

RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Serie
VRV 2015
Teil 6!

Herausgeber **Walter Leiss, Alois Steinbichler**
Schriftleitung und Redaktion **Markus Achatz, Peter Pilz**
Redaktion **Christoph Grabenwarter, Ferdinand Kerschner, Marcus Mayer,
Katharina Pabel, Alfred Riedl, Ursula Stingl-Lösch**

November 2018

04

153 – 192

Schwerpunkt

Gewerberecht

Gastgärten im Spannungsfeld von Deregulierung
und intensiver Nutzung *Dietmar Klose* ↻ 156

Marktrecht – ein Überblick *Nina Felbinger-Forster* ↻ 160

Übersicht

Steuer-Radar ↻ 165

Beiträge

Geschäftsordnung für die Kollegial-
organe der Gemeinde *Kerstin Gotthard* ↻ 169

Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde als Steuergläubigerin
Stefan Leo Frank ↻ 167

Straßenerhaltungspflichten der Gemeinden, Winterdienst
und Haftung – Update 2018 *Silvia Riederer* ↻ 179

VRV 2015 – Beurteilung der Finanzlage einer Gemeinde
Veronika Meszarits ↻ 184

Erfolgsfaktoren und Trends bei Haushaltskonsolidierungen
Andreas Pölzl, Peter Pilz und Christina Duller ↻ 189

VRV 2015 – Beurteilung der Finanzlage einer Gemeinde

Inwieweit sollen Bewertungsspielräume genutzt werden? Stellt sich die Finanzlage einer Gemeinde nach der Umstellung anders als bisher angenommen dar?

RFG 2018/35

VRV 2015

Finanzkennzahlen;
Finanzanalyse;
Erstanalyse;
Nachhaltigkeit

Mit den drei Haushalten nach VRV 2015 steht grundsätzlich das gesamte Universum an Finanzkennzahlen, die im unternehmerischen Kontext verwendet werden, zur Verfügung. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit der Fragestellung, inwieweit in der Privatwirtschaft verwendete Kennzahlen für die Interpretation von Kommunalhaushalten übernommen werden können. Die Besonderheiten öffentlicher Haushalte berücksichtigend, wird ein Kennzahlenset vorgeschlagen. Daraus wird eine Auswahl für eine rasche Erstanalyse getroffen. Dieser Beitrag stellt zu einem großen Teil eine Kurzzusammenfassung der RFG-Schriftenreihe zu Finanz-Kennzahlen für Gemeindehaushalte nach VRV 2015 dar.¹⁾

Von Veronika Meszarits

Inhaltsübersicht:

- A. Rahmenkonzept: Was mit einer Finanzanalyse gemessen werden kann
 1. Nachhaltigkeit als oberste Zielbestimmung für das kommunale Haushaltswesen
 2. Rahmenkonzept für die Kategorisierung von Finanzkennzahlen
 3. Messbare finanzielle Zieldimensionen auf Basis des Rahmenkonzepts
- B. Besonderheiten der kommunalen Finanzanalyse
- C. Ein Set von aussagekräftigen Finanzkennzahlen
 1. Finanzkompass für eine rasche Erstanalyse
 2. Qualitative Aspekte und Einschränkungen
 3. Konkrete Schritte bei einer Erstanalyse
- D. Nutzen von Kennzahlen im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz

A. Rahmenkonzept: Was mit einer Finanzanalyse gemessen werden kann

1. Nachhaltigkeit als oberste Zielbestimmung für das kommunale Haushaltswesen

Sobald der erste Voranschlag gemäß VRV 2015 für das Jahr 2020 vorliegt, bzw. spätestens mit dem Rechnungsabschluss für das Jahr 2020, kann ein Gemeindehaushalt aus drei Blickwinkeln analysiert werden. Mit der zielgerichteten Aufbereitung und Interpretation von Finanzinformationen entfaltet das Voranschlags- und Rechnungssystem nach VRV 2015 erst seinen eigentlichen Nutzen. Allerdings gilt es auch hier auf die Spezifika des öffentlichen Sektors und des Wirtschaftens mit öffentlichen Mitteln Rücksicht zu nehmen.

Das primäre Ziel im öffentlichen Haushaltswesen ist verfassungsrechtlich vorgegeben. Art 13 Abs 2 B-VG sieht vor, dass Bund, Länder und Gemeinden bei ihrer Haushaltsführung die Sicherstellung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts und nachhaltig geord-

nete Haushalte anzustreben haben. Dieses Prinzip der Nachhaltigkeit oder auch intergenerativen Gerechtigkeit kann mit einfachen Worten dahingehend erklärt werden, dass die heutige Generation nicht auf Kosten zukünftiger Generationen wirtschaften darf.

2. Rahmenkonzept für die Kategorisierung von Finanzkennzahlen

Bevor Kennzahlen für eine Finanzanalyse gewählt werden können, muss definiert werden, welche Aspekte die finanzielle Lage betreffend überhaupt gemessen werden können. Abb 1 zeigt, dass das verfassungsrechtlich vorgegebene Ziel auf zwei Grundpfeilern beruht.

- Einerseits gilt es die kommunalen Aufgaben wie bspw die Bereitstellung von Infrastruktur wirtschaftlich (effizient) und zweckmäßig (effektiv) zu erbringen.
- Andererseits ist die Finanzierung kommunaler Aufgaben sicherzustellen. Ausgabenseitig stehen die Liquidität und eine tragbare Gesamtverschuldung im Vordergrund, einnahmenseitig ist dies eine ausreichend hohe finanzielle Leistungsfähigkeit inklusive einer Reservenbildung für größere Vorhaben.

Finanzkennzahlen können va für Aussagen zur Finanzierung herangezogen werden. Sie unterstützen auch Interpretationen zur Wirtschaftlichkeit und über die Qualität der Aufgabenerfüllung. Hier reicht jedoch das Rechenwerk, egal ob gem VRV 1997 oder VRV 2015 geführt, nicht aus. Ob bspw die Qualität der Straßeninfrastruktur zufriedenstellend ist, kann nur zum Teil mit Finanzinformationen aus dem Rechnungswesen beantwortet werden. Im Gegensatz dazu können Fragen die Finanzlage betreffend zum Großteil mit Informationen des Rechnungswesens beantwortet werden. Daher liegt der Fokus im Folgenden auf der Interpretation der Finanzlage.

1) Meszarits, Finanzkennzahlen für Gemeindehaushalte nach VRV 2015, RFG-Schriftenreihe 1/2017 (2017).

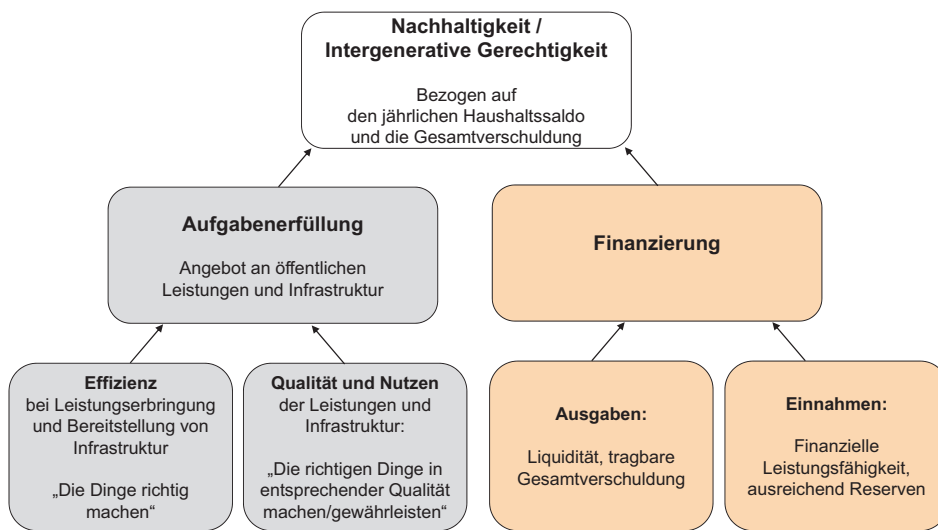


Abb 1: Rahmenkonzept für die Beurteilung von nachhaltigem Wirtschaften auf kommunaler Ebene.
 Quelle: Eigene Darstellung basierend auf Brealey/Myers/Allen, Principles of Corporate Finance (2014)

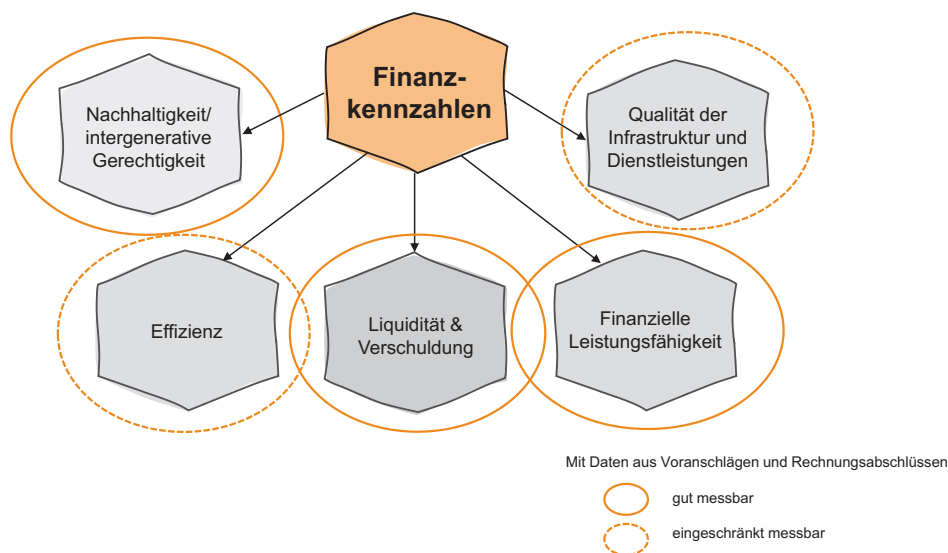


Abb 2: Kategorisierung von Finanzkennzahlen – messbare finanzielle Zieldimensionen auf Basis des Rahmenkonzepts.
 Quelle: Eigene Darstellung basierend auf Atrill/McLaney, Financial Accounting for Decision Makers (2013) 250

3. Messbare finanzielle Zieldimensionen auf Basis des Rahmenkonzepts

Für die Kategorisierung von Finanzkennzahlen gibt es unterschiedlichste Konzepte, wobei das in Abb 2 gewählte Konzept Finanzkennzahlen nach ihren Zieldimensionen unterscheidet. Von den angeführten Dimensionen können die Nachhaltigkeit, Liquidität und Verschuldung sowie die finanzielle Leistungsfähigkeit mit Informationen des Rechnungswesens am besten gemessen werden. Zur Messung der Effizienz und Qualität der Infrastruktur können Finanzkennzahlen lediglich einen Beitrag leisten. Bei der Auswahl von Finanzkennzahlen gilt es diese Zieldimensionen so gut wie möglich abzudecken und Kennzahlen zu finden, die verlässlich und aussagekräftig sind. Für die richtige Auswahl sind daher zunächst einige Besonderheiten der kommunalen Finanzanalyse zu beachten.

derheiten der kommunalen Finanzanalyse zu beachten.

B. Besonderheiten der kommunalen Finanzanalyse

Bei Anwendung der VRV 2015 liegen Finanzinformationen vor, die es versierten NutzerInnen erlauben, jedwede aus dem unternehmerischen Kontext bekannte Analyse durchzuführen. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass es wesentliche Unterschiede und Besonderheiten kommunaler Haushalte im Vergleich zur Unternehmenswelt gibt:²⁾ →

2) Vgl. Magin, Kommunale Rechnungslegung. Konzeptionelle Überlegungen, Bilanzanalyse, Rating und Insolvenz (2011); Owczarzak, Kennzahlen für die kommunale Jahresabschlussanalyse (2007).

- **1. Kommunen ohne Eigentümer:** Die BürgerInnen einer Gemeinde können nicht mit AktionärInnen eines Unternehmens gleichgesetzt werden, da sie weder Aktien noch andere Besitzrechte an der Gemeinde haben. Bei einem Wohnortwechsel bspw besteht kein Anspruch auf Erstattung der gezahlten Steuern. Somit haben Kennzahlen über Rentabilität des Wirtschaftens wie Eigen- oder Gesamtkapitalrentabilität eine geringe bis keine Bedeutung.
- **2. Zwangsabgaben und Zwangsleistungen:** Am freien Markt, wo Angebot und Nachfrage einander treffen, gibt es einen Konnex zwischen Rentabilität/finanzieller Leistungsfähigkeit mit der Art und Weise, wie Vermögen eingesetzt wird. Damit werden Analysen über die Vermögensstruktur wie bspw die Anlageintensität oder der Kapitalumschlag gemessen und in Verbindung mit der Ertragskraft gebracht. Diese Logik passt im Gemeindekontext nicht, da die Aufgaben, die es zu erfüllen gilt, stark vorgegeben und reglementiert sind. Gleichzeitig ist die Höhe der erzielbaren Erträge geregelt. Umsatzrentabilität oder Return on Investment machen da wenig Sinn.
- **3. Fehlende Insolvenzfähigkeit:** Ein Mindestmaß an öffentlicher Aufgabenerfüllung ist unverzichtbar, egal wie es um den Finanzstatus der dafür zuständigen Einheit bestimmt ist. Somit sind Kennzahlen, ein Insolvenzrisiko betreffend, nur bedingt aussagekräftig.
- **4. Vermögen ohne Veräußerungswert, fiktive Vermögenswerte, große Bewertungsspielräume und Preisniveaus, Unveräußerbarkeit vieler Vermögenswerte:** Das Nettovermögen („Eigenkapital“) in einem Gemeindehaushalt nach VRV 2015 ergibt sich im Jahr des Umstiegs aus der Differenz der Aktivseite, dh des gesamten bewerteten Vermögens, und der vorhandenen Fremdmittel inklusive Investitionszuschüssen auf der Passivseite. Somit ist das Nettovermögen bloß die rechnerische Differenz zwischen dem bewerteten Vermögen und den Schulden.

Im Unterschied zu einem privatwirtschaftlichen Unternehmen wurden jedoch nicht 100% der Vermögenswerte auf der Aktivseite mit 100% der Werte auf der Passivseite „erwirtschaftet“ bzw finanziert. Gewisse Vermögenswerte wie bspw manche Kulturgüter sind nicht enthalten, gleichzeitig können Vermögenswerte angeführt sein, die bereits seit Jahrhunderten im Besitz der Gemeinde sind, wie bspw historische Rathäuser. Viele, wenn nicht der Großteil der Vermögenswerte sind nicht veräußerbar, sondern stellen aufgrund der Verpflichtung der Gemeinde, sie zu erhalten, vielmehr eine finanzielle Belastung dar. Zu guter Letzt kommen noch große regionale Unterschiede im Rahmen der Erstbewertung zum Tragen wie bspw die große österreichweite Varianz bei Quadratmeterpreisen für Grund und Boden. Der Vergleich von Absolutbeträgen, ebenso aber auch Eigen- oder Fremdkapitalquoten haben somit nur eine beschränkte Aussagekraft.

Zusammenfassend bedeutet dies, dass der Zusammenhang von Aktiv- und Passivseite der Vermögensrechnung („Bilanz“) und die absolutbetragsmäßige Höhe nicht oder nur teilweise der privatwirtschaftlichen Bilanzanalyse-Logik folgen. Daraus abgeleitet

sind bei der kommunalen Jahresabschlussanalyse eigene Kriterien anzuwenden:

Kriterien für die kommunale Jahresabschlussanalyse:³⁾

- Die **Vermögensrechnung** gibt bedingt Auskunft über Kapitalherkunft und -verwendung und über die Verwertbarkeit oder den Nutzen des Vermögens. Damit sind **relative** Veränderungen über die Änderung des Vermögens aussagekräftiger als die absolutbetragsmäßige Höhe.
- Eigentümer einer Kommune gibt es nicht, das kommunale **Vermögen hat größtenteils kein Schuldendeckungspotential**.
- Die Erträge einer Gemeinde hängen zum Großteil von **Zwangsabgaben** ab bzw werden nach dem System des **Finanzausgleichs** verteilt. Aussagen zum Zusammenhang zwischen Aufwendungen, Erträgen und Umsätzen können daher nicht generell oder nur eingeschränkt (bspw für Gebührenhaushalte) getroffen werden.
- Der kommunale Jahresabschluss dient va zum **Schutz künftiger Generationen** vor dem Handeln der heutigen Generation. Die Aufsichtsbehörden haben die Aufgabe, die Interessen künftiger Generationen zu vertreten. Dies setzt eine verursachungsgerechte Aufwandserrechnung und im Durchschnitt den Ausgleich des ordentlichen Aufwands durch ordentliche Erträge möglichst innerhalb derselben Rechnungsperiode voraus. **Daraus ergibt sich ein starker Fokus auf die Ergebnisrechnung mit dem ordentlichen Saldo der Ergebnisrechnung als einen der wichtigsten Indikatoren.**

C. Ein Set von aussagekräftigen Finanzkennzahlen

Aufbauend auf die Besonderheiten und Kriterien für die kommunale Jahresabschlussanalyse wurde ein Set von Kennzahlen ausgewählt. Dabei wurde darauf geachtet, dass die in Abb 2 gewählten Dimensionen möglichst gut abgedeckt werden. Zudem sollten diese Kennzahlen eine breite Anwendung in der wissenschaftlichen Praxis haben und auf Basis der zur Verfügung stehenden Informationen leicht zu ermitteln und gleichzeitig aussagekräftig sein.

Bei Anwendung dieses Filters sind schließlich 17 Kennzahlen übriggeblieben, wobei sich diese Zahl auf Basis der verwendeten Unterlagen ergeben hat und somit auch beliebig erweiterbar oder einschränkbar wäre. Für die Gesamtaufstellung dieser Kennzahlen wird auf die RFG-Schriftenreihe verwiesen.⁴⁾ Aus diesem Set werden nun im Folgenden einige wenige Kennzahlen ausgewählt, die für eine rasche Erstanalyse im Sinne eines Finanzkompasses verwendet werden können.

3) Vgl *Magin*, Kommunale Rechnungslegung. Konzeptionelle Überlegungen, Bilanzanalyse, Rating und Insolvenz (2011) 106f.

4) *Meszarits*, Finanzkennzahlen für Gemeindehaushalte nach VRV 2015, RFG-Schriftenreihe 1/2017 (2017).

1. Finanzkompass für eine rasche Erstanalyse

Die Auswahl für den Finanzkompass erfolgte nach den folgenden Kriterien:

- Die Interpretation der Kennzahl sollte möglichst eindeutig und einfach zu berechnen sein.
- Die Entwicklung eines Scoreboard-Systems sollte auf dieser Basis möglich sein. (Scoreboard-Systeme sind mehrdimensionale Indikatorensysteme, die als ein Frühwarnsystem ermöglichen sollen, Aussagen zur Finanzlage treffen zu können. Dabei wird für jede ausgewählte Kennzahl ein Bewertungssystem beispielsweise nach dem Schulnotensystem festgelegt.)
- Die Finanzlage sollte aus mehreren Dimensionen beleuchtet werden.
- Die ausgewählten Kennzahlen sollten in möglichst unterschiedliche Richtungen messen und sich nicht zu stark gegenseitig beeinflussen.

a) Nachhaltigkeit

Im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeit oder intergenerativen Gerechtigkeit ist ein ausgeglichener Ergebnishaushalt der wichtigste Indikator, weil dieser aussagt, ob in einer bestimmten Periode das Reinvermögen (dh das Nettovermögen) einer Gemeinde vermehrt oder geschmälert wurde. Daher wurde einerseits der Aufwandsdeckungsgrad gewählt, der folgendermaßen errechnet werden kann:

$$\text{Aufwandsdeckungsgrad} = \frac{\text{Summe der Erträge}}{\text{Summe der Aufwendungen}} \times 100$$

Ziel der Finanzgebarung muss es sein, einen Wert über 100 zu erzielen. Damit ist gewährleistet, dass nicht bloß die finanzierungswirksamen Aufwendungen, sondern auch der laufende Substanzverlust der vorhandenen Infrastruktur (Abschreibungen) durch die Erträge gedeckt ist.

Des Weiteren ist für Aussagen zur Nachhaltigkeit wichtig, ob das Reinvermögen der Gemeinde aufrechterhalten werden kann. Dies zeigt die Nettovermögensveränderungsrate. Die absolutbetragsmäßige Höhe des Nettovermögens spielt dabei eine untergeordnete Rolle. Umso wichtiger ist jedoch die Veränderung im Zeitablauf. Daher wird empfohlen, zumindest einen Zeitraum von fünf Jahren zu betrachten.

$$\text{Nettovermögensveränderungsrate} = \frac{\text{Nettovermögen}_t}{\text{Nettovermögen}_{\text{Durchschnitt } t-5 \text{ bis } t-1}} \times 100$$

Ziel der Finanzgebarung muss es ein, einen Wert über 100 zu erzielen, weil in diesem Fall das Reinvermögen erhalten wird.

b) Finanzielle Leistungsfähigkeit: Freie Finanzspitze

Die Freie Finanzspitze oder auch „Auszahlungsdeckungsgrad operativen Gebarung nach Schuldentilgung“ ist für die kommunale Haushaltssteuerung eine Schlüsselkennzahl und misst, welcher Anteil der Einzahlungen der operativen Gebarung nach Bedeckung der laufenden Schuldentilgung für Investitionen übrig bleibt.

$$\text{Freie Finanzspitze} = \frac{\text{Saldo 1: Geldfluss operative Gebarung} - \text{Schuldentilgung}}{\text{Summe der Einzahlungen operative Gebarung}} \times 100$$

Je höher der Wert ist, umso besser. Ein negativer Wert weist auf raschen Konsolidierungsbedarf hin, da für die Schuldentilgung und möglicherweise auch für den laufenden Betrieb eine Neuverschuldung notwendig ist.

c) Liquidität und Verschuldung

Die Liquidität zweiten Grades gibt Auskunft darüber, ob zu einem bestimmten Stichtag die kurzfristigen Fremdmittel durch die vorhandenen liquiden Mittel gedeckt sind. Sie sollte bei zumindest 100% liegen, weil in diesem Fall alle kurzfristigen Verpflichtungen fristgerecht bedeckt werden können und die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde gesichert ist. Der Nachteil der Kennzahl liegt vor allem daran, dass sie vergangenheits- und auf einen bestimmten Stichtag bezogen ist und damit Liquiditätsprobleme nicht in jedem Fall automatisch aufzeigt.

Neben der Liquidität zweiten Grades könnte auch die Liquidität ersten oder dritten Grades berechnet werden. Bei der Liquidität ersten Grades werden bloß die liquiden Mittel ohne weitere Positionen der Aktivseite verwendet, bei der Liquidität dritten Grades werden neben den kurzfristigen Forderungen auch Vorräte zu den liquiden Mitteln hinzugezählt. Da Vorräte in den meisten Gemeinden eine untergeordnete Rolle spielen, ein effizientes Forderungsmanagement jedoch vorhanden sein sollte, wurde die Liquidität zweiten Grades gewählt.

$$\text{Liquidität 2. Grades} = \frac{\text{Liquide Mittel} + \text{kurzfristige Forderungen}}{\text{kurzfristige Fremdmittel}} \times 100$$

Der dynamische Verschuldungsgrad soll die Schuldentilgungsfähigkeit einer Gemeinde beurteilen. Es wird die Entschuldungsdauer berechnet, nämlich wie viele Jahre es theoretisch dauern würde, alle Schulden vollständig zu tilgen, sofern der Überschuss der laufenden Gebarung jährlich gleich hoch ist und vollständig zur Schuldentilgung verwendet wird.

Diese Kennzahl kann über die Jahre stark schwanken. Sie wurde aber trotzdem gewählt, weil ihre Verwendung weit verbreitet ist und bei Verwendung einer Zeitreihe die Entwicklung im Zeitverlauf wichtige Erkenntnisse zur Verschuldungsentwicklung herauslesen lässt.

$$\text{Dynamischer Verschuldungsgrad} = \frac{\text{Effektivverschuldung}}{\text{Saldo 1: Geldfluss operative Gebarung}}$$

Die Effektivverschuldung wird folgendermaßen berechnet:

- langfristige und kurzfristige Fremdmittel
- liquide Mittel
- kurzfristige Forderungen
- = Effektivverschuldung

Eine andere Kennzahl die Verschuldung betreffend ist die Verschuldung pro Einwohner. Diese Kennzahl hat den Vorteil, dass sie einfach zu berechnen und zu interpretieren ist. Es können auch die Schulden ausgliederter Einheiten einfach hinzugezählt werden, womit ein noch besser entsprechender Wert berechnet werden kann. →

$$\text{Pro Kopf Verschuldung} = \frac{\text{Lang- und kurzfristige Fremdmittel}}{\text{Einwohnerzahl}}$$

d) Qualität der Infrastruktur – Investitionsquote

Die Qualität der Infrastruktur und Dienstleistungen kann mit Finanzkennzahlen nur teilweise gemessen werden. Allerdings können Aussagen darüber getroffen werden, ob die Vermögensabgänge und Abschreibungen mittelfristig durch Investitionen ersetzt werden. Ein erster Indikator dafür ist die Investitionsquote. Auch hier wird empfohlen, einen längeren Zeitraum zu betrachten.

$$6) \text{ Investitionsquote} = \frac{\text{Bruttoinvestitionen}_{(t-5 \text{ bis } t-1)}}{\text{Vermögensabgänge und Abschreibungen}_{(t-5 \text{ bis } t-1)}} \times 100$$

Ein Wert über 100 wird hier grundsätzlich als positiv gewertet. Allein aufgrund der stetigen leichten Inflation ist anzunehmen, dass Reinvestitionen zu einem höheren Preis erfolgen als die ursprüngliche Investition. Daher müsste selbst bei einer ausschließlichen Durchführung von Ersatzinvestitionen ohne eine Umsetzung neuer Projekte dieser Wert über 100% liegen.

Die Kennzahl liefert ohne Hintergrundinformationen selbstverständlich keine Aussagen, ob es sich um Ersatz- oder Neuinvestitionen handelt. Hierfür sind zusätzliche Informationen notwendig. Außerdem kann es interessant sein, diese Kennzahl nicht für den Gesamthaushalt, sondern bspw nur für bestimmte Gebührenhaushalte wie die Abwasserentsorgung zu berechnen.

2. Qualitative Aspekte und Einschränkungen

Die VRV 2015 stellt eine Verbesserung bei der getreuen Darstellung der finanziellen Lage dar, allerdings gibt es auch weiterhin Qualitätsverluste aufgrund der Detailvorschriften. Diese können trotz bester Kennzahlenwahl nicht behoben werden:

- Die Bildung von Pensionsrückstellungen ist freiwillig bzw optional (§ 31 VRV 2015);
- Die Konsolidierungsvorschriften mit ausgegliederten Gesellschaften sind mangelhaft, insb die fehlende Vollkonsolidierung mit ausgegliederten Gesellschaften, die einem beherrschenden Einfluss der Gebietskörperschaft unterliegen (§ 23 VRV 2015);
- Es gibt bundesländerweise unterschiedliche Interpretationen der VRV 2015 bei der Erstbewertung im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz.

Bei manchen Kennzahlen können diese Qualitätsverluste abgemildert werden, wenn händisch bestimmte Werte bspw von ausgegliederten Gesellschaften hinzugechnet werden. Wichtig ist, dass diese Einschränkungen in der Aussagekraft bei der Interpretation von Kennzahlen zum Kernhaushalt nicht übersehen werden.

3. Konkrete Schritte bei einer Erstanalyse

Soll ein erstes Bild über die Finanzlage auf Basis des Rechenwerks nach VRV 2015 erfolgen, kann dies anhand der folgenden Schritte erfolgen:

- 1. Interpretation des Ergebnis- und Finanzierungshaushalts auf zweiter Ebene des Gesamthaushalts (siehe Anlage 1 a und 1 b VRV 2015); im Fall des Rechnungsabschlusses ist auch der Vermögens-

haushalt (siehe Anlage 1 c VRV 2015) in die Analyse miteinzubeziehen.

- 2. Berechnung von einigen wenigen Kennzahlen, bspw der oben erwähnten.
- 3. Überblick über die größten Zahlungsströme und finanziellen Verflechtungen mit ausgegliederten Gesellschaften sowie deren Schuldentilgungsfähigkeiten.
- 4. Berücksichtigung von Pensionsrückstellungen, sofern solche Verpflichtungen in der jeweiligen Gemeinde vorliegen, jedoch diese in der Vermögensrechnung nicht angesetzt wurden.
- 5. Allfällige Anpassung der verwendeten Inputgrößen für die Kennzahlenberechnung (zB Effektivverschuldung, Höhe der lang- und kurzfristigen Fremdmittel, Summe der Aufwendungen) und Neuberechnung der Kennzahlen aufgrund der Schritte 2 und 3.
- 6. Interpretation. Dies ist der wichtigste Schritt. Eine Kennzahl ohne Interpretation ist wertlos.

Praxistipp

Eine erste Finanzanalyse in Richtung VRV 2015 bereits auf Basis VRV 1997 durchführen.

Es ist möglich und empfehlenswert, möglichst frühzeitig eine erste Einschätzung für die Finanzlage der eigenen Gemeinde nach VRV 2015 bereits auf Basis des „alten“ Rechenwerks zu entwickeln. Dies ist durch die Verwendung des Voranschlags-/Rechnungsquerschnitts und gewisser Zusatzinformationen laut VRV 2015 möglich.

Der Querschnitt laut VRV 1997 leitet sich aus den verwendeten Posten ab und entspricht in seiner Gliederung jener des Finanzierungshaushalts. Derzeit wird jedoch das kamerale Soll und nicht das kamerale Ist im Querschnitt ausgewiesen. Das kamerale Soll entspricht von der Definition her am ehesten Aufwendungen und Erträgen des Ergebnishaushalts. Somit entspricht der erste Teil, dh die laufende Gebarung des Querschnitts, ungefähr dem Ergebnishaushalt nach VRV 2015, mit dem großen Unterschied, dass nicht finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge fehlen.

Der Saldo der laufenden Gebarung laut Querschnitt (Saldo 1) stellt damit den Saldo des Ergebnishaushalts nach VRV 2015, allerdings ohne nicht finanzierungswirksame Aufwendungen und Erträge dar. Diese können händisch dazu- oder weggerechnet werden. Empfehlenswert ist, vereinfachend jährliche Durchschnittswerte für folgende Positionen zu errechnen:

- die durchschnittliche jährliche Abschreibung auf Basis des bestehenden Vermögens
- die durchschnittliche jährliche ertragswirksame Auflösung von Investitionszuschüssen
- die durchschnittliche jährliche Veränderung von Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumsgelder

Die Abschreibung ist vom Saldo 1 des Querschnitts abzuziehen, die Auflösung der Investitionszuschüsse hinzuzuzählen, die Veränderung von Rückstellungen ist bei einer jährlichen Erhöhung abzuziehen und im umgekehrten Fall dazuzuzählen. Wird das für eine Zahlenreihe von bspw fünf Jahren gemacht,

ergibt sich die erste Einschätzung im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsdefinition laut VRV 2015.

D. Nutzen von Kennzahlen im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz

Die Berechnung von Finanzkennzahlen kann im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz nützlich sein, weil wesentliche finanzielle Fragestellungen besser beantwortet werden können, wie zB:

- Kann die Gemeinde Auszahlungen aus dem laufenden Betrieb (= operative Gebarung) decken?
- Wirtschaftet die Gemeinde grundsätzlich „nachhaltig“? Ist in einem durchschnittlichen Jahr der Saldo des Ergebnishaushalts positiv?

- Wird in der Gemeinde in ausreichender Höhe investiert oder bildet sich gar ein Investitionsstau?
- Wie verschuldet ist die Gemeinde im Vergleich mit anderen?

Allerdings ist es weniger empfehlenswert, die Spielräume im Rahmen der Vermögensbewertung aufgrund der Ergebnisse bestimmter Kennzahlen zu verändern. Für die Bewertung gilt immer noch, dass möglichst nahe dem tatsächlichen Wert bewertet werden sollte, um ein möglichst getreues Bild der finanziellen Lage zu erhalten. Das Rechnungswesen per se löst keine praktischen Probleme, sondern kann immer nur aufzeigen, was in der Vergangenheit bereits geschehen ist. Eine Früherkennung gewisser Tendenzen ist jedoch möglich und jedenfalls von Vorteil.

→ Zum Thema

Über die Autorin:

Mag. Veronika Meszarits, MBA, ist Geschäftsführerin des Instituts für Öffentliches Rechnungswesen (IfÖR)
 Kontaktadresse: IfÖR Unternehmensberatungs GmbH, QBC – Am Belvedere 4, 1100 Wien.
 Tel: +43 (0)1 311 26 260,
 +43 (0)664 816 15 87
 E-Mail: veronika.meszarits@public-finance.at
 Internet: www.public-finance.at

Von derselben Autorin erschienen:

Die Aussagekraft der Vermögensrechnung im öffentlichen Bereich, ÖHW Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 2014 Bd 54, 12 (gemeinsam mit *Saliterer*);

Die Bundeshaushaltsrechtsreform – Ausgangspunkt und Zielkorridor für eine neue Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung für Länder und Gemeinden, RWZ 2013, 15 (gemeinsam mit *Saliterer*).

Serie VRV 2015:

Dieser Beitrag ist der sechste Beitrag einer Serie über die VRV 2015. Bisher erschienen sind:

- Meszarits*, Umstieg auf die VRV 2015, RFG 2017/21;
 - Meszarits*, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil 1), RFG 2017/33;
 - Meszarits*, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil 2), RFG 2018/4;
 - Meszarits*, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung, RFG 2018/17;
 - Meszarits*, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung von immateriellem Vermögen und Sachanlagen, RFG 2018/22.
- Der nächste Beitrag der Serie VRV 2015 beschäftigt sich mit Ansatz und Bewertung von Rückstellungen.

