

STEIERMÄRKISCHER LANDTAG

LANDESRECHNUNGSHOF

GZ.: LRH 52 F 5 - 1990/4

B E R I C H T

betreffend "Überprüfung der Forstgartenbetriebe  
des Landes Steiermark."

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

I.	PRÜFUNGS-AUFTRAG .....	1
II.	UNTERNEHMENSKONZEPTION .....	2
III.	TRENDS AUF DEM AUFFORSTUNGSSEKTOR IN DER STEIERMARK IN DEN LETZTEN 12 JAHREN .....	11
IV.	ENTWICKLUNG DES ABSATZES VON FORSTPFLANZEN ....	16
V.	ERFASSUNG DER SAATGUT- UND PFLANZEN- BESTÄNDE .....	19
VI.	ERFOLGSENTWICKLUNG DES FORSTGARTENBE- TRIEBES DES LANDES STEIERMARK (1982-1989) .....	26
VII.	PERSONALAUFWAND .....	32
	- Struktur des Personalaufwandes .....	34
	- Pensionsfonds .....	41
	- Abfertigungsvorsorge .....	43
VIII.	DIVERSE AUFWANDSBEREICHE .....	46
IX.	ANSCHAFFUNG DER EDV-ANLAGE .....	50
X.	FINANZIELLE VERHÄLTNISSE .....	58
	- Liquidität .....	66
	- Betriebsvermögensvergleich .....	72
XI.	DIENST- UND NATURALWOHNUNGEN .....	79
XII.	SCHLUSSBEMERKUNGEN .....	84

## **I. PRÜFUNGS-AUFTRAG**

Der Landesrechnungshof hat eine Überprüfung des

### **Forstgartenbetriebes des Landes Steiermark**

durchgeführt.

Mit der Prüfung war die Gruppe 2 des Landesrechnungshofes beauftragt. Unter dem verantwortlichen Gruppenleiter, HR. Dipl.-Ing. Werner SCHWARZL hat die Einzelprüfungen im besonderen OAR. Harald KRONEGGER durchgeführt.

Das Schwergewicht der stichprobenweisen Überprüfung wurde in erster Linie auf Teilbereiche der Gebarung bzw. die betriebswirtschaftliche Entwicklung in den Jahren 1985 bis 1989 gelegt. Die Überprüfung erfolgte anhand der Jahresabschlüsse, Aufzeichnungen, Belege, Geschäftsstücke und sonstigen Unterlagen. Als Auskunftspersonen standen der Leiter bzw. die Mitarbeiter des Forstgartenbetriebes des Landes Steiermark zur Verfügung.

## II. UNTERNEHMENSKONZEPTION

Ursprünglich wurden Forstgärten im kleinsten Umfang von den Forstvereinen angelegt. In weiterer Folge wurden diese entsprechend dem Forstgesetz von 1852 von den Bezirksforstinspektionen übernommen und vergrößert. Das gesamte Forstwesen war Bundessache, weshalb zur Führung dieser Forstgärten Bundesmittel zur Verfügung gestellt wurden. Verbunden mit einer größeren Aufforstungstätigkeit (Nachholbedarf) und der zunehmenden Aufforstung von schwer nutzbaren Flächen stieg nach 1945 die Bedeutung des Holzes, sodaß eine weitere Vergrößerung der Forstgärten notwendig wurde.

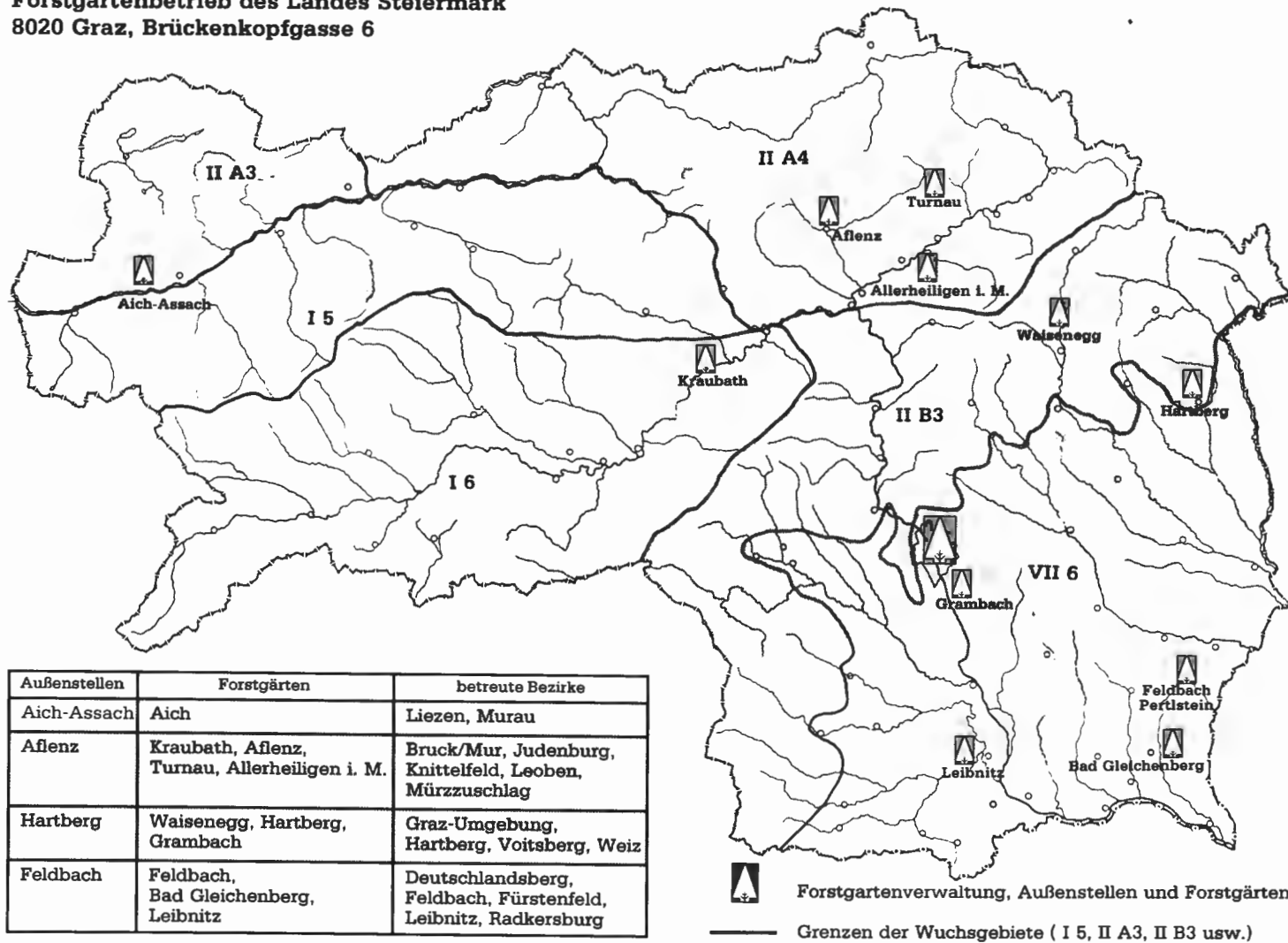
Mit der Ausweitung wurde die Einstellung von zusätzlichem Betreuungspersonal immer vordringlicher, da die Bezirksförster ihren laut Forstgesetz vorgeschriebenen Agenden nicht mehr im erforderlichen Ausmaß nachkommen konnten. 1956 kam es zur Gründung einer **Bundesforstgartenverwaltung**, in der alle bestehenden Bundesforstgärten in der Steiermark verwaltungsmäßig zusammengefaßt wurden. Der fachliche Vorteil dieser Konstruktion lag darin, daß nun nicht mehr jede Bezirksforstinspektion für sich alleine ohne entsprechende Rentabilitätsüberlegungen Forstpflanzen produzierte, sondern durch einen intensiven Erfahrungsaustausch sowohl mit anderen Bundesländern als auch mit dem Ausland der Weg einer einheitlichen und rationelleren Pflanzenerzeugung verfolgt werden konnte.

Mit Jahresbeginn 1968 gingen die Bundesforstgärten in die Kompetenz des Landes Steiermark über. Gemäß dem **Übereinkommen zwischen der Republik Österreich und dem Land Steiermark** wurden die im Eigentum des Bundes stehenden Liegenschaften inklusive der fest verbundenen Anlagen, wie Baulichkeiten, Wasserleitungen, Zäune udgl. im Pachtverhältnis mit der Verpflichtung, die Kosten der Instandhaltung und die für die gepachteten Liegenschaften zu entrichtenden Steuern und Abgaben zu tragen, übernommen. Das zu diesem Zeitpunkt vorhandene bewegliche Inventar (wie Fahrzeuge, Maschinen, Großgeräte sowie kurzlebige Wirtschaftsgüter) wurde im Rahmen dieser Übernahme käuflich erworben. Weiters verpflichtete sich das Land Steiermark in alle vorhandenen, von der Republik Österreich im Rahmen der Forstpflanzenproduktion in der Steiermark abgeschlossenen Pachtverträge einzutreten und das bei der Bundesforstgartenverwaltung beschäftigte Personal zu übernehmen.

Derzeit verfügt der Forstgartenbetrieb des Landes Steiermark - im folgenden auch mit dem Kürzel FGB bezeichnet - über **vier Außenstellen mit insgesamt 12 Betreuungsgärten**. Die umseitige, vom Forstgartenbetrieb des Landes Steiermark erstellte Übersichtskarte veranschaulicht

- die Bereiche der Außenstellen (betreute Bezirke)
- die den Außenstellen zugeordneten Forstgärten und
- die Grenzen der relevanten Wuchsgebiete in der Steiermark.

**Forstgartenbetrieb des Landes Steiermark**  
 8020 Graz, Brückenkopfgasse 6



Mit Ausnahme der Produktionsflächen der Außenstelle in Kraubath (rund 10 Hektar), die im landeseigenen Besitz sind, handelt es sich bei den übrigen Standorten durchwegs um Pachtflächen, die wiederum überwiegend im Bundesbesitz stehen. Das gesamte **Flächenareal des FGB umfaßt 64,9161 Hektar**, wovon rund 54 Hektar als Anbaufläche Verwendung finden.

Die Zielsetzung des FGB des Landes Steiermark liegt vor allem in der gesicherten Versorgung der kleinen Forstbetriebe bzw. bäuerlichen Waldbesitzer mit qualitativ hochwertigem Vermehrungsgut, das den Bestimmungen des Abschnittes XI. des Forstgesetzes 1975 entspricht.

Dieser Abschnitt findet auch auf forstliches Vermehrungsgut, das in Verkehr gebracht wird, als auch auf das für solches Vermehrungsgut bestimmte Ausgangsmaterial Anwendung. Wesentliche Punkte sind die Bestimmungen über die Bestandesanerkennung, Ernte in anerkannten Beständen, Anerkennung des Saatgutes, Anerkennung von generativem Pflanzgut (§§ 157-162, FG.1975). Der Forstgartenbetrieb darf daher nur Vermehrungsgut (Saatgut, Pflanzgut) verwenden bzw. in Verkehr bringen, wenn es aus anerkannten Beständen stammt, die Ernte nach § 158 durchgeführt und das Saatgut anerkannt wurde.

Innerhalb der bestehenden Rahmenbedingungen stellt der Forstgartenbetrieb des Landes Steiermark ein forstpolitisches Instrument dar, das gerade in der Jetztzeit, in der die Waldgefährdung durch Umwelteinflüsse verschiedene Maßnahmen verlangt, zunehmend an Bedeutung gewinnt:



- \* Im Forstgartenbetrieb werden herkunftsgesicherte Forstpflanzen produziert und standortbezogen angeboten.
  
- \* Der FGB ist in eine Reihe von Maßnahmen eingebunden (Samenplantagen, Samengewinnung), die auf die Erhaltung des Genpotentials des Vermehrungsgutes ausgerichtet sind.

Während die Forstpflanzenproduktion gesetzlich geregelt ist, endet die Kontrolle beim Verkauf. Die richtige Verwendung der Pflanzen durch die Waldbesitzer (Übereinstimmung des Herkunftsgebietes des Pflanzenmaterials mit dem Aufforstungsort) ist im Forstgesetz nur unzureichend geregelt. Auch das beste Pflanzenmaterial nützt wenig, wenn es nicht nach Wuchsgebiet, Herkunftsgebiet und Höhengürtel für den jeweiligen Aufforstungsort ausgewählt wurde. Ein Teil der Waldschadensproblematik von heute ist sicherlich auch auf eine falsche Herkunftswahl der Forstpflanzen in der Vergangenheit zurückzuführen.

Bei den Pflanzen aus den Landesforstgärten ist die Gewähr gegeben, daß sie ordnungsgemäß gezogen wurden und andererseits ist durch die Forstgartenförster bzw. die Bezirksförster, die zum Teil für die Vermarktung herangezogen werden, eine entsprechende fachliche Beratung gewährleistet. Bei der Vermarktung der Forstpflanzen

zen aus den Handelsforstgärten wirken die Forstorgane der Kammer sehr wesentlich mit, sodaß hier ein Ausgleich zur Vermarktung durch die Bezirksförster gegeben ist.

In waldbaulicher Hinsicht muß eine nicht fachgerechte Vermarktung - wie dies z.B. für Topfpflanzen gilt, die ganz einfach bei Lagerhäusern bestellt werden können - als eminente Gefahr für die Vitalität künftiger Bestände angesehen werden.

Die Leitung und Verwaltung des FGB des Landes Steiermark, der Aufbau seiner Betriebs- und Personalorganisation und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr - der FGB deckt nach eigener Einschätzung rund 1/3 des jährlichen steirischen Forstpflanzenbedarfes ab - haben privatwirtschaftlichen Charakter. Der FGB, der mit weitgehender Selbständigkeit und Eigenverantwortlichkeit ausgestattet ist, wird daher in haushaltsmäßiger Betrachtung als **Wirtschaftsbetrieb** angesehen und erfolgt die Veranschlagung in Form eines Wirtschaftsplanes unter der Bezeichnung "86700 Landesforstgärten".

Die Unternehmereigenschaft von Gebietskörperschaften im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972 besteht nur hinsichtlich ihrer gewerblichen und beruflichen Tätigkeit im Rahmen eines

- Betriebes gewerblicher Art oder eines
- land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Die Begriffsbestimmung für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist in Anlehnung an das Einkommensteuer- und Bewertungsrecht erfolgt. Auch nach dem Umsatzsteuerrecht ist als land- und forstwirtschaftliches Unternehmen ein Betrieb anzusehen, der die natürlichen Kräfte des Bodens nutzt und die dadurch gewonnenen Erzeugnisse verwertet. Ob hierbei eigener Grund und Boden oder Pachtflächen bewirtschaftet werden, ist nicht bedeutsam.

Als **land- und forstwirtschaftlicher Betrieb** gilt ein Betrieb, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Dazu gehört nicht nur die Land- und Forstwirtschaft im engeren Sinn (Ackerbau, Wald-, Wiesen- und Weidewirtschaft) sondern beispielsweise auch Gemüsebau, Obstbau, Weinbau, Pilzzucht, Fischzucht, usw. Auch die Samenzucht und Baumschulen zählen zu land- und forstwirtschaftlichen Betrieben.

Beim FGB des Landes Steiermark handelt es sich um eine privatwirtschaftliche Betätigung des Landes Steiermark am Sektor der Land- und Forstwirtschaft, da Baumschulen - Forstgärten stellen eine Spezialisierung zur Heranziehung von Forstpflanzen (bodenständige Laub- und Nadelgehölze) dar - in fiskalischer Betrachtung eindeutig diesem Bereich zuzuordnen sind. Diese Einordnung als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb bzw. die Abgrenzung vom Betrieb gewerblicher Art ist ertrags-

steuerlich äußerst bedeutsam, da nur land- und forstwirtschaftliche Betriebe der Körperschaften des öffentlichen Rechtes nicht der Körperschaftssteuer und der Vermögenssteuer unterliegen. Gegenüber Baumschulen privater Rechtsträger besteht sohin ein nicht unwesentlicher Wettbewerbsvorteil des FGB des Landes Steiermark,

- der bei Vergleichen mit Privatbetrieben zu berücksichtigen ist und
- der zum Ausgleich eine verstärkte Anbindung an forstpolitische Zielsetzungen des Landes Steiermark rechtfertigt.

Der FGB des Landes hat daher auch als Aufgabe nicht nur die Produktion und den Verkauf von qualitativ hochwertigem Pflanzenmaterial sondern auch bedingt durch die Walderkrankungen im besonderen Maße für die Sicherung des forstlichen Vermehrungsgutes sowie die Anlage von Erhaltungsplantagen Sorge zu tragen.

**III. TRENDS AUF DEM AUFFORSTUNGSSEKTOR IN DER STEIER-  
MARK IN DEN LETZTEN 12 JAHREN**

Um die ökonomischen Rahmenbedingungen für den Forstgartenbetrieb des Landes Steiermark näher illustrieren zu können, wird in der folgenden Aufstellung die flächenmäßige Entwicklung der jährlichen Wiederaufforstungen bzw. Neuaufforstungen in der Steiermark in den letzten 12 Jahren detailliert dargestellt. Die Zahlen stammen aus den Jahresberichten über die Forstwirtschaft für 1985 und 1988, welche vom Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft herausgegeben wurden.

**Bestandsbegründungen (Summe) <sup>1)</sup>  
Gesamtleistung**

Jahr	Steiermark		Österreich	
	Fläche in ha	Pflanzen in 1.000 Stk.	Fläche in ha	Pflanzen in 1.000 Stk.
1977	7.758	27.203	24.985	89.776
1978	7.610	26.445	25.242	90.242
1979	6.023	20.105	21.406	78.604
1980	6.140	22.140	22.753	74.800
1981	5.700	18.323	22.410	70.501
1982	5.163	16.273	20.646	64.026
1983	5.204	15.471	19.567	59.650
1984	4.852	14.436	19.008	56.000
1985	4.640	13.925	17.890	53.159
1986	4.500	12.351	18.400	52.944
1987	4.237	12.118	17.388	51.375
1988	4.340	11.580	17.221	49.254

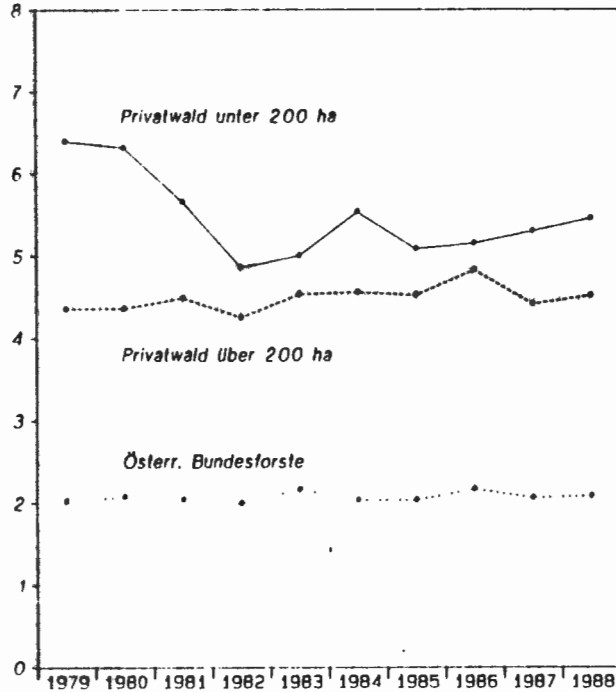
1) Ohne Naturverjüngung

Wie die vorangegangene Aufstellung zeigt, verringerte sich die flächenmäßige Aufforstung in der Steiermark von 7.758 Hektar im Jahr 1977 auf 4.340 Hektar im Jahre 1988. Dies entspricht einem Rückgang in diesem Zeitraum um insgesamt 44 %. Ein ähnlicher Trend war im gesamten österreichischen Bundesgebiet festzustellen. Die Ursache dieser für die Forstpflanzenerzeuger in absatzmäßiger Hinsicht ungünstigen Entwicklung war in erster Linie in den niedrigen Sägerundholzpreisen der letzten Jahre zu suchen. Entsprechend der Preisentwicklung auf dem Rundholzsektor wurde parallel dazu von den Forstbetrieben der Einschlag von Nadel-Starkholz zurückgenommen. Die wesentlich günstigere Lage am Nadelschwachholzsektor im Zusammenhang mit der Konjunktorentwicklung auf dem Papier- und Zellstoffsektor bewirkte die Umlenkung des Einschlages auf besser gefragte Sortimente (Steigerung der Vornutzung), was für die Ankurbelung des Absatzes von Forstpflanzen keineswegs dienlich war.

Wie die folgende Graphik verdeutlicht, paßte sich der private Kleinwaldbesitzer dadurch an die extremen Marktverhältnisse an, indem er seine Nutzungen (Einschlag) in den letzten Jahren trotz wieder leicht steigender Tendenz insgesamt einschränkte.

**Gesamtschlag: Privatwald unter 200 ha —  
Privatwald über 200 ha — Österreichische Bundesforste**

Millionen Erntefestmeter  
ohne Rinde



Da gerade diese Kundenschicht zum potentiellen Abnehmerkreis des FGB des Landes Steiermark zählt, hat sich dieses Verhalten der Kleinwaldbesitzer auf die ertragswirtschaftliche Situation des Betriebes besonders ausgewirkt. Zusätzlich ist zu erwähnen, daß man bei der Holzernte vermehrt vom Kahlschlag abgeht und andere Bewirtschaftungsformen, wie beispielsweise die Zielstärkensuche forciert, wobei die Naturverjüngung zusehends an Bedeutung gewinnt.

Eine weitere für die Forstpflanzenerzeugung bedeutsame Entwicklung ist anhand der nachstehenden Aufstellung zu verfolgen, die ebenfalls aus den Jahresberichten über die Forstwirtschaft entnommen wurde.

**Pflanzenaufwand pro Hektar <sup>1)</sup>**

<u>J a h r</u>	<u>Steiermark</u>	<u>Österreich</u>
1977	3.510	3.590
1978	3.480	3.580
1979	3.340	3.670
1980	3.610	3.290
1981	3.210	3.150
1982	3.150	3.100
1983	2.970	3.050
1984	2.980	2.950
1985	3.000	2.970
1986	2.750	2.880
1987	2.860	2.950
1988	2.670	2.860

1) Ohne Naturverjüngung

Im Betrachtungszeitraum 1977 bis 1988 nahm der mengenmäßige Verbrauch an Forstpflanzen in der Steiermark von 3.510 Stück pro Hektar auf 2.670 Stück pro Hektar



Aufforstungsfläche ab. Dies entspricht einem Rückgang von rund 24 %. Diese Situation geht auf eine zumeist gegenüber früheren Jahren verbesserte Erreichbarkeit der Aufforstungsflächen und damit veränderte Pflanzphilosophie (Naturverjüngung) zurück; ist aber auch im Zusammenhang mit der bis zum Jahr 1987 nicht allzu günstigen Ertragslage und den damit verbundenen Kosteneinsparungserfordernissen zu sehen.

Die seit dem Jahre 1988 anhaltende bessere Ertragslage in der Forstwirtschaft wird es den Waldbesitzern wieder erlauben, künftig mehr in die Waldpflege zu investieren. Die steirischen Waldbesitzer konnten im Jahr 1989 gute Erträge erzielen. Sowohl was den Holzeinschlag als auch was Export und Verbrauch im Inland betrifft, wurde das beste Ergebnis seit 1945 erreicht. Eine gute Holzkonjunktur ist die beste Voraussetzung für eine anhaltende Nachfrage nach Forstpflanzen.

#### **IV. ENTWICKLUNG DES ABSATZES VON FORSTPFLANZEN**

Aus dem Vergleich der Produktionszahlen an Nadelhölzern und Laubhölzern ist unschwer eine leichte Aufwärtsentwicklung bei den Laubhölzern zu ersehen; und zwar nicht nur hinsichtlich der Eigenproduktion, sondern auch insgesamt, also inklusive des Zukaufes an Laubhölzern. Die Produktionswerte im Bereich der Nadelhölzer sind unter Berücksichtigung diverser Schadensfälle im Schnitt der Jahre ziemlich statisch.

Wenngleich der erzielbare Rohaufschlag bei der Handelsware verlockend erscheinen mag, liegt der Pflanzenzukauf im Durchschnitt der Jahre unter 5 % und hält sich damit in Grenzen. Er dient der Abdeckung von Auftragsspitzen und zur Sortimentabrundung und tritt damit keineswegs in Konkurrenz mit den Unternehmenszielen.

Der mengenmäßige Absatz an Forstpflanzen zeigte von 1982 bis einschließlich 1989 folgende Entwicklung:

PFLANZENABSATZ IN STÜCK PRO JAHR

	Nadelholz	Laubholz	Summe	Veränderung in %
<b>1982</b>				
aus Eigenproduktion	5,676.018	111.035	5,787.053	
aus Zukauf	738.060	79.005	817.065	
<b>Summe</b>	<b>6,414.078</b>	<b>190.040</b>	<b>6,604.118</b>	
<b>1983</b>				
aus Eigenproduktion	4,685.785	164.222	4,850.007	
aus Zukauf	94.350	12.710	107.060	
<b>Summe</b>	<b>4,780.135</b>	<b>176.932</b>	<b>4,957.067</b>	<b>- 24,9</b>
<b>1984</b>				
aus Eigenproduktion	5,236.768	124.821	5,361.589	
aus Zukauf	109.810	37.493	147.303	
<b>Summe</b>	<b>5,346.578</b>	<b>162.314</b>	<b>5,508.892</b>	<b>+ 11,1</b>
<b>1985</b>				
aus Eigenproduktion	5,169.886	112.688	5,282.574	
aus Zukauf	116.300	82.686	198.986	
<b>Summe</b>	<b>5,286.186</b>	<b>195.374</b>	<b>5,481.560</b>	<b>- 0,5</b>
<b>1986</b>				
aus Eigenproduktion	4,411.430	223.166	4,634.596	
aus Zukauf	72.110	81.296	153.406	
<b>Summe</b>	<b>4,483.540</b>	<b>304.462</b>	<b>4,788.002</b>	<b>- 12,7</b>
<b>1987</b>				
aus Eigenproduktion	3,842.729	170.863	4,013.592	
aus Zukauf	34.730	73.243	107.973	
<b>Summe</b>	<b>3,877.459</b>	<b>244.106</b>	<b>4,121.565</b>	<b>- 14,1</b>
<b>1988</b>				
aus Eigenproduktion	4,209.291	271.420	4,480.711	
aus Zukauf	85.200	119.192	204.392	
<b>Summe</b>	<b>4,294.491</b>	<b>390.612</b>	<b>4,685.103</b>	<b>+ 13,7</b>
<b>1989</b>				
aus Eigenproduktion	4,605.463	228.371	4,833.834	
aus Zukauf	101.610	171.027	272.637	
<b>Summe</b>	<b>4,707.073</b>	<b>399.398</b>	<b>5,106.471<sup>x)</sup></b>	<b>+ 8,9</b>

x) Inklusive von 201.500 Stück Verschulsämlingen

Die vorangegangene Aufstellung verdeutlicht die schwierige Marktsituation auf dem Forstpflanzensektor. Im Geschäftsjahr 1983 fiel der mengenmäßige Forstpflanzenabsatz um knapp 25 % zurück, was sich auch in der merklichen Verringerung des Betriebsergebnisses dieser Periode niederschlug. Im Jahre 1984 konnte der Pflanzenabsatz um rund 11 % gegenüber dem Vorjahr gesteigert werden, jedoch wurden die Verkaufsziffern des Jahres 1982 keineswegs mehr erreicht. Während im Jahre 1985 der mengenmäßige Absatz des Vorjahres gehalten werden konnte, war im Geschäftsjahr 1986 ein neuerlicher Einbruch um knapp 13 % zu verzeichnen, der einer der wesentlichsten Ursachen dafür war, daß der FGB des Landes Steiermark in die Verlustzone geriet. Im Jahre 1987 sank der Forstpflanzenabsatz infolge eines eingetretenen größeren Pflanzenausfalles um weitere 14 % gegenüber dem Vorjahreswert ab und erreichte den bis dahin tiefsten Stand. Erst im Jahre 1988 konnte die abgesetzte Pflanzenmenge wieder um knapp 14 % gesteigert und dadurch wieder in den Gewinnbereich eingetreten werden. Dieser positive Trend setzte sich auch im Jahre 1989 (Steigerung rund 9 %) fort und konnte ein ertragswirtschaftlich zufriedenstellendes Jahresergebnis erzielt werden. Auch für das Jahr 1990 ist anhand der bisher verfügbaren Daten anzunehmen, daß zufriedenstellende absatz- und ertragswirtschaftliche Ergebnisse erreicht werden.

Die vom FGB erstellte und nach der Produktpalette der verschiedenen Nadelhölzer und Laubhölzer aufgeschlüsselten Übersicht der Gesamtpflanzenabgabe 1989 ist als Beilage 1 diesem Bericht angeschlossen.

## V. ERFASSUNG DER SAATGUT- UND PFLANZENBESTÄNDE

Anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses sind die in der Buchhaltung ausgewiesenen Vermögens- und Schuldposten auf ihre formale (richtige Zuordnung) und materielle (Bestand und Bewertung) Richtigkeit hin zu überprüfen und die notwendigen Korrekturen vorzunehmen. In gleicher Weise sind die ausgewiesenen Aufwendungen und Erträge auf ihre richtige Zuordnung zu untersuchen und allenfalls zu berichtigen und darüberhinaus jene Korrekturen vorzunehmen, die sich aufgrund der Ergebnisse der materiellen Überprüfung der Vermögensstände und Schulden ergeben. Grundlage für die materielle Überprüfung und damit ein wesentliches Erfordernis für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist die Durchführung der körperlichen Bestandsaufnahme aller in einem Betrieb zum Bilanzstichtag vorhandenen Sachgüter (Inventur). Die Inventur gliedert sich in zwei Tätigkeitsbereiche:

- \* Bestandsaufnahme
- und
- \* Bewertung.

Die **Hauptaufgaben der Inventur** sind somit die Feststellung des Vorhandenseins von Vorräten an Handelsware und selbsterzeugter Produkte zum Bilanzstichtag und in einem zweiten Schritt die Bewertung der Bestände. Die körperliche Bestandsaufnahme besteht darin, daß

die Bestände zu einem bestimmten Zeitpunkt durch Messung, Gewichtsfeststellung, Zählung, usw. erfaßt werden. Erfolgt die Erfassung am Bilanzstichtag, spricht man von einer Stichtagsinventur. Eine Alternative dazu stellt die permanente Inventur dar, bei der die körperliche Existenz im Wege einer Beständekartei laufend registriert wird. Den Bewertungsmaßstab für die zugekauften Wirtschaftsgüter stellen die Anschaffungskosten dar, während für die selbsterzeugten Produkte die Herstellungskosten maßgebend sind.

In der Außenstelle Aich-Assach wurde ein Kühlhaus errichtet, das von der baulichen und technischen Konzeption her geeignet ist, größere Mengen von Saatgut zum Zwecke der Lagerung bei gleichbleibenden Temperaturbedingungen aufzunehmen. Dieses Saatgutlager hat eine Doppelfunktion:

- \* Primär soll Saatgut, das nur in mehrjährigen Intervallen in anerkannten Waldbeständen geerntet werden kann, in ausreichender Menge zur kontinuierlichen Bewirtschaftung der Forstgärten des FGB des Landes Steiermark verfügbar sein.
  
- \* Darüberhinaus wird eine gewisse Bevorratung von gesundem Samen (Sicherung des Genpotentials) angestrebt, um künftigen Ernte- und Beschaffungsunsicherheiten im Zusammenhang mit Umweltschäden vorzubeugen.

Bevorratet wird primär Fichten- und Lärchensamen. Der Bestand des Saatgutlagers (Beilage 2) hat beispielsweise zum ersten Jänner 1990 3.240 kg Fichtensamen und 250 kg Lärchensamen betragen. Dies entspricht ungefähr dem 12-13fachen jährlichen Eigenbedarf der Landesforstgärten, da das jährliche Aussaatvolumen ca. 250 kg für Fichte und ca. 20 kg für Lärche beträgt.

Die ursprünglichen Anschaffungskosten sind nicht bekannt, da eine Bewertung des bislang allein mengenmäßig erfaßten Saatgutlagers bisher in den Bilanzen nicht erfolgt ist. Anhand der Kosten der Zapfenernte und der Kosten der Klengung ist anzunehmen, daß die Anschaffungskosten zumindest bei 1,5 Mio. Schilling liegen, was auch mit der Auffassung des Leiters des FGB konform geht. Diese Anschaffungskosten dürften aber entsprechend den günstigen Erntebedingungen und entsprechend der allgemeinen Teuerung wesentlich unter dem Marktwert anzusiedeln sein. Der Marktwert des Saatgutlagers wurde vom Landesrechnungshof anhand von Preislisten zum Stichtag 1. Jänner 1990 mit beachtlichen rund 7,5 Mio. Schilling exkl. USt erhoben.

Der Bestand des Saatgutlagers rekrutiert sich primär aus Ernten der 80er Jahre. Samen aus früheren Ernten sind nur mehr in bescheidenen Mengen vorrätig. Der überwiegende Teil des gelagerten Fichten- und Lärchensaatgutes ist jüngeren Datums und stammt beispielsweise zu 60 % aus dem Erntejahr 1988.

Der bisherigen Praxis entsprechend wurden die Kosten der Ernte und Klengung dem jeweiligen Anfallsjahr als Aufwand angelastet, anstelle dem Vorratscharakter entsprechend als Umlaufvermögen im Jahresabschluß behandelt zu werden. Folge davon ist eine der betriebswirtschaftlichen Denkungsweise gegenläufige Verlagerung und Verzerrung von Periodenergebnissen. In kaufmännischer Betrachtung verliert das Saatgut frühestens mit der Zuführung zur betrieblichen Verwendungsbestimmung (Verkauf oder Aussaat) seinen Vorratscharakter. Der Zukauf oder die Beschaffung von Saatgut stellt vorerst eine reine Vermögensumschichtung dar (Geld wird zu Gut), ohne jedwede erfolgsmäßige Konsequenz.

Soweit das Saatgutlager der Sicherstellung des Samenbedarfes der Landesforstgärten dient, empfiehlt der Landesrechnungshof

- das jeweils zum Bilanzstichtag bestehende Saatgutlager nicht nur bestandsmäßig, sondern auch wertmäßig ordnungsgemäß zu erheben und im Jahresabschluß zu Anschaffungswerten auszuweisen.
- Die zugekauften bzw. beschafften Mengen schon während des Jahres laufend zu aktivieren.



Auf diese Art und Weise kann der Saatguteinsatz der Abrechnungsperiode ermittelt und erfolgswirksam errechnet werden. Diese Vorgangsweise ist mit keinen nennenswerten, verwaltungsmäßigen Belastungen verbunden und hat den Vorzug, ein Spiegelbild der unternehmerischen Betätigung zu vermitteln und einen korrekten Vermögensausweis zu gewährleisten.

Die zweite große Gruppe an Vorräten stellen die sogenannten Halb- und Fertigfabrikate (selbstgezogenes Pflanzengut) dar. Auf die Landesforstgärten bezogen ist darunter das gesamte herangezogene Pflanzenmaterial (Sämlinge und umgeschulte Pflanzen) zu verstehen, das bis zum Bilanzstichtag noch nicht verkauft wurde.

Eine periodengerechte Gewinnermittlung erfordert, daß nur jene Ausgaben in den Aufwand einer Periode übernommen werden, denen der korrespondierende Erlös auch in derselben Periode gegenübersteht bzw. denen (Ausfälle) ein Erlös nie gegenüberstehen wird. Da nun den Aufwendungen für die Herstellung der am Bilanzstichtag vorhandenen Bestände an Halb- und Fertigprodukten (Forstpflanzen) keine Erlöse gegenüberstehen, müßten diese Aufwendungen aus dem Periodenaufwand ausgeschieden (neutralisiert) werden, um somit in den Folgeperioden als Aufwand erfaßt zu werden, in denen auch der entsprechende Erlös realisiert wird. Üblicherweise wird der im Rahmen der Inventur ermittelte, mengenmäßige

Endbestand nach erfolgter Bewertung zu Herstellungskosten dem Anfangsbestand gegenübergestellt; ergibt sich hierbei eine Differenz, so ist diese als Bestandsveränderung (Lageraufbau oder Lagerabbau) gegen das entsprechende Erfolgskonto (Neutralisierung der Herstellungskosten) zu buchen.

Der 31. Dezember jeden Jahres stellt einen äußerst ungünstigen Inventurstichtag für die Halb- und Fertigprodukte in den Landesforstgärten dar, weil die Pflanzen zu diesem Zeitpunkt zumeist mit Schnee bedeckt sind, und schon deswegen eine ordnungsmäßige Inventuraufnahme erschwert, wenn nicht gar unmöglich macht. Auch werden Inventurstichtage aus Gründen der Zweckmäßigkeit üblicherweise in Zeiten mit geringen Vorräten verlegt, was allerdings ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr bedingen würde. Insgesamt würde die Realisierung der Bestandsermittlung an Halb- und Fertigware nicht nur eine weitgehend gegliederte Kostenrechnung, sondern auch einen erhöhten Verwaltungsaufwand bedingen. In Anbetracht des Umstandes, daß das Betriebsvermögen sowie das Produktionsprogramm der Landesforstgärten keinen erheblichen Schwankungen unterliegt, kann davon ausgegangen werden, daß die nicht gegebene Periodenreinheit durch Außerachtlassung der Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigprodukten in längerfristiger Betrachtung nicht von wesentlicher Bedeutung ist. Der Landesrechnungshof schließt sich aus dieser sachlichen Per-

spektive der bisher von den Landesforstgärten praktizierten Auffassung mit der Einschränkung an, daß im Jahresabschluß zumindest ein Erinnerungswert von S 1,-- für vorrätige Halb- und Fertigprodukte (Forstpflanzen) angesetzt wird, um dem Eigentümer bzw. sonstigen Bilanzempfängern, diesen als stille Reserve angelegten Vermögensbestand, offenzulegen.

VI. ERFOLGSENTWICKLUNG DES FORSTGARTENBETRIEBES DES LANDES STEIERMARK 1982 BIS 1989

Der Forstgartenbetrieb des Landes Steiermark weist im Geschäftsjahr 1989 einen **Bilanzgewinn von S 1,105.594,25** aus (Beilage 3). Die Bilanzergebnisse haben sich im Vergleich dazu ab dem Jahre 1982 wie folgt entwickelt:

1982:	+ S 1,149.781,86
1983:	+ S 642.907,15
1984:	+ S 1,093.828,90
1985:	+ S 362.809,42
1986:	- S 653.493,64
1987:	- S 456.714,50
1988:	+ S 460.098,30
1989:	+ S 1,105.594,25

Sieht man von einer kurzfristigen Ergebnisverbesserung im Geschäftsjahr 1984 ab, kann man anhand des Vergleiches der Bilanzergebnisse der einzelnen Perioden zumindest bis zum Jahre 1988 eine **rückläufige Erfolgsentwicklung** des Forstgartenbetriebes des Landes Steiermark ableiten. Mit dem Jahre 1988 wurde eine Trendumkehr eingeleitet.

Der Landesrechnungshof hat auch eine strukturierte Aufbereitung des Zahlenmaterials der Gewinn- und Verlustrechnung durchgeführt, um das Betriebsergebnis

ableiten zu können. Diese Kennzahl der Rentabilität ist im Gegensatz zum Bilanzergebnis weitgehend von bilanztechnischen und außerordentlichen Einflüssen (z.B. Erträge aus Inventarverkäufen usw.) bereinigt und ist somit als Indikator für den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens wesentlich besser geeignet. Außerdem können aus der nun folgenden Aufstellung die Entwicklung der jährlich erbrachten Betriebsleistung sowie die Entwicklung der einzelnen Aufwandspositionen verfolgt werden.

	1982	%	1983	%	1984	%	1985	%	1986	%	1987	%	1988	%	1989	%
<b>ORDENTLICHER BEREICH</b>																
BETRIEBSLEISTUNG	15.659	100	13.557	100	14.367	100	14.741	100	13.020	100	12.534	100	15.011	100	16.403	100
Samen- u. Pflanzenzu- kauf	1.398	8,9	595	4,4	847	5,9	902	6,1	1.048	8,0	571	4,6	1.939	12,9	1.591	9,7
ROHERTRAG	14.261	91,1	12.962	95,6	13.520	94,1	13.839	93,9	11.972	92,0	11.963	95,4	13.072	87,1	14.824	90,3
<b>PERSONALAUFWAND</b>																
Gehälter: Beamte	2.379	15,2	2.657	19,6	2.698	18,8	3.180	21,6	3.430	26,3	3.335	26,6	2.890	19,3	1.968	12,0
VBI/VBII	1.196	7,6	1.092	8,0	1.036	7,2	1.104	7,5	1.391	10,7	848	6,8	1.167	7,8	1.480	9,0
Pens.anteile	597	3,8	630	4,7	689	4,8	293	2,0	306	2,4	293	2,3	259	1,7	174	1,0
Sonstiges	75	0,5	96	0,7	77	0,5	85	0,6	81	0,6	106	0,9	68	0,4	126	0,8
SUMME:	4.247	27,1	4.475	33,0	4.500	31,3	4.662	31,7	5.208	40,0	4.582	36,6	4.384	29,2	3.748	22,8
Löhne: Kollektivver- tragsarbeiter	4.295	27,4	4.248	31,3	4.028	28,0	3.877	26,3	3.722	28,6	3.457	27,6	3.419	22,8	4.052	24,7
Saisonbed. Per- sonal	584	3,8	640	4,8	672	4,7	999	6,8	843	6,5	940	7,4	1.158	7,7	1.165	7,1
SUMME:	4.879	31,2	4.888	36,1	4.700	32,7	4.876	33,1	4.565	35,1	4.397	35,0	4.577	30,5	5.217	31,8
Pers.aufwand insges.	9.126	58,3	9.363	69,1	9.200	64,0	9.538	64,8	9.773	75,1	8.979	71,6	8.961	59,7	8.965	54,6
Sach- u. sonst. Aufwand	3.090	19,7	2.049	15,1	2.241	15,6	2.847	19,3	1.866	14,3	2.279	18,2	2.429	16,2	2.942	17,9
Betr. Steuern u. Abgaben	53	0,4	40	0,3	76	0,5	80	0,5	63	0,4	39	0,3	62	0,4	84	0,5
Miet- u. Pacht aufwand	218	1,4	212	1,6	219	1,5	247	1,7	219	1,7	206	1,6	221	1,5	235	1,4
Zins- u. Finanzierungs- aufwand	10	0,0	7	0,0	8	0,0	9	0,0	10	0,0	11	0,1	12	0,1	15	0,1
Afa incl. GWG	631	4,0	648	4,8	682	4,8	751	5,1	929	7,1	906	7,2	946	6,3	989	6,0
BETRIEBSERGEBNIS	+1.133	7,3	+643	4,7	+1.094	7,7	+367	2,5	-888	neg.	-457	neg.	+441	2,9	+1.594	9,7
<b>AUSSERORDENTLICHER BEREICH</b>																
a.o. Erträge (bar)																
Inventarverkauf	17	-	-	-	-	-	-	-	236	-	-	-	19	-	12	-
a.o. Aufwand (bar)																
Förderungsabsch.	-	-	-	-	-	-	4	-	2	-	-	-	-	-	-	-
Rücklagendotierung	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	500	-
BILANZERGEBNIS	+1.150		+643		+1.094		+363		-654		-457		+460		+1.106	

Wie aus der vorangegangenen Übersicht zu entnehmen ist, ergeben sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht für die Jahre 1982 bis einschließlich 1989 folgende Betriebsergebnisse:

1982:	+ S	1,133.000,--
1983:	+ S	643.000,--
1984:	+ S	1,094.000,--
1985:	+ S	367.000,--
1986:	- S	888.000,--
1987:	- S	457.000,--
1988:	+ S	441.000,--
1989:	+ S	1,594.000,--

Nach den durchaus zufriedenstellenden ertragswirtschaftlichen Ergebnissen in den Jahren 1982 bis einschließlich 1984 war im Geschäftsjahr 1985 bereits ein merklicher Rückgang des Betriebsergebnisses auf S 367.000,-- gegenüber S 1,094.000,-- im Vorjahr zu verzeichnen. Im Geschäftsjahr 1986 war der Forstgartenbetrieb des Landes Steiermark nicht mehr in der Lage, die ordentlichen Aufwendungen mit den erzielten ordentlichen Erträgen zu decken, sodaß ein beachtlicher Betriebsverlust von knapp S 900.000,-- hingenommen werden mußte. Auch im Jahre 1987 zeichnete sich nur eine geringe Verbesserung in ertragswirtschaftlicher Hinsicht durch eine gewisse kostenmäßige Entlastung im Zusammenhang mit diversen Pensionierungen ab und setzte sich der negative Trend mit einem Betriebsverlust von S 457.000,-- fort.

Folgende wesentliche Gründe waren für diese in ertragswirtschaftlicher Hinsicht bedrohliche Entwicklung ausschlaggebend:

- \* Rückläufiger Trend beim Absatz von Forstpflanzen
- \* Wegfall von Zinserträgen infolge der gänzlichen Abfuhr der Mittel des Pensionsfonds an das Land Steiermark im Zusammenhang mit der Übernahme sämtlicher Pensionslasten durch das Land Steiermark
- \* Fixkostenprogression bei den Personalkosten speziell im Verwaltungsbereich.

Gerade noch rechtzeitig konnten diesbezüglich vom FGB Maßnahmen gesetzt werden, die die negative Entwicklung und sohin die Bedrohung zu einem Zuschußbetrieb des Landes Steiermark zu werden, wirksam abgefangen haben. So konnten nicht nur weitere Einbrüche im Absatzbereich verhindert, sondern die unbedingt notwendigen Steigerungen zeitgerecht herbeigeführt werden. Im Zusammenhang mit Rationalisierungsmaßnahmen (Außenstellenzusammenlegung) und natürlicher Personalabgänge (Außenstellenleiter und Leiter des Rechnungswesens) waren Einsparungen möglich, wodurch vor allem die im Verhältnis zur erbrachten Betriebsleistung stark gestiegenen Personalkosten (speziell im Verwaltungsbereich) wieder auf ein ökonomisches Niveau reduzierbar waren.



Das Betriebsergebnis des Jahres 1988 hat zwar wiederum einen positiven Wert von S 441.000,-- ausgewiesen, wodurch zwar eine Trendumkehr eingeleitet wurde, aber vorderhand noch nicht einmal die Abschreibungen voll abgedeckt waren. Erst das Geschäftsjahr 1989 hat ein für den laufenden Betrieb als auch die Zukunftsvorsorge ausreichendes Betriebsergebnis von beachtenswerten S 1,594.000,-- gebracht.

## VII. PERSONALAUFWAND

Es ist allgemein bekannt, daß es sich bei der Forstpflanzenproduktion um einen sehr **personalkostenintensiven Betriebszweig** handelt, da eine Reihe von Arbeiten nur händisch durchführbar sind. Über zwei Drittel des Gesamtaufwandes des FGB des Landes Steiermark entfallen auf den Personalaufwand. In Jahren mit hohen Ausfallsquoten (Frost, Hagelschlag, usw.) steigt der Personalaufwand nicht nur relativ in Bezug zur Betriebsleistung, sondern auch absolut durch diverse Sortierungsmaßnahmen an, die erfahrungsgemäß äußerst zeitaufwendig sind. Wie aus der tabellarischen Übersicht der Ermittlung der Betriebsergebnisse zu entnehmen ist, zeigte der insgesamt Personalaufwand bei gleichbleibendem Personalstand in der Verwaltung und abnehmender Beschäftigungszahl im produktiven Bereich im Verhältnis zur erbrachten Betriebsleistung in den Jahren 1982 bis 1986 eine stark steigende und ab dem Jahre 1987 eine abfallende Tendenz.

1982	58,3 %
1983	69,1 %
1984	64,0 %
1985	64,8 %
1986	75,1 %
1987	71,6 %
1988	59,7 %
1989	54,6 %

Im Geschäftsjahr 1982 stand der insgesamt Personalaufwand mit 58,3 % noch in einem vertretbaren Verhältnis zur erbrachten Betriebsleistung. Im Jahre 1983 trat der Fixkostencharakter des Personalaufwandes deutlich zutage. Bedingt durch den mengenmäßigen Rückgang des Forstpflanzenabsatzes um über 25 % und der damit verbundenen Verringerung der Betriebsleistung auf 13 Mio. Schilling gegenüber 14,3 Mio. Schilling im Vorjahr erhöhte sich der Anteil des insgesamt Personalaufwandes an der erbrachten Betriebsleistung im Jahre 1983 auf über 69 %. In den beiden Folgejahren gelang es dem FGB den Absatz von Forstpflanzen zu verbessern, sodaß sich der Personalaufwand in den Jahren 1984 bzw. 1985 zwischen 64 % und 65 % der Betriebsleistung einpendelte. Der neuerliche starke Einbruch beim Forstpflanzenabsatz im Geschäftsjahr 1986 (-12,7 %) ließ den insgesamt Personalaufwand auf über 75 % der Betriebsleistung ansteigen und erreichte damit den bisherigen Spitzenwert. Somit mußte der Landesrechnungshof von 1982 auf 1986 einen Anstieg des gesamten Personalaufwandes im Verhältnis zur erbrachten Betriebsleistung um 16,8 % feststellen, der letztlich auch für den hohen Betriebsverlust im Geschäftsjahr 1986 von knapp S 900.000,-- ausschlaggebend war. Die Situation im Jahre 1987 zeigte sich nahezu unverändert zum Vorjahr. Im Personalaufwand wirkten sich verzögerte Personalnachbesetzungen mindernd aus, wodurch optisch die Relation zur Betriebsleistung mit 71,6 % leicht verbessert erscheint. Steigende Absatzzahlen in den Jahren 1988

und 1989 und damit Hand in Hand gehende Auftriebstendenzen bei der Betriebsleistung sowie flankierende Personalumstrukturierungen haben wieder eine akzeptable Relation zwischen Personalaufwand (1988: 59,7 % und 1989: 54,6 %) und der Betriebsleistung entstehen lassen.

### Struktur des Personalaufwandes

Eine sinnvolle betriebswirtschaftliche Betrachtung der Entwicklung des Personalaufwandes des FGB erfordert eine detaillierte Gliederung dieser Aufwandspositionen in den

- \* Personalaufwand des Verwaltungsbereiches und den
- \* Personalaufwand des produktiven Bereiches.

Zum Verwaltungsbereich zählt die Zentrale in Graz an der Spitze mit

- dem Leiter des FGB, Reg.Oberforstrat Dipl.-Ing. Otto ARZBERGER
- dem Sachbearbeiter für das Rechnungswesen, prov.Ass. Otmar GRUBER

- der Kanzleibediensteten, Edith PESSENHOFER-KREBS
- sowie den Leitern der vier Außenstellen:
  - Oberförster Ing. Kurt WALKNER
  - Oberförster Ing. August MOSER
  - Förster Helfried HIRSCH und
  - Förster Harald OTTINGER.

Dem Produktionsbereich sind alle weiteren in den Außenstellen eingesetzten Bediensteten zuzurechnen. Hierbei handelt es sich um

- 2 Vertragsbedienstete II (Arbeiter) und
- knapp über 20 Kollektivvertragsbeschäftigte (durchschnittlicher Stand 1989: 23 Arbeiterinnen).

Grundlage für Dienstverhältnisse der Arbeiter und Arbeiterinnen des Landesforstgartenbetriebes (Saisonarbeitskräfte) ist das zwischen dem FGB des Landes Steiermark, 8020 Graz, Brückenkopfgasse 6, und der Gewerkschaft Land-Forst-Garten, 8011 Graz, Südtirolerplatz 13, am 13. Juli 1987 mit Wirksamkeit 1. April 1987 abgeschlossene Übereinkommen.

Zur Abdeckung saisonaler Arbeitsspitzen (z.B. Pflanzenaushub) wird auf die Stellung von Arbeitskräften durch den Maschinen- und Betriebshilfering zurückgegriffen. Diese Ausgaben sind daher, obwohl sie kein eigenes Personal betreffen, den Personalkosten zuzurechnen.

Im folgenden sind die Beschäftigtenzahl und der Personalaufwand getrennt für die Bereiche Verwaltung und Produktion aufgestellt und zur Betriebsleistung in Beziehung gesetzt:

BESCHÄFTIGTENANZAHL - PERSONALAUFWAND

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
<b>Verwaltungsbereich</b>								
<b>Beschäftigtenanzahl:</b>								
Unternehmensleitung (A)	1	1	1	1	1	1	1	1
Rechnungswesen (B)	1	1	1	1	1	1	1,5	1
Sekretariat (VBI)	1	1	1	1	1	1	1	1
Außenstellenleitung (Bl)	5	5	5	5	5	5	4,5	4
<b>Gesamtsumme</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>7</b>
Personalaufwand absolut (in TS)	3.063*	3.302*	3.372*	3.798	4.077	3.896	4.046	3.099
Betriebsleistung (in TS)	15.659	13.557	14.367	14.741	13.020	12.534	15.011	16.403
Personalaufwand in % d.Betriebsl.	19,5	24,3	23,5	25,8	31,3	31,1	26,9	18,9
<b>Produktiver Bereich:</b>								
<b>Beschäftigtenanzahl</b>								
Vertragsbedienstete (VBII)	3	3	3	3	3	1,25	1,50	2
Kollektivvertragsbeschäftigte (durchschn.Jahresbeschäftigten- stand)	33	30	26	26	24	21	20	23
<b>Gesamtsumme</b>	<b>36</b>	<b>33</b>	<b>29</b>	<b>29</b>	<b>27</b>	<b>22,25</b>	<b>21,50</b>	<b>25</b>
Personalaufwand absolut (in TS)	5.190	4.978	4.846	4.441	4.623*	4.005	3.757	4.701
Personalaufwand f.saisonbed. Arbeitskräfte (in TS)	584	640	672	999	843	940	1.158	1.165
Personalaufwand insgesamt (in TS)	5.774	5.618	5.518	5.440	5.466	4.945	4.915	5.866
Betriebsleistung (in TS)	15.659	13.557	14.367	14.741	13.020	12.534	15.011	16.403
Personalaufwand in % d.Betriebsl.	36,9	41,4	38,4	36,9	41,9	39,4	32,7	35,7

\* exklusive Pensions- bzw. Abfertigungszahlungen

Im Zeitraum 1982 bis einschließlich 1987 waren ständig sieben Beamte und eine Vertragsbedienstete (Entlohnungsschema I, Angestellte) im Verwaltungsbereich des FGB des Landes Steiermark tätig. Der Personalaufwand für diesen Personenbereich erhöhte sich exklusive Pensionszahlungen im Verhältnis zur erbrachten Betriebsleistung von 19,5 % im Jahre 1982 auf rund 31 % im Geschäftsjahr 1987. Dies entspricht einer Steigerungsrate von über 11 %. Im wesentlichen waren für diese Entwicklung folgende Gründe ausschlaggebend:

- \* Rückläufiger Forstpflanzenabsatz
- \* hohe Altersstruktur der im FGB tätigen Beamten
- \* Einführung eines in gehaltsmäßiger Hinsicht verbesserten neuen Bl-Schemas für Förster per 1. Juli 1984.

Das leichte Absinken des Personalaufwandes im Verwaltungsbereich im Jahre 1987 ist auf den Pensionsübertritt von Oberförster Ing. Lanz und die zeitversetzte spätere Nachbesetzung dieses Außenstellenleiterpostens zurückzuführen.

Im Jahre 1988 wurde eine Organisationsänderung eingeleitet. Die Zahl der Außenstellen wurde von fünf auf vier reduziert. Der Leiter der aufgelassenen Außenstelle Kraubath (Förster Josef Magg) ist mit 1. Juli 1988 zur Bezirksforstinspektion Bruck/Mur abgewandert. Des-



weiteren sind Oberförster Herbert Platzer und Reg.Rat Andreas Iberer mit 31. Dezember 1988 in den Ruhestand getreten. Die Agenden von Reg.Rat Iberer (Buchhaltung und Rechnungswesen) hat mit 1. August 1988 Herr Othmar Gruber übernommen, während in der Außenstelle Aflenz Herr Ottinger Herrn Oberförster Platzer nachfolgte.

Die Personalreduzierung um einen Außenstellenleiter sowie die Personalverjüngung kam im Jahre 1988 sichtbar zum Tragen. Der Personalaufwand im Verwaltungsbereich reduzierte sich fast um 1 Mio. Schilling bzw. sank in Relation zur Betriebsleistung auf beachtenswerte 18,9 % ab.

Im produktiven Bereich waren im Zeitbereich 1982 bis 1986 ständig drei Vertragsbedienstete (Entlohnungsschema II, Arbeiter) beschäftigt. Von den zwei Abgängen im Jahre 1987 wurde nur einer und zwar erst im Jahre 1988 formal als Vertragsbediensteter nachbesetzt. Ab 1988 sind daher zwei Vertragsbedienstete (Entlohnungsschema II, Arbeiter) ständig eingesetzt, was gegenüber dem Regelbestand früherer Jahre einen vorerst eingesparten Dienstposten auf Vertragsbedienstetenbasis bedeutet.

Bei den Kollektivvertragsbediensteten verringerte sich der durchschnittliche Jahresbeschäftigtenstand von 33 im Jahre 1982 auf 20 im Geschäftsjahr 1988 und pendelte sich im Jahre 1989 bei 23 Beschäftigten ein.

Der durchschnittliche Jahresbeschäftigtenstand wurde anhand von vorgelegten Listen über die monatlichen Arbeiterhöchststände in den einzelnen Außenstellen errechnet. Infolge von Rationalisierungen und durch den Einsatz von leistungsfähigeren Maschinen und Geräten konnte der FGB den durchschnittlichen Jahresbeschäftigtenstand an Kollektivvertragsbediensteten kontinuierlich senken und somit den Marktverhältnissen teilweise anpassen. Darin liegt im wesentlichen auch der Grund, daß der insgesamt Personalaufwand im produktiven Bereich exklusive Abfertigungszahlungen im Verhältnis zur erbrachten Betriebsleistung nur von 36,9 % im Jahre 1982 auf 41,9 % im Geschäftsjahr 1986 kurzfristig anstieg, um sich im Jahre 1989 wieder bei 35,7 % einzupendeln. In dieser Betrachtung ist auch der jährliche Personalaufwand für saisonbedingte Fremdarbeitskräfte zur Abdeckung des Spitzenbedarfes berücksichtigt.

Der Vergleich der Steigerungsraten des Personalaufwandes im Verhältnis zur erbrachten Betriebsleistung für die Verwaltung bzw. den produktiven Bereich zeigt deutlich, daß es im Berichtszeitraum zu einer erheblichen Fixkostenprogression kam, der speziell durch strukturelle Veränderungen wirksam entgegengewirkt werden konnte. Der Bestand von vier Außenstellen entspricht der gültigen Unternehmenskonzeption, sodaß aus dieser Perspektive vorderhand keine weiteren Rationalisierungen aktualisierbar erscheinen.

## **Pensionsfonds**

Ursprünglich wurden neben den laufenden Gehältern der im FGB des Landes Steiermark aktiv tätigen Beamten auch die anfallenden Pensionslasten für diesen Personenkreis zur Gänze vom Betrieb bis einschließlich 1984 refundiert. Zu diesem Zwecke wurde ein Pensionsfonds errichtet, der mit den jeweiligen Arbeitnehmeranteilen zur Pensionsversicherung des betroffenen Personenkreises dotiert wurde. Um die Finanzierung der zukünftigen Pensionen sicherstellen zu können, wurde auf freiwilliger Basis ein Arbeitgeberanteil zur Pensionsversicherung in Höhe des doppelten Arbeitnehmeranteiles vom FGB ebenfalls dem Pensionsfonds zugeführt. Die anfallenden Pensionslasten wurden somit aus diesem zweckgebundenen Fonds gedeckt. Dieser Pensionsfonds erreichte per 31. Dezember 1984 eine beachtliche Höhe von S 6,460.000,--.

Infolge der ab dem Geschäftsjahr 1985 gänzlichen Übernahme des Pensionsaufwandes für Beamte, welche im FGB tätig waren bzw. sind, durch das Land Steiermark (GZ.: 1-66/I Di 80/2-84 vom 10. Mai 1985), fielen die Erträge aus der Veranlagung des Pensionsfonds ab dem Geschäftsjahr 1985 zur Gänze weg. Die Arbeitgeber und Arbeitnehmeranteile zur Pensionsversicherung sind nunmehr an den Eigentümer des Betriebes, das Land Steiermark, abzuführen, das auch die daraus resultierenden zukünftigen Lasten zu tragen hat. Im Zusammenhang mit dieser zwischen dem FGB des Landes Steiermark und dem Land

Steiermark getroffenen Vereinbarung wurden auch die gänzlichen Mittel des Pensionsfonds in Höhe von S 6,460.000,-- an das Land Steiermark abgeführt.

Bedingt durch den daraus resultierenden Abbau von Bankguthaben in diesem Ausmaß verringerten sich auch die Finanzierungserträge von rund S 800.000,-- im Jahre 1984 auf beispielsweise rund S 450.000,-- oder rund S 330.000,-- im Jahre 1989. Einen untergeordneten Einfluß übte dabei auch das fallende Zinsniveau dieser Jahre aus. Nachdem der Pensionsfonds betriebsintern als Sozialkapital schlechthin verstanden wurde, waren dem FGB des Landes Steiermark mit der gänzlichen Abfuhr des Pensionsfonds an das Land Steiermark auch diverse als Vorsorgen für Abfertigungen gedachte Mittel verloren gegangen.

Abschließend ist noch zu bemerken, daß die für das Land Steiermark infolge dieser Regelung derzeit anfallenden Pensionslasten aus den vereinnahmten Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteilen zur Pensionsversicherung bzw. aus der Verzinsung der abgeführten Mittel des Pensionsfonds als gedeckt erscheinen.

### **Abfertigungsvorsorge**

Der betriebswirtschaftliche Aspekt des Sozialkapitals, wozu auch die Vorsorge für Abfertigungen zählt, liegt in seiner **Finanzierungsfunktion**. Die Rückstellung für Abfertigungen - oftmals nicht ganz korrekt als Abfertigungsrücklage bezeichnet - stellt betriebswirtschaftlich im Gegensatz zu Rücklagen Fremdkapital dar, das zum Zwecke der periodengerechten Gewinnermittlung als gewinnmindernde Vorwegnahme noch ungewisser künftiger Ausgaben, die wirtschaftlich der Abschlußperiode zuzuordnen sind, in Form von Rückstellungen gebildet wird. Da aber mit diesem Fremdkapital erst in Zukunft Zahlungen verbunden sind, steht es in der Zwischenzeit dem Unternehmen als Finanzierungsquelle zur Verfügung und stellt einen ganz wesentlichen Faktor zur Aufrechterhaltung der betrieblichen Liquidität dar.

Für gesetzliche, kollektivvertragliche und darüberhin-  
ausgehende vertragliche Abfertigungsverpflichtungen sind nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in den Jahresabschlüssen angemessene Rückstellungen (Vorsorgen) zu bilden. Zur Berechnung der Rückstellungen im wirtschaftlich erforderlichen Ausmaß sind Methoden anzuwenden, mittels welcher die im Zeitpunkt der voraussichtlichen Fälligkeit anfallenden Abfertigungen gleichmäßig während der aktiven Dienstzeit angesammelt werden. Da allgemein gültige

Rechnungsgrundlagen für derartige Rückstellungsermittlungen fehlen, können im Einzelfall angemessen erscheinende Rechnungsmethoden angewandt werden. Die Bemessung der Abfertigungsrückstellung mit einem Prozentsatz der fiktiven Abfertigungsansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag stellt eine wirtschaftlich vertretbare Methode dar.

Der Prozentsatz zur Bemessung der Abfertigungsrückstellung wird allgemein im Ausmaß bis zu 80 % des Betrages als angemessen angesehen, der bei fiktiver Auflösung aller Dienstverhältnisse an die Arbeitnehmer am Bilanzstichtag als Abfertigungen aufgrund gesetzlicher Anordnung oder aufgrund eines Kollektivvertrages bezahlt werden müßte. Der Landesrechnungshof hat seiner Berechnung des Rückstellungsbetrages zum 1. Jänner 1990 einen Prozentsatz von 70 % zugrunde gelegt.

Die für die Ermittlung der Abfertigungsansprüche maßgebenden gesetzlichen bzw. vertraglichen Grundlagen sind

- \* das Steiermärkische Landesvertragsbedienstetengesetz 1974, LGB1.Nr. 125/1974, i.d.g.F.
- \* die Steiermärkische Landarbeitsordnung 1981, LGB1.Nr. 5/1981 i.d.g.F. in Verbindung mit dem am 13. Juli 1987 zwischen dem FGB des Landes Steiermark und der Gewerkschaft Land-Forst-Garten

abgeschlossenen Übereinkommen, betreffend die Dienstverhältnisse der Arbeiter und Arbeiterinnen in dem Landesforstgartenbetrieb des Landes Steiermark.

Die rückstellbaren Abfertigungsansprüche der Mitarbeiter des FGB des Landes Steiermark, wobei die im öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis stehenden Beamten außer Betracht zu lassen waren, wurden vom Landesrechnungshof aufgrund der von den Außenstellen des FGB gelieferten Unterlagen (Beilage 4) für den Stichtag

**1. Jänner 1990 mit S 1,490.000,--**

errechnet. Da in der Abschlußbilanz per 31. Dezember 1989 ein entsprechender Ansatz nicht aufscheint, ist die Eröffnungsbilanz rückwirkend per 1. Jänner 1990 entsprechend zu berichtigen.

### VIII. DIVERSE AUFWANDBEREICHE

Die Forstpflanzenaufzucht stellt generell einen sehr personalintensiven Produktionszweig dar, weswegen der Sektor der Personal- und Personalnebenkosten auch eindeutig im Gesamtkostengefüge dominiert. Diesem Kostenartenbereich folgen mit deutlichen Abstand die verschiedenen übrigen Kostengruppierungen (Sachkosten und Investitionen), die mit der Pflanzenproduktion, unmittelbar oder mittelbar, und der Pflanzenvermarktung sowie der Forstgartenverwaltung im Zusammenhang stehen. Die Pflanzenproduktion im FGB des Landes Steiermark erfolgt stark vereinfacht nach folgendem Ablaufschema:

\* **Bodenbearbeitung**

Herrichten der Tafeln (Pflanzbeete) samt Einbringen von Dünger

\* **Aussaat**

Samengewinnung, Lagerung, Samenbehandlung, Aussäen, Saatbedeckung

\* **Verschulung**

Umpflanzen von Sämlingen und Pflanzen, Nachbesserungen

\* **Unkrautbekämpfung**

inklusive Bodenlockerungsarbeiten

\* **Pflegearbeiten**

Maßnahmen im Zuge der Pflanzenanzucht

\* **Sonstige Arbeiten**

Instandhaltungen, Reparaturen, Verwaltung und Management



**\* Pflanzenaushub**

Sortieren, Einschlagen, Manipulation samt Abgabe.

Der Landesrechnungshof hat die diversen Aufwandsbereiche der GuV-Rechnung durchgesehen und stichprobenweise speziell die Belege des letzten Geschäftsjahres einer näheren Betrachtung unterzogen. Die Durchsicht bzw. die Belegprüfung hat keinen Anlaß zu Beanstandungen ergeben. Es hat sich erwiesen, daß die verrechneten Leistungen im Verursachungszusammenhang mit dem Betriebszweck stehen und der Mitteleinsatz sach- und fachgerecht erfolgt ist. Die getätigten Aufwendungen erscheinen in bezug auf die Größe des Betriebes nicht überhöht und entsprechen den Grundsätzen einer sparsamen Wirtschaftsführung.

Nachdem die Schaffung von Kühlräumen zur Lagerung von Pflanzen und Samen immer mehr an Bedeutung gewinnt und diesbezüglich ein gewisser Investitionsnachholbedarf besteht, entwickelt sich der Strombedarf bzw. der zur Anwendung gelangende Stromtarif zusehends zu einem bedeutsamen Kostenfaktor. Bislang wurde allgemein ein Gewerbetarif verrechnet. Der Landesrechnungshof empfiehlt im Hinblick auf die forstwirtschaftlichen Zielsetzungen des FGB des Landes Steiermark im Verhandlungswege mit den jeweiligen Stromversorgungsunternehmen eine Senkung beispielsweise auf den üblichen land- und forstwirtschaftlichen Tarif anzustreben.

Im Zusammenhang mit der Wirtschaftsführung ist hervorzuheben,

- daß im Rahmen der bestehenden Kostenrechnung bereits Vergleiche zwischen den vier Außenstellen des FGB angestellt werden
- und daß darüberhinaus daran gedacht ist, mit Unterstützung der EDV künftig Soll-Ist-Vergleiche durchzuführen.

Durch einen die Realisierungsphase begleitenden Soll-Ist-Vergleich kann jederzeit die Einhaltung der Vorgaben ersehen werden bzw. kann auf zahlreiche Differenzen zwischen den tatsächlichen Ergebnissen und der Planung so zeitgerecht reagiert werden, daß unerwünschte Auswirkungen in Grenzen gehalten werden. Eine Wirtschaftlichkeitsüberwachung ist nur dann möglich, wenn der jeweilige Ist-Zustand an einer Norm gemessen wird, die beispielsweise in der Form der Plankostenrechnung (Wirtschaftsplan) gegeben sein kann. Bezüglich von wirtschaftlichen Unternehmungen, die Wirtschaftspläne aufstellen, ist bekanntlich nur der abzuführende Gewinn oder der zu deckende Verlust in das Rechenwerk des Landesvoranschlages aufzunehmen. Mit Hilfe eines Soll-Ist-Vergleiches sind nicht nur betriebsinterne Kostenvergleiche sowie echte Kostenüberwachungen differenziert nach Außenstellen (profit center) möglich,

sondern wäre auch die als Beilage in den Landesvoranschlag im Wege der Erstellung der Wirtschaftspläne einfließende Kostenplanung bzw. die Rechenschaftslegung im Wege des Landesrechnungsabschlusses wesentlich aussagekräftiger und transparenter.

Der Landesrechnungshof empfiehlt bezüglich der Installation des Soll-Ist-Vergleiches bzw. seiner Verwendbarkeit als Wirtschaftsplan bzw. als Rechenschaftsbericht mit der Landesfinanzabteilung das Einvernehmen herzustellen, damit nach Möglichkeit eine auf alle Wirtschaftsbetriebe des Landes anwendbare einheitliche Darstellungsform sichergestellt erscheint. Konsequenzen bzw. Ergebnisse der vorgesehenen Rechnungslegungsreform, wie Mindestgliederung der Bilanz und Staffelform der GuV-Rechnung, des in Ausarbeitung stehenden Rechnungslegungsgesetzes sollten hierfür nicht außer Betracht bleiben.

IX. ANSCHAFFUNG DER EDV-ANLAGE

Eines der bedeutendsten Investitionsvorhaben, das in den letzten Jahren realisiert wurde, stellt die Installation einer eigenen EDV-Anlage dar. Nicht nur was den Investitionsumfang, sondern auch die innerbetriebliche Umstellung auf ein modernes EDV-gestütztes kaufmännisches Rechnungswesen anlangt. Im Jahre 1989 wurden die Grazer Zentrale und die vier Außenstellen (Aflenz, Aich-Assach, Feldbach und Hartberg) des FGB des Landes Steiermark mit fünf Philips Personalcomputern (komplette Hardware) inklusive der Systemsoftware, fünf Matrixdruckern sowie die Anwender-Software (wie Finanzbuchhaltung, Lohnverrechnung, Auftragsbearbeitung, Fakturierung, Kostenrechnung, usw.) ausgestattet. Die Anschaffungskosten der ebenfalls noch im Jahre 1989 in Verwendung genommenen Anlage haben exklusive Umsatzsteuer insgesamt betragen:

	1989	1990
Hardware	306.145,00	
Software	139.458,00	
Umrüstung Hardware		25.810,00
Umrüstung Software		6.250,00
Anschaffungskosten	445.604,00	32.060,00
		477.664,00
		=====

Für Vergaben im Landesbereich sind die Bestimmungen der Vergabungsvorschrift des Landes Steiermark verbindlich. Unter Vergabe sind alle Vorgänge zu verstehen, die zum Abschluß eines Leistungs- oder Liefervertrages führen sollen, also **Ausschreibung, Angebot und Zuschlag**. In betriebswirtschaftlicher Sicht entspricht das Vergabewesen dem Funktionsbereich Beschaffung (Einkauf). Die wichtigsten Funktionen sind hiebei:

- Bedarfsermittlung
- Preisinformation
- Lieferantenauswahl
- Auftragserteilung
- Lieferung und Qualitätskontrolle
- Rechnungserledigung.

Bei der Überprüfung von Vergabevorgängen kommt der Beurteilung der Zweckmäßigkeit des angewendeten Verfahrens, also

- die Wahl der Vergabeart  
und
- das Verfahren der Bestbieterermittlung

vordergründige Bedeutung zu, weil hieraus insbesondere die Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit des Beschaffungsvorganges beurteilbar ist.

Die Vergabevorschrift für das Land Steiermark wurde in der "Grazer Zeitung - Amtsblatt für das Land Steiermark" vom 1. Oktober 1965, Nr. 299, wiederverlautbart. Diese Vergabevorschrift wurde mehrmals abgeändert und zwar letztmalig mit einer Veröffentlichung in der Grazer Zeitung - Amtsblatt für das Land Steiermark, Nr. 228/1990. Subsidiär zu den Bestimmungen der Vergabevorschrift für das Land Steiermark gelten auch die Bestimmungen der ÖNORM A 2050 "Vergabung von Leistungen".

Für die Art der Vergabung sieht die Vergabevorschrift für das Land Steiermark

- \* die öffentliche Ausschreibung,
- \* die beschränkte Ausschreibung und
- \* die freihändige Vergabe

vor.

Als Wertobergrenzen sind für die Vergabe von Lieferungen im gegenständlichen Bereich für den Gesamtwert der Leistungen bei

- \* beschränkten Ausschreibungen 1 Mio. Schilling sowie bei
- \* freihändiger Vergabung S 100.000,--

nach der Vergabungsvorschrift für das Land Steiermark einzuhalten.

Bezüglich der Beschaffung der genannten EDV-Anlage wurde eine beschränkte Ausschreibung am 25. November 1988 vom FGB im Zusammenwirken mit dem EDV-Bereich der Fachabteilungsgruppe Landesbaudirektion durchgeführt. Anbote wurden von drei Firmen gelegt. Die Anbotseröffnung fand am 6. Dezember 1988 mit folgendem Ergebnis statt:

- Online Computer Ges.m.b.H. Graz S 504.610,--
- CSC Reisinger, Ing. Neureiter, Fladl OHG, Bruck/Mur S 353.087,--
- RUF Datensysteme Ges.m.b.H. S 341.130,--

Aufgrund des Preis-Leistungs-Verhältnisses ist die **Firma CSC als Bestbieter** aus der Ausschreibung hervorgegangen und wurde in der Folge am 22. Dezember 1988 diesem Unternehmen der Zuschlag (Lieferauftrag) erteilt.

Wie aus der Detailaufstellung der Anbote (Beilage 5) zu entnehmen ist, liegen die Bieterfirmen mit ihren Angebotswerten speziell bei der Software erheblich auseinander. Die Gründe hierfür sind nicht aktenkundlich und auch nicht mehr feststellbar, da mittlerweile alle Anbote an die Bieterfirmen zurückgestellt worden sind.

Auch ein vollständiges, gefertigtes Anbot der Firma, die den Zuschlag erhalten hat, liegt im Akt nicht mehr auf. Der Landesrechnungshof macht in diesem Zusammenhang darauf aufmerksam, daß Firmenangebote als Geschäftspapiere ebenfalls der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht von sieben Jahren unterliegen und zur nachträglichen Kontrolle des Vergabevorganges bzw. der Bestbieterauswahl aufzubewahren sind. Abgesehen von diesen formalen Unzulänglichkeiten ist festzustellen, daß die ausgeschriebenen Leistungen schon im Lieferjahr derart abgeändert worden sind, daß die Gesamtkosten vom Zuschlag bis zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1989 von S 353.087,-- auf S 446.000,-- und in der weiteren Folge auf S 477.664,-- angewachsen sind. Gründe hierfür waren u.a. in wenig zweckmäßigen Druckern und zu geringen Festplattenkapazitäten gelegen.

Neben der Vergabungsvorschrift für das Land Steiermark ist für den FGB insbesondere der § 4 Abs. 1 Z. 11 der **Geschäftsordnung der Steiermärkischen Landesregierung** i.d.F. LGB1.Nr. 15/1987 maßgebend. Danach sind u.a. folgende Angelegenheiten von der Landesregierung in Sitzungen mit gemeinsamer Beratung zu verhandeln:

"11. Die Vergabung von Lieferungen und Arbeiten an eine Firma, wenn die Gesamtauftragssumme im Einzelfall oder bei vertraglich vereinbarten regelmäßig wiederkehrenden Leistungen die Jahresauftragssumme S 250.000,-- übersteigt."



Bezüglich der Anschaffung der EDV-Anlage durch Vergabe an die Firma CSC Bruck/Mur wurde die Steiermärkische Landesregierung erstmalig am 18. Dezember 1989 informiert, während die Auftragsvergabe bereits ein Jahr früher erfolgt ist.

Der Landesrechnungshof hat auch in früheren Jahren, insbesondere bei der Anschaffung von Traktoren, festgestellt, daß zwar die Zustimmung des zuständigen Regierungsmitgliedes jeweils eingeholt wurde, aber keine Beschlüsse der Steiermärkischen Landesregierung erwirkt wurden. Da es sich somit um keinen Einzelfall handelt, empfiehlt der Landesrechnungshof, die Zuständigkeit der Steiermärkischen Landesregierung in Sitzungsangelegenheiten, genau und zeitgerecht zu beachten. Nachdem in der Regierungssitzung vom 18. Dezember 1989 (Beilage 6) der eingebrachte Antrag zurückgestellt worden ist, erscheint dem Landesrechnungshof eine abschließende Befassung der Steiermärkischen Landesregierung noch ausständig.

In der Umstellungsphase auf EDV-gestützte Datenverarbeitung waren verständlicherweise zuerst die Schwerpunkte in Angriff zu nehmen. Nach dieser Einlaufphase sollten aber auch Randbereiche in die Betrachtung einbezogen und einer zufriedenstellenden Lösung zugeführt werden. Hierzu gehört beispielsweise die Anlage und Führung eines EDV-gestützten Anlageverzeichnisses mit folgenden Mindestdaten:

- Genaue Bezeichnung des Anlagegutes
- Namen und Anschrift der Lieferanten
- Anschaffung und Herstellungskosten
- Anschaffungsdatum
- Voraussichtliche Nutzungsdauer
- Jährlicher Abschreibungsbetrag
- Restbuchwert

Das **Anlageverzeichnis** soll keineswegs die Aufzeichnungen der Außenstellen ersetzen, sondern die Zentrale in die Lage versetzen, die relevanten Daten des Anlagevermögens ohne Rückfrage in den Außenstellen verfügbar zu haben (Dauerunterlage) und insofern eine wirksame Kontrolle der Anlagenbestände ausüben zu können. Zwischen dem Anlageverzeichnis der Zentrale und den Investitionserfassungen der Außenstellen müssen zwangsläufig Unterschiede bestehen, da beispielsweise bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern buchmäßig eine Abschreibung im Jahr der Anschaffung erfolgt, die Nutzung und damit die inventarmäßige Erfassung sich in den Außenstellen aber über Jahre erstreckt. Zum andern erscheinen in den Außenstellen neben der körperlichen Evidenthaltung mehr technische Gesichtspunkte (Leistungs-, Verbrauchs- und Einsatzdaten) von Relevanz.

Aufgrund der erstmals im Jahre 1989 praktizierten Überleitung aus der alten Inventarerfassung sind die Wertzusammenhänge zwischen Eröffnungs- und Schlußbilanz und

die Rückverfolgung zum einzelnen Wirtschaftsgut nur erschwert nachvollziehbar. Der Landesrechnungshof hat dies für die Wirtschaftsgruppen Traktoren (Konto 0402) und Kraftfahrzeuge (Konto 0401) laut Beilage 7 durchgeführt.

Neben der Anlage und zentralen Führung eines detaillierten Anlageverzeichnisses als Dauerunterlage empfiehlt der Landesrechnungshof entweder einen nach Außenstellen und Wirtschaftsgütergruppen gegliederten Anlagenspiegel in die Bilanz einzuarbeiten oder als fixe Beilage dem Jahresabschluß anzuschließen.

**X. FINANZIELLE VERHÄLTNISSE**

Das Bilanzbild des FGB des Landes Steiermark wies per 31. Dezember 1989 folgende Struktur auf:

**Schematische Darstellung der Bilanz  
per 31. Dezember 1989**

<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
Anlagevermögen 4,5 Mio.	Eigenkapital (inkl. Leihgeld) 8,2 Mio.
Umlaufvermögen 4,2 Mio.	Verbindlichkeiten 0,5 Mio.

**Bilanzsumme 8,7 Mio.**

Wie aus obiger Darstellung zu entnehmen ist, war das gesamte Anlagevermögen per 31. Dezember 1989 mit Eigenkapital finanziert. Somit kann man von einer durchaus zufriedenstellenden Eigenkapitalausstattung sprechen, die auf die positiven ertragswirtschaftlichen Ergebnisse

der vergangenen Geschäftsperioden zurückzuführen ist. Das für die Errichtung eines Kühlhauses vom Land Steiermark ausgeliehene Geld (Eigenkapitalcharakter), welches per 31. Dezember 1989 noch mit rund 0,87 Mio. Schilling aushaftend war, sowie die Verbindlichkeiten waren zum Bilanzstichtag zur Gänze mit Umlaufvermögen (Kundenforderungen und flüssige Mittel) gedeckt.

Die **Bewegungsbilanz** ist ein Analyseinstrument, mit dem man die Veränderungen der Vermögens- und Kapitalpositionen in der Bilanz zwischen zwei Abschlußstichtagen dokumentiert. Es wird dabei festgestellt, wie die Finanzmittel innerhalb der Betrachtungsperiode aufgebracht und wofür sie verwendet wurden. Jede Zunahme der Aktiva und jede Abnahme der Passiva wird dabei als Mittelverwendung bezeichnet, während sich jede Verminderung der Aktiva bzw. jede Vermehrung der Passiva als Mittelherkunft versteht. Um die Aussagefähigkeit dieses Instrumentariums zu erhöhen, wird im Anlagevermögensbereich die Mittelaufbringung durch Abschreibungen oder Anlagenabgänge und die Mittelverwendung für Investitionen unsaldiert dargestellt. Anhand von vereinfachten Bewegungsbilanzen (Beilage 8) wird in der folgenden Aufstellung der Kapitalfluß der Geschäftsjahre 1985 bis 1989 dargestellt:

BEWEGUNGSBILANZEN 1985 BIS 1989 (IN TS)

MITTELHERKUNFT	1984/85	1985/86	1986/87	1987/88	1988/89
° Veränd.Eigenkapital	+ 363	- 654	- 457	+ 460	+ 1.605
° Afa	720	922	891	913	989
* Veränd.eigene Mittel	+ 1.083	+ 268	+ 434	+ 1.373	+ 2.594
* Abbau v.Umlaufvermögen	6.484	1.184	182	430	473
* Zunahme kurzfr.Fremd- kapital	-	18	103		277
SUMME	7.567 =====	1.470 =====	719 ===	1.803 =====	3.344 =====
MITTELVERWENDUNG	1984/85	1985/86	1986/87	1987/88	1988/89
* Investitionen	607	1.170	275	546	592
* Entnahme (Leihgeld)	500	300	300	300	300
* Abfuhr Pensionsfonds	6.460	-	-	-	-
* Aufbau v.Umlaufvermögen	-	-	144	837	2.450
* Abbau v.kurzfristigem Fremdkapital	-	-	-	120	2
SUMME	7.567 =====	1.470 =====	719 ===	1.803 =====	3.344 =====

In den nun folgenden Ausführungen wird die **finanzielle Entwicklung** des FGB einer näheren Betrachtung unterzogen, wobei der Schwerpunkt der Analyse wiederum auf den Zeitraum 1985 bis einschließlich 1989 gelegt wurde.

Neben der kurzfristigen Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit - auf die im folgenden noch speziell eingegangen wird - ist es für die Unternehmenserhaltung (ohne Mittelzuführung von außen) in längerfristiger Hinsicht unbedingt erforderlich, genügend liquide Mittel zu erwirtschaften, um sowohl die aus der Inanspruchnahme von Krediten resultierenden Rückzahlungen als auch die notwendigen Ersatzinvestitionen aus eigener Kraft bewerkstelligen zu können. Die Selbstfinanzierungskraft des Unternehmens steht im Mittelpunkt des Interesses. Ein aussagekräftiger Indikator für die Selbstfinanzierungskraft eines Unternehmens ist der "Cash-flow". Unter Cash-flow versteht man den Überschuß der liquiditätswirksamen Erträge (Einnahmen) über die liquiditätswirksamen Aufwendungen (Ausgaben) einer Rechnungsperiode.

Im Geschäftsjahr 1985 erwirtschaftete der FGB des Landes Steiermark einen Cash-flow von 1,1 Mio. Schilling. Dadurch war der Betrieb in dieser Periode noch in der Lage, die getätigten Investitionen in Höhe von rund S 600.000,-- und die Kapitalrückführungen in Höhe von

S 500.000,-- aus dem Ertrag zu finanzieren. Infolge der Abfuhr der gesamten Mittel des Pensionsfonds in Höhe von S 6,460.000,-- an den Eigentümer des Betriebes, Land Steiermark, verringerte sich das Umlaufvermögen (in erster Linie Bankguthaben) in diesem Ausmaß. Wie schon an anderer Stelle erwähnt wurde, führte diese Transaktion zur Reduzierung der Finanzierungserträge in den Folgejahren.

Bedingt durch den neuerlichen Einbruch im Bereich des Forstpflanzenabsatzes im **Geschäftsjahr 1986** verringerte sich das Selbstfinanzierungspotential des FGB erheblich. Der Cash-flow kam in dieser Periode bei rund S 250.000,-- zu liegen. Somit war der Betrieb im Jahre 1986 keineswegs in der Lage, die getätigten Investitionen in Höhe von rund 1,15 Mio. Schilling (Anschaffung von drei neuen Zugmaschinen) und die Kapitalabschichtung in Höhe von S 300.000,-- aus dem erwirtschafteten Cash-flow dieses Geschäftsjahres zu finanzieren. Der wesentliche Teil der dazu notwendigen Finanzierungsmittel stammte aus dem weiteren Abbau des Umlaufvermögens in Höhe von 1,2 Mio. Schilling (in erster Linie Bankguthaben).

Zusätzlich stellt der Landesrechnungshof fest, daß im Cash-flow des Geschäftsjahres 1986 in Höhe von rund S 250.000,-- erforderliche Erträge aus Anlageverkäufen



(drei Alttraktore) enthalten sind, die mit dem eigentlichen Geschäftszweck (Forstpflanzenproduktion) nicht unmittelbar im Zusammenhang stehen und auch nicht als nachhaltig angesehen werden können, sodaß aufgrund des Rentabilitätseinbruches aus dem ordentlichen Geschäftsbereich des FGB in der Periode 1986 defacto kein Selbstfinanzierungspotential mehr zur Verfügung stand.

Aufgrund der anhaltend schlechten Ertragssituation im Jahre 1987 konnten nur rund die Hälfte der Abschreibungen verdient werden. Der so erwirtschaftete Cash-flow von rund S 400.000,-- reichte bei weitem nicht aus, die bedungene Rückführung der aliquoten Kapitalrate (Leihgeld) in Höhe von S 300.000,-- sowie die im laufenden Jahr getätigten Investitionen von S 275.000,-- bzw. ins Jahr 1986 vorgezogenen Investitionen abzudecken. Die erforderlichen Finanzmittel wurden daher analog zum Vorjahr zu Lasten des Umlaufvermögens bzw. über kurzfristige Fremdmittel finanziert, was einen weiteren Kapitalverzehr bedeutete. In dieser Situation war zu befürchten, daß bei anhaltend rückläufiger Ertragslage zur Finanzierung der notwendigen Ersatzinvestitionen sowie der Tilgungsverpflichtungen (Errichtung der Kühlhausanlage) die noch verfügbaren Barreserven von 1,5 Mio. Schilling per 31. Dezember 1987 binnen kurzer Zeit verbraucht sein würden und eine Mittelzuführung von außen durch den Eigentümer Land Steiermark zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit unumgänglich sein würde.

Was den Bereich des jährlichen Investitionsbedarfes anlangt, ist anzumerken, daß in den letzten fünf Jahren im Durchschnitt knapp S 640.000,-- pro Jahr investiert wurden. Dieser Betrag entspricht nicht voll der jährlichen Abschreibungsquote von durchschnittlich S 880.000,--. Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen sollte im Durchschnitt der Jahre zumindest ebensoviel reinvestiert werden als abgeschrieben wird, um die vorhandenen Anlagen und Einrichtungen des FGB des Landes Steiermark in einen funktionsfähigen Zustand und in ihrer Substanz zu erhalten. Berücksichtigt man zusätzlich die jährlich notwendigen Mittel für die Kapitalabschichtung in Höhe von S 300.000,--, so ist nach dem derzeitigen Stand der Dinge ein jährlicher Cash-flow von mindestens 1 Mio. Schilling erforderlich, um ohne Mittelzuführung von außen nicht in erhebliche Liquiditätsschwierigkeiten zu geraten.

Durch eine beachtliche Steigerung der Betriebsleistung von 2,5 Mio. Schilling im Jahre 1988 konnte die rückläufige ertragswirtschaftliche Entwicklung der Jahre 1986 und 1987 erfolgreich abgestoppt und wieder ein Cash-flow im vertretbaren Ausmaß erwirtschaftet werden. Dadurch war es nicht nur möglich, die Investitionen und die erforderliche Kapitalabschichtung zu tätigen bzw. Fremdfinanzierung abzubauen, sondern auch wieder Umlaufvermögen, vorerst in Form von Kundenforderungen, aufzubauen. Wenngleich noch kein nennenswerter Vermögenszuwachs

zu verzeichnen war, so konnte der Kapitalverzehr jedenfalls abgefangen werden und ist insoferne das Jahr 1988 als Phase wirtschaftlicher Konsolidierung und organisatorischer Umstrukturierung anzusehen. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Bildung stiller Reserven, insbesondere durch die Samenbevorratung hinzuweisen.

Im Jahre 1989 hat der positive Trend nicht nur weiter angehalten, sondern sich noch wesentlich verstärkt. Dies nicht nur von der Betriebsleistung, sondern auch vom erwirtschafteten Cash-flow her. Letzterer hat den beachtlichen positiven Wert von rund 2,6 Mio. Schilling erreicht und stellt damit das bisher beste Jahresergebnis dar. Er hat demnach nicht nur zur Abdeckung der Investitionen in Höhe von rund S 600.000,-- und zur Refinanzierung der jährlichen Kühlanlagenrate von S 300.000,-- ausgereicht, sondern noch den Aufbau des Umlaufvermögens (insbesondere der Geldkonten) im Ausmaß von rund 1,7 Mio. Schilling ermöglicht. Damit konnte erstmals wieder ein nominelles Betriebsvermögen über der 8 Mio. Schillingmarke bilanzmäßig ausgewiesen und insoferne an die Situation vor 1985 angeknüpft werden. Die Auswirkungen der schlechten Ertragsituation der Jahre 1986 und 1987 erscheinen damit egalisiert, was nicht zuletzt auch im Zusammenhang mit organisatorischen Umstrukturierungen und personellen Veränderungen zu sehen ist. Diese Ausgangslage in Verbindung mit einigen günstigen Ertragsjahren sollte die finanzielle Basis

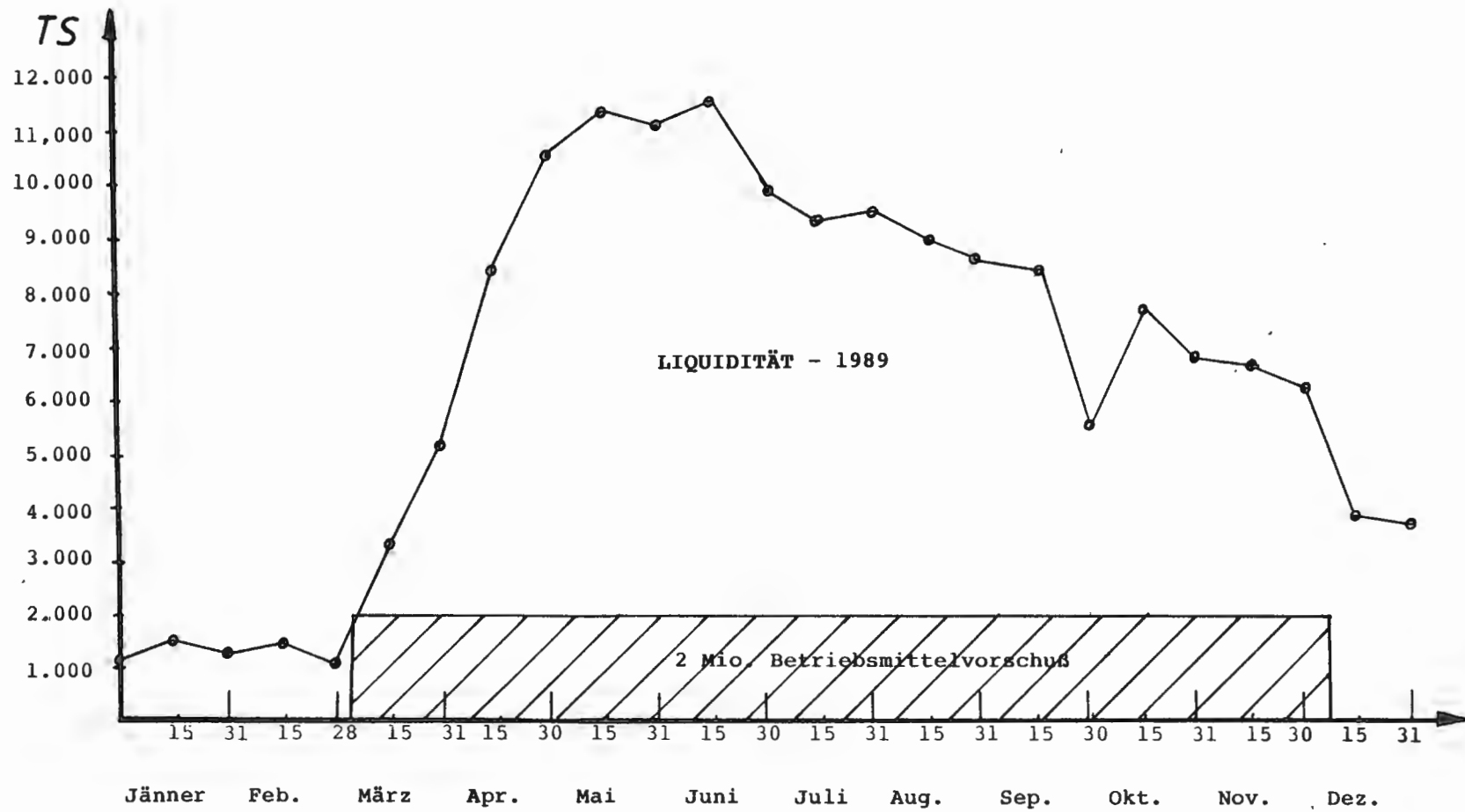
für diverse noch anstehende Investitionserfordernisse (beispielsweise Kühlhaus in Kraubath) und Kapitalbildungserfordernisse sein. Daß die Aufzucht von Forstpflanzen mit nicht vorhersehbaren Risiken verbunden sein kann, hat ein während der gegenständlichen Prüfung im Forstgarten Grambach zu verzeichnender Hagelschlag (Mai 1990) gezeigt, der sich voraussichtlich auf das Umsatzergebnis des Jahres 1991 sehr einschneidend auswirken wird.

### **Liquidität**

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

Zur Darstellung der grundlegenden Zahlungsfähigkeit des FGB im letzten Wirtschaftsjahr ist der Landesrechnungshof von einem abgegrenzten Finanzmittelfonds, den nettoverfügbaren flüssigen Mitteln, ausgegangen. In diesen sogenannten Liquiditätsfonds im engeren Sinn wurden die Bestände der Kassen und Geldkonten einbezo-

gen. Als Saldo ergeben sich die verfügbaren flüssigen Mittel. In Form einer Fondsveränderungsrechnung wurden in Abständen von 15 Tagen die einzelnen Fondspositionen für 1989 erhoben bzw. saldiert. Aus der Gegenüberstellung der Veränderungen (Zunahme bzw. Abnahme) des Liquiditätsfonds (Beilage 9) ergibt sich der **Bewegungsverlauf der absoluten Liquidität** während der Beobachtungsperiode. Dieser Bewegungsverlauf wurde im nachfolgenden Schaubild graphisch aufgelöst:



Aus obiger Graphik ist zweierlei zu ersehen:

- \* Zum einen sind zwei deutliche Spitzen im April/Mai und im Oktober zu ersehen. Diese entsprechen dem Verlauf des Pflanzenverkaufes aufgrund des saisonalen Pflanzenaushubes. Dementsprechend konzentrieren sich die Einnahmen im Frühjahr und im Herbst, während die Ausgaben eher kontinuierlich über das Jahr verteilt anfallen.
- \* Zum zweiten hat während des ganzen Jahres 1989 ausreichend eigene, durch den FGB sichergestellte Liquidität bestanden. Die Zahlungsmittelreserve ist nie unter 1 Mio. Schilling abgefallen, sondern hat geraume Zeit beachtliche Spitzenwerte erreicht.

Die faktischen Gegebenheiten entsprechen dem betriebswirtschaftlichen Grundsatz, wonach die Aufrechterhaltung der Liquidität bzw. deren Sicherung ein primäres Gebot unternehmerischer Tätigkeit darstellen; d.h. die Einnahmen und Zahlungsmittelreserven jederzeit die Ausgaben und die Zahlungsverpflichtungen überdecken sollten.

Die Einnahmenerzielung und der Ausgabenanfall verlaufen beim FGB teilweise gegenläufig, sodaß ein allfälliger Zahlungsstromengpaß im Zeitbereich Dezember bis März offensichtlich ist. Aus dieser Situation heraus wurde

dem FGB jeweils zu Jahresbeginn ein bis zum Jahresende wieder rückzahlbarer **Betriebsmittelvorschuß in Höhe von 2 Mio. Schilling** eingeräumt. Im Jahre 1989 wurde diese Zwischenfinanzierungshilfe vom Land Steiermark am 2. März 1989 angewiesen bzw. vom FGB am 6. Dezember 1989 wieder abgeführt.

In obiger Graphik ist die während der neun Monate bestehende Kapitalverstärkung von 2 Mio. Schilling als schraffiertes Feld angelegt. Wie aus dem Schaubild unschwer ersehen werden kann, ist die Liquidität gar nie in dem Maße abgesunken, daß diese Kapitalverstärkung in Anspruch hätte genommen werden müssen. Als Schlußfolgerung ergibt sich daraus, daß die zu Lasten des Landeshaushaltes sichergestellte Liquiditätsgarantie im Jahre 1989 nicht notwendig war.

Der FGB legt sein jeweils nicht in den Produktionsprozeß eingebundenes Kapital verzinslich an. Im Jahre 1989 wurden aus diesem Titel Zinserträge in Höhe von S 337.000,-- erzielt. In diesem Betrag ist naturgemäß auch der auf dem Betriebsmittelvorschuß entfallende Zinsvorteil enthalten. Beispielsweise auf Basis einer 5 %-igen Jahresverzinsung macht dies rund S 75.000,-- oder nahezu ein Viertel der insgesamt lukrierten Zinsen aus. Da das Land Steiermark seiner-



seits dem FGB keine Zinsen anlastet, handelt es sich in der Wirkung um eine stille Subventionierung.

In Anbetracht des Umstandes, daß die liquiden Mittel im Jahre 1989 um S 2,451.000,-- zugenommen haben und sich voraussichtlich auch im Jahre 1990 die Liquiditätslage nicht verschlechtern wird, empfiehlt der Landesrechnungshof bei künftigen Voranschlagserstellungen einen **Betriebsmittelvorschuß nur bei begründeten Finanzierungserfordernissen einzuplanen** bzw. zu gewähren. Dies umsomehr, als die gegenwärtige Form temporärer Kapitalverstärkung den speziellen Anforderungen des FGB des Landes Steiermark gar nicht gerecht werden kann:

- Die absatzschwache Zeit liegt wie bereits ausgeführt im Zeitbereich Dezember bis März. Während dieser Zeit ist der Betriebsmittelvorschuß aus haushaltstechnischen Gründen jeweils gar nicht verfügbar.
- Infolge der nur auf neun bis elf Monate befristeten Verfügbarkeit pro Jahr stellt diese Betriebsmittelverstärkung von vornherein kein Instrument mittel- bis längerfristiger Finanzierung dar.

In sachlicher Hinsicht erscheint dem Landesrechnungshof die Vereinbarung eines Überziehungsrahmens (Kontokorrentkredit) bei der Hausbank des FGB des Landes Steiermark für Zwecke einer temporären Liquiditätsreserve wesentlich effizienter und daher überlegenswert.

### **Betriebsvermögensvergleich**

Zur Darstellung des pauschalen Bilanzergebnisses der letzten fünf Jahre hat der Landesrechnungshof einen Betriebsvermögensvergleich für die Zeit vom 1. Jänner 1985 bis zum 31. Dezember 1989 angestellt. Das Prinzip des Betriebsvermögensvergleiches liegt in der Gegenüberstellung des Eigenkapitals am Beginn und am Ende eines Betrachtungszeitraumes. Abweichungen des Eigenkapitalstandes in positiver oder negativer Richtung unter Hinzurechnung des Wertes der Entnahmen und unter Abzug des Wertes der Einlagen spiegeln den Erfolg der untersuchten Periode wider.

Im Betriebsvermögen wurde vom Landesrechnungshof entgegen der Darstellung in den Jahresabschlüssen auch das in den Jahren 1973 bis 1975 für die Errichtung des Kühlhauses für Forstpflanzen in Aich-Assach zugeführte Kapital (von ursprünglich S 4,770.000,--) mit dem stichtagsbezogenen Einlagewert berücksichtigt. In den Jahresabschlüssen des FGB bzw. im Finanzplan des Landes Stei-

ermark wird dieses Einlagekapital als Darlehen geführt, was allerdings an der materiellen Wirkung nichts ändert, nämlich, daß dieses Einlagekapital in Raten an den Eigentümer Land Steiermark in Form von jährlichen Entnahmen à S 300.000,-- abzuschichten ist. Der zum 31. Dezember 1989 aus diesem Titel noch im Betriebsvermögen inkludierte Einlagenstand beläuft sich auf S 870.000,--. Die Kapitalabschichtung wird daher planmäßig im Wirtschaftsjahr 1992 beendet sein.

Ab dem Jahre 1989 wird das Rechnungswesen des FGB des Landes Steiermark inklusive der **Finanzbuchhaltung EDV-gestützt geführt**. Damit wurde endgültig der Übergang vom kameralistisch orientierten Rechnungswesen zum streng doppischen Verrechnungsstil vollzogen. Der Landesrechnungshof begrüßt diesen Schritt, da das kameralistische Rechnungswesen für die betriebswirtschaftliche Ergebnisdarstellung und Beurteilung einige Schwächen aufweist und wirtschaftliche Unternehmungen, die nach kaufmännischen Grundsätzen zu führen sind, sich zweckmäßigerweise generell auch der zu weit aussagekräftigeren Rechenwerken führenden Doppik bedienen sollten. Denn gerade für Wirtschaftsbetriebe des Landes, die öffentliche Mittel verwalten bzw. Vermögen der öffentlichen Hand darstellen, muß ein ganz besonderer Standard und die Anwendung erhöhter Sorgfalt selbstverständlich sein. Nicht von ungefähr hat der Bund mit der Verwaltungsentlastungsgesetz-Novelle 1975 für alle seine

Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen den kaufmännischen Verrechnungsstil im Sinne der strengen aktienrechtlichen Bestimmungen als verbindlich vorgegeben.

Bis zum Umstieg auf eine EDV-gestützte Buchhaltung wurden für den Jahresabschluß relevante Werte teilweise außerbücherlich ermittelt. So z.B. die Abschreibungen bzw. die Buchwerte des Anlagevermögens. Dieser in sich nicht geschlossene Verrechnungskreis ist naturgemäß eher fehleranfällig, da die Formalkontrolle der Soll- und Habengleichheit nicht wirksam ist. Davon abgesehen, wird dabei den zahlungsstromorientierten Gebahrungsprinzipien der periodengerechten Abgrenzung von Forderungen und Verbindlichkeiten nicht immer das erforderliche Augenmerk zugewendet. Der Umstieg auf eine den Ordnungsmäßigkeitskriterien der Doppik entsprechenden Buchführung machte im Interesse einer genauen Periodeneingrenzung eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz per 1. Jänner 1989 in Höhe von insgesamt S 241.188,53 notwendig. Im geringeren Umfang waren hierbei die Ansätze von Forderungen und Verbindlichkeiten (Abgaben) betroffen. Da die Berichtigungen erst im Zuge des Jahresabschlusses und zudem ohne zusammenfassende Dokumentation erfolgte, ist ein Nachvollzug äußerst zeitaufwendig. Der Landesrechnungshof hat daher in Anbetracht der Plausibilität des Vorganges und der letztlich geringen Höhe darauf verzichtet, alle Ansätze nachzuvollziehen. Der weitaus größere Teil des Berichti-

gungserfordernisses, nämlich S 200.000,--, erklärt sich daraus, daß im Jahre 1988 zu Lasten des Betriebsergebnisses eine Aufwandsrückstellung für Verbindlichkeiten gegenüber der Firma Natlacen für Klengungskosten gebildet wurde und diese Rückstellung, die Verbindlichkeitscharakter bei der Bilanzierung hat, fälschlicherweise dem Eigenkapital zugerechnet wurde, wodurch die Aufwandswirksamkeit der Rückstellungsbildung im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches wieder egalisiert wurde. Nachdem die Rückstellung im Jahre 1989 richtigerweise ergebnisneutral aufgelöst worden ist, mußte vom Landesrechnungshof für Zwecke der indirekten Betriebsergebnisermittlung (BV-Vergleich) die Rückstellung aus dem Eigenkapital eliminiert werden.

Zur **Eigenkapitaldarstellung** der vergangenen Jahre ist zu erwähnen, daß immer wieder Rücklagen aufscheinen. So z.B. eine Rücklage für "Samenaktion" oder eine "Erneuerungsrücklage". Diese Rücklagen stellen allerdings keine nach kaufmännischen Grundsätzen zu Lasten des Betriebsergebnisses gebildete und auf eigenen Rücklagenkonten ausgewiesene Gewinnrücklagen dar. Sie sind vielmehr mit Widmungsbestimmungen versehene außerbücherliche Kapitalreservierungen, die dem Betriebseigner anzeigen sollen, daß es sich keinesfalls um entnehmbares Überschußkapital handelt. Diese Unterscheidung ist zur Klarstellung und insbesondere zur richtigen Behandlung der Rücklage im Auflösungsfall von Bedeutung. Die

Kapitalrücklagen der vorgenannten Art können nämlich im Gegensatz zu den Gewinnrücklagen nicht ergebnisverbessernd aufgelöst werden.

Im Jahresabschluß per 31. Dezember 1989 (Beilage 10) scheint erstmalig eine Rücklage für Jubiläumsgelder auf. Diese wurde im Ausmaß von S 500.000,-- zu Lasten des Gewinnes gebildet. Damit besteht erstmals neben den vorgenannten Kapitalrücklagen eine Gewinnrücklage. Es existieren also parallel zweierlei Arten von Rücklagen, was unüblich und verwirrend ist. Der Landesrechnungshof empfiehlt daher künftighin

- \* keine wie auch immer benannten Kapitalrücklagen in Erscheinung treten zu lassen, sondern das Kapital als einheitlichen Wert darzustellen und entsprechend zu benennen,
- \* hingegen die zu Lasten des Betriebsergebnisses gebildeten Gewinnrücklagen auf gesonderten Rücklagenkonten auszuweisen.

Die Einstellung der Rückstellung für Abfertigungen in den Jahresabschluß 1989 würde sich auf das Jahresergebnis gewinnmindernd mit S 1,490.000,-- auswirken. Da andererseits bereits darauf hingewiesen wurde, daß das Saatgutlager im Jahresabschluß nicht bewertet erscheint und das daraus resultierende Bilanzberichti-

gungserfordernis sich genau gegenläufig, nämlich gewinn-  
erhöhend auswirkt, und zudem nach Angaben des FGB sich  
in der gleichen Größenordnung bewegt, erscheint dem  
Landesrechnungshof folgende Übergangslösung angebracht,

- die eine vollständige Erfassung der Bestände zum  
31. Dezember 1989 bzw. 1. Jänner 1990 gewährleistet  
und
- andererseits keine Abänderung des Jahresergebnisses  
bewirkt.

**Bilanzberichtigung 1.1.1990 (31.12.1989)**

---

AKTIVA		PASSIVA
1. Saatgutlager	1.489.999,00	
2. Halb- und Fertigprodukte	1,00	
3. Rückstellung f. Abfertigung		1,490.000,00
	<u>1.490.000,00</u> =====	<u>1,490.000,00</u> =====

Da sich die obigen Bilanzberichtigungserfordernisse  
auf die Aktiva als auch Passiva gleichermaßen  
erstrecken, ist keine Konsequenz für das Jahresergebnis  
1989 bzw. das Betriebsvermögen zum Stichtag 31. Dezem-  
ber 1989 gegeben.

Der pauschale **Betriebsvermögensvergleich über die Wirtschaftsjahre 1985 bis 1989** zeigt folgendes Bild:

Betriebsvermögen per 31.12.1989	S 7,648.354,35
+ Rücklage für Jubiläumsgelder	S 500.000,00
- Betriebsvermögen per 1.1.1985	S 15,231.249,05
	<hr/>
	S -7,082.894,70
+ Bilanzberichtigung 1.1.1989	S + 241.188,53
+ Entnahme/Pensionsfonds	S +6,460.000,00
+ Entnahme/Darlehenstilgung	S +1,500.000,00
	<hr/>
<b>Periodengewinn (1.1.85-31.12.89)</b>	<b>S +1,118.293,83</b> =====

Im Betrachtungszeitraum (1. Jänner 1985 bis 31. Dezember 1989) konnte demnach insgesamt ein positives Bilanzergebnis von S 1,118.293,83 erwirtschaftet werden. Insofern kann davon ausgegangen werden, daß die Gebarung während dieser Zeit ausgeglichen war und das Eigenkapital nicht nur nominell über die Jahre 1985 bis 1989 ungeschmälert erhalten werden konnte, sondern auch in seiner Substanz, da die Eigenkapitalrentabilität die Geldentwertung überdeckt.



## **XI. DIENST- UND NATURALWOHNUNGEN**

**Dienst- und Naturalwohnungen** werden einem Bediensteten im Rahmen des Dienstverhältnisses zur Verfügung gestellt. Sie stellen einen besoldungsrechtlichen **Sachbezug** dar und unterliegen nicht den Vorschriften des Privatrechtes über Bestandverhältnisse und damit auch nicht dem Mietrechtsgesetz.

Die Bestimmungen über die Zuweisung, Vergütung und Betriebskostenverrechnung von Dienst- und Naturalwohnungen wurden mit der Verordnung der Steiermärkischen Landesregierung vom 16. Dezember 1985, LGBL.Nr. 4/1986 letztmalig erlassen.

Im § 1 der genannten Verordnung sind Dienst- und Naturalwohnungen nachstehend definiert:

**Dienstwohnung** ist eine Wohnung, die dem Bediensteten im Rahmen des Dienstverhältnisses beigestellt wird und die der Bedienstete zwecks ordnungsgemäßer Ausübung seines Dienstes beziehen muß.

**Naturalwohnung** ist jede andere Wohnung, die dem Bediensteten im Rahmen des Dienstverhältnisses zur Benützung überlassen wird.

In einem Schreiben vom 9. September 1987 an die Präsidialabteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung (Beilage 11) hat die Fachabteilung für das

Forstwesen in einer Aufstellung die im FGB des Landes Steiermark vorhandenen Gebäude angeführt. Dabei wurde darauf hingewiesen, daß es sich bei den Wohnungen um Dienstwohnungen für Betriebsangehörige handelt. Nach den bestehenden Zuweisungen sind derzeit nachstehende Wohnungen in den Betriebsgebäuden der Landesforstgärten vergeben:

Landesforstgarten	Nutzfläche in m <sup>2</sup>	derzeitiges Benutzungssentgelt einschließlich Betriebskosten	Benutzer
Aflenz	20 m <sup>2</sup>	S 344,00	Betriebsangehöriger
Kraubath	98,60 m <sup>2</sup>	S 1.712,00	Betriebsangehöriger
Kraubath	28,69 m <sup>2</sup>	S 493,00	Betriebsangehöriger
Feldbach	56,08 m <sup>2</sup>	S 964,00	Betriebsangehöriger
Aich-Assach	105,56 m <sup>2</sup>	S 1.816,00	Betriebsangehöriger
Grambach	52,52 m <sup>2</sup>	S 734,00	ehemalige Betriebsangehörige

Festgestellt wird noch, daß die Wohnungen in Kraubath und Aflenz im Eigentum des Landes Steiermark und die Wohnungen in Aich, Feldbach und Grambach im Eigentum der Republik Österreich stehen. Die letztgenannten Wohnungen sind vom Land Steiermark zusammen mit den Forstgartenflächen von der Republik Österreich gepachtet.

Hinsichtlich der Definition der Wohnungen ist festzustellen, daß nicht immer klar hervorgeht, ob es sich um eine Dienst- oder Naturalwohnung handelt. Dies ist auch deshalb erforderlich, da nur bei einer Naturalwohnung eine Weiterbenutzung, z.B. bei Versetzung, Pension, durch Hinterbliebene möglich ist.

Hinsichtlich der Verrechnung **des Benutzerentgeltes und der Betriebskosten** ist festzustellen, daß diese **im wesentlichen ordnungsgemäß** entsprechend der zitierten Verordnung erfolgt. In diesem Zusammenhang ist auf § 11 der Verordnung hinzuweisen, der eine Angleichung der zu entrichtenden Beträge auf den Verbraucherpreisindex 1976 vorsieht. Nach dieser Bestimmung sind Änderungen bis zu 10 % und nicht wie von den Forstgartenbetrieben des Landes gehandhabt, Änderungen bis zu 10 Indexpunkten nicht zu berücksichtigen. Festzuhalten ist jedoch, daß durch die Berechnungsmethode der Forstgartenbetriebe für das Land Steiermark kein finanzieller Nachteil eingetreten ist, sondern für die Wohnungsbenutzer die Erhöhung früher zum Tragen kam.

Der Landesrechnungshof empfiehlt die Bezeichnung der Wohnungen und die Angleichung des Benutzerentgeltes und der Betriebskosten entsprechend der Bestimmungen der Verordnung vom 16. Dezember 1985 durchzuführen.

## XII. SCHLUSSBEMERKUNGEN

Der Landesrechnungshof hat eine Überprüfung des FGB des Landes Steiermark durchgeführt.

Die Zielsetzung des FGB des Landes Steiermark liegt vor allem in der gesicherten Versorgung der kleinen Forstbetriebe bzw. bäuerlichen Waldbesitzer mit qualitativ hochwertigem Vermehrungsgut, daß den Bestimmungen des Forstgesetzes 1975 entspricht. Eine wichtige Aufgabe stellt dabei auch dar, daß das Pflanzenmaterial nach Wuchsgebiet, Herkunftsgebiet und Höhengürtel für den jeweiligen Aufforstungsort ausgewählt wird. Im FGB des Landes Steiermark werden daher herkunftsgesicherte Forstpflanzen produziert und standortbezogen angeboten. Weiters ist der FGB in eine Reihe von Maßnahmen (Samenplantagen, Samengewinnung) eingebunden, die auf die Erhaltung des Genpotentials des Vermehrungsgutes ausgerichtet sind.

Bis zum Jahr 1968 wurden diese Aufgaben von den Bundesforstgärten wahrgenommen. Die Bundesforstgärten gingen mit Jahresbeginn 1968 in die Kompetenz des Landes Steiermark über. Damit begründet sich auch der Umstand, daß die meisten Produktionsflächen des Landesforstgartenbetriebes Pachtflächen sind, welche im Besitz des Bundes stehen. Lediglich die Produktionsflächen in Kraubath (rund 10 Hektar) sind landeseigene Grundstücke. Das gesamte Flächenareal des FGB umfaßt 64,9161 Hektar, wovon rund 54 Hektar als Anbaufläche Verwendung finden.

Derzeit verfügt der FGB des Landes Steiermark über vier Außenstellen mit insgesamt 12 Betreuungsgärten.

<b>Außenstelle</b>	<b>Betreuungsgärten</b>
Aich-Assach	Aich
Aflenz	Kraubath, Aflenz, Turnau, Allerheiligen/M.
Hartberg	Waisenegg, Hartberg, Grambach
Feldbach	Feldbach, Bad Gleichenberg, Leibnitz

Beim FGB des Landes Steiermark handelt es sich um eine privatwirtschaftliche Betätigung des Landes Steiermark am Sektor der Land- und Forstwirtschaft, da Forstgärten in fiskalischer Betrachtung eindeutig diesem Bereich zuzuordnen sind. Diese Einordnung als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb bzw. die Abgrenzung vom Betrieb gewerblicher Art ist ertragssteuerlich äußerst bedeutungsam, da nur land- und forstwirtschaftliche Betriebe der Körperschaften des öffentlichen Rechtes nicht der Körperschaftssteuer und der Vermögenssteuer unterliegen.

Der Landesrechnungshof hat zur Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse die **Betriebsergebnisse** der Jahre 1982 bis 1989 ermittelt.

<b>Periode</b>	<b>Betriebsergebnis</b>
1982	S + 1,133.000,00
1983	S + 643.000,00
1984	S + 1,094.000,00
1985	S + 367.000,00
1986	S - 888.000,00
1987	S - 457.000,00
1988	S + 441.000,00
1989	S + 1,594.000,00

Daraus ist zu ersehen, daß nach den durchaus zufriedenstellenden ertragswirtschaftlichen Ergebnissen in den Jahren 1982 bis einschließlich 1984 im Geschäftsjahr 1985 bereits ein merklicher Rückgang des Betriebsergebnisses zu verzeichnen war. Im Geschäftsjahr 1986 und 1987 war der FGB des Landes Steiermark nicht mehr in der Lage, die ordentlichen Aufwendungen mit den erzielten ordentlichen Erträgen zu decken. Diese negative Entwicklung war auf einen rückläufigen Absatz bei den Forstpflanzen und auf die Fixkostenprogression bei den Personalkosten speziell im Verwaltungsbereich zurückzuführen. Dieser Rückgang im Forstpflanzenabsatz war österreichweit festzustellen und ist auf die ungünstige Entwicklung der Holzpreise, aber auch auf geänderte Bewirtschaftungsformen zurückzuführen.

Dieser negative Trend konnte im Jahre 1988 durch Steigerung im Absatzbereich und durch Rationalisierungsmaßnahmen (Außenstellenzusammenlegung) und natürliche Personalabgänge (Außenstellenleiter und Leiter des Rechnungs-



wesens) aufgefangen werden. Im letzten **Geschäftsjahr 1989** konnte ein **positives Betriebsergebnis** von **S 1,594.000,00** erzielt werden.

Die Betriebsergebnisse im Betrachtungszeitraum spiegeln sich auch im **Personalaufwand** wider. Im Geschäftsjahr 1982 stand der insgesamte Personalaufwand mit 58,3 % noch in einem vertretbaren Verhältnis zur erbrachten Betriebsleistung. Dieser stieg dann mit dem Maximum im Jahr 1986 auf 75,1 % der Betriebsleistung. In den Jahren 1988 und 1989 konnte wieder eine akzeptable Relation zwischen dem Personalaufwand und der Betriebsleistung (1988: 59,7 % und 1989: 54,6 %) erreicht werden, was letztlich auch in positiven Betriebsergebnissen seinen Niederschlag gefunden hat.

Im FGB des Landes Steiermark ist zwischen

- \* dem Personalaufwand des Verwaltungsbereiches und
- \* dem Personalaufwand des produktiven Bereiches

zu unterscheiden.

Im **Verwaltungsbereich** sind derzeit sieben Beamte und eine Vertragsbedienstete und im **Produktionsbereich** zwei Vertragsbedienstete II und durchschnittlich 23 Kollektivvertragsbedienstete tätig.

Der Fixkostencharakter des Personalaufwandes wurde insbesondere im Verwaltungsbereich bemerkbar. Dieser stieg von 19,5 % im Jahr 1982 auf rund 31 % im Geschäftsjahr 1987 der Betriebsleistung. Durch Organisationsänderungen (Verringerung der Außenstellen von fünf auf vier) und Personalverjüngungen ist es im Jahr 1988 gelungen, den Personalaufwand fast um 1 Mio. Schilling bzw. auf 18,9 % der Betriebsleistung zu senken.

Im Produktionsbereich waren die Schwankungen des Personalaufwandes zur Betriebsleistung nicht so gravierend. Diese stieg von 36,9 % im Jahr 1982 auf 41,9 % im Geschäftsjahr 1986 und lag 1989 wieder bei 35,7 %.

Ab dem Geschäftsjahr 1985 wurde der **Pensionsaufwand für Beamte** des FGB vom Land Steiermark übernommen. Dazu wurden auch die gesamten Mittel des Pensionsfonds, der beim FGB eingerichtet war, in der Höhe von S 6,460.000,00 an das Land Steiermark abgeführt.

Nach wie vor haben jedoch die Forstgartenbetriebe für die **gesetzlichen Abfertigungsansprüche** der Vertragsbediensteten und Kollektivvertragsbediensteten zu sorgen. Der Landesrechnungshof hat mit Stichtag 1. Jänner 1990 die rückstellbaren Abfertigungsansprüche mit S 1,490.000,00 berechnet. Der Landesrechnungshof empfiehlt daher, in der Eröffnungsbilanz per 1. Jänner 1990 diese Abfertigungsansprüche als Rückstellungen zu berücksichtigen.

Die Forstgartenbetriebe verfügen über ein **Saatgutlager**, dessen Anschaffungskosten zumindest bei 1,5 Mio. Schilling liegen. Dieses Saatgutlager wurde bisher nur bestandsmäßig, nicht jedoch wertmäßig erhoben und im Jahresabschluß ausgewiesen.

Weiters ist auch auf das gesamte Pflanzenmaterial (Sämlinge und umgeschulte Pflanzen) hinzuweisen, das bis zum Bilanzstichtag nicht verkauft wurde und einen Vorrat darstellt. Der Landesrechnungshof schlägt bei gleichartiger Vorgangsweise wie bisher vor, im Jahresabschluß zumindest einen Erinnerungswert von S 1,00 auszuweisen, um diesen als stille Reserve angelegten Vermögensbestand offenzulegen.

In diesem Zusammenhang hat der Landesrechnungshof auf Seite 77 einen Vorschlag für eine Bilanzberichtigung mit Stichtag 1. Jänner 1990, die sowohl die Rückstellungen für Abfertigungen, Bewertung des Saatgutlagers und Aufnahme der Halb- und Fertigprodukte (Pflanzen) berücksichtigt, unterbreitet.

Der Landesrechnungshof hat die **diversen Aufwandsbereiche** der GuV-Rechnung durchgesehen und stichprobenweise einzelne Belege einer genaueren Betrachtung unterzogen. Dabei hat sich herausgestellt, daß der Mitteleinsatz sach- und fachgerecht erfolgt ist und die getätigten Aufwendungen den Grundsätzen einer sparsamen **Wirtschaftsführung** entsprechen.

Im Hinblick auf die forstwirtschaftlichen Zielsetzungen des FGB empfiehlt der Landesrechnungshof mit den jeweiligen Stromversorgungsunternehmungen Verhandlungen über Senkung des Tarifes auf den üblichen land- und forstwirtschaftlichen Stromtarif zu führen.

Mit Hilfe der EDV wurde bereits eine Kostenrechnung für die vier Außenstellen eingeführt und sollen in Hinkunft Soll-Ist-Vergleiche durchgeführt werden. Der Landesrechnungshof empfiehlt bezüglich der Installierung des Soll-Ist-Vergleiches bzw. seiner Verwendbarkeit als Wirtschaftsplan bzw. als Rechenschaftsbericht mit der Landesfinanzabteilung das Einvernehmen herzustellen, damit nach Möglichkeit eine auf alle Wirtschaftsbetriebe des Landes anwendbare einheitliche Darstellungsform sichergestellt wird.

Eines der bedeutendsten Investitionsvorhaben der letzten Jahre stellt die **Installierung einer eigenen EDV-Anlage** mit einem Kostenaufwand von S 477.664,00 dar. Die Anlage wurde im Sinne der Vergabungsvorschrift des Landes Steiermark beschränkt ausgeschrieben und dem Bestbieter der Zuschlag erteilt. Hiebei ist allerdings zu bemängeln, daß wohl die Anbotseröffnungsniederschrift, nicht aber die einzelnen Anbote der Firmen mehr vorhanden sind. Diese wurden an die Firmen rückgesandt. Der Landesrechnungshof macht aufmerksam, daß Firmenangebote als Geschäftspapiere ebenfalls der gesetzlichen Aufbe-

wahrungspflicht von sieben Jahren unterliegen. Weiters wäre für die Anschaffung der EDV-Anlage, da der Aufwand hierfür über S 250.000,00 liegt, ein Beschluß der Steiermärkischen Landesregierung notwendig.

Die EDV-Anlage selbst sollte in weiterer Folge auch für andere Randbereiche des Betriebes, so z.B. für die Anlegung eines Anlageverzeichnisses eingesetzt werden.

Bezüglich der **finanziellen Verhältnisse** ist festzustellen, daß das gesamte Anlagevermögen per 31. Dezember 1989 mit Eigenkapital finanziert war. Der Landesrechnungshof hat errechnet, daß unter Berücksichtigung der für die Rückzahlung des Landesdarlehens für den Kühlhausbau von jährlich S 300.000,00 und der notwendigen Ersatzinvestitionen ein jährlicher Cash-flow von rund 1 Mio. Schilling notwendig ist. Dieser Wert konnte in den schlechten Geschäftsjahren 1986 und 1987 mit S 250.000,00 und S 400.000,00 nicht erreicht werden. Im Jahre 1988 konnte diese negative Entwicklung gestoppt werden und betrug der Cash-flow im Jahr 1989 2,6 Mio. Schilling. Dadurch konnten die notwendigen Investitionen und die Rückzahlungen abgedeckt und auch das Umlaufvermögen um rund 1,7 Mio. Schilling aufgebaut werden. Das nominelle Betriebsvermögen stieg dadurch wieder auf über 8 Mio. Schilling und konnte damit an die Situation vor 1985 angeknüpft werden.

Der **Betriebsvermögensvergleich** über die Wirtschaftsjahre 1985 bis 1989 zeigt einen Periodengewinn von S 1.118.293,83. Daraus ergibt sich, daß in diesem Zeitraum nicht nur das Eigenkapital ungeschmälert erhalten werden konnte, sondern auch in seiner Substanz, da die Eigenkapitalrentabilität die Geldentwertung überdeckt.

Das Land Steiermark räumt den Forstgartenbetrieben jeweils zu Jahresbeginn einen bis zum Jahresende wieder rückzahlbaren **Betriebsmittelvorschuß von 2 Mio. Schilling** ohne Verzinsung ein, um einen Zahlungsstromengpaß im Zeitbereich Dezember bis März zu überbrücken.

Der Landesrechnungshof stellt im Bericht auf Seite 68 dar, daß die Liquidität der Forstgartenbetriebe noch nie in dem Maß abgesunken ist, daß diese Kapitalverstärkung in Anspruch hätte genommen werden müssen. Es wird daher empfohlen, diesen Betriebsmittelvorschuß in Zukunft nur mehr bei begründeten Finanzierungserfordernissen zu gewähren. Dies umsomehr, da der Betriebsmittelvorschuß in der absatzschwachen Zeit zwischen Dezember und März aus haushaltstechnischen Gründen gar nicht verfügbar ist. In sachlicher Hinsicht erscheint dem Landesrechnungshof die Vereinbarung eines Überziehungsrahmens (Kontokorrentkredit) bei der Hausbank der Forstgartenbetriebe für Zwecke einer temporären Liquiditätsreserve wesentlich effizienter.

Die Forstgartenbetriebe verfügen über eine Reihe von Betriebsgebäuden, in denen sich auch einzelne Wohnungen befinden, die an Betriebsangehörige vergeben sind. Hiezu ist festzustellen, daß die Verrechnung des Benutzerentgeltes im wesentlichen ordnungsgemäß erfolgt. Der Landesrechnungshof empfiehlt jedoch bei der Zuweisung klar zu definieren, ob es sich um eine Dienst- oder Naturalwohnung handelt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß der FGB des Landes Steiermark ordnungsgemäß, wirtschaftlich und kostendeckend geführt wird. Neben dem Ziel der wirtschaftlichen Führung der Forstgartenbetriebe liegen weitere Ziele vor allem in der Belieferung der Waldbesitzer mit einwandfreiem, standortgerechten Pflanzenmaterial, in der Gewinnung von Samen und in der Haltung des Genpotentials des Vermehrungsgutes.

Am 12. September 1990 fand im Büro des Landesrates Dipl.-Ing. Hermann Schaller eine Schlußbesprechung statt, an der

der zuständige politische  
Referent

von seinem Büro

von der Fachabteilung für  
das Forstwesen

LR. Dipl.-Ing.  
Hermann SCHALLER

HR. Dr. Josef PUNTIGAM

Regierungsforstdirektor  
W.HR. Dipl.-Ing.  
Dr. Josef KALHS

OFR. Dipl.-Ing.  
Otto ARZBERGER

von der Rechtsabteilung 1

ORR. Dr. Guenther FELBER

vom Landesrechnungshof

Landesrechnungshofdirektor  
W.HR. Dr. Herbert LIEB

HR. Dipl.-Ing.  
Werner SCHWARZL

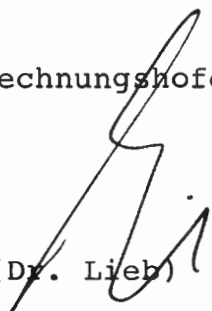
OAR. Harald KRONEGGER

teilgenommen haben.

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

Graz, am 14. September 1990

Der Landesrechnungshofdirektor:

  
(Dr. Lieb)