

Meszarits

Finanz-Kennzahlen für Gemeindehaushalte nach VRV 2015

- **Direkt anwendbarer Nutzen:** Rascher Überblick über die finanzielle Lage einer Gemeinde
- **Wichtige Erkenntnisse:** Wird die verfassungsrechtliche Vorgabe der Nachhaltigkeit erfüllt?
- **Spannende Antworten:** Besteht Konsolidierungsbedarf und wenn ja, in welchem Ausmaß?

Autorenverzeichnis:

Mag. **Veronika Meszarits**, MBA
Geschäftsführerin des Instituts für öffentliches Rechnungswesen
IfÖR Unternehmensberatungs GmbH
Teinfaltstraße 4, 1010 Wien

E-Mail: veronika.meszarits@public-finance.at
<http://www.public-finance.at/>



Dr. Walter Leiss
Generalsekretär Gemeindebund



Bgm. Mag. Alfred Riedl
Präsident Gemeindebund

Vorwort

Liebe Leserin, lieber Leser!

Die so genannte VRV 2015 hat in den letzten Jahren für viel Aufregung in der Kommunalpolitik gesorgt. Gemeint ist damit die Umstellung der kommunalen Haushaltsführung vom kameralen in ein doppisches System. Diese Umstellung hatte auf der Bundesebene viele Befürworter, das ist auch der Grund, warum sie letztlich verordnet wurde. Wir Gemeindevertreter hatten immer Bedenken geäußert, weil der Aufwand der Umstellung aus unserer Sicht in einem problematisch großen Verhältnis zum erzielbaren Nutzen steht. Die Reform wird nun in den nächsten Jahren Schritt für Schritt umgesetzt, manche Bundesländer haben sie schon durchgeführt.

Uns war und ist wichtig, dass unsere 2.100 Gemeinden einen guten Überblick darüber bekommen, mit welchen Kennzahlen und Elementen hier gearbeitet werden soll, welche Informationen nötig sind, um eine transparente und sinnvolle Bilanz zu erstellen und zu wissen: Worauf müssen wir besonders achten!

Der nun vorliegende Band der RFG-Schriftenreihe ist ein wichtiger Baustein in diesen Bemühungen. Auch wenn über den Zeitpunkt des Inkrafttretens und weitere notwendige Anpassungen noch verhandelt wird, gilt es sich auf die Umstellung rechtzeitig vorzubereiten. Auch in den Ländern müssen noch notwendige Änderungen in den Gemeindeordnungen vorgenommen werden. Erst dann werden Daten vergleichbar und auch sinnvoll lesbar sein.

Schon in den letzten Jahren haben wir viel daran gearbeitet, die Gemeindehaushalte möglichst transparent aufzubereiten und darzustellen. Auf unserer Plattform www.gemeindefinanzen.at kann etwa jede/r Bürger/in leicht verständlich nachvollziehen, welche großen Einnahmen- und Ausgabenbereiche es in seiner (oder einer anderen) Gemeinde gibt. Auch direkte Vergleiche sind jederzeit möglich und auch erwünscht, um dieses Wissen ins Verhältnis und den Vergleich zu anderen Gemeinden setzen zu können.

Wir sind davon überzeugt, dass diese Schriftenreihe ein wesentlicher Schritt zu mehr Verständnis für die VRV in den Gemeinden ist. Sie kann Grundlage dafür sein, dass sich die jeweils zuständigen Mitarbeiter/innen mit der Materie tiefergehend auseinandersetzen, sich einarbeiten, um dann die kommunalen Haushalte nach den neuen Vorgaben gestalten zu können.

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre!

Mit besten Grüßen

Generalsekretär Gemeindebund
Dr. Walter Leiss

Präsident Gemeindebund
Bgm. Mag. Alfred Riedl

Inhaltsverzeichnis

1. Zusätzliche Finanzinformationen stehen durch die VRV 2015 zur Verfügung (Einleitung)	5
2. Zielbestimmungen für das kommunale Haushaltswesen	6
2.1 Nachhaltigkeit als allgemein gültige, verfassungsrechtliche Zielbestimmung	6
2.2 Keine eindeutigen Vorgaben für die Messung von Nachhaltigkeit auf kommunaler Ebene	6
2.3 Ein Indikatorenset als mögliche Lösung	8
3. Das „Rohmaterial“: Die Finanzinformationen laut VRV 2015	9
3.1 Der Ergebnishaushalt mit Erträgen und Aufwendungen zeigt den Ressourcenverbrauch in einer Periode	10
3.2 Der Finanzierungshaushalt mit Ein- und Auszahlungen zeigt die Geldflüsse in einer Periode	11
3.3 Der Vermögenshaushalt gibt einen Überblick zu Vermögen und Schulden zu einem bestimmten Zeitpunkt	13
3.4 Warum VRV 2015?	14
3.5 Erhalt der Vorzüge und Erweiterung der Verwaltungskameralistik	15
3.6 Ein ausgeglichener Ergebnishaushalt spielt im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeit eine Schlüsselrolle	16
4. Wie aussagekräftig sind Kennzahlen für öffentliche Haushalte?	18
4.1 Besonderheiten öffentlicher Haushalte verglichen mit der Privatwirtschaft ..	18
4.2 Kriterien einer eigenen Theorie zur kommunalen Jahresabschlussanalyse .	20
5. Kennzahlen für Gemeindehaushalte	21
5.1 Rahmenkonzept für die Kategorisierung und Auswahl von Finanzkennzahlen	21
5.2 Kennzahlen im Kontext der VRV 1997	23
5.3 Kennzahlen, die in Deutschland auf kommunaler Ebene verwendet werden	26
5.4 Ein Set von aussagekräftigen Kennzahlen	29
5.4.1 Kennzahlen zur Dimension der Nachhaltigkeit	30
5.4.2 Kennzahlen zur Dimension der Effizienz (mit Einschränkungen)	30
5.4.3 Kennzahlen zur Dimension der Qualität der Infrastruktur und Dienstleistungen (mit Einschränkungen)	32
5.4.4 Kennzahlen zur Dimension Liquidität und Verschuldung	33
5.4.5 Kennzahlen zur Dimension der finanziellen Leistungsfähigkeit	35
5.4.6 Zusammenfassende Übersicht aussagekräftiger Kennzahlen	37
6. „Quicktest VRV 2015“	40
6.1 Nachhaltigkeit/intergenerativer Gerechtigkeit: Aufwandsdeckungsgrad	40

Inhaltsverzeichnis

6.2	Nachhaltigkeit/intergenerative Gerechtigkeit: Nettovermögensveränderungsquote	41
6.3	Finanzielle Leistungsfähigkeit: Freie Finanzspitze	41
6.4	Verschuldung: Dynamischer Verschuldungsgrad	42
6.5	Verschuldung: Verschuldung pro Einwohner	42
6.6	Qualitative Aspekte und Einschränkungen	42
7.	Anhang	44
7.1	Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt nach VRV 1997	44
	Verzeichnis der Abbildungen und Tabellen	49
	Literaturverzeichnis	50
	Reihenübersicht	53

1. ZUSÄTZLICHE FINANZINFORMATIONEN STEHEN DURCH DIE VRV 2015 ZUR VERFÜGUNG (EINLEITUNG)

Das Kernstück und Fundament der VRV 2015 sind die drei Haushalte, nämlich der Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt. Diese beinhalten Informationen zur Ertrags-, Liquiditäts- und Finanzierungssicht der Gemeinde und ermöglichen aus diesen drei Blickwinkeln die Gemeindefinanzen zu analysieren.

Sobald der Umstieg auf die VRV 2015 geglückt ist, stellt sich sodann die Frage, wie und mit welchen Kennzahlen ein Gemeindehaushalt analysiert werden kann. Wie kann die finanzielle Lage einer Kommune beurteilt werden? Wann wirtschaftet eine Gemeinde nachhaltig? Welche Kennzahlen sind aussagekräftig?

Mit der zielgerichteten Aufbereitung und Interpretation von Finanzinformationen durch die passenden Kennzahlen entfaltet das Veranschlagungs- und Rechnungssystem laut VRV 2015 erst seinen eigentlichen Nutzen. Bei der Finanzanalyse gilt es aber ebenso wie im Rahmen der VRV 2015 selbst auf die Spezifika des öffentlichen Sektors und des Wirtschaftens mit öffentlichen Mitteln Rücksicht zu nehmen.

Folgende Fragen werden im Rahmen dieses Beitrags beantwortet:

- ▶ Rahmenkonzept: Anhand welcher Aspekte oder Dimensionen kann die finanzielle Lage österreichischer Kommunen beurteilt werden?
- ▶ Basierend auf dem Rahmenkonzept, welche Kennzahlen sind aussagekräftig und können mit den Rechnungsinformationen laut VRV 2015 gemessen werden?
- ▶ Welche dieser Kennzahlen sind für eine erste, rasche Beurteilung der finanziellen Lage österreichischer Gemeinden geeignet?

Die Anwendung dieser Kennzahlen und deren Interpretation kann folgenden Nutzen bringen:

- ▶ Ein rascher Überblick über die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft,
- ▶ Identifikation und Quantifizierung von Konsolidierungserfordernissen,
- ▶ Grundlage für die Entwicklung von allgemein gültigen Regelungen zum Haushaltsausgleich und nachhaltigem Wirtschaften.

Diese Publikation basiert auf einer Masterarbeit¹ zu Schlüsselkennzahlen für österreichische Kommunen nach Einführung der VRV 2015. Für eine Recherche der wissenschaftlichen Quellen und deren Interpretation wird empfohlen, die Masterarbeit selbst zu lesen. Diese Publikation soll der praktischen Anwendung dienen und fokussiert daher auf Erklärungen und Begründungen zu Auswahl und Aussagekraft einzelner Kennzahlen.

¹ Meszarits, 2017.

2. ZIELBESTIMMUNGEN FÜR DAS KOMMUNALE HAUSHALTSWESEN

Das primäre Finanzziel in der Privatwirtschaft ist die Steigerung des Unternehmenswerts. Was ist das Pendant dazu im öffentlichen Sektor und insbesondere auf der kommunalen Ebene?

2.1 Nachhaltigkeit als allgemein gültige, verfassungsrechtliche Zielbestimmung

Gemäß Art 13 Abs 2 B-VG haben Bund, Länder und Gemeinden bei ihrer Haushaltsführung die Sicherstellung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichtes und nachhaltig geordnete Haushalte anzustreben. Das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht bezieht sich dabei auf die Gebietskörperschaften bzw. deren Finanzgebarung insgesamt. Für die einzelne Kommune ist das Ziel eines nachhaltig geordneten Haushalts direkt und individuell anwendbar.

Die Nachhaltigkeit kann damit als oberstes, verfassungsrechtlich verankertes Ziel für die finanzielle Gebarung einer einzelnen österreichischen Gemeinde festgehalten werden. Damit ist aber noch nicht definiert, wie eine Aussage über die Einhaltung oder Erreichung der Nachhaltigkeit getroffen werden kann. Was bedeutet erfolgreiches, nachhaltiges Wirtschaften und wie kann dies gemessen werden?

2.2 Keine eindeutigen Vorgaben für die Messung von Nachhaltigkeit auf kommunaler Ebene

Ganz allgemein gesprochen, erfüllen öffentliche Haushalte vier primäre Funktionen (*Zimmermann, Henke und Broer, 2012, S. 89*):

- ▶ Im Rahmen der finanzwirtschaftlichen Funktion muss ein Haushalt einen Überblick über die Einnahmen und Ausgaben der zukünftigen Periode beinhalten, um festzustellen, ob diese ausgeglichen sind.
- ▶ Die wirtschafts- und sozialpolitische Funktion wird erfüllt, indem einzelne Finanzströme für die verschiedenen staatlichen Aufgabenbereiche eingesetzt werden.
- ▶ Die administrative Lenkungsfunktion bedeutet, dass die einzelnen Verwaltungsstellen angeleitet werden, wofür wieviel an öffentlichen Mitteln eingesetzt werden darf/soll. Durch die Regeln für das öffentliche Haushaltswesen wird sichergestellt, dass öffentliche Mittel demokratisch legitimiert verwendet werden.
- ▶ Die parlamentarische Funktion kommt darin zum Ausdruck, dass einem demokratisch legitimierten politischen Organ, im Falle von kommunalen Haushalten ist das

der Gemeinderat, zur Beschlussfassung vorgelegt wird. Dazu gehört auch die aussagekräftige Präsentation öffentlicher Finanzen, sowohl für die politische Beschlussfassung als auch für die Bürgerinnen und Bürger.

Die Interpretation der Finanzlage und Finanzkennzahlen erfolgt primär im Rahmen der finanzpolitischen Funktion. Sie können auch für die Erfüllung und Beurteilung der weiteren Funktionen relevant sein.

Ein wichtiger Unterschied öffentlicher Haushalte und des öffentlichen Finanzmanagements im Vergleich mit der Privatwirtschaft ist zudem auch die hohe Bedeutung des Budgets verglichen mit dem Rechnungsabschluss. Der Fokus der Debatten und der Präsentation von Unterlagen liegt stark auf der Planung und weniger auf Daten aus der Vergangenheit (*Kußmaul und Henkes, 2008 a, S. 327 – 328.*)

Die Interpretation der Finanzlage betreffend, haben internationale Organisationen wie der Internationale Währungsfonds (IWF), die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) sowie die Europäische Union (EU) verschiedenste Regelungen und Empfehlungen für die Nachhaltigkeit von öffentlichen Finanzen herausgegeben. Allerdings findet sich keine eindeutige Definition, wann von einer nachhaltigen Finanzgebarung gesprochen werden kann (*Chalk and Hemming, 2000, S. 3 und Europäische Kommission, 2016, S. 5*).

Im EU Bericht zur fiskalen Nachhaltigkeit (*Europäische Kommission, 2016, S. 22*) wird diese generell mit „Solvenz“ oder „Zahlungsfähigkeit“ definiert. Eine öffentliche Einheit ist demzufolge solvent, wenn der Barwert ihrer derzeitigen und zukünftigen Ausgaben kleiner oder gleich dem Barwert der derzeitigen und zukünftigen Einnahmen sind, bereinigt um allfällige Schulden und die Schuldengebarung.

Um die Nachhaltigkeit der öffentlichen Finanzen zu gewährleisten, sind die Mitgliedsländer der Europäischen Union daher verpflichtet, einem Regime mehrfacher Fiskalregeln zu folgen. In Österreich wird dieses System im Wege des Österreichischen Stabilitätspakt 2012² auf alle Ebenen der Gebietskörperschaften umgelegt und umfasst insbesondere

- ▶ eine Regel über den jeweils zulässigen Haushaltssaldo nach ESVG (Maastricht-Saldo),
- ▶ eine Regel über den jeweils zulässigen strukturellen Saldo (Schuldenbremse),
- ▶ eine Regel über das jeweils zulässige Ausgabenwachstum (Ausgabenbremse),
- ▶ eine Regel über die Rückführung des jeweiligen öffentlichen Schuldenstandes nach ESVG (Schuldenquotenanpassung),
- ▶ eine Regel über Haftungsobergrenzen,

² ÖStP 2012 BGBl. I Nr. 30/2013.

2. Zielbestimmungen für das kommunale Haushaltswesen

- ▶ Regeln zur Verbesserung der Koordination der Haushaltsführung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, zur mittelfristigen Haushaltsplanung, zur gegenseitigen Information und zur Erhöhung der Transparenz der Haushaltsführung,
- ▶ Regeln über Sanktionen und das Sanktionsverfahren bei Abweichungen von einer der vereinbarten Regeln.

Das europäische Regime mehrfacher Fiskalregeln ist darauf ausgelegt, einerseits die öffentliche Verschuldung auf ein langfristig tragfähiges Niveau zurückzuführen und andererseits den budgetären Handlungsspielraum zu generieren, um auf Konjunkturschwankungen und Schocks reagieren zu können und eine antizyklische Budgetpolitik zu verfolgen.³

Aus praktischer Sicht sind Gemeinden durch den Österreichischen Stabilitätspakt insofern betroffen, als sie einen ausgeglichenen Haushaltssaldo nach ESVG („Maastricht-Saldo“) zu erwirtschaften haben. Die übrigen Regeln, wie der strukturelle Saldo, sind für eine einzelne Gemeinde nicht oder nur schwer direkt anwendbar und spielen daher aus praktischer Sicht im kommunalen Finanzmanagement eine untergeordnete Rolle.

2.3 Ein Indikatorenset als mögliche Lösung

In einer Studie des Fiskalrats zur Komplexität der EU-weiten Fiskalregeln und die subsektorale Anwendung in Österreich⁴ kommen die AutorInnen zum Schluss, dass diese Regelungen zu komplex sind, um sie auf kommunaler Ebene direkt anzuwenden. Statt dessen schlagen sie speziell für die Gemeindeebene (ohne Wien) vor, dass neben einer Budgetregel für einen nominell ausgeglichenen Haushalt, ein Frühwarnsystem anhand eines einfachen Indikatorensets eingesetzt werden sollte, um die Finanzlage einer Gemeinde beurteilen zu können.

Zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass die Nachhaltigkeit öffentlicher Finanzen auf kommunaler Ebene das primäre, finanzwirtschaftliche Ziel ist. Allerdings besteht keine einheitliche Vorgabe, anhand welcher Kennzahlen eine Aussage über die Nachhaltigkeit getroffen werden kann. Es bietet sich jedoch an, ein Indikatorenset als eine Art Frühwarnsystem anzuwenden. Darauf aufbauend kann dann, wenn notwendig, eine tiefere Analyse erfolgen. Solch ein Indikatorenset wird im Folgenden auf Basis nationaler und internationaler Erfahrungen und Literatur abgeleitet und vorgeschlagen. Zuvor wird jedoch die vorhandene Datenbasis, welches im übertragenen Sinn das „Rohmaterial“ für die Analyse darstellt, näher beleuchtet.

³ Vgl. *Grossmann/Hauth/Maidorn* (2016), S. 5.

⁴ *Grossmann, Hauth und Maidorn* (2016).

3. DAS „ROHMATERIAL“: DIE FINANZINFORMATIONEN LAUT VRV 2015

Gemäß § 16 Abs 1 FVG kann der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Rechnungshof Form und Gliederung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen der Gebietskörperschaften (Länder und Gemeinden) regeln, soweit dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist. Im Oktober 2015 wurde die VRV 2015 verlautbart (BGBl. II Nr. 313/2015), die die Nachfolgeregelung zur VRV 1997 darstellt.

Das Fundament der VRV 2015 stellen die drei Haushalte dar: Der Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt. Die drei Haushalte sind dabei integriert, das heißt in einem geschlossenen System zu führen. Die Integration der drei Haushalte ist dann gegeben, wenn folgende Kriterien erfüllt werden:

1. Das Nettoergebnis nach Zuweisung und Entnahmen von Haushaltsrücklagen im Ergebnishaushalt entspricht der Veränderung des kumulierten Nettoergebnisses im Vermögenshaushalt (siehe auch § 17 Abs 1 VRV 2015).
2. Im Vermögenshaushalt entspricht die Summe der Aktiva bestehend aus dem kurz- und langfristigen Vermögen der Summe der Passiva bestehend aus kurz- und langfristigen Fremdmitteln, dem Sonderposten Investitionszuschüsse und dem Nettovermögen (siehe auch § 18 Abs 1 VRV 2015).
3. Der Stand der liquiden Mittel im Vermögenshaushalt entspricht dem Endbestand an liquiden Mittel nach Berücksichtigung aller Geldflüsse im Finanzierungshaushalt (siehe auch § 17 Abs 4 VRV 2015).

Den Zusammenhang der drei Haushalte zeigt auch die folgende Abbildung, insbesondere die zwei Pfeile.

VRV 2015 – Drei-Komponenten-Rechnungssystem

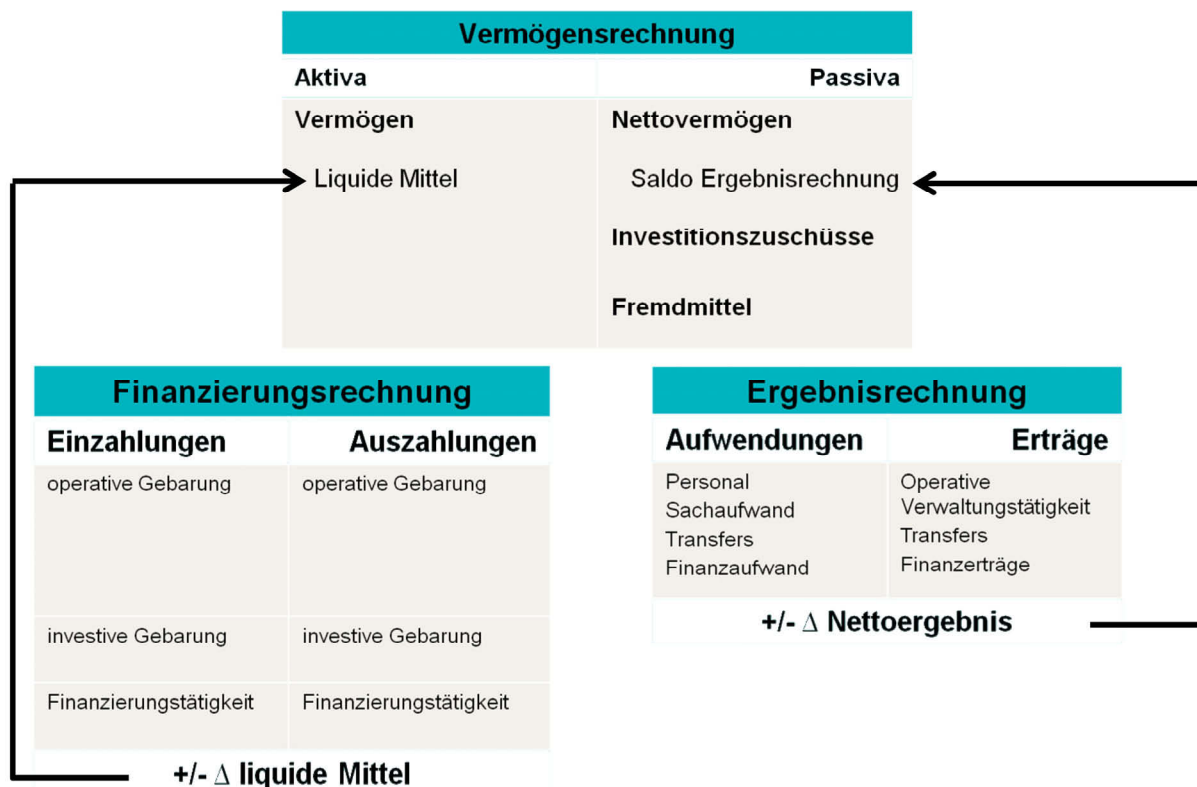


Abb 1: Das Fundament der VRV 2015: Die miteinander integrierten drei Haushalte

Die VRV 2015 kann als Weiterentwicklung der VRV 1997 betrachtet werden. Als konzeptionelle Grundlage dienten einerseits die übernahmerelevanten Teile der VRV 1997 (Ansatz- und Postenverzeichnis, Kontenplan, Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt) und andererseits das seit 2013 angewandte Veranschlagungs- und Rechnungssystem des Bundes (siehe *Saliterer, ÖHW*).

Der Begriff „Haushalt“ stellt dabei einen Überbegriff für den „Voranschlag“ und die „Rechnung“ dar. Im Rahmen des Voranschlags sind lediglich der Ergebnis- und Finanzierungsvoranschlag verpflichtend zu erstellen. Im Rechnungsabschluss sind sowohl die Ergebnis- und Finanzierungsrechnung als auch die Vermögensrechnung auszuweisen.

In den folgenden Abschnitten werden die drei Haushalte in aggregierter Form nach finanzwirtschaftlicher Gliederung dargestellt. In dieser Weise ist das „Rohmaterial“, welches für nachfolgende Analysen zur Finanzlage zur Verfügung steht, gegliedert.

3.1 Der Ergebnishaushalt mit Erträgen und Aufwendungen zeigt den Ressourcenverbrauch in einer Periode

Der Ergebnishaushalt stellt das Pendant zur in der Privatwirtschaft verwendeten Gewinn- und Verlustrechnung dar. In Analogie dazu werden darin Aufwendungen und Erträge er-

3.2 Der Finanzierungshaushalt mit Ein- und Auszahlungen

fasst, wobei die Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen grundsätzlich für jenes Finanzjahr zu erfolgen hat, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind. Die wirtschaftliche Zuordnung erfolgt nach dem tatsächlichen Wertverbrauch bzw. Wertzuwachs unabhängig vom Geldfluss.

Gemäß Anlage 1 a der VRV 2015⁵ wird der Ergebnishaushalt folgendermaßen gegliedert:

Gliederungsebene	Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen
1	Erträge aus der operativen Verwaltungstätigkeit
1	Erträge aus Transfers
1	Finanzerträge
Summe	Summe Erträge
1	Personalaufwand
1	Sachaufwand
1	Transferaufwand
1	Finanzaufwand
Summe	Summe Aufwendungen
Saldo	Nettoergebnis (Summe Erträge – Summe Aufwendungen)
1	Zuweisungen und Entnahmen von Haushaltsrücklagen
Saldo	Nettoergebnis nach Zuweisung und Entnahmen von Haushaltsrücklagen

Abb 2: Ergebnishaushalt

3.2 Der Finanzierungshaushalt mit Ein- und Auszahlungen zeigt die Geldflüsse in einer Periode

Der Finanzierungshaushalt stellt das Pendant zur in der Privatwirtschaft verwendeten Cash-Flow-Rechnung dar. Im Gegensatz zur in der Privatwirtschaft wird der Finanzierungshaushalt gem VRV 2015 direkt ermittelt und nicht indirekt aus der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz abgeleitet.

Im Finanzierungshaushalt wird im Gegensatz zum Ergebnishaushalt auf den Zahlungsmittelfluss und damit auf das Kassenwirksamkeitsprinzip abgestellt. Unter Auszahlungen ist der Abfluss an liquiden Mitteln wie Bank, Kassa und kurzfristige Wertpapiere zu verstehen. Unter Einzahlungen ist der Zufluss an liquiden Mitteln wie Bank, Kassa und kurzfristige Wertpapiere zu verstehen. Im Finanzierungshaushalt müssen somit sämtliche Ein- und Auszahlungen einer Periode verzeichnet sein.

Der Finanzierungshaushalt gliedert sich in die operative, investive Gebarung und den Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit.

⁵ Es handelt sich um eine vereinfachte Darstellung auf der ersten Gliederungsebene basierend auf der Anlage 1 a der VRV 2015.

3. Das „Rohmaterial“: Die Finanzinformationen laut VRV 2015

Im Wesentlichen entspricht die Gliederung des Finanzierungshaushalts gem Abs 4 und 5 bzw. gem Anlage 1 b jener des bereits aus der VRV 1997 bekannten Voranschlags- und Rechnungsquerschnitts. Allerdings gibt es kleinere Unterschiede in der Zuordnung, insbesondere in der Definition der investiven Gebarung und der Finanzierungstätigkeit. So gilt es gem VRV 2015 zu unterscheiden, ob die Gebietskörperschaft ein Darlehen gewährt oder ob sie eines aufnimmt. Transaktionen im Zusammenhang mit einem von der Gebietskörperschaft gewährten Darlehen (zB an eine Beteiligung, Gehaltsvorschüsse an Bedienstete oder die Gewährung von Wohnbauförderungsdarlehen der Länder) ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht ein investiver Vorgang und zählt somit zur investiven Gebarung. Nimmt die Gebietskörperschaft selbst ein Darlehen auf oder tilgt es solche Darlehen, dann handelt es sich um einen Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit.

Gemäß Anlage 1 b der VRV 2015⁶ wird der Finanzierungshaushalt folgendermaßen gegliedert:

Gliederungs-	Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen
1	Einzahlungen aus der operativen Verwaltungstätigkeit
1	Einzahlungen aus Transfers
1	Einzahlungen aus Finanzerträgen
Summe	Summe Einzahlungen operative Gebarung
1	Auszahlungen aus Personalaufwand
1	Auszahlungen aus Sachaufwand
1	Auszahlungen aus Transferaufwand
1	Auszahlungen aus Finanzaufwand
Summe	Summe Auszahlungen operative Gebarung
Saldo 1	Geldfluss aus der operativen Gebarung (Summe Einzahlungen – Summe Auszahlungen)

⁶ Es handelt sich um eine vereinfachte Darstellung auf der ersten Gliederungsebene basierend auf der Anlage 1 b der VRV 2015.

Gliederungs- ebene	Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen
1	Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit
1	Einzahlungen aus der Rückzahlung von Darlehen sowie gewährten Vorschüssen
1	Einzahlungen aus Kapitaltransfers
Summe	Summe Einzahlungen investive Gebarung
1	Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit
1	Auszahlungen aus der Gewährung von Darlehen, Forderungsaufbau und gewährten Vorschüssen
1	Auszahlungen aus Kapitaltransfers
Summe	Summe Auszahlungen investive Gebarung
Saldo 2	Geldfluss aus der investiven Gebarung (Summe Einzahlungen – Summe Auszahlungen)
Saldo 3	Nettofinanzierungssaldo (Saldo 1 + Saldo 2)

Gliederungs- ebene	Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppen
1	Einzahlungen aus der Aufnahme von Finanzschulden und Verbindlichkeiten
1	Einzahlungen aus der Aufnahme von zur Kassenstärkung eingegangenen Geldverbindlichkeiten
1	Einzahlungen infolge eines Kapitaltausches bei derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft
1	Einzahlungen aus dem Abgang von Finanzinstrumenten
Summe	Summe Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit
1	Auszahlungen aus der Tilgung von Finanzschulden
1	Auszahlungen zur Tilgung von zur Kassenstärkung eingegangenen Geldverbindlichkeiten
1	Auszahlungen infolge eines Kapitaltausches bei derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft
1	Auszahlungen für den Erwerb von Finanzinstrumenten
Summe	Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit
Saldo 4	Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit (Summe Einzahlungen – Summe Auszahlungen)
Saldo 5	Geldfluss aus der voranschlagswirksamen Gebarung (Saldo 3 + Saldo 4)

Abb 3: Finanzierungshaushalt

3.3 Der Vermögenshaushalt gibt einen Überblick zu Vermögen und Schulden zu einem bestimmten Zeitpunkt

Der Vermögenshaushalt ist auf oberster Ebene in lang- und kurzfristige Bestandteile gegliedert, dies entspricht den Gliederungsbestimmungen laut IPSAS 1, dem Internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Eine analoge Gliederung wird auch auf Bundesebene angewandt.

3. Das „Rohmaterial“: Die Finanzinformationen laut VRV 2015

Gemäß Anlage 1 c der VRV 2015 wird der Vermögenshaushalt folgendermaßen gegliedert:

0	A	Langfristiges Vermögen
1	A.I	Immaterielle Vermögenswerte
1	A.II	Sachanlagen
1	A.III	Aktive Finanzinstrumente
1	A.IV	Beteiligungen
1	A.V	Langfristige Forderungen
0	B	Kurzfristiges Vermögen
1	B.I	Kurzfristige Forderungen
1	B.II	Vorräte
1	B.III	Liquide Mittel
1	B.IV.	Aktive Rechnungsabgrenzung

0	C	Nettovermögen (Ausgleichsposten)
1	C.I	Saldo der Eröffnungsbilanz
1	C.II	Kumuliertes Nettoergebnis
1	C.III	Haushaltsrücklagen
1	C.IV	Neubewertungsrücklagen (Umbewertungskonto)
1	C.V	Fremdwährungsumrechnungsrücklagen
0	D	Sonderposten Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers)
1	D.I.	Investitionszuschüsse
0	E	Langfristige Fremdmittel
1	E.I	Langfristige Finanzierungen, netto
1	E.II	Langfristige Verbindlichkeiten
1	E.III	Langfristige Rückstellungen
0	F	Kurzfristige Fremdmittel
1	F.I	Kurzfristige Finanzierungen, netto
1	F.II	Kurzfristige Verbindlichkeiten
1	F.III	Kurzfristige Rückstellungen
1	F.IV.	Passive Rechnungsabgrenzung

Abb 4: Vermögenshaushalt

3.4 Warum VRV 2015?

Mehrere Faktoren haben zur Entwicklung der VRV 2015 beigetragen. Der Umstieg auf ein kaufmännisches Rechnungswesen, welches gleichzeitig auf die Spezifika der öffentlichen Finanzgebarung eingeht, ist ein weltweiter Trend. Diese wird insbesondere durch die Weiterentwicklung und Verbreitung des internationalen Rechnungslegungsstandards für öffentliche Einheiten, die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), gefördert.

In Österreich wurde die konzeptionelle Grundlage auf Bundesebene bereits in den 1980er und 1990er Jahren, insbesondere mit dem Bundeshaushaltsgesetz 1986, geschaffen. Mit dem Bundeshaushaltsgesetz 2013 erfolgte die entscheidende Weiterentwicklung und Einführung eines integrierten Drei-Komponenten-Systems, welches größtenteils auf den IPSAS basiert. Die VRV 2015 ist der nächste logische Schritt und legt die Bundesregelungen auf Länder und Gemeinden um.

Die inhaltliche Begründung für die Weiterentwicklung der VRV 1997 wird in den folgenden zwei Abschnitten beschrieben

3.5 Erhalt der Vorzüge und Erweiterung der Verwaltungskameralistik

Eine Stärke im Informationsgehalt der Verwaltungskameralistik verglichen mit einem klassischen kaufmännischen Rechnungswesen ist die Darstellung der Zahlungsströme in detaillierter und direkter Art in Form einer „Einnahmen-Ausgaben-Rechnung“. Im Gegensatz dazu handelt es sich bei einem kaufmännischen Rechnungswesen um ein Zwei-Komponenten-System bestehend aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung. Die Finanzierungsrechnung wird bloß indirekt aus den anderen beiden Komponenten abgeleitet. Um daher die Vorzüge des Systems der Verwaltungskameralistik im Hinblick auf die Darstellung der Finanzströme zu erhalten, wurde bereits auf österreichischer Bundesebene und dann in Folge auch im Rahmen der VRV 2015 ein Drei-Komponenten-System inklusiver einem direkt geführten Finanzierungshaushalt umgesetzt⁷.

Das System der Verwaltungskameralistik weist jedoch einige Schwächen auf, welche durch das Drei-Komponenten-System behoben oder zumindest entschärft werden.⁸ Zu diesen Schwächen gehören unter anderem:

- ▶ Budgetäre Einmaleffekte können in Folgejahren leicht kaschiert werden. Der Verkauf von Vermögen stellt in einem Jahr einen Zahlungsfluss dar, im nächsten Jahr ist die Transaktion höchstens in eigens geführten Nebenrechnungen nachzuvollziehen.
- ▶ Der schleichende, jährliche Substanzverlust am Vermögen ist nicht oder nur in Nebenrechnungen abgebildet. Je mehr an Infrastruktur wie Straßenbauten, Gebäuden, Wasser- und Kanalisationsanlagen vorhanden ist, desto höher ist der laufende, jährliche Wertverlust durch Nutzung und Abnutzung dieser Vermögenswerte.
- ▶ Vermögensrelevante Transaktionen wie eine Forderungszession werden vor allem als Zahlungsfluss dargestellt, der Aspekt der Vermögensreduktion geht unter.
- ▶ Wertänderungen bei Finanzinstrumenten werden nicht automatisch abgebildet oder berücksichtigt. Solange Finanzinstrumente nicht verkauft werden, bleiben Verluste unbemerkt.

⁷ Vgl. Meszarits/Seiwald (2008); Steger (2010); Saliterer (2013a); Saliterer (2013b); Saliterer/Herbst (2014).

⁸ Vgl. dazu auch Kußmaul/Henkes (2009), S. 23–29; Bergmann (2009); Braun (2011), S. 167–200.

- ▶ Konsumptive Ausgaben können relativ einfach als investive Ausgaben veranschlagt und verbucht werden, wodurch unter Umständen Kreditfinanzierungen für laufende Ausgaben ermöglicht werden.
- ▶ Finanzielle und vermögensrelevante Verflechtungen mit ausgegliederten Einheiten sind schwer nachvollziehbar.
- ▶ Zukünftig zahlungswirksame Verpflichtungen, die in der Gegenwart aufgebaut werden wie beispielsweise Pensionen werden nicht automatisch im Rechenwerk abgebildet.

Einige dieser Defizite können und werden auch über Nebenrechnungen zumindest teilweise behoben. Der Nachteil von Nebenrechnungen ist jedoch, dass sie im Gegensatz zum Drei-Komponenten-System aus keinem geschlossenen System stammen. Sie müssen daher separat erstellt und gewartet werden, sind fehleranfällig und stellen nicht zuletzt einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand dar.

Nach dem System der Verwaltungskameralistik steht die jahresweise Betrachtung des öffentlichen Haushalts im Vordergrund. Der mit jeder Investition automatisch entstehende schleichende Substanzverlust ist nicht deutlich erkennbar und damit ist auch das Wirtschaften zulasten künftiger Generation leicht möglich. Selbst ein ausgeglichener kameraler Haushalt ist damit kein Garant für eine dauerhafte Aufgabenerfüllung nach der Zielbestimmung der Nachhaltigkeit.⁹

3.6 Ein ausgeglichener Ergebnishaushalt spielt im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeit eine Schlüsselrolle

Im Gegensatz dazu ermöglicht das Drei-Komponenten-System einen Blick auf die öffentlichen Finanzen aus drei Blickwinkeln. Neben der zahlungsbasierten Sicht des Finanzierungshaushalts ist eine ressourcenorientierte Sicht des Ergebnishaushalts vorhanden. Ressourcenorientiert bedeutet, dass periodengerecht alle und nicht bloß in diesem Zeitraum zahlungswirksam gewordene Aufwendungen und Erträge abgebildet werden. Somit werden

- ▶ Abschreibungen für den laufenden Substanzverlust am investierten Vermögen verbucht,
- ▶ es werden Rückstellungen für zukünftige finanzielle Lasten, die im Zeitablauf aufgebaut werden, gebildet,
- ▶ es werden Forderungen, die zweifelhaft werden berichtigt,
- ▶ es werden außergewöhnliche Ereignisse, die Einfluss auf den Wert des Vermögens haben berücksichtigt usw.

⁹ Vgl. dazu insbesondere *Kußmaul/Henkes* (2009), S 23 ff. wo der fehlende Blick auf Substanzverlust und Vermehrung als das Hauptdefizit der Verwaltungskameralistik angeführt wird.

Die periodenweise Betrachtung des Ressourceneinsatzes und -verbrauchs findet sich im Ergebnishaushalt, wobei es sich dabei um eine **Zeitraum**betrachtung handelt. Im Gegensatz dazu zeigt der Vermögenshaushalt immer eine **Zeitpunkt**betrachtung. Er zeigt einen Überblick über das Gesamtvermögen zu einem bestimmten Datum, meist wird das Ende des Finanzjahres, das ist laut VRV der 31. Dezember eines Jahres, gewählt. Bei einem Vergleich der Vermögenshaushalte zu verschiedenen Zeitpunkten können wie Fußabdrücke im Schnee die Auswirkungen von Entscheidungen der Vorjahre auf die Vermögens- und Schuldenlage einer Einheit nachvollzogen werden. Damit wird die Aussagekraft von Rechnungsinformationen nach dem System der Verwaltungskameralistik um wichtige Faktoren ergänzt.

Gerade im Kommunalbereich spielen Investitionen beispielsweise in Straßen, Wasser- und Kanalisationsbauten und Gebäude eine maßgebliche Rolle. Für fundierte Finanzentscheidungen sind daher beispielsweise Informationen zum jährlichen Substanzverlust – auch wenn es sich teilweise um Näherungswerte handelt – unverzichtbar. Die Finanzierung von Infrastruktur erfolgt zudem oftmals über langfristige, teils über Jahrzehnte dauernde Verträge. Zudem werden in vielen Gemeinden immer noch laufend Verpflichtungen für die eigenen Bediensteten aus Abfertigungen, Jubiläumsgeldern und Pensionen aufgebaut. Erhebliche finanzielle Lasten können auch aufgrund von Haftungen entstehen. Hinzu kommen fallweise noch – zumeist sind es Altlasten – verschiedene Finanzinstrumente und unterschiedliche Arten der Schuldenfinanzierung.

Dieser Argumentation folgend können folgende Hauptaussagen in Bezug auf den Ergebnishaushalt getroffen werden: Ist die Summe der Erträge gleich oder höher als die Summe der Aufwendungen in einer Periode, so ist in diesem Zeitraum der Substanzverlust durch Substanzmehrung gedeckt. Ist dies nicht der Fall, so kann die jeweilige Gemeinde ihr Reinvermögen (in diesem Fall die Position des Nettovermögens) nicht erhalten. Der Saldo des Ergebnishaushalts zeigt damit automatisch in welcher Periode das Reinvermögen erhöht oder geschmälert wird. Ist der Saldo über einen längeren Zeitraum hinweg negativ, ist das Prinzip der Nachhaltigkeit bzw. die intergenerativen Gerechtigkeit nicht eingehalten. Damit spielt der Ergebnishaushalt eine Schlüsselrolle bei der Beantwortung der Frage der Nachhaltigkeit.¹⁰

Abschließend sei erwähnt, dass ein Veranschlagungs- und Rechnungssystem – egal nach welchem Konzept – kein Allheilmittel und auch kein Garant für nachhaltiges Wirtschaften ist. Der Vorteil des Drei-Komponenten-Systems laut VRV 2015 ist jedoch, dass es sich um ein geschlossenes Konzept zur Erstellung von Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen handelt. Mit den darin enthaltenen Finanzinformationen ist es möglich, Entscheidungsträgern die Folgen ihrer Entscheidungen transparent und nachvollziehbar vor Augen zu führen.

¹⁰ Eine ausführliche Erläuterung dazu findet sich in *Kußmaul/Henkes* (2009), S. 25 ff.

4. WIE AUSSAGEKRÄFTIG SIND KENNZAHLEN FÜR ÖFFENTLICHE HAUSHALTE?

Bevor Kennzahlen ausgewählt werden können, muss klar sein, ob Kennzahlen für öffentliche Haushalte eine Aussagekraft besitzen und wenn ja, welche. Können die im Rahmen von Bilanzanalysen im privatwirtschaftlichen Bereich angewendeten Kennzahlen überhaupt auf öffentliche Haushalte angewandt werden?

4.1 Besonderheiten öffentlicher Haushalte verglichen mit der Privatwirtschaft

Die generelle Anwendbarkeit wird in der finanzwirtschaftlichen Literatur nicht in Frage gestellt und es gibt eine Vielzahl von Werken zur Analyse öffentlicher bzw. kommunaler Haushalte. Allerdings sind dabei zwei Aspekte zu beachten:

Die Auswahl der Kennzahlen hängt immer stark damit zusammen, welche Daten überhaupt verfügbar sind. Es wird daher zumeist das gemessen, was gemessen werden kann. Im Umkehrschluss wird somit nicht immer das gemessen, was die jeweils gestellte Fragestellung optimal beantworten würde, weil die Datengrundlagen fehlen.

Der zweite Aspekt betrifft die Aussagekraft eines Jahresabschlusses einer öffentlichen Einheit im Vergleich zu jenem eines privatwirtschaftlichen Unternehmens. Die Logik der klassischen Bilanzanalyse des privatwirtschaftlichen Sektors kann aus folgenden Gründen nicht ohne Adaptierung übernommen werden:¹¹

1. Kommunen ohne Eigentümer:

Die Bürgerinnen und Bürger einer Gemeinde können nicht mit Aktionären eines Unternehmens gleichgesetzt werden, da sie weder Aktien noch andere Besitzrechte an der Gemeinde haben. Bei Überschüssen der Kommune werden auch keine Dividenden gezahlt und auch bei einem Wohnortwechsel hat ein Bürger keinen Anspruch auf Erstattung seiner gezahlten Steuern. Somit haben Kennzahlen über die Rentabilität des Wirtschaftens (wie zB Eigenkapitalrentabilität, Gesamtkapitalrentabilität) oder im Zusammenhang mit Dividenden für einen Gemeindehaushalt eine nur geringe bis gar keine Bedeutung.

2. Zwangsabgaben und -leistungen:

Unternehmen agieren üblicherweise in einem freien Markt, wo Angebot und Nachfrage auf einander treffen. Auf Änderungen in der Nachfrage muss rasch reagiert werden, um den wirtschaftlichen Erfolg zu sichern. Üblicherweise gibt es damit auch einen Konnex

¹¹ Vgl. *Magin* (2011) und *Owczarzak* (2007).

zwischen der Rentabilität und finanziellen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens und der Art und Weise, wie das Vermögen des Unternehmens eingesetzt wird. Dafür werden Kennzahlen für die Analyse der Vermögensstruktur wie beispielsweise die Anlageintensität oder Kapitalumschlag gemessen und in Verbindung mit der Ertragskraft gebracht.

Diese Logik passt auf das Umfeld einer Gemeinde nicht, da hier diese in den zu erfüllenden Aufgaben stark reglementiert und gleichzeitig die Höhe der erzielten Erträge zumeist nicht vom Vermögen abhängig ist. Kennzahlen, die einen Zusammenhang zwischen Vermögen und Erträgen herstellen und interpretieren, wie beispielsweise Umsatzrentabilität oder Return on Investment, sind daher wenig sinnvoll.

3. Fehlende Insolvenzfähigkeit:

Ein Mindestmaß an öffentlicher Aufgabenerfüllung ist unverzichtbar, egal wie es um den Finanzstatus der dafür zuständigen öffentlichen Einheit bestellt ist. Gleichzeitig gibt es in Österreich gibt es kein Gesetz, welches die Insolvenz von Gemeinden regelt (*Held*, 2009, S. 80). Somit sind Kennzahlen, die das Insolvenzrisiko errechnen sollen beschränkt aussagekräftig.

4. Vermögen ohne Veräußerungswert und/oder fiktive Werte:

Das Nettovermögen bzw. Eigenkapital in einem öffentlichen Haushalt ergibt sich aus der Differenz der Aktivseite, dh. des gesamten bewerteten Vermögens, und der vorhandenen Fremdmittel, dh. kurz- und langfristigen Verbindlichkeiten und Schulden. Somit ist das Nettovermögen bloß die rechnerische Differenz zwischen Vermögen und Schulden.

Im Unterschied zu einem privatwirtschaftlichen Unternehmen wurden jedoch nicht 100% der Werte auf der Aktivseite mit 100% der Werte auf der Passivseite „erwirtschaftet“. Dies ist auf mehrere Faktoren zurückzuführen. So wurde die Vermögensbewertung in einem Gemeindehaushalt nach bestimmten, vorgegebenen Methoden zum Teil erst ex post ermittelt und gibt den realen Wert teilweise nur Annäherungsweise wieder. Für manche Vermögenswerte sind reale Werte auch nicht eindeutig objektiv ermittelbar wie beispielsweise Seen und Flüsse. Nicht alle Vermögenswerte auf der Aktivseite wurde mit Mitteln auf der Passivseite „erworben“ wie beispielsweise schon jahrzehnte- und jahrhundertlang im öffentlichen Besitz befindliche Vermögenswerte wie Kulturgüter. Viele Vermögenswerte auf der Aktivseite sind per se unveräußerbar oder könnten im Falle einer Veräußerung nicht zu den ausgewiesenen (Substanz-)Werten veräußert werden.

Der Zusammenhang von Aktiv- und Passivseite der Bilanz und die absolutbetragsmäßige Höhe einzelner Positionen folgen damit nicht oder nur teilweise der privatwirtschaftlichen Bilanzanalyse-Logik. Somit sind Kennzahlen, die daraus abgeleitet werden, nicht oder nicht in der gleichen Weise interpretierbar.

4.2 Kriterien einer eigenen Theorie zur kommunalen Jahresabschlussanalyse

Auf dieser Basis spricht sich *Magin*¹² für eine eigene Theorie zur kommunalen Jahresabschlussanalyse aus, die folgende Punkte berücksichtigt:

- ▶ Einen starken Fokus auf die Interpretation der Ergebnisrechnung.
- ▶ Die Vermögensrechnung gibt keine Auskunft über Kapitalherkunft und -verwendung, über die Verwertbarkeit oder den Nutzen des Vermögens.
- ▶ Eigentümer einer Kommune gibt es nicht und kommunales Vermögen hat größtenteils kein Schuldendeckungspotential. Daher können die absolutbetragsmäßige Höhe des Nettovermögens oder die Summe der Aktiva nicht wie bei einem privatwirtschaftlichen Unternehmen analysiert werden.
- ▶ Eine Kommune ist nicht insolvenzfähig. Daher sind Prognose der Insolvenzwahrscheinlichkeit wenig zielführend.
- ▶ Die Erträge einer Gemeinde hängen zum Großteil aus Zwangsabgaben bzw. vom System des Finanzausgleichs. Aussagen zum Zusammenhang zwischen Aufwendungen, Erträgen und Umsätzen können daher nicht generell oder nur eingeschränkt (wie beispielsweise womöglich für Gebührenhaushalte) getroffen werden.
- ▶ Der kommunale Jahresabschluss dient vor allem zum Schutz künftiger Generationen vor dem Handeln der heutigen Generation und ihrer Politiker. 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. Der ordentliche Saldo der Ergebnisrechnung ist somit der wichtigste Indikator.

Auf diese Aspekte wird bei der Auswahl von aussagekräftigen Kennzahlen in den folgenden Kapiteln Rücksicht genommen.

¹² Vgl. *Magin* (2011), S. 106–107.

5. KENNZAHLEN FÜR GEMEINDEHAUSHALTE

5.1 Rahmenkonzept für die Kategorisierung und Auswahl von Finanzkennzahlen

Bevor Kennzahlen zur Bestimmung der finanziellen Lage ausgewählt werden können, muss zunächst definiert werden, mit welchen Kennzahlen und welche Aspekte die finanzielle Lage betreffend überhaupt gemessen werden können. Dafür kann die allgemeine Literatur zur betrieblichen Finanzierung herangezogen und auf den öffentlichen Sektor adaptiert werden.

Es entsteht dabei das folgende Bild¹³ laut Abbildung 5. Das finale Ziel der nachhaltigen Gebarung fußt dabei auf zwei Grundpfeilern, der Aufgabenerfüllung einerseits und der Finanzierung andererseits.

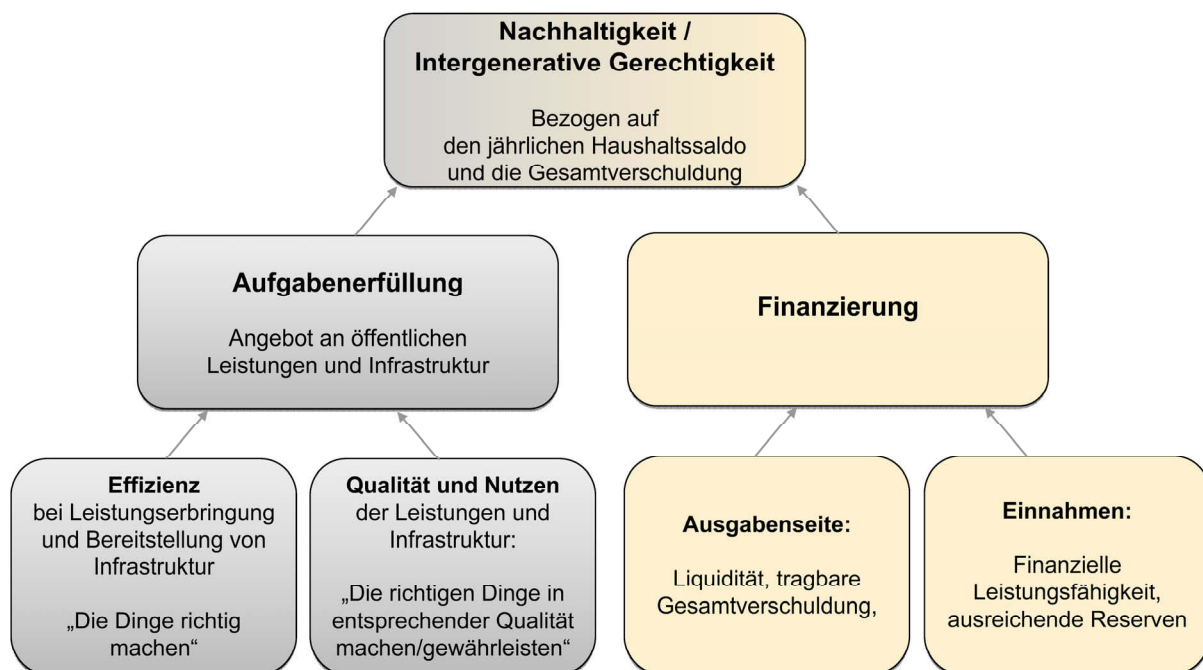


Abb 5: Rahmenkonzept für Kategorisierung von Finanzkennzahlen. Eigene Darstellung basierend auf Brealey, Myers und Allen, S. 720

Die Finanzierung hängt dabei von einer Ausgabenseite insofern ab, als eine ausreichende Liquidität und eine tragbare Gesamtverschuldung vorhanden sein müssen. Auf der

¹³ Für die Abbildung wurde eine Darstellung von Brealey/Myers/Allen (2014), S. 720 für die Klassifikation von Kennzahlen adaptiert, wobei an der Spitze der Graphik „Shareholder Value“ mit „Nachhaltigkeit“ ersetzt und in Folge die gesamte Graphik auf die Logik des öffentlichen Sektors angepasst wurde.

5. Kennzahlen für Gemeindehaushalte

Einnahmenseite müssen ausreichend finanzielle Mittel zur Verfügung stehen bzw. ausreichend Reserven vorhanden sein.

Den zweiten Grundpfeiler stellt die Aufgabenerfüllung dar, wobei es beim Angebot an öffentlichen Leistungen und Infrastruktur zunächst um die Fragestellungen geht, welche Leistungen überhaupt von öffentlicher Seite angeboten werden. Neben gesetzlichen Verpflichtungen wird in der Regel eine Reihe an freiwilligen Leistungen angeboten. In weiterer Folge kann bei Messungen zwischen der Effizienz der Leistungserbringung einerseits und der Qualität sowie des Nutzens andererseits unterschieden werden.

Werden passende Kennzahlen für alle diese Aspekte verwendet, sollte ein umfassendes Bild entstehen, ob die Aufgabenerfüllung einer öffentlichen Einheit zufriedenstellend ist und ob andererseits gleichzeitig die Finanzierung dafür als nachhaltig angesehen werden kann.

Kennzahlen für die Beurteilung der Aufgabenerfüllung können jedoch nicht rein mit Finanzinformationen aus Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen beantwortet werden. Es wird daher darauf hingewiesen, dass dafür zusätzliche Daten herangezogen werden müssen.

Eine andere Darstellung für die Kategorisierung von Finanzkennzahlungen trennt den Aspekt der Aufgabenerfüllung von der Finanzierung nicht so deutlich, sondern stellt Finanzkennzahlen in Bezug auf fünf Dimensionen dar.¹⁴ Auch dieses Rahmenkonzept wurde auf die Spezifika des öffentlichen Haushaltswesens abgewandelt. Zu diesem Zweck wurden folgende Adaptierungen gemacht:

- ▶ Rentabilität wurde durch Nachhaltigkeit ersetzt.
- ▶ Liquidität wurde um Verschuldung ergänzt, wodurch die kurz- und langfristigen Perspektive der Finanzierung sowie das Verhältnis von Eigen- und Fremdkapital („financial gearing“) in einer Dimension zusammengefasst wurden. Dadurch ergab sich Platz für eine zusätzliche Dimension, welche mit „finanzieller Leistungsfähigkeit“ besetzt wurde. Dies bezieht sich auf ausreichend Einnahmen sowie finanziellen Spielraum, um das Niveau der öffentlichen Leistungen inkl. Infrastruktur zu erhalten oder auch zu verbessern.
- ▶ Investment wurde mit Qualität der Leistungen und Infrastruktur ersetzt, was in Analogie zur Privatwirtschaft ein gutes Investment aus dem Blickwinkel betroffener Bürgerinnen und Bürger einer bestimmten Kommune darstellt.

Es ergibt sich damit folgendes Bild laut Abbildung 6.

¹⁴ Vgl. *Atrill/McLaney* (2013), S. 250.

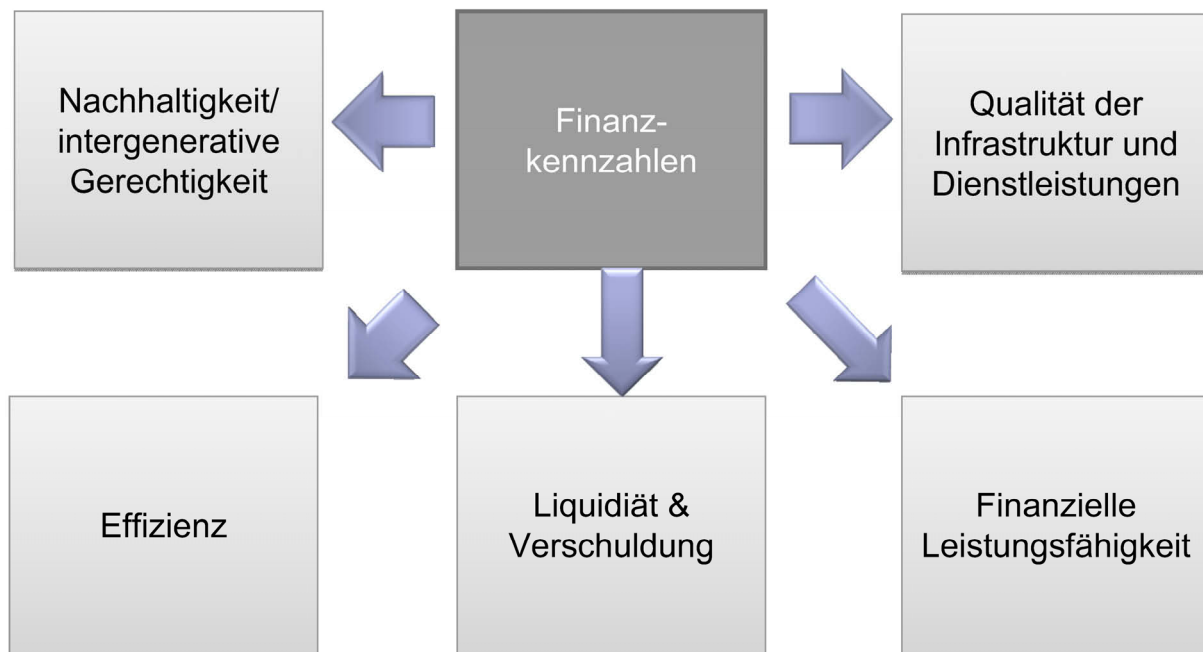


Abb 6: Kategorisierung von Finanzkennzahlen. Eigene Darstellung basierend auf Atrill und Mc Laney (2013), S. 250.

5.2 Kennzahlen im Kontext der VRV 1997

Im Kontext der VRV 1997 wird der sogenannte Quicktest des Zentrums für Verwaltungsforschung (KDZ) oft verwendet.¹⁵ Dabei werden die Gemeindefinanzen anhand der vier Dimensionen Ertragskraft, Eigenfinanzierungskraft, Verschuldung und finanzielle Leistungsfähigkeit analysiert.

Im Folgenden werden die Kennzahlen dieses Quicktests in der Version aus 2011 kurz präsentiert und ihre Übertragbarkeit auf die VRV 2015 diskutiert.

Eine Schwächung in der Aussagekraft dieser Kennzahlen liegt nicht an ihrer Auswahl selbst, sondern an den Informationen, die im Rahmen des Rechenwerks nach VRV 1997 zur Verfügung stehen. Die Aussagekraft der Informationen aus dem Rechnungswesen wird unter anderem geschmälert durch teilweise ausgegliederte Zuschussbereiche oder Schulden, durch lange Laufzeiten und tilgungsfreie Zeiten, geringe Schuldendienstquoten sowie uneinheitliche Vorgangsweisen bei der Einbeziehung schuldenähnlicher Transaktionen wie Haftungen und Leasing.¹⁶ Im Rahmen der VRV 2015 werden diese Schwachstellen teilweise entschärft aber nicht vollständig behoben. Hauptkritikpunkt

¹⁵ Vgl. KDZ (2015).

¹⁶ Vgl. dazu auch Grossmann/Hauth/Maidorn (2016), S. 70.

bleibt die mangelnde Konsolidierung mit ausgegliederten Einheiten und die fehlende Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für Pensionen.¹⁷

Öffentliche Sparquote:

Diese misst die Ertragskraft und spiegelt das Verhältnis zwischen dem Saldo der laufenden Gebarung und den laufenden Ausgaben wider. Je höher der Wert ist, umso besser, da umso mehr Einnahmen für die Bildung von Reserven, Investitionen sowie für die Rückzahlung von Schulden zur Verfügung stehen. Eine negative laufende Gebarung (Saldo 1) weist auf einen sofortigen, akuten Konsolidierungsbedarf hin, da nicht einmal die laufenden Ausgaben durch die laufenden Einnahmen bedeckt werden können.

$$\frac{\text{Saldo 1 laufende Gebarung (KZ 91)}}{\text{laufende Ausgaben (KZ 29 – KZ 28)}} \times 100$$

Sofern diese Kennzahl im Rahmen Anwendung der VRV 2015 übernommen werden soll, ist zu entscheiden, ob diese Fragen des tatsächlichen periodenreinen Ressourcenverbrauchs beantworten soll oder zahlungsbasiert Aussagekraft haben soll. Im ersten Fall müsste der Ergebnishaushalt herangezogen werden, welcher insbesondere auch nicht finanzierungswirksame Positionen wie Abschreibungen enthält. Im zweiten Fall kann die Kennzahl aus den Daten des Finanzierungshaushalts berechnet werden. Bei einer analogen Interpretation zur VRV 1997 wären die Finanzinformationen des Ergebnishaushalts heranzuziehen.

Eigenfinanzierungsquote:

Die Eigenfinanzierungsquote misst in welchem Ausmaß die laufenden Ausgaben und die Ausgaben der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen durch die laufenden, dazu korrespondierenden Einnahmenpositionen gedeckt sind. Zu den Einnahmen und Ausgaben aus Vermögensgebarung zählen insbesondere Erwerb und Veräußerung von Vermögen. Zu den laufenden Einnahmen werden alle Einnahmen, egal ob es sich im Wege des Finanzausgleichs zugewiesene Mittel oder gemeindeeigenen Steuern und Abgaben handelt hinzugerechnet.

Liegt der Wert unter 100, ist eine Neuverschuldung oder Auflösung von Rücklage zur Bedeckung der in die Betrachtung einbezogenen Ausgaben notwendig. Werte über 100 ermöglichen grundsätzlich einen Aufbau von Reserven oder eine Reduktion von Schulden.

¹⁷ Laut § 23 VRV 2015 werden Beteiligungen unabhängig vom Beteiligungsmaß ausschließlich nach einer vereinfachten Methode des anteiligen Eigenkapitals in den Beteiligungsansatz in der Vermögensrechnung aufgenommen. Laut § 31 VRV 2015 besteht, ebenso wie auch auf Bundesebene, ein Wahlrecht hinsichtlich der Darstellung von Rückstellungen für Pensionen.

$$\frac{\begin{array}{l} \text{Laufende Einnahmen (KZ 19)} \\ + \text{Einnahmen der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen (KZ 39)} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{laufende Ausgaben (KZ 29)} \\ + \text{Ausgaben der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen (KZ 49)} \end{array}} \times 100$$

Die Einnahmen und Ausgaben aus der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen nach VRV 1997 korrespondieren grundsätzlich mit dem zweiten Teil des Finanzierungshaushalts nach VRV 2015, das sind die Ein- und Auszahlungen aus der investiven Gebarung. Allerdings sind dort auch Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit von der Gemeinde gewährten Darlehen sowie erhaltene und gewährte Kapitaltransferzahlungen enthalten. Es ist daher genau zu präzisieren, was gemessen werden soll bzw. welche Frage die Kennzahl konkret beantworten soll.

Verschuldungsdauer:

Die Verschuldungsdauer soll zeigen, wie viele Jahre die vollständige Tilgung aller Schulden in Anspruch nehmen würde, sofern der Überschuss der laufenden Gebarung jährlich in der gleichen Höhe anfallen würde und gleichzeitig der gesamte Betrag für die Schuldentilgung verwendet werden würde. Mit „von der Gemeinde zu tragenden Haftungen“ sind beispielsweise Haftungen für ausgegliederte Immobiliengesellschaften gemeint, denen jährliche Gesellschafterzuschüsse der Gemeinde gegenüberstehen. Diese Ergänzung des Schuldenstands sowie die Ergänzung um Leasingverpflichtungen zeigt, dass die Definition der Gesamtschulden laut VRV 1997 nicht ohne die Zusammenzählung einzelner Nebenaufzeichnungen (Schuldenverzeichnis, Leasingpiegel, Vereinbarungen zu Gesellschafterzuschüssen, Haftungen etc.) möglich ist.

$$\frac{\begin{array}{l} \text{Schuldenstand lt. Schuldenverzeichnis} \\ + \text{offene Leasingverpflichtungen + von der Gemeinde zu tragende Haftungen} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Saldo 1 laufende Gebarung (KZ 91) + Leasingraten} \\ + \text{Gesellschafterzuschüsse} \end{array}} \times 100$$

Bei einer Übertragung der Berechnung der Verschuldungsdauer im Rahmen der VRV 2015 wird die Bestimmung der Schulden insofern präziser, als in der Vermögensrechnung eine verbesserte Darstellung und Übersicht zu den lang- und kurzfristigen Fremdmitteln vorhanden ist. Allerdings ist die nicht konsolidierte Betrachtung mit ausgegliederten Einheiten weiterhin problematisch.

Schuldendienstquote:

Die Schuldendienstquote soll zeigen, welcher Teil der Abgaben für den Schuldendienst aufzuwenden ist. Zu den Abgaben werden Einnahmen aus eigenen Steuern, Ertragsanteilen und Gebühren gezählt. Der Gesamtschuldendienst sollte dabei analog zur Berechnung der Verschuldungsdauer auch Leasingraten und die Begleichung langfristiger Verbindlichkeiten wie laufende Gesellschafterzuschüsse enthalten. Mit Ersätzen sind Annuitäten- und Zinszuschüsse Dritter gemeint.

5. Kennzahlen für Gemeindehaushalte

$$\frac{\text{Gesamtschuldendienst – Ersätze}}{\text{Öffentliche Abgaben (KZ10 + KZ11 + KZ12)}} \times 100$$

Je geringer die Schuldendienstquote, desto positiver. Allerdings kann durch Stundungen und tilgungsfreie Jahre die Schuldendienstquote gesenkt werden, ohne dass eine Entschuldung erfolgt. Ebenso kann eine hohe Schuldendienstquote über einen bestimmten Zeitraum hinweg als positiv angesehen werden, wenn durch eine Entschuldungsoffensive die Gesamtverschuldung damit nachhaltig gesenkt wird. Die Übertragung dieser Kennzahl im Rahmen der VRV 2015 ist möglich, da die notwendigen Informationen im Finanzierungshaushalt sowie im Einzelnachweis über Finanzschulden und Schuldendienst enthalten sind.

Quote freie Finanzspitze:

Die wahrscheinlich am häufigsten verwendete Kennzahl neben dem Erfordernis eines positiven Saldos aus der laufenden Gebarung ist die Quote Freie Finanzspitze. Diese soll den Spielraum für neue Projekte und Investitionen nach Bedeckung der laufenden Ausgaben und den Tilgungsverpflichtungen darstellen.

$$\frac{\text{Saldo 1 laufende Gebarung (KZ 91)} \\ - \text{fortdauernde ordentliche Tilgungen}}{\text{laufende Einnahmen (KZ 19 – KZ 17)}} \times 100$$

Grundsätzlich gilt, je höher die Freie Finanzspitze ist, umso besser. Allerdings kann sich auch hier, wie bei der Schuldendienstquote, im Rahmen einer Entschuldungsoffensive die Freie Finanzspitze über einige Jahre hinweg verschlechtern, was aber in diesem Fall nicht per se als eine negative Entwicklung dargestellt werden kann.

Eine Übertragung dieser Kennzahl auf das Rechenwerk laut VRV 2015 ist möglich. Dabei ist zu entscheiden, ob für die laufende Gebarung die Sicht auf den Ressourcenverbrauch oder eine zahlungsbasierte Sichtweise darstellen soll.

5.3 Kennzahlen, die in Deutschland auf kommunaler Ebene verwendet werden

Auf der Suche nach Lösungen, lohnt sich der Blick nach Deutschland. Zumindest auf kommunaler Ebene hat Deutschland in diesen Fragen einen Vorsprung, weil dort bereits in den 1990er Jahren mit Reformen im kommunalen Haushaltswesen in Richtung eines Drei-Komponenten-Rechnungswesens, ähnlich dem der VRV 2015, begonnen wurde.¹⁸ Zudem sind Deutschland und Österreich im förderalen Staatsaufbau und -funktion ähnlich und nicht zuletzt erleichtert die gleiche Sprache den Wissenstransfer.

¹⁸ Vgl. Schallmeiner (2013).

5.3 Kennzahlen, die in Deutschland auf kommunaler Ebene verwendet werden

In deutschen Publikationen zu den Finanzreformen auf kommunaler Ebene, findet sich die „Intergenerative Gerechtigkeit“ als primäres Leitmotiv¹⁹. Diese besagt, dass im Interesse nachfolgender Generationen eine Generation nur soviel verbrauchen sollte, wie sie auch erwirtschaftet. Zukünftige finanzielle Belastungen, die in der Gegenwart entstehen, sollen vorsorglich erwirtschaftet werden, sodass sie den zukünftigen finanziellen Spielraum dadurch nicht schmälern. Auch hier gibt es keine einheitliche Definition, wie diese gemessen werden kann. Allerdings wird auf kommunaler Ebene weitestgehend davon ausgegangen, dass ein ausgeglichener Ergebnishaushalt als wichtigster Indikator dafür anzusehen ist.²⁰

Es gibt zahlreiche Publikationen, die sich mit Finanzkennzahlen und kommunaler Jahresabschlussanalyse befassen. Darunter fallen *Magin* (2011), *Hennies* (2005), *Kußmaul und Henkes* (2008 a, 2008 b, 2008 c, 2008 d, 2008 e, 2008 f und 2008 g) sowie *Fußwinkel und Schneider* (2009). Es wurden auch Kennzahlen-Sets erarbeitet und vorgeschlagen wie beispielsweise 26 Kennzahlen der Stadt Salzgitter (*Grunwald* 2006) oder ein Set von 39 Kennzahlen, die auf der Webseite www.haushaltssteuerung.de zu finden sind. Ein anderes Set von Finanzkennzahlen, auf welches in Publikationen oft verwiesen wird, hat das Innenministerium von Nordrhein-Westfalen veröffentlicht. Das sogenannten „NKF-Set“ besteht aus 18 Finanzkennzahlen, die in die vier Kategorien eingeteilt werden.²¹ Diese vier Kategorien sind:

- ▶ Kennzahlen zur haushaltswirtschaftlichen Gesamtsituation
- ▶ Kennzahlen zur Vermögenslage
- ▶ Kennzahlen zur Finanzlage
- ▶ Aufwands- und Ertragskennzahlen

Welche Kennzahlen in den einzelnen Kategorien verwendet werden, findet sich in Abbildung 7.

¹⁹ Vgl. *Magin* (2011), S. 15.

²⁰ Vgl. *Henkes* (2008), S. 43.

²¹ Vgl. Handbuch zum NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen, herausgegeben vom *Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein Westfalen* (2008).

5. Kennzahlen für Gemeindehaushalte

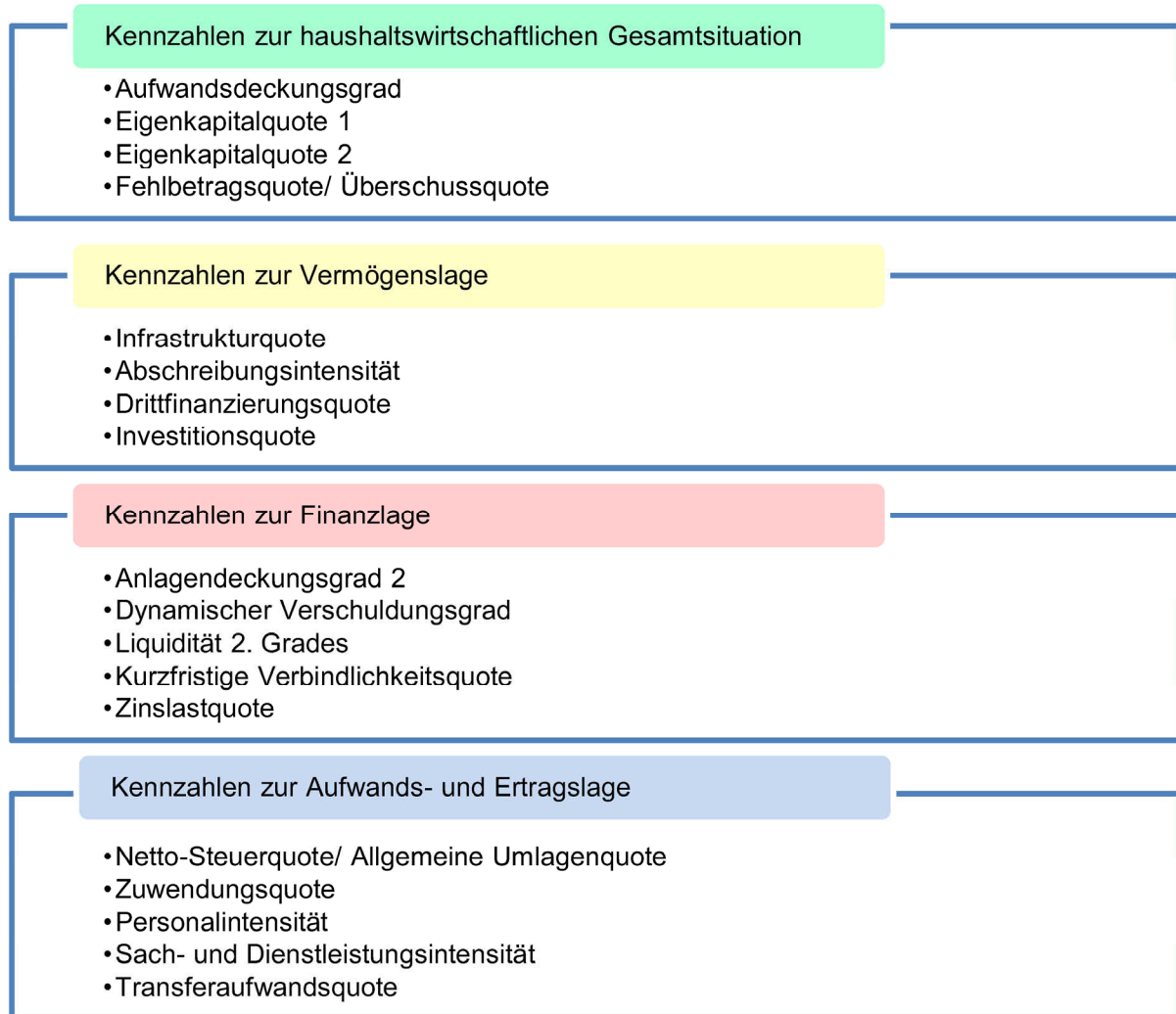


Abb 7: Übersicht über das NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen

Vergleicht man die vom KDZ in Österreich verwendeten Kennzahlen mit jenem aus dem NKF-Set finden sich folgende Überschneidungen:

- ▶ Die Ertragskraft ist dem Aufwandsdeckungsgrad im NKF-Set in der Interpretation ähnlich.
- ▶ Die Verschuldungsdauer entspricht dem dynamischen Verschuldungsgrad im NKF-Set.
- ▶ Nicht im NKF-Set enthalten sind die Eigenfinanzierungsquote, die Schuldendienstquote und die Quote Freie Finanzspitze.

5.4 Ein Set von aussagekräftigen Kennzahlen

Welche Kennzahlen sind auf Basis der neuen Finanzinformationen, die laut VRV 2015 zur Verfügung stehen, aussagekräftig? Um die Frage zu beantworten werden folgende Aspekte und Rahmenbedingungen berücksichtigt:

- ▶ die gesetzlichen Zielbestimmungen für Gemeindehaushalte in Österreich (siehe Kapitel 2),
- ▶ die bisherige österreichische Praxis, insbesondere die Verwendung von fünf Kennzahlen im Rahmen des Quicktests des KDZ, sowie in internationalen Studien verwendete Kennzahlen (siehe Abschnitt 5.2 und 5.3 sowie *Meszarits, 2017*),
- ▶ die Erkenntnisse zur Interpretation und Aussagekraft kommunaler Haushalte aus der wissenschaftlichen Literatur (siehe Kapitel 4 sowie *Meszarits, 2017*).

Zudem wird darauf geachtet, die jeweiligen Dimensionen des Rahmenkonzepts, wie im Abschnitt 5.1. beschrieben, möglichst ausgeglichen abzubilden. Die Kennzahlen selbst sollten folgende Kriterien erfüllen:

- ▶ von Seiten der Wissenschaft anerkannt sein und eine breite Anwendung in der Praxis finden,
- ▶ auf Basis der zur Verfügung stehenden Informationen leicht zu ermitteln sein und
- ▶ intuitiv Sinn machen bzw. aussagekräftig sein.

Zusammenfassend wird auf folgende Spezifika öffentlicher Haushalte im Kontext der VRV 2015 Rücksicht genommen (siehe Abschnitt 4.1):

- ▶ Die Bürgerinnen und Bürger einer Gemeinde können nicht als Eigentümer einer Gemeinde oder öffentlichen Einheit betrachtet werden.
- ▶ Erträge aus Steuern und Abgaben resultieren aus gesetzlichen Bestimmungen und nicht aus Angebot und Nachfrage in einem freien Markt.
- ▶ Das Insolvenzrisiko ist nicht im gleichen Ausmaß wie in der Privatwirtschaft gegeben und stattdessen muss der Österreichische Stabilitätspakt basierend auf EU-Regelungen eingehalten werden.
- ▶ Der Gesamtbetrag des Vermögens, dh. die Summe der Aktiva der Vermögensrechnung, hat eine eingeschränkte Aussagekraft, weil darin teilweise fiktive, nach bestimmten Vorgaben ermittelte Werte enthalten sind.

Auf dieser Basis wird im Folgenden eine Auswahl an aussagekräftigen Kennzahlen vorgestellt. Die Formeln basieren auf Rechnungsinformationen aus den Anlagen 1 a, 1 b und 1 c der VRV 2015, dh. der vorgegebenen Gliederung im Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt. Nur in Ausnahmefällen sind weitere Anlagen der VRV 2015 oder auch andere statistische Daten wie die Einwohnerzahl für die Berechnungen heranzuziehen.

5.4.1 Kennzahlen zur Dimension der Nachhaltigkeit

Als Indikatoren für die Dimension der Nachhaltigkeit wurden der Aufwandsdeckungsgrad und die Nettovermögensveränderungsrate gewählt. Beide zielen auf einen positiven Saldo der Ergebnisrechnung ab. Im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeit oder intergenerativen Gerechtigkeit ist ein ausgeglichener Ergebnishaushalt der wichtigste Indikator²², weil dieser aussagt, ob in einer bestimmten Periode das Reinvermögen (dh das Nettovermögen) einer Gemeinde vermehrt oder geschmälert wurde.

$$1) \text{ Aufwandsdeckungsgrad} = \frac{\text{Summe der Erträge}}{\text{Summe der Aufwendungen}} \times 100$$

Die absolutbetragsmäßige Höhe des Nettovermögens spielt dabei eine untergeordnete Rolle, da sie stark von den Methoden der Vermögensbewertung abhängig ist. Umso wichtiger ist jedoch die Veränderung im Zeitablauf. Dies zeigt die Nettovermögensveränderungsrate.

$$2) \text{ Nettovermögensveränderungsrate} = \frac{\text{Nettovermögen}_t}{\text{Nettovermögen}_{\text{Durchschnitt } t-5 \text{ bis } t-1}} \times 100$$

Bei der Veränderung des Nettovermögens ist ein Bezugspunkt zu wählen. Dies könnte die Eröffnungsbilanz zu einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit ebenso wie der Durchschnitt mehrerer Jahre sein. Hier wird der Durchschnitt der fünf vorvergangenen Jahre vorgeschlagen.

Nicht ausgewählt wurden Kennzahlen wie die Eigenkapitalquote oder die Fehlbetrags-/Überschussquote, die beispielsweise Teil des NKF-Kennzahlensets sind. Allerdings werden hier die absolutbetragsmäßige Höhe der Summe der Aktiva, des Nettovermögens oder anderer Positionen des Vermögenshaushalts verwendet und interpretiert, welche aufgrund der Besonderheiten öffentlicher Haushalte eine eingeschränkte Aussagekraft haben (siehe dazu Abschnitt 4.1).

Im Gegensatz dazu spielt neben dem Aufwandsdeckungsgrad auch der Auszahlungsdeckungsgrad, das heißt der Saldo des Finanzierungshaushalts eine wichtige Rolle. Dieser passt jedoch systematisch besser zur Dimension der finanziellen Leistungsfähigkeit und wurde daher dort zugeordnet.

5.4.2 Kennzahlen zur Dimension der Effizienz (mit Einschränkungen)

Die Messung der Effizienz kann rein mit den Recheninformationen laut VRV nur eingeschränkt erfolgen. Grundsätzlichen sollen mit Kennzahlen zur Effizienz Aussagen darüber getroffen werden, wie erfolgreich mit vorhandenen Ressourcen gewirtschaftet wird.

²² Siehe dazu Abschnitt 3.6. Zudem wird die Wahl des Aufwandsdeckungsgrades auch durch die häufige Verwendung in internationalen wissenschaftlichen Studien bestätigt. Vgl dazu insbesondere *Meszarits* (2017) Zusammenstellung Tabelle 8 auf S. 43.

Es geht also nicht um Fragen, ob das richtige gemacht wird, sondern ob das, was gemacht wird, in der richtigen Art und Weise gemacht wird.

Je nach Branche verwenden Unternehmen zur Messung der Effizienz Kennzahlen wie Kapitalumschlag und Umschlagshäufigkeit von Vorratspositionen sowie die Reduktion des Working Capitals. Vorräte spielen auf Ebene der Gemeinden wertmäßig zumeist eine untergeordnete Rolle. Eine effiziente Verwaltung der Forderungen und Verbindlichkeiten ist zwar wichtig, zugleich aber auch kein Schlüsselfaktor für das Wohlbefinden der Bürgerinnen und Bürger einer Gemeinde.

Im NKF-Set finden sich einige Kennzahlen, die zumindest Teilaussagen zur Effizienz ermöglichen. Diese Kennzahlen geben Auskunft zur Struktur der Aufwendungen wie die Personalintensität, Sachaufwands- und Dienstleistungsintensität sowie die Transferaufwandsintensität. Diese Kennzahlen basieren somit allesamt auf dem Ergebnishaushalt, deren Aufwandsseite aus den vier Kategorien Personal-, Sach-, Transfer- und Finanzaufwand besteht. Der Finanzaufwand spielt im Zusammenhang mit der Dimension der finanziellen Leistungsfähigkeit eine Rolle und wird hier ausgeklammert, daher wurden Kennzahlen zu den anderen drei Aufwandspositionen ausgewählt.

$$3) \text{ Personalintensität} = \frac{\text{Personalaufwand}}{\text{Summe der Aufwendungen}} \times 100$$

$$4) \text{ Sachaufwands – und Dienstleistungsintensität} = \frac{\text{Sachaufwand}}{\text{Summe der Aufwendungen}} \times 100$$

$$5) \text{ Transferaufwandsintensität} = \frac{\text{Transferaufwand}}{\text{Summe der Aufwendungen}} \times 100$$

Die drei gewählten Kennzahlen hängen im Verhältnis zueinander stark von der jeweiligen Organisationsstruktur für die Aufgabenerledigung in der Gemeinde ab. Sind viele Aufgaben ausgelagert, wird die Sachaufwandsintensität höher sein als in einer Gemeinde, wo viele Aufgaben in der Kernverwaltung abgewickelt werden. Letztere wird wahrscheinlich im Vergleich dazu eine höhere Personalintensität ausweisen. Insgesamt verhalten sich diese drei Kennzahlen wie kommunizierende Gefäße zueinander, da letztendlich jede Art von Aufwand (sofern es sich nicht um Zinsen oder ähnlichen Finanzaufwand handelt) in einer der drei Kategorien zu verbuchen ist.

Für Aussagen zur Effizienz leisten die Kennzahlen einen Beitrag, können jedoch nicht abschließend oder allein verwendet werden. Einen besseren Beitrag können Aufzeichnungen aus einer Kosten- und Leistungsrechnung dazu liefern. Daher wird darauf hingewiesen, dass die Messung der Effizienz mit diesen Kennzahlen bzw. rein mit den Recheninformationen laut VRV nur eingeschränkt erfolgen kann. Die Aufbereitung zusätzli-

cher Informationen beispielsweise aus einer Kosten- und Leistungsrechnung wird in Ergänzung dazu empfohlen.

5.4.3 Kennzahlen zur Dimension der Qualität der Infrastruktur und Dienstleistungen (mit Einschränkungen)

Im Allgemein erfordert die Messung der Qualität von Infrastruktur und Dienstleistungen mehr Informationen als rein jene, die aus einem Rechenwerk laut VRV herauslesbar sind. Daher erfassen – analog zur Dimension der Effizienz – die ausgewählten Kennzahlen nur Teilaspekte der gesamten Fragestellung.

Diese Teilaspekte, die mit den Rechnungsinformationen laut VRV 2015 gemessen werden können, sind:

- ▶ In welchem Ausmaß wird der schleichende, laufende Substanzverlust durch Investitionen ersetzt (siehe Investitionsquote)?
- ▶ Welcher Anteil der Infrastruktur wurde von Dritter Seite, dh. Bund, Ländern und anderen Rechtsträgern, finanziert (siehe Drittfinanzierungsquote)?
- ▶ Welchen Anteil hat die durchschnittlicher jährliche Abnutzung der Infrastruktur am jährlichen Gesamtaufwand?

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

$$7) \text{ Drittfinanzierungsquote} = \frac{\text{Erträge a. d. Auflösung von Investitionszuschüssen}}{\text{Abschreibungen}} \times 100$$

$$8) \text{ Abschreibungsintensität} = \frac{\text{Abschreibungen}}{\text{Summe der Aufwendungen}} \times 100$$

Hinter der Verwendung der Investitionsquote steckt die Annahme, dass es notwendig ist, den Substanzverlust durch Reinvestitionen laufend abzudecken, um das Reinvermögen und die Qualität der vorhandenen Infrastruktur aufrecht zu erhalten. In der Praxis finden jedoch Investitionen zumeist nicht wie Instandhaltungsaufwendungen in einem über die Jahre ausgeglichenen Verhältnis statt, sondern unterliegen großen Schwankungen. Daher wird hier empfohlen, einen Durchschnitt von zumindest fünf Jahren zu verwenden, um keine Fehlinterpretationen zu machen.

Die Bruttoinvestitionen, ebenso wie die Abschreibungen und Vermögensabgänge können aus dem Anlagespiegel abgelesen werden. Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen sind von den jeweiligen, für die Buchung verwendeten Konten ablesbar.

Selbst wenn die Investitionsquote in einem Zeitraum von mehreren Jahren größer oder gleich 100 und somit grundsätzlich zufriedenstellend ist, kann es immer noch sein, dass

die Qualität der vorhandenen Infrastruktur sich verschlechtert, weil statt in den Erhalt von Vorhandenem in andere Projekte investiert wird. Ebenso könnte, beispielsweise bei einem starken Rückgang der Bevölkerung oder im Zuge von Effizienzsteigerungsmaßnahmen, vermehrt gemeindeübergreifende Infrastruktur von Nachbargemeinen statt eigener genutzt werden und so eine Deinvestition (dh. eine Investitionsquote unter 100) durchaus gewollt sein. Auf diese und ähnliche Einschränkungen in der Aussagekraft bzw. die generelle Notwendigkeit zu einer gemeindespezifischen Interpretation ist bei einer Verwendung dieser Kennzahlen zu achten.

5.4.4 Kennzahlen zur Dimension Liquidität und Verschuldung

Für die Messung von Liquidität und Verschuldung wurden zunächst die Liquidität 2. Grades sowie der dynamische Verschuldungsgrad gewählt. Beide Kennzahlen sind auch Teil des NKF-Kennzahlensets und wurden auch in anderen internationalen Studien zur kommunalen Finanzanalyse oft verwendet.²³ Der dynamische Verschuldungsgrad wird zudem auch im Zusammenhang mit der VRV 1997 im KDZ-Quicktest verwendet.

Die Liquidität 2. 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 nur ein schwacher Indikator für Liquiditätsprobleme ist.

Neben der Liquidität zweiten Grades, kann auch die Liquidität ersten und 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 2. Grades gewählt.

$$9) \text{ Liquidität 2. Grades} = \frac{\text{Liquide Mittel} + \text{kurzfristige Forderungen}}{\text{kurzfristige Fremdmittel}} \times 100$$

$$10) \text{ Dynamischer Verschuldungsgrad} = \frac{\text{Effektivverschuldung}}{\text{Saldo 1: Geldfluss operative Gebarung}}$$

²³ Verweis auf Masterarbeit, Tabelle 8.

5. Kennzahlen für Gemeindehaushalte

Die Effektivverschuldung wird folgendermaßen berechnet:

langfristige und kurzfristige Fremdmittel
– liquide Mittel
– kurzfristige Forderungen
= **Effektivverschuldung**

Der dynamische Verschuldungsgrad soll die Schuldentilgungsfähigkeit einer Gemeinde beurteilen. Es wird die Entschuldungsdauern 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.

Die Effektivverschuldung lässt sich aus dem Vermögenshaushalt ermitteln, der Geldfluss der operativen Gebarung wird aus dem Finanzierungs- und nicht Ergebnishaushalt entnommen. Somit erfolgt eine zahlungsbasierte Betrachtung.

Der dynamische Verschuldungsgrad kann über die Jahre stark schwanken, weil der Geldfluss der operativen Gebarung (Saldo 1) zumeist stärkeren Schwankungen unterliegt. Es sollte daher eine Zeitreihe und insbesondere die Entwicklung im Zeitverlauf interpretiert werden. Der dynamische Verschuldungsgrad verliert auch an Aussagekraft, wenn Schulden in einem starken Ausmaß in ausgelagerte Gesellschaften übertragen und nicht hinzugezählt werden.

Die Schuldendienstquote wurde in die Auswahl übernommen, da sie auch bisher Teil des KDZ-Quicktests war. Sie zeigt welcher Anteil der öffentlichen Abgaben für die Bedeckung der Finanzschulden verwendet werden muss und daher nicht für die eigentliche Aufgabenerfüllung zur Verfügung steht. Je höher die Verschuldung einer Gemeinde, desto höher ist grundsätzlich auch die Schuldendienstquote. Allerdings schränken Vereinbarungen zur Fristerstreckung von Schuldentilgungen, tilgungsfreie Jahre und die Auslagerung von Schulden die Aussagekraft der Kennzahl ein.

$$11) \text{ Schuldendienstquote} = \frac{\text{Gesamtschuldendienst} - \text{Schuldendienstersatz}}{\text{Einzahlungen aus öffentlichen Abgaben}} \times 100$$

Einzahlungen aus öffentlichen Abgaben setzen sich aus den folgenden Positionen zusammen:

Eigene Abgaben
+ Ertragsanteile
+ Gebühren
= **öffentliche Abgaben**

Die drei bisher gewählten Kennzahlen lassen Aussagen zur kurzfristigen Liquidität, stichtagsbezogenen Entschuldungsdauer sowie zur Belastung durch den Schuldendienst zu. Es fehlt nun noch eine Kennzahl, die Aussagen zum langfristigen Verschuldungsgrad treffen lässt. In der Privatwirtschaft werden dafür Kennzahlen verwendet, die das Ver-

hältnis von Eigen- und Fremdkapital analysieren, so genannten „gearing ratios“ oder „leverage ratios“. Diese haben aus den in Abschnitt 4.1 erläuterten Gründen im Kontext der Gemeindehaushalte eine eingeschränkte Aussagekraft. Daher wird stattdessen eine andere, für statistische Vergleiche und Benchmarkings oft benutzte Kennzahl vorgeschlagen, nämlich die Verschuldung pro Kopf. Der Vorteil dieser Kennzahl liegt darin, dass damit Gemeinden auch verschiedener Größe schnell verglichen werden können.

Dabei sollten bei den lang- und kurzfristigen Fremdmitteln nicht bloß jene des Kernhaushalts herangezogen werden, sondern zusätzlich auch die Schulden jener ausgegliederter Einheiten, die laut ESVG 2010²⁴ zum Sektor Staat gezählt werden.

$$12) \text{ Pro Kopf Verschuldung} = \frac{\text{Lang- und kurzfristige Fremdmittel}}{\text{Einwohnerzahl}}$$

5.4.5 Kennzahlen zur Dimension der finanziellen Leistungsfähigkeit

Die Dimension der finanziellen Leistungsfähigkeit zielt auf ausreichend Einnahmen und eine ausreichende Finanzkraft ab, mit welchen das öffentliche Leistungsangebot sowie die Infrastruktur aufrecht zu erhalten sind.

Diese Dimension hat für den öffentlichen Sektor eine zentrale Bedeutung, ähnlich wie die Dimension der Rentabilität für privatwirtschaftlich geführte Unternehmen. Nur wenn ein Unternehmen rentabel genug ist, kann es auf Dauer bestehen. Ebenso kann eine öffentliche Einheit ihren Aufgaben langfristig nur dann nachkommen, wenn die finanzielle Leistungsfähigkeit dazu ausreicht. Ist dies nicht der Fall, sind Konsolidierungsmaßnahmen, Strukturreformen, finanzielle Unterstützung anderer staatlicher Ebenen oder auch Zusammenlegungen mit anderen Einheiten erforderlich.

Die finanzielle Leistungsfähigkeit wird vor allem mit Informationen des Finanzierungshaushalts gemessen, weil unter anderem Aussagen zur Eigen- und/oder Fremdfinanzierung von Investitionen getroffen werden sollen. Zudem stellt sich die Fragen, inwiefern die Schuldentilgung den finanziellen Spielraum einschränkt oder wie bedeutend der Teil der Einkünfte aus eigenen Abgaben im Gegensatz zu Mitteln aus dem Finanzausgleich ist.

Zur Messung dieser Dimension wurden fünf Kennzahlen ausgewählt, wobei die ersten drei auch Teil des KDZ-Quicktests für Rechnungsinformationen basierend auf der VRV 1997 sind.

Der Auszahlungsdeckungsgrad operative Gebarung entspricht der Kennzahl der Ertragskraft im KDZ-Quicktest. Allerdings wird im Nenner die Summe der Einzahlungen

²⁴ Das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 2010) ist ein EU-Regelwerk, welches u.a. festlegt, welche Einheiten dem öffentlichen Sektor (Sektor 13) zuzuordnen sind. Auf der Webseite der Statistik Austria findet sich eine Liste mit den Sektor-Staat-Einheiten aller Gebietskörperschaften, siehe: http://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/oeffentlicher_sektor/index.html

5. Kennzahlen für Gemeindehaushalte

anstatt den Auszahlungen verwendet. Somit wird gemessen, welcher Anteil der Einzahlungen der operativen Gebarung für Investitionen, Schuldentilgung und/oder Reserveneubildung übrig bleibt.

$$\begin{aligned} 13) \text{ Auszahlungsdeckungsgrad operative Gebarung} &= \\ &= \frac{\text{Saldo 1: Geldfluss operative Gebarung}}{\text{Summe der Einzahlungen operative Gebarung}} \times 100 \end{aligned}$$

Die nächste Kennzahl ist sehr ähnlich: Die Freie Finanzspitze misst welcher Anteil der Einzahlungen aus der operativen Gebarung nach Bedeckung der laufenden Schuldentilgung für Investitionen übrig bleibt. In der kommunalen Haushaltssteuerung handelt es sich hierbei von der Bedeutung und Häufigkeit der praktischen Anwendung um eine Schlüsselkennzahl, da sie teilweise auch für aufsichtsbehördliche Genehmigungen herangezogen wird.

$$\begin{aligned} 14) \text{ Auszahlungsdeckungsgrad operative Gebarung nach Schuldentilgung} &= \\ = \text{Freie Finanzspitze} &= \frac{\text{Saldo 1: Geldfluss operative Gebarung} - \text{Schuldentilgung}}{\text{Summe der Einzahlungen operative Gebarung}} \times 100 \end{aligned}$$

Die Eigenfinanzierungsquote ist in ihrer Interpretation ähnlich den beiden vorherigen Kennzahlen. Sie misst inwiefern die laufende Gebarung sowie die Investitionen zusammen genommen aus eigenen Mitteln versus fremdfinanzierten Einkünften beglichen werden können. Liegt der Wert bei 100 oder darüber, sind für den laufenden Betrieb und die Investitionen keine Fremdfinanzierung notwendig.

$$\begin{aligned} 15) \text{ Eigenfinanzierungsquote} &= \\ &= \frac{\text{Summe der Einzahlungen operative und investive Gebarung}}{\text{Summe der Auszahlungen operative und investive Gebarung}} \times 100 \end{aligned}$$

Aussagen zur Eigenfinanzierungs- oder Eigenertragskraft haben zwei Aspekte. Einerseits kann zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung unterschieden werden, wobei unter Fremdfinanzierung eine Schuldenaufnahme bei Dritten verstanden wird. Andererseits kann aber auch untersucht werden, wie die Summe der Einnahmen zusammengesetzt ist, dh. welcher Anteil der Einkünfte aus eigenen Abgaben und welcher Anteil über die Umverteilung im Finanzausgleich der Gemeinde zufließt. Dieser Aspekt wird von der folgenden Kennzahl, der Eigenertragsquote, gemessen. In diesem Fall wird auf die Erträge und nicht auf Einzahlungen abgezielt, um eine periodenreine Darstellung zu erhalten.

$$16) \text{ Eigenertragsquote} = \frac{\text{Erträge aus eigenen Abgaben} + \text{Erträge aus Gebühren}}{\text{Summe der Erträge}} \times 100$$

Zu den Erträgen aus eigenen Abgaben und Gebühren sollten zumindest alle gemeinde-eigenen Steuern und Abgaben wie die Kommunal- und Grundsteuer sowie Abgaben wie beispielsweise die Lustbarkeitsabgabe gezählt werden. Ebenso sollte alle eingehobenen Gebühren wie beispielsweise die Kanalbenutzungsgebühr hinzugezählt werden. Ebenso kann aber eine Gemeinde auch weitere eigene Einkünfte beispielsweise aus Vermietung und Verpachtung haben. Auch diese sind dazu zu zählen. Es stellt sich die Frage, ob auch eigene Erträge mit Einmalcharakter wie beispielsweise Vermögensverkäufe dazugezählt werden sollen. Es wird empfohlen lediglich laufende eigene Einkünfte einzubeziehen, um so die Entwicklung der Eigenertragsquote ohne Einmaleffekte im Zeitverlauf interpretieren zu können.

Eine weitere Kennzahl zur finanziellen Leistungsfähigkeit ist die Zinslastquote. Diese misst den Anteil der Finanzaufwendungen an der Summe der Aufwendungen. Ist eine Gemeinde stark verschuldet, so ist die Zinsbelastung und damit auch die Zinslastquote höher.

$$17) \text{ Zinslastquote} = \frac{\text{Finanzaufwand}}{\text{Summe der Aufwendungen}} \times 100$$

5.4.6 Zusammenfassende Übersicht aussagekräftiger Kennzahlen

In der folgenden Tabelle 1 findet sich eine zusammenfassende Übersicht der ausgewählten Kennzahlen. Diese können allesamt (bis auf die Einwohnerzahl) aus den Rechnungsinformationen laut VRV 2015 entnommen werden.

Bei der Auswahl der Kennzahlen ist auffallend, dass sich vier der insgesamt siebzehn Kennzahlen mit dem Saldo des Ergebnis- oder des Finanzierungshaushalts auseinandersetzen, diese sind der Aufwandsdeckungsgrad (Nr. 1), der Auszahlungsdeckungsgrad operative Gebarung (Nr. 13), die Freie Finanzspitze (Nr. 14) und die Eigenfinanzierungsquote (Nr. 15) Die Frage des Haushaltsausgleichs ist eine zentrale Fragestellung bei jeglicher Finanzplanung und Verrechnung. Daher scheint diese Gewichtung gerechtfertigt.

Weitere vier der siebzehn Kennzahlen betreffen Messungen zur Verschuldung und langfristigen Finanzierung (Nr. 10, 11, 12 und 17). Die kurzfristige Liquidität ist nur in einer Kennzahl (Nr. 9) berücksichtigt. Diese hat den Nachteil, dass sie vergangenheits- und auf einen bestimmten Stichtag bezogen ist und damit nur ein schwacher Indikator für Liquiditätsprobleme ist. Der schwache Fokus auf die kurzfristige lässt sich aber damit begründen, dass im kommunalen Finanzmanagement eine bedeutendere Frage als die kurzfristige Liquidität, ein positiver Saldo 1 ist. Damit ist die Bedeckung aller operativen (konsumptiven, laufenden) Auszahlungen durch operative (laufende) Einzahlungen ist. Die Aufnahme von Finanzschulden ist aufgrund der für die meisten Gemeinden zutref-

5. Kennzahlen für Gemeindehaushalte

fenden länderspezifischen Regelungen üblicherweise nur für Investitionen zulässig. Damit wird die goldene Finanzregel gewahrt, da nur langfristiges Vermögen langfristig finanziert werden darf.

Die gewählten Kennzahlen zur Dimension der Effizienz sowie der Qualität von Infrastruktur und Dienstleistungen stellen lediglich den Beitrag der Recheninformationen laut VRV 2015 zur Messung dieser Dimension dar. Hier sind jedenfalls zusätzliche, aus anderen Quellen zusammengetragene Daten und Kennzahlen notwendig.

Insgesamt soll diese Zusammenstellung keine vollständige Liste, sondern eine gute Auswahl an aussagekräftigen Kennzahlen darstellen. Da siebzehn Kennzahlen für eine rasche Analyse zu viele sind, wird im nächsten Kapitel eine Auswahl davon für einen „Quicktest VRV 2015“ getroffen. Diese ausgewählten Kennzahlen dafür sind in der folgenden Tabelle in grauer Schrift dargestellt.

Tabelle 1: Ein Set von aussagekräftigen Kennzahlen basierende auf Finanzinformationen gemäß VRV 2015

Nr.	Dimension	Kennzahl	Formel
1	Nachhaltigkeit	Aufwandsdeckungsgrad	Summe Erträge x 100 / Summe der Aufwendungen
2	Nachhaltigkeit	Nettovermögens- veränderungsrate	Nettovermögen _t 100 / Nettovermögen _{t-5} <small>zB Durchschnitt t-5 bis t-1</small>
3	Effizienz (mit Einschränkungen)	Personalintensität	Personalaufwand (221) x 100 / Summe der Aufwendungen (22)
4	Effizienz (mit Einschränkungen)	Sachaufwands- und Dien- stleistungsintensität	Sachaufwand (222) x 100 / Summe der Aufwendungen (22)
5	Effizienz (mit Einschränkungen)	Transferaufwandsquote	Transferaufwand (223) x 100 / Summe der Aufwendungen (22)
6	Qualität der Infrastruktur und Dienstleistungen (mit Einschränkungen)	Investitionsquote (Durchschnitt der letzten fünf Jahre wird empfohlen)	Bruttoinvestitionen x 100 / (Vermögensabgänge und Abschreibungen)
7	Qualität der Infrastruktur und Dienstleistungen (mit Einschränkungen)	Drittfinanzierungsquote	Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen x 100 / Abschreibungen

5.4 Ein Set von aussagekräftigen Kennzahlen

8	Qualität der Infrastruktur und Dienstleistungen (mit Einschränkungen)	Abschreibungsintensität	$\text{Abschreibungen} \times 100 / \text{Summe der Aufwendungen (22)}$
9	Liquidität	Liquidität 2. Grades	$(\text{Liquide Mittel} + \text{kurzfristige Forderungen}) \times 100 / \text{kurzfristige Fremdmittel}$
10	Verschuldung	Dynamischer Verschuldungsgrad Pendant zur Verschuldungsdauer des KDZ-Quicktests	$(\text{Effektivverschuldung: lang- und kurzfristige Fremdmittel} - \text{liquide Mittel} - \text{kurzfristige Forderungen}) / \text{Saldo 1 Geldfluss aus der operative Gebarung (SA1)}$
11	Verschuldung	Schuldendienstquote Pendant zur Schuldendienstquote des KDZ-Quicktests	$(\text{Gesamtschuldendienst} - \text{Schuldendienstesätze}) \times 100 / (\text{Einzahlungen aus eigenen Abgaben, Ertragsanteilen, Gebühren})$
12	Verschuldung	Pro-Kopf-Verschuldung	$\text{Lang- und kurzfristige Fremdmittel} / \text{Einwohnerzahl}$
13	Finanzielle Leistungsfähigkeit	Auszahlungsdeckungsgrad operative Gebarung Pendant zur Ertragskraft des KDZ-Quicktests sofern der Finanzierungshaushalt als Basis genommen wird	$\text{Saldo 1 Geldfluss aus der operative Gebarung} \times 100 / \text{Summe der Einzahlungen operative Gebarung}$
14	Finanzielle Leistungsfähigkeit	Auszahlungsdeckungsgrad operative Gebarung nach Schuldentilgung oder "Freie Finanzspitze" Pendant zur Freien Finanzspitze des KDZ-Quicktests	$(\text{Saldo 1 Geldfluss aus der operative Gebarung} - \text{Schuldentilgung}) \times 100 / \text{Summe Einzahlungen operative Gebarung}$
15	Finanzielle Leistungsfähigkeit	Eigenfinanzierungsquote Pendant zur Eigenfinanzierungsquote des KDZ-Quicktests	$(\text{Summe Einzahlungen operative und investive Gebarung}) \times 100 / (\text{Summe Auszahlungen operative und investive Gebarung})$
16	Finanzielle Leistungsfähigkeit	Eigenertragsquote	$(\text{Erträge aus eigenen Abgaben} + \text{Erträge aus Gebühren}) \times 100 / \text{Summe der Erträge}$
17	Finanzielle Leistungsfähigkeit	Zinslastquote	$\text{Finanzaufwand (224)} \times 100 / \text{Summe der Aufwendungen}$

6. „Quicktest VRV 2015“

Welche dieser siebzehn Kennzahlen sind nun für eine erste, rasche Beurteilung der finanziellen Lage österreichischer Gemeinden geeignet? Die folgende Auswahl soll ermöglichen, dass sowohl die Verantwortlichen für die Gemeindefinanzen eine rasche Information erhalten, ob eine weitere Analyse der Daten notwendig ist.

Die Auswahl für den „Quicktest“ erfolgte nach folgenden Kriterien:

- ▶ Die Interpretation der Kennzahl sollte möglichst eindeutig und einfach zu berechnen sein.
- ▶ Die Entwicklung eines Scoreboard Systems²⁵ sollte auf dieser Basis möglich sein.
- ▶ Die Finanzlage sollte aus mehreren Dimensionen beleuchtet werden.
- ▶ Die ausgewählten Kennzahlen sollten voneinander in möglichst unterschiedliche Richtungen messen und sich nicht zu stark gegenseitig beeinflussen.

Da die Messung der Effizienz und Qualität von Infrastruktur und Dienstleistungen nicht allein aufgrund von Finanzinformationen aus dem Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt ist, wurden lediglich Kennzahlen zu den Dimensionen Nachhaltigkeit/intergenerative Gerechtigkeit, Liquidität und Verschuldung sowie finanzielle Leistungsfähigkeit ausgewählt.

Verglichen mit den Kennzahlen des KDZ-Quicktests, welcher auf die Verwendung der Recheninformationen auf Basis der VRV 1997 abstellt, zeigt sich folgendes: Nach wie vor in der Auswahl enthalten sind die Quote Freie Finanzspitze und der dynamische Verschuldungsgrad. Der Aufwandsdeckungsgrad kann als Ersatz für die Messung der Ertragskraft angesehen werden. Die Eigenfinanzierungsquote sowie die Schuldendienstquote sind in der engen Auswahl von fünf Kennzahlen nicht mehr enthalten. Stattdessen wurde aber mit der Nettovermögensveränderungsrate eine wichtige Information zum Erhalt des Reinvermögens hinzugefügt, welche aus den Recheninformationen auf Basis der VRV 1997 nicht gewonnen werden könnte. Des Weiteren wurde die Verschuldung pro Kopf als Indikator hinzugenommen.

6.1 Nachhaltigkeit/intergenerative Gerechtigkeit: Aufwandsdeckungsgrad

Wie bereits festgestellt, ist im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeit oder intergenerativen Gerechtigkeit ist ein ausgeglichener Ergebnishaushalt der wichtigste Indikator, weil

²⁵ Scoreboard-Systeme sind mehrdimensionale Indikatorsysteme, 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.

dieser aussagt, ob in einer bestimmten Periode das Reinvermögen (dh das Nettovermögen) einer Gemeinde vermehrt oder geschmälert wurde.

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

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.

6.2 Nachhaltigkeit/intergenerativer Gerechtigkeit: Nettovermögensveränderungsquote

Des weiteren ist für Aussagen zur Nachhaltigkeit wichtig, ob das Reinvermögen der Gemeinde aufrecht erhalten 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.

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

Ziel der Finanzgebarung muss es ein, einen Wert über 100 zu erzielen und somit das Reinvermögen zu erhalten.

6.3 Finanzielle Leistungsfähigkeit: Freie Finanzspitze

Die Freie Finanzspitze für die kommunale Haushaltssteuerung eine Schlüsselkennzahl und misst welcher Anteil der Einzahlung der operativen Gebarung nach Bedeckung der laufenden Schuldentilgung für Investitionen übrig bleibt.

$$\begin{aligned} &\text{c) Auszahlungsdeckungsgrad operative Gebarung nach Schuldentilgung} = \\ &= \text{Freie Finanzspitze} = \frac{\text{Saldo 1: Geldfluss operative Gebarung} - \text{Schuldentilgung}}{\text{Summe der Einzahlungen operative Gebarung}} \times 100 \end{aligned}$$

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.

6.4 Verschuldung: Dynamischer Verschuldungsgrad

Der dynamische Verschuldungsgrad soll die Schuldentilgungsfähigkeit einer Gemeinde beurteilen. Es wird die Entschuldungsdauern 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 wichtige Erkenntnisse zur Verschuldungsentwicklung im Zeitverlauf herauslesen lässt.

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

Die Effektivverschuldung wird folgendermaßen berechnet:

$$\begin{aligned} & \text{langfristige und kurzfristige Fremdmittel} \\ & - \text{liquide Mittel} \\ & - \text{kurzfristige Forderungen} \\ & = \text{Effektivverschuldung} \end{aligned}$$

6.5 Verschuldung: Verschuldung pro Einwohner

Die Verschuldung pro Einwohner hat den Vorteil, dass sie einfach zu berechnen und zu interpretieren ist. Es können auch die Schulden ausgegliederten Einheiten einfach hinzugezählt werden, womit ein noch besser entsprechender Wert berechnet werden kann.

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

6.6 Qualitative Aspekte und Einschränkungen

Abschließend werden noch einige qualitative Aspekte und Einschränkungen beschrieben, die bei der Anwendung der ausgewählten Kennzahlen bzw. auch generell bei Analysen mit Hilfe von Kennzahlen zu berücksichtigen sind.

Zunächst muss ein Scoreboard System für Kennzahlen auf Basis der Rechnungsdaten laut VRV 2015 erst entwickelt werden. Dies kann erst dann erfolgen, wenn der Großteil der Gemeinden die VRV 2015 anwendet. Einige dieser Kennzahlen wie insbesondere die Nettovermögensveränderungsrate werden überhaupt erst einige Jahre nach dem Umstieg auf die VRV 2015 berechnet werden können. Diese Einschränkungen werden sich aber im Zeitablauf auflösen.

Viel schwerer wiegen jedoch Qualitätsverluste aufgrund der Rechnungsinformationen selbst, dh der auf Basis der VRV 2015 vorhandenen Datengrundlagen für die Kennzahlenberechnung. Zu diesen Qualitätsverlusten zählen insbesondere:

- ▶ die fehlende Verpflichtung bzw Freiwilligkeit bei der Bildung von Pensionsrückstellungen (siehe § 31 VRV 2015);
- ▶ die mangelnde Konsolidierung mit ausgegliederten Gesellschaften, insbesondere die fehlende Vollkonsolidierung mit ausgegliederten Gesellschaften, die einem beherrschenden Einfluss der Gebietskörperschaft unterliegen (siehe § 23 VRV 2015);
- ▶ die bundesländerweise unterschiedlichen Interpretationen der VRV 2015 bei der Erstbewertung im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz.

Zugleich wurden in der VRV 2015 viele Defizite der VRV 1997 behoben oder zumindest entschärft. So müssen beispielsweise alle Arten von Fremdmitteln in den Beilagen umfassend dokumentiert werden. Damit werden lange Laufzeiten, tilgungsfreie Zeiten oder ein geringer Schuldendienst ersichtlich. Ebenso sind umfassende Regelungen zu aktiven und passiven Finanzinstrumenten vorhanden. Die Regelungen zum Leasing und dabei insbesondere zur Unterscheidung zwischen Operating und Financial Leasing stellen eine Verbesserung dar, sofern das wirtschaftliche Eigentum als Maßstab ernst genommen wird.

Des weiteren müssen Beteiligungen und verwaltete Einrichtungen in den Beilagen umfassend dargestellt werden. Daneben wird auch der Stand an Forderungen und Verbindlichkeiten, sowohl kurz- als auch langfristig in der Bilanz auf einen Blick rasch ersichtlich. Die offenen Forderungen und Verbindlichkeiten aus der durchlaufenden Gebarung werden auf eigenen Positionen erfasst und erhöhen damit auch die Transparenz.

Zur Frage, ob nun fünf oder mehr Kennzahlen für eine erste rasche Analyse verwendet werden sollten, gibt es auch keine objektiv richtige Antwort. Es kommt eben darauf an, was die Zielsetzung für die Messung ist. Ebenso wichtig ist und bleibt neben der Berechnung die gemeindespezifische Interpretation der Kennzahlen. Daher werden abschließend folgende Schritte für eine rasche Analyse empfohlen:

1. Berechnung der fünf (oder mehr) Kennzahlen;
2. Überblick über die größten Zahlungsströme und finanziellen Verflechtungen mit ausgegliederten Gesellschaften sowie deren Schuldentilgungsfähigkeiten;
3. Berücksichtigung von Pensionsrückstellungen, sofern solche Verpflichtungen in der jeweiligen Gemeinde vorliegen, jedoch diese nicht in der Vermögensrechnung angesetzt wurden;
4. 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;
5. Interpretation.

7. ANHANG

7.1 Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt nach VRV 1997

Tabelle 2:

KZ	Bezeichnung	Zuordnung (Posten laut Postenverzeichnis Gemeinden)	Summe o + ao Haushalt	Davon A 85-89	Summe ohne A 85-89
----	-------------	---	-----------------------------	------------------	--------------------------

I. Querschnitt

Einnahmen der laufenden Gebarung					
10	Eigene Steuern . . .	Unterklassen 83 bis 85 ohne Gruppen 852, 858 und 859			
11	Ertragsanteile . . .	Gruppen 858 und 859			
12	Gebühren f. d. Benützung von Gemeindeeinrichtungen u. -anlagen . . .	Gruppe 852			
13	Einnahmen aus Leistungen . . .	Unterklasse 81			
14	Einnahmen aus Besitz und wirtschaftlicher Tätigkeit . . .	Gruppen 820, 822 bis 825			
15	Laufende Transferzahlungen von Trägern des öffentlichen Rechts . . .	Gruppen 860 bis 864, 888			
16	Sonstige laufende Transfer- einnahmen . . .	Gruppen 865 bis 868, 880			
17	Gewinnentnahmen der Ge- meinde von Unternehmungen und marktbestimmten Betrie- ben der Gemeinde (A 85-89) . . .	Gruppe 869			
18	Einnahmen aus Veräußerun- gen und sonstige Einnahmen . . .	Unterklasse 80, Gruppen 827 bis 829			
19	Summe 1 (laufende Einnahmen)				

7.1 Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt nach VRV 1997

Einnahmen der laufenden Gebarung					
Ausgaben der laufenden Gebarung					
20	Leistungen für Personal . . .	Klasse 5			
21	Pensionen und sonstige Ruhebezüge . . .	Gruppe 760			
22	Bezüge der gewählten Organe . . .	Gruppe 721			
23	Gebrauchs- und Verbrauchsgüter, Handelswaren . . .	Klasse 4			
24	Verwaltungs- und Betriebsaufwand	Klasse 6 ohne Gruppen 650, 651, 653 und 654, Unterklassen 70 bis 72 ohne Gruppe 721			
25	Zinsen für Finanzschulden . . .	Gruppen 650, 651, 653 und 654			
26	Laufende Transferzahlungen an Träger des öffentlichen Rechts . . .	Gruppen 750 bis 754			
27	Sonstige laufende Transferausgaben . . .	Gruppen 755 bis 757, 759, 764, 768 und 780			
28	Gewinnentnahmen der Gemeinde von Unternehmungen und marktbestimmten Betrieben der Gemeinde (A 85-89) . . .	Gruppe 769			
29	Summe 2 (laufende Ausgaben)				
91	Saldo 1: Ergebnis der laufenden Gebarung	Summe 1 minus Summe 2			

Einnahmen der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen					
30	Veräußerung von unbeweglichem Vermögen . . .	Unterklassen 00, 01 und 05			

7. Anhang

31	Veräußerung von beweglichem Vermögen . . .	Unterklassen 02 bis 04			
32	Veräußerung von aktivierungsfähigen Rechten . . .	Unterklasse 07			
33	Kapitaltransferzahlungen von Trägern des öffentlichen Rechts . . .	Gruppen 870 bis 874, 889			
34	Sonstige Kapitaltransfereinnahmen	Gruppen 875 bis 878, 885			
39	Summe 3 (Einnahmen der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen)				

	Ausgaben der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen				
40	Erwerb von unbeweglichem Vermögen . . .	Unterklassen 00, 01 und 05			
41	Erwerb von beweglichem Vermögen . . .	Unterklassen 02 bis 04			
42	Erwerb von aktivierungsfähigen Rechten . . .	Unterklasse 07			
43	Kapitaltransferzahlungen an Träger des öffentlichen Rechts . . .	Gruppen 770 bis 774			
44	Sonstige Kapitaltransferausgaben . . .	Gruppen 775 bis 778, 785			
49	Summe 4 (Ausgaben der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen)				
92	Saldo 2: Ergebnis der Vermögensgebarung ohne Finanztransaktionen	Summe 3 minus Summe 4			

	Einnahmen aus Finanztransaktionen				
50	Veräußerung von Beteiligungen und Wertpapieren . . .	Unterklasse 08, Gruppe 220			

7.1 Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt nach VRV 1997

51	Entnahmen aus Rücklagen ...	Gruppe 298			
52	Einnahmen aus der Rückzahlung von Darlehen an Träger des öffentlichen Rechts ...	Gruppen 240 bis 244, 250 bis 254			
53	Einnahmen aus der Rückzahlung von Darlehen an andere und von Bezugsvorschüssen ...	Gruppen 245 bis 247, 249, 255 bis 257 und 259			
54	Aufnahme von Finanzschulden von Trägern des öffentlichen Rechts ...	Gruppen 340 bis 344, 350 bis 354			
55	Aufnahmen von Finanzschulden von anderen ...	Gruppen 345 bis 349, 355 bis 359			
56	Investitions- und Tilgungszuschüsse zwischen Unternehmungen und marktbestimmten Betrieben der Gemeinde (A 85-89) und der Gemeinde ...	Gruppe 879			
59	Summe 5 (Einnahmen aus Finanztransaktionen)				

	Ausgaben aus Finanztransaktionen				
60	Erwerb von Beteiligungen und Wertpapieren ...	Unterklasse 08, Gruppe 220			
61	Zuführungen an Rücklagen ...	Gruppe 298			
62	Gewährung von Darlehen an Träger des öffentlichen Rechts ...	Gruppen 240 bis 244, 250 bis 254			
63	Gewährung von Darlehen an andere und von Bezugsvorschüssen ...	Gruppen 245 bis 247, 249, 255 bis 257 und 259			
64	Rückzahlung von Finanzschulden bei Trägern des öffentlichen Rechts	Gruppen 340 bis 344, 350 bis 354			
65	Rückzahlungen von Finanzschulden bei anderen ...	Gruppen 345 bis 349, 355 bis 359			

7. Anhang

66	Investitions- und Tilgungszuschüsse zwischen Unternehmungen und marktbestimmten Betrieben der Gemeinde (A 85-89) und der Gemeinde . . .	Gruppe 779			
----	---	------------	--	--	--

69	Summe 6 (Ausgaben aus Finanztransaktionen)				
93	<u>Saldo 3:</u> Ergebnis der Finanztransaktionen	Summe 5 minus Summe 6			
94	Saldo 4: Jahresergebnis ohne Verrechnungen zwischen o. und ao. Haushalt und ohne Abwicklungen	Summe der Salden 1, 2 und 3			

VERZEICHNIS DER ABBILDUNGEN UND TABELLEN

Abb 1: Das Fundament der VRV 2015: Die miteinander integrierten drei Haushalte

Abb 2: Ergebnishaushalt

Abb 3: Finanzierungshaushalt

Abb 4: Vermögenshaushalt

Abb 5: Rahmenkonzept für Kategorisierung von Finanzkennzahlen

Abb 6: Kategorisierung von Finanzkennzahlen

Abb 7: Übersicht über das NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westphalen

Tabelle 1: Ein Set von aussagekräftigen Kennzahlen basierende auf Finanzinformationen gemäß VRV 2015

Tabelle 2: Voranschlags- und Rechnungsquerschnitt nach VRV 1997

LITERATURVERZEICHNIS

Atrill/McLaney (2013): *Financial Accounting for Decision Makers*. 7th Ed. Harlow: Pearson Education Limited.

Bergmann (2009): *Public Sector Financial Management*. Harlow, England: Pearson Education Limited.

Braun (2011): *Umstellung des Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung von der Kameralistik auf die Doppik*. Hamburg: Verlag Dr. Kovac.

Brealey/Myers/Allen (2014): *Principles of Corporate Finance*. 11th Ed. New York: McGraw-Hill Irwin.

Chalk/Hemming (2000): *Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice*. IMF Working Paper. WP/00/81. [Online] Bezogen unter: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp0081.pdf>. [Zugriff: 31. 8. 2017].

Europäische Kommission (2016): *Fiscal Sustainability Report 2015*. Europäische Union. [Online] Bezogen unter: https://ec.europa.eu/info/publications/economy-finance/fiscal-sustainability-report-2015_en. [Zugriff: 31. 8. 2017].

Fußwinkel/Schneider (2009): *Kommunale Jahresabschlussanalyse. Auswirkungen eines doppelischen Rechnungswesens auf die Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Kommunen*. Saarbrücken: Südwestdeutscher Verlag.

Grossmann/Hauth/Maidorn (2016): *Komplexität der EU-weiten Fiskalregeln und Gestaltungsoptionen für die subsektorale Anwendung in Österreich*. [Online] Studie im Auftrag des Fiskalrates. Wien: Österreichische Nationalbibliothek. Bezogen unter: <https://www.fiskalrat.at> (Zugriff: 31. 8. 2017).

Grunwald (2006): *Die Analyse der kommunalen Bilanz*. KGSt Info Sonderdruck. Mai 2006. Köln: Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement. [Online] Bezogen unter: <https://www.salzgitter.de/rathaus/downloads/KGStINFO-sonderdruck-mai-2006.pdf> [Zugriff: 31. 8. 2017].

Hennies (2005): *Bilanzpolitik und Bilanzanalyse im kommunalen Sektor*. München: Herbert Utz Verlag.

KDZ Zentrum für Verwaltungsforschung (2015): *KDZ Quicktest. Anwendungsleitfaden*. Version vom 5. 2. 2015.

Kußmaul/Henkes (2008 a): *Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik – Anlässe, Bedeutung und Grenzen*. *Steuer- und Bilanzpraxis*. 10 (9). S. 237 – 331.

Kußmaul/Henkes (2008 b): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik – Elemente von kommunalem Haushalt und Jahresabschluss als Analysebasis (I). *Steuer- und Bilanzpraxis*. 10 (12). S. 464 – 471.

Kußmaul/Henkes (2008 c): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik – Elemente von kommunalem Haushalt und Jahresabschluss als Analysebasis (II). *Steuer- und Bilanzpraxis*. 10 (14). S. 548 – 566.

Kußmaul/Henkes (2008 d): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik – Finanzwirtschaftliche Kennzahlenanalyse I. *Steuer- und Bilanzpraxis*. 10 (17). S. 661 – 672.

Kußmaul/Henkes (2008 e): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik – Finanzwirtschaftliche Kennzahlenanalyse II. *Steuer- und Bilanzpraxis*. 10 (21). S. 833 – 837.

Kußmaul/Henkes (2008 f): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik – Erfolgswirtschaftliche Kennzahlenanalyse. *Steuer- und Bilanzpraxis*. 10 (23). S. 903 – 909.

Kußmaul/Henkes (2008 g): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik – Qualitative Analyse. *Steuer- und Bilanzpraxis*. 10 (24). S. 937 – 943.

Kußmaul/Henkes (2009): *Kommunale Doppik. Einführung in das Dreikomponentensystem*. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein Westfalen (2008): *Neues Kommunales Finanzmanagement. Handbuch zum NKF-Kennzahlenset NRW*. [Online] Bezogen unter: http://www.mik.nrw.de/fileadmin/user_upload/Redakteure/Dokumente/Themen_und_Aufgaben/Kommunales/kommunale_finanzen/nkf_kennzahlenhandbuch.pdf (Zugriff: 31. 8. 2017).

Magin (2011): *Kommunale Rechnungslegung. Konzeptionelle Überlegungen, Bilanzanalyse, Rating und Insolvenz*. Heidelberg: Gabler Verlag.

Meszarits/Seiwald (2008): Budgetary Reform in Austria: Towards tighter coupling within the financial and management system. *BMF Working Paper*. [Online] Vol. 3. Bezogen unter: <https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/working-papers.html> (Zugriff: 31. 8. 2017).

Meszarits (2017): *Key financial ratios for Austrian Local Government after the Introduction of Accrual Budgeting and Accounting*, Masterarbeit, eingereicht an der WU Executive Academy Wien.

Owczarzak (2007): Kennzahlen für die kommunale Jahresabschlussanalyse. *Der Gemeindehaushalt* 108 (1) S. 8 – 12.

Saliterer (2013 a): Einheitliche Weiterentwicklung des Haushalts- und Rechnungswesens der Länder und Gemeinden. Implikationen und Vorschläge für eine VRV Neu (Teil I). *Öffentliches Haushaltswesen*. 54 (1-3) S. 1 – 14.

Saliterer (2013 b): Einheitliche Weiterentwicklung des Haushalts- und Rechnungswesens der Länder und Gemeinden Implikationen und Vorschläge für eine VRV Neu (Teil II). Öffentliches Haushaltswesen. 54 (4) S. 12 – 24.

Saliterer/Herbst (2014): Einheitliche Weiterentwicklung des Haushalts- und Rechnungswesens der Länder und Gemeinden - der Vermögenshaushalt (Teil III). Öffentliches Haushaltswesen. 55 (4) S. 1 – 17.

Schallmeiner (2013): Rechnungswesen des Bundes und der Länder – Reformen in Deutschland und Österreich. RWZ Recht- und Rechnungswesen. 7–8 (58). S. 219–224.

Steger (2010): Austria's Budget Reform: How to Create Consensus for a Decisive Change of Fiscal Rules. OECD Journal on Budgeting. Vol. 1. S. 7 – 20.

SCHRIFTENREIHE RFG

RECHT & FINANZEN FÜR GEMEINDEN

2003	
Band 3/2003 Flotzinger/Leiss Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren IV 32 Seiten. EUR 9,80 ISBN 978-3-214-14475-3	Band 5/2004 Schmied Facility Management 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14482-1
Band 4/2003 Becker/Jäger/Kirowitz/Suárez/Trenker Lenkungseffekte von Abgaben auf Handymasten 54 Seiten. EUR 15,20 ISBN 978-3-214-14476-0	Band 6/2004 Österr. Gemeindebund Katastrophenschutz – Katastrophenbewältigung 94 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-14481-4
2004	2005
Band 5/2003 Hink/Mödlhammer/Platzer (Hrsg) Auswirkungen des Regierungsprogramms auf die Gemeinden 126 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14477-8	Band 1/2005 Hink/Leininger-Westerburg/Rupp E-Government – Leitfaden für Bürgermeister und Gemeindebedienstete 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14483-8
Band 1/2004 Achatz/Oberleitner Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine 76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14473-9	Band 2/2005 Heiss/Dietmar Pilz Kosten- und Leistungsrechnung der Siedlungswasserwirtschaft 78 Seiten. EUR 19,80 ISBN 978-3-214-14484-5
Band 2/2004 Huber/Noor/Trieb/Reifberger Die Gemeinden und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben 88 Seiten. EUR 21,- ISBN 978-3-214-14474-6	Band 3–4/2005 Mitterbacher/Schrittwieser Kommunales Abgabenstrafrecht 196 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14487-6
Band 3/2004 Colcuc-Simek/Mader/Skala/Viehauser/Zimmer Herausforderung Siedlungswasserwirtschaft 80 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14478-4	Band 5/2005 Achatz/Hacker-Ostermann/Heiss/Pilz Betriebsprüfung in der Gemeinde 95 Seiten. EUR 24,- ISBN 978-3-214-14486-9
2006	2006
Band 4/2004 Kerschner/Wagner/Weiß Umweltrecht für Gemeinden 172 Seiten. EUR 36,- ISBN 978-3-214-14479-0	Band 1–2/2006 Sachs/Hahn Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden 162 Seiten. EUR 36,- ISBN 978-3-214-14485-2

Reihenübersicht

<p>Band 3/2006 Kommunalnet E-Government Solutions GmbH Handbuch Kommunalnet 84 Seiten. EUR 19,80 ISBN 978-3-214-14488-3</p>	<p>Band 5/2007 Reinhard Haider Umsetzung von E-Government 72 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-18821-4</p>
<p>Band 4.a/2006 Mugler/Fink/Loidl Gestaltung günstiger Rahmenbedingungen für Klein- und Mittelbetriebe im ländlichen Raum 52 Seiten. EUR 13,80 ISBN 978-3-214-14489-0</p>	<p>2008</p>
<p>Band 4.b/2006 Österreichischer Gemeindebund (Hrsg) Zukunft ländliche Gemeinde Diskussionsbeiträge zum Österreichischen Gemeindetag 2006 108 Seiten. EUR 26,- ISBN 978-3-214-14490-6</p>	<p>Band 1 –2/2008 Sachs/Hahn Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden. 2. Auflage 164 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14498-2</p>
<p>Band 5/2006 Mazal (Hrsg) Zur sozialen Stellung von Gemeindefraktanten 126 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-14491-3</p>	<p>Band 3/2008 Achatz/Brassloff/Brenner/Schauer Kommunale KG-Modelle und Rechnungsabschlüsse auf dem Prüfstand 52 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14499-9</p>
<p>2007</p>	<p>Band 4/2008 Mugler/Loidl/Fink/Lang/Teodorowicz Gemeindeentwicklung in Zentraleuropa 48 Seiten. EUR 12,50 ISBN 978-3-214-00542-9</p>
<p>Band 1/2007 Aicher-Hadler Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Bürgermeisters 52 Seiten. EUR 14,- ISBN 978-3-214-14480-7</p>	<p>2009</p>
<p>Band 2/2007 Bacher/Grieb/Hartel/Heiss/Stabentheiner Die Gemeinde als Vermieterin 116 Seiten. EUR 24,80 ISBN 978-3-214-14494-4</p>	<p>Band 1/2009 Lukas Held Haushaltsführung und Verantwortlichkeit der Gemeindeorgane 124 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14500-2</p>
<p>Band 3/2007 Hofinger/Hinteregger Genossenschaften – eine Perspektive für Kommunen 38 Seiten. EUR 9,90 ISBN 978-3-214-14495-1</p>	<p>Band 2/2009 Hoffer/M. Huber/Noor/Reifberger/Rettenbacher/ M. Schneider Die Gemeinde und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben. 2. Auflage 96 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-14501-9</p>
<p>Band 4/2007 Handler/Mazal/Weber Kommunale Sommergespräche 2007 76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14497-5</p>	<p>Band 3/2009 Günther Löwenstein Die finanzstrafrechtliche Verantwortung der Gemeinde 48 Seiten. EUR 9,90 ISBN 978-3-214-14502-6</p>
	<p>Band 4/2009 Alfred Riedl Richtlinien für Finanzgeschäfte der Gemeinden 24 Seiten. EUR 4,90 ISBN 978-3-214-14503-3</p>

<p>Band 5/2009 Gabriele Aicher-Hadler Verantwortlichkeit bei Amtsmissbrauch und Korruption. 2. Auflage 52 Seiten. EUR 14,60 ISBN 978-3-214-14504-0</p>	<p>Band 2/2011 Matschek Interkommunale Zusammenarbeit (IKZ) 120 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14512-5</p>
<p>Band 6/2009 A. Enzinger/M. Papst Mittelfristige Finanzplanung in Gemeinden 104 Seiten. EUR 26,- ISBN 978-3-214-14505-7</p>	<p>Band 3/2011 Steindl/Wiese Optimales Krisenmanagement für Gemeinden 120 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14513-2</p>
2010	<p>Band 4/2011 Klug Einführung in das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen 36 Seiten. EUR 7,90 ISBN 978-3-214-14514-9</p>
<p>Band 1/2010 Bacher/Heiss/Klausbruckner/G. Stabentheiner/Schweyer Energieausweis für Gemeinden 88 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14506-4</p>	<p>Band 5/2011 Breuss/Pilz/Pletz/Pözl/Strohriegl/Teuschler Haushaltskonsolidierung in wirtschaftlich schwierigen Zeiten 88 Seiten. EUR 20,- ISBN 978-3-214-14515-6</p>
<p>Band 2/2010 Weber/Kahl/Trixner Verpflichtendes Vorschul- oder Kindergartenjahr 80 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14507-1</p>	2012
<p>Band 3/2010 Postgeschäftsstellenbeirat (Hrsg) Von der Postliberalisierung zur Postgeschäftsstelle 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14508-8</p>	<p>Band 1 –2/2012 Sachs/Hahn/Trettnak Das neue Bundesvergaberecht 2006, 3. Auflage 158 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14516-3</p>
<p>Band 4/2010 Hink/Rupp/Parycek E-Government in Gemeinden 56 Seiten. EUR 12,80 ISBN 978-3-214-14509-5</p>	<p>Band 3/2012 Jauk/Kronberger Gender Budgeting 67 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14517-0</p>
<p>Band 5/2010 Hofbauer//Kamhuber/Krammer/Mühlberger/Ninaus/Pilz/Rathgeber/Ritz/Veigl Leitfaden zum Kommunalsteuerrecht 124 Seiten. EUR 28,60 ISBN 978-3-214-14510-1</p>	2013
2011	<p>Band 1/2013 Aicher-Hadler Verantwortlichkeit bei Amtsmissbrauch und Korruption, 3. Auflage 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14518-7</p>
<p>Band 1/2011 Zechner Strategische Kommunikationspolitik als Erfolgsfaktor für Gemeinden 44 Seiten. EUR 9,80 ISBN 978-3-214-14511-8</p>	<p>Band 2/2013 Achatz/Oberleitner Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine, 2. Auflage 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14472-2</p>

Reihenübersicht

<p>Band 3/2013 Eckschlager Rechte und Pflichten der Gemeindevertreter 74 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14519-4</p>	<p>Band 3/2015 Promberger/Mayr/Ohnewas Analyse der Gemeindefinanzen vor dem Hintergrund eines aufgabenorientierten Finanzausgleichs 88 Seiten. EUR 20,80 ISBN 978-3-214-03825-0</p>	
<p>Band 4/2013 Mathis Standort-, Gemeinde- und Regionalentwicklung 70 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14520-0</p>	<p>Band 4/2015 KWG (Hrsg.), Bork/Egg/Giese/Hütter/Poier Direkte Demokratie und Partizipation in den österreichischen Gemeinden 90 Seiten. EUR 20,80 ISBN 978-3-214-03826-7</p>	
<p>Band 5 – 6/2013 Kerschner/Wagner/Weiß Umweltrecht für Gemeinden, 2. Auflage 124 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-14521-7</p>	<p>Band 5/2015 Hödl/Rohrer/Zechner Open Data und Open Innovation in Gemeinden 62 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-03827-4</p>	
2014		
<p>Band 1 – 2/2014 Sachs/Trettnak-HahnI Das neue Bundesvergaberecht, 4. Auflage 120 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-02557-1</p>		
<p>Band 3/2014 Steinkellner/Zheden Prozessanalyse zur Einführung des Elektronischen Akts in der Gemeindeverwaltung 80 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-02558-8</p>		
<p>Band 4 – 5/2014 Parycek/Kustor/Reichstädter/Rinnerbauer E-Government auf kommunaler Ebene Ein rechtlich-technischer Leitfaden zur Umsetzung von E-Government 128 Seiten. EUR 30,80 ISBN 978-3-214-02559-5</p>		
2015		
<p>Band 1/2015 Flotzinger/Leiss Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren, 2. Auflage 32 Seiten. EUR 7,80 ISBN 978-3-214-03823-6</p>	<p>Band 5/2016 Berl/Forster Abfallwirtschaftsrecht 108 Seiten. EUR 22,- ISBN 978-3-214-03654-6</p>	
<p>Band 2/2015 Nestler/Freudhofmeier/Geiger/Prucher Besteuerung von Gemeindefinanzern 98 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-03824-3</p>		
	2016	
	<p>Band 1/2016 Bacher/Hartel/Schedlmayer/G. Stabentheiner Immobilien sinnvoll nutzen – statt nur besitzen 104 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-03828-1</p>	
	<p>Band 2 – 3/2016 Sachs/Trettnak-HahnI Das neue Bundesvergaberecht, 5. Auflage 112 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-03829-8</p>	
	<p>Band 4/2016 Promberger/Mayr/Ohnewas Aufgabenorientierter Finanzausgleich 94 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-01164-2</p>	
	2017	
	<p>Band 1/2017 Meszarits Finanz-Kennzahlen für Gemeindehaushalte nach VRV 2015 58 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-08643-5</p>	

Impressum: Schriftenreihe des Österreichischen Gemeindebundes

Medieninhaber (Verleger): MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH; A-1014 Wien, Kohlmarkt 16. FN 124 181 w, HG Wien. **Gesellschafter, deren Anteil 25% übersteigt: in der Manz GmbH:** MANZ Gesellschaft m.b.H., Wien, Beteiligung an Unternehmen und Gesellschaften aller Art und Wolters Kluwer International Holding B.V., Amsterdam, Beteiligung an Unternehmen.

Verlagsadresse: A-1015 Wien, Johannesgasse 23.

Geschäftsführung: Mag. Susanne Stein (Geschäftsführerin) sowie Prokurist Mag. Heinz Kornthner (Verlagsleitung).

Herausgeber: Dr. Walter Leiss, Mag. Alois Steinbichler.

Schriftleitung und Redaktion: Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz,

Bgm. Mag. Alfred Riedl, Mag. Dr. Peter Pilz. **Verlagsredaktion:** MMag. Franziska Koberwein.

Bildnachweis: Dr. Walter Leiss © Ö. Gemeindebund, Bgm. Mag. Alfred Riedl © Matern.

E-Mail: oesterreichischer@gemeindebund.gv.at; kommunal@kommunalkredit.at; verlag@manz.at

Internet: www.gemeindebund.at; www.kommunalkredit.at; www.manz.at