftigen Einnahmen und Ausgaben. Weiteres bildet die Bilanz den Wert des Unternehmens ab.

4.2 Vorteile der Kameralistik

Eine Reform, gleich welchen Ausmaßes, verursacht in jedem Fall Kosten und ist verbunden mit einer Umstellung der Verwaltung. Wird ein bestehendes System beibehalten, könnte von der Erfahrung des bereits vorhandenen Personals profitiert werden.

Ein weiterer Vorteil der Kameralistik ist sicherlich auch die Tatsache, dass dieser Rechnungsstil bereits seit Urzeiten praktiziert wird und eine Umstellung neben Personalkosten auch erhebliche Investitionen in die Infrastruktur erfordern würde.

Ein Vorteil der Doppik könnte allerdings ebenso auch ein Vorteil für die Kameralistik sein. Einerseits wird durch eine mögliche Umstellung auf das System der doppelten Buchhaltung mehr Transparenz und eine detaillierte Darstellung der Vermögenswerte verwirklicht, jedoch stellt sich die Frage in wie weit dies erwünscht ist. Ein klarer Vorteil der Kameralistik liegt in ihrer Spezialität, denn nur einem verschwindend geringen Anteil der Bevölkerung ist es möglich eine kameralistisch geführte Buchhaltung zu verstehen. Somit schützt die Kameralistik die öffentliche Verwaltung vor potentiellen Kritikern.

Zusammengefasst ist die Kameralistik eine über die Jahre gewachsene traditionelle Form der Buchführung mit Fokus auf die Darstellung der Mittelverwendung.

4.3 Vorteile der Doppik

Bereits in der Schule werden die Grundbegriffe der doppelten Buchführung vermittelt. Dadurch sollte jeder Maturant einer Berufsbildenden Höheren Schule (BHS) in der Lage sein, eine Buchhaltung nach den Grundsätzen der Doppik zu verstehen. Weitere vertiefende Schulungen bleiben natürlich nicht aus, um einen vollständigen Überblick bewerkstelligen zu können.

Die Darstellung des Vermögens und die dazugehörige Bewertung, des im Eigentum einer Gebietskörperschaft befindlichen Vermögens ,das unumstritten eine Voraussetzung für die Umstellung auf die Doppik darstellt, verschafft den verantwortlichen Organen einerseits, und potentiellen Kapitalgebern wie Banken andererseits, einen detaillierteren Überblick über den finanziellen Zustand, als die bisher angewendete Verwaltungskameralistik.

Wie bereits eben erwähnt, herrscht bei einem bestimmten Anteil der österreichischen Bevölkerung eine gewisse Vorbildung bezüglich dieser Buchhaltungsform. Die Anwendung der Doppik würde damit die Transparenz der öffentlichen Verrechnung für die Bürger erhöhen.

Weitere wirtschaftswissenschaftliche Vorteile sind:[87]

- der Überblick über Kosten und Leistungen
- der Überblick über Aufwand und Ertrag
- die bilanzielle Darstellung der Mittelherkunft und der Mittelverwendung
- die Erfassung und Bewertung des gesamten Inventars

[87] Vgl (Raupach/Stangenberg) S 18f

5 Umstellung Kameralistik auf Doppik

Der wohl problematischste Schritt zur Umstellung der kommunalen Buchhaltung ist neben der grundsätzlichen Entscheidung ob, wann und welches System die kameralistische Buchhaltung in der Zukunft ersetzen soll, die praktische Durchführung.

Neben einer strukturierten Vorgangsweise wird vor allem auf die schwierige Vermögensbewertung eingegangen.

5.1 Ausgangslage

Am Anfang eines jeden Umstellungsprozesses steht die Erhebung des Status quo, sowie die Sichtung aller benötigten Unterlagen. Auf Bundesebene wird seit einigen Jahren an einer Reform des Bundeshaushaltswesens gearbeitet. Mit Beginn des Jahres 2013 beginnt die zweite Phase des Umstellungsprozesses. In der Eröffnungsbilanzverordnung werden die Bewertungsgrundsätze für die Umstellung des Bundeshaushalts vorgeschrieben.

Eine konkrete Verwirklichung, beziehungsweise Vorschrift auf Ebene der Länder und Gemeinden, ist derzeit in Österreich nicht vorhanden. Daher wird in diesem Kapitel versucht, aufgrund der geltenden Bewertungsvorschriften für die doppelte Buchhaltung gemäß Bewertungsgesetz und Unternehmensgesetzbuch, sowie in Verbindung mit der Eröffnungsbilanzverordnung der Bundesrepublik Österreich, einen Überblick über mögliche Vermögensbewertungsgrundsätze in der Zukunft zu geben.

5.2 Praktische Durchführung

Zu Beginn des Umstellungsprozesses gilt es nach erfolgter Projektplanung das vergangene Haushaltsjahr ordnungsgemäß abzuschließen und die vorhandenen Vermögenswerte zu bewerten.

5.2.1 Bewertung

Nachdem die bisher verwendete Kameralistik weder den Vermögensverzehr noch das materielle- beziehungsweise das immaterielle Vermögen erfasst hat, ist das angesprochene Vermögen für die Überleitung in die Bilanz als Aktivposten zu bewerten.

5.2.1.1 Immobilien, Grundstücke, Grund und Boden

Gemäß § 203ff UGB sind Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens mit den Anschaffung- oder Herstellkosten zu bewerten. Dies gilt allerdings nur für die Erstbewertung, sprich wenn der Gegenstand für die Gemeinde angeschafft beziehungsweise hergestellt wurde und unmittelbar nach Fertigstellung, der Gemeinde längerfristig dient. Handelt es sich wie in diesem Beispiel nicht um neuangeschaffte Vermögensgegenstände und fehlt ebenso ein entgeltlicher Vorgang im Zuge der Umstellung, so ist für die Bewertung der gemeine Wert heranzuziehen.

Für die Ermittlung des gemeinen Wertes ist gemäß § 10 BewG zu beachten, dass dieser durch jenen Preis bestimmt wird, welcher im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Dies gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

Zur Ermittlung des gemeinen Wertes ist die Erstellung eines Gutachtens anzuraten, da nur auf diese Weise eine gewisse Sicherheit gegenüber anderen Behörden gewährleistet werden kann. Beispielsweise kann durch Erstellung eines Gutach-

tens die Gefahr einer nachträglichen Änderung der Abschreibung für Abnutzung der Immobilie durch die Betriebsprüfung des zuständigen Finanzamtes im Zuge einer Prüfung verringert werden.

Abhängig von dem zu bewertenden Vermögensgegenstand wird der Gutachter folgende Methoden verwenden:

- Ertragswertverfahren
- Sachwertverfahren
- Anschaffungs- und Herstellungskosten

Ein Gutachten kann vor allem bei umfangreicheren Bewertungen sehr kostspielig sein, jedoch ist dieser finanzielle Aufwand aus oben genannten Gründen der Planungssicherheit sowie der Rechtssicherheit stark anzuraten.

Analog zu den Immobilien müssen auch unbebaute Grundstücke bewertet werden. Wie bei den Beteiligungen sind auch diese Vermögenswerte mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Sollten jedoch in beiden Fällen dauernde Wertminderungen eingetreten sein, ist der Ansatz mit dem niedrigeren Teilwert verpflichtend. Eine zukünftige Zuschreibung ist bis zu den seinerzeitigen Anschaffungskosten möglich.[88]

Gemäß Bundeshaushaltsgesetz 2013, im Besonderen jedoch gemäß § 4 der Eröffnungsbilanzverordnung gilt für die Bewertung von Grund und Boden, dass der zu bewertende Aktivposten mit den Anschaffungskosten oder mit den Wertangaben laut vorhandenen Gutachten anzusetzen ist. Ein etwaig verwendetes Gutachten darf allerdings nicht älter als zehn Jahre sein.

Als besondere Methode zu Bewertung von Grund und Boden ist auch das sogenannte Rasterverfahren anwendbar.

[88] Vgl. Doralt (2012) S 50

Die Gebäudebewertung hat aufgrund der Eröffnungsbilanzverordnung und deren Erläuterungen gemäß § 6 mit einer der folgenden drei Bewertungsgrundlagen zu erfolgen:

- Gutachten
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Durchschnittswerte.

Bei Gutachten ist analog zu der Bewertung von Grund und Boden darauf zu achten, dass nur Gutachten, welche vor weniger als zehn Jahren angefertigt wurden verwendbar sind. Bezüglich der Bewertung mit den Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten ist zu beachten, dass hierbei die fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu erfassen sind - das bedeutet der seinerzeitige Wert bei Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes, abzüglich der gesetzlich vorgeschriebenen Abschreibung.

Jedenfalls ist, ungeachtet der Bewertungsmethode, immer die für den konkreten Fall am besten geeignete Methode zu verwenden.

5.2.1.2 Immaterielle Vermögensgegenstände

Bei immateriellen Vermögensgegenständen gilt es dieselbe Vorgangsweise einzuhalten. Zu den immateriellen Vermögensgegenständen zählen im Sinne des § 204 UGB vor allem Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Vorteile, sowie daraus abgeleitete Lizenzen. Umgelegt auf eine Gemeinde wären dies Wege- und Nutzungsrechte, sowie EDV-Lizenzen oder Patente.

Allerdings dürfen laut UGB unkörperliche Wirtschaftsgüter nur dann in der Bilanz angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden.[89]

Betrachtet man hierzu die Eröffnungsbilanzrichtlinie des Bundes , ist in diesem Fall analog dem UGB vorzugehen. Zudem ist es nach den Erläuterungen zu der eben angesprochen Richtlinie zwingend vorgesehen, alle Vermögenswerte über der Wesentlichkeitsgrenze von EURO 10.000,- jedenfalls zu erfassen. Immateriel-

[89] Vgl. Hübner-Schwarzinger/Wiesner (2005) S 259

le Anlagenwerte unter dieser Grenze sind nur dann zwingend zu erfassen, wenn die Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten über EURO 1.000,- lagen und die Anschaffung nach dem 1. Jänner 2008 erfolgt ist.

5.2.1.3 Beteiligungen

Betrachtet man die bereits angesprochene Grobgliederung einer Bilanz gemäß Unternehmensgesetzbuch, muss eine Gemeinde auch Anteile an verbundenen Unternehmen sowie Beteiligungen und Wertpapiere des Anlagevermögens aktivieren.

Diese Vermögenswerte sind gemäß UGB mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Gemäß BHG 2013 ist eine Beteiligung mit dem Anteil am geschätzten Nettovermögen zu erfassen. Zum Zeitpunkt des Erwerbes sind dies die Anschaffungskosten. Im § 48 der Eröffnungsbilanzverordnung des Bundes wird die Berechnung des geschätzten Nettovermögens wie folgt aufgezeigt:

Eigenmittel aus der Bilanz des Unternehmens:

+/- Anpassung der Buchwerte wegen geänderten Zinssätzen nach Abs. 3. Z 3
+ stille Reserven
- stille Lasten nach Abs. 3 Z 4
= Geschätztes Nettovermögen

Abbildung 6 - Schema Berechnung Nettovermögen

5.2.1.4 Bewegliches Anlagevermögen, Sachanlagen

Ein weiterer Teil des Anlagevermögens ist das bewegliche Anlagevermögen. Darunter fallen alle Maschinen, Gemeindefahrzeuge, beispielsweise die Räum- und Streufahrzeuge des Winterdienstes, sowie die Büroausstattung und alle ähnlichen Gegenstände. Diese Gegenstände müssen in Form einer Inventur analog zu den Gebäuden mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Auch in diesem Fall gilt es die Abschreibung zu berücksichtigen.

5.2.1.5 Sonstige Bewertung

Unter diesem Punkt werden in der gegenständlichen Arbeit folgende Posten zusammengefasst:

- Kulturgüter
- Forderungen
- Vorräte
- Verbindlichkeiten
- Rückstellungen
- Liquide Mittel

Die Bewertung von Kulturgütern und Vorräten hat gemäß Eröffnungsbilanzverordnung sowie BHV 2013 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen. Bei Kulturgütern bietet sich wiederum die Möglichkeit der Verwendung eines Gutachtens. Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen sowie liquide Mittel sind gemäß der § 7ff der Eröffnungsbilanzverordnung in tatsächlicher Höhe anzusetzen. Als Kulturgüter werden gemäß BHV 2013 Vermögenswerte verstanden, welche künstlerische, historische, kulturelle, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische oder umweltpolitische, beziehungsweise ökologische Qualität besitzen und von der öffentlichen Hand zum Wohle des Wissens und der Kultur erhalten werden. Zusätzlich zu einer etwaigen Erfassung in der Vermögensrechnung (Bilanz) sind diese Vermögenswerte im Anhang zur Abschlussrechnung anzuführen.

5.2.2 Infrastruktur verändern

Nachdem die Bewertung der Vermögensgegenstände vollständig abgeschlossen wurde, gilt es den Fokus auf die Organisation der zukünftigen Buchhaltung zu richten. Ein besonders wichtiger Bestandteil wird in Zukunft neben der Ablagesysteme die elektronische Buchhaltung darstellen. Die erforderlichen EDV-Komponenten müssen bereitgestellt und die benötigten Softwarelösungen angeschafft werden.

5.2.3 Personal schulen

Durch die Umstellung der Buchhaltung und der dadurch notwendigen Verwendung einer neuen Softwarelösung, ist der zukünftige Erfolg, sowie der reibungslose Ablauf, abhängig von der Kompetenz der MitarbeiterInnen. Somit ist es unerlässlich, die MitarbeiterInnen bestmöglich auf die bevorstehende Veränderung vorzubereiten. Die schlussendlich durchführenden Organe sind die Träger der Reform. Ohne die 100%ige Bereitschaft und die Unterstützung der Organisation, durch Schulungen und ähnliche Maßnahmen, wird die Umstellung wohl mehr Nachteile als Vorteile mit sich bringen und auf lange Sicht zum Scheitern verurteilt sein. Problematisch ist diese Problem insofern, da eine erneute Umstellung auf das ehemalige Rechnungssystem die Buchhaltung wohl endgültig lahmlegen würde und alle Ressourcen und Erfahrungen damit zerstört wären. Daraus folgt, dass die Miteinbeziehung der Mitarbeiter in den Reformprozess wohl die höchste Priorität für die öffentliche Verwaltung innehaben sollte.

5.2.4 Abschluss auf die Doppik überführen

Vor der endgültigen Erstellung der Eröffnungsbilanz gilt es noch den Abschluss des vergangenen Jahres auf die Doppik zu überführen. Wie bereits unter Punkt 3.6.3. dieser Arbeit besprochen, besteht der kameralistische Abschluss aus folgenden Bestandteilen:

- Kassenabschluss
- Haushaltsrechnung
- Vermögensrechnung

Das Ergebnis des Kassenabschlusses stellt den Bestand an Bargeld der Gemeinde dar. Somit wird der Saldo auf das Konto *Kassa* übertragen. Der Anfangsbestand auf diesem Konto ist somit derselbe Betrag wie der Saldo des Kassenabschlusses. Die Haushaltsrechnung ergibt sich aus dem veranschlagten Finanzrahmen und den tatsächlich ausgegebenen Mitteln. Die Entwicklung ist gesondert in einer Beilage zur Jahresabschlussrechnung darzustellen.

Die Vermögensrechnung dient lediglich der Übersicht über die vorhandenen Vermögenswerte. Im Zuge des Umstellungsprozesses müssen, wie bereits erläutert, ohnedies alle Vermögenswerte neu bewertet werden.

Nach erfolgter Erstellung der Eröffnungsbilanz erfolgen nun die laufenden Buchungen nach den Regeln der doppelten Buchhaltung. Gemäß BHG 2013 sind folgende vier Verrechnungskreise vorgeschrieben:[90]

1. Ergebnis- und Haushaltsrechnung
2. Finanzierungsrechnung
3. Verrechnung der Vorberechtigung und Vorbelastung
4. Kosten und Leistungsrechnung.

Gemäß § 39 BHV 2013 sind dazu noch weitere Verrechnungskreise wie beispielsweise die Personalverrechnung oder der Anlagenspiegel vorgeschrieben.

[90] Vgl. Schauer (2012) S 97

6 Internationale Trends in der kommunalen Buchführung

Neben den angedachten und zum Teil bereits verwirklichten nationalen Reformen, gibt es international einige Modelle zur Verbesserung der bestehenden Buchhaltungsmethoden.

Im folgenden Teil dieser Arbeit werden die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), das Speyerer Rechnungsmodell (NKR), sowie das Schweizer System der Rechnungslegung auf Bundesebene beleuchtet.

6.1 IPSAS

Die International Public Sector Accounting Standards werden von dem IPSASB International Public Sector Accounting Standards Board gewartet. Das IPSASB ist eine Abteilung der IFAC, der International Federation of Accountants. Seit deren Erfindung im Jahre 1977 wird dieses Regelwerk laufend weiterentwickelt.[91]

Derzeit umfasst dieses Regelwerk 31 Punkte (Siehe Anhang 1).

Das Ziel dieser Vorgaben ist es, analog zu den ebenfalls von der selben Organisation herausgegebenen IAS/IFRS, ein einheitliches Rechnungswesen weltweit zu ermöglichen. Bis zum heutigen Tage haben sich jedoch bis auf Organisationen wie die OECD, die Nato sowie die Vereinten Nationen, keine Länder dazu entschlossen diese Standards gesetzlich vorzuschreiben. Einzig Südafrika und die Niederlande richten sich nach den Vorgaben hinsichtlich der Vermögensbewertung nach den IPSAS; eine gesetzliche Verankerung erfolgte jedoch auch in diesen Ländern bisher nicht.[92]

---

[91] Vgl. Schallmeiner (2010) S 84

[92] Vgl. Köhrmann (2009) S 164

6.2 NKR (Neues Kommunales Rechnungswesen)

Benannt nach dem Erfinder, Klaus Lüder, einem Professor an der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, wird das Speyerer Rechnungsmodell derzeit in Deutschland praktiziert.[93]

Neben der Einführung der doppelten Buchhaltung beleuchtet das Speyerer Modell folgende Punkte:

- Ressourcenaufkommen (Aufwand /Ertrag)
- Kostenartenrechnung (Basis für Kostenrechnung)

Weiters ergibt sich die Möglichkeit eines konsolidierten Abschlusses aller Organisationen innerhalb der Gemeinde und weist zusätzlich Synergien zu den IPSAS auf. [94]

Durch Anwendung des „Speyerer Verfahrens“ erhält man folgende 3 Komponenten und erfüllt damit die zukünftigen Anforderungen an das kommunale Rechnungswesen nach Abbildung des Erfolges, sowie des Vermögens neben der Beschränkung der Darstellung auf Einnahmen und Ausgaben:

- Ergebnisrechnung (GuV)
- Vermögensrechnung (Bilanz)
- Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung).[95]

[93] Vgl. Ulrich (2004) S 8f

[94] Vgl. Schauer (2012) S 200

[95] Vgl. Ulrich (2004) S 11

6.3 Schweizer Systeme NRM (Basis IPSAS)

Durch die Ausgliederung der Schweizer Post und ähnlichen Unternehmen wurde der Wunsch nach einem konsolidierten Abschluss des Bundes immer öfter diskutiert. Durch die gesetzliche Verankerung im Finanzhaushaltsgesetz 2007 wurde diesem Wunsch nachgekommen. Als Vorbild zur Gestaltung der eidgenössischen Rechnungslegungsvorschriften fungierten die IPSAS.[96]

Das neue Rechnungsmodell (NRM) operiert nahe den gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung der Privatwirtschaft. Mit der Erfolgsrechnung, der Bilanz sowie den Finanzierungs- und Mittelflussrechnungen ist gewährleistet, einen genauen Überblick über den Erfolg und die Vermögenswerte des gesamten Staatshaushalts zu bekommen. Besonders wichtig ist in diesem Zusammenhang der Anhang zum Abschluss.[97]

Aus diesem können detaillierte Informationen und Erläuterungen der voranstehenden Rechnungen entnommen werden, mit Hilfe deren es besser möglich ist, das Land zu beurteilen. Auf Ebene der Gemeinden wird eine leicht abgeänderte Form angewendet. Das Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM) weist folgende im Anhang aufgelisteten Unterschiede zu den ursprünglichen IPSAS auf.[98] (Siehe Anhang 2)

[96] Vgl. Schauer (2012) S 198

[97] Vgl. Schauer (2012) S 199

[98] Vgl. http://www.ipsas.org/ipsas_und_hrm.htm verfügbar am 13.1.2013

7 Zusammenfassung/Empfehlung

Die doppelte Buchhaltung ist die wohl häufigste in Österreich verwendete Verrechnungstechnik. Für rechnungslegungspflichtige Unternehmen ist das doppische System sogar gesetzlich vorgeschrieben. Die Geschichte der Entstehung reicht bis in die Zeit vor Christi Geburt zurück. Über die Jahre wuchs dieses Buchhaltungssystem mit den zu bewältigenden Aufgaben. Immer komplexer werdende Sachverhalte und der Wunsch nach Planungssicherheit beflügelten die Entwicklung zusätzlich.

Die Kameralistik hingegen wird seit vielen Jahren in beinahe unveränderter Form geführt. In den vergangenen Jahren wurde der Ruf nach einer umfangreicheren Abbildung des kommunalen Haushaltes und des kommunalen Vermögens immer lauter, da die handelnden Personen selbst keinen Überblick mehr über die Vermögenswerte der betroffenen Körperschaft haben.

Folgt man der Meinung von Dr. Klug, Leiter des Stadtrechnungshofes Linz liegt der größte Vorteil der Kameralistik, im Vergleich zur Doppik in der Zielsetzung dieser Verrechnungssystematik. Das viel diskutierte Problem der Diskrepanz zwischen dem Versorgungsgedanken einer öffentlichen Institution und dem Streben nach Gewinn in der Privatwirtschaft, spricht wohl eindeutig für eine Beibehaltung des oftmals als „überholt“ bezeichneten Systems der Kameralistik.[99]

Hingegen spricht sich Dr. Riegler, Leiter des Stadtrechnungshofes Graz für eine Einführung der doppelten Buchhaltung im öffentlichen Haushaltswesen aus. Der internationale Druck auf Österreich wächst zunehmend Weiters sei die Notwendigkeit eines Umdenkens betreffend der Ausrichtung der öffentlichen Finanzplanung, sowie der Darstellung des öffentlichen Vermögens längst überfällig.[100]

[99] Vgl. http://www.staedtebund.gv.at/themenfelder/finanzen/vrv.html, verfügbar am 22.3.2013

[100] Vgl. http://www.staedtebund.gv.at/gemeindezeitung/oegz-beitraege/oegz-beitraege-details/artikel/nochmals-zum-themadoppik-auch-fuer-oeffentliche-haushalte.html , verfügbar am 22.3.2013

Die Vermögensbewertung und die damit verbundene Möglichkeit Erfolgsveränderungen darzustellen, stellt vor allem die kleinen Gemeinden in Österreich vor ein großes Problem.

Die mangelnde Bereitschaft zur Umstellung des Verrechnungssystems hat ihre Ursache in dem, im Zuge des Umstellungsprozesses, entstehenden Aufwand. Die Vorteile der doppelten Buchhaltung sind allerdings überwiegend.

Die eindimensionale Darstellung der Einnahmen und Ausgaben im kameralistischen System ist nicht zukunftsweisend. Dieses veraltete System ermöglicht weder Planung, noch wirtschaftliches Verhalten. Auch wenn der Umstellungsprozess langwierig, kostenintensiv und kompliziert ist, hat einer Reform höchste Priorität eingeräumt zu werden.

Die Vorteile der doppelten Buchhaltung und die daraus resultierenden Möglichkeiten, lassen keine anderslautende Empfehlung zu.

Durch die wirkungsorientierte Gestaltung der doppelten Buchhaltung und der in Durchführung befindlichen Haushaltsrechtsreform des Bundes, wird eindrucksvoll dargelegt, welche Ergebnisse ein Umstieg mit sich bringen würde.

Auch wenn eine Körperschaft von der Grundeinstellung, der Bedürfnisbefriedigung, nicht abgehen darf, sollte eine wirtschaftliche Neu-Orientierung keine Nachteile mit sich bringen.

Eine Körperschaft kann aufgrund des kameralen Buchführungsstils niemals ergründen, ob eine Betätigung im Sinne von wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgsversprechend ist. Dies führte in der Vergangenheit zu unwirtschaftlichen Entscheidungen. Auch wenn eine Erfolgsorientierung keinesfalls zu Lasten der BürgerInnen gehen darf, würde ein solcher Fokus nachhaltig bessere Ergebnisse hervorbringen und die Körperschaften auf langfristig gesunde Beine stellen.

Ein zusätzlicher positiver Nebeneffekt ist die durch die Umstellung gewonnene Information über das Vermögen der öffentlichen Hand.

Auswertungen und genaue Berechnungen wären nach einer erfolgten Reformierung ebenso schnell verfügbar, wie Kennzahlen, inklusive den dazugehörigen Auswertungen. Erstmals wäre es möglich den Eigenkapitalbestand einer Gemeinde genau zu beziffern.

Durch die Umstellung wird das Gemeindevermögen transparenter, die Steuerung einzelner Gemeinden könnte erfolgsorientiert erfolgen.

Einzelne Gemeinden könnten miteinander verglichen werden und somit in Konkurrenz zu einander gebracht werden. Die Folge wäre ein Wandel, weg von einem bisherigen Kostendeckungsgedanken hin, zu einer erfolgsorientierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und einer finanziell gesicherten Zukunft.

Literaturverzeichnis

Literatur

Achatz/Tumpel (2011)	Achatz Markus (Hrsg.), Tumpel Michael (Hrsg.) Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern Wien, Linde, 2011
Bertl/Deusch/Hirschler (2007)	Bertl Romuald, Deutsch Eva, Hirschler Klaus Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 5. Auflage Wien, Lexis Nexis ARD ORAC, 2007
Bräunig (2007)	Bräunig Dietmar, Greiling Dorothea(Hrsg.) Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre Berlin, BWV, 2007
Doralt (2012)	Doralt Werner Steuerrecht 2012/2013,14. Auflage Wien, Manz, 2012
Engels/Eibelshäuser (2011)	Engels Dieter(Hrsg.) Eibelshäuser Manfred(Hrsg.) Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik Köln, Carl Link Kommunalverlag, 2010

Gabele/Mayer (2003)
Gabele Eduard, Mayer Horst
Buchführung
München, Oldenbourg, 2003

Heller (2010)
Heller F. Robert
Haushaltsgrundsätze für Bund. Länder und Gemeinden
2. Völlig neu bearbeitete Auflage
Heidelberg, hjr Verlag, R.v.Decker, 2010

Henkes (2008)
Henkes Jörg
Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften
Berlin, Erich Schmidt Verlag, 2008

Hilber (2007)
Hilber Klaus (Hrsg.)
Leitfaden für Unternehmensgründer – Steuerrecht
4. Auflage
Wien, Österreich, 2007

Hübner-Schwarzinger/Wiesner (2005)
Hübner-Schwarzinger Petra, Wiesner Werner
Umgründungslexikon
Wien, Linde, 2015

Köhrmann (2009) Köhrmann Hannes, Baetge Jörg (Hrsg.),Kirsch Hans-Jürgen (Hrsg.), Thiele Stefan(Hrsg.)
Die Rechnungslegung kommunaler Gebietkörperschaften
Reihe: Rechnungslegung und Wirschaftprüfung, Band 19
Köln, Josef Eul, 2009

Kühnau (1961) Kühnau Martin
Der Formalaufbau der volkswirtschaflichen Buchhaltung
Wirtschaftswissenschaftliche Abhandlung, Heft 13
Berlin,Duncker/Humblot , 1961

Kühner/Goldbach (2010) Kühner Kai, Goldbach Arnim
Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Sachsen-Anhalt, Einführung Kommentar und aktuelle Vorschriften
Dresden, Saxonia, 2010

Littkemann/Holtrup/Schulte (2007) Littkemann Jörn, Holtrup Michael, Schulte Klaus
Buchführung: Grundlagen – Übungen – Klausurvorbereitungen
2. überarbeitete Auflage
Wiesbaden, Gabler, 2007

Moews (2002)
Moews Dieter
Kosten- und Leistungsrechnung
München, Oldenbourg, 2002

Mülhaupt (1985)
Mülhaupt Ludwig, Eichhorn Peter (Hrsg.)
Ziele und Aussagewert eines modernen öffentlichen Rechnungswesen
In: Betriebswirtschaftliche Erkenntnisse für Regierung, Verwaltung und öffentliche Unternehmen
Berlin, Bwv, 1985

Neuhofer (1998)
Neuhofer Hans
Gemeinderecht: Organisation und Aufgaben der Gemeinden in Österreich, 2., völlig neuberabeitette Auflage
Wien, Springer, 1998

Nguyen (2008)
Nguyen Tristan
Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen
Karlsruhe, VVW, 2008

Raupach/Stangenberg (2009)
Raupach Björn, Stangenberg Katrin
Doppik in der öffentlichen Verwaltung
2. Auflage
Wiesbaden, Gabler, 2009

Rittner/Dreher (2008) Rittner Fritz, Dreher Meinrad
Europäisches und deutsches Wirtschaftsrecht
3. Völlig neu bearbeite und erweiterte Auflage
Berlin, C.F.Müller, 2008

Schallmeiner (2010) Schallmeiner Barbara
Öffentliches Rechnungswesen in Österreich
Saarbrücken, VDM, 2010

Schauer (2007) Schauer Reinbert, Bruggermeier Martin (Hrsg.)
Reformüberlegungen auf Landes- und Gemeindeebende
In: Controlling und Performance Management im öffentlichen Sektor
Basel, Haupt, 2007

Schauer (2009) Schauer Reinbert
Betriebswirtschaftslehre, 2. Erweiterte Auflage
Wien, Linde, 2009

Schauer (2012) Schauer Reinbert
Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen
Wien, Linde, 2012

Sorgenfrei (2000)
Sorgenfrei
Die externe Rechnungslegung im wettbewerblich gestalteten öffentlichen Hichschulwesen- unter Würdigung kameralistischer und doppischer Reformansätze
München, Herbert Utz Verlag, 2000

Steiner (2006)
Steiner Udo (Hrsg.),
Besonderes Verwaltungsrecht: Ein Lehrbuch
Berlin, C.F.Müller, 2006

Streitferdt/Loitz (1998)
Streitferdt Lothar, Loitz Rüdiger, Freidank Carl-Christian (Hrsg.)
Rechnungslegungspolitk im Rahmen des Öffentlichen Rechnungswesens
In Rechnungslegungspolitik
Berlin, Springer, 1998

Ulrich (2004)
Ulrich Grit
Das Konzept eines doppisch geprägten öffentlichen Rechnungswesens (Speyerer-Verfahren) unter besonderer Berücksichtigung der Vermögensbewertung
1. Auflage
Norderstedt, Grin, 2004

Quellen aus dem Internet

BMF

Erläuterungen BHV 2013

Begutachtungsentwurf

URL:
http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtre-form/RechtlicheGrundlagen/RechtlicheGrundlage_11682/Verordnungen/Erlaeuterungen_BHV_2013_-_Begutachtungsverfahren.pdf

Verfügbar am 14.2.2013

IPSASB :

Übersicht IPSAS

URL:
http://www.ipsas.de/standards.php

Verfügbar am 12.1.2013

Österreichischer Städtebund

Website des Österreichischen Städtebundes

http://www.staedtebund.gv.at/gemeindezeitung/oegz-beitraege/oegz-beitraege-details/artikel/nochmals-zum-themadoppik-auch-fuer-oeffentliche-haushalte.html

Verfügbar am 22.3.2013

Österreichischer Städtebund

Website des Österreichischen Städtebundes

http://www.staedtebund.gv.at/themenfelder/finanzen/vrv.html

Verfügbar am 22.3.2013

Gesetzte und Verordnungen, Richtlinien

BHG 2013	Bundeshaushaltsgesetz BGBl. I Nr. 139/200
BHV 2013	Durchführungsverordnung Bundeshaushaltsgesetz 2013 BGBL, II Nr.. 266/2010
BMF 2011	Eröffnungsbilanzverordnung BGBl. II Nr. 434/2011
BMF 2012	Eröffnungsbilanzverordnungs-Richtlinie GZ BMF-111401/0070-II/2012

Anlagen

Teil 1 ..... A-I

Teil 2 ..... A-IV

Teil 3 ..... A-V

Anlagen, Teil 1 - IPSAS

IPSAS	Inhalt	IFRS/IAS
IPSAS 1	Definition der Grundlagen des öfffentlichen Rechnungswesens	IAS 1/ IFRS 1
IPSAS 2	Darstellung der Bewegung von Zahlungsmitteln - Kapitalflußrechnung	IAS 7
IPSAS 3	Ermittlung des Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	IAS 8
IPSAS 4	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse	IAS 21
IPSAS 5	Bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalkosten	IAS 23
IPSAS 6	Konzernrechnungslegung	IAS 27
IPSAS 7	Bilanzierung von Beteiligung an verbundenen Unternehmen	IAS 28
IPSAS 8	Bilanzierung von Joint Ventures	IAS 31
IPSAS 9	Ergebnisrealisierung aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen (im Gegensatz zu Non-exchange transactions wie Steuern)	IAS 18
IPSAS 10	Rechnungslegung in Hochinflationsländern	IAS 29
IPSAS 11	Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen	IAS 11
IPSAS 12	Bilanzierung von Vorräten	IAS 2
IPSAS 13	Bilanzierung von Leasingverträgen	IAS 17
IPSAS 14	Behandlung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag	IAS 10
IPSAS 15	Darstelllung und Angabe von Informationen über alle Arten von Finanzinstrumenten	IAS 32
IPSAS 16	Bilanzierung von als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien	IAS 40
IPSAS 17	Bilanzierung von Sachanlagen	IAS 16
IPSAS 18	Regeln zur Segementberichterstattung	IAS 14
IPSAS 19	Bilanzierung und Darstellung von Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	IAS 37
IPSAS 20	Angaben über Beziehungen zu nahestehende Unternehmen und Personen	IAS 24
IPSAS 21	Wertminderungen von nicht gewerblichen Vermögenwerten	IAS 36
IPSAS 22	Ausweis von Finanzinformationen über den allgemeinen Regierungssektor	N/A
IPSAS 23	Erlöse, denen kein Austauschvorgang zugrunde liegt (Steuern und Transferzahlungen)	N/A
IPSAS 24	Darstellung von Budget Informationen in Jahresabschlüssen	N/A
IPSAS 25	Leistungen zu Gunsten der Angestellten	IAS 19
IPSAS 26	Wertminderung von gewerblichen Vermögenswerten	IAS 36
IPSAS 27	Landwirtschaft	IAS 41
IPSAS 28	Finanzinstrumente: Darstellung	IAS 32
IPSAS 29	Finanzinstrumente: Bilanzierung	IAS 39
IPSAS 30	Finanzinstrumente: Angaben	IFRS 7
IPSAS 31	Immaterielle Vermögenswerte	IAS 38

Tabelle 27 - Übersicht IPSAS[101]

[101] Vgl. http://www.ipsas.de/standards.php verfügbar am 12.1.2013

Anlagen, Teil 2 - Unterschiede HRM-IPSAS

	HRM Harmonisiertes Rechnungsmodell	**IPSAS** International Public Sector Accounting Standards IPSAS
Zweck/Ziel	Vorschlag der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren für die Rechnungslegung von öffentlich-rechtlichen Körperschaften zuhanden der Kantone. Basis für die individuelle Rechtsetzung in den Kantonen (Finanzhaushalt- und Gemeindegesetz) Vereinheitlichung der Rechnung von Kantonen und Gemeinden	Sammlung von Regeln zur Präzisierung von einzelnen Themen der Rechnungslegung in öffentlichen Haushalten. Schaffen von Transparenz für Stakeholders True and fair view - Prinzip
Bestandteile der Jahresrechnung	Bestandesrechnung (Bilanz) Laufende Rechnung (ER) Investitionsrechnung Anhang	Bilanz Erfolgsrechnung (ER) Geldflussrechnung Eigenkapitalnachweis Anhang
Anwendung	Definition der wichtigsten Bilanzgrössen (Finanz- und Verwaltungsvermögen). Einheitlicher Kontenrahmen (Kostenarten, Funktionen). Empfehlung für Abschreibungsvorschriften. Auch Instrument zur Kreditbewilligung.	Beruft sich auf die Praxis und Erfahrungswerte von privatwirtschaftlichen Unternehmungen. Können deshalb laufend ergänzt werden. Um IPSAS Konformität zu erreichen, müssen alle Standards erfüllt sein.
Anpassungsfähigkeit	Eher langwieriger Prozess. Auf politischem Weg müssen Gesetze, Verordnungen und Kreisschreiben neu festgesetzt werden.	Werden laufend auf Basis der bestehenden IFRS ergänzt.
Konsolidierung	Der Bottom-up-Ansatz schreibt für jede Gemeinde (Politische, Schul-, Kirchgemeinde) vor, dass alle vom Rechtsträger ohne eigene Rechtsform (inkl. unselbstständige Anstalten) erbrachten Leistungen in einer Rechnung zusammenzufassen sind. Keine Definition Konsolidierungskreis.	IPSAS gibt die Art und Weise vor, wie konsolidiert werden muss, und definiert auch den Konsolidierungskreis (top down).
Rating / Benchmarking	Relativ schwierig, da nur wenig einheitliche Rechnungslegungsvorschriften bestehen (Kontenrahmen) und jeder Kanton die Rechnungslegung im Rahmen der Gesetzgebung unterschiedlich geregelt hat. Dadurch hoher Aufwand für vergleichbare Zahlen.	Dank vergleichbarer Rechnungslegungen lassen sich Benchmarks zwischen den einzelnen Verwaltungen erstellen. Dadurch entsteht für das Rating mehr Transparenz.

Tabelle 28 - Vergleich HRM-IPSAS[102]

[102] Vgl. http://www.ipsas.org/ipsas_und_hrm.htm verfügbar am 14.1.2013

Anlagen, Teil 3

Übersicht Bewertungsregeln gemäß BHV 2013

Vermögenswerte	**Nominalwert**	**Barwert**	**Anschaffungskosten**	**Herstellungskosten**	**Lineare Abschreibung**	**Anteil am geschätzten Nettover-mögen**	**Impairment**	**Beizulegender Zeitwert**	**Betrieblicher Sachaufwand bei An-passung**	**Sonstige, Erträge bei Anpassung**	**Finanzergebnis bei Anpassung**	**Anpassung im Nettovermögen**	**§§ BHV 2013**
Liquide Mittel	X												42 (1)
Kurzfristige Finan-zinstrumente													
Kurzfristige Forde-rungen aus WTV	X												52 (3)
Kurzfristige Forde-rungen	X												42 (2)
Vorräte			X	X			X		x	X			80 (3, 6-9)
Bis zur Endfällig-keit gehaltene Finanzinstrumente			X		X		X				X		43 (2), 44, 80 (6-9
Zur Veräußerung verfügbare Finan-zinstrumente			X					X			X	X	43 (3), 45
Wertpapiere der Republik Öster-reich	X												43 (4)
Langfristige For-derungen aus WTV	X												52 (3)
Sonstige Derivate								X				x	52 (6)
Beteiligungen			X			X	X				X	X	46 (6,7), 47, 80 (6-9)

Unverzinste langfristige Forderungen		X									x		80 (1)
Sachanlagen (außer Grundstücke, geleistete Anzahlungen, Kulturgüter)			X	X	X		X		X	X			49 (3,5,9), 80 (6-9)
Grundstücke			X					X					49 (3)
Geleistete Anzahlungen	X												42 (2), 49 (6)
Kulturgüter			X	X				X				x	49 (7)
Immaterielle Anlagenwerte			X		X		X		X	X			49 (2,5), 80 (6-9)
Sonstige Vermögenswerte	X												42 (2)
Bundesfinanzierung	X												42 (1)

Tabelle 29 - Übersicht Bewertungsregeln Vermögenswerte[103]

Fremdmittel	**(Rück)Zahlungsbetrag/Nominalwert**	**Voraussichtlicher (Rück)Zahlungsbetrag**	**Barwert**	**Beizulegender Zeitwert**	**Personalaufwand und betrieblicher Sachaufwand**	**Sonstige Erträge bei Anpassung**	**Finanzergebnis bei Anpassung**	**Anpassung im Nettovermögen**	**§§ BHV 2013**
Kurzfristige Finanzschulden	X								51 (1)
Kurzfristige Verbindlichkeiten aus WTV	X								52 (3)
Geldverbindlichkeiten zur Kassastärkung	X								42 (3)
Kurzfristige Verbindlichkeiten	X								42 (3)

[103] URL: http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/RechtlicheGrundlagen/RechtlicheGrundlage_11682/Verordnungen/Erlaeuterungen_BHV_2013_-_Begutachtungsverfahren.pdf, verfügbar am 14.2.2013

Rückstellungen für Prozesskosten		X			X	X			79 (4)
Sonstige kurzfristige Rückstellungen (> 50.000)		X			X	X			53 (3,6,7,8)
Langfristige Finanzschulden	X								51 (1)
Langfristige Verbindlichkeiten aus WTV	X								52 (3)
Langfristige Verbindlichkeiten	X								42 (3)
Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen			X		X	X			77
Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten			X		X	X	X		78

Tabelle 30 - Übersicht Bewertungsregeln Fremdmittel[104]

[104] URL: http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/RechtlicheGrundlagen/RechtlicheGrundlage_11682/Verordnungen/Erlaeuterungen_BHV_2013_-_Begutachtungsverfahren.pdf, verfügbar am 14.2.2013

Selbstständigkeitserklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Quellen entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht.

Diese Arbeit wurde in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt.

Graz, 25.3.2013

Thomas Michelitsch, BA