

STEIERMÄRKISCHER LANDTAG

LANDESRECHNUNGSHOF

GZ.:

LRH 52 F 4 - 1986/3

BERICHT

betreffend die betriebswirtschaftliche
Überprüfung der Gebarung des Forstbauhofes.

I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

	Seite
1. PRÜFUNGS-AUFTRAG	1
2. UNTERNEHMENSKONZEPTION	2
3. PERSONELLE VERHÄLTNISSE	9
3.1 Derzeitiger Personalstand	9
3.2 Personelle Entwicklung (1977-1987)	12
3.3 Auswirkungen der Rationalisierungs- maßnahmen	14
4. MASCHINELLE ENTWICKLUNG	16
5. LIQUIDITÄT	21
5.1 Außenstände	29
5.2 Gerätemieten	33
6. AUFTRAGSKALKULATION UND BAUSTELLEN- ABRECHNUNG.....	36
6.1 Regiestundenkalkulation	36
6.2 Laufmeterkalkulation	40
6.3 Nachkalkulation von Baustellen	43
7. BETRIEBLICHES RECHNUNGSWESEN	
7.1 Allgemeines	55
7.2 Finanzbuchhaltung und Rechnungsabschluß des Forstbauhofes	58
7.2.1 Systematik	58
7.2.2 Ergebnisentwicklung 1977-1986	61
7.2.3 Rücklagenentwicklung	73

	Seite
7.2.4 Betriebsvermögensvergleich (1981-1986)	75
7.3 Analytische Ergebnisbetrachtungen	81
7.4 Kosten- und Leistungsrechnung	100
8. SCHLUSSBEMERKUNGEN	118

1. PRÜFUNGS-AUFTRAG

Der Landesrechnungshof hat eine betriebswirtschaftliche Überprüfung der Gebarung des Forstbauhofes durchgeführt.

Mit der Prüfung war die Gruppe 2 des Landesrechnungshofes beauftragt. Unter dem verantwortlichen Gruppenleiter Hofrat Dipl.-Ing. Werner SCHWARZL haben die Einzelprüfungen im besonderen OAR. Harald KRONEGGER und Mag. Anton TACKNER durchgeführt.

Das **Prüfungsschwergewicht** wurde auf die Analyse der wirtschaftlichen Ergebnisse der Jahre ab 1980 gelegt, da mit Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vom 16. März 1981 die Weiterführung des Forstbauhofes von der **kostendeckenden Betriebsführung** abhängig gemacht worden ist.

2. UNTERNEHMENSKONZEPTION

Der Forstbauhof ist eine betriebsähnliche Einrichtung, die vom Land Steiermark getragen wird. Der **Unternehmenszweck** ist auf die

- Errichtung und
- Erhaltung

von Forststraßen gerichtet. Insoferne erbringt der Forstbauhof in Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen Leistungen für Dritte.

Nach dem Zweiten Weltkrieg wurden in den Bundesländern vom Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft Bauhöfe errichtet und mit einem Maschinenpark ausgestattet. Diese Einrichtungen wurden den Landesregierungen treuhändig zur beschleunigten und verbilligten Durchführung von forstlichen Förderungsmaßnahmen zur Verfügung gestellt.

Mit Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vom 17. Februar 1969 wurde der Ankauf der bundeseigenen Maschinen und Geräte genehmigt, sodaß seit dem Jahre 1969 das Land Steiermark Eigentümer der Bauhofseinrichtungen ist. Vom Ankauf nicht betroffen waren die Liegenschaft und die Objekte. Diese stehen nach wie vor im Eigentum des Bundes und wird hiefür ein Benützungsentgelt verrechnet.

Im Organisationshandbuch des Forstbauhofes werden die **Aufgaben und Ziele** folgend erläutert:

"Der Forstbauhof ist eine Einrichtung zur Förderung der Forstaufschließung. Das Personal und der Maschinenpark dienen vornehmlich zur technischen Durchführung von Forststraßenbauten und zum Einsatz in Katastrophenfällen. Durch Weiterentwicklung moderner Baumethoden ist eine zunehmende Rationalisierung im Forststraßenbau anzustreben, sowie auf eine landschaftsgerechte Erschließung der Waldgebiete zu trachten. Die Gebarung des Forstbauhofes erfolgt kostendeckend nach dem UV. 71050 'Forstbauhof'."

Darüber hinaus wird dem Forstbauhof im Zusammenwirken mit dem Maschinenhof der Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft nicht nur am Sektor maschinentechnischer **Erfahrungsgewinnung**, sondern auch am Sektor der **Maschinenpreisregelung** eine **Leitfunktion** zugeschrieben. Durch eine gemeinsame Preispolitik wird versucht, auf die Kostenentwicklung im steirischen Forststraßenbau Einfluß zu nehmen.

Anlässlich einer über Auftrag der Steiermärkischen Landesregierung durchgeführten **Überprüfung des Forstbauhofes durch die Kontrollabteilung** (Bericht vom 7. April 1978, GZ.: KA 61/FW 7/26 - 1978) wurde festgestellt, daß eine Rücklagenbildung nur deshalb möglich war, weil der Personalaufwand für die im Forstbauhof tätigen Landesbediensteten nicht vom Forstbauhof, sondern vom Land Steiermark getragen wurde. Ab 1. Jänner 1979 wurde dieser Personalaufwand über Empfehlung der Kontrollabteilung zu Lasten des Untervoranschlages 71050 "Forstbauhof" zwecks finanzieller Entlastung des Landes veranschlagt.

Die Steiermärkische Landesregierung hat mit Beschluß vom 24. September 1979 ein aus den Abteilungsvorständen der Rechtsabteilungen 1 und 10 sowie der Kontrollabteilung bestehendes Beamtenskomitee eingesetzt, das Vor-

schläge hinsichtlich der zu treffenden Maßnahmen bezüglich des weiteren Schicksals des Forstbauhofs erarbeiten sollte. Folgende Lösungsmöglichkeiten wurden behandelt:

- a) Weiterführung des Forstbauhofes durch die Fachabteilung für das Forstwesen, wenn eine **ausgeglichene Gebarung** bei Tragung aller anfallenden Kosten erreicht werden kann.
- b) Abverkauf der Maschinen an die Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft und Übernahme der Kollektivvertragsbediensteten des Forstbauhofes durch die genannte Kammer zwecks **Konzentration** des geförderten Forststraßenbaues auf **einen Bauhof**.

Nachdem von der Fachabteilung für das Forstwesen der Beweis angeboten worden war, den Forstbauhof auf Grund von Einsparungen und Rationalisierungen zumindest mit ausgeglichener Gebarung führen zu können, hat das Beamtenkomitee eine **vorläufige Weiterführung des Forstbauhofs unter der Voraussetzung der kostendeckenden Betriebsführung** empfohlen.

Mit **Beschluß vom 16. März 1981** (Beilage 1) hat die Steiermärkische Landesregierung die Empfehlungen des Beamtenkomitees aufgegriffen und u.a. beschlossen:

- "2. Der Forstbauhof wird unter der Voraussetzung, daß eine kostendeckende Betriebsführung möglich ist, vorläufig weitergeführt.
3. Bei der Beurteilung der kostendeckenden Betriebsführung ist folgendes zu beachten:

- a) Der Personalaufwand für eine Raumpflegerin, die ausschließlich beim Forstbauhof tätig ist, ist zu Lasten des Untervoranschlags "Forstbauhof" 71050, rückwirkend mit 1.1.1981 zu veranschlagen und zu verrechnen.
- b) Die jeweiligen Ergebnisse der Landesrechnungsabschlüsse, Untervoranschlag "Forstbauhof" 71050, dienen als Grundlage für die Beurteilung der Gebarung.
- c) Die erstmalige Beurteilung hat auf Grund der Ergebnisse des Landesrechnungsabschlusses 1980 zu erfolgen.
- d) Als Stichtag für die erstmalige Beurteilung der Rücklagengebarung des Forstbauhofes ist der 1.1.1980 festzusetzen. Allfällige vor diesem Zeitpunkt vorhandene Rücklagenmittel bleiben bei dieser Berechnung unberücksichtigt."

Die **Unternehmenskonzeption** dient als langfristiges Unternehmensleitbild, das den Rahmen für zukunftsgerichtete Maßnahmen vorgibt. Damit werden nicht Detailfragen behandelt, sondern die große Linie der Unternehmenspolitik fixiert. Das Unternehmensleitbild des Forstbauhofes ist zweifellos im Laufe der Zeit einem Wandel unterlegen. Es lassen sich drei Phasen abgrenzen:

- * In den **Jahren bis 1969** war eindeutig die Berücksichtigung öffentlicher Interessen in der Unternehmensführung vorrangig. Den Förderungsintentionen lag ein besonderes Allgemeininteresse an der Erschließung der Wälder, an der Art und Weise der Erschließung und der Preisgestaltung zugrunde.
- * Nach einer Art Übergangsphase in den **Jahren 1970 bis 1980** nahm mit fortschreitender Erschließung der Forste die Intensität des öffentlichen Interesses graduell ab. Äußerlich erkenn-

bares Zeichen hierfür war die Verkaufsintention im Jahre 1980.

- * Mit dem Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vom **16. März 1981** (Beilage 1) wurde insofern eine klare Weichenstellung vorgenommen, als der Forstbauhof nicht mehr als potentieller Zuschußbetrieb akzeptiert wurde, sondern sein Fortbestand an die Bedingung einer kostendeckenden Betriebsführung geknüpft wurde.

Nach der mit obzitierten Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung fixierten Unternehmenskonzeption ist der Forstbauhof als wirtschaftliches Unternehmen zwar nach kaufmännischen Gesichtspunkten zu führen, nicht aber auf Gewinn ausgerichtet. Darin ist noch ein Rest von Gemeinwohlorientierung verankert.

Der Forstbauhof ist als **"selbsttragendes Projekt"** aufzufassen, bei dem die Kosten für Organisation und Betrieb des Unternehmens aus dem Erfolg eigener Wirtschaftstätigkeit zu bestreiten sind.

Der Gewinnverzicht ist nicht so zu verstehen, daß es dem Forstbauhof untersagt wäre, Überschüsse zu erwirtschaften; er muß sogar Überschüsse erwirtschaften, um seine Aufgabe auf lange Sicht (Substanzerhaltung unter dem Kostendruck des Wettbewerbs) erfüllen zu können. Der Gewinnverzicht ist eigentlich ein Gewinnausschüttungsverzicht.

Als betriebsähnliche Einrichtung des Landes fehlt dem Forstbauhof die den Wirtschaftsbetrieben eigentüm-

liche hohe Selbständigkeit in der Organisation der Geschäftsführung. In bezug auf die Organisation, Aufgabenstellung und steuerliche Einordnung als Betrieb gewerblicher Art würde sich der Forstbauhof durchaus dafür eignen, als Eigenbetrieb (Wirtschaftsbetrieb) des Landes geführt zu werden.

Vorteile, die der Forstbauhof aus seiner Stellung als betriebsähnliche Einrichtung des Landes Steiermark ziehen kann, sind beispielsweise:

- Liquiditätsgarantie im Rahmen des Landesvorschlages.
- Leistungserbringung durch diverse Zentralstellen, wie:

Fachabteilung f.d.
Forstwesen:

Diverse Administrations- und Verrechnungsgängen sowie die Stellung einer Urlaubsvertretung für den Bauhofleiter

Landesbuchhaltung: Buchhaltungs- und Verrechnungsbereiche sowie Kontrolle

Rechtsabteilung 10: Budgetangelegenheiten und Eintreibungsmaßnahmen

Forstinspektionen: Projekterstellung und Akquisition von Aufträgen

- Mittelzufluß in Höhe von 2,5 % der Baukosten im geförderten Forststraßenbau für Baukontrolle und Bauaufsicht, obgleich diese Entgelte nicht

direkt auf Leistungen des Forstbauhofes zurückzuführen sind.

- Entfall von Beiträgen zu den Pensionsleistungen der pragmatisierten Landesbediensteten.

Den Vorteilen, insbesondere im Vergleich zu privatrechtlich organisierten Unternehmen, stehen auch **Erschwernisse** gegenüber, wie beispielsweise:

- Bindung an die die Flexibilität beeinträchtigenden Organisations- und Verfahrensbedingungen der Verwaltung.
- Berücksichtigung öffentlicher Interessen (Leitfunktion, Preisregulativ) bei der Unternehmensführung.

3. PERSONELLE VERHÄLTNISSE

3.1 Derzeitiger Personalstand

Im **Dienstpostenplan 1987** der Fachabteilung für das Forstwesen scheinen für den Bereich des Forstbauhofes insgesamt 23 Dienstposten (Beilage 2) auf, die sich folgend zusammensetzen:

- 3 Landesbedienstete (je einer der Verwendungsgruppen A, B1 und C)
- 20 Kollektivvertragsbedienstete

Die zu Jahresanfang 1987 (Stand 28. Februar 1987) vorgefundenen personellen Verhältnisse decken sich bei den **Beamten** mit den Planwerten:

Landesbedienstete (Verwaltungsbereich)

1 A-Beamter: Leitung des Forstbauhofes

1 B1-Beamter: Werkstätten- und Baustellenorganisation

1 C-Beamtin: Rechnungswesen und Korrespondenz

Der tatsächliche Stand an **Kollektivvertragsbediensteten** hat (nach Austritt des Schweißers Hermann Frühwirth am 11. Jänner 1987) per 28. Februar 1987 betragen:

Kollektivvertragsbedienstete (Werkstätte und Baubetrieb)

1 Werkstättenleiter (Bauleiter)

1 Bauleiter

1 Werkmeister

1 Schweißer

10 Maschinisten

2 Hilfsmaschinisten

16 Kollektivvertragsbedienstete

Ein Baumaschinenfahrer (Maschinist) muß gegenüber dem Personalstand per 28. Februar 1987 noch aufgenommen werden, sodaß damit der Stand wieder 17 Kollektivvertragsbedienstete beträgt. Allerdings soll, sobald Herr Neubauer in Pension geht, eine Bauleiterfunktion nicht mehr nachbesetzt werden.

Bei den Kollektivvertragsbediensteten wurden die seinerzeitigen Vorgaben der Kontrollabteilung sogar noch wesentlich unterschritten. Der auf die optimale Betriebsgröße ausgerichtete Stand von etwa 16 bzw. 17 ganzjährig beschäftigten Kollektivvertragsbediensteten war nur im Zusammenhang mit Rationalisierungsmaßnahmen, nämlich dem Umstieg auf die Baggerbauweise im Forststraßenbau, zu erreichen. Der Landesrechnungshof stimmt mit der Leitung des Forstbauhofs überein, daß bei Aufrechterhaltung der gegenwärtigen Betriebsgröße (Plankapazität) der **Personalstand kaum mehr reduzierbar** ist, zumal gewisse Reserven zur Abdeckung von Ausfällen notwendig sind.

Die Krankenstände lagen im Jahre 1986 bei den Kollektivvertragsbediensteten mit 391 Tagen relativ hoch, wobei

sich allerdings allein 111 Tage auf einen einzigen Fall (Frühpensionsansuchen) konzentriert haben. Bringt man diesen Sonderfall in Abzug, verbleiben 280 Krankenstandstage, was einem Schnitt von 17,5 Tagen pro Bediensteten entspricht. Für die Krankenstände wurde neben Grippeerkrankungen, Herzbeschwerden, Bandscheibenleiden auch die Altersstruktur ins Treffen geführt.

Bezogen auf den bestehenden Maschinenpark von 15 Großgeräten - eine Walze und eine Schubraupe werden voraussichtlich nicht mehr fix mit einem Fahrer besetzt - stellen 16 Kollektivvertragsbedienstete in der nachfolgenden Gliederung den unabdingbaren **Mindeststand an ganzjährigen Beschäftigten** dar:

- 1 Bauleiter
- 1 Werkmeister
- 1 Schweißer
- 13 Baumaschinenfahrer

3.2 Personelle Entwicklung (1977 bis 1987)

Wie aus der nachstehenden aus den Rechenschaftsberichten bzw. den Lohnkonten (Beilage 3) des Forstbauhofes erstellten Gegenüberstellung ersehbar ist, hat der Forstbauhof seinen Personalstand in den letzten Jahren, sowohl bei den Beamten als auch den Kollektivvertragsbediensteten drastisch **reduziert**.

Personalentwicklung:	1977	1987	Veränderung
Stand an:			
- Landesbeamten und Vertragsbediensteten	7	3	- 4
- Kollektivvertragsbediensteten	30	16	- 14
	37	19	- 18

Der gegenwärtigen Personalsituation wurden die Verhältnisse gegenübergestellt, die zum Zeitpunkt der letzten Prüfung durch die Kontrollabteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung bestanden haben und die für das von der Kontrollabteilung erstattete Reorganisationskonzept ausschlaggebend waren.

Der bestehende Personalstand im Forstbauhof, im Verwaltungs-, Werkstätten- und Baubereich, ist augenscheinlicher Beweis dafür,

- daß die Einschätzung bezüglich von Möglichkeiten der Personalreduktion am Verwaltungssektor durch die Kontrollabteilung des Amtes der Steiermärki-

schen Landesregierung im Jahre 1978 sehr realistisch war, und

- daß die Anstrengungen, die der Forstbauhof am personellen Sektor im allgemeinen und im Werkstätten- und Baubereich im besonderen zu seiner wirtschaftlichen Konsolidierung unternommen hat, gegriffen haben.

3.3 Auswirkungen der Rationalisierungsmaßnahmen

Wie im Berichtsteil "7. Betriebliches Rechnungswesen" speziell ausgeführt wird, ist über Empfehlung der Kontrollabteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung der gesamte Personalaufwand der im Forstbauhof tätigen Landesbediensteten etappenweise mit 1. Jänner 1979 bzw. 1. Jänner 1981 in den UV 71050 "Forstbauhof" zwecks finanzieller Entlastung des Landesvoranschlages (Hoheitsverwaltung) überstellt worden.

Der vom Land Steiermark getragene Personalaufwand (Verwaltungsbereich) wurde von der Kontrollabteilung seinerzeit für das Jahr 1977 mit S 1,324.409,-- festgestellt, wozu noch der ebenfalls vom Land Steiermark getragene Personalaufwand für eine Raumpflegerin hinzuzurechnen ist, sodaß im Jahre 1977 zu Lasten des Landeshaushaltes insgesamt ein Personalaufwand von rund 1,4 Mio. Schilling verrechnet worden ist. Valorisiert man diesen Wert mit einem Prozentsatz, der die Anhebung der Bezüge und die Biennalsprünge berücksichtigt, so ist die **wirtschaftliche Entlastung des Personalbudgets des Landes Steiermark** auf Grund der Empfehlung des seinerzeitigen Kontrolleinrichtung für die Jahre 1979 bis 1986 fiktiv mit **rund 15 Mio. Schilling** zu bewerten.

Selbst aus der Perspektive, daß der Forstbauhof mit seinem Untervoranschlag ebenfalls Bestandteil des Landeshaushaltes ist und der Personalaufwand, auch wenn er - wie jetzt - vom Forstbauhof selbst erwirtschaftet wird, ausgabenmäßig immer den Landeshaushalt belastet, beträgt die effektive Einsparung durch Redu-

zierung des seinerzeitigen überhöhten Verwaltungspersonales für die Jahre 1981 bis 1986 hochgerechnet beachtliche 5 Mio. Schilling.

4. MASCHINELLE ENTWICKLUNG

Der im Jahre 1979 im Forstbauhof eingeleitete **Umstrukturierungsprozeß** hatte auch Auswirkungen auf die maschinelle Ausstattung dieser betriebsähnlichen Einrichtung des Landes Steiermark.

Entwicklung des Wegbaugerätebestandes des Forstbauhofes 1980 bis 1986:

Gerätebezeichnung	1 9 8 0		1 9 8 6	
	Eigen- geräte	Miet- geräte	Eigen- geräte	Miet- geräte
Schubraupen	6	-	2	-
Laderaupen	1	-	-	-
Raupenbagger	-	1	3	1
Mobilbagger	-	-	1	-
Hydraulikbagger	1	-	-	-
Baggerlader	1	-	-	-
Motorgrader	3	-	2	-
Walzenzüge	3	-	3	-
Bohrtraktoren	3	-	3	-
Teilsummen	18	1	14	1
Gesamtsummen	19		15	

Wie anhand der vorangegangenen Aufstellung ersichtlich ist, verfügte der Forstbauhof inklusive eines angemieteten Raupenbaggers im Jahre 1980 noch über 19 Wegbaugeräte.

Sechs unternehmenseigene Schubraupen spiegeln die dominierende Rolle dieser Geräteart im Forststraßenbau bis zu diesem Zeitpunkt wider. Infolge von absehbaren **Veränderungen der Nachfragestruktur** im Bereich des Forststraßenbaues hat die Leitung des Forstbauhofes nach Auffassung des Landesrechnungshofes rasch und zielstrebig reagiert. Dem erkennbaren Trend zur Bauweise mittels Raupenbagger wurde in der maschinellen Ausstattung des Betriebes Rechnung getragen. Vor allem das Vordringen in höhere Regionen verlangte immer mehr ein Abgehen von der herkömmlichen Schubraupe hin zum flexiblen Raupenbagger. Der kombinierte Einsatz von Raupenbaggern und hydraulischen Bohrlafetten ermöglichte eine pflegliche Bauweise auf extremen Felsbaustellen. Auch aus der zunehmenden Bedeutung des **Umweltschutzgedankens** war eine **landschafts- und bestandsschonende Bauweise** in der Forstaufschließung durchzuführen und weiterzuentwickeln.

Der vorhin erwähnte Umstrukturierungsprozeß im maschinellen Bereich wurde in den Jahren 1980 bis 1986 kontinuierlich vorangetrieben. Infolge ständig rückläufiger Nachfrage nach Schubraupeneinsätzen wurde der Bestand von 6 Schubraupen im Jahre 1981 auf 2 Schubraupen im Jahre 1986 reduziert. Bei den ausgeschiedenen Schubraupen handelte es sich dabei durchwegs um Geräte, die gänzlich amortisiert waren. Im Gegensatz dazu erhöhte sich der Bestand an Raupenbaggern bis zum 31. Dezember 1986 auf 3 Eigengeräte. Der vierte derzeit bereits im Einsatz stehende Raupenbagger (Cat 225 BSA) ist einstweilen nur angemietet und soll 1987 auch angekauft werden. Nach Ansicht des Landesrechnungshofes waren die Raupenbagger in den Jahren 1981 bis 1986 mit durchschnittlich 1.200 bis 1.300 Einsatzstunden

pro Jahr und Gerät gut ausgelastet, was wiederum die Richtigkeit der technischen Umstrukturierung bestätigt.

Insgesamt gesehen war der Forstbauhof des Landes Steiermark im maschinellen Bereich in den Jahren 1981 bis 1986 einem bewußt gesteuerten **Schrumpfungsprozeß** unterworfen. Dies soll in der nun folgenden Aufstellung verdeutlicht werden, in der die veräußerten und angekauften Baumaschinen im Zeitraum 1981 bis 1986 getrennt angelistet sind.

Maschinenbewegung 1981 bis 1986

Ankauf:	1981	RB Cat 215
	1982	RB Cat 225
	1983	Grader 140G BL ICB 3D
	1984	BL Volvo 646
	1985	RB 215 SA BT IV
	1986	RB HITACHI UHO

<u>Verkauf:</u>	1981	LADER 955
	1982	Cat MG 12F Cat D6C
	1983	Grader 600 BL Volvo
	1984	Poclain 75P BL ICB 3D Cat D6C
	1985	Cat D6C
	1986	RB Cat 215 BT I Cat D6D

Schon allein aus der mengenmäßigen Darstellung der Baumaschinenbewegung ist der durchgezogene Schrumpfungsprozeß klar erkennbar. In den Jahren 1981 bis 1986 wurden insgesamt 8 Großbaumaschinen angekauft, jedoch im Gegensatz dazu wurden im gleichen Zeitraum 12 Wegbaugeräte veräußert, sodaß die Anzahl der Baumaschinen inklusive Mietgeräte von 19 im Jahre 1980 auf 15 im Jahre 1986 abnahm. Vor allem ist dabei der Abstoß von mobilen Baugeräten (Lader 955, BL Volvo, Poclain 75P, PL ICB 3D) zu erwähnen, die den erschwerten Bedingungen des Forststraßenbaues in höheren Regionen im erforderlichen Ausmaß nicht entsprachen.

Auch an der wertmäßigen Darstellung der Entwicklung des Maschinenparkes ist dieser Trend ablesbar. Anhand von alljährlich erstellten Listen über die stationierten Wegbaugeräte und deren Abschreibung konnte eine wertmäßige Anlagenentwicklung errechnet werden. Die Berechnung der Buchwerte basiert ausschließlich auf der Grundlage von Leistungsabschreibungen. Der jeweilige Abschreibungsbetrag wurde durch die Bewertung der insgesamt erbrachten Maschinenstunden pro Gerät und Jahr mit einem auf dem Anschaffungspreis und einem geschätzten voraussichtlichen Gesamtleistungspotential der Maschine beruhenden Stundensatz ermittelt.

**Entwicklung der Buchwerte der stationierten Wegbaugeräte
1981 bis 1986:**

Buchwerte 1. Jänner 1981	8,4 Mio.
+ Investitionen 1981 bis 1986	10,0 Mio.
- Normalabschreibungen 1981 bis 1986	9,35 Mio.
- Restbuchwerte ausgeschiedener Anlagen 1981 bis 1986	2,95 Mio.
Buchwerte 31. Dezember 1986	6,1 Mio.

Die vorangegangene Aufstellung verdeutlicht die wertmäßigen Auswirkungen des eingeleiteten Schrumpfungsprozesses. Während im Betrachtungszeitraum 1981 bis 1986 rund 10 Mio. Schilling in den Maschinenpark investiert wurden, betrug die leistungsbedingten Normalabschreibungen inklusive Restbuchwerte ausgeschiedener Anlagen 12,3 Mio. Schilling, sodaß sich die Buchwerte der Maschinen per 1. Jänner 1981 von 8,4 Mio. Schilling auf 6,1 Mio. Schilling per 31. Dezember 1986 verringerten (nominelle Substanzverringering). Wie im Abschnitt "Anlagenveräußerungen" noch detailliert dargestellt wird, hat sich dieser Schrumpfungsprozeß nicht unbedeutend auf die Ergebnisentwicklung des Forstbauhofes in den betrachteten Geschäftsperioden ausgewirkt.

5. LIQUIDITÄT

Unter Liquidität versteht man die Fähigkeit eines Unternehmens, seinen finanziellen Verpflichtungen zum fälligen Termin ohne Störungen des Betriebsablaufes nachkommen zu können. Ansich geben die Einnahmen und Ausgaben in ihrer Höhe und zeitlichen Aufeinanderfolge genaue Hinweise über das finanzielle Gleichgewicht des Unternehmens. Der Liquiditätsstand entspricht insoferne der jeweiligen Zahlungsmittelreserve.

Beim Forstbauhof ist dabei zu berücksichtigen, daß in den Einnahmen auch die noch nicht zugeflossenen Außenstände enthalten sind. Die Rücklage des Forstbauhofes versteht sich daher nicht als reine Zahlungsmittelreserve, sondern eher als Eigenkapital.

Das Girokonto, das als Kasse des Forstbauhofes dient, ist aus zweierlei Gründen kein tauglicher Indikator für das Verhältnis zwischen verfügbaren Geldmitteln und fälligen Schulden:

1. Durch die haushaltstechnischen Praktiken von Kassenabfuhr und Kassenbestandsverstärkungen stellt das Girokonto **kein geschlossenes Zahlungssystem** dar.
2. Durch die Vorschrift, daß Zahlungen in Höhe von über S 20.000,-- gar nicht über das Girokonto abgewickelt werden dürfen, stellt dieses **kein vollständiges Zahlungssystem** dar.

Eine Rekonstruktion der tatsächlich zugeflossenen Einnahmen bzw. der tatsächlich getätigten Ausgaben in ihrer zeitlichen Abfolge ist theoretisch zwar möglich, praktisch nur mit unverhältnismäßigem Zeitaufwand durchführbar. Der Landesrechnungshof ist daher auf andere Interpretationsformen bezüglich der Beurteilung der Liquidität ausgewichen.

Beispielsweise kann aus den verfügbaren Daten stichtagsbezogen der absolute Geldzugang oder Geldabgang der Periode abgeleitet werden. Der Cash-flow im Sinne der Definition des Einzahlungsüberschusses über die Ausgaben einer Periode wurde in der Beilage 4 näherungsweise ermittelt. Die Einschränkung "näherungsweise" war deshalb notwendig, weil die - wenn auch geringfügigen - Auswirkungen der Umsatzsteuer auf den Kassenfluß unberücksichtigt bleiben mußten.

Wie aus der Gegenüberstellung der Jahre 1977 bis 1986 (Beilage 4) ersichtbar ist, hat sich der Cash-flow vom Jahre 1980 mit negativen Einbrüchen in den Jahren 1981 und 1983 positiv entwickelt. Aus der Gegenüberstellung des Cash-flow zum Erfolg laut den Rechnungsabschlüssen der einzelnen Jahre wird die Auswirkung der zahlungsunwirksamen Außenstände deutlich.

Der ausgewiesene Cash-flow zeigt die positiven oder negativen Zahlungsmittelbestandsveränderungen. Über die Höhe der Zahlungsmittelbestände selbst vermag er nichts auszusagen. Diese sind aber letztlich für die Zahlungsfähigkeit entscheidend. Auch die Rücklage, die nicht, wie bereits ausgeführt wurde, mit den Zahlungsmittelbeständen gleichsetzbar ist, sagt in Richtung Liquidität wenig aus:

- * Im Vergleich zu einem vorangegangenen Rücklagenstand kann lediglich das Veränderungsausmaß und die Bewegungsrichtung (Zunahme oder Abnahme) ersehen werden.
- * Der jeweilige Rücklagenstand zeigt an, daß in Höhe der Rücklage eine Überdeckung der Ist-Ausgaben durch Soll- und Ist-Einnahmen besteht; d.h., das wirtschaftliche Handeln war im Betrachtungszeitraum erfolgswirksam.
- * Erst aus der Relation der Rücklage zu den Außenständen kann beurteilt werden, ob bzw. inwieweit die Überdeckung auch zahlungswirksam geworden ist.

Die Kundenforderungen (Außenstände) stellen die Maßgröße der zwar erfolgswirksamen, aber noch nicht zahlungswirksamen Einnahmen dar. Aus dem Verhältnis der Kundenforderungen zum Rücklagenstand können stichtagsbezogenen Folgerungen bezüglich der Liquidität des Forstbauhofes angestellt werden:

- Entspricht die Rücklage exakt den Außenständen, bedeutet dies, daß ein finanzielles Gleichgewicht besteht. D.h., die finanziellen Verpflichtungen können aus eigener Kraft erfüllt werden.
- Ist die Rücklage größer als der Außenstand, bedeutet dies, daß im übersteigenden Betrag Zahlungsmittel verfügbar sind.

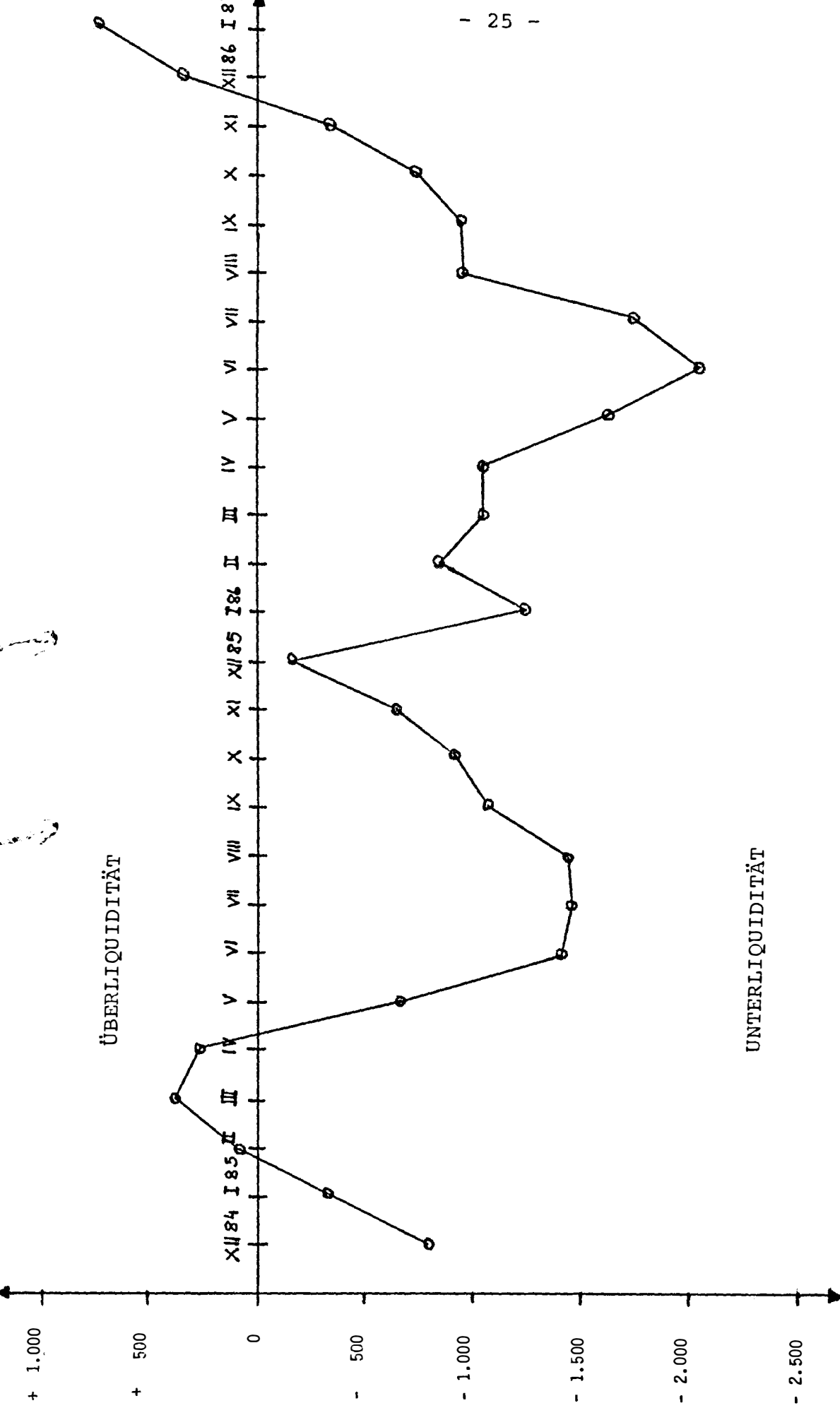
- Ist die Rücklage kleiner als der Außenstand, bedeutet dies, daß die Ausgaben in der Höhe der Differenz zwischen Rücklagenbestand und Außenständen kurzfristig "fremdfinanziert" werden mußten.

Zusammenfassend kann aus dem oben Gesagten gefolgert werden:

Weist der Quotient aus der Relation Rücklage zu Außenständen einen Wert von 1 oder darüber aus, ist eigene Liquidität gegeben. Bei Werten unter 1 ist grundsätzlich keine Liquidität gegeben.

Der Landesrechnungshof hat eine **Liquiditätsanalyse** im Forstbauhof vorgenommen. Zu diesem Zweck wurden, wie aus der Beilage 5 ersichtlich, vom Dezember 1984 bis Jänner 1987 die monatlichen Veränderungen der Einnahmen und Ausgaben des Forstbauhofes aufgestellt und daraus die Auswirkung auf den Rücklagenstand ermittelt. Der monatliche Rücklagenstand wurde den erhobenen monatlichen Außenständen gegenübergestellt.

Diese vergangenheitsbezogene **Liquiditätsbeurteilung** ist im folgenden Schaubild graphisch dargestellt:



ÜBERLIQUIDITÄT

UNTERLIQUIDITÄT

Der Betrachtungszeitraum Dezember 1984 bis Jänner 1987 umfaßt insgesamt 26 Monate:

- Während **fünf Monaten** hat eigene durch den Forstbauhof sichergestellte **Liquidität bestanden**. Im rechnerischen Mittel pro Monat von rund S 375.000,--.
- Während der übrigen **20 Monate** hat **keine** durch den Forstbauhof selbst gewährleistete **Liquidität bestanden**. Aus der Sicht des Forstbauhofes war Illiquidität, und zwar im rechnerischen Mittel pro Monat von rund 1 Mio. Schilling, gegeben. Der Spitzenwert wurde im Juni 1986 mit S 2,054.200,--erreicht.

Die faktischen Gegebenheiten stehen im Widerspruch zum betriebswirtschaftlichen Grundsatz, wonach die Liquidität und deren Sicherung eine Existenzgrundlage jeglicher unternehmerischen Tätigkeit ist; d.h., die Einnahmen und Zahlungsreserven immer die Ausgaben und die Zahlungsverpflichtungen überdecken sollen.

In diesem Zusammenhang sind zwei Fakten anzuführen:

- Zum einen wurde dem Forstbauhof, wie in einem anderen Berichtskapitel noch ausführlich dargestellt werden wird, in den Jahren 1982 und 1983 insgesamt rund S 882.000,-- Kapital zugunsten des Landeshaushaltes entzogen. Würde dieses Kapital dem Forstbauhof noch verfügbar sein, würde die Liquiditätsanalyse weit günstigere Relationen ausweisen.

- Zum zweiten wurde dem Forstbauhof zu keiner Zeit die Verpflichtung auferlegt, für seine Liquidität selbst Sorge zu tragen.

Die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise steht im sachlichen Widerspruch zu den praktizierten Grundsätzen über die Führung des Landeshaushaltes. Betriebsähnlichen Einrichtungen, hiezu zählt der Forstbauhof, wird im Rahmen des Landeshaushaltes, insbesondere nach Maßgabe freigegebener Kreditsechstel, Liquidität garantiert und zwar völlig unabhängig davon, ob Einnahmen erzielt worden sind. Entgegen der eingangs gegebenen Liquiditätsdefinition muß der Forstbauhof nicht zu jeder Zeit für seine Liquidität selbst sorgen. Anstelle der Liquidität im Sinne des Fließgleichgewichtes von Zahlungsverpflichtungen und disponiblen Mitteln tritt eine Mittelverfügbarkeit nach Grundsätzen der Haushaltsführung. Nach diesen Grundsätzen sind die veranschlagten Ausgaben im Rahmen freigegebener Kreditsechstel und Mehrausgaben nach Maßgabe vorhandener Rücklagen, jeweils losgelöst von der Seite der Einnahmengarbarung, verfügbar. Theoretisch könnten danach Ausgaben in Höhe des Voranschlages zuzüglich des Rücklagenstandes ohne einen einzigen eingenommenen Schilling getätigt werden.

Diese **haushaltstechnisch garantierte Zahlungsfähigkeit** weicht erheblich vom betriebswirtschaftlichen Liquiditätsbegriff ab. Darin besteht ein sehr wesentlicher Unterschied zwischen "betriebsähnlichen Einrichtungen" und den "Wirtschaftsbetrieben" bzw. privatrechtlich organisierten Unternehmen. Die Wirtschaftsbetriebe des Landes müssen wie die privatrechtlich organisierten

Unternehmen für ihre jederzeitige Liquidität selbst sorgen.

Anders herum ausgedrückt heißt das, daß "betriebsähnliche Einrichtungen" gegenüber den "Wirtschaftsbetrieben" einen Finanzierungsvorteil haben können. Dies ist dann der Fall, wenn sie selbst nicht über die entsprechende Liquidität verfügen und sich durch die zinsfreie Vorfinanzierung aus dem Landeshaushalt Finanzierungskosten ersparen. Die **Finanzierungskosten**, die dem Forstbauhof im Jahre 1986 nicht angelastet worden sind, sondern vom Land Steiermark getragen wurden, können mit **rund S 80.000,--** beziffert werden.

Andererseits, und dies muß man fairerweise dem Forstbauhof zugute halten, werden dem Forstbauhof auch allenfalls anerlaufene Guthabenzinsen nicht gut geschrieben, sondern werden diese automatisch zugunsten des Landeshaushaltes eingezogen. Auch hinsichtlich der Veranlagung von Guthaben besteht demnach ein wesentlicher Unterschied zwischen "betriebsähnlichen Einrichtungen" und den "Wirtschaftsbetrieben".

5.1 Außenstände

Außenstände, Kundenforderungen, Lieferforderungen oder Debitoren bezeichnen Forderungen gegenüber Geschäftspartnern, welche die Gegenleistung für eine vom Betrieb ausgeführte Dienstleistung noch nicht erbracht haben.

Die Fakturierung seitens des Forstbauhofes erfolgt grundsätzlich nach Auftragserfüllung. Weil für die Rechnungsausstellung die Leistungsnachweise (Arbeitsbücher) die Grundlage darstellen, kann die Fakturierung im Regelfall erst im Monat, das der Auftragserfüllung folgt, bewerkstelligt werden.

Auf den Rechnungen, die vom Forstbauhof ausgestellt werden, ist generell ein Zahlungsziel von drei Wochen vermerkt. Tatsächlich wird jedoch für die Bezahlung ein **Zahlungsziel von zwei Monaten** akzeptiert. Erst nach Ablauf dieser zwei Monate wird erforderlichenfalls in Abständen von jeweils drei Wochen gemahnt. Und zwar wiederum insgesamt dreimal. Soferne die dritte Mahnung keinen Erfolg gezeitigt hat, wird wiederum nach drei Wochen ein Eintreibungsersuchen, versehen mit den sachdienlichen Unterlagen, an die Rechtsabteilung 10 des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung gerichtet.

Die weiteren Eintreibungsschritte laufen sodann ohne Zutun des Forstbauhofes ab. Die Kosten des Verfahrens werden von der Rechtsabteilung 10 getragen und fließen dementsprechend die eingetriebenen Kostenersätze nicht dem Forstbauhof, sondern dem Landeshaushalt zu. Der Forstbauhof trägt lediglich das Ausfallrisiko (Forde-

rungsabschreibung) im Nichteinbringungsfall des Außenstandes.

Zwischen Fakturierung und der Einleitung von Exekutionsmaßnahmen liegt eine **Toleranzfrist von rund 4 Monaten**. Daß diese Frist nicht auf Einzelfälle beschränkt bleibt, sondern ziemlich regelmäßig zum Tragen kommt, zeigen (laut Beilage 6) die relativ hohen Außenstände, die in der Relation zu den Umsätzen geringe Umschlagshäufigkeit sowie die lange durchschnittliche Kreditierung der Außenstände.

Die durchschnittliche Umschlagsdauer (**Kreditierung**) zeigt, daß den Kunden Laufzeiten **bis zu 5 Monaten** eingeräumt worden sind. Die Umschlagsdauer zeigt in den Jahren 1982 bis 1985 eine sinkende Tendenz und steigt im Jahre 1986 wieder leicht an.

Die Ermittlung der Umschlagshäufigkeit und der durchschnittlichen Kreditgewährung mit Hilfe des Mittelwertes aus den Außenständen zu Jahresanfang bzw. zu Jahresende führt im Falle des Forstbauhofes zu verzerrten Ergebnissen. Gerade zu diesen Stichtagen sind nämlich die Forderungsbestände als Folge saisonaler Einnahmenschwankungen (Winterpause) überdurchschnittlich hoch. Der Landesrechnungshof ist daher auf die monatlichen Außenstände ausgewichen und hat daraus für die Jahre 1985 und 1986 exaktere Ergebnisse ableiten können. Danach ergeben sich folgende Werte:

Kennzahlen:	1 9 8 5	1 9 8 6
Durchschn.Außenstand	S 2,393.867,--	S 2,793.556,--
Umschlagshäufigkeit	4,66 mal	3,48 mal
Umschlagsdauer (durchschnittliche Kreditierung)	78 Tage (2,6 Monate)	104 Tage (3,5 Monate)

Als Begründung für die tolerante Haltung wurde dem Landesrechnungshof genannt, daß die Bezahlung der Dienstleistungen des Forstbauhofes durch die Auftraggeber zumeist aus Holzverkäufen, nicht zuletzt aus dem Trassenholz der gebauten Forststraße, getätigt werden, weswegen Wartezeiten erforderlich werden. Davon abgesehen, unterliegt der Holzpreis starken Schwankungen, weshalb oftmals aus Opportunitätsüberlegungen längere Zeit mit dem Holzverkauf zugewartet wird.

Die hohen durchschnittlichen monatlichen Außenstände in Verbindung mit den langen Zahlungszielen haben eine **zweifache Auswirkung**, nämlich auf

- die Liquidität und
- die Kosten.

Beide Faktoren schlagen nicht direkt auf den Forstbauhof durch, sondern belasten, wie schon an anderer Stelle ausgeführt, den Landeshaushalt unmittelbar. Während der langen Remonetisierungsdauer der Außenstände erfolgt die Vorfinanzierung aus dem Landeshaushalt und belastet diesen mit Zinsen bzw. bindet Zahlungsmittel und damit Liquidität.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, in den Bemühungen zur Forcierung des Abbaues der hohen Außenstände nicht nachzulassen. Erfolge in dieser Richtung sind existent. So ist aus einem Vergleich der Außenstände des Jahres 1979 (rund 5,1 Mio. Schilling) und den Außenständen des Jahres 1986 (rund 3 Mio. Schilling) ein Abbau von rund 2,1 Mio. Schilling sichtbar. Das einzige wirksame Mittel, den allzulangen Kapitalbindungen entgegenzuwirken, liegt darin, dem **Mahnwesen** ein ganz besonderes Augenmerk zuzuwenden. Aus der Erfahrung heraus ist bekannt, daß vielfach prinzipiell erst nach der ersten Mahnung bezahlt wird.

Der Landesrechnungshof gibt des weiteren zu überlegen, ob nicht ein **Anreiz für prompte Bezahlung** in Form von Skonti geschaffen werden sollte. Hierbei darf allerdings nicht übersehen werden, diesen in den Preis einzubauen.

Nachdem die eingeräumten Zahlungsziele zu lang erscheinen, empfiehlt der Landesrechnungshof bei Zielüberschreitungen bankmäßige Verzugszinsen anzulasten und dies auf den Rechnungen auch entsprechend augenfällig anzukündigen.

5.2 Gerätemieten

Unter den Miet- und Pachtzinsen (Post 7020 des Ansatzes 710509 "Sonstige Sachausgaben") scheinen neben den Einstellgebühren, darunter ist das an den Bund als Eigentümer der Realität Graz, Eggenbergerstraße 20, zu zahlende Benützungsentgelt zu verstehen, Ausgaben für die **Anmietung diverser Großgeräte** (Bagger, Grader usw.) auf. Die Höhe dieser sogenannten Gerätemieten läßt erhebliche Schwankungen in einer Bandbreite von jährlich etwa S 100.000,-- (im Jahre 1980) bis S 1,100.000,-- (im Jahre 1982) erkennen.

Bezüglich der Anmietung von Großgeräten sind zwei Ursachen zu unterscheiden:

- Die **Abdeckung von Arbeitsspitzen**, die mit dem vorhandenen Maschinenpark des Forstbauhofes nicht bewerkstelligbar sind.
- Die temporäre **Überbrückung von Investitionserfordernissen** in Zeiten angespannter Zahlungskraft.

In beiden Fällen handelt es sich um die Bereitstellung eines betrieblichen Leistungspotentiales. Der Unterschied liegt in den Beweggründen. Während im ersten Fall von außergewöhnlichen betrieblichen Umständen (erhöhte Nachfrage, Maschinenausfall usw.) auszugehen ist, ist im zweiten Fall die Aufrechterhaltung der Normalauslastung bestimmend.

Für die Abdeckung kurzfristiger Leistungsspitzen erscheint eine kurzfristige Anmietung von Geräten sinnvoll

und wirtschaftlich. Wenn jedoch auf Dauer Geräte notwendig sind, muß investiert werden, d.h., Geräte müssen angekauft werden. Eine Analyse der Gerätemieten hat auch bestätigt, daß mit einer Regelmäßigkeit eines oder auch zwei der angemieteten Geräte im folgenden Jahr angekauft werden. Insoferne schiebt der Forstbauhof permanent zumindest eine Geräteinvestition auf die lange Bank. **Diese Kaufmieten sind insoferne für den Forstbauhof von Vorteil,**

- weil die Geräte sofort einsetzbar sind,
- auf ihre Tauglichkeit hin erprobbar sind und
- die Anschaffungskosten auf zwei oder mehrere Jahre verteilbar sind.

Dem finanziellen Aspekt kommt besondere Bedeutung zu, da auf diese Art und Weise in wirtschaftlich kritischen Phasen der Ankauf mit seiner ganzen finanziellen Last aufgeschoben werden kann, ohne daß auf den Einsatz des Gerätes verzichtet werden muß.

Der Landesrechnungshof war nach den ersten Informationen der Meinung, daß diese Mieten als Kaufpreisraten voll angerechnet werden. In diesem Sinne können auch die Amtsvorträge zu den Beschlüssen der Steiermärkischen Landesregierung bezüglich der Investitionsvorhaben mißverstanden werden. Bei näherer Betrachtung dieser Thematik zeigt sich jedoch, daß in der Mehrzahl der Fälle eine **Anrechnung der Mieten nur nach Abzug von Finanzierungskosten** (Beilage 7) erfolgt. D.h., daß die Mieten als Kaufpreisraten akzeptiert werden, für die

Kaufpreisstundung während der Mietdauer jedoch kontokorrentmäßig Zinsen in nicht unbeträchtlichem Maße zu leisten sind.

Die Größenordnung dieser Finanzierungskosten, die natürlich vom Forstbauhof verdient werden müssen, hängen von verschiedenen Faktoren (Mietkonditionen) ab und können aus der Beilage 7 ersehen werden. Der angewandte Zinssatz liegt über den Sätzen, die Geldinstitute Kunden guter Bonität (z.B. Land Steiermark) verrechnen. Nachdem der Forstbauhof als Landeseinrichtung beim Ankauf von Großgeräten jeweils einen Sonderpreis eingeräumt bekommt, wird dieser sogenannte Landesbonus durch Finanzierungskosten zumindest teilweise wieder egalisiert.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, das Instrument der **Anmietung von Geräten**, die in der Folge angekauft werden müssen, in wirtschaftlich weniger angespannten Zeiten über das für eine Erprobungs- und Erfahrungsgewinnung hinaus gebotene Maß aus Kosten- und Liquiditätsüberlegungen eher **restriktiv einzusetzen**, es sei denn, daß im Verhandlungswege auch mit dem Hauptlieferanten (Firma Eisner) zinsfreie Konditionen, wie das von anderen Firmen (vergleiche Beilage 8) praktiziert wird, vereinbart werden können.

6. AUFTRAGSKALKULATION UND BAUSTELLENABRECHNUNG

Im Forstbauhof werden derzeit zwei Auftragskalkulationsmethoden praktiziert:

- * Regiestundenkalkulation
- * Laufmeterkalkulation

6.1 Regiestundenkalkulation

Im Rahmen der Regiestundenkalkulation werden meist zu Beginn einer Abrechnungsperiode die Stundensätze für die jeweilige Baumaschine bzw. die Stundensätze für den Einsatz der Maschinisten ohne Gerät vom Leiter des Forstbauhofes Herrn prov.Kommissär Dipl.-Ing. Putz nach Rücksprache mit den Herren Reg.Forstdirektor W.Hofrat Dipl.-Ing. Dr. Kahls, Reg.Oberforstrat Dipl.-Ing. Edlinger sowie mit Vertretern der Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft festgelegt (Beilage 9). Als Orientierung für die Preisfestsetzung wird das Ergebnis des **Untervoranschlags 71050 "Forstbauhof"** der abgelaufenen Periode herangezogen. Weiters wird im Forstbauhof noch eine **Nachkalkulation der Stundensätze** auf Vollkostenbasis des vorangegangenen Geschäftsjahres durchgeführt, die ebenfalls als Orientierungshilfe für die Festsetzung der Verrechnungspreise für die neue Periode eingesetzt wird. Es ist durchaus positiv hervorzuheben, daß der Forstbauhof neben der Finanzbuchhaltung für Dokumentationszwecke (Untervoranschlag 71050 "Forstbauhof") noch zusätzlich eine Kosten-

rechnung als Führungsinstrument installiert hat, jedoch ist dieses Instrument nach Auffassung des Landesrechnungshofes für den gezielten Einsatz noch verbesserungswürdig. Darauf wird im Abschnitt "Kosten- und Leistungsrechnung" noch näher eingegangen. Somit kann festgehalten werden, daß derzeit keine genaue rechentechnische Grundlage für die Regiestundenkalkulation existiert.

Auftragsabwicklung

Nach meist **mündlicher Auftragserteilung** durch den Bauherrn oder durch die Bezirksforstinspektion wird vom Leiter des Forstbauhofes ein Einsatzplan mit dem Bauherrn festgelegt.

Dieser beinhaltet:

- * Terminplan
- * Maschinenzuordnung
- * Personalzuordnung

Die Details des Einsatzes werden in den schriftlichen **"Benützungsbedingungen für den Einsatz von Wegbaugeräten"**, die auch bei den Forstinspektionen aufliegen, geregelt. Darin sind u.a. auch die Verrechnungsmodalitäten für die Geräte festgelegt, wonach der jeweils gültige Verrechnungssatz pro Maschinenstunde sowie der Stundensatz für Arbeitsstunden ohne Gerät zu vereinbaren ist. Stillstandszeiten, welche auf Maschinenschäden oder auf eigenes Verschulden zurückzuführen sind, werden nicht verrechnet.

Bei **Regiebaustellen** sind der Treibstoff, sonstige Verbrauchsstoffe wie Sprengmittel, Baumaterialien usw. vom Auftraggeber selbst beizustellen, sodaß dadurch der Kredit des Forstbauhofes nicht belastet wird. Stellt der Forstbauhof diese oben genannten Betriebsmittel selbst bei, werden diese Kosten dem Bauherrn zusätzlich verrechnet. Ebenfalls hat der Bauherr für die kostenlose Verpflegung und Unterkunft der Maschinenisten zu sorgen. Weiters werden in den Benützungsbedingungen die zu verrechnenden Kosten des Maschinentransportes zur Baustelle geregelt, die nach der Höhe der Einsatzstunden gestaffelt sind. Der Grund für die **Staffelung der Transportkosten** liegt darin, daß sämtliche Auftraggeber entsprechend der Einsatzdauer des Gerätes anteilmäßig belastet werden können. Auf Grund einer Einsichtnahme in die Betriebsabrechnungsbögen der letzten Jahre kann festgestellt werden, daß die angefallenen Transportkosten durch die verrechneten Transportkostenrückersätze zur Gänze gedeckt werden konnten.

Eine **Gefahr bei diesem Abrechnungssystem für Transportkosten** besteht darin, daß bei einer ständigen Zunahme von Kleinbaustellen die Kosten für die Überstellung von Einsatzmaschinen sich naturgemäß erhöhen, jedoch die Einnahmen aus Transportkostenrückersätzen in diesem Fall stagnieren oder sogar abnehmen, obwohl unabhängig von der Größe der Baustelle ein fixer Grundpreis für Transportkosten verrechnet wird.

Der Landesrechnungshof empfiehlt in diesem Zusammenhang eine ständige Kontrolle hinsichtlich der Bedeckung der tatsächlich angefallenen Transportkosten durch Einnahmen aus den Rückersätzen von Transportkosten.

Zum Zeichen des Einverständnisses mit den Benützungsbedingungen ist die schriftliche Unterfertigung durch den Bauherrn vorgesehen (Beilage 10). Dies wird jedoch in den meisten Fällen nicht praktiziert. Durch die Unterfertigung der von den Maschinisten erstellten Arbeitsberichten bestätigt der Bauherr zwar, daß er die Benützungsbedingungen für das Baugerät zur Kenntnis genommen hat, jedoch regt der Landesrechnungshof in diesem Zusammenhang an, die Annahme der Benützungsbedingungen **vor Beginn der Bauausführung** gleichzeitig mit einer **schriftlichen Auftragserteilung** zu verbinden.

Wie schon erwähnt, hat jeder Maschinist bzw. Kollektivvertragsarbeiter einen **Arbeitsbericht** zu verfassen, der als Grundlage für die Lohnverrechnung und die Endabrechnung der Baustelle dient. Darin werden die erbrachten Maschinenstunden, die Maschinenpflegezeit und die Arbeitszeit ohne Maschine pro Baustelle festgehalten. Durch Unterfertigung des Arbeitsberichtes bestätigt der Auftraggeber **die Ordnungsmäßigkeit der erbrachten Leistung**. Die Endabrechnung erfolgt sodann mit den oben erwähnten am Periodenbeginn festgelegten Stundensätzen zuzüglich der Transportkosten.

6.2 Laufmeterkalkulation

Bei der Laufmeterkalkulation wird dem Bauwerber ein Einheitspreis pro Laufmeter (lfm) auszubauender Forststraße angeboten. Es handelt sich hierbei durchwegs um ein **Fixpreisanbot**. Wie die folgende Aufstellung zeigt, spielt diese Form der Angebotskalkulation zwar noch eine untergeordnete Rolle, jedoch wird sie nach den Ausführungen des Leiters des Forstbauhofes in Zukunft zunehmend an Bedeutung gewinnen. Intern werden solche Baustellen auch als **Akkordbaustellen** bezeichnet.

Anteil der Akkordbaustellen am insgesamten Bauvolumen

Jahr	Baustellen insgesamt	hievon Akkordbaustellen	Anteil in %
1985	ca. 300	ca. 12	4
1986	ca. 270	ca. 20	7,4

Vorgangsweise bei der Laufmeterkalkulation

Im Rahmen der Angebotserstellung auf Akkordbasis wird vom Leiter des Forstbauhofes eine genaue Bestandsaufnahme der geplanten Baustelle durchgeführt. Dabei wird die Länge (Laufmeter) der zu bauenden Forststraße, die Querneigung des Geländes und der voraussichtliche Felsanteil der Baustrecke ermittelt. Der Verrechnungspreis pro Laufmeter setzt sich aus folgenden Komponenten zusammen:

- * Maschinenkosten inklusive Baumaschinenfahrer

- * Sprengkosten
- * Teibstoffkosten
- * Kosten für Verpflegung und Quartier

Maschinenkosten inklusive Baumaschinenfahrer

Anhand des Profiles der Baustrecke werden die voraussichtlichen Einsatzzeiten der Maschinen errechnet. Dazu dient eine empirisch getestete Laufmeterleistungstabelle (Beilage 11), die die Stundenleistung je nach Art der Baumaschine und Querneigung des Geländes angibt. Die voraussichtlich benötigten Maschinenstunden werden mit den festgelegten Stundensätzen gemäß Regieabrechnung bewertet.

Sprengkosten

Der geschätzte Felsanteil der Baustrecke wird anhand einer Regelprofiltable (Beilage 12) je nach geforderter Planumbreite der Forststraße und Querneigung des Baugeländes in zu bewältigende Kubikmeter Fels umgerechnet und danach mit einem aus der Fachliteratur stammenden (Prof. Dr.h.c. Dipl.-Ing. Franz Hafner) und auch empirisch getesteten Richtpreis bewertet.

Treibstoffkosten und Kosten für Verpflegung und Quartier

Im Gegensatz zu Regiebaustellen sind bei Akkordbaustellen die Kosten für Treibstoffe, Verpflegung und Unterkunft der Maschinisten vom Bauhof selbst zu tragen,

und somit in den Laufmeterpreis einzukalkulieren. Die Treibstoffkosten werden anhand von Verbrauchsangaben für das Einsatzgerät pro Stunde errechnet, und die Kosten für Verpflegung und Quartier des Maschinisten nach ortsüblichen Sätzen kalkuliert.

6.3 Nachkalkulation von Baustellen

Die im Forstbauhof angewendete Form der Kalkulation von Akkordbaustellen wird von Forstexperten bezüglich deren praktischer Brauchbarkeit durchaus positiv beurteilt. Der Landesrechnungshof konnte sich davon ebenfalls bei der Überprüfung einiger Baustellen auf Akkordbasis überzeugen, wovon nachfolgend zwei Abrechnungen bzw. Nachkalkulationen beispielhaft dargestellt sind. Allerdings wird in weiterer Folge an anderen Beispielen auch die Problematik von Akkordbaustellen aufgezeigt.

Abrechnung Forststraße "Eichkögerl"

Am 13. Juni 1986 wurde der Gütergemeinschaft Franz, Willi und Martha Weizer, 8160 Weiz, ein Anbot (GZ.: FW-239/I A 1/18 - 1986) für die Errichtung einer Forststraße mit ca. 600 lfm, Planumbreite 4 bis 4,5 m in Baggerbauweise zu einem Preis von S 250,-- pro lfm plus 20 % USt. unterbreitet. Laut Endabrechnung vom 25. August 1986 wurden der oben genannten Gütergemeinschaft 566 lfm à S 250,-- plus 20 % USt in Rechnung gestellt.

Auf Grund von internen Aufzeichnungen (Arbeitsberichte, Aufzeichnungen über auftragsbezogene Sonderkosten wie Treibstoffe, Sprengmittel, Verpflegung usw.) konnte eine vergleichbare Nachkalkulation auf Regiebasis ange stellt werden.

Geräte- bez.	Einsatzzeit d.Gerätes (Stunden)	Stunden- satz 1 9 8 6	Arbeits- kosten d.Gerätes		
CAT 225	31	770,--	23.870,--		
BT IV	38	770,--	29.260,--	53.130,--	
	Arbeitszeit ohne Gerät (Stunden)	Stunden- satz 1 9 8 6	Arbeits- kosten ohne Gerät		
	41	240,--	9.840,--	9.840,--	62.970,--
					Sonderkosten (Treibstoffe, Schmiermittel, Sprengstoffe usw.)
					21.336,14
					<u>84.306,14</u>
					Gesamtkosten (lt. Regieabrechnung)
					141.500,--
					tats. Einnahmen lt. Endabrechnung (netto)
					Überdeckung
				+	57.193,86
					=====

Wie aus der vorangegangenen Aufstellung zu ersehen ist, ergab die Abrechnung auf Regiebasis Gesamtkosten für diesen Auftrag in Höhe von S 84.306,14. Tatsächlich wurden entsprechend dem Fixpreisanbot S 141.500,-- verrechnet, sodaß eine Überdeckung von S 57.193,86 erzielt wurde.

Abrechnung Forststraße "Pfarrwald"

Am 18. April 1986 wurde ebenfalls der Gütergemeinschaft Weizer ein Anbot (GZ.: FW-239/I A 1/1 - 1986) für den Bau der Forststraße "Pfarrwald" mit einer Trassenlänge von ca. 1.360 lfm und einer Planumbreite von 4 bis 4,5 m unterbreitet. Der fixe Laufmeterpreis betrug bei diesem Anbot S 270,-- plus 20 % USt. Laut Abrechnung vom 18. Juli 1986 (GZ.: FW-239/I C 1/152 - 1986) wurden oben genannter Gütergemeinschaft 1.260 lfm à S 270,-- plus 20 % USt verrechnet.

Die Nachkalkulation auf Regiebasis ergab folgendes Ergebnis:

Geräte- bez.	Arbeitszeit d.Gerätes (Stunden)	Stunden- satz 1 9 8 6	Arbeits- kosten des Gerätes		
CAT 225	104	770,--	80.080,--		
BT III,IV	119	770,--	91.630,--	171.710,--	
	Arbeitszeit ohne Gerät (Stunden)	Stunden- satz 1 9 8 6	Arbeits- kosten ohne Gerät		
	120	240,--	28.800,--	28.800,--	200.510,--
Transportkosten					21.400,--
Sonderkosten (Treibstoffe, Schmiermittel, Sprengstoffe usw.)					69.237,49
Gesamtkosten (lt. Regieabrechnung)					291.147,49
tats. Einnahmen lt. Endabrechnung (netto)					340.200,--
Überdeckung				+	49.052,51
					=====

Auch bei diesem Auftrag ergab die Nachkalkulation auf Regiebasis eine **Überdeckung von S 49.052,51.**

Wie die Überprüfung zeigte, kann die Brauchbarkeit dieser Kalkulationsmethode auf Akkordbasis noch mit weiteren Beispielen untermauert werden. Es darf dabei jedoch nicht übersehen werden, daß diese Art der Kalkulation bzw. Angebotstellung einige Gefahren in sich birgt. Bei derartigen **Fixpreisanboten** muß ein allfälliger **Mehraufwand** infolge von unvorhersehbaren baulichen Maßnahmen wie Sprengungen, Längstransporte von Material usw. **zu Lasten des Kredites des Forstbauhofes** verrechnet werden. Dieser Sachverhalt konnte bei einigen Baustellen auf Akkordbasis festgestellt werden, wovon zwei Abrechnungen beispielhaft in den folgenden Abschnitten detailliert dargestellt sind.

Abrechnung Forststraße "Hölblingweg"

Dieses Bauvorhaben gliederte sich in drei Bauabschnitte:

- * Verlängerung "Hölblingweg"
- * Verlängerung "Hölblingweg - Stumpfweg"
- * Verbindung "Hölblingweg - Stumpfweg"

Gemäß den Schreiben, GZ.: FW-239/I A 1/26, 28, 40 - 1986, wurden dem Bauwerber DDR. Kurt Leitner, Geidorfgürtel 21, 8010 Graz, folgende Fixpreise pro Laufmeter angeboten:

Verlängerung "Hölblingweg"

ca. 320 lfm Erdtrasse S 78,--/lfm + 20 % USt.
Felstrasse S 240,--/lfm + 20 % USt.

Verlängerung "Hölblingweg - Stumpfweg"

ca. 600 lfm Erdtrasse S 95,--/lfm + 20 % USt.
Felstrasse S 260,--/lfm + 20 % USt.

Verbindung "Hölblingweg - Stumpfweg"

ca. 300 lfm Erdtrasse S 103,--/lfm + 20 % USt.
Felstrasse S 430,--/lfm + 20 % USt.

Die keineswegs übliche Trennung zwischen Erd- und Felstrasse in der Angebotstellung läßt darauf schließen, daß bereits ein gewisses Risiko bei der Baustelle erkannt wurde. Gemäß Endabrechnung vom 2. Jänner 1987 (GZ.: FW-239/I C 1/448 - 1986) wurden laut Begehung und Wegabnahme vom 30. Oktober 1986 dem Auftraggeber folgende Kosten in Rechnung gestellt:

1. Abschnitt - Verlängerung "Hölblingweg"

371 lfm	Felstrasse	à S 240,--	89.040,--
84 lfm	Erdtrasse	à S 78,--	6.552,--

2. Abschnitt - Verlängerung "Hölblingweg - Stumpfweg"

200 lfm	Felstrasse	à S 240,--	52.000,--
30 lfm	Erdtrasse	à S 95,--	2.850,--

3. Abschnitt Verbindung "Hölblingweg - Stumpfweg"

87 lfm	Felstrasse	à S 430,--	37.410,--
85 lfm	Erdtrasse	à S 103,--	8.755,--

Summe			196.607,--
+ 20 % USt.			39.321,40

Gesamtsumme			235.928,40
			=====

Die Nachkalkulation auf Regiebasis ergab folgendes Ergebnis:

Geräte- bez.	Arbeitszeit d.Gerätes (Stunden)	Stunden- satz 1 9 8 6	Arbeits- kosten d. Gerätes		
RH 6	239	660,--	157.740,--		
BT III	215	770,--	165.550,--	323.290,--	
	Arbeitszeit ohne Gerät (Stunden)	Stunden- satz	Arbeits- kosten ohne Gerät		
	314	240,--	75.360,--	75.360,--	398.650,--
Transportkosten					16.800,--
Sonderkosten (Treibstoffe, Schmiermittel, Verpflegung usw.)					129.623,74
				<hr/>	
Gesamtkosten (lt. Regieabrechnung)					545.073,74
tats.Einnahmen lt. Endabrechnung (netto)					196.607,--
Unterdeckung					- 348.466,74
					=====

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, war bei diesem Auftrag eine **erhebliche Unterdeckung von S 348.466,74** gegeben. Nach eigenen Angaben von Vertretern des Forstbauhofes führte eine Reihe von unvorhergesehenen Faktoren zu diesem negativen Ergebnis dieser Baustelle. Es wurde ein angemietetes Baugerät eingesetzt, das eine extrem hohe Reparaturanfälligkeit aufwies. Dadurch kam es zu **längeren Stehzeiten**. Zudem behinderte eine

anhaltende **Schlechtwetterperiode** die zügige Bauarbeit, da ständig **Nacharbeiten** auf der Baustelle erforderlich waren.

Diese Umstände führten zu einer nicht unerheblichen Steigerung der Sonderkosten der Baustelle (Treibstoffe, Sprengmittel, Verpflegung des Maschinisten usw.). Der Einsatz eines noch unroutinierten Baggerfahrers hat zusätzlich zu diesem negativen Ergebnis beigetragen (Verlust von 177 % der Auftragssumme).

Abrechnung Bauvorhaben "Salberg II - Anschluß"

Etwas anders gelagerte Verhältnisse waren beim Bauvorhaben "Salberg II - Anschluß" vorzufinden. Diese Baustelle erstreckte sich über zwei Abrechnungsperioden. Am 30. Jänner 1985 wurde der Waldgenossenschaft Liezen ein Kostenvoranschlag für den Bau der Forststraße "Salberg II - Anschluß" mit einer Länge von ca. 700 lfm und einer Planumbreite vom 5,5 m, im anstehenden Fels 4 m, zu einem Fixpreis pro Laufmeter von S 250,-- plus 20 % USt. unterbreitet.

Gemäß Teilrechnung vom 16. Dezember 1985 und Schlußrechnung vom 20. Mai 1986 wurden der Waldgenossenschaft Liezen für 672 lfm ausgebauter Forststraße S 285.637,30 plus 20 % USt. verrechnet.

Eine Abrechnung dieses Akkordauftrages auf Regiebasis ergab folgendes Ergebnis:

Geräte- bez.	Arbeitszeit d.Gerätes (Stunden)	Stunden- satz 1 9 8 6	Arbeits- kosten d. Gerätes		
Hitachi	52,5	710,--	37.275,--		
Cat 225	226,5	770,--	174.405,--		
BT III	49	770,--	37.730,--		
BT II	30	770,--	23.100,--		
BT I	16	720,--	11.520,--	284.030,--	
	Arbeitszeit ohne Gerät (Stunden)	Stunden- satz 1 9 8 6	Arbeits- kosten ohne Gerät		
	329	240,--	78.960,--	78.960,--	362.990,--
Transportkosten					25.150,--
Sonderkosten (Treibstoffe, Schmiermittel, LKW, Verpflegung)					264.857,47
Gesamtkosten					652.997,47
tats.Einnahmen lt. Endabrechnung (netto)					285.637,30
<hr/>					
Unterdeckung				-	367.360,17

Die Nachkalkulation dieses Auftrages auf Regiebasis ergab eine **erhebliche Unterdeckung von S 367.360,17**. Die **Hauptursache** dieses hohen Verlustes lag in einer **Hangrutschung** im oberen Böschungsbereich eines Talüberganges. Das angefallene Material mußte zur Gänze zu Lasten des Kredites des Forstbauhofes verführt werden. Das Verladen des Materials auf LKW's erfolgte mit eigenen Baumaschinen. Dieser Umstand führte einerseits zu bedeutend **längeren Einsatzzeiten** der Baumaschinen und andererseits infolge des notwendigen Frächtereinsatzes zu

extrem hohen Sonderkosten der Baustelle. Vom Leiter des Forstbauhofes wurde auch erwähnt, daß er bei der Aufnahme der Baustrecke den Felsanteil etwas unterschätzt hat.

Eine exakte Abrechnung dieses Bauvorhabens laut Anbot hätte sogar eine Unterdeckung von S 487.360,17 ergeben. Erst nach langwierigen Verhandlungen konnte die Waldgenossenschaft Liezen auf Grund der unvorhersehbaren Einflüsse bewogen werden, für die Verführung von Material einen zusätzlichen Betrag von S 120.000,-- plus 20 % USt. zu leisten.

Eine Nachkalkulation sämtlicher Akkordbaustellen der letzten drei Jahre auf Regiebasis anhand von internen Aufzeichnungen ergab folgendes zusammengefaßtes Ergebnis:

J a h r	Jahressaldo aus Über- bzw. Unterdeckungen
1984	- 273.980,85
1985	- 3.594,18
1986	- 510.655,52

Sämtliche Akkordbaustellen des Jahres 1984 ergaben per Saldo eine Unterdeckung von S 273.980,85. 1985 erbrachte die Nachkalkulation ein ausgeglichenes Ergebnis. Dabei ist allerdings zu beachten, daß in diesem Geschäftsjahr beim Bauvorhaben Weggenossenschaft Langenwang (Wassertal) eine deutliche Überdeckung von ca. S 277.000,-- zu verzeichnen war. Nach Angaben der Vertreter des Forstbauhofes hat der eigene Einsatz und die intensive begleitende Kontrolle des Bauleiters zu diesem äußerst positiven Ergebnis geführt. Dadurch konnte

eine Reihe von negativen Akkordbaustellen dieser Abrechnungsperiode wieder ausgeglichen werden. Die deutliche Unterdeckung der Akkordbaustellen des Jahres 1986 in Höhe von S 510.655,52 wurde in erster Linie von den beiden detailliert dargestellten Baustellen "Forststraße Hölblingweg" und "Salberg II - Anschluß" verursacht, was auch einer der Gründe für das bescheidene Ergebnis des Jahres 1986 war.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die **größte Gefahr bei der Kalkulation von sogenannten Akkordbaustellen in der Abschätzung des Felsanteiles der Baustrecke liegt.** Global gesehen lag in den meisten Fällen die **Ursache von Unterdeckungen bei Akkordbaustellen in einer Unterschätzung des Felsanteiles im Bauabschnitt.**

In Anbetracht der Situation, daß bei der angespannten Konkurrenzlage im Forststraßenbau das Fixpreisanbot auf Laufmeterbasis zusehends an Bedeutung gewinnen wird, erhöht sich das Kalkulationsrisiko und damit das Ergebnisrisiko für den Forstbauhof erheblich. Für eine entsprechende Auslastung der Baumaschinen, die für zufriedenstellende Ergebnisse ausschlaggebend ist, wird man in Hinkunft auf Aufträge dieser Art im vermehrten Maße angewiesen sein.

In diesem Zusammenhang empfiehlt der Landesrechnungshof:

- * Risikominimierung durch **konkrete Spezifizierung der Leistungsbedingungen** in den schriftlichen Fixpreisanboten.

In den schriftlichen Fixpreisanboten für Akkordbaustellen sollte auf Grund von Erfahrungen der

letzten Jahre unbedingt vereinbart werden, daß die Kosten für unvorhersehbare Maßnahmen, die nicht im Einflußbereich des Forstbauhofes gelegen sind - z.B. Ausziehen von Trassenholz, Längstransport von Materialien infolge von Hangrutschungen usw. - extra in Rechnung gestellt werden. Es ist positiv hervorzuheben, daß dies bei einigen Angeboten des Jahres 1986 bereits geschehen ist, jedoch kann man diesbezüglich noch nicht von einer generellen Linie sprechen. Die Formulierung "Sollte der Laufmeterpreis wesentlich zu hoch kalkuliert worden sein, werden nur die tatsächlich anfallenden Kosten verrechnet", die teilweise in den Angeboten des Jahres 1986 noch anzutreffen ist, ist nach Auffassung des Landesrechnungshofes schon allein aus taktischen Gründen in Hinkunft zu unterlassen.

- * Risikominimierung bei der **Schätzung des Felsanteiles** durch besondere Bedachtnahme auf Ergebnisse von bereits abgeschlossenen Baustellen in der näheren Umgebung des anzubietenden Bauvorhabens sowie intensive Zusammenarbeit mit erfahrenen Vertretern der örtlichen Bezirksforstinspektionen.

- * Risikominimierung durch besondere Vorsicht bei der **Planung und Koordination** der Produktionsfaktoren für Akkordbaustellen.

Da die Erfahrung gezeigt hat, daß Akkordbaustellen trotz Kalkulation nach dem Prinzip der kaufmännischen Vorsicht gegenüber Regiebaustellen erhöhte Risiken aufweisen, ist bei der Einsatzplanung

Maschinen mit erfahrungsgemäß geringerer Reparaturanfälligkeit und besonders bewährten Maschinisten der Vorzug zu geben.

- * Risikominimierung durch verstärkte **Baustellenabwicklungskontrolle** bei den sogenannten Akkordbaustellen.

Durch ständige Analysen von etwaigen Zeitplanabweichungen während der Bauabwicklung durch die verantwortlichen Bauleiter können noch rechtzeitig korrigierende Gegenmaßnahmen ergriffen werden.

- * Berücksichtigung von anteilmäßigen Arbeitsstunden ohne Gerät bei der **Kalkulation von Akkordbaustellen**.

Derzeit werden bei der Kalkulation eines Laufmeterpreises nur die voraussichtlich anfallenden Maschinenstunden einbezogen. Wie Abrechnungen auf Regiebasis zeigen, fallen naturgemäß bei Bauabwicklungen auch verrechenbare Arbeitsstunden der Maschinisten ohne Gerät an, die im Sinne einer Ertragsverbesserung bei der Angebotskalkulation zu berücksichtigen sind.

7. BETRIEBLICHES RECHNUNGSWESEN

7.1 Allgemeines

In jedem marktwirtschaftlich orientierten Unternehmen werden Leistungen erstellt, die für den Absatz am Markt bestimmt sind. Diese Leistungen können Erzeugungs-, Handels-, aber auch, wie es im Forstbauhof der Fall ist, Dienstleistungen sein. Jede Leistungserstellung ist untrennbar mit Kosten verbunden. Kosten sind "Werteinsatz zur Leistungserstellung".

Unternehmen können auf die Dauer ohne Zuschüsse von außen nur dann existieren, wenn der Verkaufserlös auf dem Markt zumindest die für die Leistungserstellung eingesetzten Kosten deckt. Von der seinerzeitigen Kontrollabteilung wurde wiederholt in Berichten die Meinung vertreten, daß das Land Steiermark Einrichtungen, die in Konkurrenz zu privaten Firmen Leistungen für Dritte erbringen, nur dann weiter betreiben soll, wenn diese durch ihre Einnahmen alle anfallenden Kosten decken können. Beim Forstbauhof handelt es sich um eine **marktwirtschaftlich orientierte, betriebsähnliche Einrichtung** des Landes Steiermark. Laut Landesvoranschlag ist auch eine **kostendeckende Selbstfinanzierung** des durch die Fachabteilung für das Forstwesen geführten Forstbauhofes durch eine Art **Rückflußfinanzierung aus den Einnahmen** vorgesehen.

Die Frage, ob tatsächlich sämtliche Kosten einer erbrachten Leistung oder einer Periode mit Verkaufserlösen

gedeckt sind, kann nur mit Hilfe des **betrieblichen Rechnungswesens** beantwortet werden. Eine einheitliche Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens hat sich bis heute nicht herausgebildet. In der Praxis findet man folgende zwei große Bereiche des Rechnungswesens vor:

- Externe Unternehmensrechnung
 - * Finanzbuchhaltung
 - * Jahresabschluß (Rechnungsabschluß)

- Interne Unternehmensrechnung
 - * Kosten- und Leistungsrechnung
 - * Betriebsstatistik

Die **Finanzbuchhaltung** und der **Rechnungsabschluß** dienen in erster Linie zur **Ermittlung des Periodenergebnisses**. Keineswegs kann daraus der Erfolg einer bestimmten erbrachten Leistung oder einer Sparte abgeleitet werden. Außerdem liegt der Rechnungsabschluß erst eine gewisse Zeit nach Beendigung der Rechnungsperiode vor. D.h., daß die als Konsequenz von der Unternehmensführung zu beschließenden Maßnahmen unter Umständen erst mit einiger Verspätung einsetzen können. Als Grundlage für Entscheidungen in der laufenden Rechnungsperiode benötigt man spezifische Unterlagen, die nur eine interne Unternehmensrechnung bieten kann. Die **Kosten- und Leistungsrechnung** in ihren vielfältigen Gestaltungsformen dient vor allem folgenden Zwecken:

- * Ermittlung der Selbstkosten als Grundlage der Preisfestsetzung für den Absatzmarkt

- * Errechnung der Wirtschaftlichkeit einzelner Betriebszweige als Grundlage für die Absatzplanung
- * Ermittlung von Preisuntergrenzen, bis zu denen Aufträge angenommen werden können (Preispolitik)

7.2 Finanzbuchhaltung und Rechnungsabschluß des Forstbauhofes

7.2.1 Systematik

Zur Verrechnung der Einnahmen und Ausgaben des Forstbauhofes ist ein eigener **Untervoranschlag** mit der Bezeichnung "**Forstbauhof**" eingerichtet. Bewirtschafter dieses **Ansatzes 71050** ist die Fachabteilung für das Forstwesen (Forstbauhof) und (eingeschränkt auf den Personal- und Reisekostenaufwand der Landesbeamten) die Rechtsabteilung 1.

Die Erstellung der Voranschläge und der Rechnungsabschlüsse richtet sich bezüglich der Form und Gliederung nach der Voranschlag- und Rechnungsabschlußverordnung - VRV. Bei betriebsähnlichen Einrichtungen (Forstbauhof) scheinen im Landesvoranschlag bzw. im Rechnungsabschluß nur die Gesamtsummen der Einnahmen und Ausgaben der einzelnen Ansätze auf, weswegen die postenweise Untergliederung der Einnahmen und Ausgaben in einer eigenen Beilage zum Voranschlag - dem Untervoranschlag - zu erfolgen hat.

Ein Charakteristikum des Untervoranschlages "Forstbauhof" liegt darin, daß nicht verwendete **Ausgabeneinsparungen** bzw. **Mehreinnahmen** am Jahresende einer zweckgebundenen **Rücklage "Forstbauhof"** zugeführt werden bzw. für **Mehrausgaben** (z.B. bei größeren Investitionen) Mittel daraus entnommen werden können. Es dürfen in diesem Sinne veranschlagte Ausgaben nur nach Maßgabe erzielter Mehreinnahmen und verfügbarer Rücklagenmittel überschritten

werden. Durch die rechentechnische Konstruktion eines eigenen Rücklagenkontos stehen dem Forstbauhof Gebarungsüberschüsse eines Geschäftsjahres auch in zukünftigen Perioden zur Verfügung, was auch die finanzielle Eigenständigkeit der betriebsähnlichen Einrichtung des Landes dokumentiert.

Zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs verfügt der Forstbauhof über ein eigenes **Girokonto Nr. 20143853** "Forstbauhof des Landes Steiermark" bei der Landeshypothekenbank Steiermark in Graz. Über dieses Konto werden grundsätzlich alle Einnahmen - und Ausgabenzahlungen geführt. Auf der Ausgabenseite besteht insoferne eine Einschränkung, als der Forstbauhof nur bis zu einem Rechnungswert (also exklusive USt.) von S 20.000,-- anweisungsberechtigt ist. Die Anweisungsberechtigung für Ausgaben, die S 20.000,-- übersteigen, liegt bei der Fachabteilung für das Forstwesen. In diesem Falle wird auf Grund der von der Fachabteilung für das Forstwesen erstellten Auszahlungsanordnungen die Anweisung von der Landesbuchhaltung durchgeführt, wobei für Rechnungswertbeträge ab S 50.000,-- zusätzlich ein genehmigender Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vorliegen muß.

Grundsätzlich wird der **bargeldlose Überweisungsverkehr** gepflogen. Für den Handeinkauf, bei dem nach den Handelsusancen Barzahlung unumgänglich ist, besteht ein mit S 4.000,-- dotierter Handvorlag. Die Abrechnung und Auffüllung erfolgt je nach Bedarf über das Girokonto des Forstbauhofes bei der Landeshypothekenbank Steiermark.

Der **Kassenhöchstbestand** ist mit **S 800.000,--** festgelegt. Übersteigt das am Konto liegende Guthaben diesen Wert, sind unaufgefordert "Kassenabfuhren" auf das Landeskonto 5201 bei der Landeshypothekenbank Steiermark durchzuführen. Um Kontoüberziehungen zu vermeiden, sind zeitgerecht bei der Landesbuchhaltung "Kassenbestandsverstärkungen" anzufordern.

Als mit der selbständigen Kassenführung betraute Dienststelle hat der Forstbauhof ein chronologisches Geldtagebuch über die Soll- bzw. Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben bis zu einem Rechnungsnettobetrag von **S 20.000,--** zu führen. Dieses wird monatlich abgeschlossen und bis zum 5. des Folgemonats unter Beifügung der Rechnungs- und Zahlungsbelege der Landesbuchhaltung vorgelegt. Der buchmäßige Kassenrest wird jeweils zur Gänze durch das auf dem Girokonto liegende Guthaben nachgewiesen.

Die systematische Verrechnung der Geschäftsfälle erfolgt im **Teilhauptbuch in Form einer Durchschreibebuchhaltung, System RUF**. Für jede Post besteht nach der Systematik des Untervoranschlags 71050 "Forstbauhof" ein eigenes Kontoblatt. Gebucht wird im Original auf dem Kontoblatt und durchgeschrieben auf dem Journal. Im Sinne der seinerzeitigen Anregung der Kontrollabteilung werden auch Ausgabenbeträge über **S 20.000,--** auf eigenen Kontoblättern miterfaßt, um einen **vollständigen Überblick über die laufende Gebarungsentwicklung** gewinnen zu können.

Die **Ausgangsrechnungen** über vom Forstbauhof erbrachte Leistungen werden in einer alphabetisch angelegten **Kundenkartei** wertmäßig erfaßt. In diese Kundenkartei

fließen auch die von den Auftraggebern geleisteten Zahlungen ein, sodaß der Bestand an Außenständen laufend evident ist.

Die letzte unvermutete Kassen-, Gebarungs- und Bestandsprüfung wurde von der Prüfungsstelle der Landesbuchhaltung im September 1985 vorgenommen. Unter den Schlußbemerkungen wurde zusammenfassend wörtlich ausgeführt:

"Das Ergebnis der Gebarungs- und Bestandsprüfung beim Forstbauhof kann als sehr positiv bezeichnet werden. Besonders hervorzuheben ist die Einsatz- und Auskunftsbereitschaft aller durch die Überprüfung betroffenen Bediensteten"

Davon konnte sich der Landesrechnungshof im Rahmen seiner Überprüfung ebenfalls überzeugen.

7.2.2 Ergebnisentwicklung 1977 bis 1986

Nach der beim Land Steiermark üblichen Darstellungssystematik werden die Soll-Einnahmen den Ist-Ausgaben gegenübergestellt. Der Saldo zwischen diesen Größen stellt das Gebarungsergebnis (Erfolg) dar und bewirkt, je nach dem, welche Seite überwiegt, eine Zuführung zur Rücklage "Forstbauhof" oder eine Entnahme aus der Rücklage "Forstbauhof". Die **Rücklage** selbst versteht sich als **Saldogröße**, die das **kumulierte Erfolgsergebnis** der einzelnen Perioden des Forstbauhofes ausweist. Im folgenden wird ein Überblick über den Gebarungserfolg des Forstbauhofes in den Jahren 1977 bis 1986 gegeben. Die Werte wurden aus den Rechnungsabschlüssen des Landes der Jahre 1977 bis 1985 entnommen. Nachdem für das Jahr 1986 noch kein Rechnungsabschluß vorliegt, wurden diese Werte vom Landesrechnungshof beim Forstbauhof selbst erhoben.

Ergebnis- und Rücklagenentwicklung 1977 bis 1986

Jahr:	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Einnahmen	12,554.670,51	10,312.355,29	11,630.753,17	11.725.662,99	12,589.689,91	12,370.211,34	12,312.764,85	12,007.797,10	11,586.448,49	11,103.386,09
Ausgaben	14,195.839,90	11,434.299,81	11,720.503,86	12,019.023,66	11,863.774,91	12,250.535,88	12,186.490,03	11,574.894,06	10,886.686,65	10,943.619,91
Erfolg	<u>- 1,641.169,39</u>	<u>- 1,121.944,52</u>	<u>- 90.150,69</u>	<u>- 293.360,67</u>	<u>+ 725.915,—</u>	<u>+ 119.675,46</u>	<u>+ 126.274,82</u>	<u>+ 432.903,04</u>	<u>+ 699.761,84</u>	<u>+ 159.766,18</u>
Rücklagen- bewegung	- 1,907.336,39	- 1,121.944,52	- 90.150,69	- 293.360,67	+ 725.915,—	- 354.324,54	- 281.725,18	+ 432.903,04	+ 699.761,84	+ 159.766,18
Differenz	- 266.667,—	∅	∅	∅	∅	- 474.000,—	- 408.000,—	∅	∅	∅
Stand der Rücklage	3,502.501,11	2,380.556,59	2,290.405,90	1,997.045,23	2,722.960,23	2,368.635,69	2,086.910,51	2,519.813,55	3,219.575,39	3,379.341,57

Eingangs ist festzuhalten, daß die Rücklage "Forstbauhof" per 1. Jänner 1977 einen Stand von S 5,410.377,50 aufwies. Bis zu diesem Zeitpunkt war der Forstbauhof zumindest rechnerisch in der Lage, neben der Finanzierung seiner Investitionen aus den Einnahmen auch entsprechende Rücklagendotierungen vorzunehmen. Per 31. Dezember 1971 betrug der Rücklagenstand nämlich noch S 1,512.318,23. Wie die seinerzeitige Kontrollabteilung im letzten Bericht über die Prüfung der Ausgaben für den Forstbauhof vom 7. April 1978 (GZ.: KA 61/FW F 7/20 - 78) eingehend dargestellt hat, war diese positive Entwicklung des Rücklagenstandes aber nicht nur das Ergebnis einer umsichtigen Betriebsführung, sondern auch darauf zurückzuführen, daß der **überhöhte Personalaufwand** (in erster Linie im Verwaltungsbereich) von durchschnittlich 5 Beamten und einer Vertragsbediensteten, die beim Forstbauhof tätig waren, **vom Land direkt getragen** wurde. Im oben genannten Prüfungsbericht wurde auch aufgezeigt, daß es bei gänzlicher Refundierung des Personalaufwandes der Landesbediensteten durch den Forstbauhof keineswegs zu einer solchen positiven Rücklagenentwicklung gekommen wäre. In diesem Falle wäre die Rücklage "Forstbauhof" bis Ende 1975 bereits zur Gänze verbraucht worden, sodaß keine Reserven für die folgenden Geschäftsjahre zur Verfügung gestanden wären.

Sowohl 1977 als auch im Jahre 1978 mußte der Forstbauhof jeweils höhere Abgänge hinnehmen, obwohl in diesen beiden Perioden der Personalaufwand der dort tätigen Landesbeamten und Vertragsbediensteten noch vom Land Steiermark zur Gänze getragen wurde, und damit der Kredit des Forstbauhofes davon noch nicht belastet

wurde. 1977 betrug der **Abgang S 1,641.169,39** und 1978 waren es **S 1,121.944,52**, die aus der Rücklage zu bedecken waren. Während die Ursache des hohen Abganges im Jahre 1977 in erster Linie in den überdurchschnittlich hohen Investitionen von 4,9 Mio. Schilling zu finden war, lag diese 1978 neben einer weiteren intensiven Investitionsphase in Höhe von 2,6 Mio. Schilling in der rückläufigen Auslastung der Schubraupen.

Die insgesamten Personalkosten für die im Forstbauhof tätigen Landesbediensteten betragen von 1972 bis 1978 - in dem Zeitraum, in dem diese Kosten vom Land Steiermark direkt getragen wurden - **S 7,463.000,--**. Stellt man diesem Personalaufwand die Rücklage des Forstbauhofes per 31. Dezember 1978 in der Höhe von **S 2,380.556,59** gegenüber, so hätte man - wenn der Forstbauhof die Personalkosten im oben angeführten Zeitraum hätte tragen müssen - Investitionen in Höhe von **S 5,082.443,41** nicht mehr mit eigenen Finanzierungsmitteln bedecken können. Unter diesen Voraussetzungen war somit eine kostendeckende Führung bei weitem nicht mehr gegeben.

Da der Forstbauhof in den Jahren 1977 und 1978 bereits ohne Berücksichtigung der Personalkosten für die dort tätigen Landesbediensteten erhebliche Abgänge zu verzeichnen hatte, bestand die Befürchtung, daß in Zukunft eine ausgeglichene Gebarung des Forstbauhofes nicht mehr möglich sein werde bzw. die vorhandenen Rücklagen bald aufgebraucht sein werden. **Somit war das Ergebnis der Überprüfung des Forstbauhofes durch die seinerzeitige Kontrollabteilung ein entscheidender Anstoß für intensive Überlegungen über den Fortbestand des Forstbauhofes.**

Wie schon im Abschnitt "Unternehmenskonzept" dargestellt wurde, faßte die Landesregierung den Beschluß einer vorläufigen Weiterführung des Forstbauhofes unter der Voraussetzung einer **ausgeglichenen Gebarung bei Tragung aller anfallenden Kosten**. Für eine sinnvolle Beurteilung der künftigen Ergebnisentwicklung des Forstbauhofes war es entsprechend dem Vorschlag der Kontrollabteilung erforderlich, die im Forstbauhof tätigen Beamten und Vertragsbediensteten sowohl im Dienstpostenplan als auch im Voranschlagsansatz aus der Hoheitsverwaltung (Voranschlagsansatz 020000) herauszunehmen und auf den Voranschlagsansatz Untervoranschlag 71050 "Forstbauhof" zu überstellen. Dieser Lösungsvorschlag sollte nach Ansicht der Kontrollabteilung in Etappen realisiert werden. Von der Rechtsabteilung 1 erging an die Landesbuchhaltung jedoch der Auftrag, schon 1979 die gesamten Personalkosten der dort tätigen Beamten bzw. Vertragsbediensteten am Forstbauhof zu refundieren.

Der von der seinerzeitigen Kontrollabteilung vorgeschlagene Abbau der speziell im Leitungs- und Verwaltungsbereich wesentlich überhöhten Personalbesetzung auf ein vertretbares ökonomisches Niveau war nur im Wege des natürlichen Abganges möglich. Dies bedeutete jedoch für den Forstbauhof in den Jahren 1979 und 1980 einen erheblichen Mehraufwand im Personalbereich, der ab dem 1. Jänner 1979 selbst zu tragen war. Dennoch gelang es dem Forstbauhof auf Grund einer zufriedenstellenden Auslastung des vorhandenen Maschinenparkes und einer restriktiven Investitionspolitik (jeweils 1,4 Mio. Schilling in den Jahren 1979 und 1980) die Gebarungsabgänge

mit S 90.150,69 im Jahre 1979 und S 293.360,67 im Jahre 1980 gegenüber den Jahren 1977 und 1978 deutlich geringer zu halten.

Folgewirkungen der gesetzten Maßnahmen im Jahre 1981:

Im Geschäftsjahr 1981 waren bereits die von der Kontrollabteilung vorgeschlagenen Maßnahmen voll wirksam. In diesem Geschäftsjahr wurde der Einsparungs- und Rationalisierungsprozeß auf dem Personalsektor im Leitungs- und Verwaltungsbereich abgeschlossen. Die beiden Rechnungsbeamten (Fachoberinspektor Orthacker und Fachoberinspektor Mostegel) waren in den Ruhestand getreten, und der stellvertretende Leiter (Reg.Oberforstrat Dipl.-Ing. Robanser) hatte den Forstbauhof verlassen und ist in die Bezirksforstinspektion Deutschlandsberg übersiedelt. Die Agenden des Rechnungswesens übernahm VB Helga Moser. Wie sich der Landesrechnungshof im Rahmen seiner Überprüfung überzeugen konnte, führt sie nun sämtliche Arbeiten der beiden ehemaligen Rechnungsbeamten in vollster Zufriedenheit durch. Auf Grund des Beschlusses der Steiermärkischen Landesregierung vom 16. März 1981 (vorläufige Weiterführung des Forstbauhofes) wurde der Personalaufwand für eine Raumpflegerin, die ausschließlich im Forstbauhof tätig war, ab 1. Jänner 1981 ebenfalls im Untervoranschlag 71050 "Forstbauhof" verrechnet, sodaß nunmehr sämtliche Kosten des ausschließlich im Forstbauhof tätigen Personals auch von diesem getragen werden mußten. Das **Ergebnis** dieser vorhin erwähnten Einsparungsmaßnahmen im Verwaltungsbereich war eine **erhebliche Reduzierung der Personalkosten für Landesbedienstete** von S 1,398.502,-- im Jahre 1980 auf S 760.567,-- im Jahre 1981. Gemessen an der erbrach-

ten Betriebsleistung entsprach diese Entwicklung einer Reduktion von 12,17 % auf 6,22 %.

Im Jahre 1981 wurden noch eine Reihe von weiteren Maßnahmen zur Ergebnisverbesserung gesetzt. Davon seien an dieser Stelle zwei wichtige Ansatzpunkte erwähnt:

- * Beginnende Umstellung auf eine schonende und rationelle Bauweise mit Hilfe des hydraulischen Raupenbaggers.

- * Regulierung der zu verrechnenden Stundensätze in zwei Etappen.

Wie bereits im Abschnitt "Maschinelle Ausstattung" eingehend dargestellt wurde, begann im Jahre 1981 auf Grund der absehbaren Veränderungen der Nachfragestruktur im Bereich des Forststraßenbaues die Umstellung auf eine schonende und rationelle Bauweise mit Hilfe des hydraulischen Raupenbaggers. Diese beginnende Umstellung bewirkte nach minimalen Raupenbaggereinsätzen in den Jahren 1979 und 1980 von 474 bzw. 74 Leistungsstunden eine erhebliche Steigerung der verrechneten Raupenbaggerleistungsstunden eines eigenen (CAT 215) und eines angemieteten Raupenbaggers (CAT 225) auf 2.055,5 Einsatzstunden, was nicht unwesentlich zur Ertragsverbesserung des Jahres 1981 beigetragen hat.

Die Umstellung auf eine neue Technologie war ein sehr günstiger Zeitpunkt, die Verrechnungspreise für Maschinenstunden kundenschonend anzuheben. Dies wurde auch 1981 in zwei Etappen durchgeführt. Ab 1. Juni 1981 wurden sämtliche Verrechnungssätze um durchschnittlich

10 % gesteigert. Zusätzlich wurden die Stundensätze für Motorgrader und Bohrtraktoren ab 1. Oktober 1981 nochmals um ca. 9 % erhöht.

Ergebnismäßig haben alle diese vorhin erwähnten betriebswirtschaftlichen Maßnahmen bewirkt, daß der Forstbauhof im Jahre 1981 mit einem **Überschuß von S 725.915,--** abschliessen und diesen Betrag der Rücklage "Forstbauhof" zuführen konnte.

Strukturelle Veränderungen von 1982 bis 1986

In den Folgejahren wurde der Umstrukturierungsprozeß auf den modernen Raupenbagger kontinuierlich fortgesetzt. Nach Ansicht des Landesrechnungshofes waren die Raupenbagger in den Jahren 1982 bis 1986 mit durchschnittlich 1.200 bis 1.300 Einsatzstunden pro Jahr und Gerät gut ausgelastet, was wiederum die Richtigkeit der technischen Marktanpassung bestätigt.

Mit Ausnahme des Geschäftsjahres 1984 wurden im Berichtszeitraum die Maschinenstundentarife jeweils per 1. April eines jeden Jahres entsprechend den Kostensteigerungen angepaßt. Ein Vergleich der Stundensätze zwischen öffentlichen und privaten Bauhöfen per 1. April 1985 hat gezeigt, daß im Bundesland Steiermark keine gravierenden Preisdifferenzen bestehen.

Flexibilität des Personaleinsatzes

Im Bereich der Kollektivvertragsarbeiter wurden in folgenden zwei Bereichen Rationalisierungs- und Einsparungsmaßnahmen getroffen:

- * Bauzug
- * Baumaschinenfahrer

In den 70iger Jahren war ein großer Bedarf an manuellen Arbeitskräften für den Brücken- und Schlachtenbau gegeben. Außerdem wurde in vielen Fällen den Maschinisten eine Hilfskraft beigestellt. Durch die Umstellung auf die flexible Raupenbaggerbauweise können diese Arbeiten nunmehr fast zur Gänze maschinell erledigt werden. Aus diesem Grunde wurde der Bauzug, der 1978 noch 7 Beschäftigte (ausschließlich jugoslawische Gastarbeiter) umfaßte, bereits 1983 zur Gänze aufgelassen. Die beiden restlichen verbliebenen Gastarbeiter werden heute als Baumaschinenfahrer eingesetzt. Bei Bedarf an manuellen Arbeitskräften bei einzelnen Baustellen werden diese aus Rentabilitätsgründen vom Bauherrn selbst zur Verfügung gestellt.

Wie bereits im Abschnitt "Personelle Verhältnisse" hingewiesen wurde, war im Berichtszeitraum eine erhebliche Reduktion der Baumaschinenfahrer festzustellen.

Während im Jahre 1980 noch durchschnittlich 18 Maschinisten im Einsatz standen, waren es am Ende des Jahres 1986 nur mehr 11 (exklusive der beiden jugoslawischen Gastarbeiter), obwohl sich der Stand der Großbaumaschinen (Schubraupen, Raupenbagger, Motorgrader, Walzenzüge, Bohrtraktoren usw.) inklusive Mietgeräte von 19 im Jahre 1980 auf 15 im Jahre 1986 verringerte. Der Grund dieser gegenläufigen Entwicklung liegt in einem **flexibleren Einsatz des Maschinistenpotentials**. Bedingt durch die immer schwächer werdende Auslastung der beiden noch vorhandenen Schubraupen, können diese Baumaschinen-

fahrer kurzfristig bei der Bohrlafette oder beim Walzenzug eingesetzt werden.

Infolge der verstärkten Baggerbauweise im Forststraßenbau werden zunehmend Bohrlafette und Raupenbagger von einem Mann abwechselnd bedient. Im Lichte eines besseren Reißvermögens des Raupenbaggers im Felsbereich ist auch die rückläufige Maschineneinsatzstundenleistung der Bohrlafette pro Gerät und Jahr zu sehen. Die Flexibilität des Personaleinsatzes ist auch daran zu erkennen, daß die beiden Bauleiter bei kurzfristigen Engpässen selbst Baumaschinen bedienen. Alle diese organisatorischen Maßnahmen bewirkten - trotz ständiger kollektivvertraglicher Lohnsteigerungen - einen nicht unerheblichen Rückgang der Personalkosten für Kollektivvertragsarbeiter von 5,3 Mio. Schilling im Jahre 1981 auf rund 4,7 Mio. Schilling im Jahre 1986.

Instandhaltungsintensität

Im Rahmen der Untersuchungen wurde festgestellt, daß die Kosten für Ersatzteile und Instandhaltungen im Berichtszeitraum eine rückläufige Tendenz zeigten. Eine aussagefähige Kennzahl für die Beurteilung dieser beiden Kostenpositionen ist die **Instandhaltungsintensität**. Diese wird wie folgt berechnet:

$$\text{Instandhaltungsintensität} = \frac{\text{Ersatzteile} + \text{Instandhaltungen}}{\text{Betriebsleistung}} \times 100$$

Entwicklung der Instandhaltungsintensität von 1981 bis 1986

	1 9 8 1	1 9 8 2	1 9 8 3	1 9 8 4	1 9 8 5	1 9 8 6
Betriebsleistung	12,220.688,--	11,950.210,--	11,797.221,--	10,921.629,--	11,419.780,--	10,063.385,--
Ersatzteile Instandhaltung	2,034.578,--	1,784.455,--	1,664.299,--	1,369.185,--	1,367.715,--	1,347.190,--
Instandhaltungs- intensität	16,65 %	14,93 %	14,11 %	12,54 %	11,98 %	13,39 %

Mit der Kennzahl Instandhaltungsintensität wird der Anteil der in der Abrechnungsperiode angefallenen Instandhaltungskosten inklusive Ersatzteile an der erbrachten Betriebsleistung ermittelt. Unter der Betriebsleistung sind in diesem Zusammenhang sämtliche Erlöse mit Ausnahme der außerordentlichen Einnahmen aus Anlagenverkäufen zu verstehen.

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, nahm die Instandhaltungsintensität von 16,65 % der Betriebsleistung im Jahre 1981 auf 11,98 % der Betriebsleistung im Jahre 1985 kontinuierlich ab und kam im Geschäftsjahr 1986 mit 13,39 % der Betriebsleistung ebenfalls deutlich unter dem Wert des Jahres 1981 zu liegen. Die Begründung dieser Entwicklung liegt in der Erneuerung des Maschinenparks und in der Erweiterung der Ausrüstung der eigenen Maschinenwerkstätte. Mit dem vom Umstrukturierungsprozeß hervorgerufenen Abstoß der älteren Schubraupen, die bereits höhere Reparaturkosten verursachten, und durch die schrittweise Anschaffung von neuen Raupenbaggern ist naturgemäß eine Verringerung des Instandhaltungsaufwandes eingetreten.

Infolge der verbesserten Ausstattung der eigenen Werkstätte konnten im Berichtszeitraum vermehrt Reparaturarbeiten selbst durchgeführt werden, was sich ebenfalls auf die Reparaturkostenentwicklung des Forstbauhofes ausgewirkt hat. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, daß bei Neueinstellungen von Baumaschinenfahrern auch vermehrt auf das Vorhandensein von Mechanikerkenntnissen geachtet wird.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß es dem Forstbauhof infolge dieser strukturellen Veränderungen in den Jahren 1982 bis 1986 gelungen ist, ständig Überschüsse zu erwirtschaften.

1982:	S	119.675,46
1983:	S	126.274,82
1984:	S	432.903,04
1985:	S	699.761,84
1986:	S	159.766,18

7.2.3 Rücklagenentwicklung

Eine Besonderheit war bei der Überprüfung der Rücklagen-gebarung des Forstbauhofes im Berichtszeitraum zu beobachten. Auf Grund landesgesetzlicher Bestimmungen dürfen gewisse Einnahmen nur für bestimmte Ausgaben verwendet werden. Diese Einnahmen sind in der 6. Dekade des Ansatzes mit den Kennziffern 1 und 3 (zweckgebundene Einnahmen) ausgezeichnet. Soweit aus derartigen zweckgewidmeten Einnahmen am Ende des Haushaltsjahres Einnahmenreste verbleiben, werden diese zur Sicherung der widmungsgemäßen Verwendung in den folgenden Finanzjahren einer Rücklage zugeführt. In allen jenen Fällen, in denen die Zweckbestimmung nicht durch Landesgesetz, sondern auf andere Weise, wie z.B. durch Beschlüsse des Landtages bzw. der Steiermärkischen Landesregierung vorgesehen ist, ist im § 2 des Gesetzes vom 7. Oktober 1969, LGBI.Nr. 217, über die Führung des Landeshaushaltes eine gesetzliche Regelung getroffen.

Bei den **Einnahmen des Forstbauhofes** handelt es sich gemäß Landesvoranschlag (Untervoranschlag 71050 "Forstbauhof") um **zweckgebundene Einnahmen**. Demnach müssen gemäß den oben genannten gesetzlichen Bestimmungen Einnahmenüberschüsse einer Periode der Rücklage "Forstbauhof" zugeführt werden. Somit hätte die Rücklage "Forstbauhof" per 31. Dezember 1986 einen Stand von S 4,261.341,57 aufweisen müssen. Tatsächlich hat sie jedoch nur einen Stand von S 3,379.341,57 erreicht. Die Ursache der Abweichung in Höhe von S 882.000,-- ist darin begründet, daß infolge von nachträglichen generellen Ausgabenkürzungsmaßnahmen im Rahmen der Budgeterstellungphase ein Überschuß von S 474.000,-- im Jahre 1982 und S 408.000,-- im Jahre 1983 budgetiert wurde. Eine für eine ausgeglichene Budgeterstellung den Ausgabenkürzungen entsprechende notwendige Reduzierung der Einnahmen ist in diesen Jahren nicht erfolgt. Nach Auskunft eines Vertreters der Rechtsabteilung 10 war mit Beschluß des Steiermärkischen Landtages über den Landesvoranschlag der budgetierte Überschuß nun nicht mehr für die Rücklage "Forstbauhof" bestimmt, sondern zur Gänze in den allgemeinen Einnahmentopf des Landes abzuführen.

Für den Forstbauhof bedeutete diese Vorgangsweise, daß nicht nur der erwirtschaftete Überschuß in den Jahren 1982 und 1983 (1982: S 119.675,46, 1983: S 126.274,83), sondern auch Rücklagenmittel in Höhe von insgesamt S 636.049,71 abgeführt werden mußten, und somit in den folgenden Finanzjahren dem Forstbauhof nicht mehr zur Verfügung standen.

Gleichartige durch Beschluß des Steiermärkisches Landtages gedeckte Vorgangsweisen wurden auch bei anderen

Bauhöfen des Landes festgestellt. Ab dem Jahre 1984 waren beim Forstbauhof derartige Vorgangsweisen nicht mehr festzustellen. Auf Grund des Beschlusses der Steiermärkischen Landesregierung vom 16. März 1981 über die kostendeckende Weiterführung des Forstbauhofes empfiehlt der Landesrechnungshof der Fachabteilung für das Forstwesen in Zukunft im Rahmen der abschließenden Begutachtung des Voranschlages auf eine ausgeglichene Budgetierung besonderes Augenmerk zu legen, um die erwirtschafteten Mittel auch für zukünftige Finanzjahre zur Gänze erhalten zu können.

7.2.4 Betriebsvermögensvergleich (1981 bis 1986)

Eine weitere Bestätigung der kostendeckenden Führung des Forstbauhofes liefert der **Betriebsvermögensvergleich**. Das Prinzip des Betriebsvermögensvergleiches liegt in der Gegenüberstellung des Eigenkapitals am Beginn und am Ende eines Betrachtungszeitraumes. Abweichungen des Eigenkapitalbestandes in positiver und in negativer Richtung spiegeln den Erfolg der untersuchten Periode wider.

Daher hat der Landesrechnungshof einen pauschalen Betriebsvermögensvergleich vom Anbeginn der auferlegten kostendeckenden Betriebsführung durch die Steiermärkische Landesregierung bis zum letzten vorliegenden Jahresabschluß, also für die Jahre 1981 bis 1986, angestellt. Zu diesem Zweck war es notwendig, für die Vergleichsstichtage 1. Jänner 1981 und 31. Dezember 1986 Bilanzen (Beilage 13) aufzustellen.

In diesen vereinfachten Bilanzen wurden die Maschinen und Geräte bzw. Kraftfahrzeuge mit den Buchwerten eingestellt. Die Buchwerte wurden auf Basis der seinerzeitigen Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der verbrauchsbedingten Abschreibungen ermittelt. Beim Betriebsvermögensvergleich kommt das Anschaffungswertprinzip zum Tragen; d.h., es wird von den historischen Anschaffungskosten ausgegangen. Etwaige Preissteigerungen seit der Anschaffung der Vermögensgüter bleiben dabei unberücksichtigt. Somit gibt ein im Betrachtungszeitraum festgestellter Gewinn oder Verlust lediglich die nominelle Kapitalveränderung wieder. Allfällige stille Reserven im Anlagevermögen aus vollständig abgeschriebenen Wirtschaftsgütern wurden in den zu vergleichenden Bilanzen vernachlässigt.

Im Bereich des Umlaufvermögens werden die Außenstände mit den Werten aus der Buchhaltung angesetzt. Ferner wurde die sich aus der Relation zwischen Außenständen und Rücklage laut Rechnungsabschluß ergebende Fremdfinanzierung bzw. das Kontenguthaben erfaßt.

Mit Hilfe des Instrumentes der Bewegungsbilanz kann ein aussagefähiger Bilanzvergleich durchgeführt werden. Die Bewegungsbilanz stellt eine wichtige Ergänzung zu den Bilanzen dar. Im Gegensatz zur Jahresbilanz, die eine stichtagsbezogene Momentaufnahme widerspiegelt, werden in der Bewegungsbilanz die Veränderungen der Bestände, die durch die wirtschaftlichen Dispositionen in der Betrachtungsperiode erfolgt sind, aufgezeigt. Die Bewegungsbilanz, oftmals auch als Veränderungsbilanz bezeichnet, ist eine zeitraumbezogene, verfeinerte Veränderungsrechnung, die durch Differenzbildung aus zwei Zeitpunktbilanzen entsteht. Der im folgenden dargestellte **Bilanzvergleich** (Bewegungsbilanz) gewährt einen informativen Ein-

blick, in welcher Form bzw. aus welchen Quellen Mittel
aufgebracht und wie sie verwenden wurden:

BILANZVERGLEICH 1981 BIS 1986

	1.1.1981	31.12.1986	VERÄNDERUNG	
			MITTELVERWENDUNG	MITTELHERKUNFT
AKTIVA			<u>VERMÖGENSZUGANG:</u>	<u>VERMÖGENSABGANG:</u>
Anlagen	8,741.810,50	6,404.079,50		2,337.731,--
Kontenguthaben	-	331.702,57	331.702,57	
Außenstände	5,108.274,--	3,047.639,--		2,060.635,--
Bilanzsumme	13,850.084,50	9,783.421,07		
=====				
PASSIVA			<u>KAPITALABGANG:</u>	<u>KAPITALZUGANG:</u>
Fremdmittel	3,111.228,77	-	3,111.228,77	-
Eigenkapital	10,738.835,73	9,783.421,07	955.434,66	-
Bilanzsumme	13,850.084,50	9,783.421,07	4,398.366,--	4,398.366,--
=====				

Die Bewegungsbilanz über den Betrachtungszeitraum 1981 bis 1986 zeigt, daß durch die Schrumpfung im Anlagevermögen (Geräte und Maschinen) und den Abbau der Außenstände von zusammen rund 4,4 Mio. Schilling nicht nur die Kapitalentnahmen bzw. etwaige Periodenverluste, sondern auch der Fremdmiteinsatz gänzlich abgedeckt werden konnten.

Über die Ursachen bzw. Zusammensetzung der Abnahme des nominellen Eigenkapitals kann das Instrument der Bewegungsbilanz keine detaillierten Informationen liefern. Dazu bedarf es näherer Analysen. Wie im Abschnitt "Rücklagenentwicklung" bereits dargestellt wurde, hat der Eigentümer Land Steiermark in den Jahren 1982 und 1983 Entnahmen in Höhe von insgesamt S 882.000,-- getätigt. Da diese Entnahmen ungefähr der Eigenkapitalabnahme entsprechen, kann festgestellt werden, daß dieser nominelle Eigenkapitalschwund nicht auf Periodenverluste zurückzuführen ist, sondern eine gewollte Verminderung des Eigenkapitals darstellt.

Der korrigierte pauschale Betriebsvermögensvergleich für die Jahre 1981 bis 1986 zeigt folgendes Bild:

Betriebsvermögen per 31.12.1986	S	9,783.421,07
+ Entnahmen 1982/83	S	882.000,--
	S	10,665.421,07
- Betriebsvermögen 1.1.1981	S	10,738.835,73
		.
Periodenverlust 1981 bis 1982 (= nomineller Substanzverlust)	S	- 73.414,66
=====		

Wie aus der obigen Rechnung zu ersehen ist, weist das Betriebsergebnis pauschal für den Betrachtungszeitraum einen unerheblichen Verlust aus. Insoferne kann davon ausgegangen werden, daß **die Gebarung ausgeglichen war und nominell das Eigenkapital über die Jahre 1981 bis 1986 hinweg ungeschmälert erhalten werden konnte.** Hinsichtlich der substantiellen Eigenkapitalerhaltung ist jedoch noch zusätzlich die Geldentwertung zu berücksichtigen.

7.3 Analytische Ergebnisbetrachtungen

Im Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vom 16. März 1981 (Fortführung des Forstbauhofes) wurden für die Beurteilung des Wirtschaftserfolges die jeweiligen Ergebnisse der Landesrechnungsabschlüsse (Untervorschlag 71050 "Forstbauhof") als Grundlage definiert. Wie im vorangegangenen Abschnitt dargestellt wurde, gelang es dem Forstbauhof ab dem Jahre 1981 nicht nur sämtliche Ausgaben inklusive des Personalaufwandes der dort tätigen Landesbediensteten zur Gänze aus den erzielten Einnahmen zu decken, sondern auch beträchtliche Reserven der Rücklage zuzuführen. **Somit ist die im oben zitierten Beschluß geforderte Bedingung einer kostendeckenden Betriebsführung laut den Rechnungsabschlüssen erfüllt worden.**

Im Rahmen der Überprüfung unterzog der Landesrechnungshof die vorgelegten Rechnungsabschlüsse einer detaillierten betriebswirtschaftlichen Ergebnisanalyse, um auch aus dieser Sicht die kostendeckende Führung des Forstbauhofes beurteilen zu können. Zusätzlich beschäftigte der Landesrechnungshof sich mit der Frage, ob die derzeitige Rentabilität auch unter dem Gesichtspunkt einer zukünftigen problemlosen Unternehmensfortführung ausreichend ist.

Eingangs ist grundsätzlich festzuhalten, daß nach Auffassung des Landesrechnungshofes das kameralistische Rechnungswesen für die betriebswirtschaftliche Beurteilung der Ergebnisse einige Schwächen aufweist. In diesem Zusammenhang sind folgende vier Problemkreise zu erwähnen:

- * Rechnungsabgrenzungen
- * Anlagenveräußerungen
- * Investitionen
- * Abfertigungsvorsorge

Rechnungsabgrenzungen

Im sogenannten kaufmännischen Rechnungswesen (doppelte Buchhaltung) sind Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, die der periodengerechten Erfassung von Aufwendungen und Erträgen dienen. Eine periodengerechte Erfolgsermittlung ist dann gegeben, wenn genau jene Aufwendungen und Erträge verrechnet werden, die auch wirtschaftlich in diese Abrechnungsperiode gehören. Derartige **exakte Aufwands- und Ertragsabgrenzungen** sind in der **kameralistischen Verrechnung keineswegs gewährleistet**.

In den Rechnungsabschlüssen des Forstbauhofes (Untervoranschlag 71050 "Forstbauhof") werden beispielsweise die Benützungsgebühren für den Baumaschineneinsatz zwar als Soll-Einnahmen verrechnet, jedoch betreffen diese Einnahmen den Zeitraum vom 1. Dezember des Vorjahres bis zum 30. November des Abrechnungsjahres. Gleiches gilt auch auf der Ausgabenseite für die Löhne der Kollektivvertragsarbeiter. Grundsätzlich werden Ausgaben derzeit nach dem Ist-Prinzip erfaßt. Dies bedeutet, daß Ausgaben erst zum Zeitpunkt der Bezahlung rechentechnisch erfaßt werden. Somit werden Verbindlichkeiten, die bis zum 31. Dezember des Abrechnungsjahres noch nicht fällig waren, aber der betreffenden Rechnungsperiode wirtschaftlich zuzurechnen sind, erst in der Folgeperiode buchmäßig erfaßt, was ebenfalls zu ständigen **Ergebnisverzerrungen** führt. Für betriebswirtschaftliche

Überlegungen ist dieser Umstand unter der Voraussetzung einer gleichzeitigen Betrachtung von mehreren aufeinanderfolgenden Rechnungsabschlüssen nicht von so gravierender Bedeutung.

Anlagenveräußerungen

Im betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch unterscheidet man auf der Aufwands- und auf der Ertragsseite zwischen **ordentlichen- und außerordentlichen Erträgen** bzw. **ordentlichen- und außerordentlichen Aufwendungen**. Während Erträge aus der eigentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit (z.B. Baumaschineneinsatz) als ordentliche Erträge bezeichnet werden, handelt es sich z.B. bei Erlösen aus Anlagenverkäufen um außerordentliche Erträge, da diese im Normalfall in bezug auf die eigentliche wirtschaftliche Tätigkeit nicht als nachhaltig angesehen werden können. Gleiche Überlegungen gelten auch auf der Aufwandsseite. Während der Personalaufwand eines Unternehmens einen ordentlichen Aufwand darstellt, sind z.B. Forderungsausfälle, die wohl nur in Ausnahmefällen auftreten sollten, dem außerordentlichen Bereich zuzurechnen. Da im kameralistischen Rechnungswesen die in einer Periode getätigten Investitionen in der Ergebnisermittlung zur Gänze als Ausgabe erfaßt werden, sind sie vorerst aus betriebswirtschaftlicher Sicht in den außerordentlichen Bereich zu stellen. Die näheren Erläuterungen dazu sind im Abschnitt "Investitionen und Abfertigungsvorsorge" dargestellt.

Für eine sinnvolle betriebswirtschaftliche Ergebnisanalyse sind sowohl bei doppischen Jahresabschlüssen als

auch bei kameralen Ergebnisdarstellungen die Aufwands- (Ausgaben-) und die Ertragsseite (Einnahmenseite) bezüglich außerordentlicher Einflüsse auf das ausgewiesene Ergebnis zu untersuchen. Die dabei einzuschlagende Vorgangsweise bei kameralistischen Rechnungsabschlüssen wird anhand der folgenden Graphik dargestellt:

Ermittlung des Betriebsergebnisses

ordentliche Ausgaben	ordentliche Einnahmen
Betriebsgewinn	Betriebsverlust
a.o. Ausgaben	a.o. Einnahmen
Überschuß	Abgang

Im Rahmen von analytischen Ergebnisbetrachtungen sind vorerst sämtliche ordentliche Ausgaben und Einnahmen zusammenzufassen, um das aussagefähige Betriebsergebnis ermitteln zu können. Unter Betriebsergebnis ist in diesem Zusammenhang jener Saldo zu verstehen, der sich aus der Gegenüberstellung der ordentlichen Einnahmen und ordentlichen Ausgaben ergibt.

In Anlehnung an den betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch kann das Betriebsergebnis im Sinne der kameralistischen Ergebnisermittlung auch als **ordentlicher Cash-flow** bezeichnet werden. Aus dieser Kennzahl können auch Schlüsse über die Selbstfinanzierungskraft des Forstbauhofes gezogen werden, da sie die Höhe jener Mittel angibt, die in einer Periode ausschließlich durch den Einsatz der Baumaschinen für die Finanzierung von Investitionen oder Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens aus dem Betrieb erwirtschaftet wurden.

Nach Berücksichtigung der außerordentlichen Ausgaben und Einnahmen erhält man den im Rechnungsabschluß ausgewiesenen Überschuß oder Abgang.

Wie bereits aus der vorhin dargestellten Graphik ableitbar ist, können außerordentliche Einnahmen bei der Beurteilung von Ergebnissen, die nach dem kameralistischen System ermittelt wurden, einen nicht unbedeutenden Einfluß ausüben. Einnahmen aus Anlagenverkäufen schlagen sich in der Kameralistik ausschließlich auf der Einnahmenseite nieder, da nicht wie in der Doppik auf der Ausgabenseite noch etwa vorhandene Restbuchwerte diesen Erlösen gegenübergestellt werden. Im Extremfall können z.B. im Rahmen eines Schrumpfungsprozesses schwache Betriebsergebnisse durch höhere Einnahmen aus Anlagenverkäufen überdeckt werden und somit das Erfolgsbild verfälschen.

Für die Darstellung des Einflusses der a.o. Einnahmen aus Anlagenverkäufen auf das Ergebnis ist diese in der Einleitung dargestellte strukturierte Aufbereitung des Zahlenmaterials der einzelnen Rechnungsabschlüsse des Forstbauhofes notwendig. In der Beilage 14 sind

die Ergebnisse der Jahre 1977 bis einschließlich 1986 in der erforderlichen Form dargestellt. Ziel dieser Aufbereitung ist die Trennung der Einnahmen und Ausgaben in einen ordentlichen und einen außerordentlichen Bereich.

Ordentlicher Bereich

Die Betriebsleistung setzt sich aus Benützergebühren für den Baumaschineneinsatz, Entgelte für Baukontrollen und sonstige Einnahmen zusammen. Es handelt sich hierbei um sämtliche ordentliche Erträge des eigentlichen Geschäftsbereiches. Darin nicht enthalten sind die Einnahmen aus Anlagenverkäufen.

Davon wird der gesamte Personalaufwand für die Landesbediensteten und die Kollektivvertragsarbeiter inklusive Reisekosten abgezogen.

Der nächste Block in der Beilage 14 umfaßt die laufenden Ausgaben wie Ersatzteile, Instandhaltungen, Brennstoffe, Treibstoffe usw. Nach Abzug dieser Ausgaben erhält man das Betriebsergebnis vor Miet- und Pachtzinsen. Berücksichtigt man noch zusätzlich die geleisteten Miet- und Pachtzahlungen, ergibt sich das eigentliche aus der betrieblichen Tätigkeit erwirtschaftete Betriebsergebnis.

Außerordentlicher Bereich

Dieser umfaßt auf der Ausgabenseite die Forderungsverluste und die getätigten Investitionen und auf der

Einnahmenseite die Erlöse aus Anlagenverkäufen. Ausgehend vom Betriebsergebnis erhält man nach zusätzlicher Berücksichtigung dieser Positionen den im Rechnungsabschluß ausgewiesenen Überschuß oder Abgang. Weiters sind auf der Beilage 14 noch die Rücklagenbewegungen und der jeweilige Stand der Rücklagen per 31. Dezember einer jeden Periode dargestellt.

In der nun folgenden Berechnung wird der **Einfluß** der getätigten **Maschinenverkäufe** auf die ausgewiesenen positiven Ergebnisse in den Jahren 1981 bis 1986 näher untersucht.

	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Betriebsergebnis (vor Miet- und Pachtzinse)	1,847.056,—	2,073.208,—	1,926.348,—	1,611.382,—	2,055.853,—	561.758,—
- Mieten für nur kurzfristig benötigte Zusatzgeräte und Einstellgebühren	21,665,—	127.012,—	139.616,—	217.136,—	101.586,—	136.150,—
Zwischensumme	1,825.391,—	1,946.196,—	1,786.732,—	1,394.246,—	1,954.267,—	425.608,—
- Mieten im Rahmen von Mietverkäufen	494.000,—	1,017.000,—	49.000,—	529.500,—	315.000,—	135.000,—
- Investitionen	974.476,—	1,229.520,—	2,126.999,—	1,366.476,—	1,106.172,—	1,170.842,—
Ord.Überschuß/Abgang	<u>+ 356.915,—</u>	<u>- 300.324,—</u>	<u>- 389.267,—</u>	<u>- 501.730,—</u>	<u>+ 533.095,—</u>	<u>- 880.234,—</u>
- Forderungsverluste				151.534,—		
+ a.o. Einnahmen aus Anlagenverkäufen	369.000,—	420.000,—	515.542,—	1,086.166,—	166.666,—	1,040.000,—
Überschuß/Abgang (laut Rechnungsabschluß)	+ 725.915,—	+ 119.676,—	+ 126.275,—	+ 432.902,—	+ 699.761,—	+ 159.766,—

Ausgangspunkt in der vorangegangenen Darstellung ist das **ordentliche Betriebsergebnis vor Mieten**. Bei den Miet- und Pachtzinsen war beim Forstbauhof eine differenzierte Vorgangsweise erforderlich. Wie im Kapitel "Gerätemieten" bereits erläutert wurde, setzen sich die verbuchten Miet- und Pachtzinsen aus Mieten für nur kurzfristig benötigte Zusatzgeräte sowie Maschineneinstellgebühren und aus Mieten im Rahmen von sogenannten Mietankäufen zusammen. Während es sich im ersten Fall um Mietzahlungen im klassischen Sinne handelt, sind Mieten im Rahmen von Mietankäufen aus wirtschaftlicher Sicht eigentlich den Investitionen zuzurechnen, da diese im Falle eines späteren Ankaufes des Gerätes in den Kaufpreis eingerechnet werden. De facto handelt es sich dabei um eine Art Ratengeschäft. Auf Grund dieses Sachverhaltes ist für eine analytische Betrachtung daher eine Aufspaltung der Miet- und Pachtzinsen nach den erwähnten Kriterien sinnvoll.

Nach Abzug der Mieten für kurzfristig benötigte Zusatzgeräte erhält man jenen Überschuß, der in der jeweiligen Betrachtungsperiode für die Bedeckung von Investitionen im weitesten Sinne aus der ordentlichen Betriebstätigkeit (Baumaschineneinsatz) erwirtschaftet werden konnte.

Aus der Berechnung ist ersichtlich, daß im Betrachtungszeitraum lediglich **in den Jahren 1981 und 1985 die getätigten Investitionen zur Gänze aus den Überschüssen der ordentlichen Betriebsgebarung gedeckt werden konnten**. Während die Unterdeckung in den Jahren 1982 bis 1984 zwischen S 300.000,-- und S 500.000,-- zu liegen kam, war die Unterdeckung des Jahres 1986 mit knapp S 900.000,-- auffallend hoch. Auf die detaillierten

Ursachen der hohen Unterdeckung im Geschäftsjahr 1986 wird im Abschnitt "Investitionen und Abfertigungsvorsorge" näher eingangen.

Insgesamt betrug die Unterdeckung des im Berichtszeitraum getätigten Investitionsvolumens aus Überschüssen der ordentlichen Betriebsgebarung S 1,181.545,--. Folglich mußten diese fehlenden Finanzierungsmittel aus den a.o. Einnahmen aus Anlagenverkäufen aufgebracht werden, die von 1981 bis 1986 insgesamt S 3,597.374,--betragen.

Somit kann auch festgestellt werden, daß die Rücklagenerhöhung von S 1,997.046,-- per 31. Dezember 1980 auf S 3,379.342,--per 31. Dezember 1986 sowie die im Abschnitt "Rücklagegebarung" dargestellte Überschußabfuhr in den Jahren 1982 und 1983 in Höhe von insgesamt S 882.000,-- auf a.o. Einnahmen aus Anlagenverkäufen zurückzuführen war. Zusätzlich mußten daraus im Jahre 1984 noch Forderungsverluste in Höhe von S 151.534,-- gegenüber einer insolvent gewordenen Baufirma bedeckt werden.

In diesem Zusammenhang stellt der Landesrechnungshof fest, daß im Bereich des gewerblichen Baumaschinenverleihs es durchaus branchenüblich ist, daß im Rahmen von Neuanschaffungen von Baumaschinen und den damit verbundenen Eintauschgeschäften kontinuierlich höhere a.o. Erträge aus Anlagenverkäufen anfallen. Auch in ähnlich strukturierten privatwirtschaftlich geführten Betrieben wird mit diesen Einnahmen bewußt kalkuliert. Wie bereits im Abschnitt "Maschinelle Ausstattung" angeklungen ist, verweist der Landesrechnungshof jedoch darauf, daß der Forstbauhof des Landes Steiermark im Überprüfungszeitraum einem bewußt gesteuerten

Schrumpfungsprozeß unterworfen war, der zu höheren a.o. Einnahmen aus Anlagenverkäufen führte.

Aus dieser Darstellung ist ersichtlich, daß neben den gesetzten Rationalisierungsmaßnahmen und der durch die Mietankäufe erfolgten Aufteilung des Investitionsaufwandes auf mehrere Jahre die Einnahmen aus Maschineneinkäufen die positive Gebarungsentwicklung 1981 bis 1986 nicht unbedeutend beeinflußt haben. Der Landesrechnungshof beurteilt den erfolgten Abstoß von Baugeräten, die nicht mehr den Markterfordernissen (Schubraupen) entsprechen, oder von Baugeräten, die nicht für den schwierigen Forststraßenbau in höheren Regionen besonders geeignet waren (Mobilbagger), keineswegs negativ.

Aus dem Blickwinkel der Ergebnisbeurteilung muß jedoch festgehalten werden, daß es bei diesem Anpassungsprozeß zur verstärkten **Auflösung von stillen Reserven** kam, ohne die es sicherlich nicht zu dieser positiven Rücklagenentwicklung in den Jahren 1981 bis 1986 in diesem Ausmaß gekommen wäre. Während in den Jahren 1977 bis einschließlich 1981 jährlich durchschnittlich S 450.000,-- Erlöse aus Anlagenverkäufen vereinnahmt wurden, betrugen die Einnahmen aus diesem Bereich von 1982 bis 1986 durchschnittlich S 650.000,-- pro Jahr. Wie sehr die a.o. Einnahmen aus Maschinenverkäufen das Ergebnis beeinflußt haben, ist am Beispiel des Jahres 1986 zu ersehen, in dem das bescheidene ordentliche Ergebnis (Betriebsergebnis vor Miet- und Pachtzinse von S 561.758,--) nur durch hohe a.o. Einnahmen aus Anlagenverkäufen von über 1 Mio. Schilling ausgeglichen werden konnte, um noch einen Gebarungsüberschuß von S 159.766,-- ausweisen zu können. Auf Grund der nun

geplanten **Aufrechterhaltung der derzeit vorhandenen Maschinenkapazitäten** verweist der Landesrechnungshof darauf, daß in Zukunft für eine positive Rücklagengebarung Mittel aus der Auflösung von stillen Reserven in der bisher gewohnten Höhe mit Sicherheit nicht mehr zur Verfügung stehen werden.

Investitionen, Abfertigungsvorsorge

In den kameralistischen Rechnungsabschlüssen werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Investitionen) im Jahr der Anschaffung zur Gänze als Ausgabe verbucht. Im Sinne des § 131 Abs. 4 Aktiengesetz sind Güter des Anlagevermögens dazu bestimmt, nicht in einer Periode zur Gänze verbraucht zu werden, sondern einen längeren Zeitraum dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Daher ist für eine verfeinerte betriebswirtschaftliche Analyse von kameralistischen Ergebnissen eine Aufteilung der Ausgaben zum Zeitpunkt der Investition auf die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer vorzunehmen. Darin liegt auch der Grund der Zuordnung von Ausgaben für Investitionsgüter - wie im Abschnitt "Anlagenveräußerungen" dargestellt - in der strukturierten Aufbereitung des Zahlenmaterials zum außerordentlichen Bereich.

Die Aufteilung der Investitionskosten auf die Nutzungsdauer kann durch **Ermittlung von Jahresabschreibungen** erfolgen. Dadurch fließt sozusagen der **tatsächliche Wertverzehr des Anlagegutes** in die Ergebnisrechnung ein. Somit wird die negative Beeinflussung von kameralistischen Ergebnissen durch intensive Investitionsphasen zur Gänze ausgeschaltet, was für die betriebswirtschaftliche Beurteilung nicht unbedeutend ist. Hohe Investitio-

nen in einer Periode führen nämlich in den meisten Fällen zu einem höheren Abgang, der mit dem tatsächlichen wirtschaftlichen Erfolg in keinem Zusammenhang stehen muß.

Bei Abschreibungen ist zwischen einer **zeitbezogenen** und einer **leistungsbezogenen Abschreibung** zu unterscheiden. Während bei der zeitbezogenen Abschreibung die Abschreibungsbeträge auf Grund der geschätzten zeitlichen Nutzungsdauer berechnet werden, werden bei der zweiten Form die Abschreibungsbeträge je Leistungseinheit auf Basis des geschätzten Gesamtleistungsvermögens des Anlagegutes ermittelt.

Im Rahmen der Ermittlung der jährlichen Abschreibungsquoten durch den Landesrechnungshof (Beilage 15) für die einzelnen Baumaschinen wurde die Methode der Leistungsabschreibung gewählt. Dies deshalb, da Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungsstunden vorhanden waren und der Wertverbrauch der Maschinen in dieser Branche zum überwiegenden Teil von den Einsätzen abhängt. Bei den vorhandenen Kraftfahrzeugen wurde die übliche zeitbezogene Abschreibungsermittlung durchgeführt. Aus Vereinfachungsgründen wurden die Abschreibungen von Betriebs- und Geschäftseinrichtungen und Werkzeugen vernachlässigt, da diese eine eher untergeordnete Rolle spielen. Besonders ist darauf hinzuweisen, daß als Basis für die Berechnung seinerzeitige Anschaffungspreise und nicht Wiederbeschaffungspreise verwendet wurden. Für die Bemessung der voraussichtlichen Nutzungsdauer wurden Erfahrungswerte herangezogen. Bereits zur Gänze abgeschriebene Anlagengüter wurden in die Berechnung nicht einbezogen.

Ein für die betriebswirtschaftliche Ergebnisanalyse ähnliches Problem stellt sich auch bei der **Abfertigungsvorsorge**. Den Kollektivvertragsarbeitern stehen bei Auflösung des Dienstverhältnisses unter gewissen Voraussetzungen einmalige Entschädigungen, die sogenannten Abfertigungen, zu. Die Höhe der Abfertigung bestimmt sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Monatsbezuges. Das reguläre Ausscheiden eines Mitarbeiters schlägt sich in der Kameralistik durch die Abfertigungszahlung in einem deutlich höheren Personalaufwand nieder, was aus ökonomischer Sicht wiederum zu Verfälschungen des Jahresergebnisses führt. Daher sind bei Analyseverfahren solche außerordentliche Einflüsse auszuschneiden und dafür, ähnlich wie bei der Dotierung der Abfertigungsrücklage in der Doppik, eine Aufteilung des beim Ausscheiden des Mitarbeiters anfallenden Aufwandes innerhalb der Dauer des Dienstverhältnisses vorzunehmen.

In der nachfolgenden Berechnung wurden dafür **4 % der Bruttolohnsumme** berücksichtigt. Der Prozentsatz ergibt sich aus der Tatsache, daß der Dienstnehmer nach 25-jähriger Dienstzeit einen Abfertigungsanspruch in Höhe eines Jahresbruttobezuges hat. Zusätzlich wurde ein **Fluktuationsabschlag in Höhe von 20 %** vorgenommen. Dahinter steckt der Grundgedanke, daß nicht alle Dienstnehmer in den Genuß des Abfertigungsanspruches gelangen.

Bezüglich der **Zinsen für die Betriebsmittelfinanzierung** wurden pro Periode S 70.000,-- berücksichtigt. Im Abschnitt "Liquidität" ist eingehend darauf hingewiesen worden, daß auf Grund von saisonalen Schwankungen auf der Einnahmenseite eine teilweise Vorfinanzierung der

Ausgaben durch das Land erfolgt. Der Forstbauhof wird zwar dadurch nicht kreditmäßig belastet, jedoch ist nach Ansicht des Landesrechnungshofes für eine **betriebswirtschaftliche Ergebnisbeurteilung** auch diese Position nicht zu vernachlässigen.

Ermittlung des korrigierten Geschäftserfolges 1981 - 1986

	1981	1982	1983	1984	1985	1986
Betriebsergebnis (vor Miet- und Pachtzinse)	1,847.056,—	2,073.208,—	1,926.348,—	1,611.383,—	2,055.853,—	561.758,—
+ Korrektur						
Abfertigungszahlungen			510.931,—			
- Abfertigungsvorsorge	142.273,—	136.036,—	124.642,—	121.525,—	118.220,—	121.189,—
- Mieten für kurzfristig benötigte Zusatzgeräte bzw. Einstellgebühren	21.665,—	127.012,—	139.616,—	217.136,—	101.586,—	136.150,—
- Zinsen Betriebsmittelfinanzierung	70.000,—	70.000,—	70.000,—	70.000,—	70.000,—	70.000,—
- Normalabschreibungen Maschinenpark	1,652.580,—	1,637.053,—	1,689.720,—	1,476.695,—	1,585.789,—	1,407.478,—
- Normalabschreibungen KFZ	85.406,—	74.446,—	66.611,—	68.147,—	68.147,—	93.714,—
korrigierter Betriebserfolg	- 124.868,—	+ 28.661,—	+ 346.690,—	- 342.120,—	+ 112.111,—	- 1,267.073,—

Anhand dieser verfeinerten Ergebnisdarstellung ist ersichtlich, daß es dem **Forstbauhof des Landes Steiermark** in den **Jahren 1981 bis 1985** infolge der auf Grund des Ergebnisses der Überprüfung der seinerzeitigen Kontrollabteilung eingeleiteten Maßnahmen gelungen ist, sämtliche angefallenen Kosten inklusive der Personalkosten der im Forstbauhof beschäftigten Landesbediensteten aus der eigentlichen Tätigkeit (Baumaschineneinsatz) zu verdienen. Die Einnahmen aus Anlagenverkäufen sind in dieser Berechnung nicht berücksichtigt. Die Mittel für die Abfertigungsvorsorge, die fiktiven Zinsen für die Betriebsmittelfinanzierung und die verbrauchsbedingten Abschreibungen im Maschinen- und Kfz-Bereich wurden zur Gänze erwirtschaftet, was nicht zuletzt auf den besonderen Einsatz aller Beteiligten zurückzuführen war. Von 1981 bis einschließlich 1985 wurde ein kumulierter Betriebserfolg von rund S 20.000,-- erzielt, was die **kostendeckende Unternehmensführung** dokumentiert.

Diese Darstellung verdeutlicht aber auch, daß der Forstbauhof keine höheren Gewinne in diesem Zeitraum abwarf, wie man vielleicht infolge einer oberflächlichen Analyse der Rücklagenentwicklung des Forstbauhofes annehmen könnte. Im Abschnitt "Anlagenveräußerungen" wurde bereits auf diesen Tatbestand eingehend hingewiesen.

Ein ganz anderes Bild zeigt das **Geschäftsjahr 1986**. In dieser Periode mußte ein außerordentlich hoher **negativer Betriebserfolg** von knapp 1,3 Mio. Schilling hingenommen werden, obwohl im vorläufigen Rechnungsabschluß 1986 ein Überschuß von S 159.766,18 ausgewiesen wird. Wie schon erwähnt, war dieses positive Ergebnis des Rechnungsabschlusses keineswegs auf ein erfolgreiches Geschäftsjahr, sondern ausschließlich auf hohe Einnahmen

aus Anlagenverkäufen zurückzuführen. Für diesen negativen Betriebserfolg waren zwei wesentliche Gründe ausschlaggebend. Einerseits führten die extrem winterlichen Verhältnisse zu Beginn des Jahres 1986 zu einem deutlichen Rückgang der Auslastung des vorhandenen Maschinenparkes, andererseits wirkten sich die im Abschnitt "Auftragskalkulation und Baustellenabrechnung" detailliert dargestellten Verlustbaustellen "Hölblingweg" und "Salberg II-Anschluß" zusätzlich negativ auf das Ergebnis des Geschäftsjahres 1986 aus.

Anhand des Ergebnisses des Geschäftsjahres 1986 sind zwei wesentliche Risiken mit ihren Auswirkungen auf den Betriebserfolg deutlich zu erkennen:

- * Fehlkalkulationen bei Akkordbaustellen
- * Auslastungsschwankungen

Sogenannte **Akkordbaustellen** bergen im Vergleich zu Regiebaustellen **höhere Gefahren** in sich. Da es sich dabei um Fixpreisanbote handelt, sind allfällige Mehraufwendungen infolge von unvorhersehbaren baulichen Maßnahmen ausschließlich zu Lasten des Kredites des Forstbauhofes zu verrechnen, was sich wiederum negativ auf das Periodenergebnis auswirkt. In Anbetracht der Situation, daß bei der angespannten Konkurrenzlage im Forststraßenbau für die Erreichung eines zufriedenstellenden Auslastungsgrades das Fixpreisanbot auf Laufmeterbasis zusehends an Bedeutung gewinnen wird, ist in der Zukunft den im Abschnitt "Auftragskalkulation und Baustellenabrechnung" vom Landesrechnungshof unterbreiteten Vorschlägen besonderes Augenmerk zu schenken.

Wie das Ergebnis des Geschäftsjahres 1986 weiter gezeigt hat, führte der witterungsbedingte Einbruch bei der Auslastung des Maschinenparkes umgehend zu einem extrem hohen negativen Betriebserfolg von knapp 1,3 Mio. Schilling. Die Ursache der **Auswirkungen von Auslastungsschwankungen** auf das Ergebnis des Forstbauhofes liegt in einer sehr hohen Fixkostenbelastung, speziell im Personalbereich. Betrachtet man die Kostenstruktur des Forstbauhofes, so entfallen von den gesamten Kosten rund 50 % auf das Personal. Der **Fixkostencharakter der Personalkosten** spiegelt sich darin wider, daß sich die Personalkosten insgesamt von 48 % der erbrachten Betriebsleistung im Jahre 1985 infolge des Auslastungseinbruches auf knapp 55 % der Betriebsleistung erhöhten. Ähnliche Auswirkungen von Auslastungsschwankungen - wenn auch nicht in diesem Ausmaß - sind auch im Geschäftsjahr 1984 zu verfolgen (negativer Betriebserfolg von S 342.120,--). Daraus ist abzuleiten, daß der **Schlüssel zum Erfolg** in erster Linie in einer den ökonomischen Grundsätzen entsprechenden **Auslastung der Baumaschinen** liegt.

7.4 Kosten- und Leistungsrechnung

Wie im Abschnitt "Auftragskalkulation und Baustellenabrechnung" bereits hingewiesen wurde, wird neben der Finanzbuchhaltung zusätzlich eine **Nachkalkulation der Stundensätze** durchgeführt, die als Orientierungshilfe für die Neufestsetzung der Maschinenstundensätze für die kommende Periode dient. Der Landesrechnungshof beurteilt den Einsatz eines derartigen Kostenrechnungsinstrumentes äußerst positiv, jedoch sind dazu einige Überlegungen für einen zukünftigen effizienteren Einsatz dieses Instrumentes der Kostenrechnung anzustellen.

Vollkostenrechnung

Die derzeit durchgeführte Kostenrechnung weist folgende Charakteristika auf:

- * **Ist-Kostenrechnung zu Vollkosten.**
- * Zuordnung der **Vollkosten** zu den einzelnen Baumaschinen entsprechend der in der Periode **tatsächlich erbrachten Leistungsstunden.**
- * Ermittlung von **Abschreibungsquoten** auf Basis von seinerzeitigen **Anschaffungspreisen.**

Ausgangspunkt für die Maschinenstundensatzermittlung sind die sogenannten Ist-Kosten. Es handelt sich dabei um vergangenheitsbezogene Werte, die aus der Finanzbuchhaltung bzw. aus der im Forstbauhof geführten Maschinenkartei stammen. Im Rechnungsverfahren werden die Gesamt-

kosten einer Periode (Vollkosten) den einzelnen Kostenstellen (Baumaschinen) zugeordnet. Mit Ausnahme der speziellen Reparaturkosten pro Baumaschine und der Transportkosten, die auf Grund von Aufzeichnungen in der Maschinenkartei den Baugeräten direkt zugerechnet werden können, erfolgt die Zuordnung der übrigen Gemeinkosten mittels eines Schlüssels. Die Umlage dieser Gemeinkosten auf die eingesetzten Baugeräte wird auf Basis der tatsächlich erbrachten Leistungsstunden je Gerät durchgeführt. Durch Division der so ermittelten Jahreskosten je Gerät mit den erbrachten Leistungsstunden erhält man die laufenden Kosten je Leistungsstunde. Zusätzlich wird für die Feststellung der ingesamten Kosten je Maschinenstunde noch ein Abschreibungsbetrag pro Leistungsstunde berücksichtigt, dessen Berechnung auf dem seinerzeitigen Anschaffungspreis des Gerätes beruht.

Nachteile des bisher praktizierten Verfahrens

So bestechend das Verfahren der **Vollkostenrechnung** auch sein mag, so **wenig fundiert** ist es. In der Vollkostenrechnung werden über die Kostenstellenrechnung alle Kosten den Baumaschinen mehr oder minder willkürlich zugeordnet und somit in den Kosten der Leistungsstunde berücksichtigt. Da die Kosten des Forstbauhofes bei wechselnden Auslastungsgraden unterschiedlich reagieren, ist das Ergebnis der Stundensatzermittlung hinsichtlich der errechneten Kostenhöhe abhängig vom jeweiligen Beschäftigungsgrad.

Beispiel: CAT D6D II (Schubraupe)

	1 9 8 5	1 9 8 6
Auslastung in Stunden	1.016,5	621
Ermittelte Kosten je Leistungsstunde auf Vollkostenbasis	703,--	944,--

Wie das vorangegangene Beispiel, welches aus den derzeit verwendeten Betriebsabrechnungsbögen entnommen wurde, zeigt, ergibt die Vollkostenrechnung bei schlechter Auslastung wesentlich höhere Maschinenstundensätze, als bei guter Auslastung. Dies entspricht wohl der betrieblichen Situation, nimmt aber auf die Verhältnisse auf dem Absatzmarkt keine Rücksicht. Weiters ist darauf hinzuweisen, daß bei einer Ist-Kosten-Rechnung außerordentlich hohe Reparaturkosten eines Gerätes in der Rechnungsperiode den zu ermittelnden Maschinenstundensatz wesentlich beeinflussen. Bezüglich der Berücksichtigung von Abschreibungen ist zu bemerken, daß durch den Ansatz von Abschreibungsquoten auf Basis von seinerzeitigen Anschaffungskosten bei der Stundensatzermittlung die erforderliche Ersatzbeschaffung der Baugeräte keineswegs gesichert ist. Daher kann dieses derzeit praktizierte Verfahren der Nachkalkulation für die zukünftige Preisgestaltung wohl nur als **äußerst beschränkte Orientierungshilfe** dienen und keineswegs als fundierte Grundlage angesehen werden. Zu dieser Auffassung ist auch die Unternehmensleitung des Forstbauhofes gelangt. Aus den Aufzeichnungen und aus den eingehenden Gesprächen war zu entnehmen, daß die Preisgestaltung für Maschinenstunden einerseits von allgemeinen Kostenentwicklungen und von Absatzmarktendenzen abhängig

gemacht wird. Da derzeit auch sonst keine genaueren rechen-technischen Grundlagen für zukünftige Verhaltensstrategien vorhanden sind, kann diese praktizierte Vorgangsweise vom Landesrechnungshof grundsätzlich unterstützt werden, denn letztendlich bestimmen **Angebot und Nachfrage am Markt** den Preis.

Daraus könnte man nun folgern, daß das Instrument der Kostenrechnung ohnehin wertlos ist. Es darf dabei jedoch nicht übersehen werden, daß jedes Angebot am Markt vom Verhältnis der Kosten zu den erwarteten Preisen abhängt und daß auf lange Sicht wohl in jeder in ein marktwirtschaftliches System eingegliederten Branche die Produktkosten den durchschnittlich erzielbaren Preis bestimmen.

Daher kann auch von einem Kostenrechnungssystem nicht die exakte Preisfestsetzung für den Markt erwartet werden, sondern es hat vordergründig die Frage zu beantworten, ob die erzielbaren Maschinenstundensätze auch ausreichend sind, um die erwarteten Kosten zur Gänze abdecken zu können. Hiefür genügen nicht Vergangenheitsdaten (Ist-Kosten) - diese können nur als Orientierungshilfe dienen - sondern es sind in erster Linie **Plandaten** für die kommende Periode zu ermitteln. Danach können auf rechnerischen Grundlagen basierende preispolitische oder sonstige Maßnahmen auf der Kostenseite von der Unternehmensleitung rechtzeitig getroffen werden. Eine **Plankostenrechnung** bringt zusätzlich den Vorteil, daß innerhalb der Periode bereits mit den Ist-Daten verglichen und eine **Abweichungsanalyse** durchgeführt werden kann, wodurch wiederum rascher Gegenmaßnahmen ergriffen werden können.

Der Landesrechnungshof hat gemeinsam mit der Unternehmensleitung einen **Betriebsabrechnungsbogen auf Plankostenbasis** für das Geschäftsjahr 1987 erarbeitet, um Anregungen für die zukünftige Erstellung solcher Betriebsabrechnungsbögen zu geben und darüber Informationen zu gewinnen, ob bei der vom Forstbauhof geplanten Maschinenauslastung für das Jahr 1987 und den derzeit geltenden Maschinenstundensätzen auch die zukünftige **Substanzerhaltung des Maschinenparkes** gewährleistet ist. Der erstellte Betriebsabrechnungsbogen wurde auf Grund des großen Umfanges nicht in den Prüfbericht integriert, sondern ist in der Originalfassung dem Forstbauhof zur Verfügung gestellt worden.

Grundsätzlich ist dazu festzuhalten, daß für jede betriebliche Aktivität das Ziel und die Frage nach den Mitteln und Wegen zu dessen Erreichung im Mittelpunkt steht.

Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit sind die Kriterien für die Beurteilung und Auswahl der anzuwendenden Mittel. Dies gilt selbstverständlich auch für betriebliche Hilfsfunktionen wie die **Kostenrechnung**. Allgemein soll die Kostenrechnung methodisch und inhaltlich richtig, aussagefähig und nicht zu aufwendig sein (**Kosten-Nutzen-Verhältnis als Beurteilungskriterium**). Daher wurde der Betriebsabrechnungsbogen so einfach wie nur möglich gestaltet, um den Verwaltungsaufwand nicht wesentlich zu erhöhen oder personelle Kapazitäten im größeren Umfang zu binden. Dennoch bietet die vom Landesrechnungshof gemeinsam mit der Unternehmensleitung des Forstbauhofes erarbeitete Unterlage wesentliche **Vorteile in der Preisgestaltung und in der Unternehmenssteuerung**.

Plankostenrechnung zu variablen Kosten

Im Vergleich zum bisher eingesetzten Verfahren weist das vom Landesrechnungshof vorgeschlagene Kostenrechnungssystem folgende Charakteristika auf:

- * **Plankostenrechnung zu variablen Kosten**
- * Zuordnung der **variablen Kosten** zu den einzelnen Maschinen entsprechend der **geplanten Leistungsstunden**
- * Ermittlung der **Abschreibungsquoten** auf Basis von **Tagespreisen**

Wie in den vorangegangenen Abschnitten schon erwähnt wurde, sind für diese Form der Kostenrechnung **zukunftsorientierte Werte** (Plankosten) die Grundlage. Der wesentlichste Grundgedanke der Plankostenrechnung zu variablen Kosten (auch Teilkostenrechnung genannt) ist die stärkere Berücksichtigung der **Beschäftigungslage** und der **Preissituation am Absatzmarkt**. Auf Grund des unterschiedlichen Verhaltens der Kosten bei wechselnden Auslastungsgraden erfolgt nämlich eine Aufteilung der Gesamtkosten in **fixe** und **variable Kosten**. Fixe Kosten sind all jene Kosten, die zur Aufrechterhaltung der Betriebstätigkeit erforderlich und in der Periodenrechnung vom jeweiligen Beschäftigungsgrad unabhängig sind. Bei Auslastungsschwankungen im Rahmen einer Kapazitätsstufe ändern sich die fixen Kosten nicht. Bezogen auf die Kosten einer Maschinenstunde wird ihre Höhe daher bei steigendem Beschäftigungsgrad pro Leistungseinheit geringer, bei sinkendem Beschäftigungsgrad jedoch höher. Typische Beispiele für fixe Kosten sind die Personalkosten der Unternehmensleitung, zeitbedingte Abschreibungen der

Kraftfahrzeuge usw. Variable Kosten sind hingegen alle von der Auslastung des Betriebes abhängige Kosten. Sie verhalten sich zu den wechselnden Beschäftigungsgraden größtenteils proportional. Als Beispiele sind dazu Treibstoffe, Reparaturen usw. anzuführen.

Bei der Plankostenrechnung zu variablen Kosten verzichtet man auf den Versuch, die fixen Kosten so genau wie nur möglich den einzelnen Kostenstellen zuzurechnen, weil man von vornherein weiß, daß trotz aller Bemühungen in der Aufschlüsselung und Zurechnung der Kosten Ungenauigkeiten und Fehlerquellen liegen. Da in der Zuordnung der Kosten zu den Kostenstellen nur die variablen Kosten berücksichtigt werden, ist auch die Abhängigkeit der Kosten vom jeweiligen Beschäftigungsgrad ausgeschaltet. Durch Division der gesamten variablen Kosten je Baugerät mit den geplanten Leistungseinheiten erhält man die **variablen Kosten je Leistungsstunde**.

Die Teilkostenrechnung berücksichtigt neben den **variablen Kosten** noch zusätzlich den jeweils gültigen **Marktpreis**. Die Differenz zwischen Marktpreis und variablen Kosten je Leistungsstunde ergibt den Deckungsbeitrag je Leistungseinheit. Die Summe aller Deckungsbeiträge muß den gesamten Fixkostenblock einer Periode abdecken, da ansonsten Verluste hingenommen werden müssen.

Die Basis zur Ermittlung der zeit- und leistungsbedingten Abschreibungen sollte der **Wiederbeschaffungspreis** des Gerätes sein. Da dieser zum Zeitpunkt der Erstellung der Plankostenrechnung auf Grund der meist langfristigen Nutzung der Geräte nicht feststellbar ist, behilft man sich mit dem **Tagespreis** zum Zeitpunkt der Kalkulation. Gelingt es, diese Abschreibungsquoten mit den

Einnahmen zur Gänze zu decken, so ist die Ersatzbeschaffung der Baugeräte gesichert.

Ausgangspunkt der praktischen Plankostenermittlung für das Geschäftsjahr 1987 war die Feststellung der voraussichtlichen Einsatzstunden für die Baumaschinen und der Mitarbeiterstunden ohne Gerät:

Auslastungsgrad 1987

Maschinenstunden	12.450
Mitarbeiterstunden ohne Gerät	4.020
	<hr/>
verrechenbare Leistungsstunden insgesamt	16.470
	=====

Die geplanten Leistungsstunden von 16.470 im Jahre 1987 entsprechen dem Auslastungsgrad des Geschäftsjahres 1985 und können somit als realistisch angesehen werden. Für die darauf aufbauende Kostenplanung dienten in erster Linie die Ergebnisse der Rechnungsabschlüsse der vergangenen Jahre sowie die Aufzeichnungen in der Maschinenkartei. Zusätzlich flossen Erfahrungswerte der Unternehmensleitung in die Berechnung ein.

Für die geplante Erbringung von 16.470 Leistungsstunden im Jahre 1987 wurden insgesamt Kosten in Höhe von 12,25 Mio. Schilling prognostiziert. Darin sind die Abfertigungsvorsorge in Höhe von S 120.000,-- und Abschreibungen der Baumaschinen und Kraftfahrzeuge auf Basis von Tagespreisen in Höhe von 2,42 Mio. Schilling bereits berücksichtigt. Soferne die Abschreibungen

zur Gänze verdient werden können, stehen diese erwirtschafteten Mittel der Periode für Investitionen aller Art zur Verfügung. Wenn auch die Abschreibungen in Höhe von 2,42 Mio. Schilling vorerst als sehr hoch erscheinen mögen, so ergibt sich die Plausibilität dieser Betragshöhe daraus, daß allein der Einsatz der Baugeräte von über 12.000 Leistungsstunden pro Jahr Ersatzbeschaffungen von durchschnittlich 1,5 Baumaschinen (ca. 2 Mio. Schilling) hervorruft, um die betriebliche Substanz auf dem derzeitigen Niveau halten zu können. Die restlichen S 400.000,-- stehen im Durchschnitt für die reibungslose Betriebsführung zur Anschaffung von Zusatzausrüstungen, Kraftfahrzeugen, Ausrüstungen in der Reparaturwerkstätte sowie Kleininvestitionen im Verwaltungsbereich (Geschäftsausstattung) zur Verfügung. Zusätzlich muß bedacht werden, daß gerade in der zweiten Hälfte der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von Baugeräten höhere Reparaturen anfallen, die ebenfalls über die Abschreibungsquoten verdient werden müssen.

Im bisher erstellten Betriebsabrechnungsbogen zu Vollkosten erfolgte die Kostenstellenbildung ausschließlich auf Basis der eingesetzten Großbaumaschinen. Für eine effizientere Kostenkontrolle empfiehlt der Landesrechnungshof eine Erweiterung des Betriebsabrechnungsbogens um folgende Kostenstellen:

- * Verwaltung
- * Bauleistung
- * Werkstätte
- * Fuhrpark
- * Akkordbaustellen

- * Transport
- * manueller Bau

Da in der Plankostenrechnung zu variablen Kosten nur die variablen Kosten den einzelnen Kostenstellen zugeordnet werden, um den Einfluß von Beschäftigungsschwankungen ausschalten zu können, ist es notwendig, die Aufteilung der Gesamtkosten in fixe und variable Kosten durchzuführen. Dies erfolgte nach der buchtechnischen Methode und auf der Basis von Erfahrungswerten bzw. Schätzungen.

Die Personalkosten wurden in der Berechnung zur Gänze als fix betrachtet, da eine kurzfristige Anpassung auf Grund von Auslastungsschwankungen nicht möglich ist. Ebenso handelt es sich bei den Kosten der Verwaltung (Brennstoffe, Energie, sonstige Verwaltungskosten usw.), Versicherungen, zeitbedingte Abschreibungen der Kraftfahrzeuge sowie bei der Kfz-Steuer um fixe Kostenbestandteile. Hingegen sind die Kosten für Treibstoffe, Schmiermittel, Verbrauchsstoffe, Transporte sowie die Reisekosten von der Beschäftigung (Auslastung) abhängig, und können somit als variable Kosten eingestuft werden. Ebenso verhält es sich auch bei den leistungsbedingten Abschreibungen für Wegbaugeräte. Es ist dem Landesrechnungshof durchaus bewußt, daß in den vorhin erwähnten variablen Kostenarten gewisse fixe Bestandteile enthalten sind, jedoch kann dieser Umstand für eine grobe Plankalkulation vernachlässigt werden. Die durchgeführten Berechnungen ergaben folgende **Aufteilung der gesamten Plankosten:**

Kostenaufspaltung

fixe Kosten	6,173.000,--	50,4 %
variable Kosten	6,077.000,--	49,6 %
Gesamtkosten	12,250.000,--	100 %

Die vorangegangene Aufstellung zeigt bereits, daß über die Hälfte der Gesamtkosten in der gegebenen Kapazitätsstufe nicht beeinflußt werden kann, und sich daher bereits geringfügige Auslastungsschwankungen auf den Periodenerfolg in positiver aber auch in negativer Richtung erheblich auswirken. Die Situation des Geschäftsjahres 1986 hat diesen Umstand deutlich aufgezeigt.

Nach gänzlicher Durchrechnung des umfangreichen Betriebsabrechnungsbogens 1987 auf Plankostenbasis zu variablen Kosten konnte der Landesrechnungshof folgende Sachverhalte feststellen:

- * Der **derzeit gültige Marktpreis je Leistungsstunde** liegt bei allen eingesetzten Wegbaugeräten **über den geplanten variablen Kosten je Maschinenstunde**, sodaß jede erbrachte Leistungsstunde einen **positiven Deckungsbeitrag** für die Abdeckung der Fixkosten bringt.
- * Bei einer geplanten Auslastung von 16.470 Leistungsstunden inklusive Mitarbeiterstunden ohne Gerät und unter der Voraussetzung, daß bei Akkordbaustellen keine Verluste hingenommen werden müssen, ist die **Summe aller Deckungsbeiträge**

jedoch nicht zur Gänze ausreichend, um den Fixkostenblock in Höhe von S 6,173.000,-- abdecken zu können.

Plangewinn- und Verlustrechnung 1987

Betriebsleistung	11,338.500,--
inkl. Einnahmen aus Anlagenverkäufen	
- variable Kosten	6,077.000,--
Deckungsbeitrag	5,261.500,--
- fixe Kosten	6,173.000,--
Verlust	- 911.500,--
	=====

Unter der Prämisse einer Planauslastung von 16.470 Leistungsstunden und derzeit gültigen Maschinenstundensätzen, würde sich ein Verlust von S 900.000,-- ergeben. Dies bedeutet jedoch nicht, daß der Rechnungsabschluß des Jahres 1987 unter diesen Voraussetzungen eine Unterdeckung aufweisen muß. Nach Hinzurechnung der nicht ausgabenwirksamen Abschreibungen auf Basis von Tagespreisen in Höhe von S 2,420.000,-- ergibt sich ein liquiditätsmäßiger Überschuß von rund 1,5 Mio. Schilling, der für Investitionen zur Verfügung steht. Berücksichtigt man noch zusätzlich vorhandene Rücklagenmittel per 31. Dezember 1986 in Höhe von 3,4 Mio. Schilling, so werden sich kurzfristig bei solchen zukünftigen Ergebnissen keine Liquiditätsprobleme ergeben.

Für die **Erhaltung der derzeitigen, auf die Nachfragesituation angepaßten Maschinenkapazität** müssen jedoch die **verbrauchsbedingten Abschreibungen auf Basis von Tagespreisen längerfristig zur Gänze verdient werden**, damit die Auflage einer kostendeckenden Führung auch für die längere Zukunft gewährleistet ist. Schließlich ist für die Vorbildfunktion des Forstbauhofes im steirischen Forststraßenbau ein nach den neuesten Errungenschaften ausgestatteter Maschinenpark unumgänglich.

Daher wird auch in der Zukunft nach den bisher zweifellos guten Erfolgen kontinuierlich der Weg der Rentabilitätsverbesserung fortgesetzt werden müssen. Dazu stehen dem Forstbauhof des Landes Steiermark grundsätzlich drei Instrumente zur Verfügung:

- * Kosteneinsparungen
- * Preisanpassungen
- * Auslastungssteigerungen

Was **Kosteneinsparungen** betrifft, kam der Landesrechnungshof im Rahmen der Prüfung zur Auffassung, daß nach den Rationalisierungen im Personalbereich und den Einsparungen auf dem übrigen Kostensektor in diesem Bereich **kaum mehr zusätzliche Ansatzpunkte gegeben sind**. Dies bedeutet aber nicht, daß strenge Kostenkontrollen vernachlässigt werden dürfen.

Bezüglich **Preisanpassungen** und **Auslastungssteigerungen** lieferte der erarbeitete Betriebsabrechnungsbogen auf Plankostenbasis zu variablen Kosten für das Jahr 1987 einige Anhaltspunkte für die Unternehmensleitung. Um sämtliche verbrauchsbedingte Abschreibungen auf Basis

des Tagespreises der Anlagengüter verdienen zu können, wäre bei der geplanten Auslastung von 16.470 verrechenbaren Leistungsstunden eine Preissteigerung von 7 %, oder bei den derzeit gültigen Maschinenstundensätzen eine Auslastungssteigerung im Verhältnis zur Planbeschäftigung 1987 von 14 % erforderlich. Sowohl Preisanpassungen als auch Auslastungssteigerungen sind grundsätzlich von den Marktverhältnissen abhängig. Daher wird bei der derzeitigen Konkurrenzsituation zu den privaten Anbietern weder eine Preissteigerung von 7 % noch eine notwendige Auslastungssteigerung von 14 % ohne weiters zu realisieren sein. Daher wird der kombinierte Einsatz dieser beiden Instrumente zielführender sein. Die Vorteilhaftigkeit der Plankostenrechnung zu variablen Kosten ist auch daran ersichtlich, daß sie auch dazu rechnerische Richtwerte liefern kann. Mit einer **Auslastungssteigerung von 7 % im Verhältnis zur Planbeschäftigung 1987** bei gleichzeitiger **Preisanpassung von 4 %** könnten ebenfalls die gesamten verbrauchsbedingten Abschreibungen auf Basis von Tagespreisen erwirtschaftet werden.

Bezüglich der Durchführung von Preisanpassungen hält der Landesrechnungshof ausdrücklich fest, daß dazu vorher unbedingt das Verhalten der übrigen Anbieter beobachtet und analysiert werden muß, um die Konkurrenzfähigkeit erhalten zu können. Eine Auslastungssteigerung von 7 % im Verhältnis zur Planauslastung 1987 bedeutet eine Erhöhung der verrechenbaren Leistungseinheiten von geplanten 16.470 auf rund 17.600 Stunden inklusive Mitarbeiterstunden ohne Gerät. Im Vergleich dazu wurden im Jahre 1985 insgesamt 16.643 und 1986 insgesamt 14.889,5 Leistungsstunden erbracht.

Auf Grund der durchgeführten Analysen stellt der Landesrechnungshof fest, daß bei der derzeit vorhandenen Maschinen- und Personalkapazität für zukünftige zufriedenstellende Ergebnisse eine durchschnittliche jährliche Zielauslastung von **17.600 Leistungsstunden** anzustreben sein wird. Von der Nachfrageseite betrachtet, ist diese Zielauslastung als durchaus erreichbar anzusehen, da nach Auskunft der Unternehmensleitung vor allem im Bereich von Forststraßenneubauten in Schutzwaldregionen sowie im Bereich der Forststraßenerhaltung voraussichtlich in den nächsten 10 Jahren genügend Bedarf gegeben sein wird.

Das Hauptproblem dabei liegt darin, daß sich die Aufträge auf bestimmte Zeiträume derart konzentrieren, daß für die Bewältigung dieser saisonbedingten Nachfrage eine Anzahl von weiteren Baugeräten notwendig wäre, jedoch in anderen Zeitabschnitten der vorhandene Maschinenpark durchaus mehr Aufträge verkraften könnte. Eine kontinuierliche Aufteilung der Baustellen ist teils witterungs- und teils kundenbedingt nur im beschränkten Ausmaß möglich. Jagdzeiten, Heusaison, Marktentwicklungen am Holzsektor, Erhalt von Förderungsmitteln usw., spielen bezüglich der zeitlichen Inanspruchnahme der Baumaschinen bei vielen Kunden eine wesentliche Rolle. In diesem Zusammenhang regt der Landesrechnungshof folgende organisatorische Verbesserungen an:

- * Verstärkte zeitliche Konzentration von Bauvorhaben in niederen Regionen in der Vor- bzw. Nachsaison (März, April, Oktober, November).

- * Intensivierung der Zusammenarbeit mit den örtlichen Bezirksforstinspektionen bezüglich Kundenacquisition und jährliche Bauprogrammplanung.

Die bisherigen Bemühungen bezüglich der Konzentration von Baustellen in den niederen Regionen (Bezirke: Weiz, Graz-Umgebung, Hartberg, teilweise Deutschlandsberg) in der Vor- bzw. Nachsaison sind im Sinne der geforderten **Auslastungsverbesserungen** auch in Zukunft intensiv fortzusetzen, da in diesen Gebieten im Normalfall aus witterungsbedingten Überlegungen eine Verlängerung der Bausaison erreicht werden kann.

Im Rahmen einer Analyse der Einsatzstunden der Baugeräte für das Jahr 1986 nach den steirischen Bezirken war auffallend, daß sich die Bautätigkeit des Forstbauhofes speziell in den Bezirken Bruck a.d. Mur, Leoben, Graz-Umgebung, Mürzzuschlag bzw. Knittelfeld konzentriert hat. In den übrigen Bezirken hält sich die Bautätigkeit des Forstbauhofes eher in Grenzen. Besonders ist darauf hinzuweisen, daß genau jene Forstinspektionen von Bezirken mit hoher Auslastung rechtzeitig zu Saisonbeginn dem Forstbauhof eine Aufstellung über die angemeldeten Bauvorhaben in ihrem Einzugsgebiet liefern, was die zeitliche Geräteeinsatzplanung nach speziellen Kundenbedürfnissen wesentlich erleichtert. Mit den übrigen Bezirksforstinspektionen ist diese Zusammenarbeit in diesem Ausmaß noch nicht gewährleistet und somit noch verbesserungswürdig.

In wiederholten Berichten wurde vom Landesrechnungshof die Ansicht vertreten, daß vom Land Steiermark aus

Rentabilitätsgründen und Risikoüberlegungen bei der Erbringung von Leistungen, die durchaus von privaten Unternehmen angeboten werden können, eine restriktive Haltung einzunehmen ist. Wenn man jedoch zur Auffassung gelangt, daß betriebsähnliche Einrichtungen aus anderen Überlegungen (behauptete Vorbildfunktion des Forstbauhofes im Forststraßenbau) erhalten werden sollen, so sind diese unbedingt nach dem kaufmännischen Erfordernis **der gänzlichen Kostendeckung** zu führen. Dazu sind nicht nur die strengen betriebswirtschaftlichen Maßstäbe anzulegen, sondern das Land Steiermark wird dazu auch die **organisatorischen Voraussetzungen für eine Intensivierung der Zusammenarbeit** seiner betrieblichen Einrichtungen und seinen sonstigen Dienststellen schaffen müssen.

Die rechtzeitige Übermittlung von wertvollen Informationen der Bezirksforstinspektionen über geplante Bauvorhaben in ihrem Einzugsbereich an den Forstbauhof des Landes Steiermark bedeutet nach Auffassung des Landesrechnungshofes sogar eine Steigerung der Effizienz des marktwirtschaftlichen Systems. Durch das zusätzliche Auftreten des Forstbauhofes als Anbieter ist nicht nur ein Ansatzpunkt zur Verbesserung des Auslastungsgrades des Forstbauhofes gegeben, sondern es erhöht sich auch der Wettbewerb, was wiederum nicht unwesentliche Vorteile für den Kunden bzw. Nachfrager bringt.

Bezüglich der Zusammenarbeit der Wirtschaftsbetriebe und der betriebsähnlichen Einrichtungen des Landes Steiermark untereinander ist noch abschließend anzumerken, daß dieser nach Auffassung des Landesrechnungshofes in der Zukunft ein weit größeres Augenmerk zu schenken ist, als dies bisher der Fall war. Im Bericht

des Landesrechnungshofes über die Überprüfung der Rechnungsabschlüsse der Wirtschaftsbetriebe des Landes Steiermark für das Geschäftsjahr 1985 (GZ.: LRH 20 W 1 - 1986/10) wurde bereits darauf hingewiesen, daß die Steiermärkischen Landesforste ihren Bedarf an Forstpflanzen nicht aus den Landesforstgartenbetrieben decken, was offensichtlich auf Koordinations- und Informationsmängel unter den einzelnen Betrieben hindeutet. Eine ähnliche Situation war auch im Forstbauhof des Landes Steiermark vorzufinden, der seit vielen Jahren bei **Bauvorhaben der Landesforste weder zur Anbotstellung eingeladen worden ist, noch Aufträge erhalten hat.**

Bei den in den letzten beiden Jahren erzielten bescheidenen ertragswirtschaftlichen Ergebnissen der Wirtschaftsbetriebe bzw. der betriebsähnlichen Einrichtungen des Landes Steiermark wird vom Landesrechnungshof die Forcierung der Koordinationsbemühungen dieser Betriebe untereinander als ein zusätzliches wirksames Instrument zur notwendigen gemeinsamen Rentabilitätsverbesserung angesehen.

8. SCHLUSSBEMERKUNGEN

Der Landesrechnungshof hat eine betriebswirtschaftliche Überprüfung der Gebarung des Forstbauhofes des Landes Steiermark durchgeführt. Das **Prüfungsschwergewicht** wurde auf die Analyse der wirtschaftlichen Ergebnisse der Jahre ab 1980 gelegt, da mit Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung vom 16. März 1981 die Weiterführung des Forstbauhofes von der **kostendeckenden Betriebsführung** abhängig gemacht worden ist.

Anlässlich der **Überprüfung des Forstbauhofes** durch die seinerzeitige **Kontrollabteilung** (Bericht vom 7. April 1978, GZ.: KA 61/FW 7/26 - 1978) wurde festgestellt, daß eine **Rücklagenbildung im Forstbauhof** nur deshalb möglich war, da der überhöhte Personalstand speziell im Leitungs- und Verwaltungsbereich von durchschnittlich 5 Beamten und einer Vertragsbediensteten nicht vom Forstbauhof, sondern zur Gänze vom Land Steiermark getragen wurde.

Im oben genannten Bericht wurde auch aufgezeigt, daß es bei gänzlicher Refundierung des Personalaufwandes der Landesbediensteten durch den Forstbauhof keineswegs zu der positiven Rücklagenentwicklung gekommen wäre. In diesem Falle wäre die Rücklage "Forstbauhof", die die Erfolgsentwicklung der überprüften betriebsähnlichen Einrichtung repräsentiert, bis Ende 1985 bereits zur Gänze verbraucht worden, sodaß keine finanziellen Reserven für die folgenden Geschäftsjahre zur Verfügung gestanden wären. Die Kontrollabteilung schlug in diesem Zusammenhang **die Reduzierung der Anzahl der Landesbedienstet** auf ein ökonomisches Niveau von zwei Beamten und

einer Vertragsbediensteten sowie eines Werkstättenleiters vor, zumal der daraus resultierende jährliche Personalaufwand ohne Beeinträchtigung der Investitionserfordernisse tragbar erschien.

Das Ergebnis dieses **Berichtes der Kontrollabteilung** war ein **entscheidender Anstoß** für intensive Überlegungen über den **Fortbestand des Forstbauhofes**. Insbesondere deshalb, weil in den Jahren 1977 und 1978 erhebliche Gebarungsabgänge (1977: S 1,641.169,30, 1978: S 1,221.944,52) hingenommen werden mußten, obwohl in diesen beiden Perioden der Personalaufwand sämtlicher dort tätigen Landesbediensteten noch vom Land Steiermark direkt getragen wurde.

Die Steiermärkische Landesregierung hat mit Beschluß vom 24. September 1979 ein aus den Abteilungsvorständen der Rechtsabteilungen 1 und 10 sowie der Kontrollabteilung bestehendes Beamtenskomitee eingesetzt, das Vorschläge hinsichtlich der zu treffenden Maßnahmen erarbeiten sollte. Nach intensiven Verhandlungen kam dieses Komitee zur Auffassung, daß mit den im Prüfbericht der seinerzeitigen Kontrollabteilung vorgeschlagenen Rationalisierungsmaßnahmen eine kostendeckende Betriebsführung möglich sein müßte.

Die **Steiermärkische Landesregierung** hat die Empfehlungen dieses Beamtenskomitees aufgegriffen und mit Beschluß vom 16. März 1981 für die **Weiterführung des Forstbauhofes** folgende **drei Bedingungen** festgelegt:

1. **Refundierung des Personalaufwandes sämtlicher der dort tätigen Landesbediensteten durch den Forstbauhof.**

2. Weiterführung des Forstbauhofes unter der Voraussetzung einer kostendeckenden Betriebsführung.
3. Die jeweiligen Ergebnisse der Landesrechnungsabschlüsse (Untervoranschlag "Forstbauhof" 71050) dienen als Grundlage für die Beurteilung der Gebarung.

Ab dem 1. Jänner 1979 wurden auf Grund einer Anordnung der Rechtsabteilung 1 an die Landesbuchhaltung die gesamten Personalkosten der im Forstbauhof tätigen Beamten bzw. Vertragsbediensteten mit Ausnahme des Aufwandes für eine Raumpflegerin refundiert. **Ab dem 1. Jänner 1981** wurde der Untervoranschlag "Forstbauhof" 71050 auch mit den Personalkosten der vorhin erwähnten Raumpflegerin belastet, sodaß ab diesem Zeitpunkt **vom Forstbauhof sämtliche Personalkosten selbst getragen** werden. Somit kann die erste Bedingung als erfüllt angesehen werden.

Im Jahre 1981 wirkten sich die von der Kontrollabteilung vorgeschlagenen Maßnahmen auf dem Personalsektor erstmals voll aus. Durch das Ausscheiden der beiden Rechnungsbeamten (Fachoberinspektor Orthacker und Fachoberinspektor Mostegel), die in den Ruhestand getreten waren, und durch die Übersiedlung des stellvertretenden Leiters (Reg.Oberforstrat Robanser) in die Bezirksforstinspektion Deutschlandsberg ohne Nachbesetzung hat sich der Personalaufwand für die Landesbediensteten inklusive Reisekosten von rund 1,4 Mio. Schilling im Jahre 1980 auf rund S 760.000,-- im Jahre 1981 erheblich verringert. Darin lag auch in erster Linie der Grund, daß vom Forstbauhof nach ständigen Abgängen in den Jahren 1977 bis 1980 von insgesamt S 3,246.625,27 **1981 erstmals wieder**

ein **Überschuß** in Höhe von **S 725.915,--** erwirtschaftet und dieser der Rücklage "Forstbauhof" zugeführt werden konnte.

Auf Grund der Empfehlung der seinerzeitigen Kontrollabteilung, die Personalkosten der im Forstbauhof tätigen Landesbediensteten zu refundieren, ist unter Berücksichtigung der jährlichen Anhebung der Bezüge und der Biennalsprünge **eine Entlastung des Personalbudgets des Landes Steiermark** für die Jahre 1979 bis 1986 um **rund 15 Mio. Schilling** eingetreten.

Selbst unter der Perspektive, daß der Forstbauhof mit seinem Untervoranschlag ebenfalls Bestandteil des Landeshaushaltes ist, daher der Personalaufwand, auch wenn er - wie jetzt - vom Forstbauhof selbst erwirtschaftet wird, ausgabenmäßig immer den Landeshaushalt belastet, beträgt die effektive **Einsparung** durch **Reduzierung** des seinerzeit **überhöhten Personalaufwandes** für die Jahre 1981 bis 1986 hochgerechnet beachtliche **5 Mio. Schilling**.

In den Folgejahren wurden eine Reihe von **weiteren Rationalisierungsmaßnahmen** gesetzt, um die Auflage der kostendeckenden Betriebsführung erfüllen zu können:

- * **Umstellung** auf eine schonende und rationelle Bauweise mit Hilfe des **hydraulischen Raupenbaggers**
- * Verbesserungen in der **Flexibilität des Personaleinsatzes**

* **Einsparungen im Bereich der Reparaturen und Instandhaltungen**

Mit der zunehmenden Bedeutung des **Umweltschutzgedankens** wurde dem **Trend zur landschafts- und bestandsschonenden Bauweise** dadurch Rechnung getragen, daß die herkömmlichen Schubraupen von 6 Geräten im Jahre 1980 auf 2 Geräte im Jahre 1986 reduziert wurden, und im Gegensatz dazu der Bestand an Raupenbaggern inklusive Mietgeräte von einer Maschine im Jahre 1980 auf 4 Geräte im Jahre 1986 erhöht wurde. Diese modernen Wegbaugeräte waren in den Jahren 1981 bis 1986 mit durchschnittlich 1.200 bis 1.300 Einsatzstunden pro Jahr und Gerät zufriedenstellend ausgelastet, was nicht nur die Richtigkeit der technischen Umstrukturierung bestätigt, sondern auch erheblich zur Ertragsverbesserung beigetragen hat.

Durch den flexibleren Einsatz des Maschinistenpotentials konnte die Anzahl der Maschinisten von 18 Baumaschinenfahrer im Jahre 1980 auf 13 Baumaschinenfahrer im Jahre 1986 gesenkt werden, obwohl sich der Stand der Großbaumaschinen inklusive Mietgeräte von 19 im Jahre 1980 nur auf 15 im Jahre 1986 verringerte.

Das Ausscheiden von älteren Schubraupen mit höherer Reparaturanfälligkeit sowie die Verbesserung der Ausstattung der Werkstätte und der damit verbundenen Steigerung der Eigenreparaturen hat ebenfalls zur Kostenreduzierung in diesem Bereich beigetragen.

Wie die folgende Aufstellung zeigt, ist es dem Forstbauhof auch in den Jahren 1982 bis einschließlich 1986 infolge dieser **strukturellen Veränderungen** gelungen, **ständig Überschüsse zu erwirtschaften.**

1982:	S	119.675,46
1983:	S	126.274,82
1984:	S	432.903,04
1985:	S	699.761,84
1986:	S	159.766,18

Daraus folgt, daß im Sinne des Beschlusses der Steiermärkischen Landesregierung vom 16. März 1981 laut den jeweiligen Rechnungsabschlüssen auch **die Bedingung einer kostendeckenden Betriebsführung des Forstbauhofes erfüllt wurde**, was nicht zuletzt auf intensive Bemühungen aller Beteiligten zurückzuführen war. Unter Berücksichtigung der Ergebnisabführung in den allgemeinen Einnahmetopf des Landes in Höhe von S 882.000,-- erreichte die Rücklage "Forstbauhof" per 31. Dezember 1986 einen Stand von S 3,379.341,57.

Im Rahmen einer analytischen Ergebnisbetrachtung konnte der Landesrechnungshof feststellen, daß der Forstbauhof in den Jahren 1980 bis 1986 einem bewußt gesteuerten **Schrumpfungsprozeß im maschinellen Bereich** unterworfen war. Wie bereits vorhin erwähnt, wurde in diesem Zeitraum der Bestand der Wegbaumaschinen inklusive Mietgeräte von 19 im Jahre 1980 auf 15 im Jahre 1986 reduziert. Der Landesrechnungshof beurteilt den erfolgten Abstoß von Baugeräten, die nicht mehr den Markterfordernissen

(Schubraupen) bzw. den erschwerten Bedingungen des Forststraßenbaues in höheren Regionen (Mobilbagger) entsprachen, durchwegs positiv.

Aus dem Blickwinkel der Ergebnisbeurteilung muß jedoch festgehalten werden, daß es bei diesem Anpassungsprozeß zur verstärkten **Auflösung von stillen Reserven** kam, ohne die es sicherlich nicht zu dieser **positiven Rücklagenentwicklung in diesem Ausmaß** gekommen wäre. Während in den Jahren 1977 bis einschließlich 1981 jährlich durchschnittlich S 450.000,-- Erlöse aus Anlagenverkäufen vereinnahmt wurden, betragen die Einnahmen aus diesem Bereich von 1982 bis 1986 durchschnittlich S 650.000,-- pro Jahr. Auf Grund der nunmehr geplanten Aufrechterhaltung der derzeit vorhandenen Maschinenkapazitäten verweist der Landesrechnungshof darauf, daß in Zukunft für eine positive Rücklagenentwicklung Mittel aus der Auflösung von stillen Reserven in der bisher gewohnten Höhe mit Sicherheit nicht mehr zur Verfügung stehen werden.

Wie sehr die außerordentlichen Einnahmen aus Maschinenverkäufen die Ergebnisse der Rechnungsabschlüsse beeinflußt haben, ist am Beispiel des Jahres 1986 zu ersehen. In diesem Geschäftsjahr konnte das bescheidene Ergebnis aus der eigentlichen Betriebstätigkeit (Baumaschineneinsatz) nur durch hohe außerordentliche Einnahmen aus Anlagenverkäufen von über 1 Mio. Schilling ausgeglichen werden, um nach Abdeckung der Investitionen noch einen Gebarungsüberschuß von S 159.766,-- im Rechnungsabschluß dieser Periode ausweisen zu können.

Für das **bescheidene** ertragswirtschaftliche **Ergebnis des Jahres 1986** waren **zwei wesentliche Gründe** ausschlaggebend:

- * **Höhere Verluste bei Akkordbaustellen.**

- * **Extrem winterliche Verhältnisse** zu Beginn des Jahres 1986 führten zu einem deutlichen **Rückgang der Auslastung** des vorhandenen Maschinenparkes.

Sogenannte **Akkordbaustellen** bergen im Vergleich zu Regiebaustellen höhere Gefahren in sich. Während bei Regiebaustellen nach den tatsächlich erbrachten Leistungsstunden abgerechnet wird, wurden bei Akkordbaustellen durchwegs **Fixpreisanbote** gestellt. Das heißt, daß allfällige Mehraufwendungen infolge von unvorhersehbaren baulichen Maßnahmen ausschließlich zu Lasten des Kredites des Forstbauhofes zu verrechnen sind, was sich wiederum negativ auf das Periodenergebnis auswirkt. 1986 mußten vor allem bei den Baustellen "Hölblingweg" und "Salberg II-Anschluß" infolge einer Hangrutschung und den damit verbundenen vermehrten Längstransporten von Material bzw. einer Unterschätzung des Felsanteiles an der Baustrecke höhere Verluste hingenommen werden.

Die extremen winterlichen Verhältnisse zu Beginn des Jahres 1986 führten zu einer Verringerung der verrechenbaren Leistungseinheiten inklusive Mitarbeiterstunden ohne Gerät von 16.643 im Jahre 1985 auf 14.989,5 im Jahre 1986, was sich beträchtlich auf das Ergebnis dieses Geschäftsjahres niedergeschlagen hat. Eine verfeinerte, auf den **betriebswirtschaftlichen Grundsätzen beruhende Ergebnisanalyse** unter Berücksichtigung von verbrauchsbedingten Abschreibungen und ohne Einbeziehung der höheren ao. Erträge aus Anlagenverkäufen hat auch deutlich aufgezeigt, daß

- * in den Jahren 1981 bis 1985 eine kostendeckende Betriebsführung gewährleistet war,
- * jedoch im Jahre 1986 infolge der höheren Verluste bei Akkordbaustellen und des verringerten Auslastungsgrades der Baumaschinen ein negativer Betriebserfolg von rund 1,3 Mio. Schilling hingenommen werden mußte.

Aus dieser Darstellung lassen sich zwei wesentliche **Risiken** für die zukünftige ertragswirtschaftliche Entwicklung des Forstbauhofes ableiten:

a) Risiko von Verlusten bei Akkordbaustellen

b) Risiko von Auslastungsschwankungen

In Anbetracht der angespannten Konkurrenzsituation im Forststraßenbau wird das Fixpreisanbot auf Laufmeterbasis zusehends an Bedeutung gewinnen und sich damit das Kalkulationsrisiko und das Ergebnisrisiko für den Forstbauhof erheblich erhöhen. Die Erfahrung hat gezeigt, daß der Erfolg bei einer Akkordbaustelle in erster Linie von der Einschätzung des Felsanteiles an der Baustrecke abhängt. Für eine entsprechende Auslastung der Baumaschinen, die für zufriedenstellende Ergebnisse ausschlaggebend ist, wird man in Zukunft auf Aufträge dieser Art im vermehrten Maße angewiesen sein.

In diesem Zusammenhang empfiehlt der Landesrechnungshof:

- * Risikominimierung durch **konkrete Spezifizierung der Leistungsbedingungen** in den schriftlichen Fixpreisanboten.

- * Risikominimierung bei der **Schätzung des Felsanteiles** durch besondere Bedachtnahme auf Ergebnisse von bereits abgeschlossenen Baustellen in der näheren Umgebung des anzubietenden Vorhabens sowie intensive **Zusammenarbeit** mit erfahrenen Vertretern der örtlichen **Bezirksforstinspektionen**.
- * Risikominimierung durch besondere Vorsicht bei der **Planung und Koordination** der Produktionsfaktoren für Akkordbaustellen.
- * Risikominimierung durch verstärkte **Baustellenabwicklungskontrollen** bei sogenannten Akkordbaustellen.
- * Berücksichtigung von anteilmäßigen **Arbeitsstunden ohne Gerät** bei der Kalkulation von Akkordbaustellen.

Bezüglich des **notwendigen Auslastungsgrades** zur Erzielung des erforderlichen Ergebnisses für die Erhaltung der derzeit vorhandenen Kapazität aus eigener Kraft hat sich der Landesrechnungshof mit dem internen Rechnungswesen intensiv auseinandergesetzt.

Derzeit wird neben der Finanzbuchhaltung eine **Nachkalkulation der Stundensätze auf Vollkostenbasis** durchgeführt, die als Orientierungshilfe für die Neufestsetzung der Stundensätze für die kommende Periode dient. Der Landesrechnungshof beurteilt den Einsatz eines derartigen Kostenrechnungsinstrumentes äußerst positiv. Für die Ermittlung von rechentechnischen Entscheidungsgrundlagen

für die Unternehmensleitung bezüglich der zukünftigen Preispolitik und für die Ermittlung des erforderlichen Auslastungsgrades ist jedoch eine Modifizierung dieses eingesetzten Kostenrechnungssystems anzustreben.

Ausgangspunkt für die derzeitige Nachkalkulation der Maschinenstundensätze sind vergangenheitsbezogene Werte, die aus der Finanzbuchhaltung bzw. aus der Maschinenkartei stammen. Für eine effiziente Unternehmenssteuerung genügen nicht **Vergangenheitsdaten** - diese können nur als Orientierungshilfe dienen -, sondern es sind in erster Linie **Plandaten** für die kommende Periode zu ermitteln.

Der Landesrechnungshof empfiehlt nicht nur die Neueinführung einer

Plankostenrechnung zu variablen Kosten,

sondern hat auch gemeinsam mit der Unternehmensleitung des Forstbauhofes **einen Betriebsabrechnungsbogen auf Plankostenbasis** für das Geschäftsjahr 1987 erarbeitet, um

- * Anregungen für die zukünftige Erstellung solcher Betriebsabrechnungsbögen zu geben und
- * Informationen zu gewinnen, bei welcher Planauslastung auch die zukünftige Substanzerhaltung des derzeit vorhandenen Maschinenparkes gewährleistet ist.

Bei der Gestaltung des Kostenrechnungssystemes wurde darauf geachtet, daß es nach den individuellen Bedürfnissen beliebig erweiterbar ist. Dieser Betriebsabrechnungsbogen ist dem Forstbauhof in der Originalfassung zur weiteren Verwendung zur Verfügung gestellt worden. Es ist dabei hervorzuheben, daß im erwähnten Betriebsabrechnungsbogen die Abschreibungen auf Basis von aktuellen Tagespreisen berücksichtigt wurden. Sofern diese auch zur Gänze verdient werden können, ist die Erhaltung der derzeit vorhandenen Kapazitäten aus eigener Kraft gewährleistet, was auch im Sinne des Beschlusses der Steiermärkischen Landesregierung vom 16. März 1981 bezüglich der Weiterführung des Forstbauhofes gelegen ist.

Nach gänzlicher Durchrechnung des Betriebsabrechnungsbogens 1987 auf Plankostenbasis stellte sich heraus, daß bei der derzeit vorhandenen Maschinen- und Personalkapazität für die Sicherung der Substanz aus eigener Kraft eine **jährliche Zielauslastung von 17.600 Leistungsstunden inklusive Mitarbeiterstunden ohne Gerät bei gleichzeitiger Preisanpassung von 4 % der zum Zeitpunkt der Prüfung gültigen Maschinenstundensätze** anzustreben sein wird. Im Vergleich dazu wurden 1985 16.643 und 1986 14.859,5 Leistungseinheiten erbracht.

Bezüglich der **Preisanpassungen** stellt der Landesrechnungshof ausdrücklich fest, daß für solche Maßnahmen das Verhalten der Konkurrenten unbedingt analysiert werden muß, um auch die Wettbewerbsfähigkeit erhalten zu können.

Was die **Auslastungssteigerung** betrifft, empfiehlt der Landesrechnungshof:

- * Verstärkte zeitliche Konzentration von Bauvorhaben in niederen Regionen in der Vor- bzw. Nachsaison (März, April, Oktober, November).
- * Intensivierung der Zusammenarbeit mit den örtlichen Bezirksforstinspektionen bezüglich Kundenakquisition und jährlicher Bauprogrammplanung.

In wiederholten Berichten wurde vom Landesrechnungshof die Ansicht vertreten, daß das Land Steiermark nur dann unternehmerisch tätig werden soll, wenn die Leistung nicht in anderer Weise, insbesondere durch Private, erbracht werden kann. Wenn man jedoch zur Auffassung gelangt, daß der Forstbauhof aus anderen Überlegungen (Vorbildfunktion des Forstbauhofes im Forststraßenbau) erhalten werden soll, so ist dieser unbedingt nach kaufmännischen Grundsätzen zu führen. Dazu sind für den längerfristigen Erhalt des Forstbauhofes unter der Voraussetzung einer kostendeckenden Führung nicht nur die Anlegung von strengen **betriebswirtschaftlichen Maßstäben** durch ihn selbst, sondern auch die weitere Verbesserung der **organisatorischen Voraussetzungen** für eine intensive Zusammenarbeit mit den sonstigen vom Forststraßenbauwesen unmittelbar betroffenen Dienststellen (Bezirksforstinspektionen) durch das Land Steiermark anzustreben.

Von der Nachfrageseite her betrachtet, ist nach Auskunft der Unternehmensleitung des Forstbauhofes in den nächsten 10 Jahren im Bereich des Forststraßenneubaues in Schutzwaldregionen und im Bereich der Forststraßenerhaltung noch ein großes Betätigungsfeld gegeben.

Auffallend war auch, daß der Forstbauhof des Landes Steiermark seit vielen Jahren bei Bauvorhaben im Forststraßenbereich der Steiermärkischen Landesforste weder zur Anbotstellung eingeladen worden ist, noch Aufträge erhalten hat. Bei den in den beiden letzten Jahren erzielten ertragswirtschaftlichen Ergebnissen der Wirtschaftsbetriebe bzw. der betriebsähnlichen Einrichtungen des Landes Steiermark wird vom Landesrechnungshof die Forcierung der Koordinationsbemühungen dieser Betriebe untereinander als ein zusätzliches Instrument zur gemeinsamen Rentabilitätsverbesserung angesehen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß der Forstbauhof des Landes Steiermark nach den bisher zweifellos guten Erfolgen in der Vergangenheit den kontinuierlichen Weg der Rentabilitätsverbesserung auch in der Zukunft fortsetzen muß, um die Auflage einer kostendeckenden Betriebsführung längerfristig gewährleisten zu können.

Am 8. Mai 1987 fand im Büro des Landesrates Dipl.-Ing. Hermann Schaller eine Schlußbesprechung statt, an der

der zuständige politische
Referent

Landesrat Dipl.-Ing. Hermann
SCHALLER

von seinem Büro

ORR. Dr. Josef Puntigam

von der Fachabteilung
für das Forstwesen

Reg.Forstdirektor Wirkl.Hofrat
Dipl.-Ing.Dr. Josef KALHS

OFR. Dipl.-Ing. Bruno EDLINGER

proy.Komm.Dipl.-Ing. Paul PUTZ

vom Landesrechnungshof

Landesrechnungshofdirektor
Dr. Gerold ORTNER

Landesrechnungshofdirektor-
stellvertreter Dr. Hans LEIKAUF

Hofrat Dipl.-Ing. Werner SCHWARZL

OAR. Harald KRONEGGER

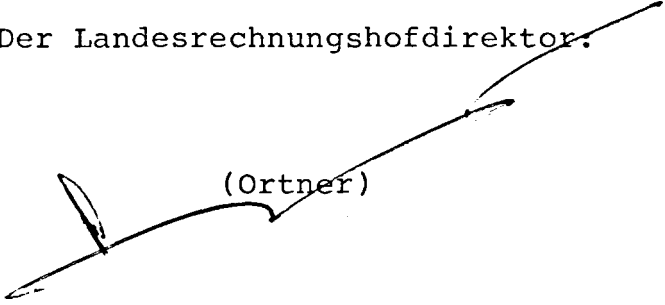
Mag. Anton TACKNER

teilgenommen haben.

Bei dieser Schlußbesprechung wurden die wesentlichsten
Prüfungsergebnisse in ausführlicher Form behandelt.

G r a z, am 12. Mai 1987

Der Landesrechnungshofdirektor:



(Ortner)