

Eröffnungsbilanz 2018

Juli 2019



LAND
SALZBURG

LRH

LANDESRECHNUNGSHOF

Impressum

Auskunft: Salzburger Landesrechnungshof
Nonnbergstiege 2, 5020 Salzburg
Postfach 527, 5010 Salzburg
Telefon: +43 662 8042 3500
Fax: +43 662 8042 3880
E-Mail: landesrechnungshof@salzburg.gv.at
Internet: www.lrh-salzburg.at

Medieninhaber: Land Salzburg

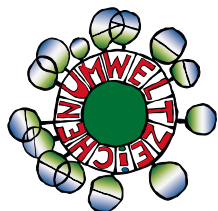
Herausgeber: Salzburger Landesrechnungshof
vertreten durch Direktor Mag. Ludwig F. Hillinger

Redaktion: Salzburger Landesrechnungshof

Deckblatt: Landes-Medienzentrum/Grafik

Herausgegeben: Salzburg, Juli 2019
Zahl: 003-3/201/11-2019

Druck: Hausdruckerei Land Salzburg
Gedruckt auf 100 % Recyclingpapier



Gedruckt nach der Richtlinie „Druckerzeugnisse“
des Österreichischen Umweltzeichens, Druckerei
Land Salzburg UW-Nr. 1271

Salzburger Landesrechnungshof

Bericht

zur

Eröffnungsbilanz
2018

Juli 2019

003-3/201/11-2019

Kurzfassung

Zum 1. Jänner 2018 stellte das Land Salzburg seine Buchführung von der Kameralistik auf ein Drei-Komponenten-Rechnungswesen - bestehend aus einem Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögenshaushalt - um. Gleichzeitig stellte das Land Salzburg auf die Buchhaltungssoftware SAP um. Dieser Paradigmenwechsel erforderte die Erstellung einer erstmaligen Vermögensrechnung (Eröffnungsbilanz) zum 1. Jänner 2018. Die rechtliche Grundlage dafür stellte die VRV 2015 dar.

Der LRH prüfte im Rahmen einer Initiativprüfung die Richtigkeit der Eröffnungsbilanz des Landes Salzburg. Die Prüfungshandlungen zielten insbesondere darauf ab, ob die Vollständigkeit, der Bestand (Existenz und rechtlicher Besitz), die Genauigkeit sowie die Bewertung und der Ausweis der VRV 2015 entsprachen. Die Prüfung wurde mittels Stichproben, Plausibilitätsrechnungen und Analysen durchgeführt. Eine Vollprüfung war aufgrund der Komplexität und des Umfangs des Datenmaterials nicht möglich. Die Aussagen des LRH beziehen sich deshalb ausschließlich auf die von ihm geprüften Teile. Eine generelle Aussage über die gesamte Eröffnungsbilanz kann daraus nicht abgeleitet werden. Der Hauptteil der Prüfungshandlungen erfolgte von November 2018 bis Februar 2019. In den Monaten März und April 2019 führte die Landesbuchhaltung die entsprechenden Korrekturen durch, die der LRH in weiterer Folge nochmals prüfte.

Die Erhebungen des LRH führten zu zahlreichen Korrekturen der Eröffnungsbilanz: Letztlich blieben von insgesamt 47 Posten der 3. Gliederungsebene 10 Posten unverändert. Aufgrund der Unwesentlichkeit wurden einzelne dieser 10 Posten vom LRH nicht geprüft.

Die Aktivseite der Eröffnungsbilanz gliedert sich in langfristiges und kurzfristiges Vermögen. Zum langfristigen Vermögen zählen immaterielle Vermögenswerte, Sachanlagen, aktive Finanzinstrumente, Beteiligungen und langfristige Forderungen. Von der Bilanzsumme in Höhe von rund 6,3 Mrd Euro entfallen 95 % (rund 6,0 Mrd Euro) auf das langfristige Vermögen. Die größten Posten stellen dabei das Sachanlagevermögen mit rund 2,4 Mrd Euro und die langfristigen Forderungen mit rund 2,5 Mrd Euro dar. Die restlichen 5 % (rund 305,0 Mio Euro) der Bilanzsumme entfallen auf das kurzfristige Vermögen.

Der LRH stellte bei seiner Prüfung umfangreiche Fehler bei der Erfassung und Bewertung des Sachanlagevermögens fest. Diese betrafen insbesondere folgende Bereiche:

Bei den Straßenbauten (Straßen, Wege, Plätze und Kreisverkehre) sowie bei den baulichen Anlagen (etwa Tunnel, Brücken, Galerien) waren die Buchwerte etwa aufgrund von Fehlern in der Ermittlung der Aktivierungszeitpunkte bzw der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vielfach nicht korrekt. Diese Fehler wurden im Zuge der vom LRH angeregten Korrekturen nicht vollumfänglich richtiggestellt.

Umfangreiche Fehler wurden auch im Bereich der Bewertung der Gebäude und Bauten bei der Umsetzung der vereinfachten Bewertungsfahren festgestellt. Dies führte zu Korrekturen bei rund 15 % aller Gebäude und Bauten.

Ursprünglich war auch der Grund und Boden der nicht bewerteten Kulturgüter (etwa Alte und Neue Residenz, Festung Hohensalzburg) in der Eröffnungsbilanz bewertet und erfasst. Der LRH vertritt die Ansicht, dass nicht bewertete Kulturgüter auch den dazugehörigen Grund und Boden umfassen, der folglich nicht aktivierungsfähig ist. Die Landesbuchhaltung folgte der Ansicht des LRH und korrigierte den Posten Grund und Boden um rund 61,0 Mio Euro.

Der LRH stellte weiters fest, dass die Vermögensauseinandersetzung zwischen dem Bund und den Ländern gemäß § 11 Abs 2 ÜG 1920 bis Prüfungsende nicht erfolgte und deshalb folglich die Eigentumsverhältnisse des auf Salzburger Landesgebiet gelegenen Vermögens, das aktuell vom Bund verwaltetet wird, nicht abschließend geklärt war.

Bei den technischen Anlagen, Fahrzeugen und Maschinen kam es aufgrund der Erhebungen des LRH zur nachträglichen Aktivierung von Vermögenswerten. Darüber hinaus waren bei zahlreichen Anlagen falsche Nutzungsdauern hinterlegt und in weiterer Folge die Buchwerte dieser Anlagen fehlerhaft. Diese Fehler wurden trotz Korrekturen nicht gänzlich bereinigt. Entgegen den Bestimmungen der VRV 2015 wurden Nutzungsdauern, die von der VRV 2015 abwichen, von der Landesbuchhaltung nicht vollständig dokumentiert und begründet. Die Landesbuchhaltung führte die Vielzahl an Fehlern auf die Strategie der Migration sowie auf die sehr schlechte Qualität des Datenbestandes, der aus dem Vorsystem in SAP übernommen wurde, zurück.

Auch im Bilanzposten Beteiligungen waren Korrekturen erforderlich. So wurde die Beteiligung Stille Nacht 2018 GmbH nachträglich gebucht und beim verbundenen Unternehmen Land Salzburg Beteiligungen GmbH ein zu hoher Anteil am Eigenkapital korrigiert. Zudem waren vor der Korrektur in den verwalteten Einrichtungen fälschlicherweise drei Betriebe ohne eigene Rechtspersönlichkeit berücksichtigt.

Bei den langfristigen Forderungen waren vor allem die Berechnungen der Abzinsungen von unverzinsten Forderungen, die Berechnung einer Wertberichtigung sowie der Ausweis von Darlehen an Bedienstete zu korrigieren.

Das kurzfristige Vermögen gliedert sich in kurzfristige Forderungen, Vorräte, liquide Mittel und die aktive Rechnungsabgrenzung. Die kurzfristigen Forderungen mit rund 32,2 Mio Euro und die liquiden Mittel mit rund 222,3 Mio Euro stellen die größten Posten innerhalb des kurzfristigen Vermögens dar.

Der von der Landesbuchhaltung zu den kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vorgelegte Abgleich auf Ebene der Geschäftspartnerbuchhaltung war für den LRH nicht nachvollziehbar. Der LRH nahm deshalb eine eigene Berechnung zur Überleitung vor. Dabei konnte der LRH die Differenz in Höhe von rund 5,8 Mio Euro zwischen dem Rechnungsabschluss 2017 und der korrigierten Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 bis auf einen Betrag in Höhe von rund 55.000 Euro klären.

Zum 1. Jänner 2018 verfügte das Land Salzburg über Bar- und Bankbestände in Höhe von rund 222,3 Mio Euro. Aufgrund der rechtlichen Notwendigkeit, Zahlungsmittelreserven gesondert auszuweisen, wurden 110,6 Mio Euro der Bar- und Bankbestände mittels Hilfskonto zum Bilanzposten Zahlungsmittelreserven umgegliedert.

Der LRH vertritt die Ansicht, dass Zahlungsmittelreserven gemäß VRV 2015 lediglich zur Bedeckung von passivseitig ausgewiesenen Haushaltsrücklagen gebildet werden können. Im Gegensatz dazu geht das Amt der Salzburger Landesregierung davon aus, dass Zahlungsmittelreserven auch ohne passivseitig ausgewiesene Haushaltsrücklagen gebildet werden können. Dieser Auffassung folgend wurden in der Eröffnungsbilanz ausschließlich Zahlungsmittelreserven bilanziert. Da keine Haushaltsrücklagen gebildet wurden, kam der LRH zu dem Schluss, dass es sich bei den in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Zahlungsmittelreserven um keine Zahlungsmittelreserven gemäß VRV 2015 handelt.

Die Passivseite der Eröffnungsbilanz gliedert sich in Nettovermögen (Ausgleichsposten), Sonderposten Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers) sowie langfristige und kurzfristige Fremdmittel. Zu den langfristigen Fremdmitteln zählen langfristige Finanzschulden (netto), langfristige Verbindlichkeiten und langfristige Rückstellungen. Von der Bilanzsumme in Höhe von rund 6,3 Mrd Euro entfallen 73 % (rund 4,6 Mrd Euro) auf langfristige Fremdmittel. Die größten Posten stellen dabei die langfristigen Rückstellungen mit rund 3,0 Mrd Euro und die langfristigen Finanzschulden mit rund 1,5 Mrd Euro dar. Die kurzfristigen Finanzmittel betragen 9 % (rund 543,6 Mio Euro) der Bilanzsumme. Die restlichen 18 % (rund 1,2 Mrd Euro) entfallen auf das Nettovermögen des Landes Salzburg.

Mit insgesamt rund 2,6 Mrd Euro stellen die Personalrückstellungen (Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen und Pensionen) den größten Posten unter den langfristigen Rückstellungen dar.

Die der Berechnung der Rückstellungen für Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen und Pensionen zugrunde gelegten Parameter (Zinssatz und Pensionsantrittszeitpunkte) entsprachen nicht den rechtlichen Vorschriften. Gleiches gilt für die der Rückstellungen für Pensionen zugrundeliegenden Sterbetafeln, die nicht der VRV 2015 entsprachen.

Die Rückstellungen für Pensionen waren darüber hinaus unvollständig. So fehlten in der Berechnungsgrundlage anspruchsberechtigte Personen, die auf Anregung des LRH teilweise nachträglich erfasst wurden. Dadurch erhöhte sich der Rückstellungsbetrag um rund 92 Mio Euro. Weiterhin nicht erfasst blieben anspruchsberechtigte Sprengelärzte und Bürgermeister.

Auf Anregung des LRH erfolgte eine Umgliederung der Abgangsdeckungszusagen für Verpflichtungen für Pensionen und Abfertigungen der Bediensteten in der SALK zu den sonstigen langfristigen Rückstellungen. Diese Umgliederung war aufgrund der Bestimmungen im Gründungsvertrag der SALK notwendig.

Der LRH stellte darüber hinaus fest, dass die rechtlichen Grundlagen der Auszahlung und Verrechnung der Personalausgaben bzw -aufwendungen der SALK unklar sind. Der LRH empfiehlt daher die Schaffung klarer rechtlicher Grundlagen.

Die kurzfristigen Fremdmittel gliedern sich in kurzfristige Finanzschulden, kurzfristige Verbindlichkeiten, kurzfristige Rückstellungen und die passive Rechnungsabgrenzung. Die größten Posten stellen die kurzfristigen Finanzschulden mit rund 218,3 Mio Euro und die kurzfristigen Rückstellungen mit rund 203,0 Mio Euro dar.

Der LRH erhob, dass die im Jahr 2018 zu tilgenden kurzfristigen Teile der Finanzschulden in Höhe von rund 218,3 Mio Euro fälschlicherweise bei den langfristigen Finanzschulden ausgewiesen wurden. Dieser Fehler wurde korrigiert.

Zudem führten Erhebungen des LRH zu einer Korrektur der Rückstellungen für Prozesskosten von ursprünglich rund 22,3 Mio Euro auf rund 0,8 Mio Euro.

Umfangreiche Fehler wurden auch bei den kurzfristigen Rückstellungen für ausstehende Rechnungen festgestellt. So wurden Rückstellungen für Sachverhalte gebildet, die aufwandsmäßig dem Jahr 2018 zuzuordnen oder die bereits in der Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeit berücksichtigt waren. Zudem waren Rückstellungen zum Teil doppelt erfasst. Die durchgeführten Korrekturen führten letztlich zu einer Verminderung der Rückstellungen für ausstehende Rechnungen von rund 32,2 Mio Euro auf rund 16,5 Mio Euro.

Die passive Rechnungsabgrenzung erhöhte sich um rund 23,9 Mio Euro, da die Landesbuchhaltung die Agios der ÖBFA-Darlehen nachträglich erfasste.

Analog zum Eigenkapital bei Unternehmen handelt es sich auch beim Nettovermögen bei Gebietskörperschaften um einen Ausgleichsposten zwischen der Summe des Vermögens (Aktiva) und der Summe der Fremdmittel (Passiva). Dennoch unterscheidet sich die Funktion des Nettovermögens wesentlich von der Funktion des Eigenkapitals. Auf Basis des Nettovermögens können keine belastbaren Aussagen über die finanzielle Unabhängigkeit, die Handlungsfähigkeit, das Schuldendeckungspotential oder die Verschuldungsfähigkeit getroffen werden. Die Veränderung des Nettovermögens über die Jahre hinweg ist bei der Interpretation dieses Bilanzpostens maßgeblich.

Gemeinsam mit der Eröffnungsbilanz legte die Landesbuchhaltung dem LRH eine vorläufige Fassung der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sowie der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz vor. Auch diese Unterlagen enthielten zum Teil wesentliche Fehler. So entsprachen etwa die darin enthaltenen Ausführungen vielfach nicht der tatsächlichen Vorgehensweise bei der

Erstellung der Eröffnungsbilanz oder widersprachen den Regelungen der VRV 2015. Das Amt der Salzburger Landesregierung verwies in der Gegenäußerung zum Teil auf bereits durchgeführte Änderungen dieser Unterlagen. Überarbeitete Fassungen lagen dem LRH zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Berichtes noch nicht vor.

Den internationalen Prüfungsstandards für Oberste Rechnungskontrollbehörden folgend forderte der LRH von der Salzburger Landesregierung eine Vollständigkeitserklärung an. Das ressortzuständige Mitglied der Salzburger Landesregierung legte dem LRH am 18. Juli 2019 eine Vollständigkeitserklärung vor, die inhaltlich nicht der vom LRH geforderten Vollständigkeitserklärung entsprach. Der LRH hält fest, dass der eingeschränkte Umfang der vorgelegten Vollständigkeitserklärung ein Indiz für die noch durchzuführenden Verbesserungen des Rechnungswesens, insbesondere des internen Kontrollsystems und der Buchhaltungsgrundsätze, ist.

Inhaltsverzeichnis

1.	Allgemeines.....	17
1.1	Grundlagen und Umfang der Prüfung	17
1.2	Angewendete Prüfnormen und angestrebte Prüfungssicherheit	17
1.3	Zeitlicher Ablauf der Prüfung	20
1.4	Aufbau des Berichtes.....	20
2.	Rechtliche Grundlagen.....	22
3.	Allgemeines zur Eröffnungsbilanz	24
3.1	Regelungen der VRV 2015 zur Eröffnungsbilanz	24
3.2	Umstellungsprozess.....	24
3.3	Erhaltene Unterlagen zur Eröffnungsbilanz	25
4.	Vergleich der Eröffnungsbilanz vor und nach Änderungen.....	29
5.	Langfristiges Vermögen	34
5.1	Immaterielle Vermögenswerte.....	34
5.2	Sachanlagen	37
5.2.1	Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur	38
5.2.1.1	Grund und Boden	40
5.2.1.2	Straßenbauten	45
5.2.1.3	Grundstücke zu Straßenbauten.....	52
5.2.1.4	Bauliche Anlagen zu Straßenbauten	55
5.2.1.5	Sonstige Grundstückseinrichtungen.....	61
5.2.2	Gebäude und Bauten.....	62
5.2.3	Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen	69
5.2.4	Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen	69
5.2.5	Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	73
5.2.6	Kulturgüter	76

5.2.7	Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau.....	77
5.3	Aktive Finanzinstrumente/Langfristiges Finanzvermögen	79
5.4	Beteiligungen.....	84
5.5	Langfristige Forderungen	87
5.5.1	Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen.....	87
5.5.2	Sonstige langfristige Forderungen	92
6.	Kurzfristiges Vermögen	94
6.1	Kurzfristige Forderungen	94
6.1.1	Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	94
6.1.2	Kurzfristige Forderungen aus Abgaben	98
6.1.3	Sonstige kurzfristige Forderungen	101
6.1.4	Sonstige kurzfristige Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung	104
6.1.5	Wertberichtigungen von kurzfristigen Forderungen	107
6.2	Vorräte	115
6.3	Liquide Mittel	117
6.3.1	Kassa, Bankguthaben, Schecks	118
6.3.2	Zahlungsmittelreserven	121
6.4	Aktive Rechnungsabgrenzung	127
7.	Nettovermögen.....	130
8.	Sonderposten Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers)	132
9.	Langfristige Fremdmittel	134
9.1	Langfristige Finanzschulden, netto	134
9.1.1	Langfristige Finanzschulden	134
9.1.2	Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft	135
9.1.3	Langfristige Verbindlichkeiten aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft	136
9.2	Langfristige Verbindlichkeiten.....	137
9.2.1	Leasingverbindlichkeiten.....	138
9.2.2	Sonstige langfristige Verbindlichkeiten	140

9.3	Langfristige Rückstellungen	142
9.3.1	Rückstellungen für Abfertigungen	143
9.3.2	Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	148
9.3.3	Rückstellungen für Haftungen	152
9.3.4	Rückstellungen für Pensionen	154
9.3.5	Sonstige langfristige Rückstellungen	161
9.3.6	Rückstellungen für Bedienstete in der SALK.....	164
10.	Kurzfristige Fremdmittel	169
10.1	Kurzfristige Finanzschulden, netto.....	169
10.2	Kurzfristige Verbindlichkeiten	170
10.2.1	Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.....	170
10.2.2	Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben.....	174
10.2.3	Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten	175
10.2.4	Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten (nicht voranschlagswirksame Gebarung) ..	177
10.3	Kurzfristige Rückstellungen	179
10.3.1	Rückstellungen für Prozesskosten.....	179
10.3.2	Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	180
10.3.3	Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	183
10.3.4	Sonstige kurzfristige Rückstellungen	186
10.4	Passive Rechnungsabgrenzung	189
11.	Anhang:	191
11.1	Gegenäußerung des Amtes der Salzburger Landesregierung	191
11.2	Vorgelegte Vollständigkeitserklärung zur Eröffnungsbilanz	191
11.3	Unterfertigte Vollständigkeitserklärung zur Eröffnungsbilanz	191
11.4	Rundschreiben der Landesbuchhaltung zur Eröffnungsbilanz samt Beilage	191

Abkürzungsverzeichnis/Glossar

A

ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
Abteilung 1	Abteilung für Wirtschaft, Tourismus und Gemeinden
Abteilung 2	Abteilung für Kultur, Bildung und Gesellschaft
Abteilung 3	Abteilung für Soziales
Abteilung 4	Abteilung für Lebensgrundlagen und Energie
Abteilung 6	Abteilung für Infrastruktur und Verkehr
Abteilung 8	Abteilung für Finanz- und Vermögensverwaltung
Abteilung 10	Abteilung für Wohnen und Raumplanung
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AG	Aktiengesellschaft
ALHG	Allgemeines Landeshaushaltsgesetz
ARA	aktive Rechnungsabgrenzung
Art	Artikel
ASFINAG	Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs-Aktiengesellschaft
AVÖ	Aktuarvereinigung Österreichs

B

BEV	Bestands- und Ergebnisverrechnung
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BOS	Behörden und Organisationen mit Sicherheitsaufgaben
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
bzw	beziehungsweise

E

EB	Eröffnungsbilanz
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
ERP	Enterprise-Ressource-Planning-Programm
ESVG	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
etc	et cetera
EU	Europäische Union

F

FAG ff	Finanzausgleichsgesetz fortfolgend
-----------	---------------------------------------

G

GDB	Grundstücksdatenbank
GemEntschG	Gemeindeorgane-Entschädigungsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GPLA	Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben
gswb	Gemeinnützige Salzburger Wohnbaugesellschaft
GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter

I

idF	in der Fassung
IKS	Internes Kontrollsystem
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IT	Informationstechnologie
iVm	in Verbindung mit

J

lfd	Laufend
-----	---------

L

L-BG	Landes-Beamten-gesetz
LGBI	Landesgesetzblatt
lit	litera
LRH	Salzburger Landesrechnungshof

M

mbH/m.b.H./M.B.H.	mit beschränkter Haftung
Migration	umfangreicher Prozess der Datenübertragung zum Teil aus anderen Systemen
Mio	Million(en)
MSV-S	Mindestsicherungsverordnung-Sonderbedarf
MVAG	Mittelverwendungs- und Mittelaufbringungsgruppen

N

Nr	Nummer
----	--------

O

ÖBB	Österreichische Bundesbahnen
ÖBFA	Österreichische Bundesfinanzierungsagentur Ges.m.b.H.
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr

P

PRA	passive Rechnungsabgrenzung
professional judgement	professionelle Prüfermeinung, fachmännisches Urteil

R

RA	Rechnungsabschluss
REWE	EDV-Programm für das Rechnungswesen des Landes (bis 31. Dezember 2017)

S

SAGEB	Software zur Verwaltung von Gebührenvorschreibungen
SAGES (früher: SAKRAF)	Salzburger Gesundheitsfonds (früher: Salzburger Krankenanstalten-Finanzierungsfonds)
SALK	Gemeinnützige Salzburger Landeskliniken Betriebsgesellschaft mbH
SAP	Softwareprogramm für das Rechnungswesen, das der Bund und die Mehrheit der Bundesländer verwenden (SAP = Abkürzung für Systeme, Anwendungen und Produkte)
SAVE	Software zur Verwaltung von Verwaltungsstrafen
SIS	Sozialinformationssystem
S-MSG	Salzburger Mindestsicherungsgesetz

T

Tsd	Tausend
-----	---------

U

u	und
UDRB	Umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen
ÜG	Übergangsgesetz
UGB	Unternehmensgesetzbuch
usw	und so weiter

V

VfGH	Verfassungsgerichtshof
Vgl	Vergleiche
voranschlagsw.	voranschlagswirksam
VRV	Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung derzeit VRV 2015

W

Wirtschaftliches Eigentum	Wirtschaftliches Eigentum liegt gemäß § 19 Abs 2 VRV 2015 unabhängig von einer zivilrechtlichen Eigentümerschaft vor, wenn die Gebietskörperschaft wirtschaftlich wie ein Eigentümer über eine Sache herrscht, indem sie diese insbesondere besitzt, gebraucht, die Verfügungsmacht über sie innehat und das Risiko ihres Verlustes oder ihrer Zerstörung trägt. Gemäß § 19 Abs 1 VRV 2015 sind Vermögenswerte dann in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn die Gebietskörperschaft zumindest wirtschaftliches Eigentum daran erworben hat.
---------------------------	--

Z

Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Aktiva	30
Tabelle 2: Passiva	32
Tabelle 3: Immaterielle Vermögenswerte	34
Tabelle 4: Sachanlagen	38
Tabelle 5: Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur	39
Tabelle 6: Grund und Boden	40
Tabelle 7: Straßenbauten	45
Tabelle 8: Vergleich Buchwerte Straßen	46
Tabelle 9: Grundstücke zu Straßenbauten	52
Tabelle 10: Bauliche Anlagen zu Straßenbauten	56
Tabelle 11: Sonstige Grundstückseinrichtungen	61
Tabelle 12: Gebäude und Bauten	63
Tabelle 13: Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen	69
Tabelle 14: Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	73
Tabelle 15: Kulturgüter	76
Tabelle 16: Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau	77
Tabelle 17: Aktive Finanzinstrumente/Langfristiges Finanzvermögen	79
Tabelle 18: Beteiligungen	84
Tabelle 19: Langfristige Forderungen	87
Tabelle 20: Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen	87
Tabelle 21: Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen im Detail	89
Tabelle 22: Sonstige langfristige Forderungen	92
Tabelle 23: Kurzfristige Forderungen	94
Tabelle 24: Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	94
Tabelle 25: Kurzfristige Forderungen aus Abgaben	98
Tabelle 26: Sonstige kurzfristige Forderungen	101
Tabelle 27: Sonstige kurzfristige Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebahrung	104
Tabelle 28: Wertberichtigungen zu den kurzfristigen Forderungen	111
Tabelle 29: Vorräte	115
Tabelle 30: Liquide Mittel	117
Tabelle 31: Kassa, Bankguthaben, Schecks	118

Tabelle 32: Zahlungsmittelreserven	121
Tabelle 33: Zahlungsmittelreserven im Detail	123
Tabelle 34: Aktive Rechnungsabgrenzung	127
Tabelle 35: Nettovermögen (Ausgleichsposten)	130
Tabelle 36: Langfristige Finanzschulden, netto	134
Tabelle 37: Langfristige Finanzschulden	134
Tabelle 38: Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft	135
Tabelle 39: Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft	136
Tabelle 40: Langfristige Verbindlichkeiten	137
Tabelle 41: Leasingverbindlichkeiten	138
Tabelle 42: Sonstige langfristige Verbindlichkeiten	140
Tabelle 43: Sonstige langfristige Verbindlichkeiten im Detail	140
Tabelle 44: Langfristige Rückstellungen	143
Tabelle 45: Rückstellungen für Abfertigungen	143
Tabelle 46: Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	149
Tabelle 47: Rückstellungen für Haftungen	152
Tabelle 48: Rückstellungen für Pensionen	154
Tabelle 49: Sonstige langfristige Rückstellungen	161
Tabelle 50: Kurzfristige Finanzschulden, netto	169
Tabelle 51: Kurzfristige Verbindlichkeiten	170
Tabelle 52: Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	170
Tabelle 53: Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben	174
Tabelle 54: Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten	175
Tabelle 55: Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebärung	177
Tabelle 56: Kurzfristige Rückstellungen	179
Tabelle 57: Rückstellungen für Prozesskosten	179
Tabelle 58: Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	180
Tabelle 59: Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	183
Tabelle 60: Sonstige kurzfristige Rückstellungen	186
Tabelle 61: Passive Rechnungsabgrenzung	189

1. Allgemeines

1.1 Grundlagen und Umfang der Prüfung

- (1) Die Prüfung der Eröffnungsbilanz wurde vom Direktor des LRH in das Prüfprogramm 2018 aufgenommen. Gemäß § 6 Abs 1 lit a Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993 ist der LRH befugt die Gebarung des Landes zu prüfen.

Die Prüfung bezog sich auf die Richtigkeit der Erstellung der Eröffnungsbilanz (erstmalige Vermögensrechnung). Insbesondere zielten die Prüfungshandlungen darauf ab, ob die Vollständigkeit, der Bestand (Existenz und rechtlicher Besitz), die Genauigkeit sowie die Bewertung und der Ausweis der VRV 2015 entsprachen.

Die Prüfung wurde nicht als Vollprüfung, sondern aufgrund der Komplexität und des Umfanges des Datenmaterials in Form von Stichproben, Plausibilitätsrechnungen und Analysen durchgeführt. Die Aussagen des LRH beziehen sich ausschließlich auf die von ihm geprüften Teile der Eröffnungsbilanz. Eine generelle Aussage über die gesamte Eröffnungsbilanz kann daraus nicht abgeleitet werden.

Die Prüfung der Sachanlageninventur und Ersterfassung des Anlagevermögens ist als eigene Prüfung im Prüfprogramm des LRH enthalten.

1.2 Angewendete Prüfnormen und angestrebte Prüfungssicherheit

- (1) Die Prüfung erfolgte in Anlehnung an die Grundsätze, die der Europäische Rechnungshof anwendet.

Den Umfang seiner Prüfungshandlungen richtete der LRH danach aus, eine begrenzte Prüfungssicherheit zu erreichen. Dies bedeutet, dass eine Aussage nur über jene Sachverhalte getätigt wird, die auch konkret geprüft wurden.

Der LRH forderte im Zuge der Übermittlung des Berichtes zur Gegenäußerung eine Vollständigkeitserklärung von der Landesregierung an. Diese Erklärung ist gemäß internationaler Prüfungsstandards für Oberste Rechnungskontrollbehörden eine Aussage jenes

Organs, das den Rechnungsabschluss (in diesem besonderen Fall die Eröffnungsbilanz) erstellte.

Durch die Vollständigkeitserklärung wird einerseits zum Ausdruck gebracht, dass sämtliche Vermögenswerte und Schulden sowie Haftungen, die für den Rechnungsabschluss relevant sind, vorhanden sind und aufgenommen wurden. Andererseits wird durch die Vollständigkeitserklärung bestätigt, dass sämtliche für die Erstellung des Rechnungsabschlusses notwendige Unterlagen (zB Belege, Verträge, andere Informationen) vorhanden sind und dem LRH vorgelegt wurden bzw zumindest vorgelegt hätten werden können. Gemäß internationaler Prüfungsstandards ist es die Pflicht des LRH, diese Vollständigkeitserklärung einzuholen.¹

Das ressortzuständige Mitglied der Salzburger Landesregierung legte dem LRH am 18. Juli 2019 eine Vollständigkeitserklärung vor, die inhaltlich nicht der vom LRH geforderten Vollständigkeitserklärung entsprach.

Der LRH legte aufgrund des professional judgement die Wesentlichkeit auf qualitativer Basis für jeden Bilanzposten individuell fest. Auf Grund der Besonderheit der Eröffnungsbilanz war die Anwendung einer quantitativen Wesentlichkeit nicht zielführend.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass die Vollständigkeitserklärung für die Prüfung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2018 in Vorbereitung sei. Sobald der diesbezügliche Regierungsbeschluss gefasst sei, werde dieser dem Landesrechnungshof zugeleitet. Der Vollständigkeit halber werde jedoch festgehalten, dass weder das L-VG 1999, das ALHG 2018 noch das LHG 2018 und auch nicht die VRV 2015 irgendeinen Hinweis darauf geben würden, dass Organe des Landes rechtlich verpflichtet seien, eine Vollständigkeitserklärung zum Rechenwerk des Landes, sei es eine Eröffnungsbilanz oder ein Rechnungsabschluss, gegenüber Kontrollbehörden abzugeben.*

¹ Vgl ISSAI 1580: Die internationalen Normen für Oberste Rechnungskontrollbehörden (International Standards for Supreme Audit Institutions) ISSAI werden von der Internationalen Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden (INTOSAI) herausgegeben. Inhaltlich sind sie an die internationalen Normen für Wirtschaftsprüfer (International Standards on Auditing) ISA angelehnt.

- (4) Der LRH hält fest, dass die Prüfung der Eröffnungsbilanz in Anlehnung an internationale Standards erfolgte. Diese Standards (ISSAI 1580) sehen eine obligatorische Vorlage der Vollständigkeitserklärung von der geprüften Stelle an die Kontrolleinrichtung vor. Die vom LRH zur Unterfertigung vorgelegte Vollständigkeitserklärung entspricht inhaltlich diesen Prüfungsstandards.

Die vom ressortzuständigen Mitglied der Salzburger Landesregierung unterfertigte Vollständigkeitserklärung entspricht inhaltlich nicht der vom LRH zur Unterfertigung vorgelegten Vollständigkeitserklärung. Insbesondere sind darin folgende wesentliche Vollständigkeitsaspekte nicht enthalten:

- Die Erklärung, dass sämtliche Auskünfte richtig und nach bestem Wissen und Gewissen erteilt wurden.
- Aussagen zum internen Kontrollsystem.
- Die Übereinstimmung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit gesetzlichen Grundlagen einschließlich der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung.
- Die Erklärung, dass sämtliche Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche, Pläne und Absichten, soweit diese für die Eröffnungsbilanz relevant sind, offengelegt wurden.

Der LRH hält dazu fest, dass eine Erklärung über die Vollständigkeit insbesondere von immateriellem Vermögen, Sachanlagevermögen und liquiden Mitteln in der vorgelegten Vollständigkeitserklärung fehlt.

Die vom LRH vorgelegte Vollständigkeitserklärung auf Basis ISSAI, die übergebene Vollständigkeitserklärung der Landesregierung sowie jene Dokumente, auf die darin Bezug genommen wird (Rundschreiben), sind diesem Bericht beigelegt.

Der LRH hält fest, dass der eingeschränkte Umfang der vorgelegten Vollständigkeitserklärung ein Indiz für die noch durchzuführenden Verbesserungen des Rechnungswesens, insbesondere des internen Kontrollsystems und der Buchhaltungsgrundsätze, ist.

1.3 Zeitlicher Ablauf der Prüfung

- (1) Das Startgespräch fand am 27. September 2018 statt, zu diesem Zeitpunkt war das Prüfungsteam mit der Prüfungsplanung und Vorarbeiten zur Prüfung befasst.

Die Unterlagen für die Prüfung der Eröffnungsbilanz übergab die Leiterin der Landesbuchhaltung am 14. November 2018.

Der Hauptteil der Prüfungshandlungen des LRH erfolgte von November 2018 bis inklusive Februar 2019. In den Monaten März und April führte die Landesbuchhaltung die entsprechenden Korrekturen durch, die der LRH in weiterer Folge nochmals prüfte.

Die Schlussbesprechung fand am 16. April 2019 statt. Aufgrund der Besonderheit des Berichtes fand am 9. Mai 2019 eine zweite Schlussbesprechung mit Vertretern der Landesregierung statt. Der Bericht wurde am 29. Mai 2019 zur Gegenäußerung übermittelt. Das Ende der Frist für die Gegenäußerung wurde mit 26. Juni 2019 festgelegt.

1.4 Aufbau des Berichtes

- (1) Vom LRH festgestellte Sachverhalte sind mit „(1)“ bezeichnet.

Deren Bewertungen samt allfälligen Anregungen und Empfehlungen sowie Bemängelungen und Beanstandungen werden mit „(2)“ gekennzeichnet und zusätzlich durch Schattierung hervorgehoben.

Die zusammenfassende Gegenäußerung der Landesverwaltung – für diese abgegeben vom Amt der Salzburger Landesregierung – wird kursiv dargestellt und ist mit „(3)“ kodiert.

Eine abschließende Äußerung des LRH ist mit „(4)“ gekennzeichnet und durch Schattierung hervorgehoben. Die vollständige Gegenäußerung ist dem Bericht als Anlage angeschlossen.

Um den Bericht übersichtlich zu gestalten, wurde das enthaltene Zahlenwerk fallweise gerundet. Bei der Summierung von gerundeten Beträgen und Prozentangaben können

durch Verwendung automatischer Rechenhilfen rundungsbedingte Rechendifferenzen auftreten.

Soweit nicht anders angegeben, stammen die Daten für die im Bericht dargestellten Tabellen von der Landesbuchhaltung oder dem Landesrechnungshof.

Aus Gründen der Lesbarkeit wird in diesem Bericht darauf verzichtet, geschlechtsspezifische Formulierungen zu verwenden. Soweit personenbezogene Bezeichnungen nur in männlicher Form angeführt sind, beziehen sie sich auf Männer und Frauen in gleicher Weise.

2. Rechtliche Grundlagen

- (1) Der Landtag beschloss am 23. Jänner 2013, dass dem Finanzüberwachungsausschuss ein Zeit-, Finanzierungs- und Umsetzungsplan für den Umstieg von der Kameralistik auf eine doppelte Buchführung in Anlehnung an das Modell des Bundes und in diesem Zusammenhang auch den Wechsel von REWE auf eine andere entsprechende Software für die Buchhaltung im Land Salzburg vorzulegen ist.²

Im April 2013 wurde Art 44 Landesverfassungsgesetz dahingehend geändert, dass ab 1. Jänner 2018 alle Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen für das folgende Haushaltsjahr vor dessen Beginn in einem Haushaltsplan (Landesvoranschlag) einzustellen sind. Im November 2017 wurde die Übergangsbestimmung in Art 57 Landesverfassungsgesetz insofern geändert, als bereits für den Landesvoranschlag 2018 ein Ergebnishaushalt und ein Finanzierungshaushalt zu erstellen waren.

Art 46 Landesverfassungsgesetz sieht seit April 2013 vor, dass nähere Vorschriften über die Haushaltsführung, insbesondere die Aufstellung und den Vollzug des Haushaltsplanes, die Rechnungslegung und die Kontrolle durch Landesgesetz zu treffen sind. Solche Vorschriften über die Haushaltsführung waren für die Haushaltsjahre bis einschließlich 2017 im Allgemeinen Landeshaushaltsgesetz (ALHG) geregelt. Im Zuge des Systemwechsels von der kameralen Buchführung zum Drei-Komponenten Rechnungswesen war eine Änderung dieser gesetzlichen Grundlage erforderlich. Dies wurde mit dem Allgemeinen Landeshaushaltsgesetz 2018 (ALHG 2018) umgesetzt.

Seit Inkrafttreten des ALHG 2018 ist das Land Salzburg gesetzlich verpflichtet, für den Landeshaushalt einen Ergebnishaushalt, einen Finanzierungshaushalt und einen Vermögenshaushalt zu führen. Das ALHG 2018 verweist hinsichtlich Form und Gliederung der Landesvoranschläge und Landesrechnungsabschlüsse auf die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015).³ Mit der VRV 2015 wurden die Rechnungslegungsvorschriften für Länder und Gemeinden grundlegend geändert und sehen nunmehr ein Drei-Komponenten Rechnungswesen vor.

² Nr 264 der Beilagen zum stenographischen Protokoll des Salzburger Landtages (5. Session der 14. Gesetzgebungsperiode)

³ Vgl § 3 Abs 2 ALHG 2018

In § 3 Abs 4 Z 3 ALHG 2018 ist darüber hinaus geregelt, dass alle mit der Erstellung und Vollziehung des Landeshaushaltes befassten Organe die anerkannten Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten haben. Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie konkretisiert die anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne des § 3 Abs 4 Z 3 ALHG 2018 und nimmt dazu im Wesentlichen auf die im UGB kodifizierten Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung Bezug.

Der geforderte Vermögenshaushalt wurde erstmals in Form einer Vermögensrechnung als Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 dargestellt.⁴

⁴ Vgl § 38 VRV 2015

3. Allgemeines zur Eröffnungsbilanz

3.1 Regelungen der VRV 2015 zur Eröffnungsbilanz

- (1) Die VRV 1997 sah eine kamerale Buchführung vor. Zentraler Bestandteil war die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben. Die VRV 2015 baut nunmehr auf ein Drei-Komponentensystem mit einer Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung auf.

Regelungen für die erstmalige Erstellung der Eröffnungsbilanz finden sich in den Übergangs- und Schlussbestimmungen der VRV 2015. Bei der erstmaligen Erfassung und Bewertung von Vermögenswerten können gemäß § 38 Abs 3 VRV 2015 zusätzlich zu den Regelungen gemäß §§ 19 bis 36 VRV 2015 unter Beachtung verwaltungsökonomischer Prinzipien vereinfachte Bewertungsmethoden gemäß § 39 VRV 2015 angewendet werden. In § 38 Abs 7 VRV 2015 ist darüber hinaus geregelt, dass eine zeitliche Abgrenzung der Erträge und Aufwendungen vorzunehmen ist. Korrekturen in der Eröffnungsbilanz können gemäß § 38 Abs 8 VRV 2015 bis spätestens fünf Jahre nach deren Veröffentlichung erfolgen.

In Ergänzung zum Rechnungsabschluss sieht § 37 VRV 2015 zahlreiche Nachweise vor. Die Erstellung derartiger Nachweise, wie etwa ein Anlagen- oder ein Beteiligungsspiegel, ist für die Eröffnungsbilanz nicht explizit vorgesehen.

3.2 Umstellungsprozess

- (1) Im Oktober 2015 genehmigte die Landesregierung das Konzept der Haushaltreform und den Finanzierungsplan.

Die Ziele der Haushaltsreform waren:

- Die Umstellung eines kameralen Rechnungswesens auf ein Drei-Komponentensystem mit doppelter Buchhaltung (Vermögens-, Ertrags- und Finanzierungsrechnung).
- Ersatz der bisherigen Softwarelösung (REWE) durch ein modernes Enterprise-Resource-Planning-Programm (wie zB SAP).

Darüber hinaus sollte mit der Umsetzung der VRV 2015 ein neues Haushaltsrecht auf Landesebene geschaffen werden (ALHG 2018). Mit der Durchführung des Projektes Haushaltsreform waren die Landesbuchhaltung, die Landesinformatik und die Abteilung 8 betraut.

Mit Regierungsbeschluss vom 28. November 2018 traf die Landesregierung Grundsatzentscheidungen zur Erstellung der Eröffnungsbilanz. Diese betrafen etwa die Ausübung des Wahlrechtes zur Bildung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, die Bewertung und Abschreibung unbeweglicher Kulturgüter sowie die Bewertung der Straßengrundstücke.

Zudem enthielt der Regierungsbeschluss eine Beschreibung der grundsätzlichen Vorgangsweise. Zu diesem Zweck wurde für die Erstellung der Eröffnungsbilanz

- eine vollständige Inventur des beweglichen Sachvermögens und des immateriellen Vermögens durchgeführt,
- das gesamte unbewegliche Vermögen (Liegenschaften, Infrastruktur etc) erfasst und bewertet,
- abteilungsweise Vertragssachverhalte hinsichtlich des Vorhandenseins von bilanzrelevanten Forderungen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen überprüft und
- sämtliche Positionen auf den BEV-Konten in REWE (laut Rechnungsabschluss 2017) überprüft und bei Bedarf übergeleitet.

Im Zuge der Erstellung der Eröffnungsbilanz wurden die Dienststellen aufgefordert, bilanzierungsrelevante Sachverhalte an die Landesbuchhaltung zu melden und Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Darüber hinaus forderte die Landesbuchhaltung von den Dienststellen Vollständigkeitserklärungen ein.

3.3 Erhaltene Unterlagen zur Eröffnungsbilanz

- (1) Nach Freigabe durch das ressortzuständige Regierungsmitglied Landeshauptmann Dr. Wilfried Haslauer übergab die Leiterin der Landesbuchhaltung die Eröffnungsbilanz des Landes Salzburg zum Stichtag 1. Jänner 2018 am 14. November 2018 dem LRH zur Prüfung.

Folgende Unterlagen stellte die Landesbuchhaltung dafür zur Verfügung:

- Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie
- Dokumentation zur Eröffnungsbilanz
- Auszug aus SAP in Form einer strukturierten Saldenliste
- Weitere Unterlagen (zB Protokolle, Meldungen der Dienststellen, Berechnungen, Gutachten, Regierungsbeschlüsse)

Die Landesbuchhaltung hielt in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie und in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz fest, dass es sich bei diesen Dokumenten um vorläufige Fassungen handelte und eine Überarbeitung nach der durch den LRH erfolgten Prüfung vorgenommen werden sollte. Der Landesregierung soll die überarbeitete Fassung zum Beschluss vorgelegt werden.

Die Landesbuchhaltung wies in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz darauf hin, dass die Überprüfung sämtlicher Bestandskonten in REWE in einer Überleitungsdatenbank dokumentiert wurde. Weiters führte die Landesbuchhaltung aus, dass einzelne Kontengruppen nicht übergeleitet wurden, da der Bestand zur Gänze neu zu erfassen und zu bewerten war. Bei den übrigen Kontengruppen fanden sich Hinweise zur Saldenübernahme, etwa auf welchem Konto der Sachverhalt in SAP erfasst wurde oder warum keine oder nur eine teilweise Übernahme erfolgte.

Der LRH erhob, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sowie die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz Fehler enthielten. So entsprachen die Ausführungen vielfach nicht der tatsächlichen Vorgehensweise; zum Teil fehlten auch Erläuterungen. Die in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie bzw der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz beschriebene Vorgehensweise wich in Einzelfällen von den Regelungen der VRV 2015 ab. Darüber hinaus wiesen diese beiden Unterlagen zahlreiche redaktionelle Fehler auf, welche die Lesbarkeit erschwerten.

Die Landesbuchhaltung stellte dem LRH mehrere Unterlagen in mehrfacher unterschiedlicher Ausfertigung zur Verfügung. Dabei war die finale Version in vielen Fällen nicht erkennbar. Dies betraf insbesondere Berechnungstabellen zum Anlagevermögen.

Der LRH erhob darüber hinaus, dass die zur Verfügung gestellte Überleitungsdatenbank Fehler enthielt und bezüglich der Dokumentation unvollständig war. In Einzelfällen war die Überleitung nicht nachvollziehbar.

Die Migration bzw der Datenimport des Sachanlagevermögens in SAP erfolgte über Excel-Tabellen. Der LRH erhob, dass ein Großteil der Tabellen von den Dienststellen bzw der Landesbuchhaltung manuell befüllt und teilweise manuell adaptiert wurde. Bei der manuellen Befüllung dieser Tabellen kam es zu Übertragungsfehlern aus Gutachten bzw Vortabellen. Die Tabellen enthielten zudem teilweise Berechnungsfehler.

- (2) Der LRH stellt fest, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie und die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz vielfach unvollständig und fehlerhaft war. Der LRH fordert, eine umfangreiche Überarbeitung dieser Unterlagen.

Der LRH fordert, dass die Landesbuchhaltung künftig ausschließlich die jeweils finale Version von Dateien zur Verfügung stellt. Die Qualität der dem LRH zur Verfügung gestellten Unterlagen ist erheblich zu verbessern.

Der LRH kritisiert im Zusammenhang mit der Migration der Daten das fehlende interne Kontrollsystem. Es wurden Daten ohne angemessene Kontrollen in SAP übernommen. Speziell im Bereich der Migration von Massendaten weist der LRH auf das Risiko von manuellen Eingriffen hin.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung verwies in seiner Gegenäußerung auf folgende Prioritätensetzung bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz:*

- 1. Die vollständige und richtige Erfassung aller relevanten Geschäftsvorfälle muss sichergestellt werden.*
- 2. Zu jeder Buchung müssen Nachweise in der Landesbuchhaltung vorhanden sein, mit denen die Herleitung der Werte nachvollzogen werden kann.*
- 3. Die Aufbereitung der Unterlagen für den Landesrechnungshof wird so gestaltet, dass dieser mit wenig Aufwand jeden Bilanzwert prüfen kann.*

Dem Hinweis auf das Risiko manueller Eingriffe bei der Migration von Massendaten müsse zum Teil widersprochen werden. Bei kritischen Daten, die über eine maschinelle Migration übernommen worden seien, sei nicht manuell eingegriffen worden. Das seien

insbesondere offene Forderungen aus REWE und Dauerbuchungsbelege gewesen. Bei der Migration der Daten in die Anlagenbuchhaltung sei eine Massenübernahme angewandt worden. Bei diesen Daten habe es sich aber meist um Listen gehandelt, die zuvor manuell bearbeitet worden seien, da sie in keinem anderen System in der notwendigen Form zur Verfügung gestanden hätten. Lediglich bei den beweglichen Anlagegütern sei die Migration aus Dynamics durchgeführt worden. Fehler, die dabei passiert seien, lägen nicht in manuellen Eingriffen begründet, sondern eben in der maschinellen Überleitung von Daten, da bei der Definition der Überleitungsparameter vereinfacht worden sei.

- (4) Der LRH hält fest, dass das Amt der Salzburger Landesregierung mehrmals in der Gegenäußerung auf bereits durchgeführte bzw noch durchzuführende Änderungen in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie und in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz hinwies. Die überarbeiteten Unterlagen standen dem LRH zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Berichtes noch nicht zur Verfügung. Es war dem LRH daher nicht möglich, bereits durchgeführte Änderungen in diesen Unterlagen zu verifizieren.

4. Vergleich der Eröffnungsbilanz vor und nach Änderungen

- (1) Die VRV 2015 enthält in § 18 Vorschriften für die Gliederung der Vermögensrechnung und verweist auf Anlage 1c der VRV 2015, welche die Ebene, Position, deren Bezeichnung und den Code näher definiert. Der dazugehörige Kontenplan und die Kontenzuordnung der Länder ist in der Anlage 3a der VRV 2015 dargestellt.

Die Landesbuchhaltung legte dem LRH die Eröffnungsbilanz am 14. November 2018 zur Prüfung vor. Diese Fassung wird in diesem Bericht als **übergebene Eröffnungsbilanz** bezeichnet. Aufgrund von Feststellungen des LRH nahm die Landesbuchhaltung Änderungen vor, wie etwa Korrekturbuchungen, Umgliederungen und nachträgliche Erfassungen. Diese Änderungen waren am 2. Mai 2019 abgeschlossen. Dieser Zeitpunkt wird im Bericht als Prüfungsende bezeichnet. Die Fassung der Eröffnungsbilanz zum 2. Mai 2019 wird in diesem Bericht als **korrigierte Eröffnungsbilanz** bezeichnet.

Die korrigierte Eröffnungsbilanz stellt die Grundlage für den Rechnungsabschluss 2018 dar.

Die folgenden Tabellen zeigen die Aktivseite sowie die Passivseite der Eröffnungsbilanz und vergleichen die Werte der übergebenen Eröffnungsbilanz mit der korrigierten Eröffnungsbilanz. Die Summe der Aktiva sowie der Passiva verminderte sich auf Grund der Änderungen um rund 90,4 Mio Euro. Bei dieser Veränderung handelte es sich um eine saldierte Größe, da sich die vom LRH festgestellten Fehler teilweise innerhalb sowie zwischen den Bilanzposten gegenseitig aufhoben. In einer absoluten Betrachtung war das Ausmaß der durchgeführten Änderungen um ein Vielfaches höher.

AKTIVA		Übergebene EB	Korrigierte EB
		Euro	Euro
A	Langfristiges Vermögen	6.095.313.226,29	6.002.468.834,59
A.I	Immaterielle Vermögenswerte	555.864,34	1.284.352,68
A.I.1	Immaterielle Vermögenswerte	555.864,34	1.284.352,68
A.II	Sachanlagen	2.481.289.908,57	2.413.469.548,55
A.II.1	Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur	2.109.588.733,94	1.987.209.391,16
A.II.2	Gebäude und Bauten	298.878.936,73	309.343.132,20
A.II.3	Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen	63.431,41	63.431,41
A.II.5	Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen	28.144.401,42	29.539.395,76
A.II.6	Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	3.648.998,52	3.583.161,27
A.II.7	Kulturgüter	22.386.584,95	22.747.621,52
A.II.8	Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau	18.578.821,60	60.983.415,23
A.III	Aktive Finanzinstrumente/Langfristiges Finanzvermögen	161.171.939,03	161.171.939,03
A.III.1	Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente	4.297.962,20	0,00
A.III.2	Zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente	151.163.698,53	155.461.660,73
A.III.3	Partizipations- und Hybridkapital	16.360,50	16.360,50
A.III.4	Derivative Finanzinstrumente ohne Grundgeschäft	5.693.917,80	5.693.917,80
A.IV	Beteiligungen	963.277.682,68	928.875.624,83
A.IV.1	Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	558.020.359,80	536.646.083,27
A.IV.2	Beteiligungen an assoziierten Unternehmen	353.753.756,10	353.753.756,10
A.IV.3	Sonstige Beteiligungen	3.914.395,95	3.914.395,95
A.IV.4	Verwaltete Einrichtungen, die der Kontrolle unterliegen	47.589.170,83	34.561.389,51
A.V	Langfristige Forderungen	2.489.017.831,67	2.497.667.369,50
A.V.2	Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen	2.487.041.804,59	2.495.176.702,88
A.V.3	Sonstige langfristige Forderungen	1.976.027,08	2.490.666,62
B	Kurzfristiges Vermögen	302.509.737,40	304.992.372,93
B.I	Kurzfristige Forderungen	48.082.988,18	32.228.154,24
B.I.1	Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	39.978.976,10	21.168.935,98
B.I.2	Kurzfristige Forderungen aus Abgaben	5.276.971,06	5.276.971,06
B.I.3	Sonstige kurzfristige Forderungen	2.145.791,57	5.100.997,75
B.I.4	Sonstige kurzfristige Forderungen (nicht voranschlagsw.Gebahrung)	681.249,45	681.249,45
B.II	Vorräte	4.650.196,87	4.709.261,97
B.II.1	Vorräte	4.650.196,87	4.709.261,97
B.III	Liquide Mittel	206.344.295,27	222.313.120,80
B.III.1	Kassa, Bankguthaben, Schecks	95.744.295,27	111.713.120,80
B.III.2	Zahlungsmittelreserven	110.600.000,00	110.600.000,00
B.V.	Aktive Rechnungsabgrenzung	43.432.257,08	45.741.835,92
B.V.1	Aktive Rechnungsabgrenzung	43.432.257,08	45.741.835,92
Summe Aktiva		6.397.822.963,69	6.307.461.207,52

Tabelle 1: Aktiva

Die Tabelle zu den Aktiva enthält nur jene Bilanzposten die beim Land Salzburg vorhanden sind. Eine Änderung der Nummerierung wurde nicht vorgenommen.

Wesentliche Änderungen auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz betrafen das langfristige Vermögen, das sich um rund 92,8 Mio Euro verminderte. Das kurzfristige Vermögen erhöhte sich um rund 2,5 Mio Euro.

PASSIVA		Übergebene EB	Korrigierte EB
		Euro	Euro
C	Nettovermögen (Ausgleichsposten)	1.365.363.558,18	1.192.821.216,63
C.I	Saldo der Eröffnungsbilanz	1.365.363.558,18	1.192.821.216,63
D	Sonderposten Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers)	0,00	0,00
E	Langfristige Fremdmittel	4.701.329.928,54	4.571.071.364,64
E.I	Langfristige Finanzschulden, netto	1.684.214.056,80	1.464.962.279,65
E.I.1	Langfristige Finanzschulden	1.684.214.056,80	1.465.910.821,43
E.I.2	Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft (-)	0,00	-46.180.820,16
E.I.3	Langfristige Verbindlichkeiten aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft	0,00	45.232.278,38
E.II	Langfristige Verbindlichkeiten	79.641.357,66	80.014.980,96
E.II.2	Leasingverbindlichkeiten	193.536,27	193.456,14
E.II.3	Sonstige langfristige Verbindlichkeiten	79.447.821,39	79.821.524,82
E.III	Langfristige Rückstellungen	2.937.474.514,08	3.026.094.104,03
E.III.1	Rückstellungen für Abfertigungen	84.692.231,31	24.274.352,69
E.III.2	Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	13.848.559,08	12.690.733,44
E.III.3	Rückstellungen für Haftungen	2.246.752,72	2.290.366,19
E.III.5	Rückstellungen für Pensionen	2.790.037.412,34	2.589.212.820,59
E.III.6	Sonstige langfristige Rückstellungen	46.649.558,63	397.625.831,12
F	Kurzfristige Fremdmittel	331.129.476,97	543.568.626,25
F.I	Kurzfristige Finanzschulden, netto	18,92	218.303.254,29
F.I.1	Kurzfristige Finanzschulden	18,92	218.303.254,29
F.II	Kurzfristige Verbindlichkeiten	73.647.926,51	74.006.708,92
F.II.1	Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	27.565.096,59	27.284.837,16
F.II.2	Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben	196.846,04	196.846,04
F.II.3	Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten	33.344.243,59	33.622.887,57
F.II.4	Sonstige kurzfr. Verbindlichkeiten (nicht voranschlagsw.Gebahrung)	12.541.740,29	12.902.138,15
F.III	Kurzfristige Rückstellungen	233.087.605,17	203.001.840,44
F.III.1	Rückstellungen für Prozesskosten	22.362.000,00	880.000,00
F.III.2	Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	32.198.776,55	16.458.284,59
F.III.3	Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	12.033.087,02	12.033.087,02
F.III.4	Sonstige kurzfristige Rückstellungen	166.493.741,60	173.630.468,83
F.IV.	Passive Rechnungsabgrenzung	24.393.926,37	48.256.822,60
F.IV.1	Passive Rechnungsabgrenzung	24.393.926,37	48.256.822,60
Summe Passiva		6.397.822.963,69	6.307.461.207,52

Tabelle 2: Passiva

Die Tabelle zu den Passiva enthält nur jene Bilanzposten die beim Land Salzburg vorhanden sind. Eine Änderung der Nummerierung wurde nicht vorgenommen.

Die langfristigen Fremdmittel verminderten sich um rund 130,3 Mio Euro, hingegen erhöhten sich die kurzfristigen Fremdmittel um rund 212,4 Mio Euro. Die Gründe dafür waren vor allem Umgliederungen von langfristigen zu kurzfristigen Fremdmitteln sowie die Erhöhung der langfristigen Rückstellungen um rund 88,6 Mio Euro.

Das Nettovermögen (als Saldogröße) verminderte sich aufgrund der Änderungen auf der Aktiv- und Passivseite der Eröffnungsbilanz um rund 172,5 Mio Euro.

Von insgesamt 47 Posten der 3. Gliederungsebene blieben 10 Posten unverändert. Aufgrund der Wesentlichkeit wurden einzelne Posten nicht geprüft.

- (2) Der LRH stellt fest, dass von insgesamt 47 Posten der 3. Gliederungsebene der Eröffnungsbilanz lediglich 10 Posten unverändert blieben. Der LRH fordert, dass die Qualität von künftig vorgelegten Rechnungsabschlüssen verbessert wird.
- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass die Erstellung der Eröffnungsbilanz nach Ansicht des Amtes der Landesregierung nicht mit der Erstellung eines Rechnungsabschlusses in einem laufenden, gut funktionierenden Buchhaltungssystem vergleichbar sei. Zur Erstellung der Eröffnungsbilanz seien 10.490 Einzelpositionen auf Sachkonten erfasst worden (ohne Anlagenbuchungen). Im Rahmen der Korrekturen seien 617 Einzelpositionen auf Sachkonten erfasst worden (ohne Anlagenbuchungen). Das gäbe eine Fehlerquote von 5,88 %.*
- (4) Der LRH hält fest, dass die Anzahl der Korrekturen und die daraus abgeleitete Fehlerquote keine adäquate Aussage über die Qualität der Eröffnungsbilanz trifft.

5. Langfristiges Vermögen

5.1 Immaterielle Vermögenswerte

Immaterielle Vermögenswerte		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
A.I Immaterielle Vermögenswerte	556	1.284

Tabelle 3: Immaterielle Vermögenswerte

- (1) Die Definition und Bewertung der immateriellen Vermögenswerte ist in § 24 VRV 2015 geregelt. Immaterielle Vermögenswerte sind identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz. Die Bewertung erfolgt zu fortgeschriebenen Anschaffungskosten bzw bei unentgeltlichem Erwerb mit dem fortgeschriebenen beizulegenden Zeitwert. Vermögenswerte, die einer Wertminderung aufgrund Abnutzung unterliegen, werden linear abgeschrieben. Die Nutzungsdauern sind in der Anlage 7 der VRV 2015 definiert. Ergibt sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten der Sachanlage eine andere voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer, so ist gemäß § 19 Abs 10 VRV 2015 diese heranzuziehen und zu begründen.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie übernahm die Definition und Bewertung der VRV 2015. Sie hielt zusätzlich fest, dass Rechte nach Maßgabe der Wesentlichkeit⁵ erfasst und bewertet wurden. Bei historischen Rechten wurde darauf verzichtet, zu recherchieren, ob ein entgeltlicher Erwerb stattfand, es wurden deshalb keine Werte angesetzt.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz führte ergänzend aus, dass es sich bei den immateriellen Vermögen Gegenständen vorwiegend um Softwarelizenzen handelte. Die Verwaltung der Softwarelizenzen erfolgte zentral über die Landesinformatik. Rechte, die liegenschaftsbezogen waren, wurden mit der Liegenschaft bewertet und nicht separat dargestellt. Als Beispiel können hier Baurechte angeführt werden. Immaterielle Kulturgüter wurden weder erfasst noch bewertet.

⁵ Eine Definition der qualitativen und quantitativen Wesentlichkeit erfolgte in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie nicht.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen immateriellen Vermögensgegenstände betrugen rund 1,3 Mio Euro. Hauptposten waren hier die Softwarelizenzen in Höhe von rund 0,5 Mio Euro und ein Wassernutzungsrecht in Höhe von rund 0,7 Mio Euro. Die Softwarelizenzen wurden in SAP aus dem von der Landesinformatik geführten Vor-system migriert. Die angenommene Nutzungsdauer betrug drei Jahre.

Der LRH erhob, dass keine vollständige Übernahme aller zum 31. Dezember 2017 bestehenden Rechte stattfand. Der Bilanzwert betrug in der übergebenen Eröffnungsbilanz rund 0,6 Mio Euro. Das Wassernutzungsrecht in Höhe von rund 0,7 Mio Euro war nicht enthalten. In der Folge aktivierte die Landesbuchhaltung das Wassernutzungsrecht nachträglich. Zudem stellte die Landesbuchhaltung fest, dass die Aktivierung eines weiteren Rechtes übersehen wurde. Dieses Recht wurde nachträglich in die Eröffnungsbilanz aufgenommen.

Die Prüfungshandlungen des LRH sahen eine Stichprobenprüfung vor. In diesem Zusammenhang konnten zur Anlagenklasse V7003 (unbefristete Rechte) keine Unterlagen zur Bewertung vorgelegt werden.

Der LRH erhob, dass alle aktivierungsfähigen Lizenzen der letzten drei Jahre aktiviert wurden. Dies stand im Widerspruch zur Dokumentation zur Eröffnungsbilanz, welche festhielt, dass alle aktivierungsfähigen Lizenzen der letzten fünf Jahre aktiviert wurden.

- (2) Im Bilanzposten immaterielle Vermögenswerte kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu Korrekturen. Es wurde ein Wassernutzungsrecht in Höhe von rund 0,7 Mio Euro sowie ein weiteres Nutzungsrecht nachträglich aktiviert.

Der LRH kritisiert, dass zu den unbefristeten Rechten keine Unterlagen der Bewertung vorgelegt wurden.

Der LRH stellt fest, dass laut Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie historische Rechte nicht bilanziert wurden. Dies widersprach § 24 VRV 2015 und den darin definierten Bewertungsregeln.

In Zusammenhang mit der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie und der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz regt der LRH eine Überarbeitung an. Es wurden, entgegen der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz, Lizenzen der letzten drei Jahre anstatt der letzten fünf Jahre aktiviert.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung in Bezug auf die angeführten unbefristeten Rechte, konkret das Holzbezugsrecht sowie das Wasserbezugsrecht der Landwirtschaftlichen Fachschule Bruck, fest, dass die vorgelegten Unterlagen die Eigentümerschaft nachweisen würden. Hinsichtlich der Bewertung sei eine Recherche in Zusammenarbeit mit den Abteilungen 2 und 6 erfolgt, deren Ergebnis die Bilanzansätze darstellen würden.*

Die Festlegung zur Nichterfassung historischer Rechte widerspreche entgegen der Meinung des Landesrechnungshofes nicht § 24 Abs 2 VRV, der lautet: „Diese (anm.: immaterielle Rechte) sind nur dann in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn sie angeschafft wurden. ...“

In der Konzeption zur Vermögenserfassung seien Privilegien des Landes, die aus „vordemokratischen“ Zeiten stammen, als historische Rechte bezeichnet worden. Im Rahmen der Erfassung von möglichen zu bilanzierenden Rechten sei keines genannt worden, dass in diese Kategorie falle. Die Frage der Bewertung stellte sich daher nicht. Wenn doch, so hätte mit großer Wahrscheinlichkeit keine Bilanzierung stattgefunden, da ein Ankaufsvorgang hätte zugrunde liegen müssen.

Redaktionelle Fehler in der Dokumentation und der Bilanzierungsrichtlinie seien korrigiert worden.

- (4) *Der LRH hält fest, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie folgende Aussage enthält: "Bei historisch bestehenden Rechten wurde darauf verzichtet zu recherchieren, ob ein entgeltlicher Erwerb stattgefunden hat." Im Hinblick auf die Ausführungen in der Gegenäußerung ist eine Korrektur der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie erforderlich.*

5.2 Sachanlagen

(1) Sachanlagen umfassen gemäß § 24 Abs 1 VRV 2015 materielle Posten, die erwartungsgemäß länger als ein Finanzjahr genutzt werden. Die Sachanlagen untergliedern sich entsprechend der Vorgaben der VRV 2015 (Anlage 1c) in die folgenden Unterklassen:

- Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur
- Gebäude und Bauten
- Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen
- Sonderanlagen
- Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen
- Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung
- Kulturgüter
- Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau

Die Bewertung von Sachanlagen hat gemäß § 24 Abs 4 VRV 2015 grundsätzlich zu fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu erfolgen. Lediglich unentgeltliche Erwerbe sind mit dem fortgeschriebenen beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz sind gemäß VRV 2015 für bestimmte Positionen der Sachanlagen zusätzliche (vereinfachte) Bewertungsmethoden vorgesehen:

- Grundstücke können gemäß § 39 Abs 3 VRV 2015 zum beizulegenden Zeitwert auf Basis eines vorhandenen Gutachtens, nach einer internen plausiblen Wertfeststellung oder mittels Schätzwertverfahren bewertet werden.
- Gebäude und Bauten können gemäß § 39 Abs 5 VRV 2015 auch zum beizulegenden Zeitwert, auf Basis eines vorhandenen Gutachtens, nach einer internen plausiblen Wertfeststellung, mit Durchschnittswerten von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden mit ähnlicher Funktionalität, die in einem Zeitraum von bis zu 40 Jahren vor dem Bewertungsstichtag angeschafft oder hergestellt worden sind, bewertet werden. Weiters ist eine Bewertung mittels sonstiger Nachweise wie aktuelle Durchschnittspreisermittlungen möglich.
- Grundstückseinrichtungen können beim erstmaligen Ansatz gemäß § 39 Abs 6 VRV 2015 auch mittels Wertangaben in vorhandenen Gutachten (Z 1), nach einer internen plausiblen Wertfeststellung (Z 2) oder mittels sonstiger Nachweise, wie

zeitgemäße Durchschnittspreisermittlungen, sofern weder fortgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten, noch Unterlagen (Z 1 und Z 2) vorhanden sind, bewertet werden.

Die nachfolgende Tabelle zeigt eine Gegenüberstellung des in der übergebenen und korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Gesamtbetrages der Sachanlagen, der sich auf die Unterklassen folgendermaßen verteilte:

Sachanlagen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
A.II. Sachanlagen	2.481.290	2.413.470
A.II.1 Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur	2.109.589	1.987.209
A.II.2 Gebäude und Bauten	298.879	309.343
A.II.3 Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen	63	63
A.II.5 Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen	28.144	29.539
A.II.6 Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	3.649	3.583
A.II.7 Kulturgüter	22.387	22.748
A.II.8 Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau	18.579	60.983

Tabelle 4: Sachanlagen⁶

5.2.1 Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur

- (1) In Übereinstimmung mit dem Kontenplan (Anlage 3a) der VRV 2015 wurde der Bilanzposten der Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur in die Gruppen Grund und Boden, Straßenbauten, Grundstücke zu Straßenbauten, bauliche Anlagen zu Straßenbauten und sonstige Grundstückseinrichtungen untergliedert.

⁶ Punkt A.II.4 ist in der Tabelle nicht enthalten, da im Land Salzburg keine Sonderanlagen vorhanden waren.

Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
A.II.1 Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur	2.109.589	1.987.209
Grund und Boden	520.077	553.153
Straßenbauten	445.984	417.827
Grundstücke zu Straßenbauten	85.257	85.257
Bauliche Anlagen zu Straßenbauten	975.256	966.441
Sonstige Grundstückseinrichtungen	45.475	45.309
In Bau befindliche Straßenbauten (durch Dritte)	37.539	0
Wertberichtigungen zu Grundstücken	0	-80.778

Tabelle 5: Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur

Der LRH erhob, dass das Konto "In Bau befindliche Straßenbauten (durch Dritte)" in der übergebenen Eröffnungsbilanz fälschlicherweise der Unterklasse Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur zugeordnet war. Auf Anregung des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine entsprechende Umgliederung in die Unterklasse der geleisteten Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau (siehe Punkt 5.2.7).

- (2) Auf Anregung des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Umgliederung des Kontos "In Bau befindliche Straßenbauten (durch Dritte)" in die Unterklasse der geleisteten Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau.
- (3) Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz die Berichte zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses noch nicht zur Verfügung gestanden seien. Daher sei dem LRH die Eröffnungsbilanz in Form eines SAP-Standardberichts zur Verfügung gestellt worden. In diesem sei die VRV-Struktur hinterlegt worden, um den Bericht zur Qualitätssicherung im Rahmen des Jahresabschlusses nutzen zu können. Dabei sei ein Konto der falschen Mittelverwendungs- und -aufbringungsgruppe (MVAG) zugeordnet worden. Dies sei mittlerweile korrigiert worden.

5.2.1.1 Grund und Boden

- (1) In der Gruppe Grund und Boden waren die Bodenwerte der im wirtschaftlichen Eigentum des Landes Salzburg stehenden Grundstücke ausgewiesen. Lediglich die Bodenwerte der Grundstücke für Verkehrsflächen waren entsprechend dem Kontenplan der VRV 2015 unter der eigenen Gruppe Grundstücke zu Straßenbauten ausgewiesen.

Die Gruppe Grund und Boden unterteilte sich wiederum in unbebaute und bebaute Grundstücke, die in Abhängigkeit der Widmung bei unbebauten bzw in Abhängigkeit der Nutzungsart bei bebauten Grundstücken in verschiedene Konten bzw Anlagenklassen aufgegliedert wurden:

Grund und Boden		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
Grund und Boden	520.077	553.153
Bebaute Grundstücke	370.859	403.558
Unbebaute Grundstücke	149.217	149.595
Wertberichtigungen zu Grundstücken	0	-80.778
Wertberichtigung Baurechte	0	-19.739
Wertberichtigung Kulturgüter	0	-61.039
Grund und Boden nach Wertberichtigungen	520.077	472.375

Tabelle 6: Grund und Boden

Da die Anschaffungskosten der Grundstücke des Landes Salzburg in sehr geringem Ausmaß zur Verfügung standen, wurden die Bodenwerte ausschließlich über vereinfachte Bewertungsverfahren gemäß § 39 Abs 3 VRV 2015 ermittelt. Dies erfolgte entweder durch externe Gutachten oder durch interne (zum Teil gutachterlich unterstützte) Wertermittlungen:

- Im Gutachten zur Ermittlung des Liegenschaftswertes der landwirtschaftlichen Grundstücke wurden unter anderem die Bodenwerte wesentlicher Teile der landwirtschaftlichen Flächen mittels Vergleichswertverfahren ermittelt.
- Im Gutachten zur Ermittlung der Anteile des Landes Salzburg an der Agrargemeinschaft Brucker Freiburg wurden unter anderem die Bodenwerte eines Teiles der landwirtschaftlichen Flächen mittels Vergleichswertverfahren ermittelt.

- Im Gutachten zur Ermittlung des Liegenschaftswertes der Waldgrundstücke wurden die Bodenwerte wesentlicher Teile der forstwirtschaftlichen Flächen mittels Vergleichswertverfahren ermittelt.
- Im Gutachten zur Verkehrswertermittlung der im Eigentum des Landes Salzburg stehenden Seen wurden die Werte wesentlicher Teile der Gewässer mittels Ertragswertverfahren (Wallersee, Obertrumer See, Mattsee) oder Vergleichswertverfahren (Grabensee) ermittelt.
- Die Bewertung der Fließgewässer führte das Land Salzburg mit gutachterlicher Unterstützung durch.
- Die Bodenwerte der restlichen unbebauten und bebauten Grundstücke ermittelte das Land Salzburg mit gutachterlicher Unterstützung großteils mittels Vergleichswertverfahren.

Vom Bodenwert der (bebauten) Grundstücke wurden Abzüge vorgenommen, wenn

- die Bewertung eines auf dem Grundstück errichteten Gebäudes einen negativen Ertragswert ergab. Die Verminderung des Bodenwertes entsprach dem negativen Ertragswert aus der Gebäudebewertung.
- das Grundstück mit einem Baurecht belastet war und die Bewertung des Baurechtes eine Minderleistung des Bauberechtigten ergab. Eine derartige Minderleistung lag immer dann vor, wenn der tatsächlich gezahlte Baurechtszins den angemessenen Baurechtszins unterschritt. Als angemessener Baurechtszins wurden grundsätzlich 4 % des unbelasteten Bodenwertes angenommen. Lediglich bei Grundstücken, die einer sozialen Nutzung dienten, sollten laut Dokumentation des Gutachters 2,5 % angesetzt werden. Der Gesamtwert der Minderleistung ergab sich aus der Kapitalisierung der jährlichen Minderleistung über die Restlaufzeit des Baurechtes.

Der LRH erhob, dass die in der übergebenen Eröffnungsbilanz in SAP hinterlegten Anschaffungskosten den Buchwerten entsprachen, die in Höhe der Verkehrswerte abzüglich der Minderleistung der Baurechte angesetzt waren. Da sich die Minderleistung der Baurechte im Zeitablauf verringert, ist eine Zuschreibung der Grundstücke vorzunehmen. Zumal die Anschaffungskosten gemäß § 19 Abs 15 VRV 2015 jedoch die Obergrenzen für Wertaufholungen darstellen, wäre eine derartige Zuschreibung der Grundstückswerte nicht möglich gewesen. Auf Anregung des LRH erfolgte eine entsprechende Erhöhung der Anschaffungskosten in der korrigierten Eröffnungsbilanz. Aus buchungstechni-

schen Gründen mussten neben den Anschaffungskosten auch die entsprechenden Buchwerte erhöht werden. Gleichzeitig stellte die Landesbuchhaltung einen Wertberichtigungsposten in Höhe der Minderleistung der Baurechte von rund 19,7 Mio Euro in die korrigierte Eröffnungsbilanz ein, der im Rechnungsjahr 2018 gegen die belasteten Grundstücke aufgelöst wurde.

Der LRH prüfte die durch das Land Salzburg mittels Vergleichswertverfahren durchgeführte Bewertung der bebauten Grundstücke stichprobenartig. Dabei wurde zunächst ein Abgleich des angesetzten Flächenausmaßes der Grundstücke mit den Flächenangaben in der Grundstücksdatenbank durchgeführt. Zur Plausibilisierung der im Rahmen der Vergleichswertverfahren angesetzten Bodenwerte pro m² forderte der LRH entsprechende Nachweise an.

Der LRH erhob, dass in der übergebenen Eröffnungsbilanz im Bilanzposten Grundstücke mit Kulturbauten Grundstücke aktiviert waren, auf welchen sich als nicht bewertete Kulturgüter kategorisierte Gebäude und Bauten befanden. Dies betraf Grundstücke, auf denen sich die Neue Residenz, die Alte Residenz, die Burg Hohenwerfen, die Burg Mauterndorf, die Festung Hohensalzburg sowie die Festung Kniepass befanden. Nach Ansicht des LRH umfassen als Kulturgüter kategorisierte Vermögenswerte nicht nur die Gebäude und Bauten an sich, sondern auch den Grund und Boden, auf denen diese errichtet wurden. Dies ergibt sich maßgeblich daraus, dass als Kulturgüter qualifizierte Gebäude und Bauten insbesondere durch die Einzigartigkeit der Lage und Einbettung in die Landschaft charakterisiert werden. Auf Anregung des LRH wurde der Wert von Grundstücken der unbewerteten Kulturgüter in Höhe von rund 61,0 Mio Euro über die Aufnahme eines entsprechenden Wertberichtigungspostens korrigiert. Eine direkte Buchung der Wertminderung der Grundstücke und Umgliederung zu den nicht bewerteten Kulturgütern konnte aus buchungstechnischen Gründen bis zum Prüfungsende nicht erfolgen.

Der LRH erhob, dass auf Salzburger Landesgebiet gelegenes Grundvermögen, das aufgrund der fehlenden Vermögensauseinandersetzung gemäß § 11 Abs 2 ÜG 1920 vom Bund (treuhändig) verwaltet wird, nicht in die Eröffnungsbilanz aufgenommen wurde. Das betreffende Grundvermögen umfasste großteils wald- und forstwirtschaftliche Flächen, die von den Österreichischen Bundesforsten verwaltet wurden.

- (2) Der LRH regte eine sukzessive Zuschreibung von - aufgrund der Belastung mit Baurechten - zuvor wertgeminderten Grundstücken über die Restlaufzeit der Baurechte an. Um derartige Wertaufholungen zukünftig bilanziell ausweisen zu können, musste eine Veränderung der (in SAP hinterlegten) Anschaffungskosten vorgenommen werden. Diese waren ursprünglich in Höhe der um die Minderleistung der Baurechte gekürzten Verkehrswerte in SAP hinterlegt. Dies hätte zukünftige Zuschreibungen verhindert, da die Anschaffungskosten gemäß § 19 Abs 15 VRV 2015 die Obergrenzen für Wertaufholungen darstellen.

Der LRH vertritt die Ansicht, dass als Kulturgüter kategorisierte Gebäude und Bauten auch den Grund und Boden, auf dem diese errichtet sind, umfassen. Eine Qualifikation von Gebäuden und Bauten als nicht bewertete Kulturgüter schließt somit eine Aktivierung des dazugehörigen Grundes und Bodens aus. Auf Anregung des LRH wurden Grundflächen mit einem ursprünglichen Wert von rund 61,0 Mio Euro über die Einstellung eines Wertberichtigungspostens korrigiert. Der LRH fordert die Umgliederung des entsprechenden Grundes und Bodens zu den nicht bewerteten Kulturgütern.

Der LRH stellt fest, dass die Vermögensauseinandersetzung zwischen dem Bund und den Ländern gemäß § 11 Abs 2 ÜG 1920 bis Prüfungsende nicht erfolgte. Die Eigentumsverhältnisse des auf Salzburger Landesgebiet gelegenen Vermögens, das aktuell vom Bund verwaltetet wird, waren folglich nicht abschließend geklärt. Der LRH regt an, einen Hinweis in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen, dass die Eigentumsverhältnisse bis zum Prüfungsende ungeklärt waren und die Bilanzierung der strittigen Vermögenswerte daher unterlassen wurde.

Der LRH stellt zur Bewertung des Grundvermögens generell fest, dass die Bewertungsergebnisse bei der Verwendung vereinfachter Bewertungsmethoden in hohem Maße von den verwendeten Verfahren (Vergleichswertmethode, Lageklassenmethode etc) und den zugrundeliegenden Annahmen des Gutachters abhängig waren. Der LRH weist darauf hin, dass sich aufgrund der Verwendung unterschiedlicher Verfahren teilweise erhebliche Differenzen in der Bewertung von Grund und Boden ergaben.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung Folgendes fest:*

Seitens der Landesbuchhaltung werde bemerkt, dass es sich bei den Hinweisen unter Kapitel 5.2.1.1 nicht um Fehler bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz, sondern um Vorschläge zur Änderung der Buchungsmethode bzw zur Nutzung von Auslegungsspielraum der VRV 2015 handle, die leider sehr spät mitgeteilt worden seien. Sie seien trotzdem im Rahmen der Korrekturen noch berücksichtigt worden.

Zu Absatz 4 der Feststellungen des LRH sei zusammengefasst von der Abteilung 6 Folgendes festgehalten:

- Bereits in den Übergangsbestimmungen der VRV 2015 sei angeführt, dass „Grundstücke auch zum beizulegenden Zeitwert auf Basis eines vorhandenen Gutachtens, nach einer internen plausiblen Wertfestlegung oder mittels Schätzwertverfahrens (zB Grundstücksrasterverfahren) bewertet werden“ könnten. Es sei also bereits in der VRV 2015 festgelegt, dass bei der Ermittlung der Bodenwerte für die Erstellung der Eröffnungsbilanz unterschiedliche Wertermittlungsverfahren angewandt werden könnten.*
- Bei den hier verwendeten Verfahren handle es sich zum überwiegenden Teil um Vergleichswertverfahren sowie um Grundstücksrasterverfahren (das im weiteren Sinn ebenfalls ein Vergleichswertverfahren darstelle). Grundlage für alle Verfahren seien die Ausweisungen des Flächenwidmungsplans gewesen, da diese für den Verkehrswert der Liegenschaft als wesentlich wichtiger anzusehen seien als die unverbindlichen Aussagen des Grundbuchs bezüglich „Benutzungsart“. Wie bereits angeführt sei, ließe die VRV 2015 unterschiedliche Ansätze zu. Hier sei für die unterschiedlichen Portfoliosegmente jeweils eine einheitliche Methodik gewählt worden. Dies sei in der Regel das Vergleichswertverfahren sowie für die Straßengrundstücke, die Grundstücke der Pinzgauer Lokalbahn (PLB) und für Wald und landwirtschaftliche Flächen ein angepasstes Rasterwertverfahren gewesen. Grundlage für die Auswahl der Verfahren seien die vorhandenen Datengrundlagen, die Praktikabilität (Mengengerüste), die Drittverwendungsfähigkeit und Marktgängigkeit der Grundstücke und selbstverständlich auch die Grundsätze von Lehre und Praxis in der Immobilienbewertung gewesen.*
- Die in den Feststellungen angeführte Lageklassenmethode sei nur in absoluten Ausnahmefällen angewandt worden. Bei der Bewertung der Seen sei unbestritten, dass hier sinnvoll nur eine Form der Ertragswertmethode angewandt werden könne*

(siehe auch Vorgehensweise anderer großer öffentlicher Bestandshalter). Bei Notwendigkeit (aufgrund von Ergebnissen der Gebäudebewertung im Ertragswertverfahren) sei außerdem eine entsprechende Korrektur der mittels Vergleichswertverfahren ermittelten Bodenwerte vorgenommen worden.

- *Jedenfalls seien unterschiedlich gewählte Methodenansätze gem VRV 2015 zulässig und aufgrund der unterschiedlichen Anforderungen der unterschiedlichen Liegenschaftstypen auch erforderlich. Wichtig dabei sei – wie auch berücksichtigt –, dass „Gleiches gleich“ behandelt werde.*

5.2.1.2 Straßenbauten

- (1) Die Gruppe der Straßenbauten umfasste als Teil der Grundstückseinrichtungen den Aufbau der dem Land Salzburg zuordenbaren Straßenverkehrsflächen. Im Detail untergliederte sich die Gruppe der Straßenbauten in die Anlagenklassen der Straßen, Wege, Plätze und Kreisverkehre.

Straßenbauten		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
Straßenbauten	445.984	417.827
Straßen	410.257	378.797
Wege	29.169	32.514
Plätze	2.082	1.908
Kreisverkehre	4.476	4.608

Tabelle 7: Straßenbauten

Die (erstmalige) Bewertung der Straßenbauten erfolgte größtenteils nicht zu den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern unter Verwendung unterschiedlicher vereinfachter Bewertungsverfahren gemäß § 39 Abs 6 VRV 2015:

Den Ausgangspunkt für die vereinfachte Bewertung der **Straßen** bildete eine von einer externen Firma im Jahr 2016 durchgeführte Erhebung des Zustandes der Landesstraßen. Dabei wurden sämtliche Straßenabschnitte einer Zustandsklasse von 1 (sehr gut) bis 5 (sehr schlecht) zugewiesen. Zur Ermittlung der Verkehrswerte der Straßenabschnitte

wurde in Abhängigkeit dieser Zustandsbewertung ein bestimmter Prozentsatz der (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten festgelegt:

Klasse 1:	90 %
Klasse 2:	70 %
Klasse 3:	50 %
Klasse 4:	30 %
Klasse 5:	10 %

Als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten wurde im Auftrag der Abteilung 8 ein Wert von 80 Euro pro m² angesetzt. Über eine Multiplikation der fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit der Fläche der Straßenabschnitte sowie unter Berücksichtigung der festgelegten Zustandsklasse wurde der Verkehrswert ermittelt. Die auf diese Weise ermittelten Verkehrswerte der einzelnen Straßenabschnitte wurden in die Eröffnungsbilanz als Buchwerte zum 1. Jänner 2018 aufgenommen.

Der LRH erhob, dass die Abteilung 6 ursprünglich Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von 110 Euro pro m² angesetzt hätte. Diese resultierten aus einer Erhebung durchschnittlicher tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten von repräsentativen Bauvorhaben aus den Vorjahren. Darüber hinaus wurden die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Abteilung 6 auch in einem höheren Detaillierungsgrad in Abhängigkeit der Lastklassen der Straßenabschnitte in Höhe von 114,05 Euro, 110,50 Euro bzw 97,08 Euro pro m² ermittelt. Die Unterteilung der Straßenabschnitte in Lastklassen erfolgte auf Basis des Verkehrsaufkommens und des Aufbaus der Straße. Der Ansatz dieser tatsächlichen (lastklassenabhängigen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten hätte eine wesentliche Erhöhung der Buchwerte der Straßen zum 1. Jänner 2018 zur Folge gehabt:

Vergleich Buchwerte Straßen			
	80 Euro pro m ² gebucht	110 Euro pro m ²	lastklassenabhängig
	Tsd Euro	Tsd Euro	Tsd Euro
(fiktiver) Buchwert 1. Jänner 2018	378.797	514.575	476.867

Tabelle 8: Vergleich Buchwerte Straßen

Quelle: Berechnung des LRH auf Basis der Daten der Abteilung 6

Der LRH erhob, dass die in SAP migrierten Aktivierungszeitpunkte der vereinfacht bewerteten Straßenabschnitte in der übergebenen Eröffnungsbilanz falsch waren, weil die Zugrundelegung dieser Aktivierungszeitpunkte in Verbindung mit den angesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht die Buchwerte in SAP ergaben. Auf Anregung des LRH wurde dieser Fehler in der korrigierten Eröffnungsbilanz weitgehend berichtigt. Lediglich für zehn Straßenabschnitte konnte die Korrektur bis zum Prüfungsende aus buchungstechnischen Gründen noch nicht durchgeführt werden. Die Landesbuchhaltung sagte zu, die Werte dieser zehn Straßenabschnitte in den Folgejahren zu korrigieren.

Der LRH erhob weiters, dass die Zustandsbewertung der Straßen im Jahr 2016 durchgeführt wurde. Diese bildete die Basis für die Ermittlung der Buchwerte in der Eröffnungsbilanz. Eine Berücksichtigung der Abschreibung von 2016 bis Ende 2017 wurde nicht vorgenommen.

Von der vereinfachten Bewertung ausgenommen waren lediglich drei in den letzten Jahren neu errichtete Straßenabschnitte, die auf Bestreben der Abteilung 6 zu tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt wurden. Die Prüfung der übergebenen Eröffnungsbilanz zeigte umfangreiche Fehler in der Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Straßenabschnitte. So waren grundbezogene Kosten und laufende Aufwendungen in den Straßenbauten aktiviert. Darüber hinaus betrafen die in der Anlageklasse Straßen aktivierten Kosten Bauwerke anderer Anlagenklassen (insbesondere Brücken, Tunnel und Kreisverkehre), die ebenfalls im Zuge dieser Neubauvorhaben errichtet wurden. Der LRH regte Korrekturen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten an. Die oben genannten Fehler wurden in der korrigierten Eröffnungsbilanz jedoch nicht vollumfänglich richtiggestellt.

Die Bewertung der (Geh- und Rad-) **Wege** erfolgte unter Verwendung der vereinfachten Bewertungsmethodik der Straßen. In Ermangelung anderer Informationen wurden die Wege mit den gleichen Zustandsnoten der angrenzenden Straßenabschnitte bewertet. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten wurden 69,65 Euro pro m² angesetzt. Im Gegensatz zu den Straßen entsprach dieser Wert den durchschnittlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diesen Wert ermittelte die Abteilung 6 auf Basis von Bauvorhaben in der Vergangenheit.

Der LRH erhob, dass die in SAP migrierten Aktivierungszeitpunkte der vereinfacht bewerteten Straßenabschnitte in der übergebenen Eröffnungsbilanz analog zu den Straßen falsch waren. Die Zugrundelegung dieser Aktivierungszeitpunkte in Verbindung mit den angesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergab nicht die Buchwerte in SAP. Dieser Fehler wurde auf Anregung des LRH in der korrigierten Eröffnungsbilanz berichtigt.

Für die Bewertung der (Park-) **Plätze und Kreisverkehre** wurde der Errichtungszeitpunkt durch die Abteilung 6 auf Basis von vorhandenen Unterlagen bzw. Einschätzungen der Sachbearbeiter ermittelt. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten wurden für Plätze 97,90 Euro pro m² und für Kreisverkehre 114,05 Euro pro m² herangezogen. Die angesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten pro m² entsprachen den lastklassenabhängigen durchschnittlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese ermittelte die Abteilung 6 auf Basis von in den vergangenen Jahren fertiggestellten Straßenbauvorhaben. Dabei wurden sämtliche Plätze der Lastklasse II und sämtliche Kreisverkehre der Lastklasse S zugeordnet. Ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten pro m² und der Fläche wurden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Plätze und Kreisverkehre errechnet. Auf Basis der Errichtungszeitpunkte und der in der VRV 2015 vorgesehenen Nutzungsdauer von 33 Jahren wurden die Buchwerte zum 1. Jänner 2018 ermittelt.

Der LRH erhob, dass die Buchwerte zum 1. Jänner 2018 in der übergebenen Eröffnungsbilanz zu hoch waren, da Abschreibungen im Ausmaß von zwei Jahren fehlten. Dieser Fehler wurde auf Anregung des LRH in der korrigierten Eröffnungsbilanz berichtigt.

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Bereich der Straßenbauten unvollständig war und teilweise nicht der tatsächlich gewählten Vorgehensweise entsprach. Dies betraf insbesondere die Beschreibung der Vorgehensweise der Bewertung der Straßen und Wege, die nicht entsprechend dem in der Dokumentation genannten und von der Abteilung 6 erstellten Leitfaden Vermögenserfassung Straße erfolgte.

- (2) Der LRH stellte im Zuge der Prüfung zahlreiche Fehler fest. Daraufhin nahm die Landesbuchhaltung umfangreiche Korrekturen vor. Diese betrafen
- die Aktivierungszeitpunkte bei Straßen und Wegen,

- die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nicht vereinfacht bewerteten Neubauvorhaben,
- die Buchwerte der Plätze und Kreisverkehre.

Der LRH kritisiert, dass auch durch die vorgenommenen Korrekturen die im Zuge der Prüfung festgestellten Fehler nicht vollumfänglich richtiggestellt wurden.

Der LRH stellt fest, dass die zur vereinfachten Bewertung der Straßen angesetzten fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von 80 Euro pro m² von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von zwischen 97,08 Euro und 114,05 Euro pro m², die von der Abteilung 6 auf Basis von in den vergangenen Jahren fertiggestellten Straßenbauvorhaben ermittelt wurden, abwichen. Der Ansatz der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hätte - unter Beibehaltung der anderen (Bewertungs-) Annahmen - zu einer Erhöhung des Buchwertes der Straßen im Ausmaß zwischen rund 98,0 Mio Euro und rund 136,0 Mio Euro geführt.

Der LRH stellt fest, dass innerhalb der Gruppe der Straßenbauten zwei unterschiedliche Bewertungsansätze angewandt wurden. Bei den Wegen, Plätzen und Kreisverkehren wurde auf die tatsächlichen durchschnittlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten pro m² abgestellt. Im Gegensatz dazu wurden die Straßen mit einem fiktiven Wert von 80 Euro pro m² angesetzt. Eine sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Vorgehensweise war dem LRH nicht ersichtlich.

Der LRH stellt fest, dass die Zustandsbewertung der Straßen und Wege, die Basis für die Ermittlung der Buchwerte war, im Jahr 2016 durchgeführt wurde. Diese Werte wurden ohne Berücksichtigung einer seit 2016 angefallenen laufenden Abschreibung als Buchwerte zum 1. Jänner 2018 angesetzt.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Bereich der Straßenbauten unvollständig war und teilweise nicht der tatsächlich gewählten Vorgehensweise entsprach. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz.

- (3) Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung Folgendes fest:

Zur Kritik an der Vielzahl der fehlerhaften Werte im Bereich des Straßenvermögens werde bemerkt, dass sich, da mit systematischen Berechnungsverfahren gearbeitet worden sei, ein kleiner Fehler in der Berechnungsmethodik auf alle Anlagen auswirke. Eine Korrektur dieser Fehler sei aber nur möglich gewesen, wenn im Jahr 2018 keine Buchungen auf den Anlagen vorgenommen worden seien. In wenigen Fällen sei daher keine Korrektur möglich gewesen. Im Bereich des Straßenvermögens bestehe der verbleibende Fehler darin, dass das Aktivierungsdatum um wenige Monate falsch sei. Da die Auswirkungen nicht sehr groß seien, sei in diesem Fall keine Korrektur mehr erfolgt.

Weiters sei vom LRH kritisiert worden, dass Straßen mit einheitlichen Normherstellungskosten in Höhe von 80 Euro bewertet worden seien. In diesem Zusammenhang werde auf die Übergangs- und Schlussbestimmungen der VRV 2015 hingewiesen. Demnach könnten bei der erstmaligen Erfassung und Bewertung von Vermögenswerten unter Beachtung verwaltungsökonomischer Prinzipien vereinfachte Bewertungsmethoden gemäß § 39 VRV 2015 angewendet werden. Der vereinfachten Bewertung sei eine intensive Diskussion auf der Ebene der Landesfinanzreferenten vorangegangen. Die Landesfinanzreferentenkonferenz habe dazu in ihrer Tagung am 9.11.2018 Folgendes beschlossen: „Die Landesfinanzreferentenkonferenz erachtet eine möglichst einheitliche Vorgangsweise für die Länder, welche noch über keine Eröffnungsbilanz gemäß VRV 2015 verfügen und nicht kurz vor der Fertigstellung einer solchen stehen, bei der Bewertung von Straßengrund und -aufbau als sinnvoll.“ Beweggrund der Länder für diese einheitliche Vorgangsweise sei, keine Immobilienblase durch Bewertung vorhandenen Straßengrunds und -aufbaus (inkl Brücken, Tunnel, Galerien, Mauern, Stein-schlagnetze etc) herbeizuführen, da damit ua kein getreues Bild der Vermögenssituation erzeugt werde, weil diese Liegenschaften und Grundstückseinrichtungen weder anderweitig nutz- noch veräußerbar seien und daher keine realisierbaren Vermögenswerte darstellen würden. Als Parameter für diese Bewertung seien grundsätzlich eine Bandbreite von 80 bis 110 Euro/m² Straßen inkl Anlagen bzw Straßenausrüstung, Straßenoberbau (abnutzbar) festgelegt. Es gebe also sehr wohl einen sachlichen Hintergrund für diese gewählte Vorgangsweise.

Das Land Salzburg habe sich auf Basis des Diskussionsstands im Herbst 2017 auf einen Wert von 80 Euro festgelegt, da nicht – wie in den anderen Bundesländern – die Zeit bestanden habe, auf den endgültigen Ausgang der Diskussion zu warten. Es werde daran erinnert, dass der Großteil der anderen Bundesländer eine Umstellung auf die VRV 2015 erst zum Stichtag 1. Jänner 2020 vornehme. Darüber hinaus werde festgehalten, dass auch die von der Abteilung 6 ermittelten Anschaffungs- oder Herstellkosten nicht die tatsächlichen Werte darstellen, sondern lediglich Normwerte auf Basis von in jüngerer Zeit durchgeführten Straßenbauvorhaben seien. Eine Indexierung der Werte sei nicht vorgenommen worden. Das hieße, dass ältere Straßenbauten tendenziell zu hoch bewertet worden wären.

Seitens der Abteilung 6 sei in Abstimmung mit der Landesbuchhaltung die Entscheidung getroffen worden, lediglich für die drei Großbauten Straßwalchen, Vigaun und Hagenau die "effektiven Ist-Ausgaben" anzusetzen. Ein Ansatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für sämtliche investive Straßenbaumaßnahmen der letzten Jahre sei aufgrund des Aufwands unterlassen worden. Die genannten Baumaßnahmen seien ausgewählt worden, weil es sich um sehr umfangreiche Maßnahmen handle, die zum Teil zu völlig neuen Anlagen geführt haben und sich der Aufwand auf Grund der guten Dokumentation der Baukosten in Grenzen hielte. In den unterschiedlichen Bewertungsansätzen des Straßenvermögens sehe die Landesbuchhaltung kein Problem. Im Laufe der nächsten Jahre entstehe in jedem Fall eine Mischbewertung, da ab dem Jahr 2018 angeschaffte oder hergestellte Anlagen mit tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Vermögensrechnung eingingen. Diese Tatsache lasse sich bei Umstieg auf ein doppeltes Rechnungswesen in der öffentlichen Verwaltung nicht vermeiden.

Die in den drei genannten Großbauten enthaltenen grundbezogenen Kosten seien entsprechend ermittelt worden, seien aber in der Korrektur der Anlagenwerte in SAP aus Zeitgründen nicht mehr berücksichtigt worden. Es müsse eine Eröffnungsbilanzkorrektur im Rahmen der 5-Jahres-Frist erfolgen.

Die Dokumentation zur Bewertung des Straßenvermögens sei korrigiert worden.

- (4) Der LRH hält fest, dass seine Feststellungen vom Amt der Salzburger Landesregierung offenbar zum Teil verkannt wurden.

Der LRH kritisierte nicht, dass "Straßen mit einheitlichen Normherstellungskosten in Höhe von 80 Euro pro m² bewertet" worden seien. Der LRH zeigte lediglich die Unterschiede in der Bewertung auf, die sich bei Ansatz der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergeben hätten (siehe Absatz 2 der Feststellungen des LRH).

Die Kritik des LRH hinsichtlich der fehlenden sachlichen Rechtfertigung bezog sich vielmehr auf die unterschiedliche Vorgehensweise in der Bewertung der Straßen einerseits sowie der Wege, Plätze und Kreisverkehre andererseits (siehe Absatz 3 der Feststellungen des LRH). Die Ausführungen des Amtes der Salzburger Landesregierung in der Gegenäußerung vermögen gerade das nicht zu rechtfertigen. Die Kritik des LRH bleibt folglich unverändert aufrecht.

5.2.1.3 Grundstücke zu Straßenbauten

- (1) In der Gruppe der Grundstücke zu Straßenbauten waren die Werte für Grund und Boden der Verkehrsflächen (Straßen, Wege, Plätze, Schienenanlagen etc) ausgewiesen. Die wesentlichen Positionen bildeten die Bodenwerte der Landesstraßen, die Trasse der Pinzgauer Lokalbahn sowie der sonstigen Verkehrsflächen (insbesondere Parkplätze von Landeseinrichtungen).

Grundstücke zu Straßenbauten		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
Grundstücke zu Straßenbauten	85.257	85.257
Bodenwerte Landesstraßen	69.437	69.437
Bodenwerte Trasse Pinzgauer Lokalbahn	13.062	13.062
Bodenwerte sonstige Verkehrsflächen	2.758	2.758

Tabelle 9: Grundstücke zu Straßenbauten

Die erstmalige Bewertung der Grundstücke zu Straßenbauten erfolgte nicht zu den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern unter Verwendung unterschiedlicher vereinfachter Bewertungsverfahren gemäß § 39 Abs 3 VRV 2015:

- Die Bewertung von Grund und Boden der Landesstraßen erfolgte auf Beschluss der Salzburger Landesregierung zum Ansatz eines einheitlichen Werts von 3 Euro pro m². Die gewählte Vorgehensweise basierte auf einem - zum damaligen Zeitpunkt bereits absehbaren aber noch nicht gefassten - Beschluss der Landesfinanzreferenten, der eine einheitliche Bewertung von Straßengrundstücken innerhalb einer Bandbreite von 1 bis 3 Euro pro m² vorsah. Daraus ergab sich ein Buchwert der Straßengrundstücke von rund 69,4 Mio Euro.
Dieser pauschal errechnete Wert unterschied sich wesentlich vom gutachterlich ermittelten Wert von rund 347,6 Mio Euro (rund 15 Euro pro m²), der ursprünglich hätte angesetzt werden sollen. Diesem externen Gutachten lag die durch das Land Salzburg vorgegebene Bewertungskonvention/-prämissen zugrunde, dass die Straßengrundstücke mit 20 % des Verkehrswertes der unmittelbar angrenzenden Grundstücke zu bewerten waren.
- Der Bodenwert der Pinzgauer Lokalbahn wurde durch einen externen Gutachter ermittelt. Diesem Gutachten lag die durch das Land Salzburg vorgegebene Bewertungskonvention/-prämissen zugrunde, dass der Trassenbereich der Pinzgauer Lokalbahn mit 25 % des Verkehrswertes der beiderseits unmittelbar angrenzenden Grundstücke angesetzt werden soll. Daraus ergab sich ein Buchwert von rund 13,1 Mio Euro (rund 20 Euro pro m²). Die gewählte Vorgehensweise bei der Pinzgauer Lokalbahn unterschied sich folglich von der pauschalen Bewertung mit 3 Euro pro m² beim Bodenwert der Straßenverkehrsflächen.
- Die Bodenwerte der sonstigen Verkehrsflächen wurden durch die Abteilung 6 in Zusammenarbeit mit einem externen Gutachter unter Anwendung des Vergleichswertverfahrens ermittelt. Die sonstigen Verkehrsflächen wiesen einen Buchwert von rund 2,8 Mio Euro auf.

(2) Der LRH stellt fest, dass sich der für das Grundvermögen der Straßen auf Beschluss der Salzburger Landesregierung angesetzte Wert von 3 Euro pro m² wesentlich vom gutachterlich ermittelten Wert von rund 15 Euro pro m² unterschied. Der für das Grundvermögen der Landesstraßen angesetzte Wert war dadurch um rund 278 Mio Euro niedriger als der gutachterlich ermittelte Wert.

Der LRH stellt fest, dass innerhalb der Gruppe Grundstücke zu Straßenbauten unterschiedliche Bewertungsmethoden verwendet wurden. Dem LRH ist die sachliche Rechtfertigung für die Verwendung unterschiedlicher Bewertungsmethoden nicht ersichtlich.

Dies betrifft im Speziellen den pauschalen Ansatz von 3 Euro pro m², der lediglich zur Bewertung des Grundvermögens der Landesstraßen nicht aber der Pinzgauer Lokalbahn herangezogen wurde.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung Folgendes fest:*

Zu Absatz 1 der Feststellungen des LRH sei anzumerken, dass dieser einheitlichen Bewertung eine intensive Diskussion auf der Ebene der Landesfinanzreferenten vorangegangen sei. Die Landesfinanzreferentenkonferenz habe dazu in ihrer Tagung am 9.11.2018 auszugsweise beschlossen: „Die Landesfinanzreferentenkonferenz erachtet eine möglichst einheitliche Vorgangsweise für die Länder, welche noch über keine Eröffnungsbilanz gemäß VRV 2015 verfügen und nicht kurz vor der Fertigstellung einer solchen stehen, bei der Bewertung von Straßengrund und -aufbau als sinnvoll.“

Beweggrund der Länder für diese einheitliche Vorgangsweise sei, keine Immobilienblase durch Bewertung vorhandenen Straßengrundes und -aufbaus (inkl Brücken, Tunnel, Galerien, Mauern, Steinschlagnetze etc) herbeizuführen. Damit werde unter anderem kein getreues Bild der Vermögenssituation erzeugt, weil diese Liegenschaften und Grundstückseinrichtungen weder anderweitig nutz- noch veräußerbar seien und daher keine realisierbaren Vermögenswerte darstellen würden. Als Parameter für diese Bewertung seien grundsätzlich eine Bandbreite von 1 bis 3 Euro pro m² für nicht abnutzbaren Straßengrund festgelegt.

Angemerkt sei dazu, dass die gewählten 3 Euro pro m² am oberen Ende der genannten Bandbreite lägen. Insbesondere Wien habe diesen Beschluss nur deshalb mittragen können, weil eine Bandbreite von 1 bis 3 Euro pro m² festgelegt wurde. Wien beabsichtige nämlich, aus den im zitierten Beschlusstext genannten Gründen lediglich 1 Euro pro m² anzusetzen. Es gäbe also sehr wohl einen sachlichen Hintergrund für diese gewählte Vorgangsweise.

Der Kritik des Landesrechnungshofes hinsichtlich der unterschiedlichen Bewertungsmethoden (gemeint ist die unterschiedliche Behandlung des Grundvermögens bei Landesstraßen und Pinzgauer Lokalbahn) könne ein wesentlicher Aspekt entgegengehalten werden:

- *Bei den Straßen seien die Flächen (der Grund und Boden), auf denen betriebsnotwendige Bauten errichtet seien, getrennt bewertet worden (diese seien auch in vielen Fällen nicht als Verkehrsfläche, sondern als Bauland ausgewiesen).*
- *Bei der Pinzgauer Lokalbahn (PLB) seien sämtliche Betriebsbauten (Bahnhöfe, Lagergebäude etc) im Bereich der als Verkehrsfläche gewidmeten Flächen der PLB situiert. Die Bodenwerte der bebauten Flächen seien nicht zuletzt wegen des räumlichen Gefüges und der engeren Standort-Bindung der Infrastrukturen nicht gesondert ermittelt worden.*

Damit könne die unterschiedliche Behandlung dieser beiden Anlagegüter begründet werden.

- (4) Der LRH hält fest, dass seine Feststellungen vom Amt der Salzburger Landesregierung offenbar zum Teil verkannt wurden.

Der LRH kritisierte nicht - wie in der Gegenäußerung zum Ausdruck gebracht - die sachliche Rechtfertigung des Ansatzes von 3 Euro pro m² für das Grundvermögen der Landesstraßen. Er stellte lediglich das Ausmaß der Abweichung vom ursprünglich mittels Gutachten ermittelten Wert fest (siehe Absatz 1 der Feststellungen).

Der LRH kritisierte vielmehr die fehlende sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Vorgehensweise der Bewertung des Grundvermögens der Landesstraßen versus des Grundvermögens der Pinzgauer Lokalbahn. Der LRH anerkennt allerdings das Argument des Amtes der Salzburger Landesregierung, dass bei der Pinzgauer Lokalbahn auch die Bodenflächen der dazugehörigen Betriebsbauten mitbewertet worden seien. Diesbezüglich wäre entsprechend zwischen Gleisbauten und Betriebsbauten zu differenzieren.

5.2.1.4 Bauliche Anlagen zu Straßenbauten

- (1) In der Gruppe bauliche Anlagen zu Straßenbauten bildeten die Werte für Tunnel, Galerien und Brücken die wesentlichen Positionen. Die Werte für sonstige Brücken (etwa Holzbrücken), Orientierungssysteme und Lärmschutzwände waren von untergeordneter Bedeutung.

Bauliche Anlagen zu Straßenbauten		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
Bauliche Anlagen zu Straßenbauten	975.256	966.441
Tunnel, Galerien	412.929	407.523
Brücken	545.871	542.270
Sonstige Brücken	605	605
Orientierungssysteme	4.359	4.464
Lärmschutzwände	11.493	11.580

Tabelle 10: Bauliche Anlagen zu Straßenbauten

Die erstmalige Bewertung der Tunnel, Galerien und Brücken erfolgte ursprünglich zur Gänze unter Verwendung vereinfachter Bewertungsverfahren gemäß § 39 Abs 6 VRV 2015.

Wie bereits bei den Straßenbauten ausgeführt, erhob der LRH, dass drei in den letzten Jahren neu errichtete Straßenabschnitte auf Bestreben der Abteilung 6 zu tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt wurden. Die in der übergebenen Eröffnungsbilanz unter den Straßenbauten aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten enthielten auch Kosten für auf diesen Straßenabschnitten neu errichtete Tunnel und Brücken. Auf Anregung des LRH wurden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der korrigierten Eröffnungsbilanz auf die verschiedenen Anlagen aufgeteilt. Anstelle der ursprünglich pauschal ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser neu errichteten Tunnel und Brücken wurden die tatsächlichen Werte gebucht. Analog zu den Straßenbauten erhob der LRH, dass auch nach den Umbuchungen in der korrigierten Eröffnungsbilanz Fehler in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten enthalten waren, da grundbezogene Kosten teilweise nicht eliminiert wurden.

Die übrigen nicht im Zuge der Neubauvorhaben errichteten Tunnel, Galerien und Brücken wurden unter Verwendung vereinfachter Bewertungsverfahren bewertet:

- Den Ausgangspunkt für die vereinfachte Ermittlung der Verkehrswerte der **Tunnel** bildeten fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die durch eine Multiplikation der durchschnittlichen Kosten von 1.000 Euro pro m² mit der Fläche der Tunnelumrundung errechnet wurden. Die Durchschnittskosten erhob die Abteilung 6 anhand von in den vergangenen Jahren fertiggestellten Tunnelbauten. Auf Basis der

fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Errichtungszeitpunkte der Tunnel wurden die Buchwerte unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 100 Jahren näherungsweise ermittelt. Die näherungsweise Ermittlung war erforderlich, weil Tunnel in Zeitabständen von rund 50 Jahren generalsaniert werden müssen und Zeitpunkt und Ausmaß der in der Vergangenheit getätigten Sanierungen größtenteils nicht mehr bekannt waren. Da die Tunnel entsprechend der Anlage 7 der VRV 2015 auf 70 Jahre abgeschrieben werden sollen, musste auf Basis des näherungsweise ermittelten Buchwertes ein fiktives Anschaffungsdatum errechnet werden.

Die Landesbuchhaltung beurteilte den Leasingvertrag des Kienbergwandtunnels als operatives Leasingverhältnis. Diese Beurteilung schloss folglich eine Aktivierung des Tunnels beim Land als Leasingnehmer aus. Der LRH erhob, dass zwei von drei Teilen des Kienbergwandtunnels in der übergebenen Eröffnungsbilanz aktiviert waren. Der LRH wies im Zuge der Prüfung auf diesen Umstand hin. Eine entsprechende Änderung durch die Landesbuchhaltung in der korrigierten Eröffnungsbilanz erfolgte nicht.

Der LRH erhob, dass der Tunnel Hinterglemm mit einem Buchwert von rund 13,8 Mio Euro in der Eröffnungsbilanz aktiviert war. Der Tunnel Hinterglemm wurde in den Jahren 1990 bis 1991 durch die Gemeinde Saalbach-Hinterglemm errichtet. Die zum Zeitpunkt der Errichtung in Aussicht gestellte Übernahme als Landesstraße erfolgte bis Prüfungsende nicht. Grund dafür war, dass weiterhin Schäden am Tunnel infolge von Baugrundrisiken und geologischen Gebirgsveränderungen auftraten. Entsprechend dem zwischen dem Land Salzburg und der Gemeinde Saalbach-Hinterglemm abgeschlossenen Erhaltungsübereinkommen übernahm das Land Salzburg die Erhaltung des Tunnels. Die Kosten für Erneuerungen der Tunnelausrüstungen waren durch das Land Salzburg und die Gemeinde Saalbach-Hinterglemm zu gleichen Teilen zu tragen. Darüber hinaus hatte die Gemeinde Saalbach-Hinterglemm sämtliche Kosten für Instandsetzungen infolge der Baugrundrisiken und geologischen Gebirgsveränderungen zu tragen. Der LRH wies im Zuge der Prüfung daraufhin, dass als Voraussetzung für die Bilanzierung des Tunnels Hinterglemm das wirtschaftliche Eigentum des Tunnels beim Land Salzburg liegen muss. Diesbezüglich sollte die Landesbuchhaltung den Sachverhalt sowie die betreffenden Verträge nochmals überprüfen.

- Die Ausgangsbasis für die Ermittlung der Verkehrswerte der **Galerien** bildeten fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die durch eine Multiplikation der durchschnittlichen Kosten von 20.812 Euro pro Laufmeter mit der Länge der Galerien errechnet wurden. Die Abteilung 6 erhob die Durchschnittskosten anhand von in den vergangenen Jahren fertiggestellten Bauvorhaben von Galerien. Die Buchwerte wurden auf Basis der fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Errichtungszeitpunkte in der übergebenen Eröffnungsbilanz unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 100 Jahren näherungsweise ermittelt. Die näherungsweise Ermittlung war erforderlich, weil Galerien in Zeitabständen von ungefähr 30 bis 40 Jahren generalsaniert werden müssen und Zeitpunkt und Ausmaß der in der Vergangenheit getätigten Sanierungen großteils nicht mehr bekannt waren. Der LRH forderte im Zuge der Prüfung eine entsprechende Begründung für die Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 100 Jahren zur näherungsweisen Ermittlung der Verkehrswerte der Galerien. Daraufhin prüfte die Landesbuchhaltung in Abstimmung mit der Abteilung 6 die Vorgangsweise und stellte fest, dass diese keine realistischen Werte ergab. Die zur näherungsweisen Ermittlung der Verkehrswerte herangezogene Nutzungsdauer wurde daraufhin für die korrigierte Eröffnungsbilanz auf 70 Jahre geändert und der Buchwert entsprechend angepasst. Der LRH erhob, dass die Korrektur der Buchwerte der Galerien bei lediglich 13 der 14 Galerien durchgeführt wurde. Da die Galerien entsprechend der Anlage 7 der VRV 2015 auf 70 Jahre abgeschrieben werden, musste kein fiktives Anschaffungsdatum errechnet werden.
- Zur Ermittlung der Verkehrswerte der **Brücken** wurden die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten über eine Multiplikation der durchschnittlichen Kosten von 3.057 Euro pro m² mit der Fläche der Brücken errechnet. Die Abteilung 6 erhob die Durchschnittskosten anhand von in den vergangenen Jahren fertiggestellten Brücken. Auf Basis der fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Errichtungszeitpunkte wurden die Buchwerte unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 100 Jahren näherungsweise ermittelt. Die näherungsweise Ermittlung der Verkehrswerte war erforderlich, weil Brücken in Zeitabständen von ungefähr 30 bis 40 Jahren umfangreich generalsaniert werden müssen und Zeitpunkt und Ausmaß der in der Vergangenheit getätigten Sanierungen großteils nicht mehr bekannt waren. Da die Brücken in weiterer Folge entgegen der Anlage 7 der VRV 2015 auf 40 Jahre abgeschrieben werden, musste auf Basis des näherungsweise ermittelten Buchwertes ein fiktives Anschaffungsdatum errechnet werden.

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Bereich der baulichen Anlagen zu Straßenbauten unvollständig war und teilweise nicht der tatsächlich gewählten Vorgehensweise entsprach. Dies betraf insbesondere die Beschreibung und Begründung der Vorgehensweise zur näherungsweisen Ermittlung der Verkehrswerte der Tunnel, Brücken und Galerien.

- (2) Der LRH stellt fest, dass die Werte der neu errichteten Tunnel und Brücken sowohl bei den Straßenbauten auf Basis tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie bei den Tunneln und Brücken zu pauschal ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der übergebenen Eröffnungsbilanz enthalten waren. Auf Anregung des LRH wurde eine Korrektur durchgeführt und die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei den Tunneln und Brücken erfasst. Der LRH kritisiert, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch in der korrigierten Eröffnungsbilanz fehlerhaft waren, da diese weiterhin grundbezogene Kosten enthielten.

Der LRH stellt fest, dass aufgrund von Prüfungsfeststellungen die vereinfachte Ermittlung der Buchwerte der Galerien geändert wurde. Der LRH kritisiert, dass die entsprechenden Änderungen der Buchwerte nicht zur Gänze umgesetzt wurden.

Der LRH stellt fest, dass der Leasingvertrag des Kienbergwandtunnels - entgegen der Ansicht der Landesbuchhaltung - als Finanzierungsleasing zu qualifizieren gewesen wäre. Folglich wäre der Kienbergwandtunnel beim Land Salzburg als Leasingnehmer in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen.

Der LRH kritisiert, dass, obwohl die Landesbuchhaltung den Leasingvertrag des Kienbergwandtunnels als operatives Leasingverhältnis einstufte, trotzdem zwei von drei Teilen dieses Tunnels in der Eröffnungsbilanz aktiviert waren.

Der LRH stellt fest, dass der Tunnel Hinterglemm mit einem Buchwert von rund 13,8 Mio Euro in der Eröffnungsbilanz aktiviert war. Nach Ansicht des LRH liegt das wirtschaftliche Eigentum insbesondere unter Berücksichtigung des zwischen dem Land Salzburg und der Gemeinde Saalbach-Hinterglemm geschlossenen Erhaltungsübereinkommens bei der Gemeinde Saalbach-Hinterglemm. Der LRH empfiehlt, den Tunnel Hinterglemm auf Basis der derzeitigen Sachlage nicht in der Eröffnungsbilanz des Landes Salzburg auszuweisen.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Bereich der baulichen Anlagen zu Straßenbauten unvollständig war und teilweise nicht der tatsächlich gewählten Vorgehensweise entsprach. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz.

Der LRH stellt fest, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie keine Begründung für die Zugrundelegung von Nutzungsdauern, die von der Anlage 7 der VRV 2015 abwichen (etwa bei den Brücken), enthielt. Der LRH fordert die Aufnahme entsprechender Begründungen in die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung Folgendes mit:*

Zu den noch nicht korrigierten Werten der grundstücksbezogenen Kosten bei den mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerteten Großbaumaßnahmen werde auf die Stellungnahme zu Punkt 5.2.1.2 verwiesen.

Eine Korrektur der Bewertung der Galerien sei notwendig geworden, da sich im Zuge der Prüfung und der Diskussion mit den technischen Experten herausstellte, dass die Behandlung von Galerien analog wie Tunnel nicht den technischen Gegebenheiten entspreche. Eine Neubewertung sei vorgenommen worden.

Zur Behandlung der Leasinganlagen dürfe auf die Stellungnahme zu Punkt 9.2.1 verwiesen werden.

Der Empfehlung, den Tunnel Hinterglemm nicht im Anlagevermögen des Landes Salzburg zu führen, könne nicht vorbehaltlos gefolgt werden. Der Vertrag zwischen dem Land Salzburg und der Gemeinde Saalbach-Hinterglemm sehe für den Umfahrungstunnel folgendes vor: „Mit Vertragsunterfertigung übernimmt die Landesstraßenverwaltung weiterhin die Erhaltung des Straßenteilstückes von km 16,600 bis km 17,646 (Tunnel Hinterglemm inkl Hasenaubücke bzw Wiesembrücke). Die Haftung gemäß § 1319a ABGB obliegt daher dem Halter, in diesem Fall dem Land Salzburg, Landesstraßenverwaltung.“ Es sei zu überlegen, ob dem Land nicht auf Grund der Haftungsverhältnisse und der Pflicht zur Unterhaltung des Tunnels wirtschaftliches Eigentum zuzuordnen sei. Die Landesbuchhaltung halte eine ausführlichere Diskussion und Abstimmung mit der zuständigen Fachabteilung und der Gemeinde, die ebenso vor der Frage

der Bilanzierung stehen werde, für notwendig. Bei Bedarf erfolge eine Eröffnungsbilanzkorrektur innerhalb der nächsten fünf Jahre.

Die Dokumentation zur Bewertung des Straßenvermögens sei angepasst worden.

5.2.1.5 Sonstige Grundstückseinrichtungen

- (1) In der Gruppe sonstige Grundstückseinrichtungen bildeten die Schienenanlagen der Pinzgauer Lokalbahn (Unter- und Oberbau) die wesentlichen Positionen. Darüber hinaus waren unter anderem Sendeanlagen, Salzsilos und Soleanlagen sowie Schutzbauten gegen Steinschlag und Lawinen unter den sonstigen Grundstückseinrichtungen ausgewiesen.

Sonstige Grundstückseinrichtungen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
Sonstige Grundstückseinrichtungen	45.475	45.309
Sendeanlagen	6.261	6.348
Schienenanlagen Pinzgauer Lokalbahn Unterbau	13.446	13.226
Schienenanlagen Pinzgauer Lokalbahn Oberbau	15.368	14.708
Salzsilos	1.557	1.557
Soleanlagen	337	337
Schutzbauten	7.818	7.829
Spiel- und Sportanlagen	688	1.303

Tabelle 11: Sonstige Grundstückseinrichtungen

Der LRH prüfte die Bewertung der Schienenanlagen der Pinzgauer Lokalbahn, die über ein vereinfachtes Bewertungsverfahren gemäß § 39 Abs 6 VRV 2015 erfolgte. Auf Basis von Vergleichswerten der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Unter- und Oberbau der Schienenanlagen aus dem Jahr 2010 wurden in Abhängigkeit des tatsächlichen Baujahres die indexierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt. Die Buchwerte wurden auf Basis der indexierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und des tatsächlichen Baujahres unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 70 Jahren für den Unterbau bzw 33 Jahren für den Oberbau ermittelt.

Der LRH erhob, dass in der übergebenen Eröffnungsbilanz Abschreibungen im Ausmaß von einem Jahr bei der Ermittlung der Buchwerte zum 1. Jänner 2018 nicht berücksichtigt waren. Dieser Fehler wurde auf Anregung des LRH in der korrigierten Eröffnungsbilanz berichtigt.

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz zu den sonstigen Grundstückseinrichtungen großteils fehlte. Dies betraf etwa die Beschreibung der Bewertungsmethodik der Schienenanlagen der Pinzgauer Lokalbahn.

- (2) Der LRH stellt fest, dass aufgrund von Prüfungsfeststellungen eine Korrektur der Buchwerte der Schienenanlagen der Pinzgauer Lokalbahn für den Unter- und Oberbau durchgeführt wurde.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz bei den sonstigen Grundstückseinrichtungen unvollständig war. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass die fehlende Beschreibung der Bewertungsmethodik der Schienenanlagen der Pinzgauer Lokalbahn nachgereicht werde.*

5.2.2 Gebäude und Bauten

- (1) Die im wirtschaftlichen Eigentum des Landes Salzburg stehenden Gebäude und Bauten wurden in Abhängigkeit der Nutzung in verschiedene Gruppen untergliedert.

Gebäude und Bauten		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
A.II.2 Gebäude und Bauten	298.879	309.343
Verwaltungsbauten	52.078	51.308
Bildungsbauten	107.133	107.505
Kulturbauten	20.704	31.767
Sozialbauten und Betreuungszentren	11.406	11.467
Gesundheitsbauten	66.869	66.869
Sportbauten- und anlagen	11.354	11.295
Werkbauten und Lager	17.347	17.345
Land- und forstwirtschaftliche Gebäude	7.932	7.732
Wohn-, Geschäfts- und Betriebsbauten	4.055	4.054

Tabelle 12: Gebäude und Bauten

Die einzelnen Gruppen wurden in Abhängigkeit der Bauart in verschiedene Anlagenklassen weiter unterteilt, da die in der Anlage 7 der VRV 2015 vorgesehenen Nutzungsdauern nach der Bauart der Gebäude und Bauten differieren.

Entsprechend der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz konnten Gebäude und Bauten mit kulturellem Wert Kulturbauten oder Kulturgüter darstellen. Kulturbauten wurden unter den Gebäuden und Bauten ausgewiesen. Kulturgüter wurden als gesonderter Posten erfasst. Stand die wirtschaftliche Nutzung der Gebäude und Bauten im Vordergrund, erfolgte eine Zuordnung zu den Kulturbauten. War die Erhaltung der Gebäude aufgrund ihrer historischen, kulturellen oder technologischen Qualität ausschlaggebend, erfolgte eine Zuordnung zu den Kulturgütern. Den Kulturgütern zugeordnet wurden die Festung Hohensalzburg, die Alte Residenz, die Neue Residenz, die Burg Hohenwerfen, die Festung Kniepass, die Burg Mauterndorf, die historischen Gebäude des Salzburger Freilichtmuseums, der Residenzbrunnen, die Mariensäule sowie die Pferdeschwemmen (siehe Punkt 5.2.6).

Da die Anschaffungskosten nur in wenigen Fällen vorlagen, erfolgte die Bewertung der Gebäude und Bauten ausschließlich unter Verwendung vereinfachter Bewertungsverfahren im Sinne des § 39 Abs 5 VRV 2015. In Abhängigkeit der Nutzung der Gebäude und

Bauten erfolgte die Bewertung nach dem Sachwert-, Ertragswert- oder Vergleichswertverfahren. Die Bewertung führte die Abteilung 6 mit gutachterlicher Unterstützung durch.

Der LRH zog zur Prüfung der Bewertung der Gebäude und Bauten eine Stichprobe von 20 Anlagen und fand umfangreiche Fehler in der Bewertung. Die Fehler betrafen insbesondere die Übertragung bzw Migration falscher Werte und Parameter in SAP wie auch die Berechnungen.

Aufgrund der Erhebungen des LRH wurden für 9 von 20 in der Stichprobe enthaltenen Gebäuden und Bauten Änderungen vorgenommen. Das Ausmaß der Änderungen umfasste rund 8,4 Mio Euro bzw 8 % des ursprünglichen Buchwertes der in der Stichprobe enthaltenen Gebäude und Bauten.

Als Folge des umfangreichen Korrekturbedarfes bei den in der Stichprobe enthaltenen Anlagen überprüfte die Abteilung 6 den Großteil der Bewertung der Gebäude und Bauten. Dabei wurden weitere Fehler festgestellt und in der korrigierten Eröffnungsbilanz bei rund 15 % aller Gebäude und Bauten die Bewertung geändert.

Der LRH erhob, dass bei kürzlich fertig gestellten Gebäuden und Bauten auf den Ansatz der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten verzichtet wurde, obwohl diese vorhanden waren. Dies steht im Gegensatz zur Vorgehensweise bei den kürzlich fertiggestellten Straßenbauten, Tunnel oder Brücken.

Der LRH erhob, dass ein Großteil der Gebäudebewertungen zum Stichtag 30. Juni 2017 erfolgte, aber keine laufende Abschreibung der ermittelten (Buch-)Werte bis zum Erstellungstichtag der Eröffnungsbilanz 1. Jänner 2018 vorgenommen wurde.

Einen Sonderfall bildeten die Gebäude und Bauten der **SALK**. Im Zuge der Gründung der SALK im Jahre 2003 erfolgte keine Übertragung des zivilrechtlichen Eigentumes der zum damaligen Zeitpunkt bestehenden Gebäude und Bauten vom Land Salzburg an die SALK. Vielmehr waren die betreffenden Gebäude und Bauten Gegenstand des Pachtvertrages zwischen dem Land Salzburg und der SALK. Darüber hinaus wurde der SALK im Gründungsvertrag ein Nutzungsrecht für das unbewegliche Anlagevermögen - und damit auch der Gebäude und Bauten - eingeräumt und gleichzeitig die Verpflichtung zur Erhaltung

erteilt. In weiterer Folge waren notwendige Neu- und Zubauten von der SALK entsprechend des Gründungsvertrages nach Maßgabe der Investitionspläne auf eigene Rechnung und eigene Kosten herzustellen. Darüber hinaus gehende Vereinbarungen hinsichtlich Errichtung der Zu- und Neubauten zwischen dem Land Salzburg und der SALK wurden nicht getroffen.

Der LRH erhob, dass sämtliche seit der Gründung von der SALK für Gebäude und Bauten getätigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Bilanz der SALK aktiviert wurden. Die zum Zeitpunkt der Gründung der SALK bereits bestehenden Gebäude und Bauten wurden in die Eröffnungsbilanz eingestellt. Die Ermittlung der Werte erfolgte durch die Abteilung 6 in Zusammenarbeit mit der SALK anhand der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude und Bauten, die von der SALK auf Basis vorhandener Projektaufzeichnungen zur Verfügung gestellt wurden. Ausgehend von diesen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wurden die Buchwerte auf Basis des Baujahres unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 40 Jahren ermittelt. Diese Buchwerte wurden in weiterer Folge durch die Technikabteilung der SALK plausibilisiert und gegebenenfalls angepasst.

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Bereich der Gebäude und Bauten teilweise unvollständig war.

- (2) Der LRH stellt zur Bewertung der Gebäude und Bauten fest, dass die gewählten (vereinfachten) Bewertungsverfahren fundiert und sachlich gerechtfertigt waren. Der LRH kritisiert allerdings die umfangreichen Fehler in der Umsetzung bzw Anwendung dieser Bewertungsverfahren. Der LRH weist darauf hin, dass aufgrund von im Zuge der Prüfung festgestellten Fehler in der korrigierten Eröffnungsbilanz bei rund 15 % aller Gebäude und Bauten Änderungen vorgenommen werden mussten.

Der LRH stellt fest, dass ein Großteil der Gebäudebewertungen zum Stichtag 30. Juni 2017 erfolgte, aber keine Berücksichtigung einer laufenden Abschreibung der ermittelten (Buch-)Werte bis zum Stichtag 1. Jänner 2018 vorgenommen wurde.

Der LRH stellt fest, dass bei kürzlich fertig gestellten Gebäuden und Bauten auf den Ansatz der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten verzichtet wurde, ob-

wohl diese vorhanden waren. Der LRH kritisiert, dass die Vorgehensweise insofern uneinheitlich war, als bei kürzlich fertiggestellten Straßenbauten, Tunnel oder Brücken die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt wurden.

Der LRH weist darauf hin, dass die zum Zeitpunkt der Gründung der SALK im Jahr 2003 bereits bestehenden Gebäude und Bauten in der Eröffnungsbilanz des Landes Salzburg aktiviert wurden. Sämtliche seit der Gründung von der SALK in Zusammenhang mit bereits bestehenden oder neu errichteten Gebäuden und Bauten getätigten Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge wurden stets in der Bilanz der SALK aktiviert.

Der LRH stellt fest, dass die für die Bilanzierungsfähigkeit erforderliche Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentumes der Gebäude und Bauten der SALK auf Basis der vertraglichen Grundlagen unklar war. Grundsätzlich gilt: Ist die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentumes zweifelhaft, ist für die Bilanzierungsfähigkeit der Vermögensgegenstände auf das zivilrechtliche Eigentum abzustellen. Bei einem Großteil der Gebäude und Bauten der SALK liegt das zivilrechtliche Eigentum beim Land Salzburg.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Bereich der Gebäude und Bauten unvollständig war. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung Folgendes fest:*

Die teilweise Fehlerhaftigkeit der ursprünglich verwendeten Werte habe sich zum Großteil nicht aus Mängeln bei der Anwendung der Bewertungsverfahren ergeben, sondern aus Mängeln hinsichtlich der Qualitätssicherung bei der Datenübertragung (Migration) in das SAP. Die Fehler seien zwischenzeitlich nach den Hinweisen des LRH korrigiert worden.

Die unterschiedliche Vorgehensweise der Ermittlung der Wertansätze bei kürzlich fertiggestellten Gebäuden und Bauten sowie kürzlich fertiggestellten Straßenbauten, Tunnel und Brücken (vereinfachte Bewertungsverfahren versus tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten) sei jedoch begründet:

- *In den Übergangsbestimmungen der VRV 2015 sei vorgesehen, dass Gebäude und Bauten „auch zum beizulegenden Zeitwert, auf Basis eines vorhandenen Gutachtens, nach einer internen plausiblen Wertfeststellung, mit Durchschnittswerten von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden mit ähnlicher Funktionalität...“ bewertet werden könnten.*
- *Aus den Bestimmungen der VRV 2015 sei implizit eine Bevorzugung des Marktwerts für Immobilien („fair value“, „true and fair view“) für die Werte der Eröffnungsbilanz abzuleiten.*
- *Eine Marktwertfeststellung bei Straßenbauten, Tunneln oder Brücken sei nur schwer möglich.*
- *Der Marktwert liege aus unterschiedlichen Gründen bei den gegenständlichen Gebäuden im Regelfall unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Damit entspräche die gewählte Vorgehensweise auch der Sorgfaltspflicht bzw dem Vorsichtsprinzip/Niederstwertprinzip bei der Bilanzerstellung.*
- *Ein weiterer Vorteil der gewählten Vorgehensweise betreffe die Einheitlichkeit der Vorgehensweise und damit die Vergleichbarkeit von einzelnen Portfoliosegmenten bzw einzelnen Liegenschaften.*
- *Der Unterschied der Gebäude und Bauten zur Straßeninfrastruktur sei also insbesondere, dass hier Marktwerte vorhanden bzw leichter zu ermitteln seien.*

Zur Feststellung des LRH zur unvollständigen Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Bereich der Gebäude und Bauten sei Folgendes festgehalten:

- *Ein sehr wesentlicher Teil der Daten zu den Liegenschaften und Gebäuden habe im Rahmen der „Erstbewertung“ der Immobilien erst mit sehr hohem Aufwand beschafft werden müssen. Ein wesentlicher Bestandteil und Hilfe für die Datenaufnahme sei auch das im Aufbau begriffene Planarchiv des Landeshochbaus gewesen.*
- *Die Einführung eines professionellen Computer-Aided-Facility-Management-Systems beim Landeshochbau sei gestartet worden. Mittelfristig seien darin auch sämtliche im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz erfassten Immobilien-Daten transparent und leicht verfügbar gemacht. Eine in diesem Sinn verwendbare Dokumentation sämtlicher Landes-Immobilien sei dann vorhanden.*

Grundsätzlich sei zur Immobilienbewertung der Landesliegenschaften noch Folgendes angemerkt:

Bei der vom LRH (implizit geforderten) Detailgenauigkeit und Richtigkeit der Daten wären Bewertungen in der Qualität von Verkehrswertgutachten für alle Liegenschaften erforderlich gewesen. Dies hätte zumindest Kosten im sehr hohen sechsstelligen Euro-Bereich (möglicherweise im niedrigen siebenstelligen Euro-Bereich) nur für Gutachterskosten (ohne die erforderliche Detaillierung von Bestandsaufnahmen) erfordert. Für eine Eröffnungsbilanz-Erstellung sei dies weder wirtschaftlich noch zweckmäßig oder sparsam und entsprechend den Bestimmungen der VRV 2015 auch nicht erforderlich.

Weiters dürfe darauf hingewiesen werden, dass der Detaillierungsgrad und auch die methodischen Überlegungen weit über das in der VRV 2015 geforderte und von anderen Körperschaften angestrebte Niveau der Bewertung hinausgingen.

- (4) Der LRH widerspricht der in der Gegenäußerung getätigten Aussage des Amtes der Salzburger Landesregierung, dass aufgrund der vom LRH (implizit geforderten) Detailgenauigkeit und Richtigkeit der Daten Verkehrswertgutachten für alle Liegenschaften erforderlich gewesen wären. Der LRH hat weder explizit noch implizit die Detailgenauigkeit von Verkehrswertgutachten gefordert.

Vielmehr hat der LRH in Absatz 1 der Feststellungen festgehalten, dass die gewählten vereinfachten Bewertungsverfahren fundiert und sachlich gerechtfertigt waren. Die Kritik des LRH bezog sich lediglich auf die umfangreichen Fehler in der Umsetzung bzw. Anwendung innerhalb dieser Bewertungsverfahren und nicht auf die gewählten Bewertungsverfahren an sich.

5.2.3 Wasser- und Abwasserbauten und -anlagen

- (1) Das Land Salzburg wies Wasser- und Kanalisationsbauten im Ausmaß von rund 63.400 Euro in der korrigierten Eröffnungsbilanz aus. Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz betrafen die aktivierten Vermögensgegenstände im Wesentlichen Brunnen im Vermögen der landwirtschaftlichen Betriebe sowie hydrographische Messeinrichtungen. Die Aktivierung erfolgte auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Der LRH führte aufgrund der Unwesentlichkeit dieses Postens keine Prüfungshandlungen durch.

5.2.4 Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen

Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
A.II.5 Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen	28.144	29.539

Tabelle 13: Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen

- (1) Die technischen Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen gehören zu den Sachanlagen. Die Definition und Bewertung der technischen Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen ist in § 24 VRV 2015 geregelt. Laut Abs 1 sind Sachanlagen alle materiellen Posten, die länger als ein Finanzjahr genutzt werden. Die Bewertung erfolgt zu fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder bei unentgeltlichem Erwerb mit dem fortgeschriebenen beizulegenden Zeitwert. Vermögenswerte, die einer Wertminderung aufgrund Abnutzung unterliegen, werden linear abgeschrieben. Die Nutzungsdauern sind in der Anlage 7 der VRV 2015 definiert. Ergibt sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten der Sachanlage eine andere voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer, so ist gemäß § 19 Abs 10 VRV 2015 diese heranzuziehen und zu begründen.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie übernahm die Definition und Bewertung der VRV 2015 und grenzte die technischen Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen zum restlichen Sachanlagevermögen ab.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz führte ergänzend aus, dass aufgrund der auch in den letzten Jahren bestehenden Pflicht zur Inventarisierung die Daten zu den technischen Anlagen, Fahrzeugen und Maschinen bereits vorhanden waren. Laut Dokumentation wurden die Daten des Vorsystems vollständig überprüft, ergänzt und korrigiert und in SAP migriert. Weiters gab es laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz nur wenige Fälle in denen Ersatzwerte festgelegt wurden. Bestände, welche die vorgesehene Nutzungsdauer überschritten hatten, wurden mit dem Buchwert 0,0 Euro in SAP übernommen.

In der korrigierten Eröffnungsbilanz hatten die technischen Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen einen Buchwert von rund 29,5 Mio Euro. In diesem Bilanzposten waren viele Anlagenklassen definiert und Anlagen aktiviert. Hauptposten waren die Anlagenklassen der Maschinen und maschinellen Anlagen in Höhe von rund 22,1 Mio Euro. Davon stellten Anlagen in Tunnel, wie etwa Belüftungsanlagen und Brandmeldeanlagen, die betragsmäßig höchsten Posten dar.

Der LRH erhob, dass es im Zuge der Migration der Daten aus dem Vorsystem in SAP zu Differenzen kam. Nach Überarbeitung der Datenbasis führte die Landesbuchhaltung nachträgliche Aktivierungen durch, um die Differenzen zwischen dem Vorsystem und SAP auszuräumen. Auch wurden Maschinen nachträglich aktiviert, die den Kienbergwandtunnel betrafen. Diese wurden ursprünglich nicht aus dem Vorsystem in SAP übernommen.

Der LRH erhob im Rahmen der Prüfung der technischen Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen, dass Fahrzeuge mit Finanzierungsleasingverträgen nicht aktiviert wurden. Es handelte sich dabei um zwei Unimog-Fahrzeuge. Auf Anregung des LRH wurden die beiden Fahrzeuge nachträglich aktiviert.

Die verwendeten Nutzungsdauern stimmten teilweise nicht mit den Vorgaben der Anlage 7 der VRV 2015 überein. Dies führte zu einer unterschiedlichen Berechnung der Buchwerte. Der LRH wies darauf hin, diese Abweichung zu korrigieren oder, wie in § 19 Abs 10 VRV 2015 erlaubt, die Begründung einer anderen voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer zu dokumentieren. Aufgrund der Anmerkungen des LRH wurden Erläuterungen zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer von diversen Anlagen übermittelt. In einigen Fällen blieben die Abweichungen jedoch ungeklärt.

Ein weiterer Teil der Prüfungshandlungen des LRH war eine Durchsicht der Anlagenklassen. Hier erhob der LRH, dass in mehreren Fällen Anlagen in falschen Anlagenklassen aktiviert und dadurch falsche Nutzungsdauern verwendet wurden. Aufgrund der Anregungen des LRH wurde die größtenteils automatisch durchgeführte Übernahme überprüft und Umgliederungen vorgenommen. Nach erneuter Kontrolle erhob der LRH, dass es wieder zu falschen Einteilungen kam. Als Beispiel kann hier die Anlagenklasse Großrechen-systeme erwähnt werden, die diverse Anlagen enthielt, die der Anlagenklasse Arbeitsplatzausstattung zuzuordnen waren. Durch die abweichenden Nutzungsdauern der beiden Anlagenklassen würde sich daraus resultierend auch der Buchwert in der Vermögensrechnung ändern.

Auf Anregung des LRH überarbeitete die Landesbuchhaltung den Bilanzposten Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen. Im Rahmen dieser Nachkontrolle erhob die Landesbuchhaltung, dass einige IT-Anlagen doppelt im System enthalten waren. Dieser Fehler wurde korrigiert. Weiters stellte die Landesbuchhaltung fest, dass Bestände, die bereits unentgeltlich an die ASFINAG übergeben wurden, dennoch im Anlagevermögen enthalten waren. Diese Anlagen wurden nachträglich gelöscht.

Insgesamt wurden im Rahmen der Korrekturen 3.587 Anlagen gelöscht und 3.351 Anlagen im Bilanzposten Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen neu angelegt.

Der LRH zog eine Stichprobe im Bilanzposten technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen. Die Kontrolle des Aktivierungsdatums und der Anschaffungskosten ergab mehrere Differenzen. Die Abweichungen bzw nicht geklärten Angaben zum Aktivierungsdatum und den Anschaffungskosten hatten in weiterer Folge Auswirkungen auf die Buchwerte der Anlagen und somit den Gesamtwert des Bilanzpostens. Die Differenzen konnten bis zum Prüfungsende nicht geklärt werden. Laut Auskunft der Landesbuchhaltung wurden bereits in Zusammenhang mit der Anlageninventur Fehler bei der Übernahme des Aktivierungsdatums gefunden und soweit wie möglich korrigiert.

- (2) Im Bilanzposten technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu diversen Korrekturen bzw Nachbuchungen. So wurden aufgrund von Differenzen zwischen dem VORSYSTEM und SAP Anlagegüter, vergessene Tunnelanlagen sowie über Finanzierungsleasing angeschaffte Fahrzeuge nachaktiviert. Weiters

wurden Anlagen in andere Anlagenklassen umgegliedert und Begründungen zu abweichenden Nutzungsdauern nachträglich dokumentiert. Die Landesbuchhaltung führte die Anpassungen im Rahmen der Prüfung des LRH durch.

Der LRH prüfte die Einteilung der Anlagen in die verschiedenen Anlagenklassen. Ziel war es sicherzustellen, dass Anlagen mit der von der VRV 2015 vorgeschriebenen Nutzungsdauer verknüpft wurden. Der LRH teilte die festgestellten Differenzen der Landesbuchhaltung mit. Diese führte daraufhin Korrekturen durch. Nach erneuter Prüfung stellte der LRH jedoch fest, dass es hier trotz Korrekturen zu falschen Einteilungen in Anlagenklassen und somit falschen Nutzungsdauern und Buchwerten kam.

Die Abstimmung der in SAP hinterlegten Nutzungsdauern mit den vorgeschriebenen Nutzungsdauern laut VRV 2015 ergab Abweichungen. Auf Anregung des LRH legte die Landesbuchhaltung einige Erläuterungen zu den Abweichungen vor, die diese wirtschaftlich begründeten. Der LRH fordert, in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sämtliche abweichende Nutzungsdauern zu begründen und zu dokumentieren.

Die Stichprobe der Kontrolle des Aktivierungsdatums und der Anschaffungskosten ergab Abweichungen. Der LRH empfiehlt, bei Bedarf Maßnahmen einzuleiten, um derartige Fehler in Zukunft zu vermeiden.

Aufgrund der gefundenen Abweichungen stellt der LRH die Aussage in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz bezüglich der vollständigen Überprüfung der Daten aus dem Vorsystem in Frage.

Die Prüfung der Anlageninventur war im Rahmen der Prüfung der Eröffnungsbilanz zeitlich nicht möglich. Die durchgeführte Anlageninventur ist in einer gesonderten Prüfung näher zu untersuchen. Eine Prüfung der Anlageninventur ist im Prüfprogramm des LRH enthalten.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass die beschriebene Korrektur der Anlagenstammsätze bzw -werte der angeführten Bilanzpositionen nach bestem Wissen und Gewissen durchgeführt worden sei. Die Vielzahl der Fehler liege an der Strategie der Migration, die in Abstimmung mit den internen und externen SAP-Beratern gewählt worden sei. Aus den Listen der Inventur wurden nicht*

direkt Migrationsdatensätze erzeugt, da es sehr aufwendig gewesen wäre, die neuen Kontierungen (Kostenstelle, Standort, Ansatz, Anlagenklasse) manuell zuzuordnen. Es erschien sinnvoller, die Ergebnisse der Inventur in Dynamics einzuarbeiten (Ausscheidungen, etc), und aus dem Datenbestand in Dynamics Migrationslisten maschinell zu erzeugen. Die notwendigen Kontierungen für SAP seien auf Grund von Überleitungstabellen aus den Merkmalen in Dynamics hergeleitet worden. Dabei sei übersehen worden, dass der Datenbestand in Dynamics grundsätzlich von sehr schlechter Qualität war und dies mit der Inventur nicht vollständig saniert werden konnte. Hinzu kämen Unschärfen bei der Erstellung der Überleitungstabellen, sodass erhebliche Fehler erzeugt worden seien.

Mit der Korrektur im Rahmen der Eröffnungsbilanzprüfung sei versucht worden, einen Großteil der Fehler zu beheben. Das sei sicher auch gelungen, auch wenn nach wie vor Fehler bestehen, die im Rahmen der nächsten Inventur behoben werden müssen.

Die angeregte Aktualisierung der ebenfalls betroffenen Unterlagen (Bilanzdokumentation, Bilanzierungsrichtlinie etc) hinsichtlich der vollständigen Dokumentation erfolge, wie bereits mehrfach erwähnt, analog.

Der Empfehlung des Landesrechnungshofs nach Einleitung geeigneter Maßnahmen zur Qualitätssicherung werde durch die derzeit stattfindende strukturierte Prozessdokumentation samt zugehöriger IKS-Bewertung entsprochen.

5.2.5 Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung

Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
A.II.6 Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	3.649	3.583

Tabelle 14: Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung

- (1) Die Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung gehört zu den Sachanlagen. Die Definition und Bewertung der Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung ist in § 24 VRV 2015 geregelt. Laut Abs 1 sind Sachanlagen alle materiellen Posten, die länger als ein Finanzjahr genutzt werden. Die Bewertung erfolgt zu fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder bei unentgeltlichem Erwerb mit dem fortgeschriebenen beizulegenden Zeitwert. Vermögenswerte, die einer Wertminderung aufgrund Abnutzung unterliegen, werden linear abgeschrieben. Nutzungsdauern sind in der Anlage 7 der VRV 2015 definiert. Ergibt sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten der Sachanlage eine andere voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer, so ist gemäß § 19 Abs 10 VRV 2015 diese heranzuziehen und zu begründen.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie übernahm die Bewertungsdefinition der VRV 2015 und grenzte die Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung zum restlichen Sachanlagevermögen ab. Laut Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie diente die Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung dem administrativen Bereich im Gegensatz zu den technischen Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen, welche in der Produktion eingesetzt wurden.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz führte ergänzend aus, dass aufgrund der auch in den letzten Jahren bestehenden Pflicht zur Inventarisierung die Daten zur Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung bereits vorhanden waren. Laut Dokumentation wurden die Daten des Vorsystems vollständig überprüft, ergänzt und korrigiert und in SAP migriert. Es wurde festgehalten, dass es nur wenige Fälle gab, in denen Ersatzwerte verwendet werden mussten.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesene Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung hatte einen Buchwert von rund 3,6 Mio Euro. Hauptposten war die Anlagenklasse der Möbel in Höhe von rund 2,3 Mio Euro. Diese Anlagenklasse enthielt eine hohe Anzahl von Anlagen mit meist geringem Wert.

Der LRH erhob, dass es im Zuge der Migration der Daten aus dem Vorsystem in SAP zu Differenzen kam. Nach Überarbeitung der Datenbasis führte die Landesbuchhaltung Korrekturen durch, um die Differenzen zwischen dem Vorsystem und SAP auszuräumen.

Eine weitere Prüfungshandlung des LRH war die Durchsicht der Anlagenklassen. Dabei erhob der LRH, dass in mehreren Fällen Anlagen in falsche Anlagenklassen aktiviert und dadurch falsche Nutzungsdauern verwendet wurden. Aufgrund der Anregungen des LRH überprüfte die Landesbuchhaltung erneut die großteils automatische Übernahme der Anlagen. Es wurden 1.131 Anlagen gelöscht und 844 Anlagen in den Anlagenklassen der Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung neu angelegt.

Der LRH zog eine Stichprobe im Bereich der Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung. Die Kontrolle des Aktivierungsdatums und der Anschaffungskosten ergab mehrere Differenzen. In einigen Fällen konnten keine Belege (Rechnungen, Lieferscheine) zur Verfügung gestellt werden. Die Abweichungen bzw nicht geklärten Daten zum Aktivierungsdatum hatten in weiterer Folge Auswirkungen auf die Buchwerte der Anlagen und somit den Gesamtwert des Bilanzpostens. Die Differenzen konnten bis zum Prüfungsende nicht geklärt werden. Laut Auskunft der Landesbuchhaltung wurden bereits bei der Durchführung der Anlageninventur Fehler beim Aktivierungsdatum gefunden und diese soweit wie möglich korrigiert.

- (2) Im Bilanzposten Amts-, Betriebs- und Geschäftsausstattung kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu Korrekturen. So wurden aufgrund von Differenzen zwischen dem Vorsystem und SAP Anlagen nachaktiviert oder in andere Anlagenklassen umgegliedert.

Im Rahmen der Stichprobenprüfung stellte der LRH hinsichtlich des Aktivierungsdatums und der Anschaffungskosten Differenzen fest. Der LRH empfiehlt, bei Bedarf Maßnahmen einzuleiten, um derartige Fehler in Zukunft zu vermeiden.

Aufgrund der gefundenen Differenzen stellt der LRH die Aussage der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz bezüglich der vollständigen Überprüfung der Daten aus dem Vorsystem in Frage.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung verwies in der Gegenäußerung auf die Stellungnahme zu Punkt 5.2.4.*

5.2.6 Kulturgüter

- (1) Den Kulturgütern sind gemäß § 25 Abs 1 VRV 2015 Vermögenswerte zuzuordnen, die kulturelle, historische, künstlerische, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische, umweltpolitische oder ökologische Qualität besitzen und bei denen diese Qualität zum Wohl des Wissens und der Kultur durch die Gebietskörperschaft erhalten wird. Kulturgüter sind gemäß § 25 Abs 2 Satz 1 VRV 2015 zu den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sofern diese aus verlässlichen Unterlagen ermittelbar sind, oder zu Wertangaben in vorhandenen Gutachten oder nach einer internen plausiblen Wertfeststellung zu bewerten. Ist eine solche Bewertung nicht möglich, sind die entsprechenden Kulturgüter gemäß § 25 Abs 2 Satz 2 VRV 2015 in der Anlage 6h der VRV 2015 der nicht bewerteten Kulturgüter zu erfassen. Die Kulturgüter wurden in die Gruppen der unbeweglichen und beweglichen Kulturgüter unterteilt.

Kulturgüter		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
A.II.7 Kulturgüter	22.387	22.748
Kulturgüter unbeweglich	8.639	8.639
Kulturgüter beweglich	13.747	14.108

Tabelle 15: Kulturgüter

Die unbeweglichen Kulturgüter umfassten entsprechend der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Wesentlichen Gebäude und Bauten, bei denen die Erhaltung aufgrund ihrer historischen, kulturellen oder technologischen Qualität im Vordergrund stand. Der Großteil der unter den unbeweglichen Kulturgütern ausgewiesenen Gebäude und Bauten wurde den nicht bewerteten Kulturgütern zugewiesen (siehe Punkt 5.2.2). Als bewertete unbewegliche Kulturgüter waren bestimmte Vermögenswerte des Salzburger Freilichtmuseums sowie eine Büste ausgewiesen.

Die beweglichen Kulturgüter waren bisher in einem Vorsystem erfasst und wurden nach Kontrolle der inventarnutzenden Stellen in SAP migriert. Die Bewertung von beweglichen Kulturgütern erfolgte auf Basis der Anschaffungskosten, sofern diese im Vorsystem

vorhanden waren. Waren die Anschaffungskosten nicht verfügbar, wurden die beweglichen Kulturgüter mit dem Buchwert 0,0 Euro in SAP migriert. Zu den beweglichen Kulturgütern erfolgte keine Einzelfallprüfung des LRH.

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz zu den Kulturgütern unvollständig war und teilweise nicht der tatsächlich gewählten Vorgehensweise entsprach.

(2) Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Bereich der Kulturgüter unvollständig war und teilweise nicht der tatsächlich gewählten Vorgehensweise entsprach. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz.

(3) Das Amt der Salzburger Landesregierung verwies in der Gegenäußerung auf die Stellungnahme zu Punkt 5.2.4.

5.2.7 Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau

(1) Das Land Salzburg wies in der Eröffnungsbilanz bei den Anlagen in Bau Werte für in Bau befindliche Grundstückseinrichtungen und in Bau befindliche Gebäude und Bauten aus. Da das Land Salzburg keine Anzahlungen für Anlagen tätigte, waren in der Eröffnungsbilanz keine Anzahlungen auszuweisen.

Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
A.II.8 Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau	18.579	60.983
In Bau befindliche Straßenbauten (durch Dritte)	0	37.487
In Bau befindliche sonstige Grundstückseinrichtungen (durch Dritte)	18.409	15.926
In Bau befindliche Gebäude und Bauten (durch Dritte)	169	7.570

Tabelle 16: Geleistete Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau

Der LRH prüfte die unter den Anlagen in Bau ausgewiesenen Positionen stichprobenmäßig und erhob Fehler. Unter den Anlagen in Bau waren etwa auch grundbezogene Kosten oder laufende Aufwendungen enthalten, diese sind grundsätzlich nicht aktivierungsfähig. Darüber hinaus betrafen die aktivierten Beträge verschiedenste Anlagenklassen.

Der LRH erhob, dass das Konto "In Bau befindliche Straßenbauten (durch Dritte)" in der übergebenen Eröffnungsbilanz fälschlicherweise der Unterklasse Grundstücke, Grundstückseinrichtungen und Infrastruktur zugeordnet war. Auf Anregung des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine entsprechende Umgliederung in die Unterklasse der geleisteten Anzahlungen für Anlagen und Anlagen in Bau.

- (2) Der LRH erhob, dass die unter den Anlagen in Bau ausgewiesenen Positionen zahlreiche Fehler enthielten, weil etwa grundbezogene Kosten oder laufende Aufwendungen aktiviert wurden.

Der LRH fordert die Überprüfung und Berichtigung der unter den Anlagen in Bau ausgewiesenen Positionen.

Der LRH weist darauf hin, dass die auf den einzelnen Konten aktivierten Beträge verschiedenste Anlagenklassen betrafen und jedenfalls bei Umbuchung nach Erlangung der Betriebsbereitschaft der Anlagen entsprechend aufgeteilt werden müssen.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung Folgendes fest:*
- Der LRH verweise in seiner Kritik darauf, dass auf den Anlagen in Bau Kosten unterschiedlicher Anlagenklassen erfasst worden seien. Hierzu werde festgehalten, dass das genau der Zweck der Anlage in Bau sei. Da nicht jede Rechnung von vornherein eindeutig einer zukünftigen Anlage zugeordnet werden könne, werde erst einmal auf einer Anlage in Bau gesammelt. Nach Fertigstellung und Inbetriebnahme erfolge eine Verteilung auf die relevanten Anlagen.*

5.3 Aktive Finanzinstrumente/Langfristiges Finanzvermögen

Aktive Finanzinstrumente/Langfristiges Finanzvermögen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
A.III Aktive Finanzinstrumente/Langfristiges Finanzvermögen	161.172	161.172
A.III.1 Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente	4.298	0
A.III.2 Zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente	151.164	155.462
A.III.3 Partizipations- und Hybridkapital	16	16
A.III.4 Derivative Finanzinstrumente ohne Grundgeschäft	5.694	5.694

Tabelle 17: Aktive Finanzinstrumente/Langfristiges Finanzvermögen

- (1) Die Definition und Bewertung der aktiven Finanzinstrumente und des langfristigen Finanzvermögens ist in § 33 VRV 2015 und die Bestimmungen zu den derivativen Finanzinstrumenten in § 34 VRV 2015 geregelt. § 33 VRV 2015 regelt zudem, dass liquide Mittel, Forderungen und Beteiligungen von den aktiven Finanzinstrumenten ausgenommen sind.

Die VRV 2015 gliedert die aktiven Finanzinstrumente in zwei Gruppen. Die bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinstrumente sind jene mit festen oder bestimmbareren Zahlungen sowie einer festen Laufzeit, für die eine Absicht und Fähigkeit des Behaltens bis zur Endfälligkeit besteht. Die zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumente sind bei erstmaligem Ansatz als solche bestimmt worden. Beide Kategorien sind bei Anschaffung mit den Anschaffungskosten zu erfassen.

Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente werden am Rechnungsabschlussstichtag zu den Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der aufgelaufenen Differenz zwischen Anschaffungskosten und Erfüllungsbetrag bewertet.

Zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente sind gemäß § 33 Abs 5 Z 1 VRV 2015 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Eine Veränderung des Wertes ist in der Neubewertungsrücklage zu erfassen.

Ein weiterer Bilanzposten, welcher zu den aktiven Finanzinstrumenten und langfristigem Finanzvermögen zählt, ist das Partizipations- und Hybridkapital. Dieser Bilanzposten wird in der VRV 2015 nicht näher definiert.

Die derivativen Finanzinstrumente sind gemäß § 34 Abs 1 VRV 2015 Verträge, welche zum Austausch von Zinsen bzw Kapitalbeträgen eingegangen werden. Bezieht sich ein derivatives Finanzinstrument auf ein Grundgeschäft und bildet mit diesem eine wirtschaftliche Einheit (erfüllt es alle Voraussetzungen der AFRAC-Stellungnahme 15), hat gemäß § 34 Abs 2 VRV 2015 der Ansatz zusammen mit dem Grundgeschäft zu erfolgen. Jene Derivate, welche die Voraussetzungen für ein Sicherungsgeschäft nicht erfüllen, werden gemäß § 34 Abs 4 VRV 2015 mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie übernahm die Definition und Bewertung der VRV 2015. Die Richtlinie hielt zusätzlich fest, dass für die Kategorie der bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinstrumente der beizulegende Zeitwert als Wert in der Eröffnungsbilanz verwendet wurde. Dies wich von der VRV 2015 ab und war darauf zurückzuführen, dass der Kauf lange Zeit zurücklag und zu diesem Zeitpunkt andere Rechnungslegungsvorschriften galten. Für die Erstbewertung des Hybridkapitals bezog sich die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie, aufgrund des Fehlens von näheren Erläuterungen in der VRV 2015, auf die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Bilanzierung von Genussrechten und von Hybridkapital. In Hinblick auf Neubewertungsrücklagen interpretierte die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie die Eröffnungsbilanz als Erstbewertung. Daher bildete die Landesbuchhaltung keine Neubewertungsrücklagen, da diese laut § 19 Abs 12 VRV 2015 nur im Rahmen der Folgebewertung entstehen.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz gab einen Überblick über die verwendeten Kategorien der aktiven Finanzinstrumente und des langfristigen Finanzvermögens. Die Zuordnung der Wertpapiere in die Kategorien wurde unter Einbeziehung der Einschätzungen der vom Land beauftragten Wertpapierfirma durchgeführt.

Der in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesene Posten aktive Finanzinstrumente/langfristiges Finanzvermögen betrug rund 161,2 Mio Euro. Im Rahmen der Prüfung der Kriterien der Einteilung erhob der LRH eine falsche Kategorisierung. Auf Anregung des LRH wurden die bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinstrumente in

Höhe von rund 4,3 Mio Euro in der zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumente umgegliedert.

Die zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumente betrugen nach Korrekturen rund 155,5 Mio Euro. In dieser Kategorie stellten die Anleihen und die anleiheähnlichen Veranlagungen bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank in Höhe von rund 146,7 Mio Euro den größten Posten dar. In den zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten war das Investment "Anthracite" enthalten, welches mit den fiktiven Anschaffungskosten der Bewertung von Dezember 2012 aktiviert wurde. Grund für die unterlassene Neubewertung zur Eröffnungsbilanz war der Konkurs von Lehman Brothers International und die komplexe rechtliche Situation in diesem Zusammenhang. Vereinbartes Laufzeitende dieser Veranlagung war Ende Februar 2019.

Das ausgewiesene Partizipations- und Hybridkapital betrug rund 16.400 Euro und betraf das Genussrecht an der Gemeinnützige Pflegezentrum Salzburg GmbH. Es wurde in der Eröffnungsbilanz auf dem Konto Hybridkapital ausgewiesen. Der LRH erhob, dass es sich hierbei jedoch um Partizipationskapital handelte und der Ausweis auf dem Konto Partizipationskapital darzustellen war. Auf Anregung des LRH erfolgte eine Umbuchung durch die Landesbuchhaltung.

Die derivativen Finanzinstrumente ohne Grundgeschäft in Höhe von rund 5,7 Mio Euro entsprachen einem Zinsswap mit der Österreichischen Bundesfinanzierungsagentur (ÖBFA).

Das Land Salzburg war zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz insgesamt an zwölf Derivaten beteiligt. Im Rechnungsabschluss 2017 waren von diesen zwölf Derivaten zehn als Teil einer Bewertungseinheit und zwei Swaps mit der ÖBFA als freie derivative Finanzinstrumente ohne Grundgeschäft eingestuft. Im Rahmen der Eröffnungsbilanzprüfung legte die Abteilung 8 Unterlagen vor, die dem LRH bei der erstmaligen Anforderung im Jahr 2015 nicht zur Verfügung gestellt wurden. Nach Durchsicht und Neubewertung der Unterlagen kam der LRH zu dem Schluss, dass eines der beiden ÖBFA Darlehen und dessen Swap als Bewertungseinheit angesehen werden konnte. Somit wurden in der Eröffnungsbilanz elf der zwölf Derivate als Teile einer Bewertungseinheit eingestuft.

Bewertungseinheit bedeutet, dass das derivative Finanzinstrument sich auf ein Grundgeschäft bezieht und mit diesem eine wirtschaftliche Einheit bildet. Wirtschaftliche

Einheit bedeutet, dass die Wertentwicklung von Grund- und Sicherungsgeschäft diametral ist. Das Sicherungsgeschäft wirkt wie eine Versicherung. Der separate Ausweis des derivativen Finanzinstruments entfällt. Es wird nur das Grundgeschäft dargestellt.

Im Rahmen der Prüfung der derivativen Finanzinstrumente erhob der LRH, dass sieben Bewertungseinheiten mit endfälliger Zinszahlung vom Land Salzburg gehalten wurden. Die VRV 2015 sieht hier nicht nur die Darstellung der Finanzschuld des Grundgeschäftes zum Nominalwert vor, sondern ebenfalls einen Ausweis der aufgelaufenen Zinsen als Forderung und Verbindlichkeit aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft. Dies entsprach einem Betrag in Höhe von gesamt rund 46,2 Mio Euro. Die Beträge sind passivseitig als Forderung und Verbindlichkeit darzustellen, um eine VRV 2015 konforme Abbildung zu gewährleisten und die Transparenz der Risiken der derivativen Finanzinstrumente zu erhöhen. Aufgrund der Anregungen des LRH führte die Landesbuchhaltung für sechs der sieben Bewertungseinheiten eine Nachbuchung von insgesamt rund 45,2 Mio Euro durch. Bei der siebten Bewertungseinheit mit dem Schuldscheindarlehen mit einem Versicherungsunternehmen und dem Swap mit einer Bank handelt es sich um einen hoch komplexen Sachverhalt. Aufgrund der Einschätzung der Statistik Austria wurde ein Nominale in Höhe von 15,0 Mio Euro passiviert, das Disagio als aktive Rechnungsabgrenzung dargestellt und auf die Laufzeit verteilt und die aufgelaufene Forderung der Zinsabgrenzung passivseitig bilanziert.

Bezüglich der Derivate mit laufenden Zinszahlungen stellte der LRH fest, dass die Zinsabgrenzungen nicht bilanziert wurden. Basierend auf den Erhebungen des LRH nahm die Landesbuchhaltung Nachbuchungen in Höhe von rund 2,9 Mio Euro vor.

- (2) Im Bilanzposten aktive Finanzinstrumente und langfristiges Finanzvermögen kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu Korrekturen. So wurden Wertpapiere der Kategorie bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinstrumente in die Kategorie zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente umgegliedert. Weiters erfolgte eine Umbuchung des Hybridkapitals auf das Konto Partizipationskapital. Im Bereich der derivativen Finanzinstrumente wurden umfangreiche Prüfungen durchgeführt, die zu Nachbuchungen von aufgelaufenen Zinsen und Zinsabgrenzungen führten. Dem LRH wurden ergänzende Informationen zur Verfügung gestellt, aufgrund dessen es zu einer Neubewertung eines Sachverhaltes in Zusammenhang mit Bewertungseinheiten kam.

Im Rahmen der Prüfung der Bewertungseinheiten stellt der LRH fest, dass es bei der Bewertungseinheit betreffend des strukturierten Schuldscheindarlelehens mit einem Versicherungsunternehmen und dem Swap mit einer Bank zu Buchungen kam, die von der VRV 2015 abwichen. Es handelte sich um einen äußerst komplexen Sachverhalt, der einer detaillierten Prüfung unterzogen wurde. Der LRH stellt hierzu folgendes fest:

- Die Abteilung 8 folgte der Einschätzung der Statistik Austria, welche Aussagen über die Meldung für statistische Zwecke bzw die Einhaltung des ESVG traf. Der LRH hält fest, dass die VRV 2015 für die bilanzielle Darstellung ausschlaggebend ist.
- In diesem konkreten Fall führten die Buchungen und Darstellungen zu nur unwesentlichen Abweichungen in der Gesamtbetrachtung. Aus diesem Grund konnte eine Korrektur unterbleiben.
- Besonderes Augenmerk sollte bei derartigen Geschäften in Zukunft jedoch auf eine VRV 2015 konforme Buchung und Darstellung gelegt werden, um die benötigte Transparenz zu schaffen und der Komplexität der Sachverhalte zu entsprechen.

Der LRH regt eine Überarbeitung der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie an, da diese Erläuterungen enthielt, die von der VRV 2015 abweichen.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass in Entsprechung der Bewertungsvorschriften zu den Finanzschulden in § 32 Abs 4 VRV – Ausweisung von Finanzschulden mit dem Nominalwert - und in Abstimmung mit der Statistik Austria auch vor dem Hintergrund von EU-Strafzahlungen die im Vertrag des strukturierten Schuldscheindarlelehens ausgewiesene Nominale gemäß der Empfehlung der Statistik Austria beibehalten worden sei. Der Wert des Swaps sei in Abstimmung mit dem LRH nicht im Vermögenshaushalt aufgenommen worden, da der LRH auch die Ansicht teile, dass es sich um eine Bewertungseinheit handle.*

(4) Der LRH hält fest, dass sich das faktische Nominale aufgrund der vertraglichen Komplexität der Konstruktion wesentlich vom vertraglichen Nominale unterscheidet.

5.4 Beteiligungen

Beteiligungen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
A.IV Beteiligungen	963.278	928.876
A.IV.1 Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	558.021	536.646
A.IV.2 Beteiligungen an assoziierten Unternehmen	353.754	353.754
A.IV.3 Sonstige Beteiligungen	3.914	3.914
A.IV.4 Verwaltete Einrichtungen	47.589	34.561

Tabelle 18: Beteiligungen

- (1) Die Definition und Bewertung der Beteiligungen ist in § 23 VRV 2015 geregelt. Unter einer Beteiligung ist der Anteil der Gebietskörperschaft an einem Unternehmen oder eine von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtung mit eigener Rechtspersönlichkeit (Anstalten, Stiftungen und Fonds) zu verstehen. Beteiligungen an verbundenen sowie assoziierten Unternehmen, sonstige Beteiligungen und von der Gebietskörperschaft verwaltete Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sind gesondert auszuweisen. Ein verbundenes Unternehmen wird bei einem Anteil am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen von mehr als 50 % oder bei Kontrolle oder Beherrschung durch die Gebietskörperschaft angenommen. Ein assoziiertes Unternehmen liegt bei einem Kapitalanteil der Gebietskörperschaft zwischen 20 % und 50 % am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen des Unternehmens vor. Unterhalb der Grenze von 20 % handelt es sich um eine sonstige Beteiligung. Weiters werden unter den Beteiligungen verwaltete Einrichtungen (Anstalten, Stiftungen, Fonds) dargestellt. Die Kriterien für die Zuordnung zu den verwalteten Einrichtungen sind in § 23 Abs 6 VRV 2015 definiert.

Anteile an einem Unternehmen sind beim Erwerb mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Eine bereits vorhandene Beteiligung an einem Unternehmen ist mit dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital oder am geschätzten Nettovermögen der Beteiligung zu bewerten. Für das geschätzte Nettovermögen wird das Eigenkapital im engeren Sinn herangezogen, welches in § 224 Abs 3 UGB geregelt ist. Grundlage der Bewertung ist der aktuellste verfügbare Einzelabschluss. Sollte ein Konzernabschluss verfügbar sein, ist dieser heranzuziehen.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie übernahm die Definition und Bewertung der VRV 2015. Sie hielt zusätzlich fest, dass Betriebe ohne eigene Rechtspersönlichkeit in den verwalteten Einrichtungen ausgewiesen wurden. Als Begründung wurde ein vollständiger Ausweis des Vermögens genannt. Der LRH merkt an, dass dies nicht den Regelungen der VRV 2015 entsprach, da diese Betriebe laut § 1 Abs 2 VRV 2015 nur in den Anlagen 1e und 1f auszuweisen sind. In Hinblick auf Neubewertungsrücklagen interpretierte die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie die Eröffnungsbilanz als Erstbewertung und bildete somit keine Neubewertungsrücklagen, da diese laut § 19 Abs 12 VRV 2015 nur im Rahmen der Folgebewertung entstehen.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz erläuterte die Vorgehensweise der Einteilung der Beteiligungen sowie das Vorgehen bei den verwalteten Einrichtungen.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Beteiligungen betrugen rund 928,9 Mio Euro. Der Bilanzposten enthielt die Beteiligungen an verbundenen Unternehmen mit rund 536,7 Mio Euro. Hauptposten der verbundenen Unternehmen war die SALK in Höhe von rund 324,3 Mio Euro und die Land Salzburg Beteiligungs GmbH mit rund 142,4 Mio Euro.

Beteiligungen an assoziierten Unternehmen wurden mit rund 353,8 Mio Euro ausgewiesen. Die betragsmäßig größten assoziierten Unternehmen waren die Salzburg AG für Energie, Verkehr und Telekommunikation, Salzburg mit rund 224,8 Mio Euro und die Gemeinnützige Salzburger Wohnbaugesellschaft m.b.H. (gswb) mit rund 125,0 Mio Euro.

Sonstige Beteiligungen betrugen rund 3,9 Mio Euro und enthielten als größten Posten die Großglockner-Hochalpenstraßen-Aktiengesellschaft mit rund 2,5 Mio Euro.

Die verwalteten Einrichtungen in Höhe von rund 34,6 Mio Euro enthielten als größte Beteiligung den Salzburger Wachstumsfonds mit rund 16,9 Mio Euro.

Der LRH erhob im Rahmen der Vollständigkeitsprüfung der Beteiligungen, dass das verbundene Unternehmen Stille Nacht 2018 GmbH nicht enthalten war. Der Anteil am Eigenkapital zum Zeitpunkt der Bilanzierung betrug rund 1,2 Mio Euro. Auf Anregung des LRH erfolgte eine nachträgliche Buchung durch die Landesbuchhaltung.

Basis für die Erfassung des verbundenen Unternehmens Land Salzburg Beteiligungen GmbH war der Konzernabschluss. Für die Bewertung der Beteiligung wurde der gesamte Bilanzposten Eigenkapital herangezogen. Hierin enthalten war jedoch der Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter in Höhe von rund 22,6 Mio Euro, welcher nicht zum Eigenkapital im engeren Sinn gehört und demnach auch nicht zu berücksichtigen war. Auf Anregung des LRH erfolgte die entsprechende Korrektur, um eine Darstellung ohne Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter zu gewährleisten.

Der LRH erhob, dass drei Betriebe ohne eigene Rechtspersönlichkeit in Höhe von rund 13,0 Mio Euro in den verwalteten Einrichtungen bilanziert wurden. Laut § 1 Abs 2 VRV 2015 sind diese jedoch lediglich in der Anlage 1e und 1f aufzunehmen und nicht unter den Beteiligungen auszuweisen. Die Landesbuchhaltung nahm auf Anregung des LRH die entsprechende Korrektur vor.

- (2) Im Bilanzposten Beteiligungen kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu Korrekturen. So wurde die Beteiligung Stille Nacht 2018 GmbH nachträglich gebucht, da diese zunächst nicht berücksichtigt war. Weiters wurde beim verbundenen Unternehmen Land Salzburg Beteiligungen GmbH ein zu hoher Anteil am Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz berücksichtigt. In den verwalteten Einrichtungen wurden drei Betriebe ohne eigene Rechtspersönlichkeit berücksichtigt, die jedoch lediglich in den Anlagen 1e und 1f der VRV 2015 aufzunehmen sind.

Der LRH regt an, die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie und die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz insbesondere hinsichtlich der Ausführungen zu den Betrieben ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu überarbeiten.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass die fehlenden bzw fehlerhaften Beteiligungswerte korrigiert worden seien. Zur Kritik, dass drei Betriebe ohne Rechtspersönlichkeit, die nach § 1 Abs 2 ein eigenes Rechnungswesen nach UGB führen, als Beteiligungsvermögen erfasst wurden, werde festgehalten, dass die VRV keine eindeutige Position erkennen lasse. Richtig sei, dass keine Bilanzposition hierfür vorgesehen sei, und daraus der Schluss gezogen werden könne, dass keine Bilanzierung zu erfolgen habe. Auch wenn das den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung widerspreche, wurden die 3 Betriebe aus dem Beteiligungsvermögen gelöscht.*

- (4) Der LRH hält fest, dass der § 1 Abs 2 VRV 2015 sehr wohl eine eindeutige Festlegung über die Darstellung von Betrieben ohne eigene Rechtspersönlichkeit vorsieht. Die Ausführungen des Amtes der Salzburger Landesregierung in der Gegenäußerung sind für den LRH deshalb nicht nachvollziehbar.

5.5 Langfristige Forderungen

- (1) Die langfristigen Forderungen gliedern sich in langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen und sonstige langfristige Forderungen. Langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen waren in der Eröffnungsbilanz nicht enthalten.

Langfristige Forderungen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
A.V Langfristige Forderungen	2.489.018	2.497.667
A.V.2 Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen	2.487.042	2.495.177
A.V.3 Sonstige langfristige Forderungen	1.976	2.490

Tabelle 19: Langfristige Forderungen⁷

5.5.1 Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen

Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
A.V.2 Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen	2.487.042	2.495.177

Tabelle 20: Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen

- (1) Forderungen mit einer Fälligkeit von über einem Jahr sind gemäß § 21 VRV 2015 langfristige Forderungen und sind - sofern sie verzinst sind - mit dem Nominalwert zu bewerten. Langfristige unverzinsten Forderungen sind mit dem Barwert zu bewerten, wenn deren Wert 10.000 Euro übersteigt. Als Zinssatz wird die durch Umlauf gewichtete

⁷ Punkt A.V.1 ist in der Tabelle nicht enthalten, da im Land Salzburg keine langfristigen Forderungen aus Lieferung und Leistung vorhanden waren.

Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) zum Rechnungsabschlussstichtag festgelegt.

Für zweifelhafte Forderungen ist gemäß § 21 Abs 2 VRV 2015 eine Einzelwertberichtigung zu bilden, wenn deren gänzliche oder teilweise Uneinbringlichkeit wahrscheinlich ist. Es können auch vereinfachte Verfahren der gruppenweisen Einzelwertberichtigung angewendet werden, wenn diese sachgerecht sind. Dies ist der Fall, wenn sich Forderungen zu Risikogruppen zusammenfassen lassen, für die in weiterer Folge ein einheitlicher Risikoabschlag ermittelbar ist. Risikoabschläge sind gemäß den Erläuterungen zur VRV 2015 aus Erfahrungswerten der Vergangenheit (drei bis fünf Jahre) zu ermitteln und als Prozentsatz anzugeben. Mit diesem Prozentsatz wird die Summe der Forderungen der jeweiligen Risikogruppe berichtigt.

In der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie waren für Forderungen aus gewährten Darlehen folgende Kriterien festgelegt:

- Das Land erwarb die Forderungen durch die Hingabe von Kapital,
- die Forderung wurde in Form von Kapital wieder zurückbezahlt,
- es lag ein Darlehensvertrag mit Rückzahlungsvereinbarung vor, aus dem sich ein Termin für die vollständige Rückerstattung des Darlehens ableiten ließ.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie enthielt keine Ausführungen zur Vorgehensweise der Barwertabzinsungen und den Methoden der Wertberichtigungen.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz hielt fest, dass der Bilanzposten in der Eröffnungsbilanz der Vermögensrechnung 2017 entsprach und eine Barwertberichtigung gemäß § 21 Abs 1 VRV 2015 gebucht wurde, sofern der Wert der unverzinsten Forderung 10.000 Euro überstieg.

Die in der übergebenen Eröffnungsbilanz ausgewiesenen langfristigen Forderungen aus gewährten Darlehen betrugen rund 2.487,0 Mio Euro. Aufgrund der durchgeführten Korrekturen erhöhte sich dieser Wert um rund 8,1 Mio Euro auf rund 2.495,2 Mio Euro in der korrigierten Eröffnungsbilanz. Details zu diesem Bilanzposten zeigt die folgende Tabelle:

Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen im Detail		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
Summe gewährte Darlehen	2.518.386	2.519.672
Barwertabzinsungen	-25.440	-17.014
Wertberichtigung für Darlehen und Annuitätenzuschüsse im Rahmen der Wohnbauförderung	-5.904	-7.481
Summe	2.487.042	2.495.177

Tabelle 21: Langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen im Detail

Die Summe der gewährten Darlehen in der korrigierten Eröffnungsbilanz betrug rund 2.518,4 Mio Euro. Davon entfiel der überwiegende Anteil (rund 99 %) auf Darlehen einschließlich Annuitätenzuschüsse, die im Rahmen der Wohnbauförderung vergeben wurden.

Der LRH erhob, dass Unterschiede in der Höhe des Bilanzpostens zwischen der Vermögensrechnung 2017 und der übergebenen Eröffnungsbilanz grundsätzlich mit unterschiedlichen rechtlichen Vorgaben sowie unterschiedlichem Umfang der Buchungskreise zusammenhingen. Die Höhe der Annuitätenzuschüsse, die im Rahmen der Wohnbauförderung gewährt wurden, entsprach in der übergebenen Eröffnungsbilanz aufgrund einer fehlerhaften Buchung nicht dem Wert der Vermögensrechnung 2017. Dieser Fehler in Höhe von rund 0,3 Mio Euro wurde auf Anregung des LRH korrigiert.

Entgegen der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wurden einzelne Barwertberichtigungen auch für Beträge kleiner als 10.000 Euro vorgenommen.

Der LRH erhob, dass der Barwertberechnung ein Zinssatz in Höhe von 0,148 % zugrunde gelegt wurde, dieser entsprach der durchschnittlichen UDRB im Dezember 2017. Die UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag lag bei 0,158 %.

In Zusammenhang mit der Barwertberechnung von unverzinsten Annuitätenzuschüssen und Darlehen aus der Wohnbauförderung erhob der LRH, dass eine Beschreibung dieser Barwertberechnung fehlte. Eine maximale Laufzeit von 30 Jahren sowie eine von der Landesbuchhaltung rechnerische Höchstgrenze für die Abzinsung in Höhe von 10 %

wurde nicht begründet. Zudem war die Vollständigkeit nicht gegeben, da Darlehen aus dem Wohnbauförderprogramm 1983 nicht enthalten waren.

Weiters erhob der LRH, dass die der Barwertberechnung zu Grunde gelegten jährlichen Rückzahlungen nicht den Jahresbetrag, sondern je nach Förderart monatliche, viertel- oder halbjährliche Werte darstellten. Die Barwertberechnung wurde auf Anregung des LRH korrigiert. Die ursprüngliche Berechnung hatte eine Abzinsung in Höhe von rund 25,4 Mio Euro ergeben. Die neue Berechnung ergab eine erforderliche Abzinsung in Höhe von rund 17,4 Mio Euro und enthielt keine Höchstgrenze. Die Landesbuchhaltung führte eine Korrekturbuchung durch und verminderte die Abzinsung um rund 8,0 Mio Euro.

In der übergebenen Eröffnungsbilanz betrug die Wertberichtigung für Forderungen in Zusammenhang mit der Wohnbauförderung (Darlehen und Annuitätenzuschüsse) rund 5,9 Mio Euro. Der LRH erhob, dass die der Berechnung zu Grunde gelegten beiden Parameter fehlerhaft waren. Die Landesbuchhaltung führte auf Anregung des LRH eine neue Berechnung durch. Darin wurde der Parameter "Höhe der Rückzahlung des Jahres 2017" korrigiert. Der Parameter "Forderungsabschreibung der Vergangenheit" in Höhe von 300.000 Euro wurde nicht an den Durchschnittswert der letzten fünf Jahren in Höhe von 340.000 Euro angepasst. Dies begründete die Landesbuchhaltung mit dem voraussichtlichen Rückgang der Forderungsabschreibungen. Die neue Berechnung ergab eine Wertberichtigung in Höhe von rund 7,5 Mio Euro. Die Landesbuchhaltung führte eine Korrekturbuchung durch und erhöhte die Wertberichtigung um rund 1,6 Mio Euro.

Der LRH erhob, dass investive Darlehen an Bedienstete in Höhe von rund 2,0 Mio Euro, die langfristig vergeben wurden, in den kurzfristigen Forderungen dargestellt wurden. Auf Anregung des LRH erfolgte eine Umgliederung zum Bilanzposten langfristige Forderungen aus gewährten Darlehen.

Der LRH erhob weiters, dass Forderungen aus gewährten Darlehen nicht in kurzfristige und langfristige Bestandteile aufgegliedert wurden. Die im Folgejahr fälligen Tilgungen stellen kurzfristige Forderungen dar.

- (2) Der LRH stellte im Zuge der Prüfung zahlreiche Fehler fest, die größtenteils korrigiert wurden. Diese betrafen vor allem die Berechnung der Abzinsung von unverzinsten Forderungen, die Berechnung der Wertberichtigungen, den Ausweis von investiven Darlehen an Bedienstete sowie Fehler bei der Erfassung des Bestandes.

Der LRH fordert, zukünftig auch unverzinsten Forderungen aus dem Wohnbauförderungsprogramm 1983 in die Berechnung der Abzinsung einzubeziehen.

Der LRH stellt fest, dass für die Berechnung der Barwerte die durchschnittliche UDRB für Dezember 2017 herangezogen wurde und nicht der von der Österreichischen Nationalbank veröffentlichte Wert zum Rechnungsabschlussstichtag. Der LRH fordert, die UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag zu verwenden.

Der LRH stellt fest, dass Forderungen aus gewährten Darlehen nicht in kurzfristige und langfristige Bestandteile aufgegliedert wurden. Der LRH empfiehlt diese Trennung zukünftig darzustellen, sofern der Aufwand ökonomisch vertretbar ist.

Einzelne Barwertberichtigungen wurden auch für Beträge kleiner als 10.000 Euro vorgenommen, sollte dies auch zukünftig der Fall sein, ist die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie entsprechend zu ändern.

Der LRH fordert, die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu überarbeiten und zu ergänzen. Insbesondere ist die gewählte Vorgangsweise der Abzinsungen und Wertberichtigungen korrekt zu beschreiben und zu begründen.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass Fehler insbesondere bei der Barwertberechnung und bei der Wertberichtigung der Forderungen korrigiert worden seien. Der zu verwendende Zinssatz werde zukünftig richtig ermittelt. Eine Umgliederung der gegebenen Darlehen in kurzfristige, sofern eine Tilgung im Folgejahr fällig ist, sei auch zukünftig nicht vorgesehen, da die VRV kein kurzfristiges Darlehenskonto vorsehe, und daher davon ausgegangen werden könne, dass eine Umgliederung nicht vorgesehen sei.*

Die Hinweise zur Korrektur der Dokumentation und der Bilanzierungsrichtlinie seien berücksichtigt worden, allerdings werde darauf verzichtet, die Methode der Barwertberechnung zu beschreiben, da das mathematisches Grundwissen sei. Besonderheiten bei der Ermittlung der zu Grunde liegenden Daten (zB Laufzeiten) seien auf den Buchungsbelegen zu finden, die Teil der Dokumentation seien.

- (4) Der LRH forderte in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie keinesfalls eine mathematische Beschreibung, sondern eine Begründung der gewählten Prämissen.

5.5.2 Sonstige langfristige Forderungen

Sonstige langfristige Forderungen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
A.V.3 Sonstige langfristige Forderungen	1.976	2.491

Tabelle 22: Sonstige langfristige Forderungen

- (1) Die Definition und die Bewertung der Forderungen sind in § 21 VRV 2015 geregelt. Laut Abs 1 sind Forderungen Ansprüche auf den Empfang von Geldleistungen. Die Bewertung langfristiger unverzinster Forderungen erfolgt zum Barwert, wenn dieser 10.000 Euro übersteigt. Der Barwert und seine Berechnung ist in § 19 Abs 5 VRV 2015 definiert. Als Zinssatz wird die UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag festgelegt.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie übernahm die Definition und Bewertung der VRV 2015 und verwies auf die Laufzeit von mehr als einem Jahr, um den Bilanzposten gegenüber den sonstigen kurzfristigen Forderungen abzugrenzen.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz enthielt eine Aufzählung der erfassten Posten. Die unverzinsten Liquiditätsdarlehen wurden in diesem Bilanzposten und nicht in den gegebenen Darlehen ausgewiesen, da hier kein üblicher Darlehensvertrag mit Befristung und Rückzahlungsplan zugrunde lag.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen sonstigen langfristigen Forderungen betrugen rund 2,5 Mio Euro. Hauptposten waren hier die Liquiditätsdarlehen mit

einem Barwert von rund 1,9 Mio Euro. Liquiditätsdarlehen wurden zur Liquiditätsstärkung an Institutionen vergeben, die Leistungen im Sozialbereich für das Land Salzburg erbrachten.

Im Rahmen der Prüfung der sonstigen langfristigen Forderungen erhob der LRH, dass der von der Landesbuchhaltung verwendete UDRB Zinssatz nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag entsprach.

Der LRH erhob weiters, dass Bezugsvorschüsse an Dienstnehmer in Höhe von rund 0,5 Mio Euro in den kurzfristigen Forderungen dargestellt wurden. Auf Anregung des LRH erfolgte eine Umgliederung zu den sonstigen langfristigen Forderungen. Die im Folgejahr fälligen Tilgungen stellen jedoch kurzfristige Forderungen dar.

- (2) Im Bilanzposten sonstige langfristige Forderungen kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu Umbuchungen der Bezugsvorschüsse an Dienstnehmer.

Im Rahmen der Prüfung der sonstigen langfristigen Forderungen stellt der LRH fest, dass der von der Landesbuchhaltung verwendete UDRB Zinssatz nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag entsprach. Der LRH fordert, in Zukunft die UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag zu verwenden.

Der LRH stellt fest, dass der Bilanzposten sonstige langfristige Forderungen nicht in kurzfristige und langfristige Bestandteile aufgegliedert wurde. Der LRH empfiehlt diese Trennung darzustellen, sofern der Aufwand ökonomisch vertretbar ist.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung verweist in seiner Gegenäußerung auf die Stellungnahme zu 5.5.1.*

Sonstige langfristige Forderungen mit vereinbarter laufender Tilgung bzw bei Forderungsgruppen, die aus vielen gleichartigen Forderungen mit kleineren Beträgen bestünden, würden aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht umgegliedert. Außerdem entspreche es dem Vorsichtsprinzip, von einer langfristigen Forderung auszugehen, da das Land den Geldeingang nur bedingt beeinflussen könne.

6. Kurzfristiges Vermögen

6.1 Kurzfristige Forderungen

- (1) Die kurzfristigen Forderungen gliedern sich gemäß Anlage 1c zur VRV 2015 wie folgt:

Kurzfristige Forderungen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
B.I Kurzfristige Forderungen	48.083	32.228
B.I.1 Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	39.979	21.169
B.I.2 Kurzfristige Forderungen aus Abgaben	5.277	5.277
B.I.3 Sonstige kurzfristige Forderungen	2.146	5.101
B.I.4 Sonstige kurzfristige Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung	681	681

Tabelle 23: Kurzfristige Forderungen

6.1.1 Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
B.I.1 Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	39.979	21.169

Tabelle 24: Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

- (1) Die kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Gemäß § 21 Abs 1 VRV 2015 sind Forderungen Ansprüche der Gebietskörperschaft auf den Empfang von Geldleistungen. Kurzfristige Forderungen sind - ebenso wie langfristige, verzinsten Forderungen - zum Nominalwert zu bewerten. Eine Forderung gilt laut § 18 Abs 3 VRV 2015 dann als kurzfristig, wenn zu erwarten ist, dass die Erfüllungsdauer nicht länger als ein Jahr beträgt.

Die Unterteilung der kurzfristigen Forderungen unter anderem in kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen geht aus der Anlage 1c zur VRV 2015 (Vermögenshaushalt) hervor. Die Anlage 3a (Kontenplan und Kontenzuordnungen - Länder) gibt die weitere Untergliederung in kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an Unternehmen, an Beteiligungen, innerhalb des Landes, an Private, an nicht auf Gewinn ausgerichtete Organisationen, an Träger des öffentlichen Rechtes und gegen Übrige vor.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie definierte kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen als Ansprüche des Landes auf den Empfang von Geldleistungen, die bei privatrechtlichen Leistungsaustauschen entstanden und innerhalb der Frist von einem Jahr fällig wurden.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz enthielt Informationen über die Vorgangsweise zur Übernahme der offenen Posten der Geschäftspartnerbuchhaltung in REWE zum 31. Dezember 2017 in die Eröffnungsbilanz in SAP zum 1. Jänner 2018.

Im Rechnungsabschluss 2017 waren kurzfristige Forderungen in Höhe von rund 27,0 Mio Euro ausgewiesen. In der übergebenen Eröffnungsbilanz betrug der Stand dieses Bilanzpostens rund 40,0 Mio Euro. Infolge von Korrekturbuchungen verringerte sich dieser Stand um rund 18,8 Mio Euro auf rund 21,2 Mio Euro. Der Stand der kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zum 1. Jänner 2018 lag somit um rund 5,8 Mio Euro unter dem Stand zum 31. Dezember 2017.

Die Korrekturbuchungen in Höhe von saldiert rund 18,8 Mio Euro betrafen im Wesentlichen die Verminderung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und die damit einhergehende Erhöhung der liquiden Mittel in Höhe von rund 16,4 Mio Euro. Diese Korrektur war erforderlich, um den Bankbestand des Kontos für die Wohnbauförderung entsprechend dem Rechnungsabschluss 2017 darzustellen. Weiters erfolgte etwa eine Umgliederung der Bezugsvorschüsse in Höhe von rund 2,5 Mio Euro zu den langfristigen Forderungen sowie eine Korrektur der Wertberichtigungen.

Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz erfolgte Anfang Jänner 2018 die Migration der zum 31. Dezember 2017 offenen Forderungen in SAP. Die Migration erfolgte zum Teil automatisiert und zum Teil manuell.

Im Anschluss an die Migration nahm die Landesbuchhaltung auf Basis der in der Geschäftspartnerbuchhaltung erfassten offenen Posten einen Abgleich zwischen den EDV-Systemen REWE und SAP vor. Dieser Abgleich erfolgte im April 2018. Ausgangsbasis dafür war ein Buchungsstand in Höhe von rund 18,9 Mio Euro. Dieser Buchungsstand war für den LRH zum Zeitpunkt seiner Prüfung nicht nachvollziehbar, weil zum Zeitpunkt des Abgleiches durch die Landesbuchhaltung im April 2018 die Buchungen zur Eröffnungsbilanz noch nicht abgeschlossen waren. In diesem Abgleich stellte die Landesbuchhaltung die offenen Posten gegenüber und zeigte Unterschiede auf Einzelpostenebene zwischen REWE und SAP auf. Die wesentlichen Abweichungen führte die Landesbuchhaltung in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz an.

Der von der Landesbuchhaltung durchgeführte Abgleich war für den LRH nicht nachprüfbar, da der für den Abgleich herangezogene Buchungsstand in Höhe von rund 18,9 Mio Euro nicht dokumentiert war.

Die Landesbuchhaltung konnte keine vollständige Überleitung der in REWE ausgewiesenen kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von rund 27,0 Mio Euro zu den kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in der korrigierten Eröffnungsbilanz in Höhe von rund 21,2 Mio Euro vorlegen.

Der LRH erstellte eine solche Überleitung, um die Übernahme der kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu prüfen und um die Differenz in Höhe von rund 5,8 Mio Euro nachvollziehen zu können. Der LRH konnte diese Differenz bis auf einen Betrag von rund 55.000 Euro klären.

Der LRH prüfte stichprobenartig, ob in SAP eine korrekte Zuordnung der kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entsprechend der Anlage 3a zur VRV 2015 erfolgte. Der LRH erhob, dass dieser rechtlichen Vorgabe nicht gänzlich entsprochen wurde. So wurden beispielsweise kurzfristige Forderungen gegenüber der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG in Höhe von rund 0,7 Mio Euro bei den kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an Länder statt an Unternehmen dargestellt bzw. die Forderung in Höhe von rund 0,2 Mio Euro gegenüber dem Nationalparkzentrum Hohe Tauern GmbH bei den Forderungen an Länder statt an Beteiligungen ausgewiesen.

In diesem Bilanzposten waren zudem Forderungen gegenüber dem Bund in Höhe von rund 0,3 Mio Euro enthalten, deren Nettofälligkeit länger als ein Jahr war. Diese Forderungen entstanden im Zeitraum 2011 bis 2016. Als Nettofälligkeit wurde bei diesen Forderungen der 1. Jänner 2018 bzw der 28. Februar 2018 in SAP angegeben. Zur Klärung des rechtmäßigen Bestehens dieser Forderungen wurden diese bis Ende des Jahres 2019 gestundet.

- (2) Der LRH stellt fest, dass die Landesbuchhaltung keine Überleitung von den im Rechnungsabschluss 2017 ausgewiesenen kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zum entsprechenden Bilanzposten in der Eröffnungsbilanz vorlegen konnte. Die Landesbuchhaltung führte stattdessen einen Abgleich der übernommenen offenen Posten der Geschäftspartnerbuchhaltung durch. Dieser Abgleich war für den LRH nicht nachprüfbar.

Zur Prüfung der kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erstellte der LRH eine Überleitung. Dabei konnte die Differenz zwischen dem Rechnungsabschluss 2017 und der korrigierten Eröffnungsbilanz in Höhe von rund 5,8 Mio Euro bis auf einen Betrag von rund 55.000 Euro geklärt werden.

Der LRH fordert eine korrekte Zuordnung der kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entsprechend dem Kontenplan der VRV 2015.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung Folgendes mit:*

Die Aussage, dass die Landesbuchhaltung keine Überleitung der im Rechnungsabschluss ausgewiesenen Forderungen aus Lieferung und Leistung vorlegen hätte können, sei nichtzutreffend. Die Überleitung sei sehr aufwendig und komplex, da REWE und SAP hinsichtlich der Verwaltung der offenen Posten sehr unterschiedliche Strategien zugrunde liegen würden. Offensichtlich sei es nicht gelungen, die Überleitungen verständlich darzustellen bzw so aufzubereiten, dass eine Prüfung innerhalb kürzester Zeit möglich gewesen wäre.

Im Anschluss an diese Ausführungen stellte die Landesbuchhaltung einen neuen Abgleich dar, der auf dem korrigierten und somit endgültigen Buchungsstand in SAP basierte. Aus diesem Buchungsstand wurde ein Betrag von 18.804.846,02 Euro

abgeleitet, der die SAP-Summe für den Saldenabgleich der offenen Posten der Geschäftspartnerbuchhaltung darstellt. Aus REWE wurde ein Stand an offener Geschäftspartnerforderungen in Höhe von 22.079.618,16 Euro abgeleitet. Die Differenz wurde mit 3.175.356,90 angeführt. Eine Tabelle sollte diese Differenz erläutern.

- (4) Der LRH anerkennt, dass die Landesbuchhaltung einen neuen Abgleich erstellte, der auf dem Buchungstand der korrigierten Eröffnungsbilanz basierte. Dazu hält der LRH fest, dass dieser Abgleich im Hinblick auf die enthaltenen Ableitungen vom LRH nicht mehr geprüft werden konnte. Der LRH stellte bei Durchsicht der in diesem Abgleich enthaltenen Tabellen fest, dass einzelne Summen bzw dargestellte Differenzen und Salden fehlerhaft waren. Nach Rücksprache mit der Landesbuchhaltung wurde dies bestätigt und auf Übertragungsfehler zurückgeführt. Die Darstellung in der Gegenäußerung war somit fehlerhaft.

Der LRH weist nochmals darauf hin, dass die Landesbuchhaltung keine vollständige Überleitung, sondern lediglich einen Abgleich auf Ebene der Geschäftspartnerbuchhaltung durchführte, der nicht sämtliche Forderungen aus Lieferungen und Leistungen umfasste. Die Ausführungen in der Gegenäußerung waren nicht geeignet, die durch den LRH erhobene ungeklärte Differenz in Höhe von rund 55.000 Euro zu erläutern.

6.1.2 Kurzfristige Forderungen aus Abgaben

Kurzfristige Forderungen aus Abgaben		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
B.I.2 Kurzfristige Forderungen aus Abgaben	5.277	5.277

Tabelle 25: Kurzfristige Forderungen aus Abgaben

- (1) Die kurzfristigen Forderungen aus Abgaben sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Gemäß § 21 Abs 1 VRV 2015 sind Forderungen Ansprüche der Gebietskörperschaft auf den Empfang von Geldleistungen. Kurzfristige Forderungen sind - ebenso wie langfristige, verzinsten Forderungen - zum Nominalwert zu bewerten. Eine Forderung gilt laut § 18 Abs 3 VRV 2015 dann als kurzfristig, wenn zu erwarten ist, dass die Erfüllungsdauer nicht länger als ein Jahr beträgt.

Die Unterteilung der kurzfristigen Forderungen unter anderem in kurzfristige Forderungen aus Abgaben geht aus der Anlage 1c zur VRV 2015 (Vermögenshaushalt) hervor. Eine weitere Untergliederung dieses Bilanzpostens wie im Falle der kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sieht der Kontenplan zur VRV 2015 nicht vor.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie definierte kurzfristige Forderungen aus Abgaben als Ansprüche des Landes auf den Empfang von Geldleistungen im Rahmen von "öffentlich-rechtlichen Einnahmen", sofern sie innerhalb der Frist von einem Jahr fällig wurden. Eine Einnahme galt dann als "öffentlich-rechtlich", wenn die Gebietskörperschaft die Geldleistung mit Hoheitsgewalt vorschreiben, einheben und letztlich auch exekutieren konnte. Dazu zählten alle Arten von Abgaben (Steuern, Gebühren, Beiträge) sowie Geldstrafen oder sonstige Ungehorsamsfolgen (zB Zwangsgelder, Ordnungsgelder). Auch Einnahmen, die - ohne Abgaben zu sein - auf unmittelbarer gesetzlicher Grundlage erzielt wurden (zB gesetzlich geregelte Kostenersätze von Sozialhilfeempfängern), wurden laut Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie bei den kurzfristigen Forderungen aus Abgaben dargestellt. Forderungen aus "öffentlich-rechtlichen" Kostenersätzen wurden nicht als Abgabeforderungen ausgewiesen.

Die Landesbuchhaltung legte dem LRH ein Dokument der Abteilung 8 vor. Dieses Dokument enthielt unter anderem eine Definition von Abgaben sowie eine allgemeine Definition von "öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Einnahmen". Der LRH erhob, dass die Landesbuchhaltung in die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zur Erläuterung des Begriffes der Abgaben die Definition der Abteilung 8 für "öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Einnahmen", statt jene für Abgaben übernahm.

Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz waren Forderungen aus Abgaben im REWE unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erfasst und wurden als solche auch in die SAP-Geschäftspartnerbuchhaltung übernommen. In der Geschäftspartnerbuchhaltung war eine Differenzierung zwischen Forderungen aus Abgaben und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nicht möglich. Es wurde deshalb anhand definierter Gegenkonten analysiert, welche Forderungen aus Lieferungen und Leistungen de facto Forderungen aus Abgaben darstellten. Anschließend erfolgte über ein Hilfskonto eine Umgliederung der Abgabeforderungen zum Bilanzposten kurzfristige Forderungen aus Abgaben. Neben diesen umgegliederten Abgaben fanden sich in diesem Bilanzposten auch die Gesamtsalden der Forderungen aus den Vorsystemen SAVE (Software zur Verwaltung

der Verwaltungsstrafen) und SAGEB (Software zur Verwaltung der Gebührenvorschriften) der Bezirkshauptmannschaften.

Der Stand der kurzfristigen Forderungen aus Abgaben betrug zum 1. Jänner 2018 - ohne Berücksichtigung der Wertberichtigung in Höhe von rund 0,3 Mio Euro - rund 5,5 Mio Euro. Davon entfielen rund 4,7 Mio Euro auf kurzfristige Forderungen der Bezirkshauptmannschaften aus SAVE und rund 0,5 Mio Euro auf kurzfristige Forderungen der Bezirkshauptmannschaften aus SAGEB. Der Rest in Höhe von rund 0,3 Mio Euro betraf Forderungen, die auf Basis der Analyse der Gegenkonten von den kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen umgegliedert wurden.

Der Begriff (öffentliche) Abgabe ist gesetzlich nicht definiert - dieser dient gemeinhin als Oberbegriff für Steuern, Gebühren und Beiträge. Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sind unter Abgaben Geldleistungen zu verstehen, die von Gebietskörperschaften kraft öffentlichen Rechts zur Deckung des Finanzbedarfs erhoben werden⁸. Nach Ansicht von Hütter et al zählen beispielsweise Geldstrafen nicht dazu, da es sich dabei um Geldleistungen handelt, die nicht zur Deckung des Finanzbedarfes eingehoben werden⁹. Auch der Kontierungsleitfaden, der dem LRH als Entwurf vorliegt, definierte Geldstrafen nicht als Forderungen aus Abgaben, sondern als sonstige kurzfristige Forderungen. In den kurzfristigen Forderungen aus Abgaben waren Geldstrafen in Höhe von rund 4,7 Mio Euro enthalten.

Die Abgabeforderungen aus der Verwaltung von Führerscheinen und Reisepässen waren in den kurzfristigen Forderungen aus Abgaben nicht enthalten. Die Landesbuchhaltung teilte mit, dass die Führerscheine und Reisedokumente über Bundesprogramme verwaltet wurden, die eine Auswertung offener Forderungen unter 18 Monaten nicht zuließen. In der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sowie in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz wurde dieser Sachverhalt nicht erläutert. Eine Einschätzung darüber, ob die Höhe dieser Forderungen zum 1. Jänner 2018 wesentlich war, war laut Landesbuchhaltung nicht möglich.

⁸ Vgl zB VfGH 14.12.2004, B514/04.

⁹ Vgl Hütter/Griebler/Huemer (2008): Verfassungsrechtliche Grundlagen des Finanzausgleichs, in: Bauer (Hrsg): Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch - mit Kommentar zum FAG 2008, Wien/Graz.

- (2) Der LRH stellt fest, dass der Begriff Abgabe gesetzlich nicht definiert ist - dieser wird gemeinhin als Oberbegriff für Steuern, Gebühren und Beiträge verwendet. Unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, auf den Kontierungsleitfaden sowie auf das der Landesbuchhaltung vorliegende Dokument der Abteilung 8 empfiehlt der LRH, die Definition des Abgabebegriffes in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu überarbeiten. Nach Ansicht des LRH stellen Strafforderungen keinesfalls Abgabeforderungen dar.

Der LRH stellt fest, dass in den kurzfristigen Forderungen aus Abgaben offene Abgabeforderungen, die aus der Verwaltung von Führerscheinen und Reisedokumenten resultieren, nicht enthalten waren. Dies widersprach den Grundsätzen der Vollständigkeit. Auch ist dieser Sachverhalt in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu begründen.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in seiner Gegenäußerung Folgendes mit:*

Aufgrund der Schwierigkeit, Abgabeforderungen im Buchhaltungssystem als solche zu identifizieren, sei die Umgliederung der offenen Geldforderungen nur näherungsweise erfolgt. Es werde daran gearbeitet, durch bessere Kontierungsstrukturen eine leichtere Identifikation der Abgabeforderungen zu ermöglichen.

- (4) Der LRH begrüßt den Ansatz des Amtes der Salzburger Landesregierung, durch eine bessere Kontierungsstruktur eine leichtere Identifikation der Abgabeforderungen zu ermöglichen.

6.1.3 Sonstige kurzfristige Forderungen

Sonstige kurzfristige Forderungen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
B.I.3 Sonstige kurzfristige Forderungen	2.146	5.101

Tabelle 26: Sonstige kurzfristige Forderungen

- (1) Die sonstigen kurzfristigen Forderungen sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Gemäß § 21 Abs 1 VRV 2015 sind Forderungen Ansprüche der Gebietskörperschaft auf den Empfang von Geldleistungen. Kurzfristige Forderungen sind - ebenso wie langfristige, verzinsten Forderungen - zum Nominalwert zu bewerten. Eine Forderung gilt gemäß § 18 Abs 3 VRV 2015 dann als kurzfristig, wenn zu erwarten ist, dass die Erfüllungsdauer nicht länger als ein Jahr beträgt.

Die Unterteilung der kurzfristigen Forderungen unter anderem in sonstige kurzfristige Forderungen geht aus der Anlage 1c zur VRV 2015 (Vermögenshaushalt) hervor. Eine weitere Untergliederung dieses Bilanzpostens wie im Falle der kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sieht der Kontenplan zur VRV 2015 nicht vor.

Gemäß Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie handelte es sich bei den sonstigen kurzfristigen Forderungen um Forderungen, die keine Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Forderungen aus Abgaben waren und deren Laufzeit weniger als ein Jahr betrug.

Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz wurden unter diesem Bilanzposten kurzfristige Forderungen aus dem bargeldlosen Zahlungsverkehr der Bezirkshauptmannschaften sowie diverse Einzelsachverhalte dargestellt.

In der übergebenen Eröffnungsbilanz betrug der Stand der sonstigen kurzfristigen Forderungen zum 1. Jänner 2018 rund 2,1 Mio Euro. Infolge von Nach- bzw Korrekturbuchungen erhöhte sich dieser Stand auf rund 5,1 Mio Euro.

Die größten Positionen innerhalb dieses Bilanzpostens betrafen mit rund 2,9 Mio Euro Zinsabgrenzungen von Derivaten mitlaufenden Zinszahlungen. Rund 1,3 Mio Euro betrafen Forderungen gegenüber einem Unternehmen, das mit der Abwicklung von Förderprogrammen beauftragt wurde.

Die Korrekturen betrafen die Zinsabgrenzungen in Höhe von rund 2,9 Mio Euro sowie die Umbuchung der Forderungen aus dem bargeldlosen Zahlungsverkehr der Bezirkshauptmannschaften in Höhe von rund 3.100 Euro zu den liquiden Mitteln.

In den sonstigen kurzfristigen Forderungen waren offene Forderungen aus Exekutionen, die Zinsen und Kosten beinhalteten, bilanziert. Diese Forderungen stellte die Landesbuchhaltung in der Eröffnungsbilanz bereits reduziert um die Wertberichtigung dar.

- (2) Im Bilanzposten sonstige kurzfristige Forderungen kam es auf Anregung des LRH zu Korrekturbuchungen. So wurden etwa Zinsabgrenzungen in Höhe von rund 2,9 Mio Euro nachträglich gebucht.

Forderungen aus Geldstrafen sind zukünftig ebenso in diesem Bilanzposten zu erfassen. In der Eröffnungsbilanz waren diese in den Forderungen aus Abgaben enthalten.

Der LRH weist auch bei der Darstellung von Wertberichtigungen auf die Verpflichtung der Einhaltung des Bruttoprinzips gemäß § 13 Abs 2 VRV 2015 hin.

Der LRH empfiehlt, die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sowie die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz entsprechend den tatsächlichen Sachverhalten darzustellen.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung Folgendes mit:*

Der Meinung des LRH, Forderungen aus Geldstrafen zukünftig unter den sonstigen kurzfristigen Forderungen zu erfassen, anstatt sie den offenen Forderungen aus Abgaben zuzuordnen, könne sich die Landesbuchhaltung nicht anschließen, da Forderungen aus Geldstrafen – auch wenn sie nicht in SAP verwaltet werden – trotzdem Forderungen aus der Geschäftspartnerbuchhaltung darstellen würden, und diese seien in der Kontenklasse 23 abzubilden.

Die VRV sehe für Forderungen aus der Geschäftspartnerbuchhaltung lediglich zwei mögliche Kategorien vor, nämlich Forderungen aus Lieferung und Leistung und Abgabeforderungen. Die Buchung auf diesen Konten erfolge erst mit der Erfassung einer Geschäftspartnerbuchung (Debitorenrechnung), wobei in der laufenden Buchhaltung nur Forderungen aus Lieferung und Leistung bebucht werden könnten, da die Zuordnung zum Konto vom Geschäftspartner abgeleitet werde, und diesem nur ein einziges Konto hinterlegt werden könne. Aus diesem Grund sei am Jahresende eine manuelle Umgliederung notwendig (siehe Anmerkung zu 6.1.2). Weitere Untergliederungen gebe

es in der Kontenklasse 23 nicht, was den Umkehrschluss zulasse, dass alle Geschäftspartnerforderungen, die keine Abgabenforderungen darstellen würden, auf dem ursprünglichen Konto für Forderungen aus Lieferung und Leistung verbleiben würden. Offene Posten aus Vorsystemen würden entweder auf Forderungen aus Lieferung und Leistung oder auf Forderungen aus Abgaben übernommen.

Auf die Einhaltung des Bruttoprinzips bei der Übernahme der offenen Forderungen werde zukünftig (ab Rechnungsabschluss 2019) verstärkt geachtet.

- (4) Die Ausführungen in der Gegenäußerung waren nicht geeignet, die Forderung des LRH, Geldstrafen künftig bei den sonstigen kurzfristigen Forderungen darzustellen, zu entkräften. Die Ausführungen der Landesbuchhaltung widersprechen zudem dem Kontierungsleitfaden, der dem LRH als Entwurf vorliegt. Demnach sind Forderung aus Geldstrafen den sonstigen kurzfristigen Forderungen zuzuordnen.

6.1.4 Sonstige kurzfristige Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung

Sonstige kurzfristige Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
B.I.4 Sonstige kurzfristige Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung	681	681

Tabelle 27: Sonstige kurzfristige Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung

- (1) § 21 Abs 1 und § 18 Abs 3 VRV 2015 regeln die Forderungen. Ergänzend dazu enthält der § 12 iVm Anlage 1c VRV 2015 weitere Regelungen zu den sonstigen kurzfristigen Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung (durchlaufende Gebarung).

Gemäß § 12 Abs 1 iVm Anlage 1c VRV 2015 stellen Auszahlungen, die das Land Salzburg für Dritte leistet und von diesen zurückzuzahlen sind, kurzfristige Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung dar (Vorschüsse). § 12 Abs 3 iVm Anlage 1c VRV 2015 regelt, dass nicht voranschlagswirksam verbuchte Auszahlungen bis zum Ende des laufenden Finanzjahres dahingehend auszugleichen sind, als nur jene Beträge als

nicht voranschlagswirksame Forderungen ausgewiesen werden sollten, die aus sachlichen und zeitlichen Gründen gerechtfertigt sind.

Gemäß der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie handelte es sich bei den sonstigen kurzfristigen Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung einerseits um Forderungen, bei denen das Land Salzburg kein Ausfallrisiko trug (Bezugsabrechnung Fremddienststellen) oder um Forderungen, die sich als Folge von voranschlagswirksamen Geschäftsfällen ergaben, wie etwa Forderungen aus der Steuergebarung (Vorsteuer).

Zum 31. Dezember 2017 betrugen die offenen Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung rund 2,3 Mio Euro. Der LRH erhob, dass davon rund 2,2 Mio Euro in die Eröffnungsbilanz auf unterschiedliche Bilanzposten übergeleitet wurden. Ein Betrag von rund 0,7 Mio Euro wurde den sonstigen kurzfristigen Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung zugeordnet. Rund 1,5 Mio Euro wurden zu den kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen übergeleitet. Davon entfiel ein Betrag in Höhe von rund 1,3 Mio Euro auf Forderungen gegenüber Fremddienststellen, für welche das Land Salzburg die Gehaltsabrechnungen und -auszahlungen durchführte.

Die restlichen Forderungen in Höhe von rund 0,1 Mio Euro wurden in die Eröffnungsbilanz nicht übernommen. Dies betraf zum Großteil Ausgaben aus 2017, die mangels Budget in der haushaltswirksamen Gebarung nicht mehr gebucht werden konnten und deshalb über die nicht voranschlagswirksame Gebarung als Vorschuss ausgezahlt wurden.

Die von der Landesbuchhaltung vorgelegten Unterlagen zur Überleitung gaben nicht in allen Fällen einen vollständigen Überblick darüber, welche Forderungen auf welchen Bilanzposten in die Eröffnungsbilanz übernommen wurden bzw welche Forderungen aus welchem Grund in die Eröffnungsbilanz nicht übernommen wurden. Zum Teil fehlten in der Überleitungstabelle detaillierte und abschließende Informationen. In Einzelfällen waren die Informationen falsch.

- (2) Der LRH stellt fest, dass Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung in Höhe von rund 0,1 Mio Euro nicht in die Eröffnungsbilanz übernommen wurden. Dabei handelte es sich größtenteils um Ausgaben aus 2017, die mangels Budget in der haushaltswirksamen Gebarung des Jahres 2017 nicht mehr gebucht werden konnten. Der LRH kritisiert diese Vorgehensweise und fordert zukünftig eine rechtlich korrekte Erfassung.

Der LRH kritisiert, dass die Landesbuchhaltung keine ausreichend detaillierte Darstellung bzw. korrekte Darstellung zur Überleitung der Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung vorlegen konnte.

- (3) Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung Folgendes mit:

Die Landesbuchhaltung habe im Zuge der Überleitung der Forderungen aus der durchlaufenden Gebarung jede Position hinsichtlich ihrer Richtigkeit (Werthaltigkeit) geprüft und selbstverständlich nur die nachweisbaren Forderungen übernommen. Zu jeder Buchung sei ein Buchungsbeleg erstellt worden, der die Übernahme in die Eröffnungsbilanz begründet habe. Auf Konten, die generell nicht übernommen wurden, werde in der Dokumentation (Kap. 2.2) hingewiesen.

Zum Umgang mit Ausgaben, die im alten Rechnungsjahr mangels Budget nicht mehr gebucht werden konnten, verweise die Landesbuchhaltung darauf, dass bei Erstellung der Eröffnungsbilanz auf die rechtlich korrekte Darstellung in der Eröffnungsbilanz geachtet worden sei. So seien zB Auszahlungen von Wohnbaudarlehen, in Höhe von ca. 25 TEUR, die in REWE mangels Budget nicht mehr gebucht werden konnten, als Forderung auf das Darlehenskonto übernommen worden, sodass der Darlehensstand in richtiger Höhe in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen werde.

Wenn Aufwand und Auszahlung im Jahr 2017 erfolgten, sei es nicht gerechtfertigt, eine Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz darzustellen, da diese de facto nicht existiere. Eine falsche Darstellung im Jahresabschluss 2017 habe von der Buchhaltung nicht verhindert werden können, da Budgetrestriktionen eine sachgerechte Verbuchung verhindert hätten. Es sei aber davon auszugehen, dass der Jahreswechsel auf Grund des Systemumstiegs eine Ausnahmesituation darstelle. Zukünftig seien ähnliche Fälle durch die Trennung von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung leichter darzustellen. Zudem werde an einem besseren Berichtswesen zur Budgetüberwachung gearbeitet.

Den Dienststellen sei im Übrigen bekannt, dass Anträge auf Mittelaufstockung/-übertragung bis längstens Ende November des laufenden Jahres zu stellen seien, um die formalen Beschlussfassungen herbeiführen und Buchungen noch bis zum Ende des Auslaufzeitraumes durchführen zu können. Die Finanzabteilung werde auch in Hinkunft den Dienststellen kommunizieren, dass es im Verantwortungsbereich der Dienststellen liege, dass allfällig erforderliche Anträge auf Mittelaufstockung/-übertragung zeitgerecht einzubringen seien, um die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Verbuchung sicherzustellen.

6.1.5 Wertberichtigungen von kurzfristigen Forderungen

- (1) Gemäß § 21 Abs 2 VRV 2015 sind Einzelwertberichtigungen auf Forderungen zu erfassen, die teilweise oder vollständig uneinbringlich sind. Gemäß § 21 Abs 3 VRV 2015 können vereinfachte Verfahren der gruppenweisen Einzelwertberichtigung angewendet werden, wenn diese sachgerecht sind. Gemäß § 38 Abs 6 VRV 2015 sind Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Forderungen in der Eröffnungsbilanz zu dokumentieren.

Von einer sachgerechten gruppenweisen Einzelwertberichtigung ist gemäß den Erläuterungen zu § 21 Abs 3 VRV 2015 dann auszugehen, wenn sich die Forderungen zu Risikogruppen zusammenfassen lassen, für die in weiterer Folge ein einheitlicher Risikoabschlag ermittelt wird. Die Ermittlung dieses Risikoabschlages hat gemäß den Erläuterungen zu § 9 Abs 3 Z 2 VRV 2015 wie folgt zu erfolgen:

- lit a: Es ist der Gesamtbestand der Forderungen einer Risikogruppe der letzten fünf Finanzjahre (zumindest drei Finanzjahre) einzeln und dessen Durchschnitt zu ermitteln.
- lit b: Es sind Abschreibungen (Wertberichtigungen und Ausbuchungen) auf diese Forderungen der letzten fünf Jahre (zumindest drei Finanzjahre) einzeln und deren Durchschnitt zu ermitteln.
- lit c: Es sind die durchschnittlichen Abschreibungen nach lit b durch den durchschnittlichen Forderungsbestand nach lit a zu dividieren. Dieser Wert entspricht dem Risikofaktor.
- lit d: Der Risikofaktor nach lit c ist mit dem voraussichtlichen Forderungszuwachs des zukünftigen Finanzjahres nach lit a zu multiplizieren. Dieser Wert entspricht

dem Risikoabschlag und somit den zu veranschlagenden nicht finanzierungswirksamen Aufwendungen.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie hielt fest, dass beim Umlaufvermögen das strenge Niederstwertprinzip galt, weshalb sämtliche Wertminderungen in Form von Wertberichtigungen zu berücksichtigen waren. Galt eine Forderung als vollständig oder teilweise uneinbringlich, so war diese entsprechend abzuschreiben. Wurde der Ausfall einer Forderung lediglich vermutet, so war die Forderung in Höhe des zweifelhaften Betrages zu berichtigen. Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sah für die Wertberichtigung von zweifelhaften Forderungen folgende Methoden vor:

- Einzelwertberichtigung,
- pauschale Einzelwertberichtigung und
- Pauschalwertberichtigung.

Laut Auskunft der Landesbuchhaltung handelte es sich sowohl bei der pauschalen Einzelwertberichtigung als auch bei der Pauschalwertberichtigung de facto um vereinfachte Verfahren der gruppenweisen Einzelwertberichtigung, wie sie die VRV 2015 vorsieht.

Laut Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wurden Wertberichtigungen nach der indirekten Methode vorgenommen, das heißt, die Wertberichtigungen wurden auf einem separaten Konto ausgewiesen und nicht direkt gegen das Forderungskonto gebucht.

Gemäß Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wurden Einzelwertberichtigungen auf einzelne Forderungen angewendet. Dabei erfolgte eine Wertberichtigung in Höhe des vermutlich uneinbringlichen Betrages.

Bei der pauschalen Einzelwertberichtigung wurden Forderungen der gleichen Risikokategorie zu Gruppen (Risikogruppen) zusammengefasst und aufgrund von Erfahrungswerten in Höhe bestimmter Pauschalabschläge wertberichtigt. Die Bildung von Risikogruppen und die Festlegung der Höhe der Pauschalabschläge erfolgte anhand der Einschätzung der jeweiligen Dienststelle des Landes. Sie waren ausreichend zu begründen und

zu dokumentieren. Laut Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wurden die Forderungen aus der Wohnbeihilfe und der "Sozial- und Jugendhilfe" pauschal einzelwertberichtigt.

Der Pauschalwertberichtigung unterlagen alle Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie aus Abgaben, die noch nicht einzelwertberichtigt oder pauschal einzelwertberichtigt wurden. Sie wurden aufgrund von Erfahrungswerten in Höhe bestimmter Pauschalabschläge wertberichtigt. Von der pauschalen Wertberichtigung ausgenommen waren weiters besicherte Forderungen sowie andere risikolose Forderungen. Als risikolose Forderungen galten laut Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie Forderungen

- gegenüber Trägern des öffentlichen Rechtes,
- gegenüber Beteiligungen,
- aus Übergenüssen und Bezugsvorschüssen,
- die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Ermittlung der pauschalen Wertberichtigung bereits ausgeglichen wurden.

Im Rahmen der Pauschalwertberichtigung erfolgte die Berichtigung auf Basis des Alters der Forderungen. In der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie fand sich dazu folgendes Schema:

Forderungen älter als 10 Jahre:	100%ige Wertberichtigung
Forderungen >4 bis 10 Jahre:	50%ige Wertberichtigung
Forderungen >1 bis 4 Jahre:	20%ige Wertberichtigung
Forderungen zwischen 0 und 1 Jahr:	2%ige Wertberichtigung

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz enthielt ergänzende Ausführungen zu den Wertberichtigungen der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und aus Abgaben.

Zur Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie bzw zur Dokumentation zur Eröffnungsbilanz erhob der LRH insbesondere folgende Sachverhalte:

- Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz fand auf Forderungen aus der Wohnbeihilfe und der "Sozial- und Jugendhilfe" eine pauschale Wertberichtigung statt. Gemäß Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie unterlagen diese Forderungen der pauschalen Einzelwertberichtigung.
- Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz wurden alle Forderungen aus Lieferungen und Leistungen abhängig vom Alter der Forderungen wertberichtigt. Bei Forderungen aus Abgaben erfolgte der Wertabschlag nicht nach dem Alter der Forderungen, sondern nach der Art der Abgabe. Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sprach ausschließlich im Zusammenhang mit der Pauschalwertberichtigung von einer Wertberichtigung auf Basis des Alters; eine Unterscheidung zwischen kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bzw aus Abgaben erfolgte nicht.
- Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie enthielt keine Angaben dazu, wie die Pauschalabschläge für die pauschale Einzelwertberichtigung von Risikogruppen zu ermitteln waren.
- Aus der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie ging nicht hervor, ab welchem Zeitpunkt - ob ab dem Fälligkeitsdatum oder ab dem Entstehungsdatum - eine Forderung wertzuberichtigen war.

Die Landesbuchhaltung nahm Wertberichtigungen zu folgenden Bilanzposten vor:

Wertberichtigungen zu den kurzfristigen Forderungen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		
Einzelwertberichtigungen	12	12
Pauschale Einzelwertberichtigung "Sozial- und Jugendhilfe"	1.334	1.179
Pauschale Einzelwertberichtigung Wohnbeihilfe (direkt gebucht)	79	79
Pauschalwertberichtigung (übrige Posten)	152	152
Kurzfristige Forderungen aus Abgaben		
Pauschalwertberichtigung zu Forderungen aus SAVE	282	282
Sonstige kurzfristige Forderungen		
Pauschale Einzelwertberichtigung und Pauschalwertberichtigung zu Forderungen aus Exekutionen (direkt gebucht)	122	122
Summe Wertberichtigungen	1.981	1.826

Tabelle 28: Wertberichtigungen zu den kurzfristigen Forderungen

Zu den Wertberichtigungen der kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erhob der LRH insbesondere folgende Sachverhalte:

- Die Wertberichtigung der Forderungen aus der Wohnbeihilfe erfolgte nicht einheitlich. So wurde laut Mitteilung der Landesbuchhaltung jener Teil dieser Forderungen, die als offene Posten in der Geschäftspartnerbuchhaltung erfasst waren, pauschal wertberichtigt. Forderungen aus der Wohnbeihilfe, die nicht als offene Posten erfasst waren, wurden pauschal einzelwertberichtigt - die Wertberichtigung erfolgte direkt gegen das Forderungskonto.
- In der übergebenen Eröffnungsbilanz betrugen die Forderungen aus der "Sozial- und Jugendhilfe" rund 3,7 Mio Euro und die Wertberichtigung zu diesen Forderungen rund 1,3 Mio Euro. Der LRH erhob, dass die Landesbuchhaltung die Wertberichtigung dieser Forderungen auf Basis eines Betrages in Höhe von rund 4,3 Mio Euro statt auf Basis der rund 3,7 Mio Euro vornahm. Zudem wurden die Forderungen aus dem Jahr

2017 nicht wertberichtigt. Basierend auf diesen Erhebungen berechnete die Landesbuchhaltung die Höhe der Wertberichtigung zu diesen Forderungen neu. Es kam zu einer Korrektur der Wertberichtigung um rund 0,1 Mio Euro auf rund 1,2 Mio Euro.

In den kurzfristigen Forderungen aus Abgaben wurden Wertberichtigungen in Höhe von gesamt rund 0,3 Mio Euro ausgewiesen. Der LRH erhob aus den dazu vorgelegten Unterlagen sowie aus den dazu bei der Bezirksbuchhaltung der Bezirkshauptmannschaft Salzburg-Umgebung eingeholten Information insbesondere folgende Sachverhalte:

- Die Wertberichtigung in Höhe von rund 0,3 Mio Euro umfasste ausschließlich die Forderungen der Bezirkshauptmannschaften aus dem Vorsystem SAVE. Forderungen aus dem Vorsystem SAGEB wurden nicht wertberichtigt - die Gründe dafür waren in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie nicht angeführt.
- Die Forderungen aus SAVE wurden laut Auskunft der Bezirksbuchhaltung der Bezirkshauptmannschaft Salzburg-Umgebung pauschal wertberichtigt. Für diese Pauschalwertberichtigung wurden andere als die dafür in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie definierten Pauschalabschläge herangezogen.

Die sonstigen kurzfristigen Forderungen wurden überwiegend nicht wertberichtigt, obwohl die Dienststellen zum Teil die voraussichtlichen Forderungsausfälle an die Landesbuchhaltung meldeten. Die Landesbuchhaltung gab an, es verabsäumt zu haben, diese Forderungen wertzuberichtigen. Eine Forderung in Höhe von rund 0,3 Mio Euro stellte die Landesbuchhaltung in der Eröffnungsbilanz reduziert um eine Wertberichtigung in Höhe von rund 122.000 Euro dar. Die Höhe der Wertberichtigung zu diesen Forderungen betrug laut den dem LRH vorliegenden Unterlagen rund 159.000 Euro und war somit um rund 37.000 Euro zu gering dargestellt.

Laut Mitteilung der Landesbuchhaltung erfolgte zu den sonstigen kurzfristigen Forderungen aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung keine Wertberichtigung, da bei diesen Forderungen kein Ausfallrisiko bestand. Ein Hinweis darauf fehlte in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie.

- (2) Der LRH kritisiert, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie inhaltlich widersprach. Darüber hinaus fehlten in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zum Teil wesentliche Informationen. Der LRH fordert, beide Dokumente entsprechend zu überarbeiten.

Die Landesbuchhaltung legte in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie ein Schema für die pauschale Wertberichtigung von Forderungen fest. Dabei wurde die Höhe der Wertberichtigung bzw der Pauschalabschläge vom Alter der Forderungen abhängig gemacht. Entsprechend diesem Schema unterlagen beispielsweise Forderungen, die zwischen ein und vier Jahre alt waren, einer Wertberichtigung in Höhe von 20 %. Der LRH stellt fest, dass das von der Landesbuchhaltung festgelegte Schema der zivilrechtlichen Verjährungsfrist von drei Jahren widersprach. Der LRH empfiehlt, künftig Forderungen ab Fälligkeit bis zum Bilanzierungszeitpunkt, die älter als drei Jahre sind, mit 100 % wertzuberichtigen. Von der Wertberichtigung ausgenommen sollten etwa Saldoanerkennungen bzw Verzichte auf Verjährungen, Novationen und Verzinsungen, die bis zur neuen Fälligkeit vereinbart wurden, sein.

Der LRH stellt fest, dass die Landesbuchhaltung diverse Forderungen - wie etwa Forderungen gegenüber Gemeinden oder Bediensteten - als risikolos einstufte und deshalb keiner Wertberichtigung zuführte. Der LRH teilt die Ansicht der Landesbuchhaltung über die 100%ige Validität diverser Forderungen nicht. Der LRH verweist in diesem Zusammenhang etwa auf die aktuelle Diskussion über die Möglichkeit der Insolvenz von Gemeinden. Zudem können nach Ansicht des LRH Forderungen gegenüber Bediensteten nicht als risikolos betrachtet werden. Der LRH empfiehlt der Landesbuchhaltung, die Validität der von ihr als risikolos eingestuften Forderungen zu überdenken.

Der LRH stellt fest, dass der Risikoabschlag für die pauschale Einzelwertberichtigung bzw für die Pauschalwertberichtigung nicht entsprechend dem in den Erläuterungen zur VRV 2015 vorgeschriebenem Schema ermittelt wurde. Der LRH führt dies insbesondere auf die Softwareumstellung zurück. Der LRH fordert die Landesbuchhaltung auf, für die Wertberichtigung von Forderungen ab dem Rechnungsjahr 2020 die Pauschalabschläge entsprechend den Vorgaben in den Erläuterungen zur VRV 2015 zu ermitteln. Der LRH geht davon aus, dass ab diesem Zeitpunkt eine entsprechende Datengrundlage vorhanden sein sollte.

Der LRH kritisiert, dass nicht alle pauschalen Wertberichtigungen entsprechend dem von der Landesbuchhaltung in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie vorgegebenem Schema erfolgten. So wandten die Bezirksbuchhaltungen für die pauschale Wertberichtigung der Forderungen aus SAVE eine davon abweichende Methode an. Der LRH kritisiert weiters, dass Forderungen aus SAGEB nicht wertberichtigt wurden.

Der LRH stellt fest, dass auf Forderungen aus der Wohnbeihilfe unterschiedliche Methoden der Wertberichtigung zur Anwendung gelangten.

Der LRH kritisiert, dass die Landesbuchhaltung in Einzelfällen direkte Wertberichtigungen vornahm und weist auf die Verpflichtung der Einhaltung des Bruttoprinzips gemäß § 13 Abs 2 VRV 2015 hin.

Der LRH kritisiert, dass der überwiegende Teil der sonstigen kurzfristigen Forderungen nicht wertberichtigt wurde.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in seiner Gegenäußerung Folgendes mit:*

Der Landesrechnungshof fordere, dass sich das für die pauschale Wertberichtigung festgelegte Schema an der zivilrechtlichen Verjährungsfrist von 3 Jahren orientiere. D.h. Forderungen, die mehr als 3 Jahre überfällig seien, sollten zu 100% wertberichtigt werden. Dieser Argumentation könne die Landesbuchhaltung nicht folgen, da die Verjährungsfrist nicht zwingend vom Fälligkeitsdatum weg bemessen werde, sondern es Maßnahmen gebe, die die Verjährung aussetzen würden, und die von der Landesverwaltung auch angewandt würden (zB Mahnungen).

Die Validität der Gemeinden werde aus der täglichen Verwaltungspraxis abgeleitet. Die Diskussion über die Möglichkeit der Insolvenz der Gemeinden sei reichlich theoretisch und daher kein Grund, die Gemeinden anders einzustufen. Selbstverständlich sei es möglich, dass sich Gemeinden gegen eine Zahlung wehren, oder um Forderungsnachlass ansuchen. Derartige Fälle seien in der Buchhaltung über Einzelforderungsbewertung abzubilden. Ein generelles Ausfallrisiko ließe sich damit aus Sicht der Landesbuchhaltung und auf Grund der Erfahrungen aus der laufenden Buchhaltung nicht begründen.

Die Festlegung des Schemas für die Pauschalwertberichtigung entspreche üblichen Gepflogenheiten in der Buchhaltung und sei mit einer renommierten Wirtschaftsprüfungskanzlei abgestimmt. Eine Ermittlung auf Basis von Erfahrungswerten, wie es die VRV vorsehe, sei nicht möglich, da Erfahrungswerte aus REWE nicht in ausreichender Qualität zur Verfügung stünden.

Ergänzungen in der Bilanzierungsrichtlinie seien vorgenommen worden, soweit es die Landesbuchhaltung für notwendig erachtet habe.

- (4) Der LRH nimmt zur Kenntnis, dass das Amt der Salzburger Landesregierung hinsichtlich der Validität von Gemeinden eine dem LRH gegenläufige Meinung vertritt.

Der LRH verweist auf das österreichische Zivilrecht, demgemäß eine Mahnung die Verjährung nicht hemmt. Diesbezüglich sollten auch renommierte Wirtschaftsprüfungskanzleien über entsprechende Kenntnis verfügen.

6.2 Vorräte

Vorräte		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
B.II Vorräte	4.650	4.709

Tabelle 29: Vorräte

- (1) Die Definition und Bewertung der Vorräte ist in § 22 VRV 2015 geregelt. Die Erfassung erfolgt zu den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Am Rechnungsabschlussstichtag ist der niedrigere Wert aus den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Wiederbeschaffungswert anzusetzen.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie übernahm die Definition und Bewertung der VRV 2015. Sie hielt analog zur VRV 2015 fest, dass Vorratsposten nur erfasst wurden, wenn diese 5.000 Euro überstiegen.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz führte aus, dass die Vermögenswerte der gesamten Lagerbestände des Landes Salzburg von den zuständigen Dienststellen übermittelt und in die Eröffnungsbilanz aufgenommen wurden.

Die Vorräte in der korrigierten Eröffnungsbilanz betrugen rund 4,7 Mio Euro. Die betragsmäßig größten Bestände wies die Landesstraßenverwaltung in Höhe von rund 2,0 Mio Euro und der Landesforstgarten in Höhe von rund 0,6 Mio Euro auf.

Der LRH erhob, dass die Landesbuchhaltung entgegen der Ausführungen in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie und der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz auch Vorratsposten erfasste, die unter dem Wert von 5.000 Euro lagen.

Im Rahmen der Prüfung der Überleitung der Lagerinventurlisten in SAP erhob der LRH Differenzen. Im Lager der Landesberufsschule Zell am See kam es bei der Übernahme in SAP zu einem Fehler in Höhe von 18.500 Euro. Im Lager des Landwirtschaftsbetriebes Bruck kam es weiters zu einer betragsmäßig zu hohen Berücksichtigung der Lagerinventurliste in Höhe von rund 9.900 Euro. Im Rahmen der Korrekturen stellte die Landesbuchhaltung fest, dass Vorräte der Bezirkshauptmannschaften in Höhe von rund 0,1 Mio Euro in der übergebenen Eröffnungsbilanz vergessen wurden. Die Landesbuchhaltung korrigierte die Differenzen in den Vorräten bzw erfasste die fehlenden Vorräte nachträglich.

In Zusammenhang mit der Prüfung der Vorratspositionen erhob der LRH, dass Lebewesen ausschließlich im Umlaufvermögen bilanziert wurden. Da es sich bei den Lebewesen auch um Tiere handelt, die langfristig im Unternehmen verbleiben, wäre eine Trennung der Lebewesen in Umlaufvermögen und Anlagevermögen möglich.

(2) Im Bilanzposten Vorräte kam es aufgrund der Prüfung des LRH zu Korrekturen.

Bezüglich der Bilanzierung der Lebewesen regt der LRH an, eine Trennung in Umlauf- und Anlagevermögen durchzuführen oder die Begründung für die nicht erfolgte Trennung in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu dokumentieren.

Der LRH hält fest, dass die Landesbuchhaltung bis zum Prüfungsende keine Inventurrichtlinie bzw kein Inventurhandbuch zu den Vorräten zur Verfügung stellte.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass Lebendtiere als Umlaufvermögen eingestuft worden seien, da die VRV hierfür keine Unterscheidung vorsehe. Es gäbe kein entsprechendes Sachkonto in der Kontenklasse für Anlagevermögen. Im Entwurf zum Kontierungsleitfaden der Länder, der die Diskussion auf Bundesebene widerspiegle, heißt es dazu: „Auf diesem Konto (1200 – 1299 Roh-Hilfs- und Baustoffe; Anm. der Autorin) sind die Kosten für den Ankauf von Einstellvieh zu Mast- oder Zuchtzwecken zu verrechnen. Dabei ist es unerheblich, ob das Vieh dauernd dem Betrieb dient.“ Die Landesbuchhaltung habe die Kontengruppe 14 für Lebendvieh verwendet, da zum damaligen Zeitpunkt davon ausgegangen worden sei, dass mit der Novellierung der VRV 2015 die gesetzlichen Regelungen entsprechend angepasst werde. Die Landesbuchhaltung habe nicht vor, eine Inventurrichtlinie für das Lagervermögen zu erstellen. Soweit Vorgaben notwendig seien, werden diese in die Kassen- und Buchführungsverordnung aufgenommen werden.*
- (4) Der LRH hält es für erforderlich, dass den für die Inventur verantwortlichen Mitarbeitern entsprechend konkrete Vorgaben zur Verfügung gestellt werden, um eine ordnungsgemäße Inventur sicherzustellen.

6.3 Liquide Mittel

Liquide Mittel		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
B.III Liquide Mittel	206.344	222.313
B.III.1 Kassa, Bankguthaben, Schecks	95.744	111.713
B.III.2 Zahlungsmittelreserven	110.600	110.600

Tabelle 30: Liquide Mittel

- (1) Gemäß § 20 VRV 2015 umfassen die liquiden Mittel Kassen- und Bankguthaben sowie kurzfristige Termineinlagen, die zum Nominalwert zu bewerten sind. Als Zahlungsmittelreserven vorgesehene liquide Mittel sind gemäß § 20 VRV 2015 gesondert auszuweisen.

6.3.1 Kassa, Bankguthaben, Schecks

Kassa, Bankguthaben, Schecks		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
B.III.1 Kassa, Bankguthaben, Schecks	95.744	111.713

Tabelle 31: Kassa, Bankguthaben, Schecks

- (1) Liquide Mittel sind gemäß § 20 VRV 2015 mit dem Nominalwert zu bewerten. Liquide Mittel in fremder Währung sind gemäß § 19 Abs 11 VRV 2015 zum Referenzkurs der Europäischen Zentralbank zum Rechnungsabschlussstichtag des Finanzjahres in Euro umzurechnen. Ist dieser nicht verfügbar, sind Beträge in fremder Währung zum jeweiligen nationalen niedrigeren Devisenkurs umzurechnen.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wies unter anderem darauf hin, dass zu den liquiden Mitteln, die wirtschaftlich nicht dem Land zuzuordnen waren bzw von Dritten dem Land zur Erfüllung eines konkreten Zwecks zur Verfügung gestellt wurden und bei Nicht-Verwendung eine Rückzahlungsverpflichtung bestand, entsprechende Verbindlichkeiten zu buchen waren. Ein Hinweis in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie auf die Notwendigkeit der Umrechnung liquider Mittel in fremder Währung gemäß § 20 VRV 2015 unterblieb.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz führte im Wesentlichen die Gründe für die Abweichungen zwischen dem Endbestand der liquiden Mittel zum 31. Dezember 2017 und dem Anfangsbestand der liquiden Mittel zum 1. Jänner 2018 an.

In der übergebenen Eröffnungsbilanz betrug der Stand der liquiden Mittel rund 206,3 Mio Euro. Basierend auf Erhebungen des LRH nahm die Landesbuchhaltung Nach- bzw Korrekturbuchungen in Höhe von saldiert rund 16 Mio Euro vor, sodass sich der Stand der liquiden Mittel auf rund 222,3 Mio Euro erhöhte.

Von diesem Stand entfielen rund 222,2 Mio Euro auf Bank- und rund 0,1 Mio Euro auf Barbestände. Über Schecks verfügte das Land Salzburg zum Bilanzstichtag nicht. Auf Grund der rechtlichen Notwendigkeit, Zahlungsmittelreserven gesondert auszuweisen,

wurden 110,6 Mio Euro der Bar- und Bankbestände (Bilanzposten B.III.1) mittels Hilfskonto zu den Zahlungsmittelreserven (Bilanzposten B.III.2) umgegliedert, sodass beim Bilanzposten Kassa, Bankguthaben, Schecks rund 111,7 Mio Euro als Eröffnungsbilanzwert verblieben.

Der Anfangsbestand in der korrigierten Eröffnungsbilanz in Höhe von rund 222,3 Mio Euro lag um rund 2,7 Mio Euro über dem Endbestand zum 31. Dezember 2017. Dies war im Wesentlichen auf die Erfassung der Bankbestände des Landesabgabenamtes (rund 2,6 Mio Euro) und der Salzburger Landeshilfe (rund 0,1 Mio Euro) in die liquiden Mittel des Landes zurückzuführen.

Die liquiden Mittel des Landes enthielten ein Guthaben in US-Dollar. Eine Umrechnung zum Referenzkurs der Europäischen Zentralbank bzw zum jeweiligen nationalen niedrigeren Devisenkurs zum Rechnungsabschlussstichtag erfolgte nicht. Die Landesbuchhaltung gab an, dies im Zuge der Erstellung der Eröffnungsbilanz übersehen zu haben. Aus Gründen der Unwesentlichkeit erfolgte keine nachträgliche Korrektur. Die Aktualisierung der Fremdwährungsbestände wird laut Mitteilung der Landesbuchhaltung künftig in die Jahresabschlussplanung aufgenommen.

Die Korrekturbuchungen in Höhe von saldiert rund 16 Mio Euro hatte die korrekte Darstellung zweier Bankkonten in der Eröffnungsbilanz bzw entsprechend dem Rechnungsabschluss 2017 zur Folge. Darüber hinaus erfolgte eine Umbuchung der Forderungen aus dem bargeldlosen Zahlungsverkehr der Bezirkshauptmannschaften in Höhe von rund 3.100 Euro von den sonstigen kurzfristigen Forderungen zu den liquiden Mitteln des Landes sowie die Erfassung eines Sparbuches des Konradinums in Höhe von rund 4.700 Euro.

Ein weiteres Sparbuch des Konradinums mit einem Guthaben von rund 32.000 Euro wurde in die liquiden Mittel des Landes zum 1. Jänner 2018 nicht aufgenommen. Laut Mitteilung der Landesbuchhaltung handelte es sich dabei um persönliche Taschengelder der Bewohner, die das Land Salzburg treuhändig verwaltete.

Zum Teil waren die Bezeichnungen der Sachkonten mangelhaft. So wurden etwa nicht alle Konten in Verbindung mit der Salzburger Landeshilfe entsprechend gekennzeichnet. Weiters wurden zum Teil alte Sachkontenbezeichnungen wie beispielsweise VUF

(Vorsorge- und Unterstützungsfonds; dieser Fonds besteht seit Jahren nicht mehr) im Zuge der Umstellung auf ein neues Rechnungswesen nicht korrigiert.

- (2) Der LRH stellt fest, dass der Stand der liquiden Mittel in der korrigierten Eröffnungsbilanz um rund 2,7 Mio Euro über dem Stand der liquiden Mittel zum 31. Dezember 2017 lag. Dies begründete sich insbesondere in der Erfassung der Bankbestände des Landesabgabenamtes und der Salzburger Landeshilfe. Auf Anregung des LRH führte die Landesbuchhaltung Korrekturen in Höhe von saldiert rund 16,0 Mio Euro durch.

Der LRH empfiehlt, die durch das Land Salzburg treuhändig verwalteten Taschengelder der Bewohner des Konradinums - analog zur Mündelgeldvermögensverwaltung - aus Gründen der Transparenz und Nachvollziehbarkeit in einem eigenen Rechnungskreis darzustellen.

Der LRH bemängelt, dass im Zuge der Umstellung auf ein neues Rechnungswesen die Bezeichnungen der Sachkonten nicht überprüft und daher nicht korrigiert bzw. vereinheitlicht wurden.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung Folgendes fest:*

Der Landesrechnungshof empfehle, Taschengelder analog zur Mündelvermögensverwaltung in den Bezirkshauptmannschaften in einem eigenen Buchungskreis in SAP zu verwalten. Die Landesbuchhaltung sehe keinen großen Nutzen darin, da ein derartiger Buchungskreis nicht mit den gleichen IKS-Richtlinien hinterlegt werden könne, es sei denn, der Landesbuchhaltung werde die Aufgabe zugesprochen, die Gebarung dieser Gelder in gleicher Weise zu verwalten, wie sie es mit Landesgeldern machen würde. Dies erhöhe den Aufwand für die dezentralen Dienststellen erheblich.

Die Bezeichnung der Sachkonten sei nicht aus REWE übernommen worden, sondern neu festgelegt worden, sodass sie den Anforderungen der Landesbuchhaltung bzw der Mitarbeiter, die damit arbeiten müssen, gerecht würden.

- (4) Der LRH stellt fest, dass das Konradinum Eugendorf - und somit das Land Salzburg - Kontoinhaber des Kontos ist, auf dem sich die Taschengelder der Heimbewohner befinden. Da somit die Verantwortung für dieses Konto beim Land Salzburg liegt, geht der LRH davon aus, dass ein begründetes Interesse an einer transparenten und nachvollziehbaren Darstellung der Gelder der Heimbewohner besteht.

Der LRH hält seine Bemängelung aufrecht, dass im Zuge der Umstellung auf ein neues Rechnungswesen die Bezeichnungen der Sachkonten nicht überprüft und daher nicht korrigiert bzw vereinheitlicht wurden. Auch nach der Umstellung auf SAP wurden etwa zwei Sachkonten mit der Abkürzung "VuF" versehen, obwohl dieser Fonds seit Jahren nicht mehr besteht.

6.3.2 Zahlungsmittelreserven

Zahlungsmittelreserven		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
B.III.2 Zahlungsmittelreserven	110.600	110.600

Tabelle 32: Zahlungsmittelreserven

- (1) Zahlungsmittelreserven stellen liquide Mittel dar und sind gemäß § 20 VRV 2015 gesondert auszuweisen.

Gemäß § 27 VRV 2015 sind Zahlungsmittelreserven in Verbindung mit Haushaltsrücklagen zu sehen. In einem Nachweis zum Rechnungsabschluss sind Haushaltsrücklagen und deren Verwendungszweck darzustellen, wobei den finanzierten Haushaltsrücklagen Zahlungsmittelreserven zugeordnet werden.

Die landesgesetzlichen Grundlagen zu den Zahlungsmittelreserven finden sich im ALHG 2018. Gemäß § 21 ALHG 2018 werden Zahlungsmittelreserven eingeteilt in zweckbestimmte Zahlungsmittelreserven, die für einen eindeutig definierten Zweck gewidmet sind, oder allgemeine Zahlungsmittelreserven, die keinem definierten Zweck oder nur einem sehr allgemein definierten Zweck gewidmet sind. Weiters regelt diese Bestimmung die Bildung und Verwendung von Zahlungsmittelreserven im Detail.

Die Übergangsbestimmungen des § 45 Abs 4 und 5 ALHG 2018 ermächtigen die Landesregierung, die zum 31. Dezember 2017 bestehenden zweckgebundenen Rücklagen unter bestimmten Voraussetzungen in eine zweckbestimmte Zahlungsmittelreserve umzuwandeln. Diese dürfen höchstens 100 Mio Euro betragen. Alle übrigen zweckgebundenen Rücklagen sind aufzulösen.

Von den zum 31. Dezember 2017 bestehenden nicht zweckgebundenen Rücklagen können gemäß § 45 Abs 5 ALHG 2018 höchstens 10,6 Mio Euro in eine allgemeine Zahlungsmittelreserve umgewandelt werden. Alle übrigen nicht zweckgebundenen Rücklagen sind ebenfalls aufzulösen.

Für in der Vergangenheit gebildete zweckgebundene Rücklagen ist gemäß § 45 Abs 4 ALHG 2018 zu prüfen, ob eine Umwandlung in eine Rückstellung oder Verbindlichkeit gemäß den Vorgaben der VRV 2015 erforderlich ist.

Die Erläuterungen zum ALHG 2018 führen aus, dass es sich bei den Zahlungsmittelreserven um ein neues Instrument handelt, „welches das bisherige Instrument der Rücklagen ersetzt. [...]. Die Zahlungsmittelreserven haben gegenüber den bisherigen Rücklagen also den „Nachteil“, dass sie geldmäßig zu hinterlegen sind.“

Der LRH hält zu den gesetzlichen Bestimmungen und den Erläuterungen des ALHG 2018 fest, dass der Verweis auf liquiditätsmäßig zu hinterlegende Zahlungsmittelreserven irreführend ist, da Zahlungsmittelreserven einen bestimmten Teil der liquiden Mittel darstellen. Betriebswirtschaftlich gesehen stellen Zahlungsmittelreserven unmittelbar gebundene Liquidität für zukünftige oder bereits bestehende Verpflichtungen dar.

Die Bildung von Haushaltsrücklagen ist im ALHG 2018 nicht vorgesehen. Dies wurde in den Erläuterungen damit begründet, dass eine Rücklagenbildung nur bei Vorliegen eines positiven Nettoergebnisses möglich wäre, bei einem nachhaltig negativen Nettoergebnis wäre eine Rücklagenbildung nicht möglich. Die in der VRV 2015 vorgesehene Verknüpfung von Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven wurde nicht in das ALHG 2018 übernommen.

Der Rechnungsabschluss 2017 wies zum 31. Dezember 2017 einen Rücklagenstand in Höhe von rund 399,4 Mio Euro aus. Davon entfielen rund 250,5 Mio Euro auf zweckbestimmte Rücklagen und rund 148,9 Mio Euro auf nicht zweckbestimmte Rücklagen.

Im Zuge der Erstellung der Eröffnungsbilanz überprüfte die Abteilung 8 unter Einbeziehung der betroffenen Dienststellen, welche zweckgebundenen Rücklagen des Rechnungsabschlusses 2017 entsprechend den Bestimmungen des ALHG 2018 in Zahlungsmittelreserven überführt werden konnten.

Die Kontensalden zum 31. Dezember 2017, die im Zusammenhang mit der Buchung von Rücklagen standen, wurden nicht in die Eröffnungsbilanz übernommen.

Die Landesregierung beschloss im Juli 2018, welche Rücklagen als Zahlungsmittelreserven in der Eröffnungsbilanz 2018 auszuweisen sind. Die folgende Tabelle zeigt die Gliederung der Zahlungsmittelreserven entsprechend diesem Regierungsbeschluss:

Zahlungsmittelreserven im Detail	
	Tsd Euro
Zweckbestimmte Zahlungsmittelreserven	
Für nicht verbrauchte zweckbestimmte Einzahlungen (§ 23 ALHG 2018)	71.220
Veranschlagte aber nicht verbrauchte Mittel für Projekte und Vorhaben aus den Rechnungsjahren 2016 und 2017, deren Zweckwidmung feststand	26.277
Mehreinzahlungen von rechtlich unselbstständigen Unternehmen, Betrieben, Schulen etc aus dem Rechnungsjahr 2017	2.503
Summe zweckbestimmte Zahlungsmittelreserven	100.000
Allgemeine Zahlungsmittelreserven	10.600
Summe Zahlungsmittelreserven	110.600

Tabelle 33: Zahlungsmittelreserven im Detail

Die zweckbestimmten Zahlungsmittelreserven für nicht verbrauchte zweckbestimmte Einzahlungen in Höhe von rund 71,2 Mio Euro entfielen mit rund 47,7 Mio Euro auf Mittel des Gemeindeausgleichsfonds, mit rund 15,2 Mio Euro auf nicht verbrauchte Bundesmittel aus Artikel 15a BV-G Vereinbarungen in Zusammenhang mit der Kinderbetreuung, mit rund 5 Mio Euro auf Mittel des Naturschutzfonds sowie mit rund 2,6 Mio Euro auf Umweltschutzmaßnahmen nach dem ASFINAG-Gesetz.

Die Rücklagen aus unverbrauchten Mitteln für Projekte und Vorhaben betrugen im Rechnungsabschluss 2017 rund 41,7 Mio Euro. Um die im ALHG 2018 fixierte Obergrenze von 100 Mio Euro für zweckbestimmte Zahlungsmittelreserven nicht zu überschreiten, wurden die Rücklagen um rund 37 % auf rund 26,3 Mio Euro gekürzt.

Die zweckbestimmten Zahlungsmittelreserven für Mehreinzahlungen von rechtlich unselbständigen Unternehmen, Betrieben, Schulen etc, die im Rechnungsjahr 2017 erwirtschaftet wurden, betrugen rund 2,5 Mio Euro. Davon entfielen rund 1,2 Mio Euro auf die Burgen und Schlösser.

Aufgrund der im ALHG 2018 festgelegten Obergrenze von 100 Mio Euro für die Überführung von zweckbestimmten Rücklagen in zweckbestimmte Zahlungsmittelreserven wurden von den zweckbestimmten Rücklagen in Höhe von rund 250,5 Mio Euro insgesamt rund 150,5 Mio nicht überführt.

Von den nicht zweckbestimmten Rücklagen (Haushaltsrücklage sowie Investitionsrücklage) in Höhe von rund 148,9 Mio Euro, die im Rechnungsabschluss 2017 ausgewiesen waren, wurden insgesamt rund 138,3 Mio Euro nicht überführt. Dies war notwendig, um die im ALHG 2018 festgelegte Obergrenze von rund 10,6 Mio Euro für die Überführung von nicht zweckgebundenen Rücklagen in Zahlungsmittelreserven einzuhalten.

In Zusammenhang mit Zahlungsmittelreserven aus nicht verbrauchten zweckbestimmten Einzahlungen wurden von den betroffenen Dienststellen entsprechende Unterlagen vorgelegt, um deren Höhe zum 31. Dezember 2017 zu ermitteln. Unabhängig von der Höhe der Zahlungsmittelreserve überprüfte die Landesbuchhaltung, ob und in welcher Höhe für nicht verbrauchte zweckbestimmte Einzahlungen Verbindlichkeiten in der Eröffnungsbilanz zu erfassen waren.

In Einzelfällen war die ermittelte und gebuchte Verbindlichkeit höher als die dafür bestehende Rücklage. Aufgrund der Bestimmungen des ALHG 2018 stellte jedoch auch in diesen Fällen die Höhe der Rücklage die Obergrenze für die Zahlungsmittelreserve dar. In Einzelfällen war die ermittelte Verbindlichkeit niedriger als die für diesen Sachverhalt bestehende Rücklage. In der Folge wurde eine Zahlungsmittelreserve in Höhe der Verbindlichkeit ausgewiesen.

Einen Sonderfall stellte die Rücklage für Umweltschutzmaßnahmen nach dem ASFINAG-Gesetz dar. Bei diesem Sachverhalt waren die von der Abteilung 6 ermittelten nicht verbrauchten zweckbestimmten Einzahlungen wesentlich höher als die im Rechnungsabschluss 2017 ausgewiesene Rücklage, die in eine Zahlungsmittelreserve überführt wurde. Der Ausweis einer Verbindlichkeit war nicht erforderlich, da das ASFINAG-Gesetz keine Rückzahlungspflicht vorsah.

Einen weiteren Sonderfall stellten Rücklagen dar, die ausschließlich aus nicht verbrauchten Spendenmittel resultierten. Aufgrund der Bestimmungen des ALHG 2018 war der Ausweis einer Zahlungsmittelreserve nicht möglich, jedoch wurden in der Eröffnungsbilanz entsprechende Verbindlichkeiten ausgewiesen. Zweckbestimmte Einzahlungen sind in § 23 ALHG 2018 taxativ aufgezählt. Demnach stellen Spenden oder auch Erbschaften keine solchen zweckbestimmten Einzahlungen dar und können daher auch nicht für die Bildung einer zweckbestimmten Zahlungsmittelreserve herangezogen werden.

Bei Zahlungsmittelreserven, die für nicht verbrauchte zweckbestimmte Einzahlungen in Zusammenhang mit der Artikel 15a BV-G Vereinbarung für Kinderbetreuung gebildet wurden, stellte der LRH Berechnungsfehler fest. Die Höhe der Verbindlichkeit wurde korrigiert. Eine Korrektur der in der Folge geringfügig niedrigeren Zahlungsmittelreserve war in Zusammenhang mit dem Regierungsbeschluss für die Zahlungsmittelreserven im Rechnungsabschluss 2018 vorgesehen, da die in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Zahlungsmittelreserve ohnehin den Höchstbetrag darstellte.

- (2) Der LRH stellt fest, dass es sich bei den in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Zahlungsmittelreserven um keine Zahlungsmittelreserven im Sinne der VRV 2015 handelt. Nach Ansicht des LRH können Zahlungsmittelreserven gemäß § 27 VRV 2015 nur in Verbindung mit passivseitig ausgewiesenen Haushaltsrücklagen ausgewiesen werden. Gemäß den Bestimmungen des § 21 ALHG 2018 werden Zahlungsmittelreserven ohne Haushaltsrücklagen gebildet.

Der LRH verweist in diesem Zusammenhang auf seine Stellungnahme im Gesetzwerdungsprozess des § 21 ALHG 2018.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung fest, dass im Rahmen der Einführung eines 3-Komponenten-Systems mit zahlreichen externen Beratern und Experten über die Interpretation des § 27 VRV 2015 ausführlich diskutiert worden sei. Auf Basis dieser Diskussion vertrete das Amt der Salzburger Landesregierung die Meinung, dass die VRV 2015 keine verpflichtende Verknüpfung zwischen Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven vorsehe. Im Rahmen der Dotierung von Haushaltsrücklagen aus dem positiven Nettoergebnis könnten zwar gem. VRV 2015 „entsprechende Zahlungsmittelreserven“ gebildet werden, diese Formulierung schließe aber nicht die Bildung von Zahlungsmittelreserven aus den bestehenden liquiden Mitteln ohne Bezug zu einer Haushaltsrücklage aus. Diesem Umstand würde auch die VRV 2015 in ihren Erläuterungen Rechnung tragen, in denen von finanzierten und nicht finanzierten Haushaltsrücklagen gesprochen werde.*

Bezugnehmend auf den Verweis des LRH auf seine Stellungnahme im Gesetzwerdungsprozess des § 21 ALHG 2018 dürfe auf die Stellungnahme der Abteilung 8 zum Ergebnis des Begutachtungsverfahrens zum ALHG 2018 (Zahl 20801/-ALL/82.108/57-2017) verwiesen werden. An der Ansicht des Amtes der Salzburger Landesregierung, dass Haushaltsrücklagen gem. VRV 2015 mit Gewinnrücklagen gem. UGB verglichen werden könnten und daher nur aus einem positiven Nettoergebnis gebildet werden könnten, habe sich nichts geändert.

- (4) Der LRH weist nochmals darauf hin, dass § 27 VRV 2015 nicht mit § 21 ALHG 2018 kompatibel ist. Der § 27 VRV 2015 sieht Zahlungsmittelreserven ausschließlich in Verbindung mit Haushaltsrücklagen vor. Bei den „Zahlungsmittelreserven“ gemäß § 21 ALHG 2018 handelt es sich um gebundene Gelder für bestimmte Zwecke.

6.4 Aktive Rechnungsabgrenzung

Aktive Rechnungsabgrenzung		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
B.V.1 Aktive Rechnungsabgrenzung	43.432	45.742

Tabelle 34: Aktive Rechnungsabgrenzung

- (1) Aktive Rechnungsabgrenzungen sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. In der Vermögensrechnung und im Kontenplan ist eine aktive Rechnungsabgrenzung vorgesehen. Der § 13 Abs 7 VRV 2015 sieht eine Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen vor, sofern deren Wert 10.000 Euro übersteigt.

In der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wurde die in der VRV 2015 vorgesehene Grenze von 10.000 Euro als Wahlrecht ausgelegt, wenn Gründe dafürsprachen, konnte eine Abgrenzung auch bei Beträgen unter 10.000 Euro vorgenommen werden.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz führte aus, dass als aktive Rechnungsabgrenzung Zahlungen ausgewiesen wurden, die im Jahr 2017 geleistet wurden, aber wirtschaftlich dem Jahr 2018 zuzuordnen waren.

Zahlungen, die die Jahre vor 2017 betrafen, wurden in der Eröffnungsbilanz nicht abgegrenzt. Diese Einschränkung auf Zahlungen des Jahres 2017 wurde in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz nicht begründet. Die Landesbuchhaltung begründete dies im Zuge der Prüfung mit der Unwirtschaftlichkeit der Recherche von historischen Buchungen und der geringen Anzahl derartiger Sachverhalte.

Die in der übergebenen Eröffnungsbilanz ausgewiesene aktive Rechnungsabgrenzung betrug rund 43,4 Mio Euro. Aufgrund der durchgeführten Korrekturen erhöhte sich dieser Wert in der korrigierten Eröffnungsbilanz auf rund 45,7 Mio Euro. Davon entfiel ein Betrag in Höhe von rund 37,5 Mio Euro auf im Dezember 2017 überwiesene Gehälter, die den Jänner 2018 betrafen. Rund 1,8 Mio Euro entfielen auf Leistungen der Abteilung 3 für Mindestsicherung, Kinder- und Jugendhilfe sowie Sozialhilfe, die über das SIS abgewickelt wurden. Auf Fördervorauszahlungen der Abteilung 1 für das Jahr 2018 entfiel ein Betrag in Höhe von rund 1,4 Mio Euro, auf jene der Abteilung 6 rund 1,0 Mio

Euro. Auf Disagios in Zusammenhang mit aufgenommenen ÖBFA-Darlehen entfiel ein Betrag von rund 2,7 Mio Euro, auf ein Disagio in Zusammenhang mit einem Bankdarlehen ein Betrag von rund 0,7 Mio Euro.

Der LRH erhob, dass Disagios in Zusammenhang mit aufgenommenen ÖBFA-Darlehen nicht in der übergebenen Eröffnungsbilanz erfasst waren. Auf Anregung des LRH berechnete die Abteilung 8 die Abgrenzung zum 1. Jänner 2018. Die Landesbuchhaltung führte eine Nachbuchung in Höhe von rund 2,7 Mio Euro durch. Zudem wurde ein Disagio in Zusammenhang mit einem Schuldscheindarlehen mit einem Betrag von rund 0,7 Mio Euro erfasst.

Im Zuge der Prüfung führte die Abteilung 3 eine entsprechende Auswertung durch, um die im Rechnungsjahr 2017 als aktive Rechnungsabgrenzung erfassten Zahlungen zu überprüfen. Diese ergab, dass ein Teil der Zahlungen aufwandsmäßig dem Jahr 2017 zuzuordnen war. In der Folge führte die Landesbuchhaltung eine Korrekturbuchung durch und verminderte die Höhe der aktiven Rechnungsabgrenzung um einen Betrag von rund 1,1 Mio Euro.

Bereits im REWE erfasste aktive Rechnungsabgrenzungen in Höhe von rund 1,2 Mio Euro wurden nicht in die Eröffnungsbilanz übernommen. Dies wurde damit begründet, dass diese Zahlungen Aufwand für das Jahr 2017 darstellten, die aber im Jahr 2017 mangels Budget nicht als kamerale Ausgaben gebucht werden konnten. Eine Übernahme dieser Posten hätte in der Folge eine aufwandswirksame Auflösung im Jahr 2018 bewirkt.

Der LRH erhob, dass ergänzend zu den Ausführungen in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz folgende Sachverhalte als aktive Rechnungsabgrenzungen in der Eröffnungsbilanz erfasst wurden:

- Förderungen, die im Dezember 2017 ausbezahlt und auch als kamerale Ausgabe gebucht wurden, der Aufwand aber eigentlich dem Jahr 2018 zuzurechnen war.
- Aufwand, der fälschlicherweise dem Jahr 2017 zugeordnet wurde, obwohl dieser das Jahr 2018 betraf. Bei diesen Sachverhalten erfolgte keine Zahlung im Jahr 2017. Diese Abgrenzungen dienten dazu, den Aufwand im Jahr 2018 korrekt darzustellen. Sie stellten keine aktiven Rechnungsabgrenzungen im eigentlichen Sinn dar. In der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz fehlte eine Beschreibung, dass auch solche Sachverhalte als aktive Rechnungsabgrenzungen erfasst waren.

- (2) Im Bilanzposten aktive Rechnungsabgrenzung kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu Korrekturen. Es wurden die Disagios der ÖBFA-Darlehen in Höhe von rund 2,7 Mio Euro nachträglich erfasst. Weitere Korrekturen betrafen ein Disagio für ein Schuld-scheindarlehen sowie die Höhe der aktiven Rechnungsabgrenzung der Abteilung 3.

Der LRH stellt fest, dass Zahlungen in Höhe von rund 1,2 Mio Euro, die wirtschaftlich dem Jahr 2017 zuzuordnen waren, im Jahr 2017 nicht als kamerale Ausgabe, sondern mangels Budget als aktive Rechnungsabgrenzung erfasst wurden. Der LRH kritisiert diese Vorgangsweise und fordert zukünftig eine rechtskonforme Buchung und eine Verbesserung des internen Kontrollsystems.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz sowie die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sind im Hinblick auf die durchgeführten Änderungen zu überarbeiten.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass die Landesbuchhaltung die Meinung des Landesrechnungshofes unterstütze, nach der es nicht sein dürfe, dass sich die zeitliche Zuordnung von Aufwand oder Ertrag an der Ausschöpfung von Budget zu orientieren hätte. Allerdings könne der vom Landesrechnungshof genannte Betrag in Höhe von 1,2 Mio € nicht nachvollzogen werden (siehe dazu auch Stellungnahme zu 6.1.4).*

- (4) Der LRH hält fest, dass sich der Betrag von rund 1,2 Mio Euro wie folgt zusammensetzt:
- REWE Post 2920 500 nicht in die Eröffnungsbilanz übernommene aktive Rechnungsabgrenzung in Höhe von 63.891,38 Euro,
 - REWE Post 2920 000 nicht in die Eröffnungsbilanz übernommene aktive Rechnungsabgrenzung in Höhe von 26.189,45 Euro,
 - REWE Post 2900 000 Teilbetrag, der nicht in die Eröffnungsbilanz übernommenen aktiven Rechnungsabgrenzung in Höhe von 1.138.140,11 Euro (siehe auch Korrekturbuchung in SAP auf Sachkonto 2900203).

7. Nettovermögen

Nettovermögen (Ausgleichsposten)		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
C Nettovermögen (Ausgleichsposten)	1.365.364	1.192.821
C.I Saldo der Eröffnungsbilanz	1.365.364	1.192.821

Tabelle 35: Nettovermögen (Ausgleichsposten)

- (1) Das Nettovermögen ist gemäß § 3 Abs 6 VRV 2015 der Ausgleichsposten zwischen der Summe des Vermögens und der Summe der Fremdmittel. Das Nettovermögen besteht gemäß Anlage 1c zur VRV 2015 aus dem Saldo der Eröffnungsbilanz, dem kumulierten Nettoergebnis, den Haushaltsrücklagen, den Neubewertungsrücklagen sowie den Fremdwährungsumrechnungsrücklagen.

In der Eröffnungsbilanz ist der Posten „Saldo der Eröffnungsbilanz“ die einzige Größe in der Darstellung des Nettovermögens. Die anderen Posten des Nettovermögens entstehen gemäß § 35 VRV 2015 erst durch Vergleich verschiedener Größen der Vermögensrechnung zum vorhergehenden Stichtag.

Eine spätere Änderung des Saldos der Eröffnungsbilanz ist nur in Anwendung von § 38 Abs 8 iVm Abs 9 VRV 2015 zulässig. Demnach können Korrekturen von Fehlern und Änderungen von Schätzungen in der Eröffnungsbilanz bis spätestens fünf Jahre nach deren Veröffentlichungen erfolgen und sind in der Nettovermögensveränderungsrechnung darzustellen.

Die Funktion des Nettovermögens bei Gebietskörperschaften unterscheidet sich von der Funktion des Eigenkapitals bei Unternehmen der Privatwirtschaft. Insbesondere fehlt dem Nettovermögen die Aussage zu den Anteilsverhältnissen, der Bemessungsgrundlage für Ausschüttungen und dem Anspruch auf Liquidationserlös.

Der LRH weist darauf hin, dass sich auch die Interpretation des Nettovermögens der Gebietskörperschaften von der Interpretation des Eigenkapitals bei Unternehmen der Privatwirtschaft unterscheidet. Eine Interpretation des Nettovermögens ist lediglich

unter gewissen Restriktionen zulässig. Insbesondere können auf Basis des Nettovermögens keine belastbaren Aussagen über die finanzielle Unabhängigkeit, die Handlungsfähigkeit, das Schuldendeckungspotential oder die Verschuldungsfähigkeit getroffen werden. Vielmehr ist bei der Interpretation des Nettovermögens ausgehend vom Stand in der Eröffnungsbilanz maßgeblich auf dessen Veränderung über die Zeit zu achten.¹⁰

Die Höhe des Nettovermögens kann durch die Ausnutzung der bilanziellen Wahlrechte beeinflusst werden. Die vorsichtige Bewertung von Grundstücken für Straßenbauten oder die Bildung einer Pensionsrückstellung waren zentrale Ausprägungen der Bilanzpolitik der Landesregierung.

¹⁰ Vgl etwa Mühlenkamp/Magin, Zum Eigenkapital von Gebietskörperschaften - populäre Irrtümer und Missverständnisse, Der Gemeindehaushalt 1/2010, 10 f.

8. Sonderposten Investitionszuschüsse (Kapitaltransfers)

- (1) Für erhaltene und zweckentsprechend verwendete Kapitaltransferzahlungen für Investitionen sind gemäß § 36 VRV 2015 Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Nettovermögen und den langfristigen Fremdmitteln anzusetzen. Die Sonderposten für geförderte Vermögensgegenstände sind entsprechend der in der Anlage 7 der VRV 2015 angegebenen Nutzungsdauer ertragswirksam aufzulösen.

In der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz war festgelegt, dass erhaltene Investitionszuschüsse lediglich für laufende Investitionsmaßnahmen passiviert werden sollten, die nach dem 1. Jänner 2018 fertiggestellt und aktiviert wurden. Die in der Vergangenheit erhaltenen Investitionszuschüsse wurden in der Eröffnungsbilanz nicht passiviert. Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz enthielt keine Begründung dieser Vorgehensweise. Auf Nachfrage des LRH begründete die Landesbuchhaltung den Verzicht des Ausweises mit der Schwierigkeit der Ermittlung von in der Vergangenheit erhaltenen Investitionszuschüssen.

- (2) Der LRH stellt fest, dass keine erhaltenen Investitionszuschüsse in der Eröffnungsbilanz bilanziert wurden. Ein Ausweis von erhaltenen Investitionszuschüssen ist lediglich für nach dem 1. Jänner 2018 fertiggestellte Investitionen vorgesehen. Der LRH weist daraufhin, dass durch den fehlenden Ausweis von in der Vergangenheit erhaltenen Investitionszuschüssen die Erträge bereits als vollumfänglich realisiert behandelt wurden und damit im Nettovermögen enthalten waren.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz bei den Investitionszuschüssen unvollständig war. Der LRH fordert eine Ergänzung der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz. Dies betrifft insbesondere die Begründung für den Verzicht auf den Ausweis von in der Vergangenheit erhaltenen Investitionszuschüssen in der Eröffnungsbilanz.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung Folgendes fest:*

Zur Erfassung von erhaltenen Investitionsförderungen verweise die Landesbuchhaltung darauf, dass es nicht möglich gewesen wäre, zum bestehenden noch nicht abgeschriebenen Anlagevermögen die erhaltenen Investitionsförderungen vollständig zu erheben. Nur damit hätte die Unschärfe im Nettovermögen vermieden werden können. Eine zeitliche Einschränkung der Datenrecherche wäre in jedem Fall notwendig gewesen. Die Festlegung des Stichtags der Eröffnungsbilanz als Einschränkung der Datenrecherche sei aus wirtschaftlichen Erwägungen getroffen worden. Ergänzende Erläuterungen in der Dokumentation seien vorgenommen worden.

9. Langfristige Fremdmittel

9.1 Langfristige Finanzschulden, netto

Langfristige Finanzschulden, netto		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
E.I. Langfristige Finanzschulden, netto	1.684.214	1.464.962
E.I.1 Langfristige Finanzschulden	1.684.214	1.465.911
E.I.2 Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft (-)	0	-46.181
E.I.3 Langfristige Verbindlichkeiten aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft	0	45.232

Tabelle 36: Langfristige Finanzschulden, netto

9.1.1 Langfristige Finanzschulden

Langfristige Finanzschulden		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
E.I.1 Langfristige Finanzschulden	1.684.214	1.465.911

Tabelle 37: Langfristige Finanzschulden

- (1) Die VRV 2015 unterscheidet in den Erläuterungen zwischen langfristigen und kurzfristigen Finanzschulden. Langfristige Finanzschulden sind Finanzschulden mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr. Finanzschulden sind mit dem Nominalwert zu bewerten.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie verwies auf die Bestimmungen der VRV 2015 und erläuterte die Abgrenzung zu den kurzfristigen Finanzschulden.

In der übergebenen Eröffnungsbilanz waren langfristige Finanzschulden in Höhe von rund 1.684,2 Mio Euro ausgewiesen. Aufgrund der durchgeführten Korrekturen verminderten sich diese in der korrigierten Eröffnungsbilanz auf rund 1.465,9 Mio Euro.

Der LRH erhob, dass im Jahr 2018 zur Tilgung fällige Finanzschulden ebenso als langfristige Finanzschulden ausgewiesen waren. Auf Anregung des LRH führte die Landesbuchhaltung eine Umgliederung zu den kurzfristigen Finanzschulden in Höhe von rund 218,3 Mio Euro durch.

Der LRH erhob, dass Agios und Disagios aus Darlehen nicht erfasst waren. Diese wurden im Zuge der Korrekturen der Eröffnungsbilanz erfasst.

- (2) Der LRH stellt fest, dass die im Zuge der Prüfung festgestellten Fehler korrigiert wurden. Kurzfristige Teile der langfristigen Finanzschulden wurden umgegliedert.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie ist in Hinblick auf die durchgeführten Korrekturen zu überarbeiten.

9.1.2 Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft

Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
E.1.2 Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft (-)	0	-46.181

Tabelle 38: Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft

- (1) Die Bestimmungen zu den derivativen Finanzinstrumenten sind in § 34 VRV 2015 iVm der Anlage 1c normiert.

Derivative Finanzinstrumente mit Grundgeschäft waren beim Land Salzburg vorhanden. Dabei handelte es sich vor allem um Derivate im Zusammenhang mit strukturierten Schuldscheindarlehen. Bei diesen Schuldscheindarlehen werden die Zinsen erst am Ende der Laufzeit fällig (sogenannte Nullkuponarlehen). Die Zinsen wurden laufend an den Swappartner bezahlt (fremde Bank). Die daraus resultierende Forderung in Höhe von rund 46,2 Mio Euro war in der übergebenen Eröffnungsbilanz nicht erfasst. Die Forderung aus den an den Swappartner bezahlten Zinsen wurde im Zuge der durchgeführten

Korrekturen als langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft gebucht.

(2) Aufgrund der Anregungen des LRH wurden die Forderungen aus langfristigen Zinsen in Verbindung mit Bewertungseinheiten von der Landesbuchhaltung nachträglich erfasst.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass eine Korrektur vorgenommen worden sei.*

9.1.3 Langfristige Verbindlichkeiten aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft

Langfristige Verbindlichkeiten aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
E.1.3 Langfristige Verbindlichkeiten aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft	0	45.232

Tabelle 39: Langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft

(1) Die Bestimmungen zu den derivativen Finanzinstrumenten sind in § 34 VRV 2015 iVm der Anlage 1c normiert.

Der Bilanzposten langfristige Verbindlichkeiten aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft betrug rund 45,2 Mio Euro und stellte die noch zu zahlenden aufgelaufenen Zinsen der Bewertungseinheiten dar. Die Verbindlichkeit aus den noch zu zahlenden Zinsen wurde im Zuge der durchgeführten Korrekturen als langfristige Verbindlichkeit aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft gebucht.

Dieser Bilanzposten sollte grundsätzlich die gleiche Höhe wie der Bilanzposten langfristige Forderungen aus derivativen Finanzinstrumenten mit Grundgeschäft aufweisen. Der LRH erhob im Rahmen seiner Prüfung, dass hier aufgrund der Darstellung einer komplexen Bewertungseinheit eine Abweichung bestand. Nähere Informationen sind im Punkt 5.3 dieses Berichtes zu finden.

- (2) Aufgrund der Anregungen des LRH wurde die Verbindlichkeit aus noch zu zahlenden Zinsen in Verbindung mit Bewertungseinheiten von der Landesbuchhaltung nachträglich erfasst.

Der LRH stellt fest, dass es bei einer Bewertungseinheit zu Buchungen kam, die von der VRV 2015 abwichen. Nähere Details sind in Punkt 5.3 dieses Berichtes zu finden.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung fest, dass die Zinsforderungen und Zinsverbindlichkeiten der zinsendfälligen strukturierten Schuld-scheindarlehen, in Abstimmung mit dem LRH, im Vermögenshaushalt dargestellt würden. Zu den Abweichungen bei Buchungen zu einer Bewertungseinheit verwies das Amt der Salzburger Landesregierung auf die Stellungnahme zu 5.3 (2).*

9.2 Langfristige Verbindlichkeiten

- (1) Die VRV 2015 sieht einen getrennten Ausweis von kurzfristigen und langfristigen Verbindlichkeiten vor. Die langfristigen Verbindlichkeiten gliedern sich in langfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Leasingverbindlichkeiten und sonstigen langfristigen Verbindlichkeiten. Langfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen waren in der Eröffnungsbilanz nicht enthalten.

Langfristige Verbindlichkeiten		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
E.II Langfristige Verbindlichkeiten	79.641	80.015
E.II.2 Leasingverbindlichkeiten	194	193
E.II.3 Sonstige langfristige Verbindlichkeiten	79.447	79.822

Tabelle 40: Langfristige Verbindlichkeiten

9.2.1 Leasingverbindlichkeiten

Leasingverbindlichkeiten		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
E.II.2 Leasingverbindlichkeiten	194	194

Tabelle 41: Leasingverbindlichkeiten

- (1) Verbindlichkeiten sind gemäß § 26 Abs 2 VRV 2015 mit ihrem Zahlungsbetrag zu bewerten. Die Bewertung von Leasingverbindlichkeiten ist in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Der Begriff wirtschaftliches Eigentum ist in § 19 Abs 2 VRV 2015 geregelt. In den Erläuterungen zur VRV 2015 wird dieser Begriff konkretisiert und auf die Vorschriften der Bundesabgabenordnung und des UGB verwiesen.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie führte aus, dass als Leasingverbindlichkeiten Zahlungsverpflichtungen aus Finanzierungsleasinggeschäften auszuweisen waren und erläuterte die Unterschiede zwischen Finanzierungsleasing und operativem Leasing wie folgt: Finanzierungsleasing liegt dann vor, wenn die Gebietskörperschaft als Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstandes ist. Ist ein Leasingvertrag als Finanzierungsleasing zu qualifizieren, so ist der Leasinggegenstand in der Vermögensrechnung des Landes zu aktivieren und (in gleicher Höhe) eine Verbindlichkeit einzustellen. Bei der Prüfung, ob Finanzierungsleasing vorlag, orientierte sich das Land an den im IPSAS-Standard 13 - Leasingverhältnisse vorgegebenen Kriterien.

In der Eröffnungsbilanz waren Leasingverbindlichkeiten in Höhe von rund 0,2 Mio Euro erfasst, die aus drei Leasingverträgen stammten.

Der LRH erhob, dass einzelne Leasingverträge als operatives Leasing qualifiziert wurden, bei denen viele Kriterien für ein Finanzierungsleasing sprachen. Dies betraf die Leasingverträge für den Kienbergwandtunnel, für die Landwirtschaftsschule Winklhof (Küche, Turn- und Speisesaal) sowie für das Landeszentrum für Hör- und Sehbildung. Die Landesbuchhaltung begründete die Darstellung als operatives Leasing damit, dass diese Leasinggegenstände bereits beim Leasinggeber aktiviert wurden.

(2) Der LRH stellt fest, dass einzelne Leasingverträge als operatives Leasing qualifiziert wurden, bei denen jedoch viele Kriterien für ein Finanzierungsleasing sprachen. Die erfolgte Aktivierung beim Leasinggeber wurde als Hauptkriterium herangezogen, diese Vorgehensweise sieht der LRH kritisch. Der LRH fordert, den Prozess der Einteilung in die Leasingklassen zu überarbeiten.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass von Leasinggebern mehrmals versichert worden sei, dass die Verfahrensweise im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen bestätigt wurde. Aus diesem Grund maße sich die Landesbuchhaltung nicht an, eine gegenteilige Einschätzung vorzunehmen, zumal es nicht sein könne, dass Vermögen doppelt bilanziert werde. Eine Vermögensauseinandersetzung mit den Leasinggebern setze Zeit und entsprechend kompetente Ressourcen voraus, da in dem Fall eine Änderung der Bilanzierungsstrategie beim Leasinggeber das Ergebnis sein müsse.*

(4) Der LRH weist darauf hin, dass beispielsweise der Jahresabschluss der Kienberg – Panoramastraße Errichtungs GmbH gemäß Firmenbuch nicht verpflichtend zu prüfen war und laut Auskunft der Geschäftsführung auch nicht freiwillig geprüft wurde.

Des Weiteren weist der LRH darauf hin, dass die Bilanzierung bestimmter Sachverhalte in Unternehmen nicht unmittelbar Auswirkung auf den Rechnungsabschluss des Landes hat.

9.2.2 Sonstige langfristige Verbindlichkeiten

Sonstige langfristige Verbindlichkeiten		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
E.II.3 Sonstige langfristige Verbindlichkeiten	79.448	79.822

Tabelle 42: Sonstige langfristige Verbindlichkeiten

- (1) Verbindlichkeiten sind gemäß § 26 Abs 2 VRV 2015 mit ihrem Zahlungsbetrag zu bewerten, eine Abzinsung von unverzinsten langfristigen Verbindlichkeiten ist nicht vorgesehen.

In der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie war festgehalten, dass als sonstige langfristige Verbindlichkeiten solche Verbindlichkeiten ausgewiesen wurden, die weder Finanzschulden noch Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung oder Leasingverbindlichkeiten darstellten und deren Laufzeit mehr als ein Jahr betrug.

In der übergebenen Eröffnungsbilanz waren sonstige langfristige Verbindlichkeiten in Höhe von rund 79,4 Mio Euro ausgewiesen. Aufgrund der Korrekturen erhöhte sich dieser Wert auf rund 79,8 Mio Euro in der korrigierten Eröffnungsbilanz.

Die folgende Tabelle zeigt diese Werte im Detail:

Sonstige langfristige Verbindlichkeiten im Detail		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
Gemeindeausgleichsfonds	47.709	47.709
Artikel 15a B-VG Vereinbarungen	14.663	14.789
Mittel für Digitalfunknetz BOS Austria	2.205	2.205
Finanzschuld gegenüber der SALK	13.900	13.900
Erbschaft bzw Spenden Konradinum	533	338
Spenden Landeszentrum für Hör- und Sehbildung	188	188
Grundstücksankäufe	250	250
FAG Mittel ÖPNV	0	443
Summe	79.448	79.822

Tabelle 43: Sonstige langfristige Verbindlichkeiten im Detail

Als langfristige Verbindlichkeiten waren überwiegend Sachverhalte erfasst, die bisher als kamerale Rücklagen ausgewiesen waren. Dazu zählten etwa den Gemeinden zustehende Mittel des Gemeindeausgleichsfonds, Verbindlichkeiten an den Bund aus Artikel 15a B-VG Vereinbarungen und FAG-Mittel für den ÖPNV sowie Spenden. Die Verbindlichkeit an die SALK in Höhe von rund 13,9 Mio Euro war bereits im Rechnungsabschluss 2017 als langfristige Verbindlichkeit ausgewiesen. Zur Gänze neu erfasst wurden Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Ankauf eines Grundstückes, bei dem eine Stundung des Kaufpreises vorgesehen war.

Nicht verwendete Mittel des Bundes für den ÖPNV in Höhe von rund 0,4 Mio Euro, die für entsprechende Projekte der Gemeinden vorgesehen waren, wurden bisher als zweckgebundene Rücklage erfasst. Der LRH erhob, dass vorgesehen war, dies in der Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeit auszuweisen, eine Buchung wurde nicht durchgeführt. Im Rahmen der Korrekturen der Eröffnungsbilanz erfolgte eine Erfassung dieser Verbindlichkeit.

Der LRH prüfte die Berechnung der Verbindlichkeiten aus Artikel 15a B-VG Vereinbarungen in Zusammenhang mit der Kinderbetreuung. Auf Anregung des LRH wurden diese Verbindlichkeiten teilweise korrigiert.

In der übergebenen Eröffnungsbilanz war eine Verbindlichkeit aus Spenden für das Konradinum in Höhe von rund 532.500 Euro dargestellt. Diese Verbindlichkeit basierte auf dem Übertrag des Jahres 2017 vom Sparbuch des Konradinums auf das Bankkonto des Landes und beinhaltete eine Erbschaft und Spendeneingänge. Überträge von Spenden auf das Konto des Landes erfolgten aber auch in Vorperioden. Auf Anforderung des LRH übermittelte das Konradinum ergänzende Unterlagen, auf deren Basis die Landesbuchhaltung den Sachverhalt überprüfte und neu beurteilte. Die neue Beurteilung des Sachverhaltes durch die Landesbuchhaltung ergab, dass die Höhe der nicht verwendeten Spendenmittel sowie Erbschaft insgesamt rund 870.100 Euro betrug. Die Landesbuchhaltung entschied, die dem Konradinum gewidmete Erbschaft nicht als Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz darzustellen. Im Gegensatz dazu wurden nicht verwendete Spenden in Höhe von rund 337.600 Euro als Verbindlichkeit dargestellt. Die Landesbuchhaltung führte entsprechende Korrekturbuchungen durch.

Der LRH erhob, dass bei der Korrekturbuchung übersehen wurde, dass ein im Jahr 2017 durchgeführter Übertrag nicht nur die Erbschaft, sondern auch Spenden beinhaltete. Die Verbindlichkeit aus Spenden war daher um rund 32.500 Euro zu niedrig angesetzt.

In der korrigierten Eröffnungsbilanz war die dem Konradinum gewidmete Erbschaft nicht als Verbindlichkeit erfasst. Diese wurde im Jahr 2017 als Einnahme zu Gunsten des Konradinum gebucht, dies führte zu Mehreinnahmen des Konradinums in Höhe von rund 505.000 Euro. Aus diesem Titel war in der übergebenen Eröffnungsbilanz eine Zahlungsmittelreserve ausgewiesen. In Zusammenhang mit der Erbschaft wurde in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Rückstellung in Höhe von rund 165.000 Euro erfasst.

- (2) Im Bilanzposten sonstige langfristige Verbindlichkeiten kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu Korrekturen. Insbesondere wurde die Höhe der Verbindlichkeiten aus FAG Mittel für den ÖPNV sowie an den Bund aus Artikel 15a B-VG Vereinbarungen korrigiert.

Der LRH fordert, dass die Höhe der Verbindlichkeiten aus nicht verwendeten Spenden für das Konradinum nochmals korrigiert wird, da der im Jahr 2017 durchgeführte Übertrag nicht nur die Erbschaft, sondern auch Spenden beinhaltete. Weiters ist festzulegen, in welcher Form eine Verwendung der Spenden sowie der Erbschaft im Rechnungswesen dokumentiert wird.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass die Fehler korrigiert worden seien bzw würden.*

9.3 Langfristige Rückstellungen

- (1) Entsprechend § 28 Abs 4 VRV 2015 wurden in der Eröffnungsbilanz langfristige Rückstellungen für Abfertigungen, Jubiläumszuwendungen, Haftungen, Pensionen sowie sonstige langfristige Rückstellungen ausgewiesen.

Langfristige Rückstellungen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
E.III Langfristige Rückstellungen	2.937.475	3.026.094
E.III.1 Rückstellungen für Abfertigungen	84.692	24.274
E.III.2 Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	13.849	12.691
E.III.3 Rückstellungen für Haftungen	2.247	2.290
E.III.5 Rückstellungen für Pensionen	2.790.037	2.589.213
E.III.6 Sonstige langfristige Rückstellungen	46.650	397.626

Tabelle 44: Langfristige Rückstellungen¹¹

9.3.1 Rückstellungen für Abfertigungen

- (1) Rückstellungen für Abfertigungen zählen gemäß § 28 Abs 4 Z 1 VRV 2015 zu den langfristigen Rückstellungen und sind verpflichtend zu bilden. Die Bewertung von Rückstellungen für Abfertigungen hat gemäß § 28 Abs 2 VRV 2015 nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren unter Zugrundlegung des Zinssatzes der UDRB am Rechnungsabschlussstichtag zu erfolgen.

Rückstellungen für Abfertigungen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
E.III.1 Rückstellungen für Abfertigungen	84.692	24.274
Bedienstete des Landes Salzburg	26.137	24.274
<i>davon für Landeslehrer</i>	3.725	1.863
Bedienstete in der SALK	54.118	0
Mitarbeiter privater Rechtsträger	4.437	0

Tabelle 45: Rückstellungen für Abfertigungen

Die Berechnung der Abfertigungsrückstellungen für **Bedienstete des Landes Salzburg** (ohne Bedienstete in der SALK) erfolgte durch einen externen Gutachter nach versicherungsmathematischen Grundsätzen unter Anwendung des Anwartschaftsbarwertverfahrens.

¹¹ Punkt E.III.4 ist in der Tabelle nicht enthalten, da im Land Salzburg keine Rückstellungen für Sanierungen von Altlasten vorhanden waren.

rens. Als rechnungsmäßiges Alter für den Pensionsantritt sollte entsprechend dem Gutachten das gesetzlich mögliche Alter zugrunde gelegt werden. Der LRH erhob, dass für sämtliche männliche Bedienstete ein Pensionsantrittsalter von 65 Jahren angenommen wurde. Das Pensionsantrittsalter der weiblichen Bediensteten wurde zwischen 60 und 65 Jahren angenommen. Die gesetzliche Regelung für die schrittweise Anhebung des Pensionsantrittsalters der weiblichen Vertragsbediensteten wurde nicht in allen Fällen korrekt angewendet.¹²

Als Zinssatz für die Ermittlung der Rückstellungen wurde die UDRB verwendet. Für die UDRB am Rechnungsabschlussstichtag wurde im Gutachten ein Wert von 0,148 % angenommen. Der LRH erhob, dass der zugrunde gelegte Zinssatz nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag in Höhe von 0,158 %, sondern der durchschnittlichen UDRB im Dezember 2017 entsprach.

Für künftige Bezugssteigerungen wurde eine jährliche Erhöhung von 2,43 % berücksichtigt. Diese Werte ergaben sich laut Gutachten aus der durchschnittlichen Steigerung der Bezüge der letzten Jahre bzw aus den Erhöhungen gemäß Besoldungsschema. Auf einen Fluktuationsabschlag wurde verzichtet. Die Ermittlung der Abfertigungsrückstellungen erfolgte auf Basis der vom Land Salzburg ermittelten und bekannt gegebenen Personaldaten.

Im Gesamtbetrag der Abfertigungsrückstellungen für Bedienstete des Landes Salzburg waren in der dem LRH übergebenen Eröffnungsbilanz auch Rückstellungen für Landeslehrer an berufsbildenden Pflichtschulen (in Höhe von rund 3,0 Mio Euro) und land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen (in Höhe von rund 0,6 Mio Euro) im Ausmaß von 100 % enthalten. Entsprechend der gesetzlichen Vorgaben in § 4 Abs 1 Z 2 FAG 2017 hat der Bund den Ländern die Kosten der Besoldung (Aktivitätsbezüge) dieser Landeslehrer zu 50 % zu ersetzen. Eine entsprechende Forderung im Ausmaß von 50 % der Abfertigungsrückstellungen für die betreffenden Landeslehrer war in der Eröffnungsbilanz nicht ausgewiesen. Die Ausführungen der Landesbuchhaltung in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz sahen für die betreffenden Landeslehrer eine Einstellung des 50%igen Rückstellungsbetrages vor.

¹² Die schrittweise Anhebung des Pensionsantrittsalters der weiblichen Vertragsbediensteten ab 1.1.2024 ist in § 3 Bundesverfassungsgesetz über unterschiedliche Altersgrenzen von männlichen und weiblichen Sozialversicherten normiert.

Auf Basis der Feststellungen des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Kürzung des Rückstellungsbetrages für Landeslehrer an berufsbildenden Pflichtschulen und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen auf 50 %.

Bei der Ermittlung der Abfertigungsrückstellungen für Bedienstete des Landes Salzburg wurden Landeslehrer an öffentlichen allgemeinbildenden Pflichtschulen nicht berücksichtigt. Entsprechend der gesetzlichen Vorgaben in § 4 Abs 1 Z 1 FAG 2017 hat der Bund den Ländern die Kosten der Besoldung (Aktivitätsbezüge) dieser Landeslehrer zu 100 % zu ersetzen.

Den (anteiligen) Verzicht auf den Ausweis von Abfertigungsverpflichtungen für die Landeslehrer begründete die Landesbuchhaltung mit einer telefonisch erfolgten Absprache mit dem Bundesministerium für Finanzen (BMF). Dabei wurde ein (anteiliger) Verzicht auf den Ausweis von Verpflichtungen beim Land Salzburg im Ausmaß der durch den Bund refundierten Kosten vereinbart.

Der LRH erhob, dass in der übergebenen Eröffnungsbilanz Verpflichtungen für Abfertigungen für **Bedienstete in der SALK** in Höhe von rund 54,1 Mio Euro in den Rückstellungen für Abfertigungen ausgewiesen waren. Die Abfertigungsrückstellungen der **Bediensteten in der SALK** wurden in Höhe des im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der SALK ausgewiesenen Betrages in die übergebene Eröffnungsbilanz des Landes Salzburg eingestellt. Die Berechnung der Abfertigungsrückstellungen der SALK erfolgte entsprechend der unternehmensrechtlichen Vorgaben. Der LRH erhob weiters, dass die Rückstellungen für Abfertigungen der Mitarbeiter in der SALK auch der SALK dienstzugewiesene Bedienstete der Marktgemeinde Tamsweg und der Stadtgemeinde Hallein sowie direkt bei der SALK angestellte Personen enthielt. Auf Anregung des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Umgliederung der Abfertigungsrückstellungen für Bedienstete in der SALK zu den sonstigen langfristigen Rückstellungen (siehe Punkt 9.3.6).

Der LRH erhob, dass in der übergebenen Eröffnungsbilanz Verpflichtungen aus Zusagen der Abteilung 3 zur Übernahme von Abfertigungsansprüchen von Mitarbeitern bestimmter (für das Land Salzburg im Sozialbereich tätiger) **privater Rechtsträger** (zB Vereine, GmbH) in Höhe von rund 4,4 Mio Euro unter den Rückstellungen für Abfertigungen ausgewiesen waren. Die Übernahme derartiger Abfertigungsansprüche erfolgte auf Basis

entsprechender Vereinbarungen in den Förderverträgen oder sonstiger nicht schriftlich vereinbarter Zusagen durch die Abteilung 3.

Zur Ermittlung des Teilbetrages derartiger Zusagen zur Übernahme von Abfertigungen ersuchte die Abteilung 3 die privaten Rechtsträger um Bekanntgabe der jeweiligen Abfertigungsansprüche. Entsprechend der Vorgaben der Abteilung 3 sollte die Berechnung zum Stichtag 31. Dezember 2017 nach versicherungsmathematischen Grundsätzen unter Anwendung des Anwartschaftsbarwertverfahrens erfolgen. Weiters war die Anzahl der betroffenen Mitarbeiter und der Gesamtbetrag für alle Mitarbeiter, für die Rückstellungen zu bilden waren, anzugeben. Die Abteilung 3 erteilte keine Vorgaben hinsichtlich des zu verwendenden Zinssatzes. Die Summe der durch die privaten Rechtsträger bekanntgegebenen Beträge wurde schließlich in die Rückstellungen für Abfertigungen des Landes Salzburg eingestellt. Das Land Salzburg führte keine Überprüfung der durch die privaten Rechtsträger gemeldeten Abfertigungsverpflichtungen durch.

Der LRH erhob, dass die privaten Rechtsträger Abfertigungsverpflichtungen meldeten, die großteils nicht entsprechend den Vorgaben der Abteilung 3 ermittelt wurden. So erfolgte die Ermittlung etwa nach finanzmathematischen Grundsätzen oder steuerlichen Bestimmungen in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der fiktiven Abfertigungsansprüche.

Auf Anregung des LRH wurden die von den privaten Rechtsträgern gemeldeten Abfertigungsverpflichtungen in der korrigierten Eröffnungsbilanz zu den sonstigen langfristigen Rückstellungen umgebucht.

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu den Rückstellungen für Abfertigungen unvollständig waren.

- (2) Der LRH stellt fest, dass der für die Berechnung der Abfertigungsrückstellungen für Be-
dienstete des Landes Salzburg zugrunde gelegte Zinssatz in Höhe von 0,148 % nicht der
UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag in Höhe von 0,158 %, sondern der durchschnitt-
lichen UDRB im Dezember 2017 entsprach.

Der LRH stellt fest, dass die der Abfertigungsrückstellungen zugrundeliegenden Pensionsantrittszeitpunkte in Einzelfällen nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprachen. Der LRH fordert, die Pensionsantrittszeitpunkte entsprechend den gesetzlichen Regelungen anzusetzen.

Der LRH stellt fest, dass in der Eröffnungsbilanz keine Abfertigungsrückstellungen für Landeslehrer an allgemeinbildenden Pflichtschulen ausgewiesen waren. Für Landeslehrer an berufsbildenden Pflichtschulen und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen waren in der übergebenen Eröffnungsbilanz Abfertigungsrückstellungen im Ausmaß von 100 % ausgewiesen. Auf Basis der Feststellungen des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Kürzung des Rückstellungsbetrages für Landeslehrer an berufsbildenden Pflichtschulen und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen auf 50 %.

Der LRH fordert unter Verweis auf das Saldierungsverbot gemäß § 13 Abs 2 VRV 2015 eine Bruttodarstellung der Abfertigungsverpflichtungen für sämtliche Landeslehrer. Dem vollständigen Ausweis der Abfertigungsrückstellungen für sämtliche Landeslehrer ist eine Forderung an den Bund im Ausmaß der gemäß FAG 2017 zu refundierenden Kosten gegenüberzustellen.

Der LRH stellt fest, dass in der übergebenen Eröffnungsbilanz auch Abfertigungsansprüche von Personen in den Rückstellungen für Abfertigungen enthalten waren, die in keinem Dienstverhältnis zum Land Salzburg standen. Neben bei der SALK tätigen Mitarbeitern waren dies Bedienstete bestimmter privater Rechtsträger, deren Abfertigungsansprüche das Land Salzburg übernommen hatte.

Auf Anregung des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz die Umgliederung der Abfertigungsrückstellungen von Mitarbeitern der SALK zu den sonstigen langfristigen Rückstellungen. Gleiches galt für die übernommenen Abfertigungsansprüche von Mitarbeitern privater Rechtsträger.

Der LRH kritisiert die Übernahme von Abfertigungsverpflichtungen privater Rechtsträger ohne schriftliche Vereinbarung. Der LRH weist darauf hin, dass auch die vorhandenen schriftlichen Vereinbarungen zur Übernahme von Abfertigungsverpflichtungen zum

Teil unklar waren. Der LRH fordert, mit privaten Rechtsträgern klare schriftliche Vereinbarungen für vom Land Salzburg übernommene Abfertigungsverpflichtungen zu treffen.

Der LRH kritisiert darüber hinaus die ungeprüfte Übernahme der von privaten Rechtsträgern gemeldeten Abfertigungsverpflichtungen in die Eröffnungsbilanz des Landes Salzburg.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu den Rückstellungen für Abfertigungen unvollständig waren. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumente.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung fest, dass die in Absatz 1 und Absatz 2 enthaltenen Feststellungen des LRH nach Rücksprache mit dem Aktuar zukünftig berücksichtigt würden.*

9.3.2 Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen

- (1) Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen zählen gemäß § 28 Abs 4 Z 2 VRV 2015 zu den langfristigen Rückstellungen und sind verpflichtend zu bilden. Die Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen hat gemäß § 28 Abs 2 VRV 2015 nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren unter Zugrundlegung des Zinssatzes der UDRB am Rechnungsabschlussstichtag zu erfolgen.

Das Land Salzburg wies in der übergebenen Eröffnungsbilanz Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen in Höhe von rund 13,9 Mio Euro aus. In der korrigierten Eröffnungsbilanz waren Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen in Höhe von rund 12,7 Mio Euro ausgewiesen.

Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
E.III.2 Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen	13.849	12.691
Bedienstete des Landes Salzburg	13.849	12.691
davon für Landeslehrer	2.316	1.158

Tabelle 46: Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen

Die Berechnung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen erfolgte durch einen externen Gutachter nach versicherungsmathematischen Grundsätzen unter Anwendung des Anwartschaftsbarwertverfahrens. Als rechnungsmäßiges Alter für den Übertritt in den Ruhestand oder den Pensionsantritt sollte entsprechend dem externen Gutachten das gesetzlich mögliche Alter zugrunde gelegt werden. Der LRH erhob, dass für sämtliche männliche Bedienstete ein Pensionsantrittsalter von 65 Jahren angenommen wurde. Das Pensionsantrittsalter der weiblichen Bediensteten wurde zwischen 60 und 65 Jahren angenommen. Der LRH erhob weiters, dass bezüglich des Pensionsantrittsalters nicht zwischen Beamten und Vertragsbediensteten unterschieden wurde, obwohl die anzuwendenden Bestimmungen unterschiedliche Pensionsantrittszeitpunkte vorsahen. Darüber hinaus wurde für Beamte - ungeachtet der gesetzlichen Gleichstellung männlicher und weiblicher Beamter - ein unterschiedliches Alter für den Übertritt in den Ruhestand berücksichtigt. Ebenso wurde die gesetzliche Regelung für die schrittweise Anhebung des Pensionsantrittsalters der weiblichen Vertragsbediensteten ab 1. Jänner 2024 nicht in allen Fällen korrekt angewendet.¹³

Als Zinssatz für die Ermittlung der Rückstellungen wurde die UDRB verwendet. Für die UDRB am Rechnungsabschlussstichtag wurde im Gutachten ein Wert von 0,148 % angenommen. Der LRH erhob, dass der zugrunde gelegte Zinssatz nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag in Höhe von 0,158 %, sondern der durchschnittlichen UDRB im Dezember 2017 entsprach.

Für künftige Bezugssteigerungen wurde eine jährliche Erhöhung von 2,43 % berücksichtigt. Diese Werte ergaben sich aus der durchschnittlichen Steigerung der Bezüge der

¹³ Die schrittweise Anhebung des Pensionsantrittsalters der weiblichen Vertragsbediensteten ab 1.1.2024 ist in § 3 Bundesverfassungsgesetz über unterschiedliche Altersgrenzen von männlichen und weiblichen Sozialversicherten normiert.

letzten Jahre bzw aus den Erhöhungen gemäß Besoldungsschema. Auf einen Fluktuationsabschlag wurde verzichtet. Die Ermittlung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen des Landes Salzburg erfolgte auf Basis der vom Land Salzburg bekannt gegebenen Personaldaten.

Analog zu den Rückstellungen für Abfertigungen waren in der übergebenen Eröffnungsbilanz unter den Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen auch Verpflichtungen für Landeslehrer an berufsbildenden Pflichtschulen (in Höhe von rund 1,7 Mio Euro) und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen (in Höhe von rund 0,6 Mio Euro) im Ausmaß von 100 % enthalten. Entsprechend der gesetzlichen Vorgaben in § 4 Abs 1 Z 2 FAG 2017 hat der Bund den Ländern die Kosten der Besoldung (Aktivitätsbezüge) dieser Landeslehrer zu 50 % zu ersetzen. Es war keine Forderung im Ausmaß von 50 % der Abfertigungsrückstellung für die betreffenden Landeslehrer in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen. Im Gegensatz dazu sah die Landesbuchhaltung in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz für die betreffenden Landeslehrer eine Einstellung des 50%igen Rückstellungsbetrages vor.

Auf Basis der Feststellungen des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Kürzung des Rückstellungsbetrages für Landeslehrer an berufsbildenden Pflichtschulen und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen auf 50 %.

Bei der Ermittlung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen des Landes Salzburg wurden Landeslehrer an öffentlichen allgemein bildenden Pflichtschulen nicht berücksichtigt. Entsprechend der gesetzlichen Vorgaben in § 4 Abs 1 Z 1 FAG 2017 hat der Bund den Ländern die Kosten der Besoldung (Aktivitätsbezüge) dieser Landeslehrer zu 100 % zu ersetzen.

Wie bei den Abfertigungsrückstellungen begründete die Landesbuchhaltung den (anteiligen) Verzicht auf den Ausweis von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen für die Landeslehrer mit einer telefonisch erfolgten Absprache mit dem BMF. Dabei wurde ein (anteiliger) Verzicht auf den Ausweis von Verpflichtungen beim Land Salzburg im Ausmaß der durch den Bund refundierten Kosten vereinbart.

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu den Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen unvollständig waren.

- (2) Der LRH stellt fest, dass die der Berechnung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen zugrundeliegenden Pensionsantrittszeitpunkte nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprachen. Der LRH fordert, die Pensionsantrittszeitpunkte entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen der Vertragsbediensteten oder Beamten anzusetzen, da durch geänderte Pensionsantrittszeitpunkte Dienstjubiläen hinzukommen oder wegfallen könnten.

Der LRH stellt fest, dass der für die Berechnung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen für Bedienstete des Landes Salzburg zugrunde gelegte Zinssatz in Höhe von 0,148 % nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag in Höhe von 0,158 %, sondern der durchschnittlichen UDRB im Dezember 2017 entsprach.

Der LRH stellt fest, dass in der Eröffnungsbilanz keine Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen für Landeslehrer an allgemeinbildenden Pflichtschulen ausgewiesen waren. Für Landeslehrer an berufsbildenden Pflichtschulen in Höhe von rund 1,7 Mio Euro und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen in Höhe von rund 0,6 Mio Euro waren in der übergebenen Eröffnungsbilanz Rückstellungen im Ausmaß von 100 % enthalten. Auf Basis der Feststellungen des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Kürzung des Rückstellungsbetrages für Landeslehrer an berufsbildenden Pflichtschulen und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen auf 50 %.

Der LRH fordert unter Verweis auf das Saldierungsverbot des § 13 Abs 2 VRV 2015 eine Bruttodarstellung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen für sämtliche Landeslehrer. Den vollständigen Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen für Landeslehrer ist eine Forderung gegen den Bund im Ausmaß der gemäß FAG 2017 zu refundierenden Kosten gegenüberzustellen.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie im Bereich Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen unvollständig waren. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumente.

- (3) Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung fest, dass die in Absatz 1 und Absatz 2 enthaltenen Feststellungen des LRH nach Rücksprache mit dem Aktuar zukünftig berücksichtigt würden.

9.3.3 Rückstellungen für Haftungen

- (1) Die VRV 2015 sieht in § 30 Abs 1 eine verpflichtende Bildung von Rückstellungen für Haftungen vor, wenn mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit von einer Inanspruchnahme ausgegangen wird. Die Beurteilung der überwiegenden Wahrscheinlichkeit des Eintretens hat gemäß § 30 Abs 2 VRV 2015 grundsätzlich für jede Haftung einzeln zu erfolgen. Davon abweichend können gemäß § 30 Abs 3 VRV 2015 gleichartige Haftungen zu Risikogruppen zusammengefasst werden.

Das Land Salzburg wies in der übergebenen Eröffnungsbilanz Rückstellungen für Haftungen in Höhe von rund 2,2 Mio Euro aus. In der korrigierten Eröffnungsbilanz waren Rückstellungen für Haftungen in Höhe von rund 2,3 Mio Euro ausgewiesen.

Rückstellungen für Haftungen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
E.III.3 Rückstellungen für Haftungen	2.247	2.290

Tabelle 47: Rückstellungen für Haftungen

Rückstellungen für Haftungen wurden entsprechend der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz aufgrund des Haftungsnachweises im Rechnungsabschluss 2017 und den Informationen der zuständigen Abteilungen gebildet. Eine Überleitung der im Haftungsnachweis 2017 ausgewiesenen Haftungen mit einer Begründung für die (Nicht-) Aufnahme als Haftungsrückstellung erfolgte nicht.

Die Rückstellungen für Haftungen betrafen im Wesentlichen vom Land Salzburg übernommene Haftungen für Kautionen in Zusammenhang mit der Beschaffung von Wohnraum für Mindestsicherungsempfänger.¹⁴ Der Rückstellungsbetrag basierte auf Haftungen in Höhe von rund 3,9 Mio Euro, die die Abteilung 3 bekannt gab. Die bekannt gegebenen Haftungen enthielten aufgrund der unvollständigen Erfassung von in der Vergangenheit übernommener Haftungen einen geschätzten Betrag für nicht erfasste Haftungen von rund 0,9 Mio Euro. Eine derartige Schätzung der Abteilung 3 war notwendig, da eine zentrale und vollständige Erfassung sämtlicher durch das Land Salzburg getätigter Kautionszusicherungen im Sozialen Informationssystem (SIS) erst seit 2017 erfolgte. Darüber hinaus wurde basierend auf einer Schätzung der Abteilung 3 von einer tatsächlichen Inanspruchnahme der getätigten Kautionszusicherungen im Ausmaß von 60 % ausgegangen und der Gesamtbetrag der gemeldeten Haftungen um 40 % gekürzt. Der entsprechend gekürzte Betrag wurde in der übergebenen Eröffnungsbilanz auf eine Restlaufzeit von 20 Jahren - als durchschnittlicher Wert für die Verweildauer in einer Wohnung - abgezinst und der Barwert von rund 2,2 Mio Euro in die Eröffnungsbilanz eingestellt. Der LRH forderte im Zuge der Prüfung eine Begründung für die gewählte Restlaufzeit von 20 Jahren. Nach Rücksprache der Landesbuchhaltung mit der Abteilung 3 erfolgte eine Anpassung der Restlaufzeit auf sieben Jahre. Der Restlaufzeit von sieben Jahren liegt eine geänderte Annahme einer Verweildauer von drei bis zehn Jahre zugrunde.

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu den Rückstellungen für Haftungen unvollständig waren.

- (2) Der LRH stellt fest, dass aufgrund der Erhebungen des LRH eine Anpassung der Restlaufzeit, die der Abzinsung des Rückstellungsbetrages zugrunde liegt, von 20 auf 7 Jahre vorgenommen werden musste.

Der LRH kritisiert die unvollständige Erfassung von vor 2017 getätigten Kautionszusicherungen durch das Land Salzburg.

¹⁴ Etwa aufgrund von § 15 Salzburger Mindestsicherungsgesetz (S-MSG) iVm § 5 Mindestsicherungsverordnung-Sonderbedarfe (MSV-S).

Der LRH empfiehlt die Erstellung einer Überleitung der im Haftungsnachweis ausgewiesenen Haftungen, in der insbesondere die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme sämtlicher Haftungen beurteilt und dokumentiert wird.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu den Rückstellungen für Haftungen unvollständig waren. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumente.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung Folgendes fest:*

Die Abteilung 8 werde zukünftig im Rahmen der Erhebungen der Haftungsstände für den Haftungsnachweis auch die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der entsprechenden Haftung bei den betroffenen Einheiten erheben. Diese Informationen sollten anschließend der Landesbuchhaltung für die Berechnung der Rückstellungen für Haftungen zur Verfügung gestellt werden.

9.3.4 Rückstellungen für Pensionen

(1) In § 31 Abs 1 VRV 2015 ist ein Wahlrecht zum Ansatz von Rückstellungen für Pensionen enthalten. Bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen sind gemäß § 31 Abs 2 VRV 2015 für die Ermittlung der Dauer der zukünftigen Pensionsleistungen der jeweilige gesetzlich geregelte Pensionsbeginn und die von der Statistik Austria zuletzt veröffentlichten Tabellen zur Lebenserwartung heranzuziehen. Des Weiteren hat der Zinssatz für die Ermittlung des Barwertes gemäß § 31 Abs 2 VRV 2015 der UDRB am Rechnungsabschlussstichtag zu entsprechen.

Rückstellungen für Pensionen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
E.III.5 Rückstellungen für Pensionen	2.790.037	2.589.213
Beamte des Landes Salzburg	2.497.233	2.535.279
Mitglieder des Landtages und der Landesregierung	0	53.933
Bedienstete in der SALK	292.805	0

Tabelle 48: Rückstellungen für Pensionen

Das Land Salzburg nahm auf Basis des Regierungsbeschlusses vom 28. November 2018 vom Wahlrecht gemäß § 31 Abs 1 VRV 2015 Gebrauch und wies in der übergebenen Eröffnungsbilanz Pensionsrückstellungen in Höhe von rund 2.790,0 Mio Euro aus. Dieser Gesamtbetrag setzte sich Rückstellungen für Pensionsanwartschaften der Beamten des Landes Salzburg in Höhe von rund 1.189,6 Mio Euro, Rückstellungen für Pensionsbezieher des Landes Salzburg in Höhe von rund 1.307,7 Mio Euro und Pensionsrückstellungen für Bedienstete in der SALK in Höhe von rund 292,8 Mio Euro zusammen. In der korrigierten Eröffnungsbilanz waren Pensionsrückstellungen in Höhe von rund 2.589,2 Mio Euro ausgewiesen.

Die Berechnung der **Pensionsrückstellungen des Landes Salzburg** (Pensionsanwartschaften und Pensionsbezieher ohne Bedienstete in der SALK) erfolgte durch einen externen Gutachter nach versicherungsmathematischen Grundsätzen. Die Rückstellungen für Pensionsanwartschaften der Beamten des Landes Salzburg wurden nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren ermittelt. Dabei sollte entsprechend dem externen Gutachten als rechnungsmäßiges Alter für den Übertritt in den Ruhestand das gesetzlich mögliche Alter zugrunde gelegt werden. Der LRH erhob, dass das rechnungsmäßige Alter für den Übertritt in den Ruhestand nicht in allen Fällen dem gesetzlichen Regelpensionsalter der Beamten von 65 Jahren entsprach.¹⁵ Trotz der gesetzlichen Gleichstellung von männlichen und weiblichen Beamten wurde ein unterschiedliches Alter für den Übertritt in den Ruhestand berücksichtigt. Für die männlichen Beamten wurde durchgehend ein Alter von 65 Jahren, für die weiblichen Beamten ein Alter zwischen 58 und 65 Jahren angenommen. Darüber hinaus blieben weitere gesetzliche Sonderbestimmungen unberücksichtigt. Dies gilt etwa für die Möglichkeit eines früheren Übertrittes in den Ruhestand für vor dem 1. Jänner 1958 geborene Beamte,¹⁶ wie auch für die Möglichkeit eines früheren Übertrittes in den Ruhestand nach einer beitragsgedeckten Gesamtdienstzeit von 45 Jahren.¹⁷ Die Annahme eines (früheren oder späteren) Übertrittes in den Ruhestand hat auf den Rückstellungsbetrag insofern Auswirkungen, als der Gesamtanwartschaftsbetrag früher oder später erreicht wird. Die Rückstellung für Pensionsbezieher des Landes wurde als Barwert der zukünftigen Leistungen ermittelt.

¹⁵ Beamten treten (ungeachtet diverser Sonderbestimmungen) gemäß § 3d Abs 1 L-BG mit Vollendung des 65. Lebensjahres in den Ruhestand.

¹⁶ Vgl § 4 Abs 1a L-BG.

¹⁷ Vgl § 4a Abs 1 L-BG.

Als Zinssatz für die Ermittlung der Rückstellungen (für Pensionsanwartschaften und -bezieher) wurde die UDRB verwendet. Diese wurde im externen Gutachten am Rechnungsabschlussstichtag mit 0,148 % angenommen. Der LRH erhob, dass der zugrunde gelegte Zinssatz nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag (0,158 %), sondern der durchschnittlichen UDRB im Dezember 2017 entsprach.

Weiters wurden die Berechnungstabellen von Pagler/Pagler "Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung AVÖ 2008-P-Angestellte" zugrunde gelegt. Für die Entwicklung dieser Rechnungsgrundlagen wurden entsprechend dem Gutachten die vom statistischen Zentralamt aus den Volkszählungen 1949/51, 1959/61, 1970/72, 1980/82, 1990/92 erhobenen Sterbewahrscheinlichkeiten analysiert und aus dem daraus erkennbaren Trend in die Zukunft fortgeschrieben. Der LRH erhob, dass die zugrunde gelegten Sterbetafeln nicht den von der Statistik Austria zuletzt veröffentlichten Tabellen zur Lebenserwartung (aus 2010/12) im Sinne des § 31 Abs 2 VRV 2015 entsprachen.

Für künftige Bezugssteigerungen während der aktiven Dienstzeit wurde eine jährliche Erhöhung von 2,43 %, für Steigerungen der Ruhegenussbezüge eine jährliche Erhöhung von 1,5 % berücksichtigt. Diese Werte ergaben sich entsprechend dem Gutachten aus der durchschnittlichen Steigerung der Bezüge der letzten Jahre bzw aus den Erhöhungen gemäß Besoldungsschema. Auf einen Fluktuationsabschlag wurde verzichtet. Die Ermittlung der Pensionsrückstellungen des Landes Salzburg erfolgte auf Basis der vom Land Salzburg bekannt gegebenen Personaldaten.

Der LRH erhob, dass in der übergebenen Eröffnungsbilanz anspruchsberechtigte **Beamte** des Landes Salzburg, die im Dezember 2017 keine Bezüge erhielten (etwa aufgrund von Karenzierung), aber dennoch in einem aufrechten Dienstverhältnis zum Land Salzburg standen, in den Rückstellungen für Pensionsanwartschaften nicht berücksichtigt wurden. Auf Anregung des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Berücksichtigung der anspruchsberechtigten Beamten, die im Dezember 2017 keine Bezüge erhielten. Der Rückstellungsbetrag erhöhte sich dadurch um rund 38,0 Mio Euro.

Der LRH erhob darüber hinaus, dass in der übergebenen Eröffnungsbilanz anspruchsberechtigte **Mitglieder des Landtags und der Landesregierung**, die Ansprüche auf Ruhebezüge (gemäß § 8 bzw § 20 Salzburger Bezügegesetz 1992) hatten oder deren Hinterbliebene, die Ansprüche auf Versorgungsbezug (gemäß § 9 bzw § 21 Salzburger Bezügegesetz 1992) hatten, nicht unter den Rückstellungen für Pensionen erfasst waren. Auf

Anregung des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Berücksichtigung anspruchsberechtigter aktiver oder ehemaliger Mitglieder des Landtages und der Landesregierung. Der Rückstellungsbetrag erhöhte sich dadurch zusätzlich um rund 53,9 Mio Euro.

Der LRH erhob, dass (anspruchsberechtigte und pensionsbeziehende) **Sprengelärzte**, die gemäß § 8 Abs 1 Salzburger Gemeindesanitätsgesetz einen Anspruch auf einen Ruhe- oder Versorgungsgenuss gegen das Land Salzburg besaßen, in der Eröffnungsbilanz unter den Rückstellungen für Pensionen nicht erfasst waren. Der LRH erhob darüber hinaus, dass das Land Salzburg gegenüber den Gemeinden Ansprüche auf Refundierung der Pensionsbeiträge der Sprengelärzte (gemäß § 8 Abs 8 iVm Abs 10 Salzburger Gemeindesanitätsgesetz) sowie zusätzlicher von den Gemeinden (gemäß § 8 Abs 9 Salzburger Gemeindesanitätsgesetz) zu leistender Beiträge besaß. Auch ein Ansatz einer Forderung gegenüber den Gemeinden in Höhe der zu refundierenden Beiträge erfolgte nicht.

Der LRH erhob, dass anspruchsberechtigte und pensionsbeziehende **Bürgermeister**, die gemäß § 5 Gemeindeorgane-Entschädigungsgesetz (idF LGBI 82/2018) bzw § 5 Gesetz über die Bezüge der Mitglieder der Gemeindeorgane (in der Stammfassung LGBI 39/1976) einen Anspruch auf einen Ruhe- bzw Versorgungsbezug gegen das Land Salzburg besaßen, in der Eröffnungsbilanz unter den Rückstellungen für Pensionen nicht erfasst waren. Der LRH erhob weiters, dass das Land Salzburg Anspruch auf Refundierung der Pensionsbeiträge der Bürgermeister (gemäß § 6 Abs 2 Satz 1 GemEntschG) sowie zusätzlicher von den Gemeinden (gemäß § 6 Abs 2 Satz 2 bzw § 6 Abs 3 GemEntschG) zu refundierender Beiträge besaß. Auch ein Ansatz einer Forderung gegenüber den Gemeinden in Höhe der zu refundierenden Beiträge erfolgte nicht.

Bei der Ermittlung der Pensionsrückstellungen des Landes Salzburg wurden pragmatisierte Landeslehrer (im Sinne des § 4 Abs 1 Z 1 und Z 2 FAG 2017) an öffentlichen allgemeinbildenden Pflichtschulen, berufsbildenden Pflichtschulen im Sinne des Schulorganisationsgesetzes sowie an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen nicht berücksichtigt. Entsprechend der gesetzlichen Regelung gemäß § 4 Abs 5 FAG 2017 hat der Bund den Ländern den Pensionsaufwand für die Landeslehrer (im Sinne des § 4 Abs 1 Z 1 und Z 2 FAG 2017) in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Pensionsaufwand für diese Personen und den von den Ländern für diese Personen vereinnahmten

Pensionsbeiträgen, besonderen Pensionsbeiträgen und Überweisungsbeiträgen zu ersetzen.

Analog zu den Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen begründete die Landesbuchhaltung den Verzicht auf den Ausweis von Pensionsrückstellungen für die Landeslehrer mit einer telefonisch erfolgten Absprache mit dem BMF. Dabei wurde ein Verzicht auf den Ausweis von Verpflichtungen beim Land Salzburg im Ausmaß der durch den Bund refundierten Kosten vereinbart.

Die Pensionsrückstellungen der **Bediensteten in der SALK** waren in Höhe des im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der SALK ausgewiesenen Betrages in die übergebene Eröffnungsbilanz des Landes Salzburg eingestellt. Die Berechnung der Pensionsrückstellungen der SALK erfolgte entsprechend der unternehmensrechtlichen Vorgaben. Auf Anregung des LRH erfolgte in der korrigierten Eröffnungsbilanz eine Umgliederung der Pensionsrückstellungen für Bedienstete in der SALK zu den sonstigen langfristigen Rückstellungen (siehe Punkt 9.3.6).

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu den Rückstellungen für Pensionen unvollständig waren.

- (2) Der LRH stellte fest, dass anspruchsberechtigte Beamte, die im Dezember 2017 keine Bezüge erhielten (etwa aufgrund von Karenzierung), aber dennoch in einem aufrechten Dienstverhältnis zum Land Salzburg standen, in den Pensionsrückstellungen nicht enthalten waren. Auf Anregung des LRH erfolgte eine nachträgliche Erfassung. Gleiches gilt für anspruchsberechtigte aktive oder ehemalige Mitglieder des Landtages und der Landesregierung. Die Rückstellungen für Pensionen erhöhten sich in der korrigierten Eröffnungsbilanz dadurch um rund 92,0 Mio Euro.

Der LRH kritisiert, dass die Rückstellungen für Pensionen trotz der vom LRH angeregten Änderungen nicht sämtliche anspruchsberechtigte Personen (etwa Sprengelärzte, Bürgermeister) umfassten und daher nicht vollständig waren. Der LRH fordert einen vollständigen Ausweis der Rückstellungen für Pensionen, die sämtliche anspruchsberechtigte Personen enthalten.

Der LRH stellt fest, dass die den Rückstellungen für Pensionen zugrundeliegenden Pensionsantrittszeitpunkte nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprachen. Der LRH fordert, die Pensionsantrittszeitpunkte entsprechend den gesetzlichen Regelungen anzusetzen.

Der LRH stellt fest, dass die zugrunde gelegten Sterbetafeln nicht den von der Statistik Austria zuletzt veröffentlichten Tabellen zur Lebenserwartung (aus 2010/12) im Sinne des § 31 Abs 2 VRV 2015 entsprachen. Der LRH fordert, die von der Statistik Austria zuletzt veröffentlichten Tabellen zur Lebenserwartung (aus 2010/12) der Berechnung der Pensionsrückstellungen zugrunde zu legen.

Der LRH stellt fest, dass der für die Berechnung der Pensionsrückstellungen für Bedienstete des Landes Salzburg zugrunde gelegte Zinssatz in Höhe von 0,148 % nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag in Höhe von 0,158 %, sondern der durchschnittlichen UDRB im Dezember 2017 entsprach.

Der LRH stellt fest, dass keine Pensionsrückstellungen für Landeslehrer an allgemein bildenden Pflichtschulen, an berufsbildenden Pflichtschulen und an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen gebildet wurden.

Der LRH fordert unter Verweis auf das Saldierungsverbot gemäß § 13 Abs 2 VRV 2015 eine Bruttodarstellung der Pensionsverpflichtungen für sämtliche Landeslehrer. Dem vollständigen Ausweis der Pensionsrückstellungen für Landeslehrer ist eine Forderung gegen den Bund im Ausmaß der gemäß FAG 2017 zu refundierenden Kosten gegenüberzustellen.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie zu den Rückstellungen für Pensionen unvollständig waren. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumente.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Stellungnahme Folgendes fest:*

Die in Absatz 3 enthaltenen Feststellungen des LRH sollten nach Rücksprache mit dem Aktuar zukünftig berücksichtigt werden.

Zur in Absatz 4 enthaltenen Feststellung des LRH sei vom Aktuar mitgeteilt worden, dass die verwendeten Sterbewahrscheinlichkeiten und daraus resultierenden Lebenserwartungen den Rechnungsgrundlagen der Aktuarvereinigung Österreichs entnommen seien. Diese seien aus den Beobachtungen der Statistik Austria, aber auch der Sozialversicherungsträger erstellt. Bisher seien das die im Jahr 2008 erstellten Rechnungsgrundlagen gewesen. Diese gäben die Entwicklung der Sterblichkeit besser wieder, da sie einerseits besser auf den zu berechnenden Personenkreis abgestimmt seien und andererseits einen Trend der Sterblichkeit berücksichtigen. Daher seien diese Tafeln bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen laut UGB Standard und von den Wirtschaftsprüfern mehr oder weniger „vorgeschrieben“.

Die in Absatz 5 enthaltenen Feststellungen des LRH sollten nach Rücksprache mit dem Aktuar zukünftig berücksichtigt werden.

Seitens der Fachgruppe Personal werde weiters festgehalten, dass im Zuge der Prüfung der Eröffnungsbilanz durch den LRH bereits im Vorfeld eine Vielzahl von Anregungen und Kritikpunkten des Landesrechnungshofes umgesetzt worden seien und diese gewünschten Änderungen bzw Korrekturen in den bereits erfolgten Berechnungen zum Rechnungsabschluss 2018 eingeflossen seien.

- (4) Der LRH hält zur Berechnung der Pensionsrückstellungen zugrunde gelegten Sterbetafeln Folgendes fest:

Der LRH hatte nicht die Qualität oder Sinnhaftigkeit der von der VRV 2015 festgelegten Parameter zu beurteilen, sondern die Einhaltung der in § 31 Abs 2 VRV 2015 festgelegten Parameter. Die vom Aktuar verwendeten Sterbetafeln entsprachen nicht der Vorgabe des § 31 Abs 2 VRV 2015, der eine Verwendung der von der Statistik Austria zuletzt veröffentlichten Tabellen zur Lebenserwartung vorschreibt. Der LRH hält daher seine Kritik aufrecht.

9.3.5 Sonstige langfristige Rückstellungen

Sonstige langfristige Rückstellungen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
E.III.6 Sonstige langfristige Rückstellungen	46.650	397.626

Tabelle 49: Sonstige langfristige Rückstellungen

- (1) Sonstige langfristige Rückstellungen sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Die kurz- und langfristigen Rückstellungen werden in § 28 VRV 2015 geregelt. Rückstellungen sind für Verpflichtungen anzusetzen, die am Rechnungsabschlussstichtag bereits bestehen, wenn die Wahrscheinlichkeit der Erfüllung überwiegt und die Höhe verlässlich ermittelbar ist. Die Bewertung der langfristigen Rückstellungen erfolgt zum Barwert. Ist der Barwert größer als 10.000 Euro, ist eine Rückstellung in die Vermögensrechnung aufzunehmen.

In der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wurden sonstige langfristige Rückstellungen als zukünftige langfristige Verpflichtungen, die sich nicht aus Personalansprüchen und Haftungen ergaben, bezeichnet. Die sonstigen langfristigen Rückstellungen wurden in der übergebenen Eröffnungsbilanz vor allem für zugesagte aber noch nicht ausbezahlte Fördermittel gebildet. Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie teilte Förderungen in drei Gruppen ein:

- Unechte Zuschüsse mit Gegenleistung: Hier wurde überprüft, ob zum Rechnungsabschlussstichtag schon eine Leistung erbracht wurde. Wenn dies der Fall war und noch kein Aufwand gebucht wurde, wurde eine Rückstellung gebildet.
- Echte Zuschüsse ohne Gegenleistung: Der Aufwand entstand mit verbindlicher Förderzusage. Sofern der Aufwand noch nicht erfasst war, wurde eine Rückstellung bilanziert.
- Globalbudgetzuweisungen¹⁸ (zB Basisfinanzierung): Bei Globalbudgetzuweisungen ist der Aufwand in jener Periode zu erfassen, für welche die Förderung gewährt wurde.

¹⁸ Der LRH weist darauf hin, dass der hier verwendete Begriff des Globalbudgets nicht im Sinne des § 6 VRV 2015 zu verstehen ist.

Die Landesbuchhaltung teilte den Abteilungen mit, dass nur Rückstellungen für Förderverträge oder schriftliche Förderzusagen gebildet werden dürfen.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie orientierte sich im Wesentlichen an der Stellungnahme des AFRAC (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee) zur „Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor“.

In der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz wurde ausgeführt, dass vor allem für den langfristigen Teil der Fördermittelzusagen und Nachzahlungen aus einer GPLA-Prüfung sonstige langfristige Rückstellungen gebildet wurden. Die einzelnen Sachkonten wurden nach Abteilungen gegliedert, um eine bessere Transparenz zu gewährleisten. Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz definierte Rückstellungen als Sachverhalte mit mehr als 50%iger Eintrittswahrscheinlichkeit. Langfristige Rückstellungen werden als Rückstellungen definiert, die in mehr als einem Jahr zahlungswirksam werden. Für die Berechnung der Barwerte verwendete die Landesbuchhaltung als Laufzeit einen Horizont von zwei Jahren.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen sonstigen langfristigen Rückstellungen betrugen rund 397,6 Mio Euro. Hauptposten war die umgegliederte Abgangsdeckungszusage für Verpflichtungen für Pensionen und Abfertigungen der Bediensteten in der SALK in Höhe von rund 346,9 Mio Euro (siehe Punkt 9.3.6). Auch waren langfristige Teile der Förderzusagen der Abteilung 8 in Höhe von rund 30,0 Mio Euro enthalten, wobei hier ein Großteil die Förderzusagen für Bautätigkeiten der SALK betraf.

Der LRH führte eine Stichprobenprüfung bei den langfristigen Rückstellungen durch, um die Fristigkeiten, die Kontrolle der betragsmäßigen Richtigkeit sowie die Existenz von schriftlichen Förderzusagen bzw von Förderverträgen zu prüfen. In diesem Zusammenhang erhob der LRH, dass es bei der langfristigen Rückstellung "Schienenlärm Bestands-trecken-Sanierung" zu Formel- und Berechnungsfehlern in Höhe von rund 0,4 Mio Euro kam. Aufgrund der Anregung des LRH führte die Landesbuchhaltung eine Korrektur durch. Die Prüfung der Fristigkeiten zeigte, dass einige Förderzusagen als kurzfristig gebucht wurden, obwohl deren Restlaufzeit mehr als ein Jahr betrug. Dies betraf etwa die Rückstellung für Förderzusagen der Wohnbauförderung der Abteilung 10.

Weiters erhob der LRH, dass der von der Landesbuchhaltung verwendete UDRB Zinssatz nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag entsprach.

Wie bereits erwähnt, kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu Umgliederungen der ursprünglich bei den Personalrückstellungen erfassten Abgangsdeckungszusagen für Verpflichtungen für Pensionen und Abfertigungen der Bediensteten in der SALK zu den sonstigen langfristigen Rückstellungen. Weiters wurden Rückstellungen der Abteilung 3, die ursprünglich als Abfertigungsrückstellungen berücksichtigt waren, in die sonstigen langfristigen Rückstellungen umgebucht (siehe Punkte 9.3.1 und 9.3.6).

- (2) Im Bilanzposten sonstige langfristige Rückstellungen kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu einer Korrektur und Umgliederungen. Es wurde die langfristige Rückstellung für "Schienenlärm Bestandstrecken-Sanierung" angepasst und die Abgangsdeckungszusagen für Verpflichtungen für Pensionen und Abfertigungen der Bediensteten in der SALK sowie die Abfertigungszusagen der Abteilung 3 nachträglich zu den sonstigen langfristigen Rückstellungen umgegliedert.

Der LRH stellt fest, dass bei den sonstigen Rückstellungen die Trennung in kurz- und langfristige Teile nicht in allen Fällen durchgeführt wurde. Teilweise wurden die Rückstellungen zur Gänze in den sonstigen kurzfristigen Rückstellungen dargestellt (etwa Rückstellung für Förderzusagen der Wohnbauförderung der Abteilung 10).

Der LRH stellt fest, dass für die Berechnung der Barwerte die monatliche UDRB für Dezember 2017 herangezogen wurde und nicht der von der Österreichischen Nationalbank veröffentlichte Wert zum Rechnungsabschlussstichtag. Der LRH regt an, in Zukunft die UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag zu verwenden.

Der LRH regt eine Überarbeitung der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie und der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz an. Insbesondere regt der LRH an, die Passagen betreffend die Fördermittelzusagen zu präzisieren, damit die Abteilungen hier ein besseres Verständnis der gewünschten Vorgehensweise erlangen. Der LRH regt in diesem Zusammenhang weiters an, zusätzliche Schulungen und Workshops durchzuführen, da es Missverständnisse und Unsicherheiten in Zusammenhang mit der Buchungspraxis gab.

Bezüglich des gewählten Zeithorizontes der Barwertberechnung empfiehlt der LRH, eine Begründung in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie festzuhalten.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass die festgestellten Berechnungsfehler korrigiert worden seien. Eine Trennung in lang- und kurzfristige Teile sei insbesondere bei Rückstellungen für offene Fördermittelzusagen nicht immer möglich bzw nur mit sehr hohem Aufwand ermittelbar. Eine entsprechende Festlegung sei in die Bilanzierungsrichtlinie eingearbeitet worden. Auf die Verwendung des richtigen Zinssatzes werde in Zukunft geachtet.*

9.3.6 Rückstellungen für Bedienstete in der SALK

- (1) Die SALK wies in ihrem unternehmensrechtlichen Jahresabschluss 2017 Pensionsrückstellungen in Höhe von rund 292,8 Mio Euro und Abfertigungsrückstellungen in Höhe von rund 54,1 Mio Euro aus. In gleicher Höhe stellte die SALK eine Forderung gegenüber dem Land Salzburg ein. Das Land Salzburg wies in der übergebenen Eröffnungsbilanz die vorstehend angeführten Rückstellungsbeträge (der SALK) unter den Rückstellungen für Abfertigungen und Pensionen aus (siehe Punkt 9.3.1 und Punkt 9.3.4). Auf Anregung des LRH wurden die vorstehenden Rückstellungsbeträge in der korrigierten Eröffnungsbilanz bei den sonstigen langfristigen Rückstellungen ausgewiesen. Dazu erhob der LRH folgenden Sachverhalt:

Die Ermittlung der Rückstellungen (sowie der Forderung gegenüber dem Land Salzburg) im Jahresabschluss der SALK erfolgte für sämtliche Mitarbeiter, die entweder direkt bei der SALK beschäftigt oder der SALK dienstzugewiesen waren:

- Die **direkt bei der SALK beschäftigten Mitarbeiter** umfassten neben dem Geschäftsführer ehemalige Mitarbeiter der Halleiner Krankenanstalten Betriebsgesellschaft M.B.H., die zum 30. Juni 2017 mit der SALK verschmolzen worden war.
- Die der **SALK dienstzugewiesenen Mitarbeiter** waren Bedienstete des Landes Salzburg, der Marktgemeinde Tamsweg und der Stadtgemeinde Hallein. Die Bediensteten der Marktgemeinde Tamsweg wurden im Zuge der Übertragung des Krankenhauses Tamsweg an die SALK zum 1. Jänner 2016 dienstzugewiesen. Die Bediensteten der Stadtgemeinde Hallein waren der Halleiner Krankenanstalten Betriebsgesellschaft M.B.H. dienstzugewiesen, die zum 30. Juni 2017 mit der SALK verschmolzen worden war.

Der Gründungsvertrag der SALK vom 21. November 2003 sieht für die der SALK zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten des Landes Salzburg Bestimmungen zur Tragung und Finanzierung des Personal- und Pensionsaufwandes vor. Demnach hat die SALK den Personal- und Pensionsaufwand (Ruhe- und Versorgungsgenüsse) für die ihr zur Dienstleistung zugewiesenen bzw von ihr aufgenommenen Landesbediensteten zu tragen. Zwar erfolgt die Vorfinanzierung (Auszahlung) der Aktivbezüge der Landesbediensteten (einschließlich der Abfertigungen) und der Pensionen (für die pragmatisierten) Landesbediensteten zunächst durch das Land Salzburg. Die SALK hat dem Land Salzburg diese Ausgaben (nach Maßgabe der Besonderheiten für Pensionen und Abfertigungen in Punkt 3.3.5. Gründungsvertrag) allerdings unverzüglich zu refundieren. Obwohl sich die betreffenden Bestimmungen im Gründungsvertrag lediglich auf Landesbedienstete beziehen, erfolgte die Vorfinanzierung (Auszahlung) der Personalausgaben durch das Land und deren anschließende Refundierung durch die SALK für sämtliche bei der SALK beschäftigte oder der SALK dienstzugewiesene Mitarbeiter. Neben den der SALK dienstzugewiesenen Bediensteten des Landes Salzburg wurde diese Vorgangsweise der Auszahlung und Verrechnung in der Folge auch auf die der SALK dienstzugewiesenen Bediensteten der Marktgemeinde Tamsweg und die direkt bei der SALK beschäftigten Mitarbeiter angewandt.¹⁹

Die SALK begründete die Anwendung der Bestimmungen des Gründungsvertrages auf alle Mitarbeitergruppen damit, dass die Bezugnahme auf Landesbedienstete zum Zeitpunkt der Ausgliederung nicht als bewusste Einschränkung gedacht war, sondern der Tatsache geschuldet war, dass es zu diesem Zeitpunkt nur Landesbedienstete gab.

Weiters enthält der Gründungsvertrag Bestimmungen über die Verpflichtung des Landes Salzburg zur Abgangsdeckung. Darunter sind auch Besonderheiten für die dem Land zu refundierenden Pensions- und Abfertigungsausgaben vorgesehen. Im Detail regelt Punkt 3.3.5. des Gründungsvertrages, dass das Land Salzburg im Rahmen der jährlichen Abgangsdeckungsförderung zumindest jene Beträge zur Verfügung stellt, die notwendig sind, um die Ausgaben für die von der SALK dem Land zu refundierenden Pensionen und Abfertigungen, sofern diese nicht durch sonstige Einnahmen (insbesondere Zuschüsse des SAKRAF²⁰) gedeckt sind, zu bedecken.

¹⁹ Eine Ausnahme bildeten lediglich neun direkt bei der Stadtgemeinde Hallein beschäftigte Mitarbeiter. Die Auszahlung der Personalausgaben dieser Mitarbeiter erfolgte durch die Stadtgemeinde Hallein. Die SALK refundierte der Stadtgemeinde Hallein in weiterer Folge die betreffenden Ausgaben.

²⁰ Nunmehr SAGES.

Diese Bestimmung im Gründungsvertrag sah die SALK als rechtliche Grundlage, um in ihrem Jahresabschluss eine Forderung gegenüber dem Land Salzburg in Höhe der Pensions- und Abfertigungsrückstellungen auszuweisen. Im Jahresabschluss der SALK erfolgte keine Berücksichtigung von etwaigen sonstigen Einnahmen bei der Ermittlung der Forderung aus der Abgangsdeckungsförderung gegenüber dem Land Salzburg. Vielmehr wurde der gesamte Betrag der Pensions- und Abfertigungsrückstellung als Forderung gegenüber dem Land Salzburg ausgewiesen. Die SALK hielt in diesem Zusammenhang fest, dass sonstige Einnahmen keine Berücksichtigung finden können, da die SALK ein Verlustbetrieb sei. Aufgrund dieser Tatsache bestehe daher keine Möglichkeit, Überschüsse zu generieren und diese unter dem Titel sonstige Einnahmen gegenzurechnen.

Wie die Bestimmungen zur Tragung und Finanzierung des Personal- und Pensionsaufwandes bezieht sich auch die Verpflichtung des Landes Salzburg zur Abgangsdeckungsförderung in Punkt 3.3.5. des Gründungsvertrages lediglich auf Bedienstete des Landes Salzburg, die der SALK zur Dienstleistung zugewiesen sind. Obwohl sich diese Bestimmung lediglich auf Landesbedienstete bezieht, ging die SALK von einer Verpflichtung des Landes Salzburg für sämtliche zugewiesene oder direkt beschäftigte Bedienstete aus. Demnach waren in der Forderung gegenüber dem Land Salzburg neben den Pensions- und Abfertigungsansprüchen der Landesbediensteten auch die Ansprüche der Bediensteten der Marktgemeinde Tamsweg und der Stadtgemeinde Hallein, die der SALK dienstzugewiesen waren, sowie der direkt bei der SALK beschäftigten Mitarbeiter erfasst.

Wie bereits ausgeführt, begründete die SALK die Anwendung der Bestimmungen des Gründungsvertrages auf alle Mitarbeitergruppen damit, dass die Bezugnahme auf Landesbedienstete zum Zeitpunkt der Ausgliederung nicht als bewusste Einschränkung gedacht war, sondern der Tatsache geschuldet war, dass es zu diesem Zeitpunkt nur Landesbedienstete gab.

Die Berechnung der **Pensionsrückstellungen** im Jahresabschluss der SALK erfolgte nach versicherungsmathematischen Grundsätzen nach dem Teilwertverfahren auf Basis eines Rechnungszinssatzes von 3,7 % und geplanten Pensionserhöhungen von 1,4 % unter Zugrundelegung der Berechnungstabellen von Pagler/Pagler "Rechnungsgrundlagen für die

Pensionsversicherung AVÖ 2008-P-Angestellte".²¹ Als Pensionsantrittsalter wurde jenes der gesetzlichen Übergangsregelung gemäß § 4 Salzburger Landesbeamtengesetz herangezogen.

Die Berechnung der **Abfertigungsrückstellungen** im Jahresabschluss der SALK erfolgte vereinfachend nach finanzmathematischen Grundsätzen auf Basis eines Rechnungszinssatzes von 3,7 % und geplanten Gehaltserhöhungen von 2,7 %. Als Pensionsantrittsalter wurde jenes der gesetzlichen Übergangsregelung²² herangezogen. Des Weiteren wurde ein Fluktuationsabschlag von 1,1 % berücksichtigt und von einem Ansammlungszeitraum bis zum Erreichen des Pensionsantrittsalters ausgegangen.

- (2) Der LRH stellt fest, dass die rechtlichen Grundlagen der Auszahlung und Verrechnung der Personalausgaben bzw -aufwendungen der SALK (insbesondere in Hinblick auf die Abgangsdeckungsförderung und die übernommenen Krankenhäuser Tamsweg und Hallein) aus Sicht des LRH unklar und lückenhaft sind. Ein ordnungsgemäßer Ausweis der Sachverhalte in den Rechnungsabschlüssen der betroffenen Gebietskörperschaften (Land Salzburg, Marktgemeinde Tamsweg) wie auch im Jahresabschluss der SALK wird dadurch erschwert.

Der LRH empfiehlt die Schaffung klarer rechtlicher Grundlagen zur Auszahlung und Verrechnung der Personalausgaben bzw -aufwendungen der SALK (insbesondere Verrechnungssystematik der Personal- und Pensionsausgaben dem Grunde nach, Umfang der Abgangsdeckungsförderung für Pensionen und Abfertigungen dem Grunde und der Höhe nach) zwischen sämtlichen Rechtsträgern (SALK, Land Salzburg, Marktgemeinde Tamsweg, Stadtgemeinde Hallein).

Der LRH stellt fest, dass Punkt 3.3.5. des Gründungsvertrages der SALK eine Untergrenze für die jährliche Abgangsdeckungsförderung in Höhe der (dem Land Salzburg zu refundierenden) Ausgaben für Pensionen und Abfertigungen vorsieht, sofern diese nicht durch sonstige Einnahmen (insbesondere Zuschüsse des SAKRAF/SAGES) bedeckt sind. Durch eine derartige Verknüpfung mit sonstigen Einnahmen wird diese Abgangsdeckung nach Ansicht des LRH von den Pensions- und Abfertigungsverpflichtungen losgelöst und

²¹ Als Rechnungszinssatz sämtlicher Sozialkapitalrückstellungen im Jahresabschluss der SALK wurde ein 10-Jahres-Durchschnittszinssatz mit einer Restlaufzeit von 15 Jahren basierend auf Marktzinssätzen von Unternehmen mit hoher Bonität entsprechend den Veröffentlichungen der Deutschen Bundesbank herangezogen.

²² Vgl Bundesverfassungsgesetz über unterschiedliche Altersgrenzen von männlichen und weiblichen Sozialversicherten.

ist in weiterer Folge als generelle Abgangsdeckungszusage zu sehen. Auf Anregung des LRH erfolgte deshalb eine Umgliederung der Pensions- und Abfertigungsrückstellungen für Bedienstete in der SALK in der korrigierten Eröffnungsbilanz zu den sonstigen langfristigen Rückstellungen.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass der Empfehlung des LRH dahingehend nachgekommen werde, als ergänzend zur gelebten Vertragspraxis von der Abteilung 8 eine Vertragsauslegungserklärung erstellt werde und damit eine Klarstellung der Auslegung des Gründungsvertrages erfolge.*

10. Kurzfristige Fremdmittel

10.1 Kurzfristige Finanzschulden, netto

Kurzfristige Finanzschulden, netto		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
F.I Kurzfristige Finanzschulden, netto	0	218.303

Tabelle 50: Kurzfristige Finanzschulden, netto

- (1) Die Definition und Bewertung der Finanzschulden ist in § 32 VRV 2015 geregelt. Finanzschulden sind alle Geldverbindlichkeiten, die zu dem Zweck eingegangen werden, der Gebietskörperschaft die Verfügungsmacht über Geld zu verschaffen. Die Bewertung erfolgt zum Nominalwert.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie übernahm die Definition und Bewertung der VRV 2015. Sie hielt zusätzlich fest, dass negative Geldbestände auf Bankkonten zum 31.12 des abzuschließenden Jahres als kurzfristige Finanzschulden ausgewiesen wurden.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen kurzfristigen Finanzschulden betrugen rund 218,3 Mio Euro.

Der LRH erhob, dass die im Jahr 2018 zu tilgenden Teile der Finanzschulden als langfristig ausgewiesen wurden. Auf Anregung des LRH wurden diese Teile der langfristigen Finanzschulden in Höhe von rund 218,3 Mio Euro in die kurzfristigen Finanzschulden umgegliedert.

- (2) Aufgrund der Feststellungen des LRH kam es bei den kurzfristigen Finanzschulden zu Umgliederungen in Höhe von rund 218,3 Mio Euro, da die Fristigkeiten falsch dargestellt waren.

- (3) Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass eine Korrektur vorgenommen worden sei.

10.2 Kurzfristige Verbindlichkeiten

- (1) Die kurzfristigen Verbindlichkeiten gliedern sich gemäß Anlage 1c zur VRV 2015 wie folgt:

Kurzfristige Verbindlichkeiten		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
F.II Kurzfristige Verbindlichkeiten	73.648	74.007
F.II.1 Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	27.565	27.285
F.II.2 Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben	197	197
F.II.3 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten	33.344	33.623
F.II.4 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung	12.542	12.902

Tabelle 51: Kurzfristige Verbindlichkeiten

10.2.1 Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
F.II.1 Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	27.565	27.285

Tabelle 52: Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

- (1) Die kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Die Definition und Bewertung der Verbindlichkeiten ist in § 26 Abs 1 und 2 VRV 2015 geregelt. In § 18 Abs 4 VRV 2015 wird definiert, dass kurzfristige Verbindlichkeiten eine Fälligkeit von bis zu einem Jahr aufweisen.

Die Unterteilung der kurzfristigen Verbindlichkeiten unter anderem in kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen geht aus der Anlage 1c zur VRV 2015 (Vermögenshaushalt) hervor. Die Anlage 3a zur VRV 2015 (Kontenplan und Kontenzuordnung der Länder) gibt die weitere Untergliederung in kurzfristige Verbindlichkeiten

aus Lieferungen und Leistungen an Unternehmen, an Beteiligungen, innerhalb des Landes und in sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen vor.

Gemäß Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie war eine kurzfristige Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen dann zu bilanzieren, wenn das Land Salzburg eine Leistung erhielt, aber noch keine Gegenleistung erbrachte. In Betracht kamen beispielsweise Lieferungen und Leistungen aus Kauf- und Werkverträgen oder aus Dienstleistungsverträgen, deren Zahlungsfrist nicht länger als ein Jahr war. Zudem waren in diesem Bilanzposten Sicherheiten zu buchen, wenn sichergestellt war, dass diese innerhalb eines Jahres durch eine Bankgarantie abgelöst wurden.

Die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz enthielt Informationen über die Vorgangsweise bei der Übernahme der offenen Verbindlichkeiten in REWE zum 31. Dezember 2017 in die Eröffnungsbilanz in SAP zum 1. Jänner 2018.

Im Rechnungsabschluss 2017 waren zum 31. Dezember 2017 kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von rund 26,5 Mio Euro ausgewiesen. In der übergebenen Eröffnungsbilanz betrug der Stand dieses Bilanzpostens rund 27,6 Mio Euro. Infolge einer Umbuchung verringerte sich dieser Stand um rund 0,3 Mio Euro auf rund 27,3 Mio Euro. Der Stand der kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zum 1. Jänner 2018 lag somit um rund 0,8 Mio Euro über dem Stand zum 31. Dezember 2017.

Die Umbuchung in Höhe von rund 0,3 Mio Euro stand in Zusammenhang mit der Korrektur des Bankbestandes des Kontos für die Wohnbauförderung.

Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz erfolgte keine automatische Übernahme der offenen Zahlungsverbindlichkeiten zum 31. Dezember 2017 in die Eröffnungsbilanz. Zahlungsanweisungen mit Buchungsjahr 2017 und Fälligkeit bzw. Auszahlung im Jahr 2018 mussten sowohl im alten als auch im neuen EDV-System erfasst werden.

Die Landesbuchhaltung nahm einen Abgleich zwischen den EDV-Systemen REWE und SAP vor. Dieser Abgleich erfolgte auf Basis eines Buchungsstandes in Höhe von rund 13,6 Mio Euro. Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz handelte es sich dabei um die Summe der offenen kurzfristigen Verbindlichkeiten aus der Geschäftspartnerbuchhaltung laut

SAP zum 31. Dezember 2017. Dieser Buchungsstand als Ausgangsbasis für den Abgleich war für den LRH zum Zeitpunkt seiner Prüfung nicht nachvollziehbar, weil zum Zeitpunkt des Abgleichs durch die Landesbuchhaltung im April 2018 die Buchungen zur Eröffnungsbilanz noch nicht abgeschlossen waren. In diesem Abgleich stellte die Landesbuchhaltung die offenen Posten gegenüber und zeigte Unterschiede auf Einzelposten-ebene zwischen REWE und SAP auf. Die wesentlichen Abweichungen führte die Landesbuchhaltung in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz an.

Der von der Landesbuchhaltung durchgeführte Abgleich war für den LRH nicht nachprüfbar, da der für den Abgleich herangezogene Buchungsstand in Höhe von rund 13,6 Mio Euro nicht dokumentiert war.

Die Landesbuchhaltung konnte keine vollständige Überleitung der in REWE ausgewiesenen kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von rund 26,5 Mio Euro zu den kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in der korrigierten Eröffnungsbilanz in Höhe von rund 27,3 Mio Euro vorlegen.

Der LRH erstellte eine solche Überleitung, um die Übernahme der kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zu prüfen und um die Differenz in Höhe von rund 0,8 Mio Euro nachvollziehen zu können. Der LRH konnte diese Differenz bis auf einen Betrag von rund 15.600 Euro klären.

Der LRH prüfte stichprobenartig, ob in SAP eine korrekte Zuordnung der kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen entsprechend der Anlage 3a zur VRV 2015 erfolgte. Der LRH erhob, dass dieser rechtlichen Vorgabe nicht gänzlich entsprochen wurde. So wurden beispielsweise kurzfristige Forderungen gegenüber der ÖBB-Personenverkehr AG in Höhe von rund 0,4 Mio Euro bei den kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen an den Bund statt an Unternehmen dargestellt.

- (2) Der LRH stellt fest, dass die Landesbuchhaltung keine Überleitung zu den im Rechnungsabschluss 2017 ausgewiesenen kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zu den kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in der korrigierten Eröffnungsbilanz vorlegen konnte. Die Landesbuchhaltung führte stattdessen einen Abgleich der übergeleiteten offenen Posten der Geschäftspartnerbuchhaltung durch. Dieser Abgleich war für den LRH nicht nachprüfbar.

Zur Prüfung der kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen erstellte der LRH eine Überleitung. Dabei konnte die Differenz zwischen Rechnungsabschluss 2017 und korrigierter Eröffnungsbilanz in Höhe von rund 0,8 Mio Euro bis auf einen Betrag von rund 15.600 Euro geklärt werden.

Der LRH fordert eine korrekte Zuordnung der kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen entsprechend dem Kontenplan der VRV 2015.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung Folgendes mit:*

Auch zu den kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung habe die Landesbuchhaltung eine Überleitung erstellt, um sicherzustellen, dass keine Verpflichtungen aus dem Rechnungsjahr übersehen werden. Dass der Landesrechnungshof diese nicht nachvollziehen können habe, liege auch hier an der Komplexität der Überleitung. In diesem Fall werde auf eine nochmalige Aufbereitung der Überleitung verzichtet, da die Landesbuchhaltung darin keinen Zusatznutzen sehe.

(4) Der LRH stellt fest, dass nicht die Komplexität des von der Landesbuchhaltung durchgeführten Abgleichs der Grund dafür war, warum dieser für den LRH nicht nachvollziehbar war. Vielmehr lag der Grund darin, dass die Landesbuchhaltung diesen Abgleich zu einem Zeitpunkt durchführte, zu welchem die Buchungen in SAP noch nicht abgeschlossen waren und dass die Herleitung des für diesen Abgleich verwendeten Buchungsstand aus SAP nicht dokumentiert war. Auch wurde dieser Abgleich nur auf Ebene der Geschäftspartnerbuchhaltung durchgeführt.

Die Ausführungen in der Gegenäußerung waren nicht geeignet, die durch den LRH erhobene ungeklärte Differenz in Höhe von rund 15.600 Euro zu erläutern.

10.2.2 Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben

Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
F.II.2 Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben	197	197

Tabelle 53: Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben

- (1) Die kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Abgaben sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. § 26 Abs 1 und 2 VRV 2015 regelt die Definition und die Bewertung der Verbindlichkeiten. In § 18 Abs 4 VRV 2015 wird definiert, dass kurzfristige Verbindlichkeiten eine Fälligkeit von bis zu einem Jahr aufweisen.

Die Unterteilung der kurzfristigen Verbindlichkeiten unter anderem in kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben geht aus der Anlage 1c zur VRV 2015 (Vermögenshaushalt) hervor. Eine weitere Untergliederung dieses Bilanzpostens wie im Falle der kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sieht der Kontenplan zur VRV 2015 nicht vor.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie definierte kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben als Zahlungsverpflichtungen des Landes Salzburg aus "öffentlich-rechtlichen Ausgaben", sofern sie innerhalb der Frist von einem Jahr fällig wurden.

Laut Dokumentation zur Eröffnungsbilanz waren Verbindlichkeiten aus Abgaben in REWE unter den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen erfasst und wurden als solche auch in die SAP-Geschäftspartnerbuchhaltung übernommen. In der Geschäftspartnerbuchhaltung war eine Differenzierung zwischen Verbindlichkeiten aus Abgaben und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen nicht möglich. Es wurde deshalb anhand definierter Gegenkonten analysiert, welche Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen de facto Verbindlichkeiten aus Abgaben darstellten. Anschließend erfolgte über ein Hilfskonto eine Umgliederung der Abgabenverbindlichkeiten zum Bilanzposten kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgaben. Es wurde ein Betrag in Höhe von rund 0,2 Mio Euro umgegliedert.

- (2) Der LRH empfiehlt, die Definition zu den Verbindlichkeiten aus Abgaben im Hinblick auf die in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie verwendeten Begriffe zu überarbeiten.
- (3) Das Amt der Salzburger Landesregierung verwies in der Gegenäußerung auf seine Stellungnahme zu 6.1.2.

10.2.3 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten

Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
F.II.3 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten	33.344	33.623

Tabelle 54: Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten

- (1) Die sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Der § 26 Abs 1 und 2 VRV 2015 regelt die Definition und die Bewertung der Verbindlichkeiten. In § 18 Abs 4 VRV 2015 wird definiert, dass kurzfristige Fremdmittel eine Fälligkeit von bis zu einem Jahr aufweisen.

In der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wurde der Bilanzposten der sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten als ein Sammelposten für Sachverhalte beschrieben, welche nicht den Bilanzposten der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder Verbindlichkeiten aus Abgaben zugeordnet werden konnten.

In der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz wurde der Inhalt des Bilanzpostens und die Datenquellen näher erläutert. Die sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten wurden einerseits aus dem Rechnungsabschluss 2017 übergeleitet und andererseits aufgrund neuer Informationen der Abteilungen betreffend offener Verbindlichkeiten gegenüber Dritten gebildet.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten betrugen rund 33,6 Mio Euro. Hauptposten waren die kurzfristigen Zinsabgrenzungen aus Darlehen in Höhe von rund 22,1 Mio Euro sowie noch nicht verwendete

EU-Mittel aus Programmen in Höhe von rund 10,9 Mio Euro, die von der Abteilung 1 abgewickelt wurden.

Der LRH erhob, dass nicht verwendete EU-Mittel in Höhe von rund 10,9 Mio Euro in den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten enthalten waren, die kurzfristige Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung darstellten.

Der LRH erhob, dass ein Teil der Zinsabgrenzungen in Höhe von rund 0,3 Mio Euro als Rückstellung bilanziert wurde. Da die Verpflichtung zum Rechnungsabschlussstichtag jedoch bekannt war, führte die Landesbuchhaltung auf Anregung des LRH eine Umgliederung zu den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten durch.

Der LRH erhob weiters, dass die Berechnung einer Verbindlichkeit in Zusammenhang mit einer Artikel 15a B-VG Vereinbarung fehlerhaft war. Die Landesbuchhaltung führte eine entsprechende Korrektur durch.

(2) Auf Anregung des LRH kam es bei den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten zu einer Korrektur eines Berechnungsfehlers in Zusammenhang mit einer Artikel 15a B-VG Vereinbarung und einer Umgliederung von Zinsabgrenzungen.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass eine Korrektur vorgenommen worden sei.*

10.2.4 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten (nicht voranschlagswirksame Gebarung)

Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
F.II.4 Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung	12.542	12.902

Tabelle 55: Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung

- (1) Die sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten sind in § 26 Abs 1 und 2 sowie in § 18 Abs 4 VRV 2015 geregelt. Ergänzend dazu enthält § 12 iVm Anlage 1c VRV 2015 zu den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung weitere Regelungen.

Gemäß § 12 Abs 1 iVm Anlage 1c VRV 2015 stellen Einzahlungen, die nicht endgültig für die Gebietskörperschaft angenommen werden, sondern an Dritte weiterzuleiten sind, Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung dar (Verwahrgelder). Dazu zählen etwa auch Einzahlungen, deren Zweck zum Zeitpunkt ihres Einlangens, beispielsweise mangels Angabe eines Zahlungsgrundes, noch nicht feststellbar ist. § 12 Abs 3 VRV 2015 regelt, dass nicht voranschlagswirksam verbuchte Einzahlungen bis zum Ende des laufenden Finanzjahres dahingehend auszugleichen sind, als nur jene Beträge als nicht voranschlagswirksame Verbindlichkeiten ausgewiesen werden sollten, welche aus sachlichen und zeitlichen Gründen gerechtfertigt sind.

Als Beispiele für sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung führte die Landesbuchhaltung in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sowie in der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz etwa Verbindlichkeiten aus Kautionen, aus Haftrücklässen sowie aus Bankbeständen der Konkurrenzgebarungen an.

Die Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung betrugen im Rechnungsabschluss 2017 rund 5,7 Mio Euro. Dieser Bilanzposten wies in der übergebenen Eröffnungsbilanz Verbindlichkeiten in Höhe von gesamt rund 12,5 Mio Euro aus. Infolge einer Nachbuchung erhöhte sich dieser Stand um rund 0,4 Mio Euro auf rund 12,9 Mio Euro. Der Stand laut korrigierter Eröffnungsbilanz wich somit um rund 7,2 Mio Euro zum Stand im Rechnungsabschluss 2017 ab.

Die Nachbuchung in Höhe von rund 0,4 Mio Euro basierte auf Erhebungen des LRH und betraf die Konkurrenzgebarung "Verdachtsflächenuntersuchung".

Die Differenz in Höhe von rund 7,2 Mio Euro resultierte im Wesentlichen daraus, dass die Ende 2017 in eigenen Rechnungskreisen erfassten Konkurrenzgebarungen (rund 1,5 Mio Euro) und Mittel des Landesabgabenamtes (rund 2,6 Mio Euro) in den Buchungskreis des Landes integriert wurden. Darüber hinaus wurden etwa Verbindlichkeiten für Ersatzleistungen für Ausgleichsmaßnahmen und für zweckgebundene Naturschutzabgaben (rund 3,7 Mio Euro) nachträglich gebucht. Rund 0,9 Mio Euro wurden einem anderen Bilanzposten zugeordnet.

Neben den klassischen Konkurrenzgebarungen (zB Konkurrenzgewässer) wurden auch diverse EU-Projekte der Abteilung 1 als Konkurrenzgebarungen abgewickelt. Auf Nachfrage teilte die Landesbuchhaltung dem LRH mit, dass aufgrund einer falschen Sachkontenzuordnung die Verbindlichkeiten aus Bankbeständen der EU-Projekte in Höhe von rund 10,9 Mio Euro in der Eröffnungsbilanz bei den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten statt bei den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung dargestellt wurden.

(2) Der LRH stellt fest, dass laut Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie die Bankbestände der Konkurrenzgebarungen bei den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten aus der nicht voranschlagswirksamen Gebarung darzustellen sind. Aufgrund einer falschen Sachkontenzuordnung wurden rund 10,9 Mio Euro jedoch dem Bilanzposten sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten zugeordnet. Der LRH fordert eine einheitliche Darstellung der Konkurrenzgebarungen in der Vermögensrechnung des Landes Salzburg.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung gab in der Gegenäußerung an, dass zum Zeitpunkt der Festlegung der Sachkonten die Anlage 3a der VRV 2015 im VRV-Komitee noch in Diskussion gewesen sei. Falsche Sachkontenzuordnungen, die sich daraus ergeben hätten, seien bereits im Rechnungsabschluss 2018 korrigiert worden.*

10.3 Kurzfristige Rückstellungen

- (1) Entsprechend § 28 Abs 3 VRV 2015 wurden in der Eröffnungsbilanz kurzfristige Rückstellungen für Prozesskosten, ausstehende Eingangsrechnungen, nicht konsumierte Urlaube sowie sonstige kurzfristige Rückstellungen ausgewiesen.

Kurzfristige Rückstellungen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
F.III Kurzfristige Rückstellungen	233.088	203.002
F.III.1 Rückstellungen für Prozesskosten	22.362	880
F.III.2 Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	32.199	16.458
F.III.3 Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	12.033	12.033
F.III.4 Sonstige kurzfristige Rückstellungen	166.494	173.630

Tabelle 56: Kurzfristige Rückstellungen

10.3.1 Rückstellungen für Prozesskosten

Rückstellungen für Prozesskosten		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
F.II.1 Rückstellungen für Prozesskosten	22.362	880

Tabelle 57: Rückstellungen für Prozesskosten

- (1) Die Definition und Bewertung der Rückstellungen für Prozesskosten sind in § 29 VRV 2015 geregelt. Rückstellungen für Prozesskosten werden für gerichtsanhängige Rechtstreitigkeiten und für Fälle gebildet, bei denen die Gebietskörperschaft davon ausgeht, dass diese Rechtstreitigkeiten wahrscheinlich gerichtsanhängig werden. In die Bewertung sind alle bekannten Umstände und Risiken wie zB die Höhe des voraussichtlichen Zahlungsbetrages, die Höhe der drohenden Zinsen und die Höhe der Gerichtskosten miteinzubeziehen. Der gesamte Teil der Rückstellungen für Prozesskosten wird gemäß § 28 Abs 3 VRV 2015 den kurzfristigen Rückstellungen zugeteilt.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie sowie die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz übernahmen die Definition und Bewertung der VRV 2015 und hielten darüber hinaus

fest, dass die Abteilungen für die Vollständigkeit der Informationen verantwortlich waren.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Rückstellungen für Prozesskosten betrugen rund 0,9 Mio Euro. Hauptposten war hier eine Rückstellung in Höhe von rund 0,8 Mio Euro.

Im Rahmen der Detailprüfung erhob der LRH, dass eine Rückstellung für Prozesskosten in Höhe von rund 22,3 Mio Euro offene Forderungen betraf und daher keine Rückstellung für Prozesskosten darstellte. Weiters wurde in diesem Zusammenhang erhoben, dass der Aufwand für allfällige Gerichtskosten und Zinskosten nicht berücksichtigt wurde. Auf Anregung des LRH überprüfte die Landesbuchhaltung diesen Sachverhalt erneut und korrigierte die Rückstellung für Prozesskosten auf 0,8 Mio Euro.

Der LRH erhob, dass für Schadensersatzansprüche eines pensionierten Mitarbeiters nur die Gerichts- und Zinskosten rückgestellt wurden und der voraussichtliche Zahlungsbetrag nicht bilanziert wurde. Da am Rechnungsabschlussstichtag vom Obsiegen des Landes Salzburg ausgegangen wurde, wäre dieser Sachverhalt in der Eröffnungsbilanz jedoch nicht zu berücksichtigen gewesen. Auf Anregung des LRH wurde die Rückstellung von der Landesbuchhaltung korrigiert.

(2) Auf Anregung des LRH korrigierte die Landesbuchhaltung die Rückstellungen für Prozesskosten um rund 21,5 Mio Euro.

(3) Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass eine Korrektur vorgenommen worden sei.

10.3.2 Rückstellungen für ausstehende Rechnungen

Rückstellungen für ausstehende Rechnungen		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
F.III.2 Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	32.199	16.458

Tabelle 58: Rückstellungen für ausstehende Rechnungen

- (1) Gemäß § 28 Abs 3 VRV 2015 zählen zu den kurzfristigen Rückstellungen jedenfalls die Rückstellungen für ausstehende Rechnungen (Bescheide), wenn deren Wert jeweils zumindest 5.000 Euro beträgt. Generell sind Rückstellungen für Verpflichtungen anzusetzen, die am Rechnungsabschlussstichtag bereits bestehen, wenn die Wahrscheinlichkeit der Erfüllung überwiegt und die Höhe verlässlich ermittelbar ist. Die Bewertung der kurzfristigen Rückstellungen erfolgt zum voraussichtlichen Zahlungsbetrag, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlich ist.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie führte zur Abgrenzung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten aus, dass bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten die Höhe der Verbindlichkeit oder der Zeitpunkt der Fälligkeit nicht feststand. Rückstellungen für ausstehende Rechnungen wurden gebildet, wenn der Rechnungsbetrag je Einzelsachverhalt 5.000 Euro überstieg. Bei Rechnungen unter 5.000 Euro konnte eine Rückstellung gebildet werden, wenn dies aus verwaltungstechnischen Gründen zu Verwaltungsvereinfachung führte.

In der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz wurde zur Untergrenze von 5.000 Euro ausgeführt, dass in Ausnahmefällen, wenn sehr viele Rechnungen unter 5.000 Euro mit gleichem Sachverhalt offen waren und die Gesamtsumme sehr hoch war, auf die Einhaltung der Wertgrenze verzichtet wurde.

Die in der übergebenen Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Rückstellungen für ausstehende Rechnungen betrugen rund 32,2 Mio Euro. Aufgrund der durchgeführten Korrekturen verminderte sich dieser Wert in der korrigierten Eröffnungsbilanz um rund 15,7 Mio Euro auf rund 16,5 Mio Euro. Die Rückstellungen für ausstehende Rechnungen entfielen mit rund 13,0 Mio Euro auf die Abteilung 3, mit rund 2,0 Mio Euro auf die Abteilung 6 und mit rund 1,1 Mio Euro auf die Abteilung 4.

Die Stichprobenprüfung ergab bei den Rückstellungen der Abteilung 3, dass diese für Eingangsrechnungen in Höhe von rund 1,2 Mio Euro Rückstellungen bildete. Diese Eingangsrechnungen waren jedoch dem Jahr 2018 zuzuordnen. Weiters wurde ein Teil einer Rückstellung aufgrund unterschiedlicher, fehlerhafter Auswertungen doppelt erfasst. Zudem waren bei den Rückstellungen auch Sachverhalte erfasst, die bereits in der Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeit gebucht waren. Dies war auf eine fehlerhafte

Auswertung aus dem SIS zurückzuführen. Aufgrund einer neuen Auswertung verminderte sich der Rückstellungsbetrag um rund 14,5 Mio Euro.

Die Landesbuchhaltung führte entsprechende Korrekturen durch, in der Folge verminderten sich die Rückstellungen für ausstehende Rechnungen der Abteilung 3 um gesamt rund 15,7 Mio Euro.

Zudem erhob der LRH, dass die für die Eröffnungsbilanz relevanten Sachverhalte zur Bildung dieser Rückstellung im 2. Quartal 2018 erhoben wurden. Bei einer Vielzahl der gebuchten Sachverhalte war die Eingangsrechnung bereits in SAP erfasst und die Unge-
wissheit de facto nicht mehr gegeben. Im Ergebnis sollte die Bildung einer Rückstellung oder einer Verbindlichkeit grundsätzlich dazu führen, dass der Aufwand der richtigen Periode zugeordnet wurde.

Der LRH erhob, dass die Bildung von Rückstellungen in Einzelfällen auch deshalb erforderlich war, weil Eingangsrechnungen mangels Budget im Jahr 2017 nicht mehr gebucht werden konnten oder eine zeitgerechte Buchung im Auslaufzeitraum des Rechnungsjahres 2017 nicht erfolgte.

- (2) Der LRH stellte bei der Prüfung der Rückstellungen für ausstehende Rechnungen fest, dass in der übergebenen Eröffnungsbilanz
- Rückstellungen für Sachverhalte gebildet wurden, deren Aufwände jedoch dem Jahr 2018 zuzuordnen waren,
 - Rückstellungen doppelt erfasst waren sowie
 - Rückstellungen für Sachverhalte gebildet wurden, die bereits in der Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeit aufschienen.

Aufgrund der durchgeführten Korrekturen verminderte sich die Rückstellung für ausstehende Rechnungen von rund 32,2 Mio Euro auf rund 16,5 Mio Euro.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass Fehler bei der Bildung von Rückstellungen lediglich in einer Dienststelle gemacht worden seien, da dort das Buchungsvolumen zum Jahresende sehr hoch sei, und Buchungen zum Großteil über Schnittstellen übergeben würden, was die Ermittlung der richtigen Rückstellung erschwere. Die festgestellten Fehler seien korrigiert worden.*

10.3.3 Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

- (1) Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube zählen gemäß § 28 Abs 3 Z 3 VRV 2015 zu den kurzfristigen Rückstellungen und sind verpflichtend zu bilden. Die Bewertung von kurzfristigen Rückstellungen hat gemäß § 28 Abs 2 VRV 2015 zu ihrem voraussichtlichen Zahlungsbetrag, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlich ist, zu erfolgen.

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube		
	Übergebene EB Tsd Euro	Korrigierte EB Tsd Euro
F.III.3 Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	12.033	12.033
nicht konsumierte Urlaube und Zeitguthaben	11.212	11.212
Sabbaticals und Mehrdienstleistungen der Lehrer an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen	821	821

Tabelle 59: Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

Das Land Salzburg wies in der Eröffnungsbilanz Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in Höhe von rund 12,0 Mio Euro aus. Der Gesamtbetrag setzte sich aus einem Betrag für Resturlaube und Zeitguthaben der Landesbediensteten in Höhe von rund 11,2 Mio Euro und einem Betrag für Sabbaticals und Mehrdienstleistungen der Lehrer an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen in Höhe von rund 0,8 Mio Euro zusammen.

Die Berechnung der Rückstellung für Resturlaube und Zeitguthaben der Landesbediensteten erfolgte entsprechend der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz auf Basis von durch das Land Salzburg ermittelten Stundensätzen der Bediensteten. Die vom Land Salzburg zu leistenden Dienstgeberbeiträge wurden mittels pauschalem Zuschlag in Höhe von 19 % der jeweiligen Stundensätze berücksichtigt. Der pauschale Zuschlag in Höhe von 19 % wurde vereinfachend als Mischsatz im Verhältnis der Anzahl der beschäftigten Beamten und Vertragsbediensteten errechnet. Dies war aufgrund der unterschiedlich hohen vom Dienstgeber für Beamte (8,41 % für laufenden Bezüge und 7,91 % für Sonderzahlungen) oder für Vertragsbedienstete (25,49 % für laufende Bezüge und 23,46 % für Sonderzahlungen) zu leistenden Dienstgeberbeiträge notwendig.

Die Rückstellungsbeträge für die Sabbaticals und Mehrdienstleistungen der Lehrer an land- und forstwirtschaftlichen Berufs- und Fachschulen wurden auf Basis einer Aufstellung der Abteilung 4 eingestellt. Die Verpflichtung aus **Sabbaticals** wurde über die Bruttojahresbezüge der Lehrpersonen in der aktuellen Einstufung zuzüglich eines pauschalen Dienstgeberbeitrages in Höhe von 33,33 % berechnet. Unberücksichtigt bei der Ermittlung der Höhe der Verpflichtung blieb der Zeitpunkt des Antrittes des Sabbaticals, der bis zu fünf Jahre in der Zukunft lag. Ebenso nicht vorgenommen wurde ein schrittweiser Aufbau der Verpflichtung über die Rahmenzeit (Ansparphase), in der eine anteilige Bezugskürzung bei gleichbleibender Lehrverpflichtung erfolgte. Als Verpflichtung für die **Mehrdienstleistungen** wurde pro angesammelte Mehrdienstleistung ein Betrag von 1,3 % des Bruttojahresbezuges zuzüglich eines pauschalen Dienstgeberbeitrages in Höhe von 33,33 % eingestellt.²³ Unberücksichtigt blieb, dass sich die Ansparphase für Mehrdienstleistungen bis zur Vollendung des 50. Lebensjahres erstreckt und erst danach ein Anspruch der Lehrpersonen auf Verbrauch bzw Vergütung bestand.²⁴ Der LRH erhob, dass für Verpflichtungen des Landes Salzburg aus Sabbaticals und Mehrdienstleistungen für Lehrpersonen an berufsbildenden Pflichtschulen keine Rückstellungen gebildet wurden.

Der LRH erhob, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie keine Vorgaben zur Ermittlung und Bilanzierung von Verpflichtungen des Landes Salzburg aus Sabbaticals und Mehrdienstleistungen enthielten.

- (2) Der LRH stellt fest, dass die Zugrundelegung eines im Verhältnis der Anzahl der Vertragsbediensteten und Beamten errechneten Mischsatzes in Höhe von 19 % für die Dienstgeberbeiträge zu Verzerrungen in Höhe von rund 0,3 Mio Euro führte, da die Beamten verhältnismäßig höhere Bezüge erhielten.

Der LRH kritisiert, dass Verpflichtungen für Sabbaticals und (angesparte) Mehrdienstleistungen der Lehrpersonen an berufsbildenden Pflichtschulen (im Gegensatz zu den Lehrpersonen an land- und forstwirtschaftlichen Schulen) nicht enthalten waren.

²³ Gemäß § 61 Abs 2 Gehaltsgesetz 1956 beträgt die Vergütung einer Mehrdienstleistung 1,3 % des Gehaltes des Lehrers.

²⁴ Vgl § 61 Abs 13 ff Gehaltsgesetz 1956.

Der LRH weist darüber hinaus darauf hin, dass etwaige vom Bund gemäß FAG 2017 zu refundierende Kosten für Sabbaticals und Mehrdienstleistungen in der Eröffnungsbilanz nicht berücksichtigt wurden.

Der LRH stellt fest, dass die Verpflichtungen aus Sabbaticals dem Grunde, der Höhe und dem Zeitpunkt nach feststehen und empfiehlt folglich (in Abhängigkeit der Restlaufzeit der Verpflichtung) einen Ausweis unter den sonstigen kurz- oder langfristigen Verbindlichkeiten.

Der LRH stellt fest, dass die Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie keine Vorgaben zur Ermittlung und Bilanzierung von Verpflichtungen des Landes aus Sabbaticals und Mehrdienstleistungen enthielten. Der LRH fordert die Anpassung und Vervollständigung der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz und der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie.

(3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung hielt in der Gegenäußerung Folgendes fest:*

Die Landesbuchhaltung dürfe darauf verweisen, dass die Ansprüche des LRH an die Genauigkeit bei der Ermittlung der Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube sehr hoch seien, was aber mit der Erstellung der ersten doppischen Bilanz hätte nicht erreicht werden können. Eine Konzentration auf Wesentliches sei notwendig gewesen. Soweit es Sinn mache, werde in den nächsten Jahresabschlüssen daran gearbeitet, zunehmend genauer zu werden.

Rückstellungen für vom Bund refundierte Verpflichtungen würden erst gebildet, wenn dazu auf Bundesebene eine eindeutige Festlegung getroffen worden sei. Da in diesem Fall sowohl eine Rückstellung als auch eine Forderung zu bilanzieren wäre, verändere sich dadurch das Eigenkapital nicht.

Die Bilanzierungsrichtlinie werde zukünftig im Rahmen des Jahresabschlusses angepasst, wenn Änderungen dies erforderlich machen.

- (4) Der LRH hält zur vom Bund gemäß FAG 2017 zu leistenden anteiligen Refundierung der Personalkosten für Landeslehrer an berufsbildenden Pflichtschulen und land- und forstwirtschaftlichen Schulen Folgendes fest:

Im Gegensatz zu den Rückstellungen für Abfertigungen und Jubiläumszuwendungen (Kürzung des Rückstellungsbetrags um das Ausmaß der Refundierung des Bundes gemäß FAG 2017) erfolgte bei den Rückstellungen für Sabbaticals und Mehrdienstleistungen keine Berücksichtigung dieser Refundierung.

Unabhängig davon vertritt der LRH - unter Verweis auf das Saldierungsverbot gemäß § 13 Abs 2 VRV 2015 - weiterhin die Ansicht, dass eine Bruttodarstellung für sämtliche Personalrückstellungen der Landeslehrer erforderlich ist (siehe Feststellungen zu den Punkten 9.3.1, 9.3.2 sowie 9.3.4). Dem vollständigen Ausweis der Personalrückstellungen ist eine Forderung an den Bund im Ausmaß der gemäß FAG 2017 zu refundierenden Kosten gegenüberzustellen. Das Erfordernis eines derartigen Ausweises ergibt sich nach Ansicht des LRH bereits aus der VRV 2015 in Verbindung mit dem FAG 2017 und ist demnach nicht von einer etwaigen Feststellung auf Bundesebene abhängig. Für eine Bruttodarstellung spricht darüber hinaus, dass sich der Anspruch der Landeslehrer auf Pensionszahlungen gegenüber dem Land Salzburg sowie der Anspruch des Landes Salzburg auf Refundierung durch den Bund aus zwei voneinander unabhängigen Rechtsverhältnissen ergeben.

10.3.4 Sonstige kurzfristige Rückstellungen

Sonstige kurzfristige Rückstellungen		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
F.III.4 Sonstige kurzfristige Rückstellungen	166.494	173.630

Tabelle 60: Sonstige kurzfristige Rückstellungen

- (1) Sonstige kurzfristige Rückstellungen sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Die kurz- und langfristigen Rückstellungen werden in § 28 VRV 2015 geregelt. Rückstellungen sind für Verpflichtungen anzusetzen, die am Rechnungsabschlussstichtag bereits bestehen, wenn die Wahrscheinlichkeit der Erfüllung überwiegt und die Höhe verlässlich

ermittelbar ist. Die Bewertung der kurzfristigen Rückstellungen erfolgt zum voraussichtlichen Zahlungsbetrag, der zur Erfüllung der jeweiligen Verpflichtung erforderlich ist.

In der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie wurden sonstige kurzfristige Rückstellungen als kurzfristige Verpflichtungen bezeichnet, die keinem anderen Bilanzposten zugewiesen werden konnten. Die sonstigen kurzfristigen Rückstellungen wurden in der übergebenen Eröffnungsbilanz vor allem für zugesagte aber noch nicht ausbezahlte Fördermittel gebildet (zu der in der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie getroffenen Einteilung der Förderungen in Gruppen siehe Punkt 9.3.5).

In der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz wurde ausgeführt, dass vor allem für Fördermittelzusagen, Zinszahlungen für variable Kredite, offene EU-Geldbußen und Nachzahlungen aus einer GPLA-Prüfung sonstige kurzfristige Rückstellungen gebildet wurden. Die einzelnen Sachkonten wurden nach Abteilungen gegliedert, um eine bessere Transparenz zu gewährleisten.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen sonstigen kurzfristigen Rückstellungen betrugen rund 173,6 Mio Euro. Hauptposten waren die Förderzusagen für Wohnbauförderung der Abteilung 10 in Höhe von rund 75,9 Mio Euro, die Förderzusagen der Abteilung 4 in Höhe von rund 35,2 Mio Euro und die EU-Geldbuße in Höhe von rund 26,9 Mio Euro.

Der LRH führte eine Stichprobenprüfung der sonstigen kurzfristigen Rückstellungen durch, um die Fristigkeiten, die Kontrolle der betragsmäßigen Richtigkeit sowie die Existenz von schriftlichen Förderzusagen bzw von Förderverträgen zu prüfen. In diesem Zusammenhang erhob der LRH, dass es bei der kurzfristigen Rückstellung der Abteilung 3, die aus dem Europäischen Sozialfonds kofinanzierte Projekte betraf, zu Berechnungsfehlern in Höhe von rund 0,4 Mio Euro kam. Die Abteilung 10 meldete kurzfristige Rückstellungen für Wohnbauförderungen. Hier erhob der LRH, dass es für Wohnungskäufe bereits verbindliche Förderungsangebote in Höhe von rund 8,4 Mio Euro gab, die jedoch nicht bilanziert wurden. Die Abteilung 8 meldete eine Rückstellung für variable Zinsabgrenzungen aus Darlehen in Höhe von rund 0,2 Mio Euro. Da der Zinssatz feststand, war eine Umgliederung in die kurzfristigen Verbindlichkeiten durchzuführen. Der LRH erhob weiters, dass eine Rückzahlungsverpflichtung aus einer Artikel 15a B-VG Vereinbarung für das verpflichtende Kindergartenjahr in Höhe von rund 0,1 Mio Euro nicht

in den Rückstellungen berücksichtigt wurde. Aufgrund der Anregung des LRH wurden für die beschriebenen Sachverhalte Korrekturen durchgeführt.

Im Rahmen der Korrekturen der sonstigen langfristigen Rückstellungen stellte die Landesbuchhaltung fest, dass es sich bei einer Förderzusage für die SALK in Höhe von rund 0,9 Mio Euro um eine Basisförderung handelte und die Rückstellung somit in der Eröffnungsbilanz nicht zu berücksichtigen gewesen wäre. Die Ausbuchung der Rückstellung wurde vorgenommen. Des Weiteren wurden Kosten für das voraussichtliche Honorar einer Verlassenschaftskuratorin in Zusammenhang mit einer Erbschaft in Höhe von rund 0,2 Mio Euro nacherfasst.

Der LRH erhob analog zur Prüfung der sonstigen langfristigen Rückstellungen, dass die Fristigkeiten einiger Förderzusagen mehr als ein Jahr betrugen. Diese waren jedoch gänzlich als kurzfristige Rückstellungen gebucht.

- (2) Im Bilanzposten sonstige kurzfristige Rückstellungen kam es aufgrund der Anregungen des LRH zu Korrekturen. Es wurde die kurzfristige Rückstellung für den Europäischen Sozialfonds angepasst, der Betrag der Rückstellung für Wohnbauförderungen erhöht, eine Umgliederung der variablen Zinsabgrenzungen durchgeführt, nachträglich eine Rückstellung bezüglich einer Artikel 15a B-VG Vereinbarung erfasst, eine fälschlich berücksichtigte Basisförderung an die SALK korrigiert und nachträglich eine Rückstellung für ein Honorar einer Verlassenschaftskuratorin erfasst.

Im Rahmen der Prüfung der sonstigen kurzfristigen Rückstellung stellt der LRH analog zu Punkt 9.3.5 fest, dass bei den sonstigen Rückstellungen keine korrekte Trennung der kurz- und langfristige Teile durchgeführt wurde. Teilweise wurden die Rückstellungen zur Gänze in den sonstigen kurzfristigen Rückstellungen dargestellt (etwa Rückstellung für Förderzusagen der Wohnbauförderung der Abteilung 10).

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung verwies auf die Stellungnahme zu Pkt. 9.3.5.*

10.4 Passive Rechnungsabgrenzung

Passive Rechnungsabgrenzung		
	Übergebene EB	Korrigierte EB
	Tsd Euro	Tsd Euro
F.IV.1 Passive Rechnungsabgrenzung	24.394	48.257

Tabelle 61: Passive Rechnungsabgrenzung

- (1) Passive Rechnungsabgrenzungen sind in der VRV 2015 nicht explizit geregelt. Der § 13 Abs 7 VRV 2015 sieht eine Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen vor, sofern deren Wert 10.000 Euro übersteigt.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie verwies auf § 13 Abs 7 VRV 2015.

In der Dokumentation zur Eröffnungsbilanz wurde ausgeführt, dass als passive Rechnungsabgrenzung Zahlungen von Dritten (fremde Vorauszahlungen) ausgewiesen wurden, die im Jahr 2017 geleistet wurden, aber wirtschaftlich dem Jahr 2018 zuzuordnen waren.

Die in der korrigierten Eröffnungsbilanz ausgewiesene passive Rechnungsabgrenzung betrug rund 48,3 Mio Euro. Davon entfiel ein Betrag in Höhe von rund 13,5 Mio Euro auf Refundierungen des Bundes im Dezember 2017. Diese betrafen Aktivbezüge und Pensionen für Lehrer der allgemeinen Pflichtschulen, der berufsbildenden Schulen und der landwirtschaftlichen Schulen für 2018. Rund 10,1 Mio Euro entfielen auf erhaltene Vorauszahlungen für Ertragsanteile und 23,9 Mio Euro betrafen Agios von ÖBFA-Darlehen.

Im Rahmen der Prüfung der langfristigen Finanzschulden erhob der LRH, dass weder Agios noch Disagios der ÖBFA-Darlehen bilanziell berücksichtigt wurden. Auf Anregung des LRH führte die Landesbuchhaltung eine Korrektur im Bilanzposten passive Rechnungsabgrenzung in Höhe von rund 23,9 Mio Euro durch.

- (2) Im Bilanzposten passive Rechnungsabgrenzung kam es aufgrund der Anregung des LRH zu einer Nachbuchung. Die Landesbuchhaltung erfasste Agios der ÖBFA-Darlehen in Höhe von rund 23,9 Mio Euro nachträglich.

- (3) *Das Amt der Salzburger Landesregierung teilte in der Gegenäußerung mit, dass eine Korrektur vorgenommen worden sei. Die Agios/Disagios der ÖBFA Darlehen seien in Abstimmung mit dem LRH über die Darlehenslaufzeiten gleichmäßig verteilt worden.*

Der Direktor des Landesrechnungshofes:

Mag. Ludwig F. Hillinger e.h.

11. Anhang:

11.1 Gegenäußerung des Amtes der Salzburger Landesregierung

11.2 Vorgelegte Vollständigkeitserklärung zur Eröffnungsbilanz

11.3 Unterfertigte Vollständigkeitserklärung zur Eröffnungsbilanz

11.4 Rundschreiben der Landesbuchhaltung zur Eröffnungsbilanz samt Beilage

Herrn
Direktor des Landesrechnungshofes
Mag. Ludwig F. Hillinger
Nonnbergstiege 2
5010 Salzburg

Büro
Landesamtsdirektor

Zahl (Bitte im Antwortschreiben anführen)
20001-LRH/3091/12-2019

Datum
28.06.2019

Betreff
Feststellungen zur Prüfung der Eröffnungsbilanz 2018; Stellung-
nahme
Bezug: Zl. 003-3/201/6-2019 vom 29.5.2019

Chiemseehof
Postfach 527 | 5010 Salzburg
Fax +43 662 8042-2643
buero-lad@salzburg.gv.at
Dr. Petra Margon
Telefon +43 662 8042-2428
Dr. Agnes Schausberger
Telefon +43 662 8042-2466
Mag. Dr. Manfred Huber
Telefon +43 662 8042-2446

Sehr geehrter Herr Direktor!

Zu den Feststellungen des Landesrechnungshofes zur Eröffnungsbilanz 2018 des Landes Salzburg wird auf Grund der Ausführungen der Landesbuchhaltung, der Fachgruppe 0/4 sowie der Abteilungen 6 und 8 wie folgt Stellung genommen:

Vorbemerkungen

Die Salzburger Landesregierung hat im September 2015 nach entsprechenden Vorarbeiten im Zusammenhang mit der Aufarbeitung der Finanzcausa das Projekt Haushaltsreform beschlossen. Ein wichtiges Ziel war es, bis zum Jahr 2018 das Rechnungswesen des Landes Salzburg auf die doppelte Buchhaltung mit einer Vermögens-, Ertrags- und Finanzierungsrechnung (3-Komponenten-System) umzustellen. Weiters war die bis dahin bestehende DV-Unterstützung (REWE) durch ein modernes Enterprise-Ressource-Programm abzulösen, wobei die Wahl auf das Softwareprodukt SAP fiel. Parallel zu diesem Vorhaben wurde das Projekt Eröffnungsbilanz mit dem übergeordneten Ziel der vollständigen Erfassung des gesamten Vermögens des Landes Salzburg abgewickelt. Beide Vorhaben können angesichts der vergangenen Jahrzehnte mit ruhigem Gewissen als einzigartige und herausragende Projekte bzw. Ereignisse in der Entwicklung der Landesverwaltung qualifiziert werden. Das Land Salzburg war dabei im Verhältnis zu den anderen Bundesländern noch dazu Vorreiter, zumal diese erst mit dem Jahr 2020 den erwähnten Umstieg vollziehen werden. In diesem Zusammenhang war es erforderlich, trotz knapper Ressourcen in relativ kurzer Zeit mit einem Kernteam von Mitarbeiter/innen zuerst gedanklich, später auch praktisch in eine andere wirtschaftliche Denkweise umzusteigen. Aufgrund der bisher gegebenen rechtlichen Grundlagen und in der Praxis verwendeten Systeme war eine große Erfahrung in der Kameralistik gegeben, jedoch nur eine geringe Vertrautheit mit den Grundsätzen einer doppel-

ten Buchführung bzw. mit den Zusammenhängen einer 3-Komponenten-Rechnung. Aufgrund der bisherigen Rahmenbedingungen war daher auch die tatsächliche Qualität und Eignung der bestehenden Datenbasis ungewiss.

Nach den intensiven Vorbereitungsarbeiten ist es gelungen, mit 1.1.2018 den Kraftakt Implementierung Doppik/SAP zu meistern. Im Rahmen eines Konsolidierungsprojektes wird derzeit daran gearbeitet, fachliche und technische sowie systemische Schwächen zu beseitigen. Außerdem ist es gelungen, die (nicht wiederholbare und daher einzigartige) Eröffnungsbilanz des Landes Salzburg zum 1.1.2018 zu erstellen. Auch dazu waren unzählige Anstrengungen erforderlich, um die betroffenen Organisationseinheiten bzw. deren Mitarbeiter/innen gedanklich auf die neuen Rahmenbedingungen umzurüsten und im ersten Schritt das erforderliche Grundlagenwissen zu schaffen. Darauf aufbauend sind künftig weitere Professionalisierungsschritte zu setzen, was in der Landesverwaltung im Rahmen eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses erfolgen wird.

Dass ein derartiger Systemwechsel nicht im "Vorbeigehen" von heute auf morgen erfolgen kann, ergibt sich ua aus § 38 Abs 8 VRV 2015, wonach Korrekturen von Fehlern und Änderungen von Schätzungen in der Eröffnungsbilanz bis spätestens fünf Jahre nach deren Veröffentlichung erfolgen können. Daraus folgt, dass selbst der Normgeber der VRV 2015, also der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Rechnungshof, in realistischer Einschätzung dieser Herausforderung davon ausgegangen ist, dass eine so tiefgreifende und herausfordernde Systemänderung ein gewisses Maß an Fehleranfälligkeit mit sich bringen wird. Denn wenn schon von Anfang an alles vollständig und perfekt sein könnte, bräuchte es keine fünfjährige Korrektur- bzw. Änderungsmöglichkeit.

Der Prüfbericht des Landesrechnungshofes stellt für die Landesverwaltung ein wichtiges Instrument zur Qualitätsverbesserung und Effizienzsteigerung dar. Schon im Zuge der Überprüfung der Eröffnungsbilanz durch den Landesrechnungshof wurden viele wesentliche Korrekturen im Rechenwerk vorgenommen und die Kritikpunkte des Landesrechnungshofes geprüft. Soweit es erforderlich war, wurden Neuberechnungen vorgenommen. Im Entwurf des Prüfberichtes weist der Landesrechnungshof auch auf diese bereits korrigierten Fehler hin. In der vorliegenden Stellungnahme werden daher va dann Standpunkte ausgeführt, wenn einer Aussage des Landesrechnungshofes Erläuterungen hinzuzufügen sind oder auch dann, wenn das Amt der Landesregierung eine andere Ansicht vertritt.

Zu den Feststellungen des Landesrechnungshofes im Detail:

Zu 3.3 - Erhaltene Unterlagen zur Eröffnungsbilanz

Die Landesbuchhaltung verweist hierzu auf folgende Prioritätensetzung bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz:

1. Die vollständige und richtige Erfassung aller relevanten Geschäftsvorfälle musste sichergestellt werden.
2. Zu jeder Buchung müssen Nachweise in der Landesbuchhaltung vorhanden sein, mit denen die Herleitung der Werte nachvollzogen werden kann.
3. Die Aufbereitung der Unterlagen für den Landesrechnungshof wird so gestaltet, dass dieser mit wenig Aufwand jeden Bilanzwert prüfen kann.

Dem Hinweis auf das Risiko manueller Eingriffe bei der Migration von Massendaten muss zum Teil widersprochen werden. Bei kritischen Daten, die über eine maschinelle Migration übernommen wurden, wurde nicht manuell eingegriffen. Das waren insbesondere offene Forderungen aus REWE und Dauerbuchungsbelege. Bei der Migration der Daten in die Anlagenbuchhaltung wurde eine Massenübernahme angewandt. Bei diesen Daten handelte es sich aber meist um Listen, die zuvor manuell bearbeitet wurden, da sie in keinem anderen System in der not-

wendigen Form zur Verfügung standen. Lediglich bei den beweglichen Anlagegütern wurde die Migration aus Dynamics durchgeführt. Fehler, die dabei passiert sind, liegen nicht in manuellen Eingriffen begründet, sondern eben in der maschinellen Überleitung von Daten, da bei der Definition der Überleitungsparameter vereinfacht wurde.

Zu 4. - Vergleich der Eröffnungsbilanz vor und nach Änderungen

Die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist nach Ansicht des Amtes der Landesregierung nicht mit der Erstellung eines Rechnungsabschlusses in einem laufenden, gut funktionierenden Buchhaltungssystem vergleichbar. Zur Erstellung der Eröffnungsbilanz wurden 10.490 Einzelpositionen auf Sachkonten erfasst (ohne Anlagenbuchungen). Im Rahmen der Korrekturen wurden 617 Einzelpositionen auf Sachkonten erfasst (ohne Anlagenbuchungen). Das gibt eine Fehlerquote von 5,88 %.

Zu 5.1 - Immaterielle Vermögenswerte

In Bezug auf die angeführten unbefristeten Rechte, konkret das Holzbezugsrecht sowie das Wasserbezugsrecht der Landwirtschaftlichen Fachschule Bruck, ist festzuhalten, dass die vorgelegten Unterlagen die Eigentümerschaft nachweisen. Hinsichtlich der Bewertung erfolgte eine Recherche in Zusammenarbeit mit den Abteilungen 2 und 6, deren Ergebnis die Bilanzansätze darstellt.

Die Festlegung zur Nichterfassung historischer Rechte widerspricht entgegen der Meinung des Landesrechnungshofes nicht § 24 Abs 2 VRV, der lautet: *„Diese (anm.: immaterielle Rechte) sind nur dann in der Vermögensrechnung zu erfassen, wenn sie angeschafft wurden. ...“*

In der Konzeption zur Vermögenserfassung wurden Privilegien des Landes, die aus „vordemokratischen“ Zeiten stammen, als historische Rechte bezeichnet. Im Rahmen der Erfassung von möglichen zu bilanzierenden Rechten wurde keines genannt, dass in diese Kategorie fällt. Die Frage der Bewertung stellte sich daher nicht. Wenn doch, so hätte mit großer Wahrscheinlichkeit keine Bilanzierung stattgefunden, da ein Ankaufsvorgang hätte zugrunde liegen müssen. Besteuerung oder Klüngelei gilt nicht als Ankauf.

Lediglich ein „Bierbezugsrecht“ wurde uns gemeldet. Dieses garantiert der begünstigten Brauerei, dass der Betrieb, welcher auf dem belasteten Grundstück installiert ist, nur das Bier des Berechtigten abnimmt. Da das Land keine Brauerei führt, kann es sich hierbei nicht um ein aktivierungsfähiges Recht handeln. Möglicherweise handelt es sich um eine Belastung, wenn die Einschränkung auf einen einzigen Bierlieferanten als wirtschaftlicher Nachteil angesehen wird. Da das gesamte Thema aber eher den Charakter einer netten Anekdote hat, wurde nicht weiter recherchiert, zumal in jedem Fall davon auszugehen ist, dass es sich nicht um ein vom Land gekauftes Recht handelt.

Redaktionelle Fehler in der Dokumentation und der Bilanzierungsrichtlinie wurden korrigiert.

Zu 5.2 - Sachanlagen

Da zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz die Berichte zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses noch nicht zur Verfügung standen, wurde dem Landesrechnungshof die Eröffnungsbilanz in Form eines SAP-Standardberichts zur Verfügung gestellt. In diesem wurde die VRV-Struktur hinterlegt, um den Bericht zur Qualitätssicherung im Rahmen des Jahresabschlusses nutzen zu können. Dabei wurde ein Konto der falschen Mittelverwendungs- und aufbringungsgruppe (MVAG) zugeordnet, was mittlerweile korrigiert ist.

Zu 5.2.1.1 - Grund und Boden

Seitens der Landesbuchhaltung wird bemerkt, dass es sich bei den Hinweisen unter Kapitel 5.2.1.1 nicht um Fehler bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz, sondern um Vorschläge zur Än-

derung der Buchungsmethode bzw. zur Nutzung von Auslegungsspielraum der VRV 2015 handelt, die leider sehr spät mitgeteilt wurden. Sie konnten trotzdem im Rahmen der Korrekturen noch berücksichtigt werden.

Zur generellen Feststellung des Landesrechnungshofes, dass die Bewertungsergebnisse bezüglich Grundvermögen „bei der Verwendung vereinfachter Bewertungsmethoden in hohem Maße von den verwendeten Verfahren (Vergleichswertmethode, Lageklassenmethode etc.) und den zugrundeliegenden Annahmen des Gutachters abhängig waren“ bzw. dass „sich aufgrund der Verwendung unterschiedlicher Verfahren teilweise erhebliche Differenzen in der Bewertung von Grund und Boden ergaben“, wird zusammengefasst von der Abteilung 6 Folgendes festgehalten:

- Bereits in den Übergangsbestimmungen der VRV ist angeführt, dass „Grundstücke auch zum beizulegenden Zeitwert auf Basis eines vorhandenen Gutachtens, nach einer internen plausiblen Wertfestlegung oder mittels Schätzwertverfahrens (zB Grundstücksrasterverfahren) bewertet werden“ können. Es ist also bereits in der VRV festgelegt, dass bei der Ermittlung der Bodenwerte für die Erstellung der Eröffnungsbilanz unterschiedliche Wertermittlungsverfahren angewandt werden können.
- Bei den hier verwendeten Verfahren handelt es sich zum überwiegenden Teil um Vergleichswertverfahren sowie um Grundstücksrasterverfahren (das im weiteren Sinn ebenfalls ein Vergleichswertverfahren darstellt). Grundlage für alle Verfahren waren die Ausweisungen des Flächenwidmungsplans, da diese für den Verkehrswert der Liegenschaft als wesentlich wichtiger anzusehen sind als die unverbindlichen Aussagen des Grundbuches bzgl. „Benutzungsart“. Wie bereits angeführt, lässt die VRV unterschiedliche Ansätze zu, hier wurde für die unterschiedlichen Portfoliosegmente jeweils eine einheitliche Methodik gewählt, nämlich in der Regel das Vergleichswertverfahren und für die Straßengrundstücke und die Grundstücke der Pinzgauer Lokalbahn (PLB) sowie für Wald und landwirtschaftliche Flächen ein angepasstes Rasterwertverfahren. Grundlage für die Auswahl der Verfahren waren die vorhandenen Datengrundlagen, die Praktikabilität (Mengengerüste), die Drittverwendungsfähigkeit und Marktgängigkeit der Grundstücke und selbstverständlich auch die Grundsätze von Lehre und Praxis in der Immobilienbewertung.
- Die im Bericht angeführte Lageklassenmethode wurde nur in absoluten Ausnahmefällen angewandt. Bei der Bewertung der Seen ist unbestritten, dass hier sinnvoll nur eine Form der Ertragswertmethode angewandt werden kann (siehe auch Vorgehensweise anderer großer öffentlicher Bestandshalter). Bei Notwendigkeit (aufgrund von Ergebnissen der Gebäudewertung im Ertragswertverfahren) wurde außerdem eine entsprechende Korrektur der mittels Vergleichswertverfahren ermittelten Bodenwerte vorgenommen.
- Jedenfalls sind unterschiedlich gewählte Methodenansätze gemäß den Bestimmungen der VRV zulässig und aufgrund der unterschiedlichen Anforderung der unterschiedlichen Liegenschaftstypen auch erforderlich. Wichtig dabei ist - wie auch berücksichtigt -, dass „Gleiches gleich“ behandelt wird.

Zu 5.2.1.2 - Straßenbauten

Zur Kritik an der Vielzahl der fehlerhaften Werte im Bereich des Straßenvermögens wird bemerkt, dass sich, da mit systematischen Berechnungsverfahren gearbeitet wurde, ein kleiner Fehler in der Berechnungsmethodik auf alle Anlagen auswirkt. Eine Korrektur wurde vorgenommen, war aber nur mehr dann möglich, wenn im Jahr 2018 keine Buchungen auf den Anlagen vorgenommen wurden. In wenigen Fällen war das der Fall, was dazu führte, dass nicht jeder Fehler korrigiert werden konnte. Im Bereich des Straßenvermögens besteht der Fehler darin, dass das Aktivierungsdatum um wenige Monate falsch ist. Da die Auswirkungen nicht sehr groß sind, erfolgte in diesem Fall keine Korrektur mehr.

Weiters wird vom Landesrechnungshof kritisiert, dass Straßen mit einheitlichen Normherstellungskosten in Höhe von € 80,- bewertet wurden. Dazu wird auf die Übergangs- und Schlussbestimmungen der VRV 2015 hingewiesen. Demnach können bei der erstmaligen Erfassung und Bewertung von Vermögenswerten „... unter Beachtung verwaltungsökonomischer Prinzipien vereinfachte Bewertungsmethoden gemäß § 39 VRV 2015“ angewendet werden. Der vereinfachten Bewertung ist eine intensive Diskussion auf der Ebene der Landesfinanzreferenten vorangegangen. Die Landesfinanzreferentenkonferenz hat dazu in ihrer Tagung am 9.11.2018 in Frauenkirchen (Burgenland) unter TOP 1) a) auszugsweise beschlossen: „Die Landesfinanzreferentenkonferenz erachtet eine möglichst einheitliche Vorgangsweise für die Länder, welche noch über keine Eröffnungsbilanz gemäß VRV 2015 verfügen und nicht kurz vor der Fertigstellung einer solchen stehen, bei der Bewertung von Straßengrund und -aufbau als sinnvoll.“ Beweggrund der Länder für diese einheitliche Vorgangsweise ist, keine Immobilienblase durch Bewertung vorhandenen Straßengrundes und -aufbaus (inkl. Brücken, Tunnel, Galerien, Mauern, Steinschlagnetze, etc) herbeizuführen, da damit ua kein getreues Bild der Vermögenssituation erzeugt wird, weil diese Liegenschaften und Grundstückseinrichtungen weder anderweitig nutz- noch veräußerbar sind und daher keine realisierbaren Vermögenswerte darstellen. Als Parameter für diese Bewertung werden grundsätzlich festgelegt:

- Bandbreite von 80 bis 110 Euro/m² Straßen inkl. Anlagen bzw. Straßenausrüstung, Straßenoberbau (abnutzbar)“

Es gibt also sehr wohl einen sachlichen Hintergrund für diese gewählte Vorgangsweise. Das Land Salzburg hat sich auf Basis des Diskussionsstandes im Herbst 2017 auf einen Wert von € 80,- festgelegt, da nicht - wie in den anderen Bundesländern - die Zeit bestand, auf den endgültigen Ausgang der Diskussion zu warten. Es wird daran erinnert, dass der Großteil der anderen Bundesländer eine Umstellung erst zum Stichtag 01.01.2020 vornimmt. Darüber hinaus wird festgehalten, dass auch die von der Abteilung 6 ermittelten Anschaffungs- und Herstellkosten nicht die tatsächlichen Werte darstellen, sondern lediglich Normwerte auf Basis von in jüngerer Zeit durchgeführten Straßenbauvorhaben sind. Eine Indexierung der Werte wurde nicht vorgenommen. Das heißt, Straßenbauten, die bereits relativ alt sind, wären tendenziell zu hoch bewertet worden.

Seitens der Abteilung 6 und in Abstimmung mit der Landesbuchhaltung wurde die Entscheidung getroffen, für die drei Großbauten Straßwalchen, Vigaun und Hagenau die effektiven Ist-Ausgaben anzusetzen. Die Entscheidung, tatsächliche Anschaffungs- und Herstellkosten nur für diese drei Maßnahmen zu ermitteln, wird mit dem Aufwand begründet, den es bedeutet hätte, für sämtliche investiven Straßenbaumaßnahmen der letzten Jahre Anschaffungs- und Herstellkosten zu ermitteln. Die genannten Baumaßnahmen wurden ausgewählt, weil es sich um sehr umfangreiche Maßnahmen handelt, die zum Teil zu völlig neuen Anlagen geführt haben und sich der Aufwand auf Grund der guten Dokumentation der Baukosten in Grenzen hielt. In den unterschiedlichen Bewertungsansätzen des Straßenvermögens sieht die Landesbuchhaltung kein Problem. Im Laufe der nächsten Jahre entsteht in jedem Fall eine Mischbewertung, da ab dem Jahr 2018 hergestellte Anlagen mit tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten in die Vermögensrechnung eingehen. Diese Tatsache lässt sich bei Umstieg auf ein doppisches Rechnungswesen in der öffentlichen Verwaltung nicht vermeiden.

Die in den drei genannten Großbauten enthaltenen grundbezogenen Kosten wurden entsprechend ermittelt, konnten aber in der Korrektur der Anlagenwerte in SAP aus Zeitgründen nicht mehr berücksichtigt werden. Es muss eine Eröffnungsbilanzkorrektur im Rahmen der 5-Jahres-Frist gemacht werden.

Die Dokumentation zur Bewertung des Straßenvermögens wurde korrigiert.

Zu 5.2.1.3 - Grundstücke zu Straßenbauten

Wenn der LRH feststellt, dass sich der für das Grundvermögen der Straßen auf Beschluss der Salzburger Landesregierung angesetzte Wert von € 3,- pro m² wesentlich vom gutachterlich ermittelten Wert von rund € 15,- pro m² unterschied, wodurch der für das Grundvermögen der Landesstraßen angesetzte Wert um rund € 278 Mio niedrigerer als der gutachterlich ermittelte Wert war, so ist auch dazu anzumerken, dass dieser einheitlichen Bewertung eine intensive Diskussion auf der Ebene der Landesfinanzreferenten vorangegangen ist. Die Landesfinanzreferentenkonferenz hat dazu in ihrer Tagung am 9.11.2018 in Frauenkirchen (Burgenland) unter TOP 1) a) auszugsweise beschlossen: „Die Landesfinanzreferentenkonferenz erachtet eine möglichst einheitliche Vorgangsweise für die Länder, welche noch über keine Eröffnungsbilanz gemäß VRV 2015 verfügen und nicht kurz vor der Fertigstellung einer solchen stehen, bei der Bewertung von Straßengrund und -aufbau als sinnvoll.“ Beweggrund der Länder für diese einheitliche Vorgangsweise ist, keine Immobilienblase durch Bewertung vorhandenen Straßengrundes und -aufbaus (inkl. Brücken, Tunnel, Galerien, Mauern, Steinschlagnetze, etc) herbeizuführen, da damit ua kein getreues Bild der Vermögenssituation erzeugt wird, weil diese Liegenschaften und Grundstückseinrichtungen weder anderweitig nutz- noch veräußerbar sind und daher keine realisierbaren Vermögenswerte darstellen. Als Parameter für diese Bewertung werden grundsätzlich festgelegt:

- Bandbreite von 1 bis 3 Euro/m² Straßengrund (nicht abnutzbar);“

Angemerkt wird dazu, dass die gewählten € 3,- pro m² am oberen Ende der genannten Bandbreite liegen, und insbesondere Wien diesen Beschluss nur deshalb mittragen konnte, weil eine Bandbreite von € 1,- bis € 3,- pro m² festgelegt wurde. Wien beabsichtigt nämlich, aus den im zitierten Beschlusstext genannten Gründen lediglich € 1,- pro m² anzusetzen. Es gibt also sehr wohl einen sachlichen Hintergrund für diese gewählte Vorgangsweise.

Der Kritik des Landesrechnungshofes bzgl. der unterschiedlichen Bewertungsmethoden (gemeint ist die unterschiedliche Behandlung des Grundvermögens bei Landesstraßen und Pinzgauer Lokalbahn) kann ein wesentlicher Aspekt entgegengehalten werden:

- Bei den Straßen wurden die Flächen (der Grund und Boden), auf denen betriebsnotwendige Bauten errichtet sind, getrennt bewertet (diese sind auch in vielen Fällen nicht als Verkehrsfläche, sondern als Bauland ausgewiesen).
- Bei der Pinzgauer Lokalbahn (PLB) sind sämtliche Betriebsbauten (Bahnhöfe, Lagergebäude usw.) im Bereich der als Verkehrsfläche gewidmeten Flächen der PLB situiert, die Bodenwerte der bebauten Flächen wurden nicht zuletzt wegen des räumlichen Gefüges und der engeren Standort-Bindung der Infrastrukturen nicht gesondert ermittelt.
- Damit kann die unterschiedliche Behandlung dieser beiden Anlagegüter begründet werden.

Zu 5.2.1.4 - Bauliche Anlagen zu Straßenbauten

Zu den noch nicht korrigierten Werten der grundstücksbezogenen Kosten bei den mit Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) bewerteten Großbaumaßnahmen wird auf die Stellungnahme zu Pkt. 5.2.1.2 verwiesen.

Eine Korrektur der Bewertung der Galerien wurde notwendig, da sich im Zuge der Prüfung und der Diskussion mit den technischen Experten herausstellte, dass die Behandlung von Galerien analog wie Tunnel nicht den technischen Gegebenheiten entspricht. Eine Neubewertung wurde vorgenommen.

Zur Behandlung der Leasinganlagen darf auf die Stellungnahme zu Punkt 9.2.1 verwiesen werden.

Der Empfehlung, den Tunnel Hinterglemm nicht im Anlagevermögen des Landes Salzburg zu führen, kann nicht vorbehaltlos gefolgt werden. Der Vertrag zwischen dem Land Salzburg und der Gemeinde Saalbach-Hinterglemm sieht für den Umfahrungstunnel folgendes vor: „Mit Vertragsunterfertigung übernimmt die Landesstraßenverwaltung weiterhin die Erhaltung des Straßenteilstückes von km 16,600 bis km 17,646 (Tunnel Hinterglemm inkl. Hasenaubücke bzw. Wiesemücke). Die Haftung gemäß § 1319a ABGB obliegt daher dem Halter, in diesem Fall dem Land Salzburg, Landesstraßenverwaltung.“ Es ist zu überlegen, ob dem Land nicht auf Grund der Haftungsverhältnisse und der Pflicht zur Unterhaltung des Tunnels wirtschaftliches Eigentum zuzuordnen ist. Die Landesbuchhaltung hält eine ausführlichere Diskussion und Abstimmung mit der zuständigen Fachabteilung und der Gemeinde, die ebenso vor der Frage der Bilanzierung stehen wird, für notwendig. Bei Bedarf erfolgt eine Eröffnungsbilanzkorrektur innerhalb der nächsten fünf Jahre.

Die Dokumentation zur Bewertung des Straßenvermögens wurde angepasst.

Zu 5.2.1.5 - Sonstige Grundstückseinrichtungen

Die fehlende Beschreibung der Bewertungsmethodik der Schienenanlagen der Pinzgauer Lokalbahn wird nachgereicht.

Zu 5.2.2 - Gebäude und Bauten (1) und (2)

Die teilweise Fehlerhaftigkeit der ursprünglich verwendeten Werte hat sich zum Großteil nicht aus Mängeln bei der Anwendung der Bewertungsverfahren ergeben, sondern aus Mängeln hinsichtlich der Qualitätssicherung bei der Datenübertragung (Migration) in das SAP - System. Die Fehler wurden zwischenzeitlich nach den Hinweisen des LRH korrigiert.

Die unterschiedliche Behandlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei kürzlich fertiggestellten Gebäuden und Bauten sowie bei kürzlich fertiggestellten Straßenbauten, Tunnel und Brücken (Bewertung versus tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten) ist jedoch begründet:

- In den Übergangsbestimmungen der VRV für die Eröffnungsbilanz ist vorgesehen, dass Gebäude und Bauten „auch zum beizulegenden Zeitwert, auf Basis eines vorhandenen Gutachtens, nach einer internen plausiblen Wertfeststellung, mit Durchschnittswerten von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden mit ähnlicher Funktionalität...“ bewertet werden können.
- Aus den Bestimmungen der VRV ist implizit eine Bevorzugung des Marktwertes für Immobilien („fair value“, „true and fair view“) für die Werte der Eröffnungsbilanz abzuleiten.
- Eine Marktwertfeststellung bei Straßenbauten, Tunneln oder Brücken ist nur schwer möglich.
- Der Marktwert liegt aus unterschiedlichen Gründen bei den gegenständlichen Gebäuden im Regelfall unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Damit entspricht die gewählte Vorgehensweise auch der Sorgfaltspflicht bzw. dem Vorsichtsprinzip/ Niederstwertprinzip bei der Bilanzerstellung.
- Ein weiterer Vorteil der gewählten Vorgehensweise betrifft die Einheitlichkeit der Vorgehensweise und damit die Vergleichbarkeit von einzelnen Portfoliosegmenten bzw. einzelnen Liegenschaften.
- Der Unterschied der Gebäude und Bauten zur Straßen-Infrastruktur ist also insbesondere, dass hier Marktwerte vorhanden bzw. leichter zu ermitteln sind.

Bezüglich der „Dokumentation zur Eröffnungsbilanz im Bereich der Gebäude und Bauten“ wird seitens des Landesrechnungshofes festgestellt, dass diese „unvollständig war“ und „die Anpassung und Vervollständigung der Dokumentation“ zur Eröffnungsbilanz gefordert.

Dazu wird Folgendes festgehalten:

- Ein sehr wesentlicher Teil der Daten zu den Liegenschaften und Gebäude musste im Rahmen der „Erstbewertung“ der Immobilien erst mit sehr hohem Aufwand beschafft werden. Ein wesentlicher Bestandteil und Hilfe für die Datenaufnahme war auch das im Aufbau begriffene Planarchiv des Landeshochbaus.
- Die Einführung eines professionellen CAFM Systems beim Landeshochbau wurde gestartet. Mittelfristig werden darin auch sämtliche im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz erfassten Immobilien-Daten transparent und leicht verfügbar gemacht. Eine in diesem Sinn verwendbare Dokumentation sämtlicher Landes-Immobilien wird dann vorhanden sein.
- Grundsätzlich wird zur Immobilienbewertung der Landesliegenschaften noch folgendes angemerkt:

Bei der vom Landesrechnungshof (implizit geforderten) Detailgenauigkeit und Richtigkeit der Daten wären Bewertungen in der Qualität von Verkehrswertgutachten für alle Liegenschaften erforderlich.

Dies würde zumindest Kosten im sehr hohen sechsstelligen €-Bereich (möglicherweise im niedrigen siebenstelligen €-Bereich) nur für Gutachtenskosten (ohne die erforderliche Detaillierung von Bestandsaufnahmen) erfordern. Für eine Eröffnungsbilanz-Erstellung ist dies weder wirtschaftlich noch zweckmäßig oder sparsam und entsprechend den Bestimmungen der VRV auch nicht erforderlich.

Weiters darf darauf hingewiesen werden, dass der Detaillierungsgrad (und auch die methodischen Überlegungen, zB Grundlage für Bodenwert nicht Angaben des Grundbuchs in Verbindung mit groben Rasterwerten, sondern standortbezogene Erhebung der Flächenwidmungen) hier weit über das in der VRV geforderte und von anderen Körperschaften angestrebte Niveau der Bewertung hinausgehen.

Zu 5.2.4 - Technische Anlagen, Fahrzeuge und Maschinen

Die beschriebene Korrektur der Anlagenstammsätze bzw. -werte der angeführten Bilanzpositionen wurde nach bestem Wissen und Gewissen durchgeführt. Die Vielzahl der Fehler liegt an der Strategie der Migration, die in Abstimmung mit den internen und externen SAP-Beratern gewählt wurde. Aus den Listen der Inventur wurden nicht direkt Migrationsdatensätze erzeugt, da es sehr aufwendig gewesen wäre, die neuen Kontierungen (Kostenstelle, Standort, Ansatz, Anlagenklasse) manuell zuzuordnen. Es erschien sinnvoller, die Ergebnisse der Inventur in Dynamics einzuarbeiten (Ausscheidungen, etc.), und aus dem Datenbestand in Dynamics Migrationslisten maschinell zu erzeugen. Die notwendigen Kontierungen für SAP wurden auf Grund von Überleitungstabellen aus den Merkmalen in Dynamics hergeleitet. Dabei wurde übersehen, dass der Datenbestand in Dynamics grundsätzlich von sehr schlechter Qualität war und dies mit der Inventur nicht vollständig saniert werden konnte. Hinzu kamen Unschärfen bei der Erstellung der Überleitungstabellen, so dass erhebliche Fehler erzeugt wurden.

Mit der Korrektur im Rahmen der Eröffnungsbilanzprüfung wurde versucht, einen Großteil der Fehler zu beheben. Das ist sicher auch gelungen, auch wenn nach wie vor Fehler bestehen, die im Rahmen der nächsten Inventur behoben werden müssen.

Die angeregte Aktualisierung der ebenfalls betroffenen Unterlagen (Bilanzdokumentation, Bilanzierungsrichtlinie etc.) hinsichtlich der vollständigen Dokumentation erfolgt, wie bereits mehrfach erwähnt, analog.

Der Empfehlung des Landesrechnungshofs nach Einleitung geeigneter Maßnahmen zur Qualitätssicherung wird durch die derzeit stattfindende strukturierte Prozessdokumentation samt zugehöriger IKS-Bewertung entsprochen.

Zu 5.2.5

Es wird auf die Stellungnahme zu Punkt 5.2.4 verwiesen.

Zu 5.2.6

Es wird auf die Stellungnahme zu Punkt 5.2.4 verwiesen.

Zu 5.2.7

Der Landesrechnungshof verweist in seiner Kritik darauf, dass auf den Anlagen in Bau Kosten unterschiedlicher Anlagenklassen erfasst wurden. Hierzu wird festgehalten, dass das genau der Zweck der Anlage in Bau ist. Da nicht jede Rechnung von vornherein eindeutig einer zukünftigen Anlage zugeordnet werden kann, wird erst einmal auf einer Anlage in Bau gesammelt. Nach Fertigstellung und Inbetriebnahme erfolgt eine Verteilung auf die relevanten Anlagen.

Zu 5.3

Zu den Ausführungen des Landesrechnungshofs, dass es bei einer Bewertungseinheit betreffend des strukturierten Schuldscheindarlehens mit einem Versicherungsunternehmen und dem Swap mit einer Bank zu Buchungen kam, die von der VRV 2015 abwichen, wird angemerkt: In Entsprechung der Bewertungsvorschriften zu den Finanzschulden in § 32 Abs 4 VRV - Ausweisung von Finanzschulden mit dem Nominalwert - und in Abstimmung mit der Statistik Austria auch vor dem Hintergrund von EU-Strafzahlungen wurde die im diesbezüglichen Vertrag ausgewiesene Nominale gemäß der Empfehlung der Statistik Austria beibehalten. Der Wert des Swaps wurde in Abstimmung mit dem LRH nicht im Vermögenshaushalt aufgenommen, da der LRH auch die Ansicht teilt, dass es sich um eine Bewertungseinheit handelt.

Zu 5.4

Die fehlenden bzw. fehlerhaften Beteiligungswerte wurden korrigiert.

Zur Kritik, dass drei Betriebe ohne Rechtspersönlichkeit, die nach § 1 Abs 2 ein eigenes Rechnungswesen nach UGB führen, als Beteiligungsvermögen erfasst wurden, wird festgehalten, dass die VRV keine eindeutige Position erkennen lässt. Richtig ist, dass keine Bilanzposition hierfür vorgesehen ist, und daraus der Schluss gezogen werden kann, dass keine Bilanzierung zu erfolgen hat. Auch wenn das den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung widerspricht, wurden die 3 Betriebe aus dem Beteiligungsvermögen gelöscht.

Zu 5.5.1

Fehler insbesondere bei der Barwertberechnung und bei der Wertberichtigung der Forderungen wurden korrigiert. Der zu verwendende Zinssatz wird zukünftig richtig ermittelt.

Eine Umgliederung der gegebenen Darlehen in kurzfristige, sofern Tilgung im Folgejahr fällig ist, ist auch zukünftig nicht vorgesehen, da die VRV kein kurzfristiges Darlehenskonto vorsieht, und daher davon ausgegangen werden kann, dass eine Umgliederung nicht vorgesehen ist.

Die Hinweise zur Korrektur der Dokumentation und der Bilanzierungsrichtlinie wurden berücksichtigt, allerdings wird darauf verzichtet, die Methode der Barwertberechnung zu beschreiben, da das mathematisches Grundwissen ist. Besonderheiten bei der Ermittlung der zu Grunde liegenden Daten (z.B. Laufzeiten) sind auf den Buchungsbelegen zu finden, die Teil der Dokumentation sind.

Zu 5.5.2

Es wird auf die Stellungnahme zu 5.5.1 verwiesen.

Sonstige langfristige Forderungen mit vereinbarter laufender Tilgung bzw. bei Forderungsgruppen, die aus vielen gleichartigen Forderungen mit kleineren Beträgen bestehen, werden aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht umgegliedert. Außerdem entspricht es dem Vorsichtsprinzip, von einer langfristigen Forderung auszugehen, da das Land den Geldeingang nur bedingt beeinflussen kann.

Zu 6.1.1

Die Aussage, dass die Landesbuchhaltung keine Überleitung der im Rechnungsabschluss ausgewiesenen Forderungen aus Lieferung und Leistung vorlegen konnte, ist nicht zutreffend. Die Überleitung ist sehr aufwendig und komplex, da REWE und SAP hinsichtlich der Verwaltung der offenen Posten sehr unterschiedliche Strategien zugrunde liegen. Offensichtlich ist es nicht gelungen, die Überleitung verständlich darzustellen bzw. so aufzubereiten, dass eine Prüfung innerhalb kürzester Zeit möglich gewesen wäre.

Die Landesbuchhaltung hat einen Abgleich auf Einzelpostenebene vorgenommen und dokumentiert. Abgeglichen wurden Einzelposten aus REWE in Höhe von 22.079.618,16 € und aus SAP in Höhe von 18.804.846,02. Zum besseren Verständnis der Überleitung werden im Folgenden die wesentlichen Punkte noch einmal aufbereitet.

Die Vermögensrechnung des letzten Rechnungsabschlusses im kameralen System (REWE 2017) weist Forderungen aus der Geschäftspartnerbuchhaltung in Höhe von

Forderungen fällig; DKZ 02000:	21.022.308
Forderungen fällig; DKZ 03* (BH'en):	5.042.749
Forderungen fällig; DKZ 06* (Betriebe):	4.296
Forderungen fällig; DKZ sonstige (8*,9*):	929.803
Gesamtforderungen:	26.999.156

aus.

Die in REWE ausgewiesenen fälligen Forderungen (d.h. offene Forderungen aus der Geschäftspartnerbuchhaltung) setzen sich auf folgenden Sachkontensalden zusammen.

	DKZ	Post	Bezeichnung	Stand 31.12.2017
02	02000	2800 000	Sonstige Forderungen (Vwv)	14.679.040,87
02	02000	2799 000	Ersatzforderungen	414.963,38
02	02000	2300 000	Fällige Lieferforderungen (Vwv)	5.928.303,64
Summe DKZ 02000				21.022.307,89
03	03506	2300 000	Fällige Lieferforderungen (Vwv)	1.374.358,08
03	03505	2300 000	Lieferforderungen	813.573,00
03	03504	2300 000	Fällige Lieferforderungen (Vwv)	844.129,78
03	03503	2300 000	Fällige Lieferforderungen (VWV)	1.005.978,51
03	03502	2300 000	Fällige Lieferforderungen (Vwv)	1.004.709,69
Summe DKZ 03* (BH'en)				5.042.749,06
06	06200	2311 000	Lieferforderungen	4.287,62

06	06030	2310 002	Diverse Debitoren	8,33
Summe DKZ 06* (Betriebe)				4.295,95
81	81100	2310 000	Forderungen	86.169,91
90	90501	2800 000	Sonstige Forderungen Vwv	103.040,00
90	90100	2800 000	Sonstige Forderungen VWV	205.081,63
94	94030	2800 000	Sonstige Forderungen Vwv	13.542,35
95	95608	2799 000	Ersatzforderungen	1.969,59
95	95608	2800 000	Sonstige Forderungen (Vwv)	520.000,00
Summe DKZ 8* und 9*(Sonstige)				929.803,48

In REWE werden bei der Erstellung einer Empfangsvorschreibung nur Nettopositionen in die fälligen VwV-wirksamen Forderungen aufgenommen. Steuerforderungen werden in der durchlaufenden Gebarung verbucht und sind daher neben den sonstigen Forderungen aus der durchlaufenden Gebarung in der Bilanzposition 2/b/dd (Forderungen aus der durchlaufenden Gebarung) ausgewiesen.

DKZ	Post	Bezeichnung	Stand 31.12.2017
02000	2810 802	Umsatzsteuer - Forderungen (Spez. 02)	162,04
02000	2810 803	Umsatzsteuer - Forderungen (Spez. 03)	58.641,44
02000	2810 804	Umsatzsteuer - Forderungen (Spez. 04)	40.769,85
02000	2810 818	Beihilfen - Forderungen (Spez. 18)	21.099,85
02000	2810 819	Beihilfen - Forderungen (Spez. 19)	8,18
02000	2810 824	Umsatzsteuer - Forderungen (Spez. 24)	307,23
02000	2810 863	Beihilfen - Forderungen (Spez. 63)	2.222,25
Summe			123.210,84

Die dem Einzelpostenabgleich zugrunde gelegte Summe REWE-Buchungen setzt sich wie folgt zusammen:

Summe der in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Forderungen	26.999.156,38
BH-Forderungen (DKZ 3*, werden abgezogen)	- 5.042.749,06
Offene Forderungen auf Steuerkonten (werden hinzugerechnet)	123.210,84
<u>SAP-Summe für Saldenabgleich</u>	<u>22.079.618,16</u>

Der Bestand an offenen Forderungen in SAP beträgt zum Stichtag 31.12.2017 € 21.168.935,98 (Forderungen aus Lieferung und Leistung) und € 5.276.971,06 (Forderungen aus Abgaben).

Er setzt sich aus den Salden folgender Konten zusammen:

Bilanz-Position/Sachkonto	31.12.2017	Relevant für EP-Abgleich
B.1.1 1131 Kurzfr. Forderungen aus L & L		
2300000 Kurzfr. Ford. aus Lief./Leist. an Unternehmen	18.901.698,95	X
2300801 Kurzfr.Ford.aus Lief./Leist. Abt. 3 - manuell beb.	3.773.171,87	
2300802 Kurzfr.Ford.aus Lief./Leist. Abt. 4 - manuell beb.	1.933,92	
2300804 Kurzfr.Ford.aus Lief./Leist. LZHS - manuell beb.	38.180,88	
2300805 Kurzfr.Ford.aus Lief./Leist. GSWB - manuell beb.	47.605,22	
2300810 Kurzfr.Ford.aus Lief. Abt. 8 u. 10 - manuell beb.	79.397,06	
2300902 Abstimmkonto Forderungskorrektur	-19.279.495,87	
2300910 Abstimmkonto Deb. Bezugs- u. Pensionsvorschüsse	2.530.508,93	
2301000 Kurzfr. Ford. aus Lief./Leist. an Beteilig.	2.335.973,25	X
2306000 Kurzfr. Ford. aus Lief./Leist. an Private	636.824,31	X
2307000 Kurzfr.Fo. Lief/Leist an nicht a.Gewinn ausg.Org.	0,00	X
2308000 Kurzfr. Ford. aus Lief./Leist. an den Bund	11.474.311,46	X
2308100 Kurzfr. Ford. aus Lief./Leist. an Länder	1.350.728,45	X
2308200 Kurzfr. Ford. aus Lief./Leist. an Gemeinden	545.129,38	X
2308300 Kurzfr. Ford. aus Lief./Leist. an SV-Träger	76.396,03	X
2993000 Wertbericht. zu kurzfr. Ford. aus Lief./Leist.	-11.954,17	
2993001 Pauschale Wertber.zu kurzfr.Ford. aus Lief./Leist.	-1.331.473,69	
Summe Kurzfr. Forderungen aus L & L	21.168.935,98	35.321.061,51
B.1.2 1132 Kurzfr. Forderungen aus Abgaben		
2330000 Forderungen aus Abgaben	353.265,43	
2330802 Forderungen aus Abgaben BH Hallein	1.066.941,46	
2330803 Forderungen aus Abgaben BH Salzburg-Umgebung	1.065.038,24	
2330804 Forderungen aus Abgaben BH St. Johann	886.650,77	
2330805 Forderungen aus Abgaben BH Tamsweg	812.337,56	
2330806 Forderungen aus Abgaben BH Zell am See	1.374.358,08	
2994001 Pauschale WB zu kurzfr. Ford. aus Abgaben	-281.620,48	
Summe Kurzfr. Forderungen aus Abgaben	5.276.971,06	

Die Konten der Kontenklasse 23 sind nur zum Teil manuell bebuchbar. Abstimmkonten aus der Geschäftspartnerbuchhaltung können nur über Geschäftspartnerbuchungen bebucht werden, um Manipulationen im Zahlungsverkehr zu vermeiden. Daher können Korrekturen im Rahmen der Jahresabschlusserstellung nur mittels Korrekturkonten durchgeführt werden. Sämtliche Konten für Abgabeforderungen sind manuell bebuchbar.

- Forderungen der Bezirkshauptmannschaften sind auf den Einzelbelegen nachgewiesen. Sie finden im weiteren Abgleich der Forderungen zw. REWE und SAP keine Berücksichtigung mehr.
- Forderungen auf dem Konto 2330000 sind auch in den Forderungen aus Lieferung und Leistung enthalten, und werden mittels der Position 2300902 korrigiert.
- Forderungen, die an der 5. Stelle die Ziffer 8 führen, sind manuell bebuchbar, d.h. sie führen Forderungen, die als Einzelforderung nicht in SAP verwaltet werden. Zur Übernahme dieser Forderungen sind Einzelbelege vorhanden, die die Richtigkeit der Forderungen belegt. Im Einzelforderungsnachweis sind sie naturgemäß nicht berücksichtigt.
- Pensionsvorschüsse werden sofort nach Auszahlung mittels GP-Buchung und entsprechender Fristigkeit wieder vorgeschrieben. Sie wurden umgegliedert, und sind als entsprechende Korrekturposition im Sachkonto 2300902 enthalten.
- Auf dem Korrekturkonto 2300902 ist außerdem noch die Wertberichtigung für die fälschlicherweise erfassten Einnahmebuchungen 2017 (Empfangsvorschreibungen), da Bankbewegungen dem falschen Jahr zugeordnet wurden. In Summe ist das ein Betrag von 16.395.721,51 €:

-8.339,14 Korrektur 100011, SK 2130030 per. 31.12.2017
 -4,19 Korrektur 100011, SK 2130030 per. 31.12.2017
 -16.386.642,11 Korrektur 100012, SK 2130010 per. 31.12.2017
 -736,07 Korrektur 100012, SK 2130010 per. 31.12.2017

Die fälschlicherweise erfassten Forderungen für die Bankeingänge wurden im August 2018 erfasst. Der Abgleich der Forderungen wurde mit Buchungsstand 30.Juli 2018 durchgeführt. In der dem Abgleich zugrunde gelegten Summe offener Forderungen sind diese daher (richtigerweise) nicht enthalten.

Herleitung der dem EP-Abgleich zugrunde gelegte Summe:

Saldo auf den relevanten Abstimmkonten (Stand am 16.06.2019)	35.321.061,51
Nacherfassungen im August 2018 (werden abgezogen)	- 103.707,86
Falsche Empfangsvorschreibung für Kasseneingänge (werden abgezogen)	- 16.395.721,51
Offene Posten für Übergüsse (in OP Liste enthalten, nicht aber in Bil-Pos)	74.880,23
Stornierte Forderung wurde in den Abgleich aufgenommen	8.333,33
<u>SAP-Summe für Saldenabgleich</u>	<u>18.804.846,02</u>

Der Betrag ist auch ermittelbar auf Basis einer Abfrage der Offenen-Posten-Liste in SAP (FBL5N):

Offene Posten zum 31.12.2017 (Buchungsstand am 16.06.2019)	37.926.450,99
Offene Forderungen aus Bezugsvorschüssen (werden abgezogen)	-2.530.508,93
Nacherfassungen im August 2018 (werden abgezogen)	- 103.707,86
Falsche Empfangsvorschreibung für Kasseneingänge (werden abgezogen)	- 16.395.721,51
Stornierte Forderung wurde in den Abgleich aufgenommen	8.333,33
<u>SAP-Summe für Saldenabgleich</u>	<u>18.804.846,02</u>

Die Differenz zwischen den offenen Geschäftspartnerforderungen im Jahresabschluss 2017 (REWE) und den offenen Geschäftspartnerforderungen in der Eröffnungsbilanz (SAP)

Offene Posten REWE	22.079.618,16
Offene Posten SAP	18.804.846,02
Differenz	3.175.356,90

setzt sich wie folgt zusammen:

Rewe-Forderungen	22.079.618,16
zuzügl. OP auf SAP-Bestandskonten	1.277.739,81
abzgl. SIS-Forderungen	-3.749.169,30
abzgl. Forderung aus erwartete Fördermittel 2018, nicht bilanzrelevant	-103.040,00
abzgl. Betriebl. OP, die in SAP nicht als GP-Buchung erfasst wurden	-1.468,17
abzgl. In SAP nicht stornierte WBH-Forderung	-503,24
Sotra-Gebühren	4.199,00
Steuer	9.487,14
Steuer	91.507,20
Steuer mit Differenzen	4.886,82
Gebühren	19.429,64
nur Gebührenvorschreibungen	956,52
Vergütung LZHS, EA930739 in REWE storniert, in SAP 2018 bezahlt	6.071,04
Stipendien der ISBK (Erste-Stiftung), wurden in REWE auf 2710001 übernommen, kein EA gebucht; keine Korrektur notwendig, Bestand auf 2710001 darf NICHT übernommen werden.	1.750,00
Vergütung Konradinum, in SAP bezahlt, in REWE nicht mehr abbildbar mangels Budget	41.126,40
Forderung in SAP im falschen Jahr	-518.101,90
fehlende Doppelerfassung (wahrscheinlich)	-105.230,00
Storno 17339 brutto, angewiesen durch Abt. 8, hat zu Unrecht in REWE noch bestanden. Stornoauftrag vom 15.02, Korrektur in REWE war nicht mehr möglich.	-14.449,17
DA in SAP 5200000077; Forderung wird im Rahmen EÖ-Bilanzbuchungen übernommen auf Knt. 2801001	-20.000,00
Vorschreibung Jahresmiete Seeburger;	-3.804,60
Differenz auf Grund unterschiedlicher Buchung der Pfand-Rückserstattung im LZHS	-509,60
SAP-Buchungen ohne REWE-Buchung, die im August bei Bedarf korrigiert wurden bzw. begründet sind	7.589,00
in SAP storniert mit 7200000112, weil sich nach der Migration der Betrag geändert hat; neu 3200010206 in 2018 (855,56)	-610,60
Geringfügige ct.-Differenzen	-2,05
Beihilfebeträge (REWE-Konto 2810*) nicht in RST-Verz.	-23.330,28
Steuerbeträge (REWE-Konto 2810*) nicht in RST-Verz.	-99.880,56
Offene Forderungen aus der Geschäftspartnerbuchhaltung SAP	18.904.252,93

Zu 6.1.2

Aufgrund der Schwierigkeit, Abgabenforderungen im Buchhaltungssystem als solche zu identifizieren, ist die Umgliederung der offenen Geldforderungen nur näherungsweise erfolgt. Es wird daran gearbeitet, durch bessere Kontierungsstrukturen eine leichtere Identifikation der Abgabenforderungen zu ermöglichen.

Zu 6.1.3

Der Landesrechnungshof fordert, Forderungen aus Geldstrafen zukünftig unter den sonstigen kurzfristigen Forderungen zu erfassen, anstatt sie den offenen Forderungen aus Abgaben zuzuordnen. Dieser Meinung kann sich die Landesbuchhaltung nicht anschließen, da Forderungen aus Geldstrafen - auch wenn sie nicht in SAP verwaltet werden - trotzdem Forderungen aus der Geschäftspartnerbuchhaltung darstellen, und diese sind in der Kontenklasse 23 abzubilden. Die VRV sieht für Forderungen aus der Geschäftspartnerbuchhaltung lediglich 2 mögliche Kategorien vor, nämlich Forderungen aus Lieferung und Leistung und Abgabeforderungen. Die Buchung auf diesen Konten erfolgt erst mit der Erfassung einer Geschäftspartnerbuchung (Debitorenrechnung), wobei in der laufenden Buchhaltung nur Forderungen aus Lieferung und Leistung bebucht werden können, da die Zuordnung zum Konto vom Geschäftspartner abgeleitet wird, und diesem nur ein einziges Konto hinterlegt werden kann. Aus diesem Grund ist am Jahresende eine manuelle Umgliederung notwendig (siehe Anmerkung zu 6.1.2). Weitere Untergliederungen gibt es in der Kontenklasse 23 nicht, was den Umkehrschluss zulässt, dass alle Geschäftspartnerforderungen, die keine Abgabenforderungen darstellen, auf dem ursprünglichen Konto für Forderungen aus Lieferung und Leistung verbleiben. Offene Posten aus Vorsystemen werden entweder auf Forderungen aus Lieferung und Leistung oder auf Forderungen aus Abgaben übernommen. Zur Abgrenzung der Abgabeforderungen siehe Stellungnahme zu Pkt. 6.1.3.

Auf die Einhaltung des Bruttoprinzips bei der Übernahme der offenen Forderungen wird zukünftig (ab Rechnungsabschluss 2019) verstärkt geachtet.

Zu 6.1.4

Die Landesbuchhaltung hat im Zuge der Überleitung der Forderungen aus der durchlaufenden Gebahrung jede Position hinsichtlich ihrer Richtigkeit (Werthaltigkeit) geprüft und selbstverständlich nur die nachweisbaren Forderungen übernommen. Zu jeder Buchung ist ein Buchungsbeleg erstellt worden, der die Übernahme in die Eröffnungsbilanz begründet. Auf Konten, die generell nicht übernommen wurden, wird in der Dokumentation (Kap. 2.2) hingewiesen.

Zum Umgang mit Ausgaben, die im alten Rechnungsjahr mangels Budget nicht mehr gebucht werden konnten, verweist die Landesbuchhaltung darauf, dass bei Erstellung der Eröffnungsbilanz auf die rechtlich korrekte Darstellung in der Eröffnungsbilanz geachtet wurde.

So wurden z.B. Auszahlungen von Wohnbaudarlehen, in Höhe von ca. 25 TEUR, die in REWE mangels Budget nicht mehr gebucht werden konnten, als Forderung auf das Darlehenskonto übernommen, sodass der Darlehensstand in richtiger Höhe in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen wird.

Wenn Aufwand und Auszahlung im Jahr 2017 erfolgten, ist es nicht gerechtfertigt, eine Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz darzustellen, da diese de facto nicht existierte. Eine falsche Darstellung im Jahresabschluss 2017 konnte von der Buchhaltung nicht verhindert werden, da Budgetrestriktionen eine sachgerechte Verbuchung verhinderten. Es ist aber davon auszugehen, dass der Jahreswechsel auf Grund des Systemumstiegs eine Ausnahmesituation darstellt. Zukünftig sind ähnliche Fälle durch die Trennung von Ergebnis- und Finanzierungsrechnung leichter darzustellen. Zudem wird an einem besseren Berichtswesen zur Budgetüberwachung gearbeitet.

Den Dienststellen ist im Übrigen bekannt, dass Anträge auf Mittelaufstockung/-übertragung bis längstens Ende November des laufenden Jahres zu stellen sind, um die formalen Beschlussfassungen herbeiführen und Buchungen noch bis zum Ende des Auslaufzeitraumes durchführen zu können. Die Finanzabteilung wird auch in Hinkunft den Dienststellen kommunizieren, dass es im Verantwortungsbereich der Dienststellen liegt, dass allfällig erforderliche Anträge auf Mittelaufstockung/-übertragung zeitgerecht einzubringen sind, um die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Verbuchung sicherzustellen.

Zu 6.1.5

Der Landesrechnungshof fordert, dass sich das für die pauschale Wertberichtigung festgelegte Schema an der zivilrechtlichen Verjährungsfrist von 3 Jahren orientiert. D.h. Forderungen, die mehr als 3 Jahre überfällig sind, sollten zu 100% wertberichtigt werden. Dieser Argumentation kann die Landesbuchhaltung nicht folgen, da die Verjährungsfrist nicht zwingend vom Fälligkeitsdatum weg bemessen wird, sondern es Maßnahmen gibt, die die Verjährung aussetzen, und die von der Landesverwaltung auch angewandt werden (z.B. Mahnungen).

Die Validität der Gemeinden wird aus der täglichen Verwaltungspraxis abgeleitet. Die Diskussion über die Möglichkeit der Insolvenz der Gemeinden ist reichlich theoretisch und daher kein Grund, die Gemeinden anders einzustufen. Selbstverständlich ist es möglich, dass sich Gemeinden gegen eine Zahlung wehren, oder um Forderungsnachlass ansuchen. Derartige Fälle sind in der Buchhaltung über Einzelforderungsbewertung abzubilden. Ein generelles Ausfallrisiko lässt sich damit aus Sicht der Landesbuchhaltung und auf Grund der Erfahrungen aus der laufenden Buchhaltung nicht begründen.

Die Festlegung des Schemas für die Pauschalwertberichtigung entspricht üblichen Gepflogenheiten in der Buchhaltung und ist mit einer renommierten Wirtschaftsprüfungskanzlei (E&Y) abgestimmt. Eine Ermittlung auf Basis von Erfahrungswerten, wie es die VRV vorsieht, ist nicht möglich, da Erfahrungswerte aus REWE nicht in ausreichender Qualität zur Verfügung stehen.

Ergänzungen in der Bilanzierungsrichtlinie sind vorgenommen worden, soweit es die Landesbuchhaltung für notwendig erachtete.

Zu 6.2

Lebendtiere wurden als Umlaufvermögen eingestuft, da die VRV hierfür keine Unterscheidung vorsieht. Es gibt kein entsprechendes Sachkonto in der Kontenklasse für Anlagevermögen. Im Entwurf zum Kontierungsleitfaden der Länder, der die Diskussion auf Bundesebene widerspiegelt, heißt es dazu: *„Auf diesem Konto (1200 - 1299 Roh- Hilfs- und Baustoffe; Anm. der Autorin) sind die Kosten für den Ankauf von Einstellvieh zu Mast- oder Zuchtzwecken zu verrechnen. Dabei ist es unerheblich, ob das Vieh dauernd dem Betrieb dient.“*

Die Landesbuchhaltung hat die Kontengruppe 14 für Lebendvieh verwendet, da zum damaligen Zeitpunkt davon ausgegangen wurde, dass mit der Novellierung der VRV 2015 die gesetzlichen Regelungen entsprechend angepasst werden.

Die Landesbuchhaltung hat nicht vor, eine Inventurrichtlinie für das Lagervermögen zu erstellen. Soweit Vorgaben notwendig sind, werden diese in die Kassen- und Buchführungsverordnung aufgenommen werden.

Zu 6.3.1

Der Landesrechnungshof empfiehlt, Taschengelder analog zur Mündelvermögensverwaltung in den Bezirkshauptmannschaften in einem eigenen Buchungskreis in SAP zu verwalten. Die Landesbuchhaltung sieht keinen großen Nutzen darin, da ein derartiger Buchungskreis nicht mit den gleichen IKS-Richtlinien hinterlegt werden kann, es sei denn, der Landesbuchhaltung wird die Aufgabe zugesprochen, die Gebarung dieser Gelder in gleicher Weise zu verwalten, wie sie es mit Landesgeldern machen würde. Das erhöht den Aufwand für die dezentralen Dienststellen erheblich.

Die Bezeichnung der Sachkonten wurde nicht aus REWE übernommen, sondern neu festgelegt, sodass sie den Anforderungen der Landesbuchhaltung bzw. der Mitarbeiter, die damit arbeiten müssen, gerecht werden.

Zu 6.3.2

Im Rahmen der Einführung eines 3-Komponenten-Systems wurde mit zahlreichen externen Beratern und Experten über die Interpretation des § 27 VRV 2015 ausführlich diskutiert. Auf Basis dieser Diskussion vertritt das Amt der Salzburger Landesregierung die Meinung, dass die VRV 2015 keine verpflichtende Verknüpfung zwischen Haushaltsrücklagen und Zahlungsmittelreserven vorsieht. Im Rahmen der Dotierung von Haushaltsrücklagen aus dem positiven Nettoergebnis können zwar gem. VRV 2015 „entsprechende Zahlungsmittelreserven“ gebildet werden, diese Formulierung schließt aber nicht die Bildung von Zahlungsmittelreserven aus den bestehenden liquiden Mitteln ohne Bezug zu einer Haushaltsrücklage aus. Diesem Umstand trägt auch die VRV 2015 in ihren Erläuterungen Rechnung, in denen von finanzierten und nicht finanzierten Haushaltsrücklagen gesprochen wird.

Bezugnehmend auf den Verweis des LRH auf seine Stellungnahme im Gesetzwerdungsprozess des § 21 ALHG 2018 darf auf die Stellungnahme der Abteilung 8 zum Ergebnis des Begutachtungsverfahrens zum ALHG 2018 (Zahl 20801/-ALL/82.108/57-2017) verwiesen werden. An der Ansicht des Amtes der Salzburger Landesregierung, dass Haushaltsrücklagen gem. VRV 2015 mit Gewinnrücklagen gem. UGB verglichen werden können und daher nur aus einem positiven Nettoergebnis gebildet werden können, hat sich nichts geändert.

Zu 6.4

Die Landesbuchhaltung unterstützt die Meinung des Landesrechnungshofes, nach der es nicht sein darf, dass sich die zeitliche Zuordnung von Aufwand oder Ertrag an der Ausschöpfung von Budget zu orientieren haben. Allerdings kann der vom Landesrechnungshof genannte Betrag in Höhe von 1,2 Mio € nicht nachvollzogen werden (siehe dazu auch Stellungnahme zu 6.1.4).

Zu 8.

Zur Erfassung von erhaltenen Investitionsförderungen verweist die Landesbuchhaltung darauf, dass es nicht möglich gewesen wäre, zum bestehenden noch nicht abbeschriebenen Anlagevermögen die erhaltenen Investitionsförderungen vollständig zu erheben. Nur damit hätte die Unschärfe im Nettovermögen vermieden werden können. Eine zeitliche Einschränkung der Datenrecherche wäre in jedem Fall notwendig gewesen. Die Festlegung des Stichtags der Eröffnungsbilanz als Einschränkung der Datenrecherche ist aus wirtschaftlichen Erwägungen getroffen worden. Ergänzende Erläuterungen in der Dokumentation wurden vorgenommen.

Zu 9.1.2

Eine Korrektur wurde vorgenommen.

Zu 9.1.3

Hinsichtlich der Zinsforderungen und Zinsverbindlichkeiten der zinsendfälligen strukturierten Schuldscheindarlehen werden diese, in Abstimmung mit dem LRH, im Vermögenshaushalt dargestellt.

Zu den Abweichungen bei Buchungen zu einer Bewertungseinheit siehe die Stellungnahme zu 5.3 (2).

Zu 9.2.1

Der Landesrechnungshof kritisiert die Festlegung der Landesbuchhaltung, nach der keine Bilanzierung der Leasinggegenstände zu erfolgen hat, wenn der Leasinggeber eine Aktivierung vorgenommen hat. Mehrmals wurde von Leasinggebern versichert, dass die Verfahrensweise im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen bestätigt wurde. Aus diesem Grund maßt sich die Landesbuchhaltung nicht an, eine gegenteilige Einschätzung vorzunehmen, zumal es nicht sein kann, dass Vermögen doppelt bilanziert wird. Eine Vermögensauseinandersetzung mit den Leasinggebern setzt Zeit und entsprechend kompetente Ressourcen voraus, da in dem Fall eine Änderung der Bilanzierungsstrategie beim Leasinggeber das Ergebnis sein muss.

Zu 9.2.2

Die Fehler wurden bzw. werden korrigiert.

Zu 9.3.1 - Rückstellungen für Abfertigungen

Der LRH stellt fest, dass der für die Berechnung der Abfertigungsrückstellungen für Bedienstete des Landes Salzburg zugrunde gelegte Zinssatz in Höhe von 0,148 % nicht der umlaufgewichteten Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) zum Rechnungsabschlussstichtag in Höhe von 0,158 %, sondern der durchschnittlichen UDRB im Dezember 2017 entsprach. Der für die Durchführung dieser Berechnungen ausgewählte Aktuar (versicherungswirtschaftlicher Sachverständiger) teilte dazu mit, dass er bisher den Dezemberwert (Durchschnitt der täglichen Werte des Monats) verwendet habe. Bei zukünftigen Berechnungen (Berechnungen zum Rechnungsabschluss 2018 ff.) werde er aber den jeweiligen Stichtagswert verwenden.

Der LRH stellt fest, dass die der Abfertigungsrückstellungen zugrundeliegenden Pensionsantrittszeitpunkte in Einzelfällen nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprachen. Der LRH fordert, die Pensionsantrittszeitpunkte entsprechend den gesetzlichen Regelungen anzupassen. Dazu teilte der Aktuar mit, dass das Pensionsantrittsalter bisher nicht exakt den gesetzlichen Regelungen entsprochen hat. Bei zukünftigen Berechnungen werde er aber das gesetzliche Alter berücksichtigen (65 bei Beamten - Männer und Frauen), 65 bei männlichen VB, 60 - 65 (entsprechend Übergangsregel ab 2024) bei weiblichen VB. Bei den Berechnungen zum Rechnungsabschluss 2018 wurde dies bereits vom Aktuar berücksichtigt.

Zu 9.3.2 - Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen

Der LRH stellt fest, dass die der Berechnung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen zugrundeliegenden Pensionsantrittszeitpunkte nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprachen. Der LRH fordert, die Pensionsantrittszeitpunkte entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen der Vertragsbediensteten oder Beamten anzusetzen, da durch geänderte Pensionsantrittszeitpunkte Dienstjubiläen hinzukommen oder wegfallen könnten. Dazu teilte der Aktuar mit, dass bei zukünftigen Berechnungen jedenfalls aber das gesetzliche Alter berücksichtigt werde (65

bei Beamten - Männer und Frauen), 65 bei männlichen VB, 60 - 65 (entsprechend Übergangsregel ab 2024) bei weiblichen VB (siehe 9.3.1).

Der LRH stellt fest, dass der für die Berechnung der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen für Bedienstete des Landes Salzburg zugrunde gelegte Zinssatz in Höhe von 0,148 % nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag in Höhe von 0,158 %, sondern der durchschnittlichen UDRB im Dezember 2017 entsprach. Der ausgewählte Aktuar teilte dazu bereits mit, dass er bisher den Dezemberwert (Durchschnitt der täglichen Werte des Monats) verwendet habe. Bei zukünftigen Berechnungen werde er aber den jeweiligen Stichtagswert verwenden. Bei den **Berechnungen zum Rechnungsabschluss 2018** wurde dies bereits vom Aktuar berücksichtigt

Zu 9.3.3

Die Abteilung 8 wird zukünftig im Rahmen der Erhebungen der Haftungsstände für den Haftungsnachweis auch die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der entsprechenden Haftung bei den betroffenen Einheiten erheben. Diese Informationen sollen anschließend der Landesbuchhaltung für die Berechnung der Rückstellungen für Haftungen zur Verfügung gestellt werden.

Zu 9.3.4 - Rückstellungen für Pensionen

Der LRH stellt fest, dass den Rückstellungen für Pensionen zugrundeliegenden Pensionsantrittszeitpunkte nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprachen. Der LRH fordert, die Pensionsantrittszeitpunkte entsprechend den gesetzlichen Regelungen anzusetzen. Dazu teilte der Aktuar mit, dass das Pensionsantrittsalter bisher nicht exakt den gesetzlichen Regelungen entsprochen hat. Bei zukünftigen Berechnungen werde er aber das gesetzliche Alter (65 bei Beamten - Männer und Frauen), 65 bei männlichen VB, 60 - 65 (entsprechend Übergangsregel ab 2024) bei weiblichen VB berücksichtigen (siehe 9.3.1).

Der LRH stellt fest, dass die zugrunde gelegten Sterbetafeln nicht den von der Statistik Austria zuletzt veröffentlichten Tabelle zur Lebenserwartung (aus 2010/12) im Sinne des § 31 Abs. 2 VRV 2015 entsprachen. Der LRH fordert, die von der Statistik Austria zuletzt veröffentlichten Tabellen zur Lebenserwartung (aus 2010/12) der Berechnung der Pensionsrückstellungen zugrunde zu legen. Dazu teilte der Aktuar mit, dass die von ihm verwendeten Sterbewahrscheinlichkeiten und daraus resultierenden Lebenserwartungen den Rechnungsgrundlagen der Aktuarvereinigung Österreichs entnommen sind. Diese werden aus den Beobachtungen der Statistik Austria, aber auch der Sozialversicherungsträger erstellt. Bisher waren das die im Jahr 2008 erstellten Rechnungsgrundlagen.

Wenn die bisher verwendeten Tabellen auch schon aus dem Jahr 2008 stammten, so geben sie die Entwicklung der Sterblichkeit besser wieder, da sie einerseits besser auf den zu berechnenden Personenkreis abgestimmt sind (bei den Rechnungsgrundlagen wird unterschieden in Gesamtbevölkerung und Angestellte, die ja eine höhere Lebenserwartung haben als die Gesamtbevölkerung) und andererseits einen Trend der Sterblichkeit (Verbesserung) berücksichtigen. Daher sind diese Tafeln bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen laut UGB Standard und von den Wirtschaftsprüfern mehr oder weniger „vorgeschrieben“.

Der LRH stellt fest, dass der für die Berechnung der Pensionsrückstellungen für Bedienstete des Landes Salzburg zugrunde gelegte Zinssatz in Höhe von 0,148 % nicht der UDRB zum Rechnungsabschlussstichtag in Höhe von 0,158 %, sondern der durchschnittlichen UDRB im Dezember 2017

entsprach. Der ausgewählte Aktuar teilte dazu bereits mit, dass er bisher den Dezemberwert (Durchschnitt der täglichen Werte des Monats) verwendet habe. Bei zukünftigen Berechnungen werde er aber den jeweiligen Stichtagswert verwenden. Bei den Berechnungen zum Rechnungsabschluss 2018 wurde dies bereits vom Aktuar berücksichtigt.

Seitens der Fachgruppe 2004 Personal wird weiters festgehalten, dass im Zuge der Prüfung der Eröffnungsbilanz durch den Landesrechnungshof bereits im Vorfeld eine Vielzahl von Anregungen und Kritikpunkten des Landesrechnungshofes umgesetzt wurde und diese gewünschten Änderungen bzw. Korrekturen in den bereits erfolgten Berechnungen zum Rechnungsabschluss 2018 eingeflossen sind.

Zu 9.3.5

Die festgestellten Berechnungsfehler wurden korrigiert. Eine Trennung in lang- und kurzfristige Teile ist insbesondere bei Rückstellungen für offene Fördermittelzusagen nicht immer möglich bzw. nur mit sehr hohem Aufwand ermittelbar. Eine entsprechende Festlegung ist in die Bilanzierungsrichtlinie eingearbeitet worden. Auf die Verwendung des richtigen Zinssatzes wird in Zukunft geachtet.

Zu 9.3.6

Der Empfehlung wird dahingehend nachgekommen, als ergänzend zur gelebten Vertragspraxis von der Abteilung 8 eine Vertragsauslegungserklärung erstellt wird und damit eine Klarstellung der Auslegung des Gründungsvertrages erfolgt.

Zu 10.1

Eine Korrektur wurde vorgenommen.

Zu 10.2.1

Auch zu den kurzfristigen Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung hat die Landesbuchhaltung eine Überleitung erstellt, um sicherzustellen, dass keine Verpflichtungen aus dem Rechnungsjahr übersehen werden. Dass der Landesrechnungshof diese nicht nachvollziehen konnte, liegt auch hier an der Komplexität der Überleitung. In diesem Fall wird auf eine nochmalige Aufbereitung der Überleitung verzichtet, da die Landesbuchhaltung darin keinen Zusatznutzen sieht.

Zu 10.2.2

Es wird verwiesen auf die Stellungnahme zu 6.1.2

Zu 10.2.3

Eine Korrektur wurde vorgenommen.

Zu 10.2.4

Zum Zeitpunkt der Festlegung der Sachkonten war die Anlage 3a der VRV 2015 im VRV-Komitee noch in Diskussion. Falsche Sachkontenzuordnungen, die sich daraus ergaben, wurden bereits im Rechnungsabschluss 2018 korrigiert.

Zu 10.3.1

Eine Korrektur wurde vorgenommen.

Zu 10.3.2

Fehler bei der Bildung von Rückstellungen wurden lediglich in einer Dienststelle gemacht, da dort das Buchungsvolumen zum Jahresende sehr hoch ist, und Buchungen zum Großteil über Schnittstellen übergeben werden, was die Ermittlung der richtigen Rückstellung erschwert. Die Festgestellten Fehler wurden korrigiert.

Zu 10.3.3

Die Landesbuchhaltung darf darauf verweisen, dass die Ansprüche des Landesrechnungshofes an die Genauigkeit bei der Ermittlung der Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube sehr hoch sind, was aber mit der Erstellung der ersten doppelischen Bilanz nicht erreicht werden konnte. Eine Konzentration auf Wesentliches war notwendig. Soweit es Sinn macht, wird in den nächsten Jahresabschlüssen daran gearbeitet, zunehmend genauer zu werden. Rückstellungen für vom Bund refundierte Verpflichtungen werden erst gebildet, wenn dazu auf Bundesebene eine eindeutige Festlegung getroffen wurde. Da in diesem Fall sowohl eine Rückstellung als auch eine Forderung zu bilanzieren wäre, verändert sich dadurch das Eigenkapital nicht.

Die Bilanzierungsrichtlinie wird zukünftig im Rahmen des Jahresabschlusses angepasst, wenn Änderungen dies erforderlich machen.

Zu 10.3.4

Es wird auf die Stellungnahme zu Pkt. 9.3.5 verwiesen.

Zu 10.4

Eine Korrektur wurde vorgenommen. Die Agios/Disagios der ÖBFA Darlehen werden in Abstimmung mit dem LRH über die Darlehenslaufzeiten gleichmäßig verteilt.

Zur Vollständigkeitserklärung für die Prüfung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2018

Die Vollständigkeitserklärung ist in Vorbereitung. Sobald der diesbezügliche Regierungsbeschluss gefasst ist, wird dieser dem Landesrechnungshof zugeleitet werden. Der Vollständigkeit halber wird jedoch festgehalten, dass weder das L-VG 1999, das ALHG 2018 noch das LHG 2018 und auch nicht die VRV 2015 irgendeinen Hinweis darauf geben, dass Organe des Landes rechtlich verpflichtet sind, eine Vollständigkeitserklärung zum Rechenwerk des Landes, sei es eine Eröffnungsbilanz oder ein Rechnungsabschluss, gegenüber Kontrollbehörden abzugeben.

Mit freundlichen Grüßen

Für die Landesregierung:

DDr. Sebastian Huber, MBA

Landesamtsdirektor

Amtssigniert. Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur oder des elektronischen Siegels finden Sie unter www.salzburg.gv.at/amtssignatur

Vollständigkeitserklärung für die Prüfung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018

Salzburg, am

An den
Salzburger Landesrechnungshof
Nonnbergstiege 2
5020 Salzburg

Siegel des Landes Salzburg

Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018

Dem Salzburger Landesrechnungshof erklärt die Salzburger Landesregierung als zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 verpflichtetes oberstes Organ der Verwaltung Folgendes¹:

A. Auskünfte

Die Auskünfte, die der Landesrechnungshof gemäß § 9 Landesrechnungshofgesetz verlangt hat, wurden dem Landesrechnungshof vollständig, richtig und nach bestem Wissen und Gewissen gegeben. Als Auskunftspersonen wurden dem Landesrechnungshof die nachfolgenden Personen benannt:

 (bitte um gewünschte Personen ergänzen)

Diese Personen sind von der Salzburger Landesregierung angewiesen worden, dem Landesrechnungshof alle erforderlichen und alle gewünschten Auskünfte richtig und vollständig zu geben.

B. Bücher und Schriften

1. der Salzburger Landesregierung hat dafür Sorge getragen, dass dem Landesrechnungshof die Bücher und Schriften des Landes Salzburg vollständig zur Verfügung gestellt worden

¹ Nicht einschlägige Textzahlen und nicht zutreffende Antworten bitte streichen.

sind. Zu den Schriften gehören insbesondere auch vertragliche Vereinbarungen mit fremden Rechenzentren, Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen, die zum Verständnis der Buchführung erforderlich sind.

2. In den vorgelegten Büchern sind alle Geschäftsvorfälle erfasst, die für die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 buchungspflichtig geworden sind.
3. Die Salzburger Landesregierung hat sichergestellt, dass im Rahmen der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten und -fristen auch die nicht ausgedruckten Daten jederzeit verfügbar sind und innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können, und zwar die Buchungen in kontenmäßiger Ordnung.

C. Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018

1. Die Salzburger Landesregierung ist Ihrer Verantwortung für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 gemäß § 38-40 VRV 2015 nachgekommen. Insbesondere ist die Salzburger Landesregierung dafür verantwortlich, dass die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 ein möglichst getreues Bild der Vermögenslage in Übereinstimmung mit den für das Land Salzburg geltenden Rechnungslegungsvorschriften vermittelt. Diese Verantwortung beinhaltet: Gestaltung, Umsetzung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems, soweit dieses für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 und die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögenslage des Landes Salzburg von Bedeutung ist, damit diese Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 frei von wesentlichen Fehldarstellungen, sei es auf Grund beabsichtigter oder unbeabsichtigter Fehler, ist; die Auswahl und Anwendung geeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; die Vornahme von Schätzungen, die unter Berücksichtigung der gegebenen Rahmenbedingungen angemessen erscheinen.
2. In der vom Landesrechnungshof zu prüfenden Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 sind alle bilanzierungspflichtigen Vermögensgegenstände, Verpflichtungen, Wagnisse (zum Beispiel drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) und Abgrenzungen berücksichtigt, sowie alle erforderlichen Angaben gemacht. Alle Verbindlichkeiten, sowohl gewisse als auch ungewisse, wurden in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Rechnungslegung für das Land Salzburg erfasst und gegebenenfalls ausgewiesen.
3. Die angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entsprechen den Grundsätzen der Rechnungslegung für das Land Salzburg. Unsere Wahl und Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist angemessen. Wesentliche bzw. bedeutsame Annahmen, die die Salzburger Landesregierung bei der Vornahme von Schätzungen getroffen hat, sind angemessen und hat die Salzburger Landesregierung dem Landesrechnungshof mitgeteilt.
4. Alle bekannten tatsächlichen oder möglichen Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche, deren Auswirkungen bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 zu berücksichtigen sind, wurden dem Landesrechnungshof mitgeteilt und in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Rechnungslegung für das Land Salzburg bilanziert bzw. angegeben.
5. Alle Pläne und Absichten, die zur Folge haben könnten, dass sich die Buchwerte oder der Ausweis der in der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 ausgewiesenen Vermögensgegenstände oder Schulden wesentlich ändern, wurden in Übereinstimmung mit den österreichischen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesen oder dargestellt.

6. Das Land Salzburg ist rechtlicher bzw. wirtschaftlicher Eigentümer aller in der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 ausgewiesenen Vermögensgegenstände.
7. Die Salzburger Landesregierung hat alle Vereinbarungen eingehalten, die einen wesentlichen Einfluss auf die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 haben könnten. Eingetretene Fälle der Nichteinhaltung wurden dem Landesrechnungshof bekannt gegeben.
8. Eine Übersicht über
 - alle Unternehmen, mit denen das Land Salzburg am 1. Jänner 2018 verbunden war (§ 23 (3) VRV 2015),
 - alle assoziierten Unternehmen zum 1. Jänner 2018 (§ 23 (4) VRV 2015),
 - alle sonstigen Beteiligungen zum 1. Jänner 2018 hat (§ 23 (5) VRV 2015),
 - alle vom Land Salzburg verwaltete Einrichtungen (Anstalten, Stiftungen, Fonds) (§ 23 (6) VRV 2015)
 ist Ihnen ausgehändigt worden.
9. Im abgelaufenen Geschäftsjahr hat das Land Salzburg (nicht Zutreffendes streichen)
 - Produkte auf Wechselkurse oder Zinssätze, Swaps, Optionen, Warentermingeschäfte u.ä. Finanzprodukte oder Derivative eingesetzt.
 - keine Produkte auf Wechselkurse oder Zinssätze, Swaps, Optionen, Warentermingeschäfte u.ä. Finanzprodukte oder Derivative, in welcher Form auch immer, genutzt.

Die Salzburger Landesregierung bestätigt, dass alle vom Land Salzburg eingegangenen Geschäfte wie z.B. Optionen, sonstige Finanzderivate, Kompensationsgeschäfte in der Buchhaltung erfasst sind bzw. dass diese, sofern sie nicht in der Buchhaltung erfasst sind, in einer ergänzenden Aufzeichnung vollständig aufgelistet sind.

10. Die Salzburger Landesregierung hat alle Sachverhalte, die zu Verpflichtungen führen können und für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Landes Salzburg von Bedeutung sind, in der Eröffnungsbilanz vollständig berücksichtigt oder – soweit sie nicht in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen sind – in einer Beilage zu dieser Erklärung vermerkt. Fehlen derartige Angaben oder Vermerke, liegen diese Sachverhalte am Abschlussstichtag nicht vor. Derartige Sachverhalte können beispielsweise sein:
 - a) Eventualverpflichtungen aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, aus Bürgschaften, aus Garantien oder aus sonstigen gesetzlichen oder vertraglichen Haftungsverhältnissen;
 - b) Patronatserklärungen;
 - c) gesetzliche und vertragliche Sicherheiten für Verbindlichkeiten (einschließlich Eventualverbindlichkeiten), beispielsweise Pfandrechte, Sicherungseigentum und Eigentumsvorbehalte an bilanzierten Vermögensgegenständen;
 - d) Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten an Sachen und Rechten für fremde Verbindlichkeiten;
 - e) Rückgabeverpflichtungen betreffend in der Bilanz ausgewiesene Vermögensgegenstände und Rücknahmeverpflichtungen für nicht in der Bilanz ausgewiesene Vermögensgegenstände;

- f) Rechtsstreitigkeiten und sonstige Auseinandersetzungen, die für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage von Bedeutung sind;
- g) bestehende oder erkennbar drohende öffentlich-rechtliche Auflagen, die für die finanzielle Lage und die künftige Ertragslage von Bedeutung sind;
- h) besondere Umstände, die der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögenslage des Landes Salzburg entgegenstehen könnten.

D. Internes Kontrollsystem

1. Die Salzburger Landesregierung ist verantwortlich für die Ausgestaltung (Konzeption, Umsetzung, laufende Anpassung und Weiterentwicklung) eines angemessenen internen Kontrollsystems (ERLASS 1.20 vom 1.10.2017 Geschäftsordnung des Amtes der Salzburger Landesregierung (GeOA) § 7 Organisationshandbücher der Abteilungen). Störungen oder wesentliche Mängel des internen Kontrollsystems lagen und liegen auch zurzeit nicht vor / hat die Salzburger Landesregierung dem Landesrechnungshof vollständig mitgeteilt.

Unter dem internen Kontrollsystem versteht die Salzburger Landesregierung den Prozess, durch den

- die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltungstätigkeit (hierzu gehört auch der Schutz des Vermögens vor Verlusten durch Schäden und Malversationen),
- die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung und
- die Einhaltung der für das Land Salzburg maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften

überwacht und kontrolliert wird, um zu verhindern, dass das Erreichen der Ziele des § 1 (1) ALHG 2018 durch den Eintritt von finanziellen Risiken oder von Risiken, die finanzielle Auswirkungen haben, beeinträchtigt wird.

2. Im Rahmen des internen Kontrollsystems hat die Salzburger Landesregierung auch entsprechende organisatorische Maßnahmen zur Verhinderung bzw. Aufdeckung von Verstößen durch Mitarbeiter eingeführt.
3. Alle der Salzburger Landesregierung bekannten oder von der Salzburger Landesregierung vermuteten, das Land Salzburg betreffenden Verstöße, insbesondere solche der gesetzlichen Vertreter oder anderer Führungskräfte, von Mitarbeitern, denen eine bedeutende Rolle im Internen Kontrollsystem zukommt, oder von anderen Personen, deren Verstöße eine wesentliche Auswirkung auf die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 haben könnten, hat die Salzburger Landesregierung dem Landesrechnungshof mitgeteilt. / Die Salzburger Landesregierung hat keine Kenntnis von das Land Salzburg betreffenden Verstößen, insbesondere solche der gesetzlichen Vertreter oder anderer Führungskräfte, von Mitarbeitern, denen eine bedeutende Rolle im internen Kontrollsystem zukommt, oder von anderen Personen, deren Verstöße eine wesentliche Auswirkung auf die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 haben könnten.
4. Alle der Salzburger Landesregierung von Mitarbeitern, ehemaligen Mitarbeitern, Analysten, Aufsichtsbehörden oder anderen Personen zugetragenen Behauptungen begangener oder vermuteter Verstöße, die eine wesentliche Auswirkung auf die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 haben könnten, hat die Salzburger Landesregierung dem Landesrechnungshof mitgeteilt. / Der Salzburger Landesregierung wurden keine Behauptungen begangener oder vermuteter Verstöße, die eine wesentliche Auswirkung auf die

Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 haben könnten, von Mitarbeitern, ehemaligen Mitarbeitern, Analysten, Aufsichtsbehörden oder anderen Personen zugetragen.

E. Vollständigkeit der Informationen

1. Es wurden dem Landesrechnungshof alle Aufzeichnungen, Dokumentationen und Informationen über ungewöhnliche Angelegenheiten, von denen die zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 verpflichteten Vertreter der Salzburger Landesregierung Kenntnis hatte, sowie alle sonstigen prüfungsrelevanten Informationen zur Verfügung gestellt.
2. Die Salzburger Landesregierung hat dem Landesrechnungshof lückenlos die Namen aller Banken, mit denen das Land Salzburg zum 1. Jänner 2018 eine Bankverbindung hatte offengelegt. Die Salzburger Landesregierung bestätigt weiters, auch jene Bankverbindungen und Bankkonten vollständig offengelegt zu haben, welche zwar nicht auf das Land Salzburg lauten, die jedoch dem Land Salzburg zuzuordnen sind.
3. Die Salzburger Landesregierung hat dem Landesrechnungshof alle für die Erstellung der Eröffnungsbilanz relevanten Regierungsbeschlüsse zur Verfügung gestellt.
4. Die Salzburger Landesregierung bestätigt, dass die Salzburger Landesregierung dem Landesrechnungshof die letztgültige Fassung der Eröffnungsbilanz zur Verfügung gestellt haben.

F. Zusätze, Bemerkungen und Hinweise auf Beilagen

Unterschrift der zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018 verpflichteten Vertreter der Salzburger Landesregierung mit Angabe des Datums der Unterfertigung

Vollständigkeitserklärung für die Prüfung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018

Salzburger Landesrechnungshof
Nonnbergstiege 2
5020 Salzburg

Salzburger Landesrechnungshof	
Eing.:	18. Juli 2019
Zl.:	003-3/201/10-19 Blg.: —

Vollständigkeitserklärung zur Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2018

Um die vollständige Erfassung des Vermögens und des Landes Salzburg sicherzustellen, hat die Landesbuchhaltung Vollständigkeitserklärungen von den betroffenen Dienststellen eingefordert. Von allen Abteilungen des Amtes, von allen Dienststellen der Landesamtsdirektion, vom Landesabgabnamt, vom Landesverwaltungsgericht, den Bezirksverwaltungsbehörden und von der Landtagsdirektion wurde erklärt, dass

1. der Landesbuchhaltung alle Aufzeichnungen, Dokumentationen und Informationen über die im Rundschreiben der Landesbuchhaltung angeführten Sachverhalte, von denen die Dienststelle Kenntnis hatte, sowie alle sonstigen für die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2018 relevanten Informationen vollständig zur Verfügung gestellt wurden;
2. dafür Sorge getragen wurde, dass der Landesbuchhaltung insbesondere alle Aufzeichnungen, Dokumentationen und Informationen im Zusammenhang mit den folgenden bilanziellen Sachverhalten vollständig gemeldet wurden:
 - Aktive Finanzinstrumente (Wertpapiere, Partizipations- und Hybridkapital, Derivate)
 - Beteiligungen
 - Langfristige Forderungen bzw gegebene Darlehen
 - Kurzfristige Forderungen aus dem Zahlungsverkehr
 - Sonstige kurzfristige Forderungen
 - Ausbezahlte Kauttionen
 - Langfristige Finanzschulden und sonstige langfristige Verbindlichkeiten
 - Kurzfristige Verbindlichkeiten im Rahmen des Zahlungsverkehrs
 - Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten
 - Erhaltene Kauttionen
 - Rückstellungen;
3. in den vorgelegten Unterlagen alle Sachverhalte erfasst sind, die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2018 relevant sind.

Als das gemäß § 3 Abs 1 lit A der Geschäftsordnung der Landesregierung zuständige Mitglied der Landesregierung für den Geschäftsbereich der Landesbuchhaltung erteile ich daher nach Maßgabe der oben genannten Erklärungen die Vollständigkeitserklärung zur Eröffnungsbilanz des Landes Salzburg zum 1. Jänner 2018.

Salzburg, am 18.7.2019


Landeshauptmann Dr. Wilfried Haslauer



LAND SALZBURG

Landesbuchhaltung

Zahl (Bitte im Antwortschreiben anführen)

20002-LB/2662/97-2017

Betreff

Informationen zur Erstellung der Eröffnungsbilanz
und Ergänzungen zum Jahreswechsel

Beilagen: 1

Datum

19.12.2017

Kaigasse 2

Postfach 527 | 5010 Salzburg

Fax +43 662 8042-3075

landesbuchhaltung@salzburg.gv.at

Dr. Agnes Schausberger

Telefon +43 662 8042-2466

Sehr geehrte Damen und Herren!

Wie bereits mehrfach angekündigt, übermitteln wir in der Anlage Hinweise zur Erstellung der Eröffnungsbilanz.

Um einen vollständigen Ausweis des Vermögens und der Verbindlichkeiten sicherzustellen, sind seitens der Dienststellen des Landes bilanzierungsrelevante Sachverhalte zu prüfen bzw. der Landesbuchhaltung zu übermitteln. Eine Auflistung und Erläuterungen hierzu finden Sie im beigefügten Dokument. Formulare zur Übermittlung von Rückstellungen, Kautionen und Abgrenzungssachverhalte finden Sie im Intranet des Landes (Haushaltsreform/ Service-Portal für Landesbedienstete). Des Weiteren weisen wir darauf hin, dass die Vollständigkeit der an die Buchhaltung gemeldeten Informationen mittels Formular von den Dienststellen zu bestätigen ist. Auch hierzu finden Sie das vorgegebene Formular im Intranet des Landes (Haushaltsreform/ Service-Portal für Landesbedienstete).

Zum Jahreswechsel bitten wir, unbedingt die von uns übermittelten Informationen zur Rechnungsbearbeitung in REWE und in SAP zu beachten. Ergänzend wurde in letzter Zeit immer wieder die Frage gestellt, wie mit Ausgaben umzugehen ist, die zwar dem Jahr 2017 zuzuordnen wären, aber mangels Budget nicht mehr gebucht werden können.

In diesem Fall gilt folgende Festlegung:

Die Auszahlungsanweisung ist NUR in SAP mit Buchungsdatum 01.01.2018 zu verbuchen und im Jahr 2018 zu zahlen. Da ab 01.01.2018 die zeitliche Abgrenzung von Aufwand und Ertrag gemäß neuer VRV vorzunehmen ist, sind gegebenenfalls Rückstellungen zu bilden (Wertgrenze 10.000.- €), die der Hauptbuchhaltung zu melden sind. Auf weiterführende Erläuterungen wurde oben bereits hingewiesen. Um die Sachverhalte richtig einordnen zu können, ist im Formular zur

www.salzburg.gv.at

Amt der Salzburger Landesregierung | Landesamtsdirektion

Postfach 527 | 5010 Salzburg | Österreich | Telefon +43 662 8042 0* | post@salzburg.gv.at | DVR 0078182

Rückstellungsbildung ein Hinweis auf die bereits erfasste Ausgabenbuchung (FI-Belegnummer) einzutragen.

Damit wir in der Buchhaltung die mittels Rückstellung abzugrenzenden Anweisungen in SAP besser überwachen können, sind diese Vorgänge grundsätzlich mit Buchungsdatum 01.01.2018 zu buchen. Bei laufenden Vorgängen des Jahres 2018 ist hingegen das Buchungsdatum 01.01.2018 zu vermeiden (02.01.2018 ist sowieso schöner☺).

Zum Schluss ein letzter Hinweis:

Wir machen nach wie vor die Erfahrung, dass von uns bereitgestellte Informationen nicht bei den zuständigen Mitarbeitern ankommen. **ALLE relevanten Hinweise und Unterlagen sind im Intranet des Landes veröffentlicht.** Auf wichtige Sachverhalte insbesondere zum Jahreswechsel wird mittels Rundschreiben hingewiesen. Die Rundschreiben werden an die Leiter der Abteilungen, an die offiziellen Postfächer der Dienststellen, sowie an die Leiter der Rechnungstellen versandt. **Bitte geben Sie diese Hinweise an ALLE Mitarbeiter des Rechnungswesens weiter bzw. besprechen Sie die Informationen, um sicherzustellen, dass unsere Vorgaben auch eingehalten werden können.**

Mit freundlichen Grüßen
Für die Landesbuchhaltung:

Dr. Agnes Schausberger

Amtssigniert. Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur oder des elektronischen Siegels finden Sie unter www.salzburg.gv.at/amtssignatur



Inhalt

Immaterielles Vermögen und Sachanlagen.....	2
Vorräte	3
Aktive Finanzinstrumente (Wertpapiere, Partizipations- und Hybridkapital, Derivate).....	3
Beteiligungen.....	3
Langfristige Forderungen bzw. gegebene Darlehen	3
Kurzfristige Forderungen aus dem Zahlungsverkehr	3
Sonstige kurzfristige Forderungen	4
Gegebene Kautionen.....	4
Bargeld- und Bankbestände	4
Aktive Rechnungsabgrenzung.....	4
Investitionszuschüsse.....	4
Langfristige Finanzschulden und sonstige langfristige Verbindlichkeiten.....	5
Kurzfristige Verbindlichkeiten im Rahmen des Zahlungsverkehrs.....	5
Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten.....	5
Erhaltene Kautionen	5
Rückstellungen.....	6
Passive Rechnungsabgrenzung	6
Bestätigung der Vollständigkeit.....	6
Terminplan	7

Informationen zur Erstellung der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2018

Grundlage der Eröffnungsbilanz zum Stichtag 01.01.2018 ist der kamerale Rechnungsabschluss 2017. Auf Grund der geänderten gesetzlichen Rahmenbedingungen ist eine vollständige Überleitung der Vermögens- und Kapitalwerte aus dem alten System nicht möglich. Die Aufnahme der Werte in die Bilanz erfolgt auf Grundlage folgender Maßnahmen:

Immaterielles Vermögen und Sachanlagen

Die bestehenden Werte in REWE werden NICHT weitergeführt. Eine vollständige Neu-Inventarisierung ist bereits seit 2015 in Arbeit und wird Ende 2017 abgeschlossen. Die durchgeführten Inventuren sind gemäß den Vorgaben der Landesbuchhaltung zu dokumentieren. Die Daten werden automatisiert in SAP eingespielt. Der Neubestand in SAP wird den Dienststellen übermittelt und ist von diesen per Unterschrift zu bestätigen (keine Wiederholung der Inventur sondern Prüfung der richtigen Übernahme).

Terminvorgaben:

- Abschluss der Übernahme bis 31.01.2018
- Vorliegen der Bestätigung durch die Dienststellen bis 30.04.2018

Abgesehen von der Fertigstellung der Inventur und der laufenden Abstimmung mit der zentralen Anlagenbuchhaltung sind keine weiteren Zuarbeiten im Rahmen des Rechnungsabschlusses und der Eröffnungsbilanz notwendig. Sollte nach der abschließenden Prüfung der übernommenen Anlagenbestände Korrekturbedarf bestehen, so ist das mit den Mitarbeitern der zentralen Anlagenbuchhaltung (LBH) individuell abzustimmen.

Sonderfall Leasinggegenstände

Im Rahmen der Eröffnungsbilanzerstellung ist zu prüfen, ob Leasingverträge bestehen, die zu einer Aktivierung des Leasinggegenstandes führen (financial leasing). Grundsätzlich sind Leasingobjekte vom wirtschaftlichen Eigentümer zu bilanzieren.

Maßgeblich für die Festlegung des wirtschaftlichen Eigentümers ist die Gestaltung der Verträge. Folgende zwei Varianten sind zu unterscheiden:

1. Der Leasinggegenstand wird als Vermögenswert dem Leasinggeber zugeordnet (operating leasing): In diesem Fall sind die Leasingraten als Aufwand zu buchen und zu planen. Eine Erfassung in der Vermögensrechnung erfolgt nicht.
2. Der Leasinggegenstand wird als Vermögenswert dem Leasingnehmer zugeordnet (financial leasing): Für den Leasinggegenstand wird in der Bilanz des Leasingnehmers idR der Barwert der Leasingzahlungen als Anschaffungskosten erfasst. Gleichzeitig erfolgt in gleicher Höhe die Passivierung der Leasingverbindlichkeit. Die Leasingraten sind in einen Zins- und einen Tilgungsanteil zu teilen. Die Zinsanteile aus den Tilgungsraten sind als Aufwand zu buchen und zu planen. Der Anteil für die Tilgungsraten ist nur im Finanzierungshaushalt darzustellen, da sie nur Zahlungen, aber keinen Aufwand darstellen.

Die Prüfung der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt in Abstimmung zwischen der zuständigen Dienststelle und der Landesbuchhaltung. Wir bitten daher um Meldung aller Lea-

singverträge und Bereitstellung der relevanten Informationen bis zum 31.01.2018 (siehe Formular).

Vorräte

Im Rahmen der Arbeitsgruppe Vermögensbewertung wurde abgestimmt, welche Warenbestände zukünftig als Vorratsvermögen zu führen sind. Die Termine zur Übergabe der Lagerinventur wurden bereits mit Schreiben zum Jahresabschluss 2017 genannt.

Aktive Finanzinstrumente (Wertpapiere, Partizipations- und Hybridkapital, Derivate)

Es wird davon ausgegangen, dass sämtliche aktive Finanzinstrumente, die im Eigentum des Rechtsträgers Land sind, bereits in der kameralen Vermögensrechnung erfasst sind. Daher erfolgt eine Überleitung aus dem bestehenden Rechnungswesen.

Von den Dienststellen ist im Rahmen einer Vollständigkeitserklärung zu bestätigen, dass keine weiteren aktiven Finanzinstrumente vorhanden sind.

Beteiligungen

Beteiligungen sind nach Maßgabe der VRV15 in der Eröffnungsbilanz zu aktivieren. Es wird davon ausgegangen, dass ein Großteil der zu aktivierenden Beteiligungen des Rechtsträgers Land bereits in der kameralen Vermögensrechnung erfasst sind. Es erfolgt eine Überleitung aus dem bestehenden Rechnungswesen bzw. eine Neuaufnahme gemäß Absprache mit Abteilung 8 und Abteilung 4.

Von den Dienststellen ist im Rahmen einer Vollständigkeitserklärung zu bestätigen, dass keine weiteren zu aktivierenden Beteiligungsverhältnisse bestehen.

Langfristige Forderungen bzw. gegebene Darlehen

Im kameralen Rechnungsabschluss des Landes werden gegebene Darlehen in einer Beilage ausgewiesen. Diese werden von der Landesbuchhaltung derzeit überprüft. Die Bestände zum 31.12.2017 (Rechnungsabschluss REWE) werden nach Bestätigung durch die Dienststellen in die Eröffnungsbilanz des Landes übernommen.

Von den Dienststellen ist zu prüfen, ob weitere langfristige Forderungen (Forderungen > 1 Jahr) bestehen. Die Sachverhalte sind der Landesbuchhaltung mitzuteilen, auch wenn die Validität in Frage zu stellen ist. Über eine evtl. Wertberichtigung wird von der LBH und dezentraler Dienststelle gemeinsam befunden.

Im Rahmen einer Vollständigkeitserklärung ist von den DST zu bestätigen, dass über die bereits bekannten Sachverhalte hinaus keine weiteren Forderungen bestehen.

Eine langfristige Forderung besteht nur dann, wenn ein einklagbarer Sachverhalt vorliegt, der auch dokumentiert werden kann. Vage oder nur politische Zusagen begründen keine Forderung des Landes. Im Zweifel ist mit der LBH Rücksprache zu halten.

Kurzfristige Forderungen aus dem Zahlungsverkehr

Sobald der Anspruch auf eine Zahlung an das Land feststeht, ist eine Empfangsvorschreibung zu erstellen (praktische Abwicklung siehe Schreiben zum Rechnungsabschluss 2017 bzw. zur Migra-

tion). Damit ist die Forderung erfasst und steht für den Ausweis in der Eröffnungsbilanz zur Verfügung.

Bereits jetzt ist zu überprüfen, ob die bestehenden offenen Posten noch werthaltig sind. Wenn Sie dazu Listen von Mitarbeitern der Landesbuchhaltung zur Prüfung erhalten haben, arbeiten Sie diese bitte zügig durch. Sie erleichtern dadurch die Migration erheblich. Wertberichtigungen oder Abschreibungen sind so schnell wie möglich zu veranlassen.

Die migrierten offenen Forderungen aus dem Zahlungsverkehr werden den Dienststellen zur Bestätigung übermittelt. Darüber hinaus ist mit der Vollständigkeitserklärung zu bestätigen, dass keine weiteren offenen Forderungen bestehen.

Sonstige kurzfristige Forderungen

Insbesondere in der durchlaufenden Gebarung bestehen weitere offene Forderungen, die derzeit von der Landesbuchhaltung überprüft werden. Entweder sind diese bereits in Abstimmung mit den Dienststellen oder werden den Dienststellen zur Bestätigung übergeben.

Mit der Vollständigkeitserklärung ist zu bestätigen, dass keine weiteren Forderungen bestehen.

Gegebene Kauttionen

Kauttionen sind - abhängig von der Form der Übergabe - als Geldbestand oder als Forderung (nach VRV auf speziellen Konten) in der Bilanz zu aktivieren. Um die richtige Darstellung im Rechnungswesen sicherzustellen, und prüfen zu können, ob sie in der Bilanz des Landes ausgewiesen werden, sind Kauttionen separat zu melden (siehe Formular).

Mit der Vollständigkeitserklärung ist zu bestätigen, dass alle gegebenen Kauttionen der Landesbuchhaltung gemeldet wurden.

Bargeld- und Bankbestände

Die Bargeld- und Bankbestände werden aus der Vermögensrechnung des Jahresabschlusses 2017 übernommen und sind hierfür wie bisher von den dezentralen Dienststellen zu bestätigen.

Aktive Rechnungsabgrenzung

Unter aktiver Rechnungsabgrenzung versteht man die Aktivierung von Auszahlungen des Jahres 2017, die aber Aufwand des Jahres 2018 darstellen. Lt. §13 Abs 7 der VRV 2015 gilt für die zeitliche Abgrenzung ein Grenzwert von 10.000,- €, das heißt, eine Abgrenzung von Vorauszahlungen hat erst zu erfolgen, wenn der Wert je Einzelvorgang 10.000,- € übersteigt. Insbesondere ist darauf zu achten, dass bei der Durchführung der Rechnungsabgrenzung jährlich die gleichen Grundsätze angewandt werden.

Abzugrenzende Geschäftsfälle sind der Landesbuchhaltung bis zum 28. Februar 2018 zu melden (siehe Formular).

Investitionszuschüsse

Lt. VRV 15 sind Investitionszuschüsse zukünftig als Sonderposten zu passivieren. Im Rahmen der Vermögenserfassung wurde festgelegt, dass Investitionszuschüsse erstmalig für laufende Investitionsmaßnahmen passiviert werden, die nach dem 01.01.2018 fertiggestellt und aktiviert werden. Im Rahmen dieser Abrechnung von Anlagen in Bau werden auch die Sonderposten gebildet.

Weitere Details werden direkt mit den zuständigen Dienststellen geklärt. Bei Fragen wenden Sie sich bitte an Hr. Kuenz (Anlagenbuchhaltung LBH).

Langfristige Finanzschulden und sonstige langfristige Verbindlichkeiten

Langfristige Finanzschulden werden aus der Vermögensrechnung des Jahresabschlusses 2017 übernommen. Es wird davon ausgegangen, dass sämtliche langfristigen Finanzschulden von der Abteilung 8 eingegangen und verwaltet werden.

Im Rahmen der Vollständigkeitserklärung ist von den Dienststellen zu bestätigen, dass keine weiteren langfristigen Verbindlichkeiten bestehen.

Kurzfristige Verbindlichkeiten im Rahmen des Zahlungsverkehrs

Sobald im Rechtsträger Land der Anspruch eines Dritten auf eine Zahlung (kurzfristig) festgestellt und belegt ist, ist eine Zahlungsanweisung zu erstellen (praktische Abwicklung siehe Schreiben zum Rechnungsabschluss 2017 bzw. zur Migration). Damit ist die Zahlungsverpflichtung als Verbindlichkeit erfasst und steht für den Ausweis in der Eröffnungsbilanz zur Verfügung.

Im Rahmen der Vollständigkeitserklärung ist zu bestätigen, dass alle zum Stichtag 01.01.2018 bekannten Zahlungsverpflichtungen bilanzwirksam gebucht wurden bzw. der Buchhaltung bekannt gegeben wurden.

Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten

Insbesondere in der durchlaufenden Gebarung bestehen weitere Verbindlichkeiten, die derzeit von der Landesbuchhaltung überprüft werden. Entweder sind diese bereits in Abstimmung mit den Dienststellen oder werden den Dienststellen zur Bestätigung übergeben.

Mit der Vollständigkeitserklärung ist zu bestätigen, dass keine weiteren Verbindlichkeiten bestehen.

Spezielle Fälle:

Es wird darauf hingewiesen, dass im abgelaufenen Geschäftsjahr nicht zweckentsprechend verwendete Spendeneinnahmen als sonstige Verbindlichkeiten in die Bilanz des Landes aufzunehmen sind, und erst bei Erfüllung der Bedingungen als Ertrag aufzulösen sind. Bei Nachweis der Spendeneinnahmen und -ausgaben des Jahres 2017 erfolgt die Bildung der Verbindlichkeit durch die Landesbuchhaltung.

Erhaltene Kauttionen

Kauttionen sind - sofern sie uns nicht als Treuhandvermögen übergeben werden - als Verbindlichkeit zu passivieren. Die VRV sieht hierfür spezielle Konten vor. Um die richtige Darstellung im Rechnungswesen sicherzustellen, und prüfen zu können, ob sie in der Bilanz des Landes ausgewiesen werden, sind Kauttionen separat zu melden (siehe Formular).

Mit der Vollständigkeitserklärung ist zu bestätigen, dass alle entgegengenommenen Kauttionen der Landesbuchhaltung gemeldet wurden.

Rückstellungen

Rückstellungen sind ungewisse Verbindlichkeiten,

- deren Verpflichtung bereits vor dem Rechnungsabschlussstichtag besteht bzw. deren Verpflichtungsereignis bereits vor dem Abschlussstichtag eingetreten ist (somit vor 1.1.2018)
- die hinsichtlich der Höhe und des Zahlungszeitpunktes noch unsicher sind
- deren Eintreten aber mit ausreichender Sicherheit (Wahrscheinlichkeit >50%) besteht.

Rückstellungen wurden im bisherigen Rechnungswesen nicht berücksichtigt und sind daher neu zu erfassen. Die dezentralen Dienststellen haben folgende Rückstellungssachverhalte zu prüfen und der Landesbuchhaltung zu melden:

- Rückstellung für Prozesskosten
- Rückstellung für fehlende Eingangsrechnungen
- Rückstellung für die Sanierung von Altlasten
- Rückstellungen für offene Förderzusagen
- Sonstige langfristige Rückstellungen deren Wert jeweils mindestens EUR 10.000,- beträgt

Insbesondere unter sonstigen Rückstellungen sind sehr vielfältige Sachverhalte zu verstehen, im Rahmen derer das Land in der Zukunft zu einer Zahlung verpflichtet ist. Die Dienststellen haben insbesondere Vertragssachverhalte dahingehend zu prüfen und mit der Landesbuchhaltung abzustimmen (siehe Formular).

Eine Rückstellung ist NICHT zu bilden, wenn (nur) laufende Budgetzusagen eingegangen wurden oder wenn es sich um öffentlich rechtlich festgeschriebene Leistungsverpflichtungen handelt (z.B. Sozialhilfeanspruch). Basis für eine Rückstellung kann nur die Inanspruchnahme einer Leistung oder die Inanspruchnahme von Ressourcen durch das Land (Aufwand) sein, die erst in Folgejahren zu Zahlungsverpflichtungen führt. Die Inanspruchnahme von Leistungen im Rahmen von Investitionen führt nicht zu Rückstellungen, da diese nicht aufwandswirksam werden. Die Vollständigkeit der Übermittlung der Rückstellungssachverhalte ist der Landesbuchhaltung im Rahmen der Vollständigkeitserklärung zu bestätigen.

Personalarückstellungen werden zentral durch die Personalabteilung ermittelt. Rückstellungen für Haftungen werden von der Abteilung 8 ermittelt.

Passive Rechnungsabgrenzung

Unter passiver Rechnungsabgrenzung versteht man die Passivierung von Einzahlungen im Jahr 2017, die aber Ertrag des Jahres 2018 darstellen. Lt. §13 Abs 7 der VRV2015 gilt für die zeitliche Abgrenzung ein Grenzwert von 10.000,- €, das heißt, eine Aktivierung von Vorauszahlungen hat erst zu erfolgen, wenn der Wert je Einzelvorgang 10.000,-€ übersteigt. Insbesondere ist darauf zu achten, dass jährlich gleiche Maßgaben bei der Durchführung der Rechnungsabgrenzung angewandt werden (siehe Formular).

Abzugrenzende Geschäftsfälle sind der Landesbuchhaltung bis zum 28.Februar 2018 zu melden.

Bestätigung der Vollständigkeit

Um sicherzustellen, dass in der Eröffnungsbilanz das Vermögen und die Verbindlichkeiten des Landes vollständig ausgewiesen werden, ist von den Dienststellen die Vollständigkeit der zu übermittelnden Informationen per Unterschrift zu bestätigen. Bis zum 31.05.2018 ist das For-

mular zur Bestätigung der Vollständigkeit ausgefüllt und unterschrieben zu übersenden. Das Formular zur Vollständigkeitserklärung ist im Intranet des Landes (Haushaltsreform/Service-Portal für Landesbedienstete) zu finden.

Terminplan

Die Eröffnungsbilanz ist spätestens zum 30.06.2018 dem Landesrechnungshof vorzulegen. Hierzu müssen die Buchungen zur Eröffnungsbilanz vollständig durchgeführt worden sein, die Bilanzierungsrichtlinie muss vorliegen, und sämtliche Bilanzpositionen müssen umfassend dokumentiert sein.

Um das gewährleisten zu können sind folgende Terminvorgaben einzuhalten:

Abschluss der laufenden Buchungen und Ermittlung der offenen Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem Zahlungsverkehr Vorgaben hierzu wurden im Rundschreiben zum Rechnungsabschluss und in den Hinweisen zur Migration gegeben.	19.01.2018
Ermittlung von Bilanzsachverhalten die für den Rechnungsabschluss REWE notwendig sind • Bank- und Bargeldbestände • Aktive Finanzinstrumente (Wertpapiere, Derivate, etc.) • Beteiligungsvermögen • Bankverbindlichkeiten	31.01.2018
Ermittlung von Bilanzsachverhalten, die sich aus dem Rechnungsabschluss 2017 ergeben oder auf diesen Einfluss haben können Dazu gehören: • Langfristige Forderungen oder gegebene Darlehen • Sonstige kurzfristige Forderungen • Gegebene und erhaltene Kauttionen • Aktive und passive Rechnungsabgrenzung • Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten	28.02.2018
Ermittlung völlig neuer Bilanzsachverhalte Insbesondere Rückstellungen	31.03.2018
Bestätigung der Vermögensbestände in SAP Import des Sachanlagevermögens erfolgt im Januar, LBH wird die übernommenen Vermögensbestände den dezentralen Org.-Einheiten zur Prüfung übermitteln	30.04.2018
Übergabe der Vollständigkeitserklärung zur Eröffnungsbilanz	31.05.2018

Fragen zu Bilanzwerten richten Sie bitte per Mail an Landesbuchhaltung@salzburg.gv.at



LAND
SALZBURG

LRH

LANDESRECHNUNGSHOF