

STEIERMÄRKISCHER LANDTAG

LANDESRECHNUNGSHOF

GZ.: LRH .10 L 2 - 1986/5

BERICHT

betreffend die stichprobenweise Prüfung des
Rechnungswesens der Steiermärkischen Landesforste.

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

	Seiten
1. PRÜFUNGSauftrag	1
2. ALLGEMEINE FESTSTELLUNGEN	2
3. ORGANISATION UND AUFBAU DES WIRT- SCHAFTSBETRIEBES.....	7
3.1 Betriebsbeschreibung	7
3.2 Verwaltungsmäßige Gliederung	11
4. FESTSTELLUNGEN ZUM RECHNUNGSWESEN.....	13
4.1 Entwicklung des Rechnungswesens	13
4.2 Grundlagen des Rechnungswesens	15
4.3 Organisation des Rechnungswesens	17
4.4 Problematik des bestehenden Rech- nungswesens	23
4.5 Feststellungen zur Erfassung des Betriebsvermögens (Inventar)	33
5. FESTSTELLUNGEN ZUM PERSONALWESEN	36
5.1 Mitarbeiterstand	36
5.2 Allgemeines zum Personalaufwand	39
5.3 Löhne für die Forst- und Holz- arbeiter	46
5.4 Motorsägenentschädigung	56
6. FESTSTELLUNGEN ZU DEN GIROKONTEN DER STEIERMÄRKISCHEN LANDESFORSTE	60
7. FESTSTELLUNGEN ZUR INANSPRUCHNAHME VON SKONTOVORTEILEN	65

8.	EINZELNE FESTSTELLUNGEN ZUM BETRIEBS- ZWEIG JAGD	71
9.	FESTSTELLUNGEN ZUR BETRIEBSEIGENEN SÄGE IN GSTATTERBODEN	75
	9.1 Allgemeines	75
	9.2 Darstellung des Betriebes	76
	9.3 Betriebsergebnisse/Kalkulation 1985 ...	80
10.	FESTSTELLUNGEN ZUM REPRÄSENTATIONS- AUFWAND	86
11.	SCHLUSSBEMERKUNGEN	88

1. PRÜFUNGS-AUFTRAG

Der Landesrechnungshof hat stichprobenweise das

Rechnungswesen der Steiermärkischen Landesforste
geprüft.

Mit der **Durchführung der Prüfung** war die Gruppe 2 des Landesrechnungshofes beauftragt. Unter dem verantwortlichen Gruppenleiter Hofrat Dipl.-Ing. Werner Schwarzl hat die Einzelprüfungen im besonderen OAR Horst Lehner durchgeführt.

Prüfungsgegenstand war vorrangig das **Rechnungswesen** dieses "Wirtschaftsbetriebes" des Landes Steiermark.

Das Hauptaugenmerk der Prüfungstätigkeit wurde auf

- * das Erkennen und die Erfassung von Geschäftsfällen,
- * deren ordnungsmäßige Verbuchung (Dokumentation),
- * die sich daraus ergebende Darstellungsform und letztendlich
- * die Aussagefähigkeit und Verwertbarkeit zur Disposition des Rechnungswesens in Einzelbereichen und in seiner Gesamtheit

gelegt.

Auf Grund des Umfanges des Prüfungsmaterials war lediglich eine stichprobenweise Prüfung möglich.

2. ALLGEMEINE FESTSTELLUNGEN

Die Steiermärkischen Landesforste sind nach der betriebswirtschaftlichen bzw. abgabenrechtlichen Terminologie ein **land- und forstwirtschaftlicher Betrieb** der - gleich den **Betrieben gewerblicher Art** - eine von der Hoheitssphäre losgelöste **wirtschaftliche Tätigkeit** ausübt. Diese Stellung im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bedingt in weiten Bereichen eine enge Anpassung an die freie Marktwirtschaft.

Der "Wirtschaftsbetrieb" unterliegt daher in der innerbetrieblichen Organisation, zu der u.a. auch das Rechnungswesen zählt, überwiegend betriebswirtschaftlichen Kriterien.

Der Landesrechnungshof stellt daher den in weiterer Folge häufig verwendeten Begriffen

- Unternehmer/Unternehmen
- Wirtschaftsbetrieb
- Rechnungswesen

folgende grundsätzliche Feststellungen voraus:

Unternehmer/Unternehmen

Das **Land Steiermark** ist hinsichtlich seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes "Steiermärkische Landesforste" **Unternehmer**.

Entscheidend für diese handelsrechtliche bzw. abgabenrechtliche Stellung (Unternehmereigenschaft) ist, daß in diesem eindeutig abgrenzbaren Unternehmensbereich im Wirtschaftsleben nach außen hin Selbständigkeit dokumentiert wird. Das Land Steiermark tritt dabei

mit seinem Unternehmen "Steiermärkische Landesforste" Dritten gegenüber gleich anderen ordentlichen Kaufleuten auf. Es sind somit die für Unternehmer handelsrechtlich und abgabenrechtlich geltenden Normen zu beachten.

Wirtschaftsbetriebe

Als Wirtschaftsbetriebe werden - landesintern - jene Betriebe gewerblicher Art bzw. land- und forstwirtschaftlichen Betriebe bezeichnet, die eindeutig losgelöst vom hoheitlichen Bereich eine wirtschaftliche (gewerbliche) Tätigkeit ausüben. Dabei sind aus handelsrechtlichen und abgabenrechtlichen Gründen noch folgende Punkte von Bedeutung:

- hohe wirtschaftliche Selbständigkeit,
- Nachhaltigkeit der Tätigkeit und
- Erzielung wirtschaftlicher Vorteile (Einnahmen).

Rechnungswesen

Unter dem Begriff "Rechnungswesen" im betriebswirtschaftlichen Sinn ist jenes Informationsinstrument zu verstehen, das auf die richtige

- Erfassung,
- Darstellung und
- Auswertung

von Informationen über wirtschaftlich relevante Tatbestände und Vorgänge des Betriebes gerichtet ist. Das Rechnungswesen umfaßt in seiner Gesamtheit alle wirtschaftlich auswertbaren, rechenhaften Informationen. Es ist jenes System, das für bestimmte Zeitperioden oder für bestimmte Zeitpunkte, im einzelnen oder im ganzen, Betriebsvorgänge und betriebliche Tatbestände ziffern- und betragsmäßig festhält.

Die Erfassung kann mengenmäßig und/oder wertmäßig erfolgen, das verarbeitete Zahlenmaterial muß der wirtschaftlichen Wahrheit entsprechen. Die Erfassung kann vergangenheitsbezogen oder zukunftsbezogen angelegt sein.

Der **Zweck des Rechnungswesens** ist die Gewinnung von Informationen für die **Dokumentation und Kontrolle**, im betriebsinternen Bereich dient das Rechnungswesen der **Planung**.

Aus dem eben Gesagten ergibt sich, daß dem **Rechnungswesen** als Instrument der Beurteilung weiterer Bereiche betrieblicher Vorgänge und Tätigkeiten u.a. folgende **Funktionen** zuzuschreiben sind:

- * die Funktion der **Erfolgsermittlung**
- * die Funktion der **Dokumentation** (d.h. alle Tätigkeiten und Vorgänge werden in Zahlen aufgezeichnet)
- * die Funktion der **Kontrolle** (d.h. die Möglichkeit der Überprüfung der Richtigkeit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit u.a.m.)
- * die Funktion der **Information** (d.h. den Verantwortungsträgern möglichst zeitnahe Informationen zukommen zu lassen)
- * die Funktion des **Lieferanten für Entscheidungsgrundlagen und Planungsziele**

Dem Landesrechnungshof erscheint diese kurzgefaßte Begriffserläuterung deshalb notwendig, um darauf hinzuweisen, daß für den Wirtschaftsbetrieb "Steiermärkische Landesforste" praktisch dieselben Grundsätze wie für einen gleichartigen privat geführten Betrieb gelten.

Daher müßte das Land Steiermark als Unternehmer die für einen gleichartigen privaten Betrieb gültigen Voraussetzungen und Grundlagen schaffen.

In diesem Zusammenhang verweist der Landesrechnungshof darauf, daß es notwendig wäre,

- * den Betrieb mit dem notwendigen Kapital auszustatten,
- * gleichartige Betriebsbedingungen auch in personeller Hinsicht wie in der Privatwirtschaft zu schaffen,
- * den bei den Landesforsten in Verwendung stehenden völlig veralteten und überholten Kontenplan als Grundlage des Rechnungswesens gegen zeitnahe Systeme auszuwechseln und
- * ein für die innerbetriebliche Organisation notwendiges modernes Struktur- und Organisationsschema zu erarbeiten.

Auf diese einzelnen Punkte wird der Landesrechnungshof in den folgenden Berichtsteilen noch näher eingehen.

Die Gründe, warum diese dringend notwendigen Reorganisationsmaßnahmen bislang nicht durchgeführt wurden, liegen wohl darin, daß die Landesforste bis vor wenigen Jahren noch ein aktiver Wirtschaftsbetrieb des Landes waren und die Betriebsergebnisse keine Verluste ausgewiesen haben, sodaß scheinbar keine begründete Veranlassung bestand, tiefgreifende, betriebswirtschaftlich relevante Reorganisationsmaßnahmen zu verfügen.

3. ORGANISATION UND AUFBAU DES WIRTSCHAFTSBETRIEBES

3.1 Betriebsbeschreibung

Das Gebiet der heutigen Landesforste war, **geschichtlich** gesehen, schon zur Bronzezeit besiedelt. Die Kupferverhüttung war an eine starke Nutzung des Holzvorrates in diesem Gebiet gebunden. Durch die starke Verbreitung von Berg- und Hüttenwerken zwischen dem 11. und 17. Jahrhundert war schließlich der Holzvorrat durch den großen Holzkohlenbedarf stark vermindert. Im sogenannten Wäldervergleich, der 1630 zwischen der Innerbergerhauptgewerkschaft und dem Stift Admont geschlossen wurde, waren erstmals Besitzteilungen in Angriff genommen worden. 1872 kam es zwischen der nunmehrigen Innerberger Aktiengesellschaft und dem Stift Admont zur Besitzteilung.

Die Umstellung von Holz auf Steinkohle in der Erzverhüttung veranlaßte die Alpine-Montangesellschaft als Nachfolgerin der Innerberger-AG, große Waldflächen abzustoßen. Im Jahre 1889 wurden somit die "Gesäuse- und St. Gallener Forste" an das Land Steiermark verkauft.

Die Steiermärkischen Landesforste sind, gemessen an bestimmten betriebswirtschaftlich relevanten Kennzahlen wie Gesamtumsatz, Bilanzsumme oder Beschäftigtenstand, der zweitgrößte Wirtschaftsbetrieb des Landes Steiermark. Darüber hinaus sind sie auch jener Betrieb, der **beachtliches Landesvermögen** in Form von Grund- und Boden verwaltet. Welchen realen Wert die rund 27.700 ha Gesamtbetriebsfläche mit insgesamt 289 Objekten (Beilage 1) und umfangreichen Betriebseinrich-

tungen repräsentiert, ist auf der Grundlage der einzelnen Inventarien, Einheitswerterklärungen und sonstiger einschlägiger Aufzeichnungen des Rechnungswesens nicht exakt feststellbar. In Summe ist sicher ein **vielfacher Milliardenwert** anzusetzen.

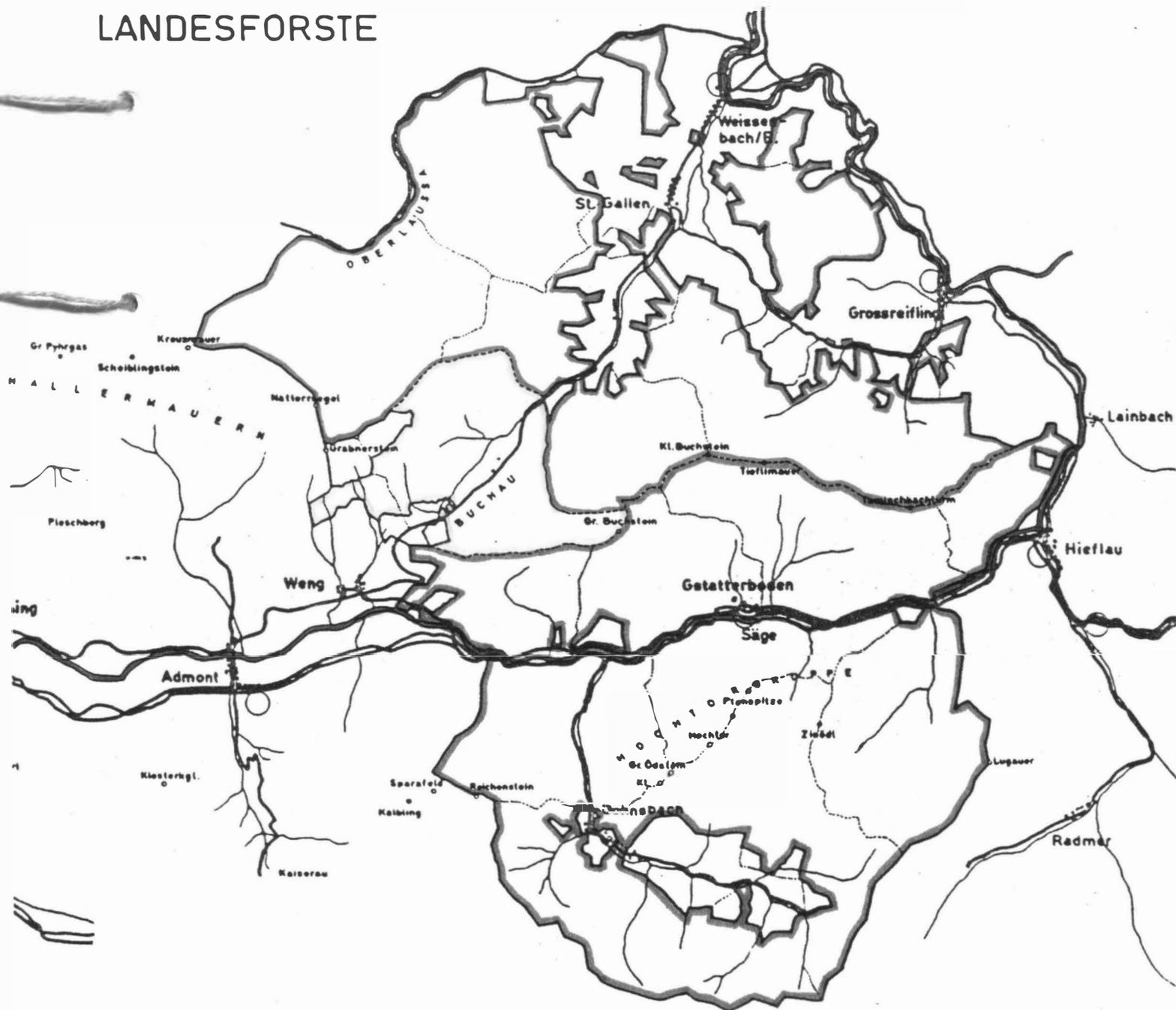
Daraus muß gefolgert werden, daß den Verantwortungsträgern der Steiermärkischen Landesforste neben den Aufgaben der Unternehmensführung nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten - als Produktions- und Dienstleistungsbetrieb - im höchsten Maße auch die Aufgabenstellung der **Vermögensverwaltung** zukommt.

Die Steiermärkischen Landesforste sind räumlich

- in die Forstverwaltung St. Gallen,
- in die Forstverwaltung Gstatteboden und in das Revier Buchau gegliedert.

Geographisch liegen die Landesforste, wie aus der nachfolgenden Karte zu ersehen ist, im Nordosten der Steiermark, rund zwei Drittel der Fläche im sogenannten Ennsknie, ein Drittel südlich der Enns.

LANDESFORSTE



Von der Gesamtfläche von rund	27.663 ha
entfallen auf Wald rund	15.928 ha
auf landwirtschaftl. Nutzfläche Gärten und Alpen rund	3.274 ha
auf Ödland rund	8.451 ha .

Geologisch ist der Forstbesitz zum größten Teil den nördlichen Kalkalpen, zum geringeren Teil der Grauwackenzone zuzurechnen. Die höchste Erhebung innerhalb des Besitzes bildet mit 2.365 m Seehöhe das Hochtorn, die Mündung des Laussabaches in die Enns an der Landesgrenze zu Oberösterreich bildet mit 365 m Seehöhe den tiefsten Punkt.

3.2 Verwaltungsmäßige Gliederung

Die **verwaltungsmäßige Gliederung** der Steiermärkischen Landesforste stellt sich wie folgt dar:

Der **Direktion in Admont** unterstehen die beiden Forstverwaltungen in

- * St. Gallen und
- * Gstatterboden.

Sie werden weitgehend als selbständige Wirtschaftseinheiten geführt. Unmittelbar der Direktion unterstehen ferner

- * der Forstschutzbezirk (Revier) Buchau und
- * die Säge in Gstatterboden.

Die **Forstverwaltung St. Gallen** umfaßt folgende Reviere:

Oberlaussa, Unterlaussa, Oberreith, Weissenbach und Tamischbach.

Das in einigen Operaten separat angeführte Revier St. Gallen ist verwaltungsmäßig dem Revier Oberreith zuzurechnen.

Die **Forstverwaltung Gstatterboden** hat forstreviermäßig folgende Gliederung:

Lauferwald, Gstatterboden, Hieflau/Hartelsgraben, Johnsbach und Gofer.

Eine weitere detaillierte Gliederung nach Nutzflächen, Bonitäten, jagdreviermäßiger Gliederung etc. ist der Beilage 2 zu entnehmen.

Zur Organisation und den **inneren Aufbau** der Steiermärkischen Landesforste stellt der Landesrechnungshof fest:

Die Darstellung der verwaltungsmäßigen Gliederung dieses Wirtschaftsbetriebes stößt insoferne auf Schwierigkeiten, als keine verbindliche Dokumentation des "Soll-Standes" in Form eines neuen Organisationsstatutes oder -schemas vorliegt.

Bereits im formellen Bereich sind gewisse Unklarheiten festzustellen. Als Beispiele sind anzuführen:

- * Aus den vorgelegten Unterlagen ist die richtige Bezeichnung der Forstverwaltung, die von Admont bzw. Gstatterboden aus geführt wird, nicht erkennbar. Zahlreiche Unterlagen des Rechnungswesens sind mit dem Stempelaufdruck: "Landesforstverwaltung Admont" versehen (Beilage 3).

Andere Unterlagen, z.B. der Dienstpostenplan, führen wiederum die Bezeichnung "Verwaltung Gstatterboden". Der Landesrechnungshof stellt den Mangel eines Organisationsschemas oder einer anderen gültigen Regelung fest.

- * Die Unterlagen des Rechnungswesens und der Schriftverkehr werden vom Direktor der Landesforste mit "Landesforstdirektor" unter dem Namenszug gezeichnet. Laut Anmerkung zum Landesgesetzblatt Nr. 6 vom 7. März 1985 (Beilage 4) ist dies jedoch die Funktionsbezeichnung des Vorstandes der Fachabteilung für das Forstwesen (Beilage 5).

4. FESTSTELLUNGEN ZUM RECHNUNGSWESEN

4.1 Entwicklung des Rechnungswesens

Das Rechnungswesen der Steiermärkischen Landesforste basiert auf einem Buchhaltungssystem, dessen Kontenplan sich in keines der im Wirtschaftsleben üblichen und bewährten Formen einordnen läßt.

Eine schriftliche Grundlage über die Herkunft dieses Kontenrahmens ist nicht gegeben. Nach mündlicher Überlieferung hat ein ehemaliger k. und k. Zahlmeister vor dem I. Weltkrieg, etwa um die Jahrhundertwende, den damaligen "St. Gallener und Gesäuse-Forsten" als Buchhalter gedient und diesen Kontenrahmen, wie er größtenteils heute noch in Verwendung steht, eingerichtet.

Entsprechend der Betriebsstruktur werden bis heute die laufenden Geschäftsfälle in den zwei Forstverwaltungen St. Gallen und Admont (oder Gstatterboden) buch- und belegmäßig separat erfaßt. Die Steiermärkischen Landesforste unterhalten somit zwei weitgehend selbständig tätige Buchhaltungsstellen.

Anstelle des seinerzeit geführten "Journal-Hauptbuches" werden die entsprechenden Aufzeichnungen seit ca. 20 Jahren auf Durchschreibekontoblättern (System "Ruf") in St. Gallen händisch, in Admont maschinell geführt.

Die Lohnbuchhaltung, die bis 1965 für jede der beide Forstverwaltungen separat geführt wurde, ist insofern modernisiert worden, als sie zentral für die Arbeiter aller Betriebszweige u. EDV-unterstützt in Admont eingerichtet wurde.

Es ist anzuführen, daß diese "Modernisierung" auf das persönliche Engagement des mit der Lohnverrechnung betrauten Beamten zurückzuführen ist. Diese Darstellung der historischen Entwicklung des Rechnungswesens spiegelt bereits die Reformbedürftigkeit wieder. Von den Kontrollinstanzen wurde daher bereits wiederholt auf diese Reformbedürftigkeit des Rechnungswesens hingewiesen und hiezu Reorganisationsmaßnahmen vorgeschlagen. So sind beispielsweise unter anderem

- * die Kritik des Rechnungshofes (Wien) anlässlich einer Einschau im Jahre 1965,
 - * die umfangreichen Ausführungen der Kontrollabteilung der Steiermärkischen Landesregierung bzw. des Landesrechnungshofes anlässlich
 - ** der Überprüfung der Forstverwaltung St. Gallen 1969 (GZ.: KA 61/LAD G 20/6-69),
 - ** der Einschau bei den Landesforsten 1977 (GZ.: KA 61/LAD L 22/13-77) sowie
 - ** der jährlich vorgenommenen Prüfungen der Rechnungsabschlüsse
- anzuführen.

4.2 Grundlagen des Rechnungswesens

Bei den Landesforsten wird, wie bereits erwähnt, eine Durchschreibebuchhaltung System "Ruf" und zwar

in St. Gallen händisch und
in Admont maschinell

geführt.

Diese Buchführungen beinhalten

- die Kontoblattsammlung, getrennt nach Sach- und Personenkonten und
- das Journal.

Weitere Unterlagen im Rechnungswesen der Landesforste sind:

- * die Kassabücher
- * die Lohnbuchhaltung - zentral in Admont geführt und EDV-unterstützt
- * Geschäftsaufzeichnungen und Hilfsaufzeichnungen
- * Kalkulationen und Kostenberechnungen
- * die Inventarbücher
- * Belegsammlungen
- * diverser Schriftverkehr

Im **Ergebnis** liefert das **Rechnungswesen** u.a.:

- * die Schlußbilanz zum jeweiligen 31. Dezember mit einer sogenannten "Inventur zur Schlußbilanz"
- * eine sogenannte "Gewinn- und Verlustrechnung"

- * Jahreserfolgsrechnungen, gegliedert nach
Erfolgsrechnung und
Finanzgebarung (Grundlage für den kameralen
Abschluß des Landes)
- * Jahresabschlüsse in Form von Wirtschaftsplänen
(Grundlage für den kameralen Abschluß des Landes)
- * diverse Anlagen, Berichte, Statistiken und Tabellen
sowie Hilfsaufstellungen

4.3 Organisation des Rechnungswesens

Die Grundlage für das gesamte Rechnungswesen bildet die Buchhaltung. Das in Anwendung stehende Buchhaltungssystem hat einen Kontenplan, der insgesamt folgende 15 Hauptkonten umfaßt:

- 1 Kassa
- 2 Bauten
- 3 Kontokorrent
- 4 Bezüge
- 5 Unkosten
- 6 Holzverwertung
- 7 Nebenbetriebe
- 8 Kulturen
- 9 Bauten
- 10 Jagd und Fischerei
- 11 Nebennutzungen
- 12 Arbeiterfürsorge
- 13 Verschiedenes (Abschreibungen)
- 14 Anlagekonto
- 15 Abschlußkonto (Kapital)

Dieses System hat u.a. die Besonderheit, daß es in den Kontogruppen 6 - 15 je Konto eine Einnahmen- und eine Ausgabenseite gibt.

Den jeweils einem bestimmten Konto zugeordneten Einnahmen stehen unter der gleichen Kontonummer Ausgaben gegenüber. Bei den einzelnen Geschäftsfällen des Wirtschaftsbetriebes stehen aber in den seltensten Fällen bestimmten Einnahmen dem Grunde nach deckungsgleiche Ausgaben gegenüber - oder umgekehrt. Darüber hinaus ist aus betrieblichen Gründen in den meisten Fällen die Ausgabenseite wesentlich detaillierter als die Einnahmenseite.

Hiezu werden als Beispiele die Kontenpläne der wichtigen Gruppen 6 "Holzverwertung" und 7 "Nebenbetriebe" angeführt:

Einnahmen

<u>6 Holzverwertung</u>	
6	Rundholz-Vorräte (Bewegung)
611	Holz am Stock
2	Nutzholz
3	Brennholz
4	Nichtederholz (Klaubholz, Christbäume)
62	Forstnebenerzeugnisse (Erträge)
<u>7 Nebenbetriebe</u>	
7	Vorräte (Bewegung). Rund-u.Schnittholz, Säge
711	Schnittholz
2	Schnittholz-Abfälle (Sprei'el, Stöckel, Spä
3	Lohnschnitt, Maschinenbenützung
4	Verschiedene Einnahmen
72	Erträge aus der Kraftfahrzeugwerkstätte
72x	Erträge aus dem Kraftfahrzeugbetrieb. x =
73	Erträge aus dem E-Werksbetrieb (Oberlaussa)
741	Sonstige Vorräte
742	Erträge von Regiewiesen

Ausgaben

<u>6 Holzverwertung</u>	
611	Löhne für Erzeugen, Aueformen, Rücken, Bringen, Sortieren, Lagern und Vermessen des Holzes
2	Fuhrlohne
3	Verladekosten
31	Frachten und Gebühren (Rundholz)
41	Verbrauchsmaterial Motorsägen
2	" Seilwinden und Kräne
3	" Schleppfahrzeuge
4	" Sonstiges
51	Instandhaltung Motorsägen
2	" Seilwinden und aräne
3	" Schleppfahrzeuge
4	" Sonstiges
6	Werkzeugbeihilfen
7	Schneeräumung auf Forststraßen und sonstiges
8	Forstarbeiter-Transporte (zur und von der Arbeit)
62	Forstnebenerzeugnisse (Kosten)
<u>7 Nebenbetriebe</u>	
Sägebetrieb:	
7111	Rundholzplatz
2	Vorratslagerung von Rundholz
3	Rundholz-Verschnitt
4	Manipulation und Verladung
5	Frachten und Gebühren für Schnittholz
6	Leistungsprämien
7	Verschnittkosten auf fremden Sägen
712	Verbrauchsmaterial
7121	Strombezug für den Sägebetrieb
713	Instandhaltung von Maschinen, Werkzeugen und Geräten
7131	Frontstapler (alle Kosten)
714	Feuerversicherung
5	Miet- und Pachtzinse
6	Sonstiges
7	Rundholz-Einkauf
8	Sägearbeiter-Transport (zum und vom Sägewerk)
9	Werkzeugpauschale
Kraftfahrzeugbetrieb:	
72	Kraftfahrzeugwerkstätte (Heizung, Bestandteile, Gae u.M.)
721	Gabelstapler 1968 (Forstbetrieb), alle Kosten
72x1	Kraftfahrzeuge: Fahrerlöhne
2	Betriebsstoffe
3	Instandhaltungskosten
4	Versicherung, Steuer, Geb.
73	E-Werksbetrieb (Oberlaussa)
741	Sonstige Vorräte (Tankstelle Gstatterboden)
742	Regiewiesen

Aus diesem Kontobild ist ersichtlich, daß in der Gruppe 6 "Holzverwertung" zahlenmäßig die Ausgabenseite 16 Hauptposten, die Einnahmenseite lediglich 6 Hauptposten umfaßt. In der Kontogruppe 7 ist das Verhältnis 10 Einnahmenpositionen zu 26 Ausgabenpositionen.

In der praktischen Anwendung dieses Rahmens ergibt sich daraus folgendes:

- * Im ziffern- und betragsmäßigen Abschluß jeden Kontos werden die rechnerischen Ergebnisse der einen Seite gegen jene der anderen Seite verrechnet. Im Saldo geht damit die wertmäßig niedrigere Seite unter - und im "Ergebnis" bleibt ausschließlich der Überhang der wertmäßig größeren Seite über.
- * Die einzelnen Posten sind darüber hinaus auch vom Sachinhalt her nicht deckungsgleich. Eine der Schwierigkeiten, die dieses Kontenschema verursacht, besteht nach Ansicht des Landesrechnungshofes darin, daß Hand in Hand mit dem betragsmäßigen Untergang der wertmäßig niedrigeren Seite auch deren sachlicher Inhalt verlorenght.

Diese **Auswirkungen der Saldierung** sind auch am Beispiel der Kontogruppe 13 aus der Buchhaltung St. Gallen wie folgt zu ersehen:

Die Kontengruppe 13 hat "VERSCHIEDENES" zum Sachinhalt.

Laut Kontenplan sind es auf der **Einnahmenseite** u.a. Zinsen, Rückersätze von Gehältern und von Sozialversicherungsbeträgen, ao. Ertrag.

Auf der **Ausgabenseite** sind es u.a. Vermessungskosten, Forsteinrichtungen, Lagerpachte, privatrechtliche Lasten, ao. Aufwand.

In der Buchführung von St. Gallen beträgt die Summe der diesem Konto zugeordneten Ausgaben insgesamt S 141.279,04.

Da in der gleichen Periode der Einnahmenseite insgesamt rund 1,3 Mio. Schilling zugerechnet wurden, gehen die Ausgaben in der Ergebnisdarstellung insgesamt sowohl betragsmäßig wie auch sachlich völlig unter.

Das Ergebnis stellt sich so dar, als ob es 1985 überhaupt keine privatrechtlichen Lasten (Servitutsbezüge), Vermessungskosten, Lagerplatzpachte etc. gegeben hätte.

Der für die Beweiskraft des Rechnungswesens wichtige **Grundsatz der Bilanzwahrheit** ist somit **nicht gegeben**.

Auf diesen Mangel an der Beweiskraft des Rechnungswesens hat die seinerzeitige Kontrollabteilung wiederholt hingewiesen. Er kann zu schwerwiegenden **Konsequenzen** innerbetrieblich

- * in der Planung für zukünftige Perioden,
- * in der Informationsverpflichtung gegenüber dem Unternehmervertreter,
- * in der innerbetrieblichen Kontrolle

wie auch nach außen

- * gegenüber Geschäftspartnern oder
- * gegenüber der Abgabenbehörde führen.

Der Landesrechnungshof betont, daß diese Mängel vorwiegend Folgeerscheinungen des vorgegebenen Buchhaltungssystems sind. Es muß ferner betont werden, daß die mit dem Rechnungswesen betrauten Mitarbeiter der Landesforste an den Kontenrahmen in der gegenwärtigen Form gebunden sind.

Es ist positiv anzumerken, daß durch zahlreiche Nebenaufzeichnungen betriebswirtschaftlich relevante Tatbestände dargestellt werden.

Hier sind vor allem die seit 1980 geführten und nach Betriebszweigen gegliederten Erfolgsrechnungen der einzelnen Forstverwaltungen zu erwähnen (Beilagen 6 und 7). Diese detaillierten Ertrags- und Aufwandsdarstellungen können als Vorstufe einer Kostenstellenrechnung bezeichnet werden.

Nach Auffassung des Landesrechnungshofes besteht die zentrale **Aufgabe des Rechnungswesens**, in der Ermittlung jener Betriebsergebnisse, die nicht nur als Maßstab für die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens in der Vergangenheit dienen, sondern auch die Grundlagen für die in der **Zukunft zu treffenden Entscheidungen** liefern.

Als wichtigste **Ergebnisse des betrieblichen Rechnungswesens** gelten

- * die Ermittlung des Ertrages,
- * die Ermittlung des Aufwandes,
- * daraus abgeleitet die Ermittlung des Gewinnes bzw. des Verlustes.

Der Landesrechnungshof wiederholt:

Um die **Ergebnisse des Rechnungswesens** in die Entscheidungsprozesse einbinden zu können, müssen sie **wahr** und **klar** sein. D.h., ihre Verwendung für die Verarbeitung mit anderen Ergebnissen darf nicht durch Fiktionen, Verdoppelungen oder Weglassungen (Saldierungen) zu falschen bzw. unbrauchbaren Ergebnissen führen.

4.4 Problematik des bestehenden Rechnungswesens

Anhand folgender Beispiele aus dem Wirtschaftsjahr 1985 soll die Problematik der mangelnden Beweiskraft des Rechnungswesens veranschaulicht werden:

- * Darstellung des Betriebsertrages im Rechnungswesen der Landesforste
- * Berichtigung des Rundholzeinsatzes an die betriebs-eigene Säge
- * Berichtigung fiktiver kalkulierter Erträge im Bereich der Kraftfahrzeuge
- * Darstellung des berichtigten Ertrages

Darstellung des Ertrages im Rechnungswesen der Landesforste

Zunächst einige theoretische Erläuterungen, die für die praktische Umsetzung von Bedeutung sind:

Im gängigen betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch ist der **Ertrag** der (in Geld bewertete) Wertzugang einer Periode, dem als Gegenbegriff der **Aufwand** gegenübersteht.

Die Differenz aus Ertrag und Aufwand, der **Erfolg**, ergibt

- positiv den **Gewinn**
- negativ den **Verlust**.

Der Ertrag ist somit die Summe aller Einnahmen, die auf Grund **des Verkaufes** von hergestellten Produkten oder auf Grund von an Dritten erbrachten Leistungen

innerhalb einer Periode erzielt wurden. Der Ertrag wird vermehrt um positive Warenbestandsänderungen und um Verkaufserlöse von Vermögensgegenständen.

Aus diesen Definitionen ergibt sich, daß Erträge - mit Ausnahme der Bestandsänderungen - nur im **Außenumsatz** erzielt werden können.

Innenumsätze, die nicht oder noch nicht zu Außenumsätzen führen, sind ausschließlich durch eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung zu dokumentieren.

Nach dem derzeit gültigen Kontenplan der Steiermärkischen Landesforste wird der Ertrag in unterschiedlicher Form dargestellt. Die vorgelegten Unterlagen lassen zumindest zwei Versionen erkennen:

- Die Gewinn- und Verlustrechnung und
- die Jahreserfolgsrechnung.

Die vorgelegte "Gewinn- und Verlustrechnung", die mit der klassischen Form der gleichnamigen Betriebsergebnisdarstellung nach den Grundsätzen der Doppik wenig gemein hat, zeigt die Summe jener Kontenergebnisse, deren Salden als Erträge die Aufwendungen der gleichen Konto-Gruppe übersteigen (Beilage 8). Sie kann als "Bruttounutzenrechnung" bezeichnet werden. Diese Ertragsdarstellung weist für 1985 als **Summe aller Erträge** nach Abzug des Jahresverlustes insgesamt ein **Ergebnis von S 34,623.916,55** aus.

Die "**Jahreserfolgsrechnung**" (Beilage 9) ist in zwei Abschnitte geteilt, und zwar in

- die "Erfolgsrechnung" und
- die "Finanzgebarung".

Die **Erfolgsrechnung** umfaßt vier Ertragsgruppen:

- * den Betriebsertrag
- * den Geschäftsertrag
- * den Finanzertrag
- * den ao. Ertrag

Für die gegenständliche Sachverhaltsdarstellung ist vorerst nur der **Betriebsertrag** von Bedeutung.

Unter "Betriebsertrag" wird, nach dem derzeit gültigen Kontenplan, die Summe aller aus dem Umlaufvermögen stammenden Erträge verstanden. Dazu zählen beispielsweise die Holzerträge, die Erträge aus der Säge, Teile des Jagdpachtertrages, soweit sie nicht der Vermietung von Jagdhäusern zuzurechnen sind, die Erträge aus dem E-Werksbetrieb.

Als **Summe der Betriebserträge** aller Teilbereiche weisen beide Forstverwaltungen in der Jahreserfolgsrechnung für 1985 einen Betrag von **S 58,085.925,79** aus.

Zählt man zum Betriebsertrag von	S 58,085.925,79
noch den Geschäftsertrag von	S 6,781.359,--
und den Finanzertrag von	S 61.339,10
sowie den ao. Ertrag von	S 205.521,68
so ergibt das als Summe aller Erträge	<u>S 65.134.145,57</u> =====

Es ist festzustellen, daß diese "Summe aller Erträge" fast doppelt so hoch ist wie jene, die sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung (34,6 Mio. Schilling) ergibt. Ein außenstehender Dritter kann - auch wenn er sachkundig

ist - ohne eingehende intensive und zeitaufwendige Untersuchungen nicht feststellen, ob überhaupt einer dieser Werte, und wenn ja, welcher Wert für die Betriebsanalysen und betriebswirtschaftlichen Aussagen verwendet werden kann.

Berichtigung des Rundholzeinsatzes an die betriebseigene Säge:

Die Forstverwaltung Gstatterboden weist im Betriebsertrag des Teilbereiches Forst einen Ertrag von S 23,254.450,85 aus.

Diese S 23,254.450,85 setzen sich aus Rundholzlieferungen von S 13,952.863,60 an außenstehende Dritte und einer Rundholzlieferung von S 9,301.587,25 an die betriebseigene Säge zusammen.

Im Betriebsbereich Säge wurde dieses Rundholz zu Schnittholz verarbeitet. Der Schnittholzertrag der Säge ist in der Ertragsberechnung mit S 11,338.618,44 ausgewiesen.

In der Gesamtdarstellung des Betriebsertrages wurden nun die Einzelerträge der Teilbereiche zusammengefaßt. In der Gesamtergebnisermittlung ist es somit zu einer Doppelerfassung des Ertrages in der Höhe des Rundholzeinsatzes an die Säge gekommen.

Der bisher ausgewiesene Betriebsertrag für 1985 wäre daher aus diesem Grunde um S 9,301.587,25 zu berichtigen.

Berichtigung fiktiver kalkulierter Erträge im Bereich der Kraftfahrzeuge:

Die bisher gewählte Form der Darstellung von Geschäftsfällen des Kraftfahrzeugbetriebes in der Geschäftsbuchhaltung weist nachfolgende Besonderheiten auf:

Anstatt auf der Ausgabenseite dieses Kontos lediglich die tatsächlich entstandenen Aufwendungen für den KFZ-Betrieb zu erfassen, wie z.B. Treibstoffe, Versicherungsprämien, Reparaturen und Instandhaltungen, Kraftfahrzeugsteuer, Abschreibungen und anteilige Fahrerlöhne, und auf der Einnahmenseite die an Dritte erbrachten und fakturierten Leistungen zu verbuchen, werden beide Seiten dieses Kontos zusätzlich mit den fiktiven Ergebnissen einer sogenannten "Kalkulation" belastet und - wie später anhand der konkreten Zahlen dargelegt wird - erheblich aufgebläht.

Diese Kalkulation geht von der Überlegung aus, die von den betriebseigenen Kraftfahrzeugen (VW-Busse, Unimog, Traktoren etc.) erbrachten Leistungen - ausgedrückt in Einsatzstunden bzw. gefahrenen Kilometern kalkulatorisch derart zu errechnen, als ob diese Leistung von einem außenstehenden Dritten (Frächter) erbracht worden wäre.

Das Ergebnis dieser Kalkulation wurde sodann

- * auf der Ausgabenseite den einzelnen "Kostenstellen" zugerechnet und
- * auf der Habenseite dem tatsächlichen Ertrag gutgebucht.

Dadurch ergeben sich folgende **Auswirkungen auf das Rechnungswesen:**

* Der im Rechnungsabschluß für 1985 dargestellte Ertrag	
aus dem Bereich der FV St. Gallen wurde um	S 571.847,--
aus dem Bereich der FV Gstatterboden um	S 1,500.024,--
	<hr/>
insgesamt somit um	S 2,071.871,--
	=====

überhöht ausgewiesen.

- * Die einzelnen "Kostenstellen" wurden mit überhöhten, fiktiven Beträgen belastet.
- * Im formal bilanztechnischen Sinne enthält das Rechnungswesen und der Rechnungsabschluß
 - Elemente der Kostenstellenrechnung (anteilige Kosten der Werkstätte, anteilige Lohnkosten)
 - Elemente der Einnahmen/Ausgabenrechnung (Reparaturen und Instandhaltungen bzw. Erträge an Dritte) und
 - Elemente der Betriebskalkulation (anteilige soziale Lasten, errechnete Kilometerleistungen etc.)

Auf die Ermittlung des Gewinnes hat diese Kalkulation keinen Einfluß, da sowohl die Soll- wie auch die Haben-seite betragsmäßig gleichartig belastet wurden.

Zur Kalkulation selbst stellt der Landesrechnungshof fest: Grundsätzlich ist gegen die Kalkulation als Kostenrechnungselement des betrieblichen Rechnungswesens nichts einzuwenden, wenn sie als Nebenrechnung zur Betriebsabrechnung, z.B. zur Feststellung von Kosten, zur Ermittlung von Preisen oder zu Rentabilitätsberechnungen, dient.

Dazu sind nachstehende Kriterien einzuhalten:

- * Die Ergebnisse, soweit sie auf Hypothesen aufgebaut sind, dürfen nicht direkt in die Finanzbuchhaltung übernommen werden.
- * Die Kalkulation ist so aufzubauen, daß sie beim Vergleich gleichartiger Betriebsabläufe auch gleichartige bzw. gleichwertige Berechnungsgrundlagen verarbeitet.

Beiden Bedingungen entspricht die vorliegende Kalkulation nicht.

In den beiden Forstverwaltungen wurden die Kraftfahrzeugkosten einzeln pro Kraftfahrzeug errechnet (Beilage 10). Im Bereich der tatsächlichen Kosten (Treibstoff, Versicherungsprämien etc.) wurden u.a. auch die Fahrerlöhne und anteilige Lohnnebenkosten verbucht. Hierbei wurde insoferne inkonsequent vorgegangen, als den einzelnen Fahrzeugen sehr unterschiedliche Kosten zugerechnet wurden.

So wurden z.B. dem "Unimog 1980"

Fahrerlöhne von	S	183.444,--
+ 60 % soziale Lasten von	S	110.066,--
insgesamt somit	S	293.510,--

angelastet.

Hingegen betragen beim "VW-Kombi 1974"

die Fahrerlöhne nur	S	872,--
und die 60 % soziale Lasten	S	523,--
insgesamt somit	S	1.395,--

Die Erklärung für diese unterschiedliche Berechnung ist, daß die in Wahrheit wesentlich höhere Lohntangente beim VW-Bus bereits größtenteils der Position "Straßenbau" zugerechnet worden war.

Allein durch diese unterschiedliche Vorgangsweise in einzelnen Detailberechnungen erscheint die Aussagekraft dieser Nebenrechnung nicht mehr gewährleistet.

Weiters ist festzustellen, daß die Gleichwertigkeit von Berechnungselementen deshalb nicht gegeben ist, da die Forstverwaltung Gstatterboden als Sozallastanteil einen Aufschlag von 60 % gewählt hat, während der in St. Gallen durchgeführten Kalkulation ein Aufschlag von 100 % zugrundegelegt worden war. Es konnte innerhalb des Unternehmens "Steiermärkische Landesforste" keine stichhaltige Begründung für diese unterschiedliche Vorgangsweise gefunden werden.

Darstellung des berichtigten Ertrages:

Als Folge der vorhin aufgezeigten Darstellungen für den Rundholzeinsatz an die betriebseigene Säge und den KFZ-Betrieb würden sich folgende Berichtigungen des Ertrages für das Wirtschaftsjahr 1985 ergeben:

Betriebsertrag lt. Betriebsbuchhaltung	S 58,085.925,79
- Doppelerfassung Rundholz Lieferung an Säge	S 9,301.587,25
- kalkulierter Ertrag KFZ	S 2,071.871,--

= berichtiger Betriebsertrag lt. LRH	S 46,712.467,54
	=====
+ Geschäftsertrag wie bisher	S 6,781.359,--
+ Finanzertrag wie bisher	S 61.339,10

Zwischensumme	S 53.555.165,64
	=====
+ ao. Ertrag	S 205.521,68

= berichtigte Ertragssumme der "Erfolgsrechnung lt. LRH	S 53,760.687,32
	=====

Der Landesrechnungshof betont ausdrücklich, daß die oben dargestellte Berichtigung auf der Basis des bisherigen Buchführungssystemes der Steiermärkischen Landesforste durchgeführt wurde. Die klassische Form der Ertragsermittlung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe würde eine Umstellung auf den ÖKW-Kontenrahmen unter Beachtung der Vorschläge, wie sie etwa der "Hauptverband der Land- und Forstwirtschaftsbetriebe in Österreich" mit seinem Kontenrahmen erarbeitet hat, erfordern.

Der Landesrechnungshof empfiehlt daher dringend, das bisherige Buchführungssystem und das betriebliche Rechnungswesen (Kostenrechnung) im Sinne der vom Landesrechnungshof getätigten Ausführungen umzustellen, sodaß neben dem periodischen Überblick über die Betriebstätigkeit und den Betriebserfolg auch jederzeit **Wirtschaftlichkeitsaussagen** abgeleitet werden können.

4.5 Feststellungen zur Erfassung des Betriebsvermögens (Inventar)

Eine der wesentlichsten Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens ist die Durchführung einer körperlichen Bestandsaufnahme der Wirtschaftsgüter eines Betriebes (Inventur).

Die Erstellung eines Bestandsverzeichnisses (Inventar) zu einem bestimmten Stichtag dient der Dokumentation des Betriebsvermögens. Der Vergleich der in den Geschäftsaufzeichnungen erfaßten Bestände zum körperlich tatsächlich vorhandenen Ist-Bestand ist ein wesentlicher Bestandteil der betriebsinternen Kontrolle.

Auf die Bewertung von Lagerbeständen des Umlaufvermögens (z.B. Holz) wird bei den Feststellungen zur betriebs-eigenen Säge gesondert eingegangen werden.

Die stichprobenweise Prüfung der Inventarien bei den Steiermärkischen Landesforsten ergab folgendes:

Eine körperliche Bestandsaufnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, insbesondere von mittel- und niederwertigen Einrichtungsgegenständen, Werkzeugen, etc., erfolgte in den letzten Jahren nur äußerst selten und in äußerst kleinen Teilbereichen.

Der Vergleich von Soll- zum Ist-Stand ist daher nicht möglich, sodaß die buchmäßige Erfassung des Inventars nicht der Realität entspricht.

Trotz dieses Mangels werden alljährlich zum Bilanzstichtag äußerst umfangreiche Inventarien verfaßt. Hiebei

werden seitenweise (Beilage 11) und unter größtem Zeitaufwand Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zum Erinnerungswert von 5 1,-- pro Stück erfaßt, ohne daß die Gewähr für die wert- und zahlenmäßige Richtigkeit dieser "Dokumentation" gegeben wäre.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist daher die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens weder in materieller noch in formeller Hinsicht erfüllt.

Der Landesrechnungshof schlägt daher folgende Vorgangsweise zur Behebung der festgestellten Mängel und für eine rationelle Werterfassung vor:

- * Durchführung einer **körperlichen Bestandsaufnahme aller Wirtschaftsgüter** des Anlagevermögens unter der Leitung der verantwortlichen Bereichsleiter. Dabei wären die an Ort und Stelle durchgängig zu verfassenden Inventurlisten mit dem Aufnahme datum und der Paraphe des Erstellers zu versehen und als Dokument nach handelsrechtlichen Bestimmungen aufzubewahren.
- * Verfassung von Reinschriften zu diesen Inventurlisten als Spiegelbild zu den Aufnahmeprotokollen mit allen einzelnen Posten und Werten.
- * Zu den weiteren Stichtagen wären, zur Vermeidung erheblichen Verwaltungs- und Zeitaufwandes, bereichsweise jene Positionen, die lediglich zum Erinnerungswert von einem Schilling aufschei nen, zusammenzufassen, und unter Hinweis auf das Aufnahmedokument in einer Position zu dokumentieren.

Zu beachten wären lediglich fallweise Abgänge oder das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus diesen Sammelpositionen.

- * Neuanlagen von Inventarien wären unter Hinweis auf die jeweiligen Aufnahmeprotokolle zur körperlichen Bestandsaufnahme mit relativ wenig Verwaltungsaufwand anzulegen und fortzuführen. Der seitenweise Übertrag unüberprüfter Erinnerungswerte erscheint somit entbehrlich.

5. FESTSTELLUNGEN ZUM PERSONALWESEN

5.1 Mitarbeiterstand

Der Mitarbeiterstand bei den Steiermärkischen Landesforsten ist aus der nachfolgenden Aufstellung ersichtlich. Aus Vereinfachungsgründen wurden die Beamten nur in der Endsumme ausgewiesen.

Die Aufstellung ist nach den Bereichen

- Direktion Admont,
- Forstverwaltung Gstatterboden und
- Forstverwaltung St. Gallen

gegliedert; der Ist-Stand betrifft das Wirtschaftsjahr 1985 und ist dem für 1985 gültigen Dienstpostenplan (DP) gegenübergestellt:

Personalstruktur 1985

	Dion Admont			FV.Gstbd.		FV.St.G		S u m m e		
	DP	Ist	Anmerkng	DP	Ist	DP	Ist	DP	Ist	Diff
Höherer forst- techn.Dienst	1	1		1	1	2	2	4	4	0
Gehobener Rech- nungsdienst	1	1	C+30a	-	-	1	-	2	1	- 1
Gehobener Forst- dienst	5	3		5	5	6	7	16	15	- 1
Verwaltungsfach- dienst	2	1		-	-	-	-	2	1	- 1
Kanzleidienst	-	1		-	-	-	-	-	1	+ 1
mittlerer Jagd- schutzdienst	1	1		5	5	4	4	10	10	0
=	10	8		11	11	13	13	34	32	- 2
davon Beamte								22		
Kollektivver- trag	4		bei Gstbden.	37	58	45	38	86	96	+ 10

Der Personalstand bei den Beamten und Vertragsbediensteten ist gegenüber dem Dienstpostenplan um zwei Dienstposten verringert worden. Bei den Arbeitern ist

* in der Forstverwaltung Gstatterboden (inklusive Direktionsbereich) eine Überbesetzung von 17,

* in der Forstverwaltung St. Gallen eine Unterbesetzung von 7 Arbeitern,

insgesamt somit eine Überbesetzung von 10 Dienstposten gegenüber dem Dienstpostenplan festzustellen.

Hiezu ist ergänzend festzustellen, daß im Dienstpostenplan die Stellen der Forstfacharbeiterlehrlinge nicht ausgedruckt sind. In den vorgelegten Unterlagen sind für den Bereich der Forstverwaltung St. Gallen handschriftlich neun derartiger Dienstposten angemerkt, sodaß sich die Differenz auf nur mehr einen Dienstposten vermindert.

5.2 Allgemeines zum Personalaufwand

Die Steiermärkischen Landesforste decken seit jeher den Großteil ihres Personalaufwandes aus eigenen Betriebsmitteln.

Im konkreten sind es folgende **Personalkosten**:

- * die Bezüge der aktiven Beamten
- * die Bezüge der Vertragsbediensteten
- * die Löhne der Arbeiter
- * die Beamtenpensionen
- * die Arbeiterpensionen (Provisionen), soweit die Provisionsordnung der Steiermärkischen Landesforste zur Anwendung gelangt
- * die Witwen-, Waisen- und Zusatzpensionen

Die ungünstige wirtschaftliche Ertragsentwicklung hat es allerdings erfordert, die Verlustgebarung des Betriebes im **Jahr 1984** durch einen **Betriebsmittelvorschuß** in der Höhe von **6,5 Mio. Schilling** zu überbrücken.

Die fortschreitende Ertragsverschlechterung, die vorwiegend mit einem katastrophalen Holzpreisverfall begründet wurde, zwang die Steiermärkischen Landesforste auch für das Rechnungsjahr **1985** einen weiteren **Betriebsmittelvorschuß** von nunmehr **8,2 Mio. Schilling** zu begehren.

Beiden Anträgen wurde seitens der Steiermärkischen Landesregierung mit der Auflage entsprochen, die Vorschüsse zur Abdeckung der anfallenden Personalkostenrückstände zu verwenden.

Die Steiermärkischen Landesforste waren bisher nicht in der Lage, die obangeführten Betriebsmittelvorschüsse - auch nicht in Raten - zurückzuzahlen.

Die weitere Verschlechterung der Wirtschaftslage veranlaßte die Präsidialabteilung bzw. die Rechtsabteilung I im Amt der Steiermärkischen Landesregierung die Möglichkeit zu prüfen,

- * Teile der Betriebsmittelvorschüsse in Zuschüsse umzuwandeln,
- * die Pensionen der Beamten zu Lasten des Landes und
- * die sogenannten "Provisionen" zu Lasten des Landesbudgets zu übernehmen.

Bei den sogenannten "Provisionen" handelt es sich um Pensionsaufwände für eine bestimmte Gruppe von Arbeitern, die - grob dargestellt - in einem Dienstverhältnis zu den Landesforsten standen, die den Regelungen der ursprünglichen "Innerberger Hauptgewerkschaft" abgeleitet worden waren.

Der letzte Angehörige dieser Bedienstetengruppe wurde 1969 "provisioniert" (= pensioniert), sodaß die Provisionen auf lange Sicht einen auslaufenden Posten darstellen.

Das bisherige Buchhaltungssystem der Landesforste erlaubt es nicht, die Gesamtbelastung am Personalaufwand direkt dem Rechnungswesen zu entnehmen.

Große Teile des Lohnaufwandes, die auf produktive Arbeitszeit entfallen, sind, wie in einer Kostenstellenrechnung, der "Holzverwertung" zugeordnet. Lohnnebenkosten, die die unproduktive Arbeitszeit betreffen, sowie in kleinerem Umfang auch Material- und Instandhaltungskosten sind wiederum aus dem Konto "Arbeiterfürsorge" zu entnehmen. Große Teile des Personalaufwandes wie die Arbeiterlöhne, die Provisionen sowie Witwen- und Waisenpensionen werden in der betriebseigenen Lohnbuchhaltung errechnet.

Die Gehälter der Beamten und Vertragsbediensteten werden im Gegensatz dazu in der Landesbuchhaltung berechnet. Die Bevorschussung der Gehälter wird durch die Landesbuchhaltung veranlaßt, die den Auftrag an die Bank zur Anweisung der Bezüge gibt. Die Direktion der Landesforste refundiert sodann auf Grund der übermittelten Gehaltslisten den Auszahlungsbetrag durch Überweisung an die Bank.

Die Belastung des Gesamtbudgets der Steiermärkischen Landesforste durch den **Personalaufwand** zeigt sich am Beispiel des Rechnungsjahres 1985:

Bezüge der Beamten und Vertragsbediensteten	S 13,757.697,13
Löhne lt. Ermittlung der Lohnbuchhaltung	S 15,291.142,75
Arbeiterfürsorge ohne Pensionen lt. Buchhaltung	S 14,367.002,63
Zwischensumme I	S 43,415.842,31
	=====

Zwischensumme I	S 43,415.842,31
Beamtenpensionen laut Buchhaltung	S 3,124.675,60
Arbeiterpensionen (Provisionen) inkl. Witwen und Waisen lt. Buch- haltung	S 5,127.732,82
Zwischensumme II	S 8,252.408,42 =====
Gesamtbelastung I + II	S 51,668.250,93 =====

Stellt man den **Gesamtaufwand an Personalkosten** von rund **51,67 Mio. Schilling** der **Summe der Erträge**, die sich aus der berichtigten Jahreserfolgsrechnung mit rund **53,76 Mio. Schilling** ermitteln läßt, gegenüber, so ergibt sich, daß 96,11 % der Erträge für die Abdeckung des Personalaufwandes verwendet werden müssen. Gemessen am Betriebsertrag von 46,7 Mio. Schilling ergibt sich bereits eine beachtenswerte Unterdeckung von 110,64 %. Dies bedeutet, daß die gesamte Personalbelastung (inklusive Pensionen) der Steiermärkischen Landesforste für 1985 um 10,64 % höher war, als die Summe der Betriebserträge (Wirtschaftserträge).

Zusammenfassend können aus der Gegenüberstellung des berichtigten Betriebsertrages und der Gesamtbelastung am Personalaufwand folgende Schlüsse gezogen werden:

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht:

- * Die Steiermärkischen Landesforste können ihre Personalkosten insgesamt nicht aus den Erträgen des Wirtschaftsbetriebes decken, sondern müssen andere Erträge, z.B. den Geschäftsertrag und den Finanzertrag, dazu heranziehen.

- * Die Steiermärkischen Landesforste haben eine sehr hohe Personaltangente gemessen an der Betriebsleistung.

Aus formeller Sicht zum Rechnungswesen:

- * Aus dem Rechnungswesen als Spiegelbild des betrieblichen Ablaufes von Geschäftsfällen sind die Personalkosten ohne zeitaufwendige Berechnungen nicht sofort ersichtlich.
- * Um wirtschaftlich relevante Aussagen treffen zu können, mußten die Werte, die als Ertrag ausgewiesen wurden, erst adaptiert und berichtigt werden.

Zum Themenkreis **Selbstzahlung der Pensionen - Betriebsmittelvorschuß** stellt der Landesrechnungshof fest:

Wie bereits vorhin dargestellt, tragen die Steiermärkischen Landesforste

- * die Pensionen der Beamten und
- * die sogenannten "Provisionen" (Arbeiterpensionen)

aus eigenen Mitteln. Somit sind die Steiermärkischen Landesforste mit einem Personalaufwand belastet, den andere gleichartige private Wirtschaftsbetriebe nicht haben. Allerdings muß in diesem Zusammenhang auch festgestellt werden, daß die Landesforste für diesen Personenkreis keine ASVG-Pensionsbeitragszahlungen leisten.

Bis zum Jahre 1982 konnten diese Pensionen auf Grund der positiven Gebarung von den Steiermärkischen Landesforsten selbst erwirtschaftet werden.

Dazu kurz die Entwicklung der Gebarung in den letzten Jahren

1981	Gewinn	+	S	231.217,--
1982	Gewinn	+	S	121.998,--
1983	Verlust	-	S	1,729.880,--
1984	Verlust	-	S	6,001.413,--
1985	Verlust	-	S	8,277.157,--

Die Ursachen für diese negative Entwicklung in den letzten Jahren liegen vor allem in einem **katastrophalen Einbruch im Holzgeschäft**. Das durchschnittliche Preisniveau am Schnitt- und Rundholzmarkt entspricht jenem des Zeitraumes 1972/73. Aber auch die Jagdpachteinnahmen sind in den letzten Jahren rückläufig, weil einzelne Jagden nicht oder nicht kostengünstig verpachtet werden konnten. Im Jahre 1986 waren als Folge des sowjetischen Reaktorunfalles (Sistierung der Abschüsse bis Mitte Juli 1986) weitere zusätzliche Einnahmenausfälle eingetreten.

In Anbetracht der dargestellten finanziellen Situation der Steiermärkischen Landesforste, die sich in nächster Zeit noch wesentlich verschlechtern könnte, wird empfohlen, Überlegungen anzustellen, hinsichtlich der Belastung durch die Bedeckung des Pensionsaufwandes, die vergleichbare private Betriebe nicht zu tragen haben, eine entsprechende Sonderregelung zu treffen.

Hiebei wäre auch die Umwandlung des Betriebsmittelvorschusses in einen Betriebsmittelzuschuß und eine allfällige zeitlich zu begrenzende Übernahme der Pensionskosten durch das Land Steiermark als verantwortlicher Unternehmer zu erwägen.

Der Landesrechnungshof erwartet aber gleichzeitig, daß die Landesforste durch weitere Rationalisierungs- und Reorganisationsmaßnahmen einen eigenen Beitrag leisten, um die derzeitige finanziell schwierige Situation zu bewältigen.

Dazu gehört aber auch das Bestreben in personeller Hinsicht gleichartige Betriebsbedingungen wie in der Privatwirtschaft zu schaffen. D.h., es wären auch Überlegungen anzustellen, ob in Hinkunft Bedienstete in ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis übernommen werden sollten, da dadurch wesentliche Belastungen durch den dann zu tragenden Pensionsaufwand anfallen. Der Landesrechnungshof sieht jedenfalls für einen Wirtschaftsbetrieb des Landes, der dieselben Aufgaben wie ein gleichartiger privater Betrieb hat, keine Begründung für eine Pragmatisierung von Bediensteten.

Auch in anderen Bereichen des Landes, wie z.B. bei den Steiermärkischen Krankenanstalten, werden neu eingestellte Bedienstete nicht mehr pragmatisiert.

Dies würde für den Betrieb "Steiermärkische Landesforste" für die Zukunft

- * keine Pragmatisierung von neu aufgenommenen Bediensteten und
- * Schaffung von ASVG-Bedingungen gleichmäßig für alle Bediensteten

bedeuten.

Da eine dauerhafte wirtschaftliche Konsolidierung des Betriebes grundsätzlich notwendig erscheint, wäre bei der obigen Vorgangsweise die bereits in Erwägung gezogene Übernahme der Pensionslast für die derzeitigen Beamten insoferne vertretbar, als sie zeitlich begrenzt ist.

5.3 Löhne für die Forst- und Holzarbeiter

Ein wesentlicher, aus dem Rechnungswesen erkennbarer Unterschied zwischen den beiden Forstverwaltungen ist die unterschiedliche Entlohnung der Holz- und Forstarbeiter.

In der **Forstverwaltung St. Gallen** erfolgt die **Entlohnung** für das Personal zur Holzbringung auf **kollektivvertraglicher Basis** nach dem Stundenlohn.

In der **Forstverwaltung Gstatterboden** wird die Holzbringung überwiegend nach dem **Akkordsystem** vergeben und abgerechnet.

Für die Berechnung wesentlicher Lohnanteile wie Urlaubsentgelt, Lohnfortgewährungsentgelt, Feiertagsentgelt und Krankenentgelt ist es notwendig, einen durchschnittlichen Stundenlohn zu ermitteln.

Durch die **unterschiedlichen Entlohnungssysteme** in den beiden Forstverwaltungen sind erhebliche Unterschiede in ihrer **Auswirkung bei der Berechnung des Durchschnittsstundenlohnes** feststellbar. Im Ergebnis ergibt sich folgendes Bild:

Forstverwaltung St. Gallen:

Der Kollektivvertrag sieht die Entlohnung nach dem Zeitlohn (Grundlohn) vor, dem diverse Zuschläge zugerechnet werden, z.B. der Akkordrichtsatz. Die Zuschläge werden in einem Prozentsatz zum Zeitlohn ermittelt (36 %). Im Ergebnis zeigt sich (Beilage 12) ein annähernd

gleichhoher Stundenlohn für alle Forstarbeiter. Im Zeitraum April 1985 bis März 1986 ist ein Spitzenwert von S 88,01 und ein unterster Wert von S 85,37 festzustellen. Im Durchschnitt ergibt sich ein **Stundenlohn von S 85,50.**

Forstverwaltung Gstatterboden:

Die Entlohnung im Akkordsystem zeigt demgegenüber ein völlig anderes Bild. Der Preis für das sogenannte "Gedinge", das ist die vertraglich vereinbarte Holzermenge zu einem bestimmten vereinbarten Preis, wird z.B. für die Berechnung des Urlaubsentgeldes in einen durchschnittlichen Stundenlohn umgerechnet. Im Ergebnis zeigen sich nun für die einzelnen Forstarbeiter sehr unterschiedliche Werte. Für den Zeitraum vom April 1985 bis März 1986 ist ein Spitzenwert von S 173,43, ein niedrigster Stundenlohn mit S 85,75 feststellbar. Im Durchschnitt beträgt der **Stundenlohn** der Forstarbeiter in der Forstverwaltung Gstatterboden **S 115,12.** Das sind um S 29,37 oder 34,25 % mehr als in der Forstverwaltung St. Gallen.

In ihrer Wirkung auf den Gesamtverdienst pro Arbeiter bringen diese unterschiedlichen Berechnungsmodalitäten des durchschnittlichen Stundenlohnes nachstehende Ergebnisse bzw. Auswirkungen.

Am folgenden Beispiel hat der Landesrechnungshof das **Urlaubsentgelt bzw. Feiertagsentgelt** von jeweils einem hochqualifizierten Forstarbeiter der Forstverwaltung St. Gallen und einem gleichwertigen der Forstverwaltung Gstatterboden gegenübergestellt. Die Vergleichsbasis bildeten die vorgelegten Jahresverdienstausweise, die

Vergleichbarkeit in der Qualifikation wurde von den Betriebsleitungen vorgegeben. Bemerkenswert wird, daß die gegenständlichen Lohnanteile, d.s. das Urlaubsentgelt, Feiertagsentgelt, Krankenstandsentsgelt etc., die unproduktive Arbeitszeit betreffen. Ein unmittelbarer Bezug zur erbrachten Leistung kann daher nicht abgeleitet werden.

Am Beispiel des Forstarbeiters der Forstverwaltung St. Gallen ergibt sich im Abrechnungszeitraum ein Urlaubsentgelt von S 23.085,82 auf der Grundlage von 277 Stunden.

Der Forstarbeiter der Forstverwaltung Gstatterboden erhielt im gleichen Abrechnungszeitraum ein Urlaubsentgelt von S 26.671,98 auf der Grundlage von nur 162 Stunden.

Die gleiche Relation ist beim **Feiertagsentgelt** feststellbar.

Der Arbeiter in St. Gallen erhielt auf der Basis von	96 Stunden	S 8.046,24
der der Forstverwaltung Gstatterboden erhielt auf der Basis von	89 Stunden	S 14.607,91.

Auf die Bemessungseinheit, den durchschnittlichen Stundenlohn, bezogen, ergibt der Vergleich, daß der Forstarbeiter in der Forstverwaltung Gstatterboden um 96 % mehr Lohnanteile bezieht, wie sein Kollege in St. Gallen.

Ein weiterer Vergleich:

Die **Gesamtverdienstsumme** des Arbeiters in der Forstverwaltung St. Gallen beträgt für den gesamten Abrechnungszeitraum S 271.563,27, für den Forstarbeiter in Gstatterboden sind hingegen S 421.999,29 ausgewiesen.

Aus dieser Gegenüberstellung zeigt sich, daß der Akkordarbeiter in der Forstverwaltung Gstatterboden im Jahresdurchschnitt um 55,4 % mehr verdiente wie sein nach dem Kollektivvertrag entlohnter Kollege in der Forstverwaltung St. Gallen. Die Begründung für das Absinken des Differenzbetrages von 69 % beim durchschnittlichen Stundenlohn auf nunmehr 55,4 %, bezogen auf den Jahresverdienst, ergibt sich u.a. auch daraus, daß einige Lohnanteile, wie das Weihnachtsgeld und ein Urlaubszuschuß, in beiden Forstverwaltungen im gleichen Verhältnis ausbezahlt werden und - ein Faktum auf welches noch gesondert eingegangen wird, die Forstarbeiter in der Forstverwaltung St. Gallen eine sogenannte **Motorsägenvergütung** für den Einsatz der arbeitereigenen Motorsäge beziehen.

Kosten-Leistungsvergleich

Der Landesrechnungshof hat die Folgen dieser vorhin beschriebenen unterschiedlichen Lohngestaltungen in den beiden Forstverwaltungen und hier insbesondere ihre Auswirkungen auf das Betriebsergebnis näher untersucht. In dieser Untersuchung ist der Landesrechnungshof davon ausgegangen, daß das Lohnniveau der Steiermärkischen Landesforste, das im Vergleich zu gleichartigen Betrieben der freien Marktwirtschaft in der Steiermark auf sehr hohem Stand liegt, nicht zur Diskussion steht. Im Ergebnis ist somit nur ein relativer Kosten-Leistungsvergleich zu erwarten.

Aus dem Rechnungswesen der beiden Forstverwaltungen wurden für das Wirtschaftsjahr 1985 folgende Daten der Ausgabenseite entnommen:

Kontogruppe 611 bis 618

Diese "Kosten" umfassen die der Holzverwertung direkt zurechenbaren Löhne und Lohnanteile sowie Verladekosten, Fuhrlohne etc. Darüber hinaus sind dieser Kostengruppe diverses Verbrauchsmaterial, etwa für Motorsägen, Seilwinden und Kräne etc. und die Instandhaltungskosten zu den diversen Geräten zugerechnet.

Grob schematisch umfaßt diese Kostengruppe die produktiven Holzerntekosten.

Kontengruppe 121 bis 126:

Die Kontogruppe 12 wird im Kontenplan mit "Arbeiterfürsorge" bezeichnet und umfaßt - wieder lediglich grobschematisch - überwiegend "unproduktive" Lohnkosten und Lohnnebenkosten. Diese reichen vom Arbeitgeberanteil an Sozialversicherungsbeiträgen, über Urlaubsentgelt, Krankenbezüge, Schlechtwettervergütungen etc. bis zu den Kosten des Betriebsrates, Deputate und sonstige Ausgaben.

Für die nachfolgende Leistungsberechnung wurde weiters angenommen:

- * Die Anzahl der produktiven Arbeitsstunden ist der EDV-unterstützten betriebseigenen Lohnverrechnung entnommen und bezieht sich ausschließlich auf die produktiven Lohnkosten der Kontogruppe 6.

- * Die für die Berechnung nötigen Produktionsergebnisse der Holzernte in Festmetern (fm) sind den Hilfsaufzeichnungen, die neben der Betriebsbuchhaltung geführt werden, entnommen.

Leistungsberechnung

	FV St.Gallen	FV Gstatterboden
prod.Lohnkosten Kto.Gr. 611-618	6,270.165,--	9,133.217,--
unprod.Lohnkosten Kto.Gr.121-126	5,013.326,--	6,928.783,--
Summe Lohnkosten	<u>11,283.491,--</u>	<u>16,062.000,--</u>
Holzproduktion/ Eigenwerbung	17.178 fm	25.062 fm
daraus ergeben sich Lohnkosten pro fm	656,86 =====	+ 45,9 % 640,89 =====
		- 2,49 % =====
Stundeneinsatz Kto.Gr. 611-618	42.317 Std.	45.702 Std.
durchschnittliche Lohnkosten pro Std.	266,65 =====	351,45 =====
		+ 31,8 % =====
Die Leistung ausge- drückt in fm/h beträgt	0,406 fm/h =====	0,548 fm/h =====
		+ 34,98 % =====

Aus dieser Berechnung sind folgende Aussagen abzuleiten:

* Die Forstverwaltung Gstatterboden produzierte 1985 im Wege der sogenannten Eigenwerbung um 45,9 % mehr Holz als St. Gallen.

* Der dazu eingesetzte Lohnaufwand war in Gstatterboden 40,3 % höher als in St. Gallen.

* Die auf eine Arbeitsstunde entfallenden **Lohnkosten** betragen in

St. Gallen	S 266,65
in Gstatterboden	S 351,45.

Sie sind in Gstatterboden daher um 31,8 % höher als in St. Gallen.

* Die auf **einen geernteten Festmeter Holz** entfallenden **Lohnkosten** betragen

in Gstatterboden	S 640,89
in St. Gallen	S 656,86.

Dies bedeutet, daß die **Forstverwaltung Gstatterboden** um **2,49 % billiger produziert** wie die Forstverwaltung in St. Gallen.

Dieses, angesichts der insgesamt relativ hohen Lohnkosten in der Forstverwaltung Gstatterboden überraschende Ergebnis ist auch durch die Darstellung eines Leistungsfaktors erklärbar. Das Verhältnis von Holzerntemenge (in fm) zum Zeiteinsatz (in Stunden) ergibt

in St. Gallen	0,406
in Gstatterboden	0,548.

Die Ernteleistung ist somit in der Forstverwaltung Gstatterboden um 34,98 % höher als die in der Forstverwaltung St. Gallen.

Zusammenfassend besagt diese Berechnung, daß das in der Forstverwaltung Gstatterboden praktizierte Akkordsystem gegenüber dem in der Forstverwaltung St. Gallen gängigen Entlohnungsschema nach dem Kollektivvertrag

- * im Durchschnitt um 32 % höhere Lohnkosten erfordert,
- * im Durchschnitt aber um 35 % höhere Leistungen in der Holzernte erreicht werden.

Unabhängig von diesen Ergebnissen, die auf die Arbeitszeitaufzeichnungen im Betrieb basieren, läßt sich aus dem direkten Vergleich der Erntemenge zu den Lohnkosten auch die Aussage ableiten, daß die Forstverwaltung Gstatterboden um rund 2,5 % kostengünstiger produziert wie St. Gallen.

Es ist anzumerken, daß alle Aussagen aus dieser Leistungsberechnung auf die Vergangenheit bezogen sind. Sie berücksichtigen nicht jene Möglichkeiten und Gegebenheiten, die sich in der zukünftigen Planung etwa auf die Erntemöglichkeiten aus geologischen oder biologischen Gründen (Überhieb, Unerreichbarkeit des stehenden Holzes etc.) ergeben könnten. Sie haben somit keinen Bezug zu forsttechnischen Gegebenheiten.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß je nach den vorliegenden Umständen jede der beiden angewendeten Holzerntemethoden ihre Berechtigung hat.

Das Akkordsystem hat offensichtlich zumindest solange gegenüber dem konventionellen System gewisse Vorteile,

als im Holzbestand gegenüber dem Normaleinschlag Reserven vorhanden sind, die aufgearbeitet werden müssen. Weiters ist dieses System aus wirtschaftlicher Sicht solange von Vorteil, als die Akkordarbeit überdurchschnittliche Leistungen ermöglicht und die Betriebsleitung kostengünstige Akkordverträge abschließen kann.

Der Vorteil des nach kollektivvertraglichem Stundenlohn verrechnenden Systems ist, daß allenfalls als Kosten anfallende "unproduktive Arbeitszeitfaktoren" wesentlich geringeren Aufwand verursachen wie im Akkordsystem.

Insgesamt wird es auch in Zukunft von der Betriebsleitung abhängen, das jeweils der Situation angemessene Entlohnungssystem zu wählen.

5.4 Motorsägenentschädigung

Das in der Forstverwaltung St. Gallen praktizierte Entlohnungsschema beinhaltet u.a. auch eine sogenannte "Motorsägenentschädigung". Es ist dies jener Lohnanteil, den die Forstarbeiter für die Verwendung und den Einsatz ihres eigenen Werkzeuges, überwiegend der eigenen Motorsäge, erhalten. Als Grundlage für die Berechnung dieses Lohnanteiles werden die Arbeitszeitnachweise der Arbeiter herangezogen. Die Bemessungseinheit ist somit die Zeiteinheit, ausgedrückt in Stunden.

Dieses System erscheint insoferne problematisch, als es dem einzelnen Forstarbeiter nicht zugemutet werden kann, während der Schlägerungsarbeiten im Gelände, einigermaßen genaue Aufzeichnungen über die Einsatzzeiten seines Werkzeuges zu führen. Eine leicht nachvollziehbare Überschaubarkeit dieser Angaben wäre jedoch durch den jeweils verantwortlichen Partieführer bzw. Förster durch **Messen der produzierten Menge** (in fm) wesentlich einfacher und wirklichkeitsnäher.

Der Landesrechnungshof hat die **Auswirkungen** des in St. Gallen praktizierten Systems der sogenannten "**Motor-sägenentschädigung**" auf die **Gestehungskosten je fm Rundholz** näher untersucht.

Die nachstehende Kalkulation der Motorsägekosten für 1985 erfolgte auf der Grundlage des Ziffernmaterials der Finanzbuchhaltung und ist auf die Belastung je Festmeter Holzernte abgestellt. Diese Kalkulation läßt einen innerbetrieblichen Vergleich zwischen den beiden Forstverwaltungen zu, wenn man die Motorsägekosten

laut Lohnkonten in St. Gallen mit jenen Motorsägekosten vergleicht, die in der Forstverwaltung Gstatterboden in diversen Aufwandskonten enthalten sind.

Forstverwaltung St. Gallen:

Aus der Lohnbuchhaltung 1985 ergibt sich:

Kosten für 13702 Motorsägestunden	S	581.980,--
Rundholzerzeugung (Eigenwerbung)		17.116 fm
Motorsägekosten je fm	S	34,--
		=====

Forstverwaltung Gstatterboden:

Aus diversen Aufwandskonten ergeben sich für 1985:

Konto:	Kostenart:	S
6114	Verbrauchsmaterial (Treibstoffe, Kettenöl)	154.790,89
6151	Instandhaltung (Ersatzteile, Sägeketten)	144.897,14
	Instandhaltung (Löhne lt. Lohnlisten)	98.298,46
72	Werkstätte Gstatterboden (Kostenanteil für AfA-Bauhof, AfA-Werkzeuge und Maschinen)	36.747,06
12--	Soz.Lasten: 100 % von Konto 6151-Löhne	98.298,46
1316	AfA-Motorsägen	80,089,10
	Gesamtkosten für Motorsägen lt. Buchhaltung:	613.121,11
		=====
	Rundholzerzeugung (Eigenwerbung)	25.062 fm
	Motorsägekosten je fm	S 24,46
		=====

Im "äußeren Betriebsvergleich" werden nachstehend vergleichbare Werte der **Österreichischen Bundesforste** angeführt:

Laut Kollektivertrag für 1985 beträgt

das Motorsägenpauschale	je fm	S	11,50
der Instandsetzungsbeitrag	je fm	S	4,06

insgesamt beträgt die Belastung je fm Rundholz		S	15,56
---	--	---	-------

Der Vergleich zu den Motorsägekosten der Steiermärkischen Landesforste ergibt, daß jeder Festmeter Rundholz in St. Gallen um S 18,44 oder 118,5 % und in Gstatterboden um S 8,90 oder 57,2 % teurer produziert wird als bei den Bundesforsten.

Umgerechnet auf die im Jahre 1985 produzierte Rundholzmenge ergibt sich, daß die Übernahme und die Anwendung der Richtsätze der Bundesforste folgende Ersparnis gebracht hätte:

FV Gstatterboden Ernte 25.062 fm x 8,90 =	S 223.051,80
FV St. Gallen Ernte 17.116 fm x 18,44 =	S 315.619,04

kalkulierte Gesamtersparnis 1985	S 538.670,84
---	---------------------

Der Landesrechnungshof empfiehlt daher:

- 1) Umstellung des bisher in St. Gallen praktizierten Systems und zwar insoferne, als dem Lohnanteil, der auf den arbeitereigenen Motorsägeneinsatz entfällt, eine plausible und leicht nachvollziehbare Bemessungseinheit, nämlich die Erntemenge in fm, zugrunde zu legen wäre.

Diese Entschädigung wäre in Hinblick auf die wirtschaftlichen Probleme der Landesforste grundsätzlich

dem bei den Österreichischen Bundesforsten gültigen Schema anzupassen.

2) Das Beistellen und die Wartung von betriebseigenem Werkzeug in der Forstverwaltung Gstatterboden verursacht wesentlich höhere Kosten, als es das Kollektivvertragsschema der Bundesforste nötig erscheinen ließe.

In der Forstverwaltung Gstatterboden sollte daher ehestmöglich auf das System, wie es oben für die Forstverwaltung St. Gallen empfohlen wurde, umgestellt werden.

Allenfalls wäre eine schrittweise Anpassung und eine Staffelung dieser Motorsägenentschädigung an die unterschiedlichen Arbeitsbedingungen, wie verschiedene Baumstärken, unterschiedliche geologische Bedingungen, Zugänglichkeit zum Holz, Erreichbarkeit, Einsatzmöglichkeit des Gerätes berücksichtigt, denkbar.

6. FESTSTELLUNGEN ZU DEN GIROKONTEN DER STEIERMÄRKISCHEN LANDESFORSTE

Die stichprobenweise Prüfung der Betriebskonten hat ergeben, daß die Steiermärkischen Landesforste trotz der wirtschaftlichen Schwierigkeiten über längere Zeiträume beachtliche positive Bankkontenstände ausweisen.

Der Landesrechnungshof verweist, um allfälligen Mißverständnissen zu begegnen, darauf, daß hohe Bankkontenstände keine unmittelbare Beziehung zum Betriebserfolg haben müssen.

Es ist aber mit Nachdruck darauf hinzuweisen, daß positive Vermögensbestände, wie es bei den vorliegenden Bankguthaben der Fall ist, so anzulegen sind, daß sie optimale Erträge abwerfen.

Das Girokonto **der Forstverwaltung Gstatterboden** (Raika Admont, Kto. Nr. 1.487) weist z.B. zum Zeitpunkt der gegenständlichen Erhebungen (14. Oktober 1986) ein Guthaben von rund 4,2 Mio. Schilling aus. In der Rückverfolgung zeigt dieses Konto Guthaben mit dem Höchststand von über 6,3 Mio. Schilling und dem Mindeststand von rund S 700.000,--. Beide Extremwerte stehen nur wenige Tage zu Buche, im Durchschnitt und über mehrere Monate sind Werte zwischen 1,7 und 4 Mio. Schilling festzustellen. Ähnliche, im Durchschnitt jedoch noch höhere Guthabenstände sind am selben Girokonto in den Jahren von 1981 bis 1985 zu beobachten.

Die **Forstverwaltung St. Gallen** bedient sich seit Jahren des Sparkontos Nr. 2.600-000125 bei der Sparkasse St. Gallen als Betriebskonto.

Dieses Konto weist im Durchschnitt wesentlich niedrigere Guthabenbestände, fallweise sogar kurzfristige Schuldstände aus, doch sind auch hier über längere Zeiträume Guthaben bis zu 3,5 Mio. Schilling zu beobachten.

Der Landesrechnungshof bemerkt hiezu, daß bisher in beiden Forstverwaltungen die Girokonten lediglich zu einem minimalen Zinsfuß veranlagt wurden. Die genauen Werte sind aus einer nachfolgenden Aufstellung ersichtlich.

In dieser Aufstellung stellt der Landesrechnungshof den bisher erhaltenen Zinsgewinn einer Verzinsung zum Eckzinssatz gegenüber. Nach den Erfahrungen, die andere Wirtschaftsbetriebe des Landes auf diesem Einnahmenssektor (Zinsgewinne) gemacht haben, stellt der Eckzinssatz den niedrigsten Wert des Erreichbaren dar. Der Landesrechnungshof verweist auf die diesbezüglichen Erfolge, die die Steiermärkischen Landesbahnen erzielen konnten, wo auch für kurzfristige Veranlagungen (8 bis 10 Tage) von 1 bis 7 Mio. Schilling weit über den Eckzinssatz reichende Konditionen vereinbart werden konnten.

Der Landesrechnungshof wiederholt daher an dieser Stelle seine bereits im Bericht, LRH 20 W 1 - 1986, betreffend die Rechnungsabschlüsse der Wirtschaftsbetriebe für 1985 deponierte Empfehlung, verstärkte Kontakte zwischen den einzelnen Wirtschaftsbetrieben des Landes Steiermark zur Lösung gemeinsamer wirtschaftlicher Probleme herzustellen.

Die folgenden Aufstellungen sollen den niedrigsten **verlorenen Zinsenertrag** für die **Zeit von 1980 bis 1985** darstellen:

Girokonto der FV St. Gallen, Sparkasse St. Gallen

Wirtschafts- jahr	Zinssatz bisher	Zinsen	Eckzinssatz	mögliche Zinsen	verlorene Zinsen
1980	2,0	12.603,60	5,0	31.657,50	19.054,--
1981	2,0	16.297,73	5,0	40.743,58	24.446,15
1982	1,25	16.128,25	5,0	64.513,--	48.384,75
1983	0,5	3.492,50	∅ 4,2	31.432,50	27.940,--
1984	0,5	2.367,07	4,0	18.936,56	16.569,49
1985	0,5	2.921,46	3,9	23.371,68	20.450,22
					156.845,--

Girokonto der FV Gstatterboden, Raiffeisenkasse Admont:

Wirtschafts- jahr	Zinssatz bisher	Zinsen	Eckzinssatz	mögliche Zinsen	verlorene Zinsen
1981	2,0	43.223,--	5,0	108.057,50	64.834,50
1982	∅ 1,25	13.759,--	5,0	55.036,--	41.277,--
1983	0,5	5.499,--	∅ 4,2	46.191,60	40.692,60
1984	0,5	11.303,--	4,0	90.424,--	79.121,--
1985	0,5	7.531,--	3,9	58.741,80	51.210,80
					277.135,90
Gesamtbetrag d.verlorenen Zinsgewinnes im Bereich d. Landesforste					433.980,90

Die Steiermärkischen Landesforste haben umgehend die Empfehlung des Landesrechnungshofes aufgegriffen und hat sich die Raiffeisenkasse Admont mit Schreiben vom 31. Oktober 1986 bereiterklärt, das Girokonto Nr. 1.487 rückwirkend ab 1. Jänner 1986 zum Spareinlageneckzinssatz (3,5 % per anno) zu verzinsen. Darüber hinaus hat die Raiffeisenkasse Admont angeboten "gewisse Beträge" in Form von Termineinlagen höher (bis $5 \frac{5}{8}$ %) zu veranlagen.

Dadurch ergibt sich für die Steiermärkischen Landesforste bereits im Jahr 1986 ein beachtlicher Zinsenertrag.

7. FESTSTELLUNGEN ZUR INANSPRUCHNAHME VON SKONTOVORTEILEN

Ein wesentlicher formeller und materieller Mangel des Rechnungswesens der Steiermärkischen Landesforste ist das Fehlen einer geordneten Kreditorenbuchhaltung. In beiden Forstverwaltungen werden die Eingangsfakturen erst bei deren Bezahlung buchmäßig erfaßt, was keineswegs den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht. Materiell gesehen kann dieser Tatbestand zu folgenden Konsequenzen führen:

- * unvollständige Dokumentation der Verbindlichkeiten
- * nicht zeitgerechte Geltendmachung des Vorsteuerabzuges und eines damit verbundenen Zinsenverlustes
- * Verlust von Skontovorteilen

Die stichprobenartige Überprüfung in der Landesforstverwaltung St. Gallen ergab, daß in den letzten Jahren Eingangsfakturen (jährlich ca. 1,6 Mio. Schilling) ohne Ausnutzung der eingeräumten Skontovorteile beglichen wurden, obwohl - wie im vorangegangenen Abschnitt bereits dargestellt - auf den Girokonten der Steiermärkischen Landesforste (Raika Admont Kto.Nr. 1487, Sparkasse St. Gallen Kto.Nr. 2600-000125) liquide Mittel in einem größeren Ausmaß zur Verfügung standen.

Es ist im praktischen Wirtschaftsverkehr üblich, daß Lieferanten bei Gewährung von Zahlungszielen entsprechende Zinsen in Form von Skonti einkalkulieren. Nimmt der Kunde dieses eingeräumte Zahlungsziel nicht in Anspruch, so kann dieser Skontovorteile lukrieren. Der

Landesrechnungshof stellt fest, daß auch bei langen Zahlungszielen und hohem Zinsniveau die Bezahlung von Lieferantenrechnungen innerhalb der Skontofrist selbst bei Inanspruchnahme eines Kredites günstiger ist, als der Lieferantenkredit. Dies soll in der folgenden Aufstellung verdeutlicht werden, in der für von Lieferanten üblich eingeräumten Zahlungskonditionen der jeweilige Jahreszinssatz ermittelt wird. Außerdem bringt der Status des Sofortzahlens weitere Vorteile wie etwa kürzere Lieferfristen, Rabatte, Qualitätsvorteile etc. mit sich.

Ermittlung des Jahreszinssatzes bei unterschiedlichen Zahlungskonditionen:

3 % Skonto 10 Tage, 30 Tage netto = Zinssatz pro Jahr	54,0 %
3 % Skonto sofort, 30 Tage netto = Zinssatz pro Jahr	36,0 %
3 % Skonto 10 Tage, 60 Tage netto = Zinssatz pro Jahr	21,6 %
3 % Skonto 10 Tage, 90 Tage netto = Zinssatz pro Jahr	13,5 %

Der Landesrechnungshof hat im Rahmen der Überprüfung der Steiermärkischen Landesforste eine Berechnung durchgeführt, in der der **Gewinnentgang infolge des Verzichtes auf die Ausnützung der Skontovorteile** bei der Begleichung von Lieferantenrechnungen in Höhe von jährlich ca. 1,6 Mio. Schilling in den Jahren 1981 bis 1985 ermittelt wurde.

Dabei ist festzuhalten, daß für die durchgeführte Berechnung folgende Prämissen gelten:

- * durchschnittliche Zahlungskonditionen der Lieferanten
3 % Skonto 10 Tage, 30 Tage netto

- * durchschnittlicher Habenzinssatz 1981-1985
 - a) 0,7 % p.a. dec. (tatsächliche Verzinsung)
 - b) 4,6 % p.a. dec. (Verzinsung mit Eckzinssatz)

- * durchschnittlicher Kreditzinssatz für Betriebsmittelkredite 1981 - 1985
9,5 % p.a. dec.

Variante A

Bei der Variante A wird davon ausgegangen, daß vorhandene Guthaben auf den Girokonten für die Bezahlung von Lieferantenrechnungen innerhalb der eingeräumten Skontofrist verwendet werden, die im Betrachtungszeitraum im Durchschnitt nur mit 0,7 % p.a. dec. verzinst wurden.

Skontoertrag S 1,600.000,-- x 3 %	=	S 48.000,--
Zinsentgang f. 20 Tage S 1,552.000,-- x 0,038 %	=	S 590,--

effektiver zusätzlicher Ertrag pro Jahr S 47.410,--

Der Landesrechnungshof stellt fest, daß durch eine Inanspruchnahme von Skontovorteilen bei Begleichung von Lieferantenrechnungen in den Jahren 1981 - 1985 in Höhe von jährlich ca. 1,6 Mio. Schilling ein effektiver zusätzlicher Ertrag in Höhe von insgesamt S 237.000,-- erzielbar gewesen wäre.

Variante B

Bei dieser Variante wird unterstellt (fiktive Annahme), daß eine Verzinsung der Guthaben auf den Girokonten im Betrachtungszeitraum zumindest in Höhe des Eckzinssatzes (durchschnittlicher Eckzinssatz 1981 - 1985 4,6 % p.a.dec.) gegeben war.

Skontoertrag	S 1,600.000,--	x 3 %	=	S 48.000,--
- Zinsentgang f. 20 Tage	S 1,552.000,--	x 0,252 %	=	S 3.911,--
<hr/>				
effektiver zusätzlicher Ertrag pro Jahr				S 44.089,--

Auch in diesem Fall wäre bei Inanspruchnahme von Skontovorteilen von 1981 - 1985 eine Ertragsverbesserung von insgesamt S 220.000,-- durchaus erreichbar gewesen.

Variante C

Diese Variante geht davon aus, daß keine Giroguthaben für die Bezahlung von Lieferantenrechnungen innerhalb der Kassaespirofrist zur Verfügung stehen, sondern zusätzliche Betriebsmittelkredite beim Geldinstitut in Anspruch genommen werden müssen (durchschnittlicher Kreditzinssatz für Betriebsmittelkredite 1981 - 1985 9,5 % p.a. dec.).

Skontoertrag	S 1,600.000,--	x 3 %	=	S 48.000,--
- zusätzlicher Zinsaufwand	S 1,552.000,--	x 0,52 %	=	S 7.914,--
<hr/>				
effektiv zusätzlicher Ertrag pro Jahr				S 40.086,--

Selbst bei ständiger Inanspruchnahme von Betriebsmittelkrediten hätte sich im Betrachtungszeitraum von 1981 - 1985 unter den genannten Prämissen ein Rentabilitätsvorteil von insgesamt S 200.000,-- ergeben.

Zusammenfassend stellt der Landesrechnungshof fest, daß unter der Voraussetzung einer durchschnittlichen Zahlungskondition der Zulieferanten von "3 % Skonto 10 Tage, 30 Tage netto" die Bezahlung von Lieferantenrechnungen innerhalb der Skontofrist in Höhe von jährlich ca. 1,6 Mio. Schilling mit eigenen Giro Guthaben, die ohnehin äußerst niedrig verzinst wurden, einen effektiven zusätzlichen Ertrag in den Jahren 1981 - 1985 von insgesamt S 237.000,-- gebracht hätte. Selbst bei Inanspruchnahme von zusätzlichen Betriebsmittelkrediten hätte sich ein Zusatzertrag von S 200.000,-- ergeben.

In der Unternehmensfinanzierung ist der Lieferantenkredit bezüglich der Abwicklung zwar die einfachste Kreditform, aber bezüglich der Kosten in den meisten Fällen auch die teuerste Finanzierungsform.

In diesem Zusammenhang regt der Landesrechnungshof aus Gründen der Rentabilitätsverbesserung an, bei der Begleichung von Lieferantenrechnungen besonders auf die Ausnutzung von Skontovorteilen zu achten. Die vorangegangenen Berechnungen haben gezeigt, daß bei Verwendung von vorhandenen Giro Guthaben der Rentabilitätseffekt am größten ist.

Wie eingangs festgehalten wurde, bedienen sich sowohl die Forstverwaltungen Gstatterboden und die Forstverwal-

tung St. Gallen für die Abwicklung des Zahlungsverkehres jeweils eigenen Girokonten, die auch naturgemäß zu verschiedenen Zeitpunkten unterschiedliche Kontostände aufweisen. Um den Einsatz der vorhandenen Guthaben innerhalb ein und desselben Unternehmens effizient gestalten zu können, wäre ein Ausgleich der Zahlungsmittel zwischen den einzelnen Forstverwaltungen über interne Verrechnungskonten zu empfehlen.

8. EINZELNE FESTSTELLUNGEN ZUM BETRIEBSZWEIG JAGD

Die Erträge aus dem Jagdbetrieb entfallen zum allergrößten Teil auf Pachteinnahmen.

Die einzelnen Jagdreviere (auch Teilreviere) werden auf der Grundlage von Jagdpachtverträgen (Beilage 13), die zwischen dem Eigenjagdbesitzer "Land Steiermark" als Verpächter und dem jeweiligen Pächter abgeschlossen werden, vergeben.

Die Vorschreibung des Pachtschillings erfolgt in der Regel einmal jährlich in Form einer detaillierten Rechnung (Beilage 14).

Folgende Details der Ausgangsfakturen werden näher beschrieben:

- * Jagdleitungsentschädigung
- * Miete bzw. Pacht für Jagdhäuser und Jagdhütten
- * Mehrwertsteuerausweis in der Rechnung

Die **Jagdleitungsentschädigung** wird dem Jagdpächter auf der Grundlage des Jagdpachtvertrages vorgeschrieben.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist diesbezüglich zumindest bis zum Jahre 1960 folgende Formulierung ersichtlich:

"Für die Führung der Jagdleitung gebührt dem Jagdleiter eine Entschädigung nach freier Vereinbarung."

Ab dem Jahre 1964 wurde sodann folgende Formulierung im Vertrag gewählt:

"Für die Führung der Jagdleitung hat der Pächter dem Land Steiermark einen Betrag in der Höhe von 10 %

des Jahrespachtzinses zu ersetzen, der zugleich mit dem Jahrespachtzins einzuzahlen ist."

Somit ist klargestellt, daß nach dem Inhalt der seit 1964 abgeschlossenen Pachtverträge wie auch nach dem Inhalt der Ausgangsfakturen diese Entschädigung nunmehr eine Einnahme der Steiermärkischen Landesforste darstellt. Die Landesforste heben für diese Leistung auch die Umsatzsteuer ein und führen diese an das Finanzamt ab.

Nur im innerbetrieblichen Verrechnungswesen erfährt die Jagdleitungsentschädigung eine Zweiteilung. Ein Teil - derzeit 33 % der Gesamtsumme - wird als Einnahme der Landesforste verbucht, der andere Teil von 66 % wird der Direktion (der Jagdleitung) gutgebracht. In der Betriebsbuchhaltung wird dieser Anteil als durchlaufende Post (Fremdgeld) gebucht.

Zum 31. Dezember 1985 wiesen die Buchhaltungen der beiden Forstverwaltungen folgende Fremdgeldstände aus:

FV St. Gallen	S	304.194,35
FV Gstatterboden	S	202.550,10
insgesamt	S	<hr/> 506.744,45

Diese hohen Fremdgeldbestände sind deshalb entstanden, weil der derzeitige Direktor der Steiermärkischen Landesforste nur äußerst selten und in geringem Umfang Entnahmen vorgenommen hat.

Der Landesrechnungshof empfiehlt, diesen relativ hohen Fremdgeldbestand abzubauen und das Wesen der Jagdleitungsentschädigung im innerbetrieblichen Verrechnungswesen einer eindeutigen Klärung zuzuführen.

Miete und Pacht für Jagdhäuser

Offensichtlich als Folge einer abgabenrechtlichen Betriebsprüfung werden die Einnahmen aus der Vermietung bzw. aus der Verpachtung von Jagdhäusern umsatzsteuerrechtlich zu 50 % dem Normalsteuersatz und zu 50 % dem ermäßigten Steuersatz (Miete) unterworfen.

Ohne meritorisch auf dieses Faktum näher einzugehen, empfiehlt der Landesrechnungshof

- * ehestmöglich innerbetrieblich zu ermitteln, ob der Anteil der vermieteten, also der nicht ausschließlich für Jagdzwecke benützten Jagdhäuser und Jagdhütten nicht höher ist als 50 % und damit der den niedrigen Steuersatz zu unterziehende Einnahmenanteil größer ist und
- * im Falle zukünftiger Betriebsprüfungen die fachkundige Unterstützung abgabenrechtlich versierter Mitarbeiter der Rechtsabteilung 10 in Anspruch zu nehmen.

Der Landesrechnungshof vertritt den Standpunkt, daß dadurch Steuernachzahlungen, die nicht immer dem Kunden weiterverrechnet werden können, vermeidbar wären. Darüber hinaus wäre ein insgesamt niedrigerer Rechnungsbetrag, der durch einen niedrigen Steuersatz erzielt werden könnte, auch für die Kunden von Vorteil.

Mehrwertsteuerausweis

Die Rechnungen der Forstverwaltung Gstatterboden werden unrichtigerweise mit dem Briefkopf der Landesforstdirektion Admont ausgestellt. In abgabenrechtlicher Hinsicht

gibt es jedoch nur die beiden Steuerkreise Forstverwaltung St. Gallen und Forstverwaltung Gstatterboden - jeweils mit eigener separater Steuernummer. Die Direktion Admont ist abgabenrechtlich für sich allein nicht erfaßt.

In den von Admont erstellten Rechnungen wurde bisher für jeweils "1/2 Miete" einmal der 20 %ige und einmal der 10 %ige Steuersatz ausgewiesen.

Diese Darstellung war insoferne irreführend, als formell für ein und denselben Tatbestand (Vermietung von Gebäuden) zwei unterschiedliche Steuersätze angewendet wurden.

Die Forstverwaltung Gstatterboden hat die Gliederung der Jagdpachtrechnungen im Zuge der gegenständlichen Prüfung geändert (Beilage 14). Wenn bei der Erstellung von Ausgangsfakturen in Zukunft auch der Briefkopf richtiggestellt wird, so können diese Fakturen abgabenrechtlich formell nicht mehr zu Beanstandungen führen.

Die Forstverwaltung St. Gallen weist in ihrem Ausgangsfakturen für die Jagdpacht u.a. einen **Mehrwertsteuersatz von 15 %** aus. Die Begründung für diesen Ausweis liegt wie in Admont in einer Teilung der Miete bzw. Pachteinahmen für Jagdhäuser zufolge einer abgabenrechtlichen Betriebsprüfung. Das Umsatzsteuerrecht kennt den Steuersatz von 15 % jedoch nicht. Da die Rechnungen, zumal sie von einem Betrieb der öffentlichen Hand ausgestellt werden, auch in formeller Hinsicht mit den abgabenrechtlichen Bestimmungen übereinstimmen müssen, empfiehlt der Landesrechnungshof, die Ausgangsfakturen der Forstverwaltung St. Gallen jenen der Forstverwaltung Gstatterboden anzupassen.

9. FESTSTELLUNGEN ZUR BETRIEBSEIGENEN SÄGE IN GSTATTER- BODEN

9.1 Allgemeines:

Die Steiermärkischen Landesforste unterhalten in Gstat-
terboden eine betriebseigene Säge, die vornehmlich
Rundholz aus der Produktion der Forstverwaltung Gstat-
terboden zu Schnittholz verarbeitet.

Die maschinelle Ausstattung der Säge ist - auch nach
den Angaben der Betriebsleitung - als überaltert zu
bezeichnen. Hiezu kommt die räumliche Lage der Säge.
Sie ist zwischen den Geleisen der Österreichischen
Bundesbahnen und der Gesäuse-Bundesstraße gelegen,
was zur Folge hat, daß sich der Arbeitsablauf an die
räumliche Situation anpassen muß und die Lagerungsmög-
lichkeiten der Roh- bzw. der Fertigprodukte sehr einge-
schränkt sind.

Weiters ist z.B. für den Betriebsablauf erschwerend,
daß das Sägegatter um 90 Grad zur Rundholzzubringung
bzw. zur Schnittholzausstoßstelle steht.

9.2 Darstellung des Betriebes

Die Betriebsleitung gab im Zuge der Prüfung nachstehende Situationsdarstellung des Sägebetriebes Gstatterboden:

Geographische Lage und Infrastruktur der Säge im Gesäuse.

Die Säge der Landesforste liegt, geographisch gesehen, ziemlich genau in der Mitte des Gesäuses - 8 km vom Gesäuseeingang im Westen und 10 km vor Hieflau im Osten.

Neben der Säge sind lediglich

- eine kleine Gemischtwarenhandlung,
- eine Poststelle,
- die Bahnstation und
- etwas entfernt das Hotel Gesäuse

als Betriebe zu nennen, die an diesem geographischen Ort Arbeitsplätze bieten.

Dabei ist der Sägebetrieb von zentraler und ausschlaggebender Bedeutung. Ohne die Säge hätten alle anderen Betriebe keine Existenzgrundlage.

Personalsituation

Die Personalsituation des Sägebetriebes weicht insoferne von der eines, der Größe nach, vergleichbaren Sägebetriebes ab, als die Besetzung einzelner Arbeitsplätze nicht optimal erfolgt. Ein Teil des Sägepersonales rekrutiert sich aus jenen Forstarbeitern der Steiermär-

kischen Landesforste, die in Folge Alters oder aus gesundheitlichen Gründen im Forstbetrieb nicht mehr oder nur mehr bedingt einsetzbar wären.

Dieses Faktum begründet sowohl eine Überbesetzung, wie auch eine geringere Effizienz im Lohn-Kosten-Nutzenverhältnis gegenüber Vergleichsbetrieben der freien Marktwirtschaft.

Hiezu stellt der Landesrechnungshof fest:

Im Sägebetrieb waren 1985 durchschnittlich 11 Sägearbeiter beschäftigt. Aus den Kalkulationsunterlagen des betrieblichen Rechnungswesens geht hervor, daß 1985 insgesamt 9.200 fm Rundholz eingeschnitten wurden. Das ergibt eine **Leistung von rund 830 fm pro Sägearbeiter und Jahr.**

Dieser Wert liegt weit unter den Leistungsergebnissen vergleichbarer Betriebe, die Werte zwischen **1.200 bis über 2.000 fm pro Mann und Jahr** ausweisen.

Rationalisierung und Investitionsbedarf der Säge.

Die Betriebsleitung machte zur Frage der Rationalisierungsmaßnahmen des Sägebetriebes bzw. zum zukünftigen Investitionsbedarf dieses Betriebszweiges keine konkreten Angaben.

Diese Haltung wird damit begründet, daß angesichts der katastrophalen Holzpreissituation der letzten Monate und Jahre grundsätzlich an großzügige Investitionen aus selbsterwirtschafteten Betriebsmitteln nicht zu denken ist.

Längerfristig müßte für eine maximale Verarbeitungskapazität von rund 30.000 fm pro Jahr ein Investitionsbedarf von rund 10 bis 12 Mio. Schilling, verteilt auf die Schwerpunkte

Holzplatz,
Sägehalle,
Sortieranlage,
Trafostation,

angenommen werden. Dieser Betrag wäre notwendig, um den Betrieb rationell in den nächsten Jahren führen zu können.

Bewertung von Rundholz

Die Bewertung der Rundholzlieferungen aus dem Forstbetrieb an die betriebseigene Säge wurde 1985 mit folgenden Beträgen vorgenommen:

149,52 fm Fi/Ta-Kleinbl. 1b	à 800,--	119.616,--
6.885,85 fm Fi/Ta-Bloche A/B/C 2+	á 1.085,--	7,471.147,25
2.138,53 fm Fi/Ta-Bloche Cx 2+	à 800,--	1,710.824,--
<hr/>		
9.173,90 fm	à 1.013,92	9,301.587,25
=====	=====	=====

Im Gegensatz dazu wurde der Rundholzvorrat bei der Säge für die Inventur wie folgt bewertet:

per 31.12.1984	904,61 fm	à 1.300,--	1,175.933,--
per 31.12.1985	867,09 fm	à 1.058,16	917.517,80

Nach Ansicht des Landesrechnungshofes müßten die Innenlieferungen (Rundholz vom Forst an die Säge) in der

Kostenrechnung mit marktkonformen Preisen bewertet werden, damit die Ergebnisdarstellung der Säge objektiven Kriterien unterliegt.

Jedenfalls dürfte in der Kostenrechnung der Rundholzeinsatz nicht unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden.

9.3 Betriebsergebnisse/Kalkulation 1985

Die nachstehenden Berechnungen erfolgen grundsätzlich auf der Grundlage der ziffernmäßigen Ergebnisse des betrieblichen Rechnungswesens. Wo der Landesrechnungshof von den Ziffern des Rechnungswesens abweicht, wird dies ausdrücklich erwähnt.

Rundholzeinschnitt 1985	9.173,90 fm
erzielte Schnittholzmenge	6.008,45 m ³
Ausbeute	65,23 %
	=====

Dieser Wert liegt im guten Durchschnitt zu vergleichbaren Betrieben.

Ertragssituation

Mengenmäßig betrug der Schnittholzverkauf im Jahre 1985 5.985,76 m³
Produktion und Verkauf halten sich daher mengenmäßig etwa die Waage.

Erlöse für 1985

Schnittholzware	S 11,338.618,44
Nebenprodukte (Spreißel, Späne etc.)	S 1,093.528,35
Betriebsertrag in der Säge	S 12,432.146,79
	=====

Der Schnittholzproduktion (6.008,45 m³) stellt das betriebliche Rechnungswesen folgenden **Aufwand** gegenüber:

Löhne + Soz.Lasten	S	3,803.637,16
allg.Betriebsaufwand	S	611.596,29
anteiliger Geschäfts- und Sachaufwand	S	388.188,20
Abschreibungen	S	153.210,--
Abgaben und Steuern	S	45.877,70
		<hr/>
Summe des Aufwandes (ohne Rundholzeinsatz)	S	5,002.509,35
		=====

Der Rundholzeinsatz wurde vom Betrieb mit

	S	9,301.587,25
		=====

bewertet.

Hiezu stellt der Landesrechnungshof fest:

Neben einer notwendigen, an den Markt orientierten Bewertung der Rundholzlieferungen an die betriebseigene Säge ist festzustellen, daß auch einige Aufwandspositionen, insbesondere im Bereich des Sachaufwandes und des allgemeinen Verwaltungsaufwandes aus betriebswirtschaftlicher Sicht mit zu niedrigen Werten auf den Sägebetrieb umgelegt wurden.

Das Rechnungswesen ist bisher nicht von der Fragestellung ausgegangen, für welchen Bereich Kosten in welchem Ausmaß entstanden sind, sondern hat aufzuteilende Kosten jener Stelle angelastet, wo sie vorerst entstanden sind, z.B. in der Verwaltung oder im Forstbereich, obwohl sie betriebswirtschaftlich der Säge zuzurechnen gewesen wären.

Eine einigermaßen exakte Kostenzuordnung wäre nur im Zuge einer Umstellung des gesamten betrieblichen Rechnungswesens auf eine Kostenrechnung zu erreichen.

Da die Schnittholzproduktion mengenmäßig mit dem Schnittholzverkauf nahezu übereinstimmt, können aus dem **Vergleich des Betriebsertrages mit den Produktionskosten** folgende Ergebnisse abgeleitet werden:

Aus der Summe des Aufwandes für die Schnittholzproduktion ergeben sich pro m³

Kosten von	S 832,58
+ Rundholzkosten laut m ³ lt. Stmk. Landesforste	S 1.548,08
	<hr/>
daraus ergeben sich Gesamtproduktionskosten je m ³ Schnittholz von	S 2.380,66
dem steht ein durchschnittlicher Erlös gegenüber von rund	S 2.072,--
	<hr/>
der Verlust (Mindererlös) je m ³ beträgt somit	S 308,66
	=====

Dazu ist anzuführen, daß sich der **Mindererlös** bei **exakter** und **richtiger Kostenzuordnung** im Bereich des Sach- und Verwaltungsaufwandes noch erheblich **vergrößern** würde.

Wie bereits vorhin dargestellt, müßte eine exakte und richtig durchgeführte Kostenrechnung noch deutlicher das ungünstige Kosten-Nutzen-Verhältnis im Sägebetrieb unter den derzeitigen Betriebsbedingungen aufzeigen.

Die ausschlaggebenden Faktoren hierfür sind:

- zu geringe Produktivität
- insgesamt zu geringe Kapazität
- zu hohe Lohntangente
- gegenwärtig katastrophale Holzpreise

Nach Ansicht des Landesrechnungshofes müßten für eine Ergebnisverbesserung im Gesamtbetrieb "Steiermärkische Landesforste" die Varianten

- * der Stilllegung des Sägebetriebes oder
- * der Weiterführung des Betriebes mit gut geplanten Rationalisierungsinvestitionen, die eine Produktionssteigerung bei gleichbleibendem Personalstand, mit sich bringen

eingehend untersucht werden.

Hiezu wäre aus der Sicht des Landesrechnungshofes folgendes zu beachten:

Stilllegung des Sägebetriebes:

Die Betriebsergebnisse der Säge waren in den letzten Jahren durchaus negativ bzw. war eine Verlufterhöhung ständig zu beobachten.

Abgesehen von der infrastrukturellen Bedeutung des Sägebetriebes für den Ort Gstatterboden, sind bei einer allfälligen Stilllegung des Betriebes die Möglichkeiten des produktiven Einsatzes des Sägepersonals in den übrigen Betriebszweigen der Steiermärkischen Landesforste auszuloten.

Unter Umständen bieten altersbedingte Abgänge eine zusätzliche Möglichkeit der Verringerung der Personalkostenbelastung.

Betriebsfortführung

Wie bereits dargestellt, sind für die Lösung der bestehenden organisatorischen Probleme (Lager, Produktionsablauf) im Sinne einer Rentabilitätsverbesserung umfangreiche genau zu planende Rationalisierungsinvestitionen notwendig. Dadurch sollte es gelingen, eine wesentliche Produktionssteigerung bei gleichbleibendem Personalstand zu erreichen. Dies deshalb, da im Sägebetrieb der Steiermärkischen Landesforste der Schnittholzausstoß nur halb so groß ist wie in gleichartigen gesunden privaten Betrieben. Ergänzt wird, daß die Rundholzernte der Landesforste eine wesentlich höhere Schnittholzproduktion zuläßt.

Darin liegt eine der wesentlichen Ursachen für die hohe Fixkostenbelastung im Sägebetrieb.

Hiezu hat der Landesrechnungshof ein **theoretisches Kalkulationsmodell** auf der Basis des betrieblichen Rechnungswesens der Steiermärkischen Landesforste für das Jahr 1985 als Denkanstoß ausgearbeitet. Dieses Modell sieht eine Produktionssteigerung in Anpassung an gleichartige private Betriebe bei gleichbleibendem Personalstand vor.

Von folgenden Prämissen wurde dabei ausgegangen:

- * Investitionsbedarf (eigenfinanziert) 10 Mio. Schilling
- * Nutzungsdauer 10 Jahre

* gleichbleibender Personalstand 11 Mann
wie bisher

Kosten der Erzeugung:

Lohn(Fix)kosten lt. Betriebs- kalkulation	S 5,002.510,--
+ zusätzliche Betriebskosten infolge Produktionssteigerung	S 500.000,--
+ AfA für Investitionen	S 1,000.000,--
	<hr/>
	S 6,502.510,--
	=====
+ Rundholzeinsatz 18.700 fm à S 1.013,--	S 18,943.100,--
	<hr/>
kalkulierte Produktionskosten	S 25,445.610,--
	=====

Erlöse:

Ausbeutesatz wie bisher 65,25 % ergibt rund 12.200 m ³ Schnittholz à S 2.077,-- =	S 25,339.400,--
	=====

Dieses **theoretische Modell** auf der Basis der Zahlen des betrieblichen Rechnungswesens zeigt, daß durch Produktionssteigerung auch ein relativ großer Investitionsaufwand "verdient" werden könnte.

Im Zusammenhang mit der für die Investitionen notwendigen Mittelaufbringung wäre allenfalls auch die Veräußerung von Liegenschaften (z.B. Hotel Gstatterboden) zu erwägen.

10. FESTSTELLUNGEN ZUM REPRÄSENTATIONSAUFWAND

Wie schon aus den bisherigen Feststellungen zur Systematik des gegenwärtig gültigen Rechnungswesens ersehen werden kann, lassen sich einzelne spezifische Aufwandsarten aus den Rechnungsabschlüssen nicht direkt ablesen. Sie sind vielmehr den einzelnen Kontogruppen zugeordnet.

Aus diesem Grunde kann auch der jährlich entstandene Repräsentationsaufwand nicht in einer Summe genannt werden.

Wie die stichprobenweise Konten- und Belegprüfung ergeben hat, verteilen sich allfällige Repräsentationsaufwendungen auf

die Konten 6/1/7 Sonstige Kosten in der Holzverwertung
7/1/6 Sonstiges - Nebenbetriebe (Säge)
13/1/9 Sonstiges - Verschiedenes (Jagd etc.)

Dazu wird festgestellt:

- * Die Form der Dokumentation im Rechnungswesen, die keinen Gesamtüberblick über bestimmte einzelne Kostengruppen ermöglicht, ist nicht zufriedenstellend.
- * In materieller Hinsicht läßt die Prüfung einzelner Buchungen und Belege den Schluß zu, daß die **Aufwendungen für Repräsentationszwecke** bei den Steiermärkischen Landesforsten einen **äußerst bescheidenen Umfang** einnehmen.

Die Einzelbelege weisen überwiegend Beträge zwischen S 200,-- bis S 300,-- aus. Sie betreffen meist Bewirtungsspesen, die fallweise im Zuge von Abschlußgesprächen im Holz- und Sägebereich bzw. bei der Jagd anfallen.

Der Gesamtjahresaufwand liegt im Bereich von wenigen Tausend-Schilling-Beträgen und stellt im Vergleich zum Umsatzvolumen einen sehr geringen Betrag dar.

11. SCHLUSSBEMERKUNGEN

Der Landesrechnungshof hat stichprobenweise das **Rechnungswesen** der Steiermärkischen Landesforste geprüft. Dabei wurde auf die Verwertbarkeit und Aussagefähigkeit der Ergebnisse des Rechnungswesens angesichts der sich verschlechternden Wirtschaftslage des Betriebes verstärktes Augenmerk gelegt. Das betriebliche Rechnungswesen sollte

- * als Dokumentation der ordnungsmäßigen Erfassung aller Betriebsvorgänge,
- * als Kontrollinstrument in Fragen der Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit,
- * als Entscheidungsgrundlage für Planungsziele dienen.

Die Steiermärkischen Landesforste erstrecken sich über eine Fläche von rund 27.700 ha, wovon

- rd. 16.000 ha auf Wald
- rd. 3.000 ha auf landwirtschaftlich genutzte Flächen
- rd. 8.400 ha auf Ödland

entfallen.

Der **Direktion in Admont** unterstehen

- die Forstverwaltung Gstatterboden/Admont (mit 6 Revieren),
- die Forstverwaltung St. Gallen (mit 5 Revieren),
- die Säge in Gstatterboden und
- das Revier Buchau.

Der **Personalstand** der Steiermärkischen Landesforste umfaßt im Wirtschaftsjahr 1985 22 Beamte und 10 Vertragsbedienstete.

Darüber hinaus sind in der Forstverwaltung Gstatterboden 58 und in der Forstverwaltung St. Gallen 38 Arbeiter nach dem Kollektivvertrag beschäftigt. Dazu kommen noch 9 Forstfacharbeiterlehrlinge.

Hiezu ist festzustellen, daß die Landesforste

- * die Beamtenpensionen und
- * Pensionen, der bis zum Jahre 1969 nach der Provisionsordnung der Landesforste pensionierten Arbeiter

aus selbsterwirtschafteten Erträgen decken und sich hierin grundlegend von den anderen Betrieben des Landes und der Privatwirtschaft unterscheiden.

Die fortschreitende Ertragsverschlechterung zwangen den Betrieb in den beiden letzten Jahren **Betriebsmittelvorschüsse**

1984 in Höhe von 6,5 Mio. Schilling

1985 in Höhe von 8,2 Mio. Schilling

zu begehren.

Die Steiermärkischen Landesforste waren bisher nicht in der Lage, diese Vorschüsse zurückzuzahlen. Der katastrophale Holzpreisverfall, das Preisniveau entspricht betragsmäßig dem Zeitraum von 1972/73, und Schwierigkeiten im Jagdpachtbereich - eine Ursache war auch der Reaktorunfall Tschernobyl - lassen für

die Zukunft eine weitere Verschlechterung der Wirtschaftslage erwarten.

Zur Verdeutlichung der Wirtschaftslage wird auf die Entwicklung der **Gebahrung** der letzten Jahre hingewiesen:

Gewinn 1981:	S	231.217,--
Gewinn 1982:	S	121.998,--
Verlust 1983:	- S	1,729.880,--
Verlust 1984:	- S	6,001.413,--
Verlust 1985:	- S	8,277.157,--

Der Landesrechnungshof empfiehlt daher, Überlegungen anzustellen, hinsichtlich der Belastung durch die Bedeckung des Pensionsaufwandes, den andere Wirtschaftsbetriebe nicht zu tragen haben, Sonderregelungen zu treffen.

Hiebei wären - für das Land als verantwortlichem Unternehmer und Eigentümer - die

- Umwandlung der bisher gewährten Betriebsmittelvorschüsse in Zuschüsse und
- die Übernahme der Pensionskosten auf den Zeitraum der schlechten Holzpreisentwicklung beschränkt

zu überlegen.

Vom Betrieb wäre zu erwarten, durch eigene gezielte Reorganisations- und Rationalisierungsmaßnahmen dazu beizutragen, die schwierige Situation zu bewältigen.

Im Personalbereich wäre z.B. die Angleichung an gleichartige Privatbetriebe anzustreben. Durch den Entfall der Übernahme von Mitarbeitern in das öffentlich-recht-

liche Dienstverhältnis würde - allerdings sehr langfristig gesehen - die hohe Belastung durch den Pensionsaufwand entfallen. Dadurch wären für die Zukunft, gleichmäßig für alle Bediensteten, ASVG-Bedingungen geschaffen und die in Erwägung gezogene Übernahme der Pensionslast durch das Land zeitlich absehbar und somit begrenzt.

Der Landesrechnungshof stellt trotz nachfolgender kritischer Betrachtungen über das Rechnungswesen und deren Ergebnisse fest, daß die mit der Buchhaltung betrauten Mitarbeiter der Landesforste bemüht sind, ihre Aufgaben gewissenhaft zu erfüllen.

Das **Rechnungswesen** hat sich historisch aus einem Buchhaltungssystem entwickelt, dessen Kontenrahmen, nach mündlicher Überlieferung, von einem k. und k. Zahlmeister vor dem I. Weltkrieg eingerichtet wurde. Wie in zahlreichen Kontrollberichten des Rechnungshofes (Wien), der seinerzeitigen Kontrollabteilung und des Landesrechnungshofes mehrfach dargestellt wurde, entspricht dieses System in keiner Weise den Anforderungen, die an das moderne betriebliche Rechnungswesen zu stellen sind.

Der Landesrechnungshof schlägt daher die ehestmögliche Umstellung auf den ÖKW Kontenrahmen nach den Vorschlägen des "Hauptverbandes der Land- und Forstwirtschaftsbetriebe in Österreich" vor. Für die Übergangsphase wäre die zeitweise Beiziehung von fachkundigen Sachverständigen zu erwägen.

Die Grundsätze der **Bilanzwahrheit** und der **Bilanzklarheit** erscheinen **im Rechnungswesen** der Steiermärkischen Landesforste **nicht gegeben**.

Dieser Mangel kann zu schwerwiegenden Konsequenzen innerbetrieblich

- * in der Planung für zukünftige Perioden,
- * in der Informationspflicht gegenüber dem Unternehmer,
- * in der innbetrieblichen Kontrolle

wie nach außen

- * gegenüber Geschäftspartnern,
- * gegenüber Banken und Kreditgebern,
- * gegenüber der Abgabenbehörde,

führen.

Die Ergebnisse des Rechnungswesens müssen, auch in Teilbereichen, wahr und klar sein. D.h., ihre Verwendung für die Verarbeitung mit anderen Ergebnissen darf nicht durch Fiktionen, Verdoppelungen oder Saldierungen zu falschen bzw. unbrauchbaren Ergebnissen führen.

Der **Kontenrahmen** ist in 15 Kontogruppen untergliedert und läßt sich mangels des dekadischen Aufbaues nicht in ein EDV-unterstütztes Buchhaltungssystem eingliedern.

Die Kontengruppen 6-15 haben die Besonderheit, jeweils in eine Einnahmen- und eine Ausgabenseite gegliedert zu sein. Dies bedeutet in der praktischen Anwendung, daß einem bestimmten Konto zugeordnete Einnahmen unter der gleichen Kontonummer Ausgaben gegenüberstehen.

Beim Kontoabschluß, der in einem **Saldo** ausgedrückt wird, ergibt sich somit folgendes:

- * Im ziffern- und betragsmäßigen Abschluß jeden Kontos werden die rechnerischen Ergebnisse der einen Seite gegen jene der anderen Seite verrechnet. Im Saldo geht damit die wertmäßig niedrigere Seite unter - und im "Ergebnis" bleibt ausschließlich der Überhang der wertmäßig größeren Seite über.
- * Die einzelnen Posten sind darüber hinaus auch vom **Sachinhalt** her nicht deckungsgleich. Eine der Schwierigkeiten die dieses Kontenschema verursacht, besteht nach Ansicht des Landesrechnungshofes darin, daß Hand in Hand mit dem betragsmäßigen Untergang der wertmäßig niedrigeren Seite auch deren sachlicher Inhalt verlorenght.

Dazu ein Beispiel:

Die Kontogruppe 13 hat den Sachinhalt "VERSCHIEDENES". Auf der Einnahmenseite stehen Zinsen, Rückersätze von Gehältern uam.

Auf der Ausgabenseite werden u.a. Vermessungskosten, Lagerplatzpachte, Forsteinrichtungen gebucht.

Die Detailbuchhaltung in der Forstverwaltung St. Gallen weist per 31. Dezember 1985 auf der Einnahmenseite über 1,3 Mio. Schilling aus. Die Ausgabenseite hingegen ist nur mit rund S 141.300,-- belastet. Durch die Saldierung stellt sich nunmehr das Ergebnis dieses Kontos so dar, als ob es 1985 überhaupt keine Vermessungskosten, Lagerplatzpachte, Forsteinrichtungen etc. gegeben hätte.

Der **Ertrag** ist - grobschematisch - die Summe aller Einnahmen, die auf Grund von Lieferungen oder Leistungen

an Dritte innerhalb einer Rechnungsperiode erzielt werden konnten. Damit ist das Wesen des Ertrages als **Außenumsatz**, basierend auf den ausgestellten Ausgangsfakturen, definiert.

In die Ertragsermittlung sind somit, entgegen der bisherigen Praxis, in den Landesforsten

- weder Innenumsätze
- noch fiktive Kalkulationsergebnisse

aufzunehmen.

Ein Beispiel zum **Innenumsatz**:

In der Ertragsermittlung der Landesforste für 1985 wurden im Bereich des Forstbetriebes alle Rundholzlieferrungen, einschließlich jener an die betriebseigene Säge (letztere in Höhe von S 9,301.587,35), als Ertrag ausgewiesen.

Im Betriebsbereich Säge wurde aus diesem Rundholzeinsatz Schnittholz erzeugt und der gesamte Schnittholzerlös (Wert des Rundholzes plus Wert der Verarbeitung zu Schnittholz) dem Gesamtertrag zugezählt.

Dadurch kommt es in der Gesamtertragsermittlung zu einer Doppelerfassung im Ausmaß der Rundholzlieferung des Forstes an die Säge.

Innenumsätze, die in der Praxis häufig dann auftreten, wenn in Bearbeitungsbetrieben ein- und dasselbe Rohmaterial in zahlreichen Phasen einen Betriebsbereich verläßt und in anderen Betriebsbereichen verschiedenen Bearbeitungs- oder Verarbeitungsprozessen unterzogen wird, sind grundsätzlich und ausschließlich durch

innerbetriebliche Leistungsverrechnungen zu dokumentieren.

Ein Beispiel zur **Kalkulation**:

Dem System des bisher gültigen Kontenrahmens folgend, wurde im Bereich der Kraftfahrzeuge eine Kalkulation angestellt, die davon ausging, die von den betriebs-eigenen Kraftfahrzeugen (wie Traktore, Unimog, LKW etc.) erbrachten Leistungen so zu bewerten, als ob diese Leistungen von außenstehenden Dritten (Frächter) erbracht worden wären.

Die so ermittelten Kalkulationsergebnisse (Fiktionen) wurden in die Ertragsermittlung eingebucht, womit ein irrealer Ertrag dargestellt wurde.

Zur Ertragsermittlung ist festzustellen, daß - allein auf Grund der beiden oben angeführten Prüfungspunkte - eine Korrektur des für 1985 ausgewiesenen Betriebsertrages von S 58,085.925,79 auf S 46,712.467,54 vorzunehmen wäre.

Das Rechnungswesen der Landesforste läßt z.B. einen raschen und stichhaltigen Überblick über den **Personalaufwand** des Gesamtbetriebes nicht zu.

Zahlreiche Kontogruppen sind - vergleichbar einer Kostenstellenrechnung - mit Lohnkosten oder Lohnnebenkosten belastet. Eine Gesamtsumme läßt sich erst durch zeit- und arbeitsaufwendige Manipulationen ermitteln.

Für 1985 wurde aus den vorgelegten Aufzeichnungen der Personalaufwand mit S 51,668.250,93 ermittelt.

Der unmittelbare Vergleich des derart ermittelten Personalaufwandes mit den berichtigt festgestellten Ertragsziffern zeigt folgendes:

- * Die Steiermärkischen Landesforste sind nicht in der Lage, ihren Personalaufwand von rund 51,7 Mio. Schilling aus dem Betriebsertrag von berichtigt 46,7 Mio. Schilling zu bedecken. Sie müssen auf andere Ertragssparten zusätzlich zurückgreifen.
- * Die Steiermärkischen Landesforste haben, gegenüber anderen gleichartigen privaten Betrieben, zur Betriebsleistung eine zu hohe Personaltangente.

Die Prüfung des Rechnungswesens hat ferner zu nachstehenden betriebswirtschaftlich bedeutsamen Feststellungen geführt:

- * Beachtliche Guthabenbestände auf Girokonten der Landesforste wurden nicht zu optimalen Zinssätzen veranlagt.
- * Das Fehlen der Kreditorenbuchhaltung bringt Nachteile, z.B. beim Skontoertrag.
- * Gewisse Lohnanteile (Motorsägenentschädigung) werden nicht kostengünstig ermittelt.

Zu den Guthabenbeständen auf Girokonten:

Beide Forstverwaltungen haben über längere Zeiträume beachtliche Guthabenbestände in ihren Girokonten ausgewiesen, die bisher nur zu einem minimalen Zinsfuß

veranlagt wurden. Die Gegenüberstellung der Mindestverzinsung zum allenfalls erreichbaren Eckzinssatz für die Jahre 1980 bis 1985 zeigt, daß den Steiermärkischen Landesforsten ein Zinsengewinn von rd. S 434.000,-- entgangen ist. Die Landesforste haben auf Grund dieser Feststellungen bereits für 1986 eine höhere Verzinsung erreichen können.

Zum Skontoertrag:

Eine stichprobenartige Überprüfung im Bereich der Forstverwaltung St. Gallen hat ergeben, daß jährlich rund 1,6 Mio. Schilling an Eingangsfakturen ohne Ausnutzung eines eingeräumten Skontovorteiles beglichen werden.

Wie der Landesrechnungshof anhand von Berechnungsvarianten darstellt, sind dadurch im Zeitraum von 1981 bis 1985 Skontoerträge im Ausmaß zwischen S 200.000,-- und rund S 240.000,-- verloren gegangen.

Zur Motorsägenentschädigung:

Im Bereich der Forstverwaltung St. Gallen ist die sogenannte Motorsägenentschädigung Bestandteil des Lohnes. Diese Lohnkomponente wird dadurch ermittelt, daß die Forstarbeiter für den Einsatz ihrer im Privatbesitz befindlichen Maschinen und Geräte, vorwiegend Motorsägen, nach der Zeiteinheit des Geräteeinsatzes entlohnt werden.

Dieses System hat den Nachteil, daß es nicht leicht nachvollziehbar und überschaubar ist.

Der Landesrechnungshof schlägt daher vor, der Berechnung der Motorsägenentschädigung

- * die geerntete Holzmenge (fm) zugrunde zu legen und
- * die Motorsägekosten jenen kollektivvertraglichen Bestimmungen anzupassen, welche z. B. bei den Österreichischen Bundesforsten Anwendung finden.

Der Landesrechnungshof hat errechnet, daß allein für das Jahr 1985 bei Anwendung des Satzes der Österreichischen Bundesforste eine kalkulierte Gesamtersparnis von über S 500.000,-- erreichbar gewesen wäre. Im Hinblick auf die angespannte wirtschaftliche Situation der Steiermärkischen Landesforste erschiene die Anpassung an dieses Schema gerechtfertigt.

Die betriebseigene **Säge in Gstatterboden** ist für die Infrastruktur der unmittelbaren Umgebung von Bedeutung. Ohne die Säge hätten alle anderen Betriebe, wie die kleine Gemischtwarenhandlung, die Poststelle und die Bahnstation, welche in Gstatterboden angesiedelt sind, keine Existenzgrundlage.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist die Säge **der Verlustbringer der Steiermärkischen Landesforste.**

1985 waren hier durchschnittlich 11 Sägearbeiter beschäftigt, 9.200 fm Rundholz wurden zu Schnittholz verarbeitet. Die Leistung pro Sägearbeiter **mit rund 830 fm pro Jahr** liegt weit unter den Ergebnissen vergleichbarer Betriebe, die Werte zwischen **1.200 bis über 2.000 fm pro Mann und Jahr** ausweisen.

Das derzeit in Verwendung stehende Rechnungswesen läßt eine genaue Kosten-Nutzen-Berechnung für die Säge nicht zu. Der Vergleich des Betriebsertrages mit den Produktionskosten von Schnittholz ergibt,

daß die Steiermärkischen Landesforste pro Kubikmeter einen Verlust von S 310,-- erleiden.

Die ausschlaggebenden Faktoren für das ungünstige Kosten-Nutzen-Verhältnis im Sägebetrieb sind

- zu geringe Produktivität
- insgesamt zu geringe Kapazität
- eine zu hohe Lohntangente
- katastrophale Holzpreise.

Nach Ansicht des Landesrechnungshofes müßten für eine Ergebnisverbesserung im Bereich der Säge zwei Varianten eingehend untersucht werden:

- * die Stilllegung der Säge
- * die Weiterführung des Betriebes mit gutgeplanten und vorsichtigen Rationalisierungsinvestitionen, die eine Produktionssteigerung mit sich bringen würden

Die Stilllegung des Sägebetriebes wäre aus rein betriebswirtschaftlicher Sicht vertretbar, müßte aber aus infrastruktureller Betrachtung näher untersucht werden.

Die Betriebsfortführung ist nach Ansicht des Landesrechnungshofes nur unter folgenden Voraussetzungen sinnvoll:

- * Produktionssteigerung
- * gleichbleibender Personalstand und der damit verbundenen Fixkosten
- * vorsichtig geplante Investitionen

Anhand eines theoretischen Kalkulationsmodelles, welches auf der Basis des betrieblichen Rechnungswesens für das Jahr 1985 als Denkanstoß ausgearbeitet wurde, ist ersichtlich, daß durch eine Produktionssteigerung von rund 100 % ein relativ großer Investitionsaufwand, der für ein rationelles Arbeiten notwendig wäre, verdient werden könnte.

Zusammenfassend stellt der Landesrechnungshof fest:

Der Betrieb Steiermärkische Landesforste ist zumindest beim derzeitigen Holzpreisniveau bzw. ohne tiefgreifende Reorganisationsmaßnahmen ohne Betriebsmittelzuführungen seitens des Unternehmensinhabers Land Steiermark nicht in der Lage, ausgeglichen zu bilanzieren.

In Erwägung zu ziehende Betriebsmittelzuschüsse wären zweckmäßig einzusetzen

- * um den Betrieb von Belastungen freizuhalten wie sie vergleichbare Privatbetriebe nicht haben (Pensionslast),
- * um jene Investitionen zu tätigen, die Produktionssteigerungen zur Vermeidung von Verlusten ermöglichen (wie z.B. Rationalisierungsinvestitionen bei Weiterbestand des Sägewerkes Gstatterboden).

Nach Ansicht des Landesrechnungshofes müßte das Land Steiermark das Ziel anstreben, daß die Steiermärkischen Landesforste - auch bei Anhalten der schlechten Entwicklung auf dem Holzpreissektor -

- * nach einer zeitlich zu begrenzenden Hilfestellung und
- * Reorganisationsmaßnahmen im Bereiche der Landesforste

wieder **eine zumindest ausgeglichene Gebarung aufweisen.** Reine Verlustabdeckungen ohne organisatorische Konsequenzen erscheinen nicht sinnvoll. Auf Dauer gesehen kann es nämlich nicht Aufgabe der öffentlichen Hand sein, defizitäre Betriebe zu führen. Sollte ein Abbau der Gebarungsabgänge nicht möglich sein, wären Abverkäufe zu erwägen.

Eine wesentliche Voraussetzung für das Setzen von Reorganisationsmaßnahmen wäre die Einführung eines betriebsbezogenen modernen Rechnungswesens, welches alle Informationen zu liefern imstande ist, die das Unternehmen und der Unternehmer benötigen, um sinnvoll disponieren, planen und kontrollieren zu können.

Mit Nachdruck wird die langjährige Forderung der Kontrolle unterstrichen, das Rechnungswesen der Landesforste auf ein wirtschaftlich auswertbares Informationsinstrument und Dokument umzustellen.

Am 18. März 1987 fand im Landesrechnungshof eine Schlußbesprechung statt, an der

vom Büro Landesrat
Dr. Christoph Klauser: Waltraud MOHARIC

von der Präsidialabteilung: W.Hofr.Dr. Wolfgang KERN

von den Steiermärkischen
Landesforsten:

W.Hofr.Dipl.-Ing.
Ludwig SATTMANN

vom Landesrechnungshof:

Landesrechnungshofdirektor
Dr. Gerold ORTNER

Landesrechnungshofdirektor-
stellvertreter Dr.Walter LEIKAUF

Hofrat Dipl.-Ing.Werner SCHWARZL

OAR. Horst LEHNER

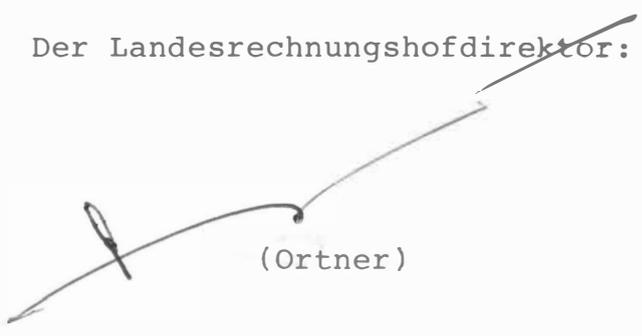
Mag. Anton TACKNER

teilgenommen haben.

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

G r a z, am 23. März 1987

Der Landesrechnungshofdirektor:



(Ortner)