



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Operatives Controlling

- 25.1 Zu den Teilaspekten des operativen Controllings, welche vom Budgetreferat miterledigt wurden, gehörten die Positions- und Risikoüberwachung und die regelmäßige Einholung von Bewertungen offener Geschäftspositionen. Andere relevante Aufgaben des operativen Controllings, wie z.B. die Prüfung der abgeschlossenen Konditionen auf ihre Marktgerechtigkeit oder die Überwachung der Bonität der Geschäftspartner, wurden dagegen nicht durchgängig wahrgenommen.
- 25.2 Der RH kritisierte das Fehlen einer organisatorischen und funktionalen Trennung zwischen dem Handel (Frontoffice) und dem operativen Controlling der Finanzgeschäfte: Im Finanzmanagement des Landes Salzburg waren dieselben beiden Personen sowohl in die Geschäftsanbahnung und in den Abschluss als auch in das strategische und operative Controlling dieser Geschäfte involviert. Mit einem effektiven Controlling hätten – insbesondere im Hinblick auf das hohe Volumen und die große Anzahl von abgeschlossenen Finanzgeschäften – relevante Risiken identifiziert, bewertet und kommuniziert werden sollen, um den Entscheidungsbefugten eine geeignete und sichere Grundlage zum Steuern und Umgang mit den Risiken zur Verfügung zu stellen.

Weiters kritisierte der RH, dass weitere relevante Aufgaben des operativen Controllings wie die Prüfung der abgeschlossenen Konditionen auf ihre Marktgerechtigkeit oder die Überwachung der Bonität der Geschäftspartner nicht durchgängig wahrgenommen wurden.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, das operative Controlling vom Frontoffice organisatorisch und funktional zu trennen. Weiters sollten die Controllingtätigkeiten neben der Überwachung der Wirtschaftlichkeit der Geschäfte und der Aufbereitung von Daten als Grundlage für Handlungsentscheidungen auch die laufende Überprüfung der kritischen Erfolgsfaktoren (z.B. Limite, Handlungsvollmachten, Kontrahentenrisiken) und das Risikocontrolling miteinschließen.

Berichtswesen

- 26.1 (1) Die im Rahmen des Berichtswesens – gemäß den Richtlinien für das Finanzmanagement – seit dem Jahr 2007 monatlich zu erstellenden Berichte des externen Finanzdienstleisters (Monatsberichte) beinhalteten einen Überblick über die Finanzverbindlichkeiten des Landes Salzburg und des Landeswohnbaufonds, die Darstellung des

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Derivatportfolios und eine Berechnung der verschiedenen Limite und deren stichtagsbezogene Auslastung. Weitere Bestandteile dieses umfangreichen Reportings waren Value at Risk-Berechnungen, Sensitivitätsanalysen, Cashflow- und Barwert-Szenarien bzw. die Darstellung der monatlichen Bestandsveränderungen und Einzelbewertungen der bestehenden Finanzgeschäfte. Die Erstellung der Monatsberichte war an einen externen Finanzdienstleister ausgelagert.

(2) Die Beauftragung des Finanzdienstleisters zur regelmäßigen Erstellung des Monatsberichts erfolgte durch die Finanzabteilung in Form eines schriftlich unterzeichneten Auftrags vom 2. Mai 2007, der alle geforderten Berichtsspezifikationen enthielt. Seitens des Finanzdienstleisters erfolgte jedoch keine schriftliche Vertragsannahme oder Gegenzeichnung; die Berichte wurden dem Land Salzburg seit 2007 monatlich zugesendet, ohne dass für diese Leistung Kosten verrechnet wurden. Das monatliche Reporting war vom Finanzdienstleister als Testlauf gekennzeichnet und wurde im Laufe der Jahre immer wieder erweitert und angepasst. Nähere Spezifikationen bezüglich detaillierter Inhalte oder anzuwendender Berechnungsformeln waren nicht näher vereinbart.

- 26.2 Der RH kritisierte, dass für das monatliche Reporting, das als wesentliche Informationsgrundlage über das bestehende Finanzportfolio des Landes Salzburg diene, weder eine verbindliche Regelung hinsichtlich der Beauftragung des Finanzdienstleisters noch eine umfassende Gesamtdokumentation vorlagen und somit keine ausreichende Transparenz gegeben war. Er kritisierte weiters, dass mehr als fünf Jahre nach Erstellung des ersten Monatsberichts der Testbetrieb noch nicht abgeschlossen und seitens des Landes keine endgültige Abnahme des Reportings bzw. eine Überführung in den Echtbetrieb erfolgt war.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, eine verbindliche Regelung hinsichtlich der Beauftragung des Finanzdienstleisters mit der Erstellung des Monatsberichts zu treffen, die eine klare und nachvollziehbare Dokumentation mit detaillierten Spezifikationen aller Inhalte und Berechnungsmodalitäten miteinschließen sollte.

- 27.1 (1) Die Daten an den Finanzdienstleister zur Erstellung des Monatsberichts kamen ausnahmslos von der Leiterin des Budgetreferats elektronisch per E-Mail, indem sie die Bestätigungen von Geschäftsabschlüssen oder -auflösungen der Geschäftspartner übermittelte. Standardisierte Kontrollen hinsichtlich der Vollständigkeit der Daten, z.B. durch den Leiter der Finanzabteilung oder einen Mitarbeiter des



Budgetreferats, erfolgten nicht. Dies, obwohl der Leiter der Finanzabteilung in der schriftlichen Beauftragung des Finanzdienstleisters mit der Erstellung der Monatsberichte festgehalten hatte, dass die Verantwortung für die Vollständigkeit der dem Berichtswesen zugrunde liegenden Daten und Geschäftsinformationen beim Amt der Salzburger Landesregierung liege.

(2) Die Leiterin des Budgetreferats meldete nur einen Teil der abgeschlossenen Finanzgeschäfte an den Finanzdienstleister. Dadurch erstellte dieser das monatliche Reporting auf Basis einer unvollständigen Datengrundlage.

(3) Am 3. August 2012 übermittelte der Mitarbeiter des Budgetreferats im Auftrag des Leiters der Finanzabteilung per E-Mail den Monatsbericht des Finanzdienstleisters an die beiden externen Mitglieder des Finanzbeirats. Eine Kopie dieses E-Mails ging auch an den Leiter der Finanzabteilung. Der Monatsbericht enthielt u.a. Einzelbewertungen aller dem Finanzdienstleister gemeldeten 63 Derivatgeschäfte und eine Aufstellung der Bewertung pro Kontrahenten (zwölf Kreditinstitute und die OeBFA). Ein zweites, in diesem E-Mail übersendetes Dokument enthielt eine tabellarische Aufstellung der Derivatgeschäfte gegliedert nach Kreditinstituten. In dieser Aufstellung fanden sich 26 Kreditinstitute und 246 Derivatgeschäfte.

27.2 (1) Der RH kritisierte, dass bei der Übermittlung von Daten an den externen Finanzdienstleister das Vier-Augen-Prinzip nicht durchgängig eingehalten wurde und keine Prozessschritte vordefiniert waren, die eine laufende Kontrolle der gemeldeten Daten gewährleisten. Es war keine Kontrollschleife vorgesehen, die allfällige Unvollständigkeiten oder Unrichtigkeiten der übermittelten Daten hätte aufzeigen können. Dadurch war die Vollständigkeit und Richtigkeit des Reportings nicht sichergestellt. Der Leiter der Finanzabteilung führte keine Kontrollen der Meldungen durch, obwohl er im Namen des Landes Salzburg gegenüber dem Finanzdienstleister eine Verpflichtung zur Vollständigkeit übernommen hatte.

(2) Der RH wies kritisch darauf hin, dass die Leiterin des Budgetreferats nur einen Teil der abgeschlossenen Finanzgeschäfte an den externen Finanzdienstleister meldete und dadurch das monatliche Reporting auf Basis einer unvollständigen Datengrundlage erfolgte. Dies wurde insbesondere dadurch begünstigt, dass das Controlling und der Handel organisatorisch nicht getrennt waren. Die erstellten Monatsberichte waren mangels Vollständigkeit nicht geeignet, einen richtigen Überblick über sämtliche Finanzgeschäfte im Land Salzburg zu geben. Auf dieser Grundlage konnte auch die Einhal-

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

tung der in den Richtlinien für das Finanzmanagement festgelegten Risikolimits nicht kontrolliert werden bzw. waren die Auswertungen in Bezug auf das Risikocontrolling des Finanzierungsportfolios des Landes Salzburg (Value at Risk-Berechnungen, Sensitivitätsanalysen, Cashflow- und Barwert-Szenarien) unvollständig und daher ohne Aussagekraft.

(3) Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Meldung der Daten an ein vom Handel organisatorisch getrenntes Controlling zu übertragen und mittels des Vier-Augen-Prinzips die Vollständigkeit der dem externen Finanzdienstleister gemeldeten Daten sicherzustellen sowie diesen Kontrollschritt künftig in das IKS zu integrieren. In diesem Zusammenhang verwies der RH auf seine Empfehlung unter TZ 20, eine Datenbank einzusetzen, um eine vollständige Erfassung aller Geschäfte zu garantieren und daraus ein alle Daten umfassendes Berichtswesen zu generieren.

(4) Der RH hielt fest, dass am 3. August 2012 sowohl die Mitglieder des Finanzbeirats als auch der Leiter der Finanzabteilung vom Mitarbeiter des Budgetreferats zwei Aufstellungen erhalten hatten (Monatsbericht des Finanzdienstleisters und Übersicht Derivatgeschäfte pro Kreditinstitut), die sich sowohl hinsichtlich der Anzahl der Kontrahenten (13 gegenüber 26) als auch hinsichtlich der Anzahl der Derivatgeschäfte (63 gegenüber 246) deutlich unterschieden. Nach Ansicht des RH hätten diese offensichtlichen Unstimmigkeiten daher schon Anfang August 2012 einer Klärung zugeführt werden müssen. Der RH vermisste die unverzügliche Reaktion des Leiters der Finanzabteilung und der Mitglieder des Finanzbeirats.

- 28.1 Das Budgetreferat selbst erstellte keine regelmäßigen Berichte oder Auswertungen, die z.B. als Entscheidungsgrundlage für das Finanzmanagement herangezogen werden konnten oder als Managementinformation dienten. Berichte an den zuständigen Finanzreferenten erfolgten oftmals in mündlicher Form bzw. waren nicht schriftlich protokolliert. Ein standardisiertes Berichtswesen an den Finanzreferenten bestand nicht. Ebenfalls nicht dokumentiert war, inwieweit die Protokolle des Finanzbeirats dem verantwortlichen Finanzreferenten übermittelt wurden bzw. ob diese von ihm angefordert wurden.
- 28.2 Der RH kritisierte, dass es zwar monatliche Portfolioberichte durch den Finanzdienstleister an die Finanzabteilung gab, aber kein standardisiertes schriftliches Berichtswesen an den Finanzreferenten eingerichtet war und keine schriftlichen Anforderungen auch seinerseits dokumentiert waren.



Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Er empfahl dem Land Salzburg, vom Controlling regelmäßige standardisierte Berichte erstellen zu lassen, um eine Basis für fundierte und situationsgerechte Entscheidungen im Finanzmanagement zu schaffen. Mit dem Berichtswesen sollte sichergestellt werden, dass die relevanten Entscheidungsträger (Finanzreferent, Führungskräfte) über alle für die Planung, Kontrolle und Steuerung der Finanzgeschäfte erforderlichen Informationen zeitgerecht und im erforderlichen Umfang verfügen. Der RH empfahl zudem, auch den Landtag – regelmäßig, jedenfalls aber in der Anlage zum jeweiligen Rechnungsabschluss – über Anzahl, Art und Ergebnis der getätigten Finanzgeschäfte (insbesondere der Derivatengeschäfte) zu informieren (siehe auch TZ 41).

Interne Revision

29.1 (1) Die Interne Revision im Land Salzburg war als Referat beim Büro des Landesamtsdirektors angesiedelt, diesem als unabhängige Stabstelle direkt unterstellt und bestand neben der Referatsleitung aus zwei weiteren Mitarbeitern. Fachvorgesetzter der Internen Revision war der direkt dem Landesamtsdirektor unterstellte Fachreferent für besondere Aufgaben.

In einem Erlass des Landesamtsdirektors für den Inneren Dienst vom 12. Mai 1997 waren für die Interne Revision u.a. folgende Aufgaben festgelegt:

- die Prüfung der Effizienz, Effektivität, Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung unter Beachtung der Gesetzmäßigkeit sowie
- die Mitwirkung bei der Erstellung von Organisationsvorschriften und bei wichtigen Organisationsvorhaben.

Die Kontrolle der Gebarung und des Rechnungswesens waren in diesem Erlass von den Aufgaben der Internen Revision ausdrücklich ausgenommen. Daraus leitete die Interne Revision auch die Unzuständigkeit für die Kontrolle des Finanzmanagements ab.

(2) Die Interne Revision prüfte weder das Finanzmanagement des Landes Salzburg noch die Landesbuchhaltung.

29.2 Der RH kritisierte, dass die Interne Revision des Landes Salzburg – entgegen den sonst üblichen Regelungen in der öffentlichen Verwaltung – per Erlass ausdrücklich von der Prüfung der Gebarung und des Rechnungswesens ausgenommen war und dies in der Folge auf das gesamte Finanzmanagement ausgeweitet wurde. Dies führte

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

zu Kontrolllücken in finanziell relevanten Bereichen, die dazu geeignet waren, fehlerhaftes, unwirtschaftliches Handeln bzw. in letzter Konsequenz strafrechtlich relevante Sachverhalte nicht zu entdecken. Der RH hatte bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass eine Interne Revision eine prozessunabhängige und führungsnahe Kontrollinstanz darstellen sollte (siehe dazu z.B. für den Bundesbereich den RH-Bericht „Einrichtung der Internen Revision“, Reihe Bund 2003/2 sowie Bund 2013/2), und ihre besondere Bedeutung für eine finanziell geordnete Verwaltungsführung unterstrichen. Nach Ansicht des RH hat eine Interne Revision als internes Kontrollorgan insbesondere die Ordnungsmäßigkeit des Handelns und die Effizienz der Aufgabenerfüllung der Organisationseinheit zu überprüfen, die Gebarungssicherheit sowie insbesondere die Wirksamkeit des IKS zu überwachen, Missstände aufzuzeigen und dadurch zur Vermeidung doloser Handlungen beizutragen und Abhilfemaßnahmen vorzuschlagen.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, zur Schließung von Kontrolllücken die Kontrollkompetenz der Internen Revision auf alle gebärungsrelevanten Bereiche und insbesondere auf das Rechnungswesen auszuweiten. Davon sollten auch die Überprüfung der internen Kontrollverfahren und die Wirksamkeit des Risikomanagements umfasst sein.

Der RH empfahl im Hinblick auf die Präventionswirkung und zur Risikominimierung, die Interne Revision als wesentlichstes internes Kontrollorgan zur regelmäßigen Überprüfung der Bereiche mit hohem finanziellem Risiko zu implementieren. Er empfahl weiters, dass die Leiter der zuständigen Organisationseinheiten die Berichte der Internen Revision nachweislich zur Kenntnis nehmen, eine Stellungnahme zu Feststellungen bzw. Kritiken der Internen Revision abgeben und allfällige Verbesserungsmaßnahmen dokumentieren. Die Umsetzung der Maßnahmen sollte durch ein Monitoring transparent dargestellt werden, um so den Kontrollkreislauf durchgängig abzubilden.

Der RH empfahl auch, die Interne Revision im Hinblick auf die aus den laufenden Entwicklungen gewonnenen Erkenntnisse nach Möglichkeit führungsnahe (Landeshauptmann) einzurichten, wobei Landesspezifika zu berücksichtigen wären, sowie die Handlungsfähigkeit der Internen Revision durch entsprechend qualifiziertes Personal sicherzustellen.



- 29.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg leite der Landesamtsdirektor den Inneren Dienst des Amtes der Landesregierung und überwache hiebei die Geschäftsführung der Abteilungen dieses Amtes und Sorge für die Einheitlichkeit ihrer Amtsführung.*

Für eine Interne Revision bzw. Innenrevision gebe es im Land Salzburg keine gesonderten gesetzlichen Vorgaben. Bei der Internen Revision in der Landesverwaltung handle es sich somit um eine im Rahmen der Belange des Inneren Dienstes zur Unterstützung des Landesamtsdirektors tätige Funktion für Inspektionszwecke. Vorgaben hinsichtlich Aufgaben und Tätigkeiten der Internen Revision, die über den Bereich des Inneren Dienstes hinausgingen, hätten daher keine gesetzliche Grundlage gefunden. Die Geschäftseinteilung des Amtes der Landesregierung nenne im Aufgabenkatalog des Referates 0/01: Büro des Landesamtsdirektors, unter Interne Revision die Prüfung der Verwaltung auf Gesetzmäßigkeit, Effizienz und Effektivität sowie auf Einhaltung der innerdienstlichen Vorschriften, weiters von Projekten; außerdem die Entwicklung von Verbesserungsvorschlägen aus dieser Tätigkeit. Neben der Regelung in der Erlass-Sammlung „Innerer Dienst“ bestehe auch ein Konzept für die Interne Revision aus 1996 betreffend Grundlagen, Organisation, Aufgaben und Tätigkeit. Beide Vorschriften seien durch den Landeshauptmann als Vorstand des Amtes der Landesregierung genehmigt worden. Zur Prüfung der Effizienz, Effektivität, Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung unter Beachtung der Gesetzmäßigkeit lege das Konzept fest, dass die Gesetzmäßigkeit außerhalb des formellen und organisatorischen Bereichs nur im Rahmen der Prüfung auf Effizienz und Effektivität mit wahrzunehmen sei und nicht in Art einer Fachaufsicht zu erfolgen habe; diese Rechtmäßigkeit und fachliche Richtigkeit stelle daher keinen eigenen Prüfungsansatz dar. Dementsprechend bestimme daher der Erlass, dass die Fachaufsicht keine Aufgabe der Internen Revision sei.

Für die Aufgaben der Gebarungskontrolle des Landes sei neben dem RH der LRH eingerichtet. Deshalb sei es – auch im Hinblick auf die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit – nur konsequent, wenn die Tätigkeit der Internen Revision erlassmäßig auf den Bereich des inneren Dienstes beschränkt sei. Daher prüfe die Interne Revision weder in den Aufgabenbereich des RH und des LRH fallende Belange noch die fachlichen Agenden im Rahmen der Finanzabteilung.

Angesichts der schon Jahrzehnte laufenden Bestrebungen des Landes, die Kosten der Landesverwaltung nachhaltig zu minimieren, wäre es äußerst kontraproduktiv, neben den verfassungsgemäß für

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

die Prüfung der Gebarung des Landes zuständigen Rechnungshöfen einer amtsinternen Revision, die in ihrer Ausstattung auf die Belange des inneren Dienstes zugeschnitten sei, zusätzlich auch die Prüfung aller Finanzagenden des Landes zu übertragen. Aus interner Revisionssicht wären zudem die ihr zugedachten Aufgaben betreffend die Landesfinanzen zweckmäßigerweise einem umfassenden, außerhalb der Finanzabteilung eingerichteten „(Finanz-)Controlling“ zu übertragen, das seinerseits durch die Rechnungshöfe geprüft werden könnte.

Erlassungsgemäß seien schriftliche Berichte der Internen Revision vor der Vorlage an den Landesamtsdirektor mit dem jeweiligen Leiter der geprüften Verwaltungseinheit zu besprechen. Nach dem Konzept für die Interne Revision seien die dabei abgegebenen Stellungnahmen in den Berichten zu berücksichtigen oder diesen beizuschließen.

Im Zusammenhang mit der vom RH geäußerten Kritik sei jedoch schon eine erste Änderung der Zuständigkeiten der Internen Revision durch Änderung des Erlasses 1.25 – Interne Revision umgesetzt worden: Die Interne Revision sei ab sofort auch befugt, das Vorhandensein einer ausreichenden dienststelleninternen Dienst- und Fachaufsicht (Verwaltungscontrolling) in den Dienststellen zu prüfen. Durch die gewählte Formulierung im Erlass sei auch klargestellt, dass die Dienststellenleiter wie bisher im jeweiligen Zuständigkeitsbereich die Dienst- und Fachaufsicht zu organisieren und auch wahrzunehmen hätten. Die bisherige generelle Ausnahme für den Finanzbereich sei entfallen, der konkrete Befugnisumfang werde durch die Landesregierung festzulegen sein. Die eingerichtete Arbeitsgruppe „Neustrukturierung des Finanzbereichs“ setze sich bereits mit einem Vorschlag zur Neugestaltung der Internen Revision auseinander. Der Fokus der Arbeitsgruppe werde neben der Sicherstellung einer lückenlosen Kontrollsystematik auch auf der künftigen organisatorischen Eingliederung der Internen Revision liegen. Neben der Überprüfung der Einhaltung der für die Verwaltung maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften, unter Beachtung der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit, werde auch die Prüfung, Beurteilung und Verbesserung der Prozesse einen wesentlichen Aufgabenbereich einer Internen Revision „NEU“ darzustellen haben.

- 29.4 Der RH entgegnete dem Land Salzburg, dass sich der Aufgaben- und Tätigkeitsbereich der Internen Revision nicht auf den Bereich des Inneren Dienstes beschränken, sondern die gesamte Landesverwaltung abdecken sollte. Die Interne Revision sollte dabei als Teil des verwaltungsinternen Überwachungssystems prozessunabhängige Überwachungshandlungen setzen. Durch einen systematischen und zielgerichteten Ansatz sollte sie die Effektivität des Risikomanage-



ments, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse sowie von Supportprozessen prüfen und bewerten. Eine wesentliche Aufgabe der Internen Revision ist dabei die Analyse und Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit, Funktionssicherheit und Wirksamkeit des IKS (Ermittlung von Stärken und Schwächen, Identifikation von Risiken) und die Erarbeitung von Vorschlägen zur Beseitigung von aufgefundenen Schwachstellen und Sicherheitslücken.

Der RH hielt fest, dass auch für die bisher nicht von der Internen Revision überprüften Bereiche künftig die Berichte der Internen Revision nachweislich dem Leiter der zuständigen Organisationseinheit zur Kenntnis gebracht werden sollten und dieser zu den Feststellungen bzw. Kritiken der Internen Revision eine Stellungnahme abgeben und allfällige Verbesserungsmaßnahmen dokumentieren sollte. Darüber hinaus wären die Berichte nicht nur dem Landesamtsdirektor vorzulegen, sondern auch an die jeweils zuständigen Mitglieder der Landesregierung und dem Landeshauptmann zu übermitteln.

Als Teil des internen Überwachungssystems sollte die Interne Revision aufgrund ihres Fachwissens und ihrer Detailkenntnisse in Bezug auf die Landesverwaltung eine kontinuierliche Begleitung und Evaluierung von verwaltungsinternen Optimierungsprozessen gewährleisten und in Bezug auf das IKS dessen Effektivität und Effizienz bewerten sowie kontinuierliche Verbesserungsprozesse initiieren. Der RH als externe prozessunabhängige Prüfeinrichtung führt dagegen ex post Gebarungsüberprüfungen durch und baut dabei im Anlassfall auf den Ergebnissen der Internen Revision auf. Interne Revisionen und die Rechnungshöfe (RH und LRH) haben somit als interne und externe Prüforgane unterschiedliche Aufgaben im Rahmen des Überwachungssystems wahrzunehmen. Der RH teilte in diesem Zusammenhang nicht die Auffassung des Landes Salzburg in dessen Stellungnahme, wonach die Interne Revision weder Prüfungen von in den Aufgabenbereich des RH und des LRH fallenden Belangen noch betreffend die fachlichen Agenden im Rahmen der Finanzabteilung wahrnehme. Dies würde ausgehend von der umfassenden Prüfkompetenz des RH im Länderbereich (Art. 127 B-VG) in letzter Konsequenz bedeuten, dass die Interne Revision im Bereich der Landesverwaltung keine Prüfungen durchzuführen hätte.

In Zusammenhang mit den Rollen und Verantwortlichkeiten im Kontrollsystem verwies der RH auch auf seine Ausführungen zu TZ 11.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Der RH wies weiters darauf hin, dass die Fachaufsicht im Zuständigkeitsbereich der jeweiligen Dienststellenleiter keine Aufgabe der Internen Revision darstellt und weiterhin vom jeweiligen Fachvorgesetzten auszuüben ist. Die Wahrnehmung dieser Fachaufsicht durch den Vorgesetzten sollte jedoch von den Überprüfungen durch die Interne Revision umfasst sein.

Der RH verblieb bei seiner Meinung, dass der Aufgabenbereich der Internen Revision auch die Landesfinanzen umfassen sollte und nicht an das außerhalb der Finanzabteilung eingerichtete Controlling zu übertragen ist. Auf eine strikte organisatorische Trennung der Tätigkeitsbereiche von Interner Revision als interne prozessunabhängige nachgängige Kontrolle und Controlling als Planungs-, Steuerungs- und Informationseinheit wäre zu achten.

Prüfung des Rechnungsabschlusses durch den LRH

30.1 (1) Gemäß Art. 18 Landesrechnungsgesetz¹⁸ i.V.m. § 6 Abs. 1 lit. a Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993¹⁹ verfasst die Landesregierung für das abgelaufene Haushaltsjahr den Rechnungsabschluss und legt diesen dem LRH zur Überprüfung vor.

Der LRH Salzburg überprüfte die Gebarung des Landes und legte gemäß § 10 Abs. 1a Landesrechnungshofgesetz 1993 dem Landtag Berichte über die Überprüfung des Rechnungsabschlusses des Landes vor.

(2) Spezifische gesetzliche Regelungen über den Ablauf, Inhalt und Umfang der Prüfung des Rechnungsabschlusses durch den LRH gab es nicht. Im Bericht zur Überprüfung des Rechnungsabschlusses 2011 hielt der LRH fest: *„Die Prüfung umfasste vor allem die Feststellung des Kassenbestandes sowie die Vollständigkeit und Richtigkeit der Haushaltsrechnung und der Nachweise. Weiters prüfte der LRH, ob die Gebarung im Einklang mit dem Voranschlag (VA) abgewickelt und ob VA und RA in Übereinstimmung mit den Vorschriften der VRV und den sonstigen finanzrechtlich relevanten Bestimmungen erstellt wurden.“* Im Prüfbericht kam der LRH zu folgendem Prüfungsurteil: *„Die Prüfung des LRH ergab, dass die Buchführung und der Rechnungsabschluss 2011 ordnungsgemäß erfolgten.“*

¹⁸ LGBl. Nr. 74/1931 (i.d.F. LGBl. Nr. 18/1951); Landesrechnungsgesetz vom Jahre 1930

¹⁹ LGBl. Nr. 35/1993 (i.d.F. LGBl. Nr. 85/2012); Salzburger Landesrechnungshofgesetz 1993

(3) Der LRH führte die Überprüfung des Rechnungsabschlusses nicht nach nationalen und internationalen Prüfungsstandards und Richtlinien durch. Die Prüfung beschränkte sich auf eine Analyse wesentlicher Positionen des Rechnungsabschlusses. Für die Überprüfung des Nachweises des Geldbestandes forderte der LRH Kopien von Kontoauszügen und eine Auflistung der Bankkonten von der Landesbuchhaltung an. Der LRH holte keine externen Bestätigungen von Kreditinstituten, Debitoren oder Kreditoren ein. Dies trug auch dazu bei, dass der LRH schwerwiegende Mängel in den Abschlussrechnungen bzw. in den Nachweisen sowie die Nichteinhaltung einschlägiger gesetzlicher Vorschriften nicht feststellte.

(4) Im Rahmen der stichprobenhaften Überprüfungen der Darstellung des Finanzmanagements des Landes Salzburg im Rechnungsabschluss und in den Nachweisen stellte der RH im Rahmen seiner Gebarungüberprüfung beispielsweise folgende Mängel fest:

- Eine Überprüfung des Nachweises über den Schuldenstand und Schuldendienst im Jahr 2011 durch den RH zeigte, dass die im Rechnungsabschluss ausgewiesenen Darlehen mit der Republik Österreich zum 31. Dezember 2011 nicht der tatsächlichen Höhe der Verbindlichkeiten des Landes gegenüber der Republik Österreich entsprachen (siehe TZ 44).
- Im Teilabschnitt 1/95000 Schuldenmanagement des Rechnungsabschlusses 2011 des Landes Salzburg (ohne Landeswohnbaufonds) wurde auf der Post „6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ ein Saldo von rd. 21,4 Mio. EUR ausgewiesen. Tatsächlich standen auf dieser Ausgabenpost Ausgaben in Höhe von rd. 271,9 Mio. EUR Einnahmen in Höhe von rd. 250,5 Mio. EUR gegenüber. Die laufende Verbuchung von Einzahlungen auf einer Ausgabenpost widersprach dem Prinzip der Bruttoverrechnung gemäß § 12 Abs. 1 VRV.²⁰ Durch die Vorgehensweise, lediglich die Salden auszuweisen, konnte auch der gesetzlich festgelegte Ausgabenrahmen von 29,8 Mio. EUR für das Jahr 2011 umgangen werden (siehe TZ 39).
- Zahlreiche Guthaben, Kredite und Darlehen sowie Wertpapierbestände bei Kreditinstituten waren in den Büchern des Landes Salzburg nicht erfasst, wodurch Vermögens- und Schuldenstände des Landes unvollständig dargestellt wurden (siehe TZ 41).

²⁰ BGBl. Nr. 787/1996 (i.d.F. BGBl. II Nr. 118/2007): Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, der Gemeinden und von Gemeindeverbänden geregelt werden (Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 – VRV 1997)

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

- In der durchlaufenden Gebarung wurden Geschäftsfälle voranschlagsunwirksam verbucht, obwohl sie tatsächlich voranschlagswirksam hätten erfasst werden müssen (siehe TZ 40).

30.2 Um künftig bestehende Mängel in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg aufzeigen zu können, empfahl der RH dem Land Salzburg, analog zur Regelung des § 117 Abs. 1 Bundeshaushaltsgesetz 2013²¹ (BHG 2013) die Prüfpflicht des LRH dahingehend zu regeln, dass die Überprüfung der Abschlussrechnung in Übereinstimmung mit fachlich anerkannten Prüfungsrichtlinien und –standards zu erfolgen hat. Dabei wären jedenfalls folgende Mindestmaßnahmen zu berücksichtigen:

- Entwicklung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes,
- Überprüfung der Internen Kontrollsysteme,
- Überprüfung der zahlenmäßigen Richtigkeit des Rechnungsabschlusses mittels stichprobenhafter Belegauswahl,
- Überprüfung der Vollständigkeit durch Einholung von externen Bestätigungen (Kreditinstitute, Debitoren und Kreditoren).

Buchhaltung

Organisation

31.1 Die Landesbuchhaltung war seit dem Jahr 2006 als Referat 8/04 in die Finanzabteilung eingegliedert²². Die Landesbuchhaltung war davor eine eigenständige Abteilung im Amt der Salzburger Landesregierung gewesen²³. Seit Beginn der Durchführung von Derivatengeschäften im Jahr 2001 durch das Land Salzburg entstand immer wieder Abstimmungsbedarf bezüglich der Aufgabenzuordnung zwischen dem Budgetreferat und der Landesbuchhaltung (bspw. Zuständigkeiten für Dispositionen im Rahmen des Cash-Managements, für Veranlagungen, die Fremdmittelbeschaffung, die Überwachung des Zahlungsvollzugs).

²¹ BGBl. I Nr. 139/2009 (i.d.F. BGBl. I Nr. 62/2012): Bundesgesetz über die Führung des Bundeshaushaltes (Bundeshaushaltsgesetz 2013 – BHG 2013)

²² Die Finanzabteilung umfasste neben dem Referat Landesbuchhaltung und dem Referat Budgetangelegenheiten noch die beiden Referate Allgemeine Finanzangelegenheiten und Zivilrechtsangelegenheiten.

²³ Mit der Änderung der Geschäftseinteilung vom 25. September 2006 erfolgte die Eingliederung der Landesbuchhaltung (vorher in der Abteilung 14) als Referat in die Finanzabteilung. Die Dienstaufsicht über die Landesbuchhaltung wurde dem Leiter der Finanzabteilung per 1. Juni 2005 vom Landesamtsdirektor mittels Amtsverfügung übertragen.



Dem RH wurde vom Leiter der Landesbuchhaltung ein Aktenvermerk über ein im Jahr 2004 zwischen der Finanzabteilung und der Landesbuchhaltung festgelegtes Prozedere vorgelegt. Demnach trug die Landesbuchhaltung für unmittelbar vom Finanzmanagement veranlasste Aufträge keine Verantwortung. Für sämtliche vom Finanzmanagement in Anspruch genommenen Instrumente im Rahmen des Liquiditäts- und Portfoliomanagements bestand für die Landesbuchhaltung nur eine eingeschränkte Prüfpflicht, da es sich bei Umsätzen aus diesen Instrumenten ausschließlich um Innenumsätze des Landes handeln würde. Die Vereinbarung legte weiters fest, dass für die endgültigen Erträge bzw. Aufwendungen die entsprechenden Buchungsfälle nach Maßgabe des Landeshaushaltsgesetzes und der VRV vom Finanzmanagement an die Landesbuchhaltung bekanntzugeben seien.

Die Landesbuchhaltung nahm diese Vereinbarung zum Anlass, bei der Revidierung der Buchungen betreffend sämtliche Geschäftsfälle aus dem Finanzmanagement auf die Vorlage von Originalbelegen zu verzichten.

- 31.2** Der RH kritisierte die weite Auslegung der Vereinbarung zwischen der Finanzabteilung und der Landesbuchhaltung, aufgrund derer Buchungen aus dem Bereich des Finanzmanagements ohne Originalbelege revidiert wurden. Dies widersprach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und stellte eine wesentliche Schwachstelle im IKS des Landes dar. Damit wurde in einem Bereich mit äußerst hohem Risiko die Prüf- bzw. Kontrollmöglichkeit der Buchhaltung eingeschränkt und so ein wesentlicher Kontrollfaktor im IKS wissentlich begrenzt.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, generell keine für einzelne Bereiche geschaffenen Ausnahmen und Einschränkungen der Kontrollverantwortung der Landesbuchhaltung zu regeln. Im Sinne eines umfassenden IKS (Transparenz, Kontrollautomatik und Vier-Augen-Prinzip, Funktionstrennung, Mindestinformation) wäre sicherzustellen, dass die Landesbuchhaltung die ihr zukommenden Aufgaben in der Verrechnung und Nachprüfung für alle Bereiche des Landes Salzburg einheitlich und in vollem Umfang – analog den Bestimmungen des § 124 Abs. 6 BHV – durchführt. Eine inhaltliche Prüfung der Finanzgeschäfte wäre für die Landesbuchhaltung jedoch nicht vorzusehen.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Der RH wies kritisch auf die Unvereinbarkeit der organisatorischen Eingliederung der Landesbuchhaltung in die Finanzabteilung hin und empfahl dem Land Salzburg, die Landesbuchhaltung und die Finanzabteilung organisatorisch zu trennen, um die erforderlichen Rahmenbedingungen für die uneingeschränkte Ausübung der Aufgaben der Landesbuchhaltung zu schaffen.

- 31.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg seien mit einem Regierungsbeschluss aus 2005 durch die Landesregierung strukturelle Änderungen im Amt der Landesregierung beschlossen und in Folge die Landesbuchhaltung im Jahr 2006 an die Finanzabteilung angegliedert worden. Grundlage für diese Maßnahmen sei das Projekt Aufgaben- und Strukturreform 2004 gewesen, mit dem Hintergrund verwaltungsökonomischer Überlegungen und dem Ziel, sparsamer bzw. in flacheren/größeren Organisationsstrukturen zu arbeiten. Mit einstimmigem Beschluss des Salzburger Landtags in seiner Sitzung am 24. April 2013 sei die Landesregierung aufgefordert worden, „eine umfassende Reform und Neustrukturierung der Finanzabteilung unter besonderer Bedachtnahme auf die Aufgaben der Landesbuchhaltung einzuleiten“. In den Überlegungen der durch den Landesamtsdirektor eingerichteten Arbeitsgruppe „Neuorganisation des Finanzbereichs“ werde auch die künftige strukturelle Verankerung einer Buchhaltung einen zentralen Aspekt darstellen. Ziel einer Ausgliederung der Landesbuchhaltung sei jedenfalls eine Stärkung der Eigenständigkeit und damit die Schaffung der strukturellen Voraussetzungen für die ordnungsgemäße Durchführung der Kontrollaufgaben durch die Buchhaltung.*

Belegwesen

- 32.1 (1) In der Gebarungsabwicklung des Landes Salzburg war laut einer internen Prozessbeschreibung eine funktionale Trennung zwischen anweisender und ausführender Stelle vorgesehen. Bei der Abwicklung von Zahlungen erstellten die anweisenden Stellen üblicherweise für zukünftige Zahlungsein- oder -ausgänge im Buchungssystem Empfangs- bzw. Zahlungsaufträge, die anschließend von der Landesbuchhaltung als ausführende Stelle revidiert und durchgeführt wurden.



Die anweisenden Stellen waren dabei u.a. für folgende Kontrollschritte verantwortlich:

- Bestätigung der sachlichen Richtigkeit der Leistungserbringung,
- Überprüfung der Glaubwürdigkeit und Echtheit der Originalunterlagen und Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit.

Die anweisenden Stellen hatten nach der Erfassung der Geschäftsfälle im Buchhaltungssystem und Durchführung der Kontrollschritte die Originalbelege an die Landesbuchhaltung weiterzugeben, wo diese revidiert und zentral abgelegt wurden.

Die Prüfung durch die Landesbuchhaltung umfasste u.a. grundsätzlich die Überprüfung der Kontierung (Haushalt, Ansatz, Post und Rechnungsjahr) sowie die Übereinstimmung der Angaben der im Buchhaltungssystem angelegten Empfangs- bzw. Zahlungsaufträge mit den Originalunterlagen.

(2) Für Geschäftsfälle des Finanzmanagements legte das Budgetreferat der Landesbuchhaltung abweichend von der festgelegten Vorgehensweise keine Originalbelege vor. Als Ersatz für die Originalunterlagen erstellte das Budgetreferat Eigenbelege, die den Zahlungsbetrag, die Kontierung, den Zahlungsempfänger, den Zahlungsgrund und das Datum der Zahlungsdurchführung bzw. die Fälligkeit umfassten. Teilweise enthielten diese Eigenbelege Berechnungen über die Höhe der Zahlungen (z.B. für Swapgeschäfte oder Barvorlagen). Auf Basis der Informationen der Eigenbelege führte die Landesbuchhaltung Zahlungen durch, ohne dass die vom Budgetreferat angegebenen Informationen mit externen Belegen (z.B. Abrechnungen der Geschäftspartner) abgeglichen wurden. Für Devisentermingeschäfte übermittelte das Budgetreferat in einzelnen Fällen E-Mail-Bestätigungen der Kreditinstitute über den Vertragsabschluss. Bei Einnahmenbuchungen führte die Landesbuchhaltung teilweise auch Revidierungen ohne Belege durch. Die Buchhaltung glich dann lediglich die vom Budgetreferat im System eingegebenen Beträge mit Gutschriften auf den von der Landesbuchhaltung verwalteten Bankkonten des Landes Salzburg ab. Sie überprüfte jedoch nicht die Übereinstimmung der verbuchten Geschäftsfälle mit den Originalbelegen.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Das folgende Beispiel zeigt diese Verbuchungspraxis:

Das Land Salzburg stellte dem Salzburger Landeswohnbaufonds unter dem Titel „Zinsenabrechnung des Jahres 2009“ einen Betrag von 2,7 Mio. EUR in Rechnung und führte dazu die in der folgenden Tabelle angeführten Buchungen durch. Als Grundlage für diese Buchungen diente ein vom Budgetreferat erstellter Eigenbeleg; ein Originalbeleg zur Nachvollziehbarkeit der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit fehlte.

Tabelle 3: Buchungen zur Zinsenabrechnung 2009 zwischen Land Salzburg und dem Salzburger Landeswohnbaufonds

Konto	Bezeichnung	Ausgabe	Einnahme	voranschlagsunwirksame Gebarung
1/482008 6570	Geldverkehrsspesen Landeswohnbaufonds	2.700		
2706 003	Devisentermingeschäfte			2.000
2/950005 8292 002	Erträge aus Schuldenmanagement Landeswohnbaufonds		380	
1/910008 6570 004	Finanzmanagement Landeswohnbaufonds		320	

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; Landesbuchhaltung

- a) Das Konto²⁴ des Landeswohnbaufonds „1/482008 6570 Geldverkehrsspesen–Landeswohnbaufonds“ wurde mit einer Ausgabe von 2,7 Mio. EUR belastet.
- b) Ein Teilbetrag von 2,0 Mio. EUR wurde dem Konto „2706 003 Devisentermingeschäfte“ in der voranschlagsunwirksamen Gebarung gutgeschrieben.
- c) Ein Teilbetrag von 380.000 EUR wurde dem Landeshaushalt am Konto „2/950005 8292 002 Erträge aus Schuldenmanagement Landeswohnbaufonds“ gutgeschrieben.
- d) Ein Teilbetrag von 320.000 EUR wurde am Ausgabenkonto des Landes „1/910008 6570 004 Finanzmanagement Landeswohnbaufonds“ als Einnahme (Absetzung) gebucht.

²⁴ Im Folgenden werden im Sinne der besseren Verständlichkeit und der Leserfreundlichkeit die Posten mit der Angabe des jeweiligen Ansatzes als Konto bezeichnet (z.B. Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“).

Mit dieser Transaktion transferierte das Land Salzburg 2,0 Mio. EUR vom Budget des Landeswohnbaufonds in die voranschlagsunwirksame Gebarung (zur weiteren Verwendung am Konto Devisentermingeschäfte), buchte 380.000 EUR als Einnahme im Landeshaushalt und 320.000 EUR als Einnahme auf einem Ausgabenkonto des Landeshaushalts, um so die Summe der Ausgaben nicht mehr in voller Höhe auszuweisen (Absetzung).

- 32.2 Der RH kritisierte, dass die Landesbuchhaltung eine Revidierung von Zahlungs- oder Empfangsaufträgen des Budgetreferats ohne Belege oder lediglich anhand von Eigenbelegen durchführte. Diese in der Praxis absolut unübliche Vorgangsweise stellte einen entscheidenden Schwachpunkt im IKS des Landes Salzburg dar, der sich stark risikoe erhöhend auswirkte. Diese Vorgangsweise trug zur völligen Intransparenz des Buchhaltungssystems bei und ist ein Grund für die nunmehr nicht mögliche Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Auflösung der Finanzgeschäfte (siehe TZ 49). Dies widersprach einem wesentlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (Prinzip der Nachvollziehbarkeit), so dass der Zusammenhang zwischen den Geschäftsfällen und deren buchmäßiger Erfassung nicht hergestellt werden konnte.²⁵ Die in dieser Form vorgenommene Revidierung diente lediglich technischen Zwecken, nämlich der Freigabe von Zahlungen, und war nicht für eine ordnungsgemäße Kontrolle geeignet. Die Informationen aus den Eigenbelegen waren nicht ausreichend, um die Richtigkeit der Kontierung der Zahlungen und damit die Einhaltung haushaltsrechtlicher Vorschriften sicherzustellen, weil sie keine vollständigen Informationen über die zu buchenden Geschäftsfälle gaben.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, sämtliche Geschäftsfälle des Finanzmanagements mit Originalunterlagen zu belegen und der Landesbuchhaltung zur Überprüfung der Buchungen bzw. zur Durchführung der Zahlungen vorzulegen. Dabei hat die Landesbuchhaltung keine inhaltliche Prüfung durchzuführen, weil die Kontrolle der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit bei der anweisenden Stelle liegt. Jedoch kann nur durch die Vorlage von Originalbelegen sichergestellt werden, dass die Landesbuchhaltung ihre gesetzlich festgelegten Aufgaben ordnungsgemäß erfüllt. Für eine Neuausrichtung des Prüfungsprozesses im Gebarungsvollzug des Landes Salzburg wies der RH auf die diesbezüglichen Bestimmungen der §§ 124 ff. BHV 2013²⁶ hin.

²⁵ siehe U. Torggler in Straube, UGB II/RLG § 190 Rz 31 ff.

²⁶ BGBl. II Nr. 266/2010: Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Durchführung des Bundeshaushaltsgesetzes (Bundeshaushaltsverordnung 2013 – BHV 2013)

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

32.3 *Das Land Salzburg teilte in seiner Stellungnahme mit, dass der Landesbuchhaltung nunmehr für sämtliche Geschäftsfälle des Finanzmanagements die erforderlichen Originalbelege zur Überprüfung der Buchungen bzw. Durchführung von Zahlungen vorgelegt würden. Eine Revidierung von Umbuchungen im Rahmen des Finanzmanagements erfolge daher seitens der Landesbuchhaltung auf Basis nachvollziehbarer Belege, so dass sachkundige Dritte sämtliche Umbuchungen inhaltlich und betragsmäßig nachvollziehen könnten. Weiters wies das Land Salzburg auf die Umsetzung der Empfehlungen des RH im Bereich der Einrichtung eines IKS (TZ 13) und auf die Einrichtung einer Arbeitsgruppe zur Neuorganisation des Finanzbereichs (TZ 31) hin.*

33.1 Für die Erstellung des Rechnungsabschlusses war es notwendig, Umbuchungen vorzunehmen. Im Rahmen der jährlichen Abschlussarbeiten führte die Leiterin des Budgetreferats für den Bereich Finanzmanagement zahlreiche Umbuchungen durch. Diese betrafen bspw. den Ausgleich von Bestandskonten der durchlaufenden Gebarung und Buchungen im Zusammenhang mit der Darlehensgebarung.

Für Umbuchungen im Zusammenhang mit der Erstellung des Rechnungsabschlusses in der Landesbuchhaltung lagen nicht immer Belege vor. So konnte die Landesbuchhaltung dem RH für die Verbuchung einer Darlehenstilgung in Höhe von rd. 4,69 Mio. EUR, welche die Leiterin des Budgetreferats am 15. März 2012 im Rahmen der Abschlussarbeiten zum Rechnungsabschluss 2011 durchführte, keinen Beleg vorlegen. Die Revidierung der Buchung durch den Leiter der Landesbuchhaltung erfolgte somit ohne jegliche Unterlagen.

Auch in einem weiteren Fall konnte dem RH für eine Rechnungsabschlussbuchung von rd. 74,9 Mio. EUR am 22. Februar 2011 („Umbuchung Finanzierungen für Landes-Wohnbaufonds 2010“) weder von der Landesbuchhaltung noch von einem Mitarbeiter des Budgetreferats ein Nachweis über Inhalt und Höhe der Buchung vorgelegt werden.

Weiters führte das Budgetreferat im Rahmen des Rechnungsabschlusses 2011 zum Ausgleich des Verrechnungskontos „3670 500 Verbindlichkeiten aus Allgemeinem Erlag Wertpapiergebarung“ eine Umbuchung des offenen Saldos in Höhe von 269.273.356,36 EUR vom Konto „2702 Forderungen Liquiditätsmanagement“ durch, um die offenen Verbindlichkeiten mit den offenen Forderungen auszugleichen. Auch dafür konnte von der Landesbuchhaltung kein



Buchungsbeleg vorgelegt werden, eine Nachprüfbarkeit der Buchung war daher nicht möglich.

- 33.2 Der RH kritisierte, dass für Umbuchungen in Millionenhöhe im Zusammenhang mit der Erstellung des Rechnungsabschlusses in der Landesbuchhaltung nicht lückenlos Belege vorlagen. Dadurch wurde das Belegprinzip, ein wesentlicher Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, nicht eingehalten.

Er empfahl dem Land Salzburg, durch geeignete Regelungen sicherzustellen, dass die Landesbuchhaltung und sachkundige Dritte jederzeit sämtliche Umbuchungen inhaltlich und betragsmäßig nachvollziehen können. Eine Revidierung dieser Umbuchungen durch die Landesbuchhaltung darf ausnahmslos nur auf Basis nachvollziehbarer Belege erfolgen, so dass die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungsabschlusses sichergestellt werden können.

- 33.3 *Das Land Salzburg wies auf seine Stellungnahme zu TZ 13 (Einrichtung eines IKS) und TZ 31 (Revidierung von Geschäftsfällen des Finanzmanagements anhand von Originalbelegen) hin.*

Bankkonten

- 34.1 (1) Bei der Eröffnung von Bankkonten für das Finanzmanagement war die Einbindung der Landesbuchhaltung nicht zwingend vorgesehen. Das Budgetreferat konnte aufgrund der umfassenden Vollmachten (siehe TZ 15) bei Kreditinstituten Konten eröffnen und auch die Zeichnungsberechtigung für diese selbst vergeben. Die Mitarbeiter waren damit in der Lage, Geldbewegungen außerhalb des Erfassungsradius der Landesbuchhaltung durchzuführen. Als Folge davon waren mindestens 300 Bankkonten nicht in der Landesbuchhaltung erfasst, weil die Mitarbeiter der Landesbuchhaltung keine Kenntnis davon erlangten.

Jedoch auch bei Kenntnis von Fremdwährungskonten erfasste die Landesbuchhaltung diese nicht, weil sie nur eine Verrechnung von Euro-Konten vornahm. Sie zog eine Umrechnung der Fremdwährungen in Euro nicht in Erwägung. Teilweise wurden anstelle der Erfassung von Bankkonten eigene Personenkonten angelegt.

Durch die Nichterfassung der Bankkonten waren zahlreiche Geschäftsfälle des Finanzmanagements in der Landesbuchhaltung nicht abgebildet.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

Fremdwährungskonten wurden erst bei Konvertierung auf ein in der Landesbuchhaltung geführtes Euro-Konto im Rechnungswesen des Landes erfasst. Da es sich bei diesen Beträgen meist um Salden mehrerer vorgenommenen Finanzgeschäfte handelte, konnten diese in der Landesbuchhaltung einzelnen Finanzgeschäften nicht mehr zugeordnet werden. Dies führte zu einer intransparenten, nicht nachvollziehbaren Verbuchung.

Beispielsweise konnte die Landesbuchhaltung folgende, vom Budgetreferat der OeBFA als Empfängerkonten für Geldtransfers zwischen der OeBFA und dem Land Salzburg (Zahlungsinstruktion) bekannt gegebene Fremdwährungskonten nicht als dem Land Salzburg zugehörig zuordnen:

Konto Nr.	Kreditinstitut	Bezeichnung	Fremdwährung
815.523	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg, Amt der Salzburger Landesregierung	CHF
10.000.001.529	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	GBP
10.200.000.036	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	GBP
15.000.007.847	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	ZAR
15.000.009.546	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	TRY
15.000.007.289	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	AUD
15.000.007.740	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	AUD
15.000.007.739	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	NZD
15.000.013.215	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	TRY
10.000.002.289	Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	Land Salzburg	NZD
111.007	Oesterreichische Nationalbank	Land Salzburg	CHF

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; OeBFA

Der RH identifizierte aus den bisher eingelangten Bankbriefen (siehe TZ 10) insgesamt rd. 120 Fremdwährungskonten, die nicht in der Landesbuchhaltung erfasst waren. Im Jahr 2012 gab es auf diesen Konten rd. 9,5 Mrd. EUR Soll- bzw. Habenumsätze, die nicht unmittelbar in der Landesbuchhaltung erfasst wurden. Diese Konten wurden demnach bei Erstellung der Kassenabschlüsse nicht berücksichtigt.

(2) Kontoauszüge von Bankkonten, die das Budgetreferat eröffnet hatte, wurden per Post an dieses übersendet und konnten somit nicht von der Landesbuchhaltung überprüft werden bzw. wurden ihrem Zugriff komplett entzogen.

- 34.2** (1) Der RH kritisierte, dass Mitarbeiter außerhalb der Landesbuchhaltung ermächtigt waren, Bankkonten im Namen des Landes zu eröffnen und zu schließen (siehe TZ 15).

Nach Ansicht des RH entstand durch diese nicht sachgerechte Vollmachtserteilung, durch die das Budgetreferat zur Eröffnung von Bankkonten bei Kreditinstituten ermächtigt war, eine Kontrollücke, die es ermöglichte, Konten ohne Wissen und Zugriff der Landesbuchhaltung zu eröffnen und auf diesen zu gestionieren. Dies führte dazu, dass mindestens 300 bestehende Bankkonten im Rechnungswesen des Landes Salzburg nicht erfasst bzw. abgebildet waren. Als Folge davon waren sämtliche Finanzgeschäfte, die auf diesen Bankkonten getätigt wurden, in der Landesbuchhaltung und somit im Landeshaushalt und in den Rechnungsabschlüssen nicht unmittelbar erfasst. Dies war ein weiterer Grund für die nunmehr nicht mögliche Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Auflösung der Finanzgeschäfte.

(2) Der RH kritisierte, dass durch die Nichterfassung von Konten in der Landesbuchhaltung die Vollständigkeit des Rechnungswesens des Landes Salzburg nicht mehr gewährleistet war. Er hob dabei insbesondere die rd. 120 in der Landesbuchhaltung nicht erfassten Fremdwährungskonten mit 9,5 Mrd. EUR Umsatz im Jahr 2012 kritisch hervor.

Er empfahl dem Land Salzburg, die ausschließliche Befugnis zur Eröffnung von Bankkonten (Erteilung einer Vollmacht) an die Landesbuchhaltung zu übertragen und dies entsprechend zu dokumentieren. Dem Leiter der Landesbuchhaltung sollte in diesem Fall die ausschließliche Rolle des Revisors zugeteilt werden, um auch in der Landesbuchhaltung eine Kontrollschleife bei der Eröffnung von Bankkonten einzurichten. Auch die Gewährung von Zeichnungsberechtigungen für Konten sollte keinesfalls von den Vertretungsbefugten selbst, sondern von deren Vorgesetzten unterfertigt werden. Ebenso sollte die Landesbuchhaltung zwingend über die Eröffnung von Wertpapierdepots informiert werden.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

(3) Der RH kritisierte, dass die Kontoauszüge von Bankkonten, die das Budgetreferat eröffnet hatte, teilweise ausschließlich an dieses übersendet wurden. Dadurch entstand eine weitere Möglichkeit, die Existenz dieser Konten und der darauf vorgenommenen Zahlungsflüsse dem Wissen und Zugriff der Landesbuchhaltung zu entziehen.

Der RH empfahl dem Land Salzburg sicherzustellen, dass sämtliche Kontoauszüge von Kreditinstituten, mit denen das Land Salzburg in Geschäftsbeziehungen stand – unabhängig von Inhalt und betreffendem Bereich –, im Original jedenfalls der Landesbuchhaltung zugeleitet werden. Im Rahmen der Erstellung des Rechnungsabschlusses sind die Salden der Buchhaltungskonten für Bankkonten und Wertpapierdepots mit Konto- bzw. Depotauszügen abzustimmen.

34.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg sei nunmehr in den Vollmachten festgelegt, dass Kontoauszüge an die Finanzabteilung, den LRH und die Landesbuchhaltung zu übermitteln seien. Außerdem würden in der Landesbuchhaltung sämtliche Unterlagen und Kontoauszüge zentral gesammelt und archiviert. Weiters gab das Land Salzburg bekannt, dass die Landesbuchhaltung Fremdwährungskonten derzeit gemeinsam mit den anderen der Landesbuchhaltung bisher nicht bekannten Bankkonten in das Rechnungswesen-System des Landes einpflege. Bezüglich der Vorgehensweise zur Eröffnung von Bankkonten verwies das Land Salzburg auf die entsprechende Umsetzung der Empfehlungen des RH zu TZ 15.*

Personenkonten im Finanzmanagement

35.1 (1) In einem Buchhaltungssystem wird für jeden Geschäftspartner ein eindeutig zuordenbares Personenkonto angelegt, das u.a. Informationen über Adresse, Bankverbindung, UID-Nummer oder Sozialversicherungsnummer umfasst.

Im Land Salzburg ordnete die anweisende Stelle im Rahmen der Erstellung eines Zahlungs- oder Empfangsauftrags jeder Zahlung ein Personenkonto zu. Von der anweisenden Stelle neu angelegte Personenkonten für neue Geschäftspartner revidierte die in der Landesbuchhaltung eingerichtete Personenkonten-Prüfstelle. Bei Geschäftsfällen aus dem Finanzmanagement legte das Budgetreferat der Landesbuchhaltung üblicherweise keine Originalbelege vor. Die Landesbuchhaltung revidierte die Personenkonten deshalb auf Basis von Eigenbelegen (siehe TZ 32).

(2) Der RH erhob alle im Jahr 2011 und 2012 bestehenden Personenkonten, die auf Kreditinstitute oder Versicherungen lauteten. Im Zuge dieser Erhebung zeigte sich, dass in zehn Fällen zwei oder mehrere Personenkonten mit gleicher Bezeichnung im Buchhaltungssystem angelegt waren. In einem dieser zehn Fälle gab es fünf Personenkonten mit gleicher Kontenbezeichnung.

- 35.2** (1) Der RH kritisierte, dass die Landesbuchhaltung die Neuanlage von Personenkonten bei Geschäftsfällen im Rahmen des Finanzmanagements lediglich anhand von Eigenbelegen revidierte. Dieses Vorgehensweise stellte keinen zuverlässigen Kontrollschritt im Gebarungsvollzug dar. Der Abgleich von Informationen der Personenkonten mit zuverlässigen externen Belegen stellt einen wichtigen Schritt zur Verringerung des Risikos von Malversationen dar.

Der RH empfahl deshalb dem Land Salzburg, die Revidierung der Neuanlage von Personenkonten künftig ausschließlich auf Basis der Überprüfung von Originalbelegen durchzuführen.

(2) Weiters kritisierte der RH, dass es trotz der zentralen Einrichtung der Personenkonten-Prüfstelle zu Mehrfacherfassungen kam.

Er empfahl dem Land Salzburg die Festlegung von eindeutig zuordenbaren Mussfeldern im Buchhaltungssystem – wie bspw. Firmenbuchnummer, Vereinsregisternummer, UID-Nummer, Gewerberegisternummer oder Sozialversicherungsnummer – für die Neuanlage von Personenkonten, um künftig Mehrfacherfassungen zu vermeiden. Weiters empfahl der RH, eine Bereinigung der doppelt oder mehrfach erfassten Personenkonten durchzuführen.

- 35.3** *Das Land Salzburg teilte mit, dass eine Kontrolle bei Neuanlagen von Personenkonten durch die Personenkonten-Prüfstelle im Zuge der Übermittlung der Anweisungen mittels physischer Originalbelege (Rechnung, Förderungsansuchen, Bescheid) erfolge. Die Verwendung eines eindeutigen Schlüssels für die Vergabe von Personenkonten werde noch geprüft.*

Eine Bereinigung von mehrfach erfassten Personenkonten sei bereits seit Herbst 2012 erfolgt, wobei diese im System farblich gekennzeichnet würden und dann systembedingt nicht mehr verwendet werden könnten.

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

- 35.4 Der RH wies darauf hin, dass erst durch die nunmehrige Verwendung von Originalbelegen bei der Verbuchung von Geschäftsfällen des Finanzmanagements auch die Revidierung der Neuanlage von Personenkonten, welche ausnahmslos basierend auf Originalbelegen erfolgen darf, ordnungsgemäß durchgeführt werden kann.

Der RH bekräftigte seine Empfehlung, für jedes Personenkonto ein eindeutig zuordenbares Mussfeld im Buchhaltungssystem einzuführen, um künftige Mehrfacherfassungen zu vermeiden.

Hinsichtlich der Bereinigung von mehrfach erfassten Personenkonten hielt der RH fest, dass bei einer Auswertung der Personenkonten, die auf Kreditinstitute oder Versicherungen lauteten, im Februar 2013 in zehn Fällen zwei oder mehrere Personenkonten mit gleicher Bezeichnung im Buchhaltungssystem angelegt waren und es in einem dieser zehn Fälle fünf Personenkonten mit gleicher Kontenbezeichnung gab. Er wiederholte deshalb seine Empfehlung, die Bereinigung der mehrfach erfassten Personenkonten auch im Bereich des Finanzmanagements weiter voranzutreiben.

Verbuchung nicht zuordenbarer Zahlungen auf (temporären) Evidenzkonten

- 36.1 (1) Vor Durchführung von Zahlungen erstellten üblicherweise die anweisenden Stellen Empfangs- bzw. Zahlungsaufträge im Buchhaltungssystem. Bei diesen Aufträgen gab die anweisende Stelle den Zahlungsbetrag, den Zahlungsgrund, die Kontierung, die Anschrift sowie die Bankverbindung des jeweiligen Geschäftspartners und die Kontierung der Zahlung in das Buchhaltungssystem ein und gab anschließend den Auftrag für die weitere elektronische Verarbeitung frei. Die Empfangs- und Zahlungsaufträge stellten sicher, dass künftige Kontoeingänge und -ausgänge der Landesbuchhaltung bekannt waren und richtig verbucht werden konnten.

Das Budgetreferat erstellte nicht lückenlos Empfangs- oder Zahlungsaufträge vor Durchführung von Zahlungen. Deshalb konnte die Landesbuchhaltung Gutschriften und Abbuchungen auf Bankkonten teilweise nicht zuweisen. Um die Bankkonten täglich abstimmen zu können, wurden aufgrund der hohen Anzahl an nicht zuordenbaren Zahlungen im Jänner 2010 zwei (temporäre) Evidenzkonten im Buchhaltungssystem eröffnet. Auf diesen erfasste die Landesbuchhaltung alle Bewegungen, für die zum Zeitpunkt der Gutschrift bzw. Belastung kein Empfangs- oder Zahlungsauftrag vorlag.

(2) Die Evidenzkonten wiesen in den Jahren 2010 bis 2012 folgende Umsätze auf²⁷.

Tabelle 5: Umsätze 2010 bis 2012 auf für das Finanzmanagement eingerichteten Evidenzkonten				
	2010	2011	2012 ¹	Veränderung 2010 bis 2012
	in EUR			in %
2700 500 Allgemeiner Vorschuss Wertpapiergebarung (= ungeklärte Auszahlungen)				
Umsätze Soll	665.920.042	349.576.474	2.625.683.577	+ 294
Umsätze Haben	665.920.042	349.576.474	2.595.683.577	+ 290
Saldo Jahresende	0	0	30.000.000	
3670 500 Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung (= ungeklärte Einzahlungen)				
Umsätze Soll	733.426.290	802.194.511	2.920.477.940	+ 298
Umsätze Haben	733.426.290	802.194.511	2.950.477.940	+ 302
Saldo Jahresende	0	0	- 30.000.000	

¹ Stand 8. März 2013 vor Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012

Quellen: Jahre 2010 und 2011 laut Rechnungsabschlüssen und Jahr 2012 laut Buchhaltungssystem des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Die Umsätze auf den beiden Evidenzkonten mit ungeklärten Aus- und Einzahlungen vervierfachten sich im Jahr 2012 gegenüber 2010 nahezu. Im Jahr 2012 waren rd. 2,6 Mrd. EUR an nicht zuordenbaren Auszahlungen sowie rd. 3 Mrd. EUR an nicht zuordenbaren Einzahlungen aus den Geschäftsfällen des Budgetreferats auf den Konten verbucht.

(3) Die Weiterverbuchung der Umsätze erfolgte mit manuell erstellten Empfangs- oder Zahlungsaufträgen oder Umbuchungsaufträgen des Budgetreferats. Weder für die händisch erstellten Belege noch für Umbuchungsaufträge war eine Personenkontoprüfung vorgesehen, weshalb bei dieser nachträglichen Zuordnung von Buchungen ein wesentlicher Kontrollschritt im Buchungsprozess fehlte. Die Überprüfung der Angaben von Personenkonten anhand von Original-

²⁷ Auf dem Konto 2700 500 stellt die Sollbuchung die Verbuchung der nicht zuordenbaren Auszahlung dar. Mit einer Habenbuchung wird das Sammelkonto entlastet und die Auszahlung auf das betroffene Konto (z.B. 65000 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate) weiterverbucht. Auf dem Konto 3670 500 stellt die Habenbuchung die nicht zuordenbare Einzahlung dar. Mit einer Sollbuchung wird das Sammelkonto entlastet und die Einzahlung weiterverbucht (z.B. auf Konto 3400 Darlehensaufnahme).

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

belegen stellt einen wichtigen Schritt zur Verringerung des Risikos von Malversationen dar.

Die Evidenzkonten dienten zur Zwischenverbuchung von Geschäftsfällen, damit die Landesbuchhaltung die Kontostände der Bankkonten zeitnah buchhalterisch abstimmen konnte. Für die weitere Zuordnung der Zahlungen zu Konten der voranschlagswirksamen oder voranschlagsunwirksamen Gebarung war das Budgetreferat verantwortlich.

(4) Die Weiterverbuchung der Zahlungen auf den Evidenzkonten war – wie folgende Beispiele belegen – teilweise betraglich nicht nachvollziehbar, teilweise erfolgte sie mit großer zeitlicher Verzögerung:

a) Eine nicht zuordenbare Lastschrift vom 27. Oktober 2011 in Höhe von 7 Mio. EUR wurde als ungeklärte Auszahlung auf das Konto „2700 500 Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung“ gebucht (Soll-Umsatz). Eine betraglich zuordenbare Weiterverbuchung dieser Lastschrift im Rechnungsjahr 2011 war aus den Buchungen dieses Kontos nicht nachvollziehbar. Stattdessen erfolgte im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten eine pauschale Umbuchung in Höhe von insgesamt 171,9 Mio. EUR mit dem Zahlungsgrund „OeBFA-Zahlungen 2011 und Kontenausgleich“ (Habenumsatz).

b) Dem RH lagen für das Rechnungsjahr 2012 Listen des Budgetreferats vor, die die Zuordnung von Buchungsfällen der beiden Evidenzkonten dokumentierten. In den Listen hatte das Budgetreferat die Buchungen nach Geschäftsfällen erfasst und Konten der voranschlagswirksamen oder voranschlagsunwirksamen Gebarung zugewiesen. Die Listen waren jedoch nicht vollständig gepflegt. Dennoch war auf den beiden Konten im Rechnungsjahr 2012 ersichtlich, dass üblicherweise eine Weiterverbuchung der ursprünglichen Beträge durchgeführt wurde, wodurch sich die Transparenz der Verbuchung deutlich erhöhte. Die Einbuchung von Geschäftsfällen auf den Evidenzkonten durch die Landesbuchhaltung und die Zuordnung auf den Haushaltsansätzen und Konten durch das Budgetreferat erfolgte auch im Jahr 2012 jedoch teilweise erst mit zeitlichen Verzögerungen von bis zu fünf Monaten.

36.2 (1) Der RH kritisierte, dass im Bereich des Finanzmanagements in hohem Ausmaß Zahlungseingänge und –ausgänge auf Bankkonten des Landes Salzburg bestanden, die nicht vorab mittels Empfangs- und Zahlungsaufträgen im Buchhaltungssystem eingepflegt wurden. Die Landesbuchhaltung buchte diese Beträge auf (temporäre) Evidenzkonten. Das Budgetreferat, das für die Zuweisung dieser Zahlungsflüsse verantwortlich war, veranlasste in weiterer Folge teil-



weise Umbuchungen, die nicht belegbar und auch betraglich nicht einem einzelnen Geschäftsfall zuordenbar waren, was gegen das Prinzip der Einzelerfassung von Geschäftsfällen verstieß; damit war die Nachvollziehbarkeit wesentlich beeinträchtigt.²⁸

Teilweise erfolgte die Zuordnung mit erheblichen zeitlichen Verzögerungen, womit das Prinzip der Zeitgerechtigkeit der buchhalterischen Erfassung von Geschäftsfällen und damit auch die Transparenz verletzt wurde.²⁹

Auch diese Vorgangsweisen beeinträchtigen die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Auflösung der Finanzgeschäfte.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, Zahlungseingänge und –ausgänge ausnahmslos vor ihrer Fälligkeit als Zahlungs- oder Empfangsauftrag im Buchhaltungssystem des Landes von der anweisenden Stelle (Budgetreferat) anzulegen, um die Möglichkeit einer lückenlosen Belegkontrolle durch die Landesbuchhaltung sicherzustellen. Vor dem Hintergrund eines transparenten und effizienten Ablaufs des Finanzmanagements verwies der RH auf seine Empfehlung des Aufbaus einer geeigneten Datenbank, welche sämtliche Zahlungsflüsse aus dem Finanzmanagement abbildet (siehe TZ 20).

(2) Der RH wies weiters kritisch darauf hin, dass das hohe Umsatzvolumen auf den beiden 2010 eingerichteten Evidenzkonten für nicht zuordenbare Zahlungsflüsse des Budgetreferats weder von der zuständigen Abteilungsleitung noch der Landesbuchhaltung als unmittelbar mit dem Landeshaushalt befasste Stellen einer Kontrolle bzw. Nachprüfung unterzogen wurde.

36.3 *Das Land Salzburg teilte mit, dass die Landesbuchhaltung die Eingabemöglichkeit von Abbuchungsaufträgen im Buchhaltungssystem im Bereich des Finanzmanagements bereits realisiert habe.*

Resümee

37.1 (1) Wie unter TZ 11 ausgeführt, setzte ein wirksames Kontroll- und Aufsichtsgefüge der öffentlichen Verwaltung das Funktionieren mehrerer Einflussfaktoren voraus. Im Land Salzburg bestanden wesentliche Mängel in der Wahrnehmung der Kontroll- und Aufsichtsverantwortung und es war kein funktionierendes IKS eingerichtet.

²⁸ siehe U. Torgler in Straube, UGB II/RLG § 190 Rz 26

²⁹ ebendort Rz 44

Internes Kontrollsystem im Finanzmanagement des Landes Salzburg

(2) Im Verantwortungsbereich der Entscheidungsträger stellte der RH folgende Mängel fest:

- Ein systematisiertes schriftliches Berichtswesen in Fragen des Finanzmanagements an den Finanzreferenten war nicht eingerichtet; Berichte erfolgten in mündlicher Form und waren nicht protokolliert. Auch etwaige Anforderungen von Berichten durch den Finanzreferenten waren nicht dokumentiert. Dies wäre jedoch entscheidend zur Wahrnehmung der Verantwortung, damit die in seinen Zuständigkeitsbereich fallenden Geschäfte in gesetzmäßiger, zweckmäßiger, wirtschaftlicher und sparsamer Weise besorgt werden. (TZ 28)
- Im Finanzmanagement und in der Landesbuchhaltung war kein wirksames und effizientes IKS eingerichtet, obwohl es zu den Managementaufgaben zählt, ein umfassendes IKS sicherzustellen, welches das Management dabei unterstützt, Risiken zu erfassen, die die Erfüllung der Aufgabenstellung bedrohen. (TZ 13)
- Vollmachten für Mitarbeiter im Bereich des Finanzmanagements waren umfassend an einen unbestimmten Adressatenkreis ausgestellt und weder zeitlich befristet noch betragsmäßig beschränkt; auch die Ausstellung von Untervollmachten war nicht untersagt. (TZ 15)
- Diese Vollmachten erlaubten auch die Eröffnung von Konten im Namen des Landes ohne Einbeziehung der Landesbuchhaltung; dieser entscheidende Schwachpunkt führte letztendlich dazu, dass mindestens 300 Konten in der Buchhaltung nicht erfasst und damit im Rechnungsabschluss nicht berücksichtigt waren. (TZ 34)
- Die Prüfung der Gebarung und des Rechnungswesens sowie in der Folge des gesamten Finanzmanagements war ausdrücklich von der Prüfungszuständigkeit der Internen Revision des Landes Salzburg ausgenommen; dies, obwohl das Management sicherzustellen hätte, dass die Interne Revision umfassend tätig werden kann. (TZ 29)
- Die Interne Revision war organisatorisch unter die Fach- und Dienstaufsicht der Landesamtsdirektion eingegliedert, obwohl eine prozessunabhängige und führungsnahe (beim Landeshauptmann) Einrichtung bzw. unmittelbare Unterstellung unter die Fachaufsicht des Landeshauptmanns besser geeignet wäre, eine wirksame Kontrollinstanz darzustellen. (TZ 29)



- In den Richtlinien für das Finanzmanagement vorgesehene Bewilligungsvorbehalte für den Abschluss von derivativen Instrumenten wurden nicht durchgehend eingehalten. (TZ 22)
- Kontrollen zur Sicherstellung der Vollständigkeit und inhaltlichen Richtigkeit übermittelter Daten für die Erstellung des Monatsberichts durch den externen Finanzdienstleister fanden nicht statt; damit fehlten im Controlling aussagekräftige Grundlagen zur Kontrolle der festgelegten Limits in Bezug auf das Risikocontrolling und zur Steuerung des Finanzierungsportfolios des Landes. (TZ 27)
- Berichte oder Auswertungen als Grundlage für das Finanzmanagement seitens des Budgetreferats wurden nicht regelmäßig erstellt. Die Berichte an den Finanzbeirat basierten auf unvollständigen Datengrundlagen des Budgetreferats; damit hatte der Finanzbeirat keinen umfassenden Überblick über sämtliche abgeschlossene Finanzgeschäfte. (TZ 28)
- Das Krisenmanagement des Landes Salzburg nach Bekanntwerden der Vorfälle Ende 2012 funktionierte nicht. (TZ 9)

(3) Im Verantwortungsbereich der Internen Revision stellte der RH folgende Mängel fest:

- Prüfungen der Gebarung und des Rechnungswesens sowie des gesamten Finanzmanagements fanden aufgrund einer erlassmäßigen Ausnahmebestimmung nicht statt, wodurch fehlerhaftes und unwirtschaftliches Handeln bzw. strafrechtliches Verhalten in finanziell relevanten Bereichen nicht aufgedeckt werden konnten. (TZ 29)

(4) Im Verantwortungsbereich der externen Kontrolle stellte der RH folgende Mängel fest:

- Die Prüfung des LRH ergab, dass die Buchführung und der Rechnungsabschluss 2011 ordnungsmäßig erfolgten, obwohl schwerwiegende Mängel im Rechnungsabschluss vorlagen. (TZ 30)
- Die Überprüfung des Rechnungsabschlusses durch den LRH erfolgte nicht nach nationalen und internationalen Prüfungsstandards und Richtlinien. (TZ 30)

37.2 Die festgestellten Schwachstellen und Kontrolllücken – insbesondere im Bereich des IKS – begünstigten letztendlich jene Vorfälle, die Gegenstand der – beginnend mit Dezember 2012 – parlamentarischen und gerichtlichen Untersuchungen waren.

Der RH wird diese Schwachstellen und Kontrolllücken als Anlass nehmen, seinen Prüfungsschwerpunkt im Jahr 2014 auf Prüfungen des IKS der Gebietskörperschaften zu legen.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Rechtsgrundlagen

38 (1) Grundlage für die Veranschlagung (Budgetierung) und Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben des Landes Salzburg bildeten die Landeshaushaltsverordnung von 1927 (Landeshaushaltsverordnung)³⁰ sowie die VRV.

Den gesetzlichen Rahmen für den Haushaltsvollzug bildete der von der Landesregierung beschlossene Landesvoranschlag für das jeweilige Rechnungsjahr³¹.

(2) Sowohl die Landeshaushaltsverordnung als auch die VRV unterschieden zwischen voranschlagswirksamer und voranschlagsunwirksamer Gebarung:

- Einnahmen und Ausgaben, die endgültig der Gebietskörperschaft zuzurechnen waren und voraussichtlich im Laufe eines Rechnungsjahres fällig wurden, waren zu veranschlagen (§ 27 Landeshaushaltsverordnung bzw. § 2 Abs. 1 VRV) und wurden im Rahmen des Gebarungsvollzugs im Haushalt des Landes verrechnet (voranschlagswirksame Gebarung).
- Einnahmen, die nicht endgültig für die Gebietskörperschaft angenommen wurden, sondern an Dritte weiterzuleiten waren, und Ausgaben, die nicht in Erfüllung von Aufgaben der Gebietskörperschaft, sondern für Rechnung eines Dritten vollzogen wurden, waren gemäß § 36 der Landeshaushaltsverordnung bzw. § 2 Abs. 5 VRV nicht zu veranschlagen (voranschlagsunwirksame oder durchlaufende Gebarung). Im Rechnungsabschluss wurden diese Einnahmen unter dem Titel „Verwahrgelder“ als Ver-

³⁰ LGBl. Nr. 9/1928: Verordnung der Salzburger Landesregierung vom 29. Dezember 1927 betreffend die Führung des Landeshaushaltes und die Rechnungslegung hierüber (Landeshaushaltsverordnung)

³¹ Das Rechnungsjahr entsprach dem Kalenderjahr.



bindlichkeiten dargestellt. Für Dritte getätigte Ausgaben wurden als „Vorschüsse“ bezeichnet und als Forderungen ausgewiesen.

Sowohl die Veranschlagung als auch die Verrechnung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben hatte gemäß Landeshaushaltsverordnung und VRV dem Bruttoprinzip zu folgen. Dies bedeutete, dass Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich in voller Höhe ungekürzt darzustellen waren (§§ 4 und 28 Landeshaushaltsverordnung sowie § 3 Abs. 1 und § 12 Abs. 1 VRV).

Verbuchung in der voranschlagswirksamen Gebarung

39.1 (1) Für Einnahmen und Ausgaben aus Geschäftsfällen des Finanzmanagements des Landes Salzburgs (ohne Fonds) waren in der voranschlagswirksamen Gebarung eigene Haushaltsansätze eingerichtet:

1. auf dem Ausgabenansatz „1/950008 sonstige Sachausgaben, Pflicht“ die Post „6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“,
2. auf dem Einnahmenansatz „2/950005 Allgemeine Deckungsmittel, Laufende Gebarung“ die Post „8292 001 Erträge aus Schuldenmanagement (Derivate)“.

Eine Analyse der gebuchten Umsätze auf dem Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ zeigte, dass in wesentlichem Ausmaß auch Einnahmen unter dem Ausgabenansatz „1/950008 sonstige Sachausgaben, Pflicht“ verbucht wurden. Der RH führte eine Trennung aller gebuchten Umsätze nach Einnahmen und Ausgaben in den Jahren 2001 bis 2012 durch.³²

³² Dabei wurde eine Unschärfe dahingehend in Kauf genommen, dass auch in geringem Ausmaß korrekt verbuchte Gutschriften bzw. Absetzungen z.B. aus Rechnungs-korrekturen in den gebuchten Einnahmen enthalten waren.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im
Rechnungswesen

Diese zeigte folgendes Bild:

Tabelle 6: Entwicklung des Kontos „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ (Landeshaushalt Salzburg)			
Jahr	verbuchte Einnahmen	verbuchte Ausgaben	Ausgaben laut Rechnungsabschluss
		in EUR	
2001	574.267,49	16.373.630,62	15.799.363,13
2002	32.306.743,93	39.842.027,70	7.535.283,77
2003	38.541.135,83	45.744.576,22	7.203.440,39
2004	62.095.546,54	69.894.566,25	7.799.019,71
2005	79.414.533,87	89.008.335,19	9.593.801,32
2006	130.783.502,59	141.622.236,79	10.838.734,20
2007	158.690.182,74	173.345.193,47	14.655.010,73
2008	212.649.710,53	229.901.560,69	17.251.850,16
2009	110.953.276,60	126.077.563,11	15.124.286,51
2010	184.876.089,98	201.791.695,36	16.915.605,38
2011	250.503.773,54	271.894.255,11	21.390.481,57
2012 ¹	450.552.477,23	450.683.591,62	131.114,39

¹ für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten 4. März 2013

Quellen: Einnahmen, Ausgaben (Phase 5) der Jahre 2001 bis 2012 und Jahreserfolg 2012 laut Buchhaltungssystem des Landes Salzburg; Jahreserfolg 2001 bis 2011 gemäß Rechnungsabschlüssen; Zusammenstellung RH

Die Saldierung der Einnahmen und Ausgaben auf dem Ausgabenansatz führte dazu, dass im Rechnungsabschluss nur ein Bruchteil der tatsächlich angefallenen Ausgaben dargestellt wurde.

Inhaltlich betrafen die gebuchten Ausgaben u.a. laufende Auszahlungen für Swapgeschäfte, Devisentermingeschäfte oder Swapaufösungen. Als Einnahmen wurden u.a. Einzahlungen aus Swapgeschäften, Devisentermingeschäften, Optionsprämien, Fremdwährungs-Nettings oder aus Kontoüberstellungen verbucht.

(2) Eine Gegenüberstellung der verbuchten Ausgaben mit den budgetierten Werten des Landesvoranschlags zeigte, dass die verbuchten Ausgaben die veranschlagten seit dem Jahr 2002 jedes Jahr überschritten. Im Jahr 2012 wurde mit einer rund dreizehnfachen Überschreitung der veranschlagten Ausgaben der Höchstwert erreicht.



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im
Rechnungswesen

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Tabelle 7: Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ (nur Landeshaushalt Salzburg) – Vergleich verbuchte Ausgaben mit Voranschlag

Jahr	veranschlagte Ausgaben	verbuchte Ausgaben	Unterschreitung (-)/ Überschreitung (+) der veranschlagten Ausgaben absolut	Unterschreitung (-)/ Überschreitung (+) der veranschlagten Ausgaben
		Beträge in EUR		in %
2001	22.789.256,05	16.373.630,62	- 6.415.625,43	- 28
2002	17.550.800,00	39.842.027,70	22.291.227,70	127
2003	15.485.200,00	45.744.576,22	30.259.376,22	195
2004	16.334.200,00	69.894.566,25	53.560.366,25	328
2005	15.800.100,00	89.008.335,19	73.208.235,19	463
2006	15.031.000,00	141.622.236,79	126.591.236,79	842
2007	17.529.200,00	173.345.193,47	155.815.993,47	889
2008	19.720.000,00	229.901.560,69	210.181.560,69	1.066
2009	21.650.000,00	126.077.563,11	104.427.563,11	482
2010	26.000.000,00	201.791.695,36	175.791.695,36	676
2011	29.800.000,00	271.894.255,11	242.094.255,11	812
2012 ¹	32.607.000,00	450.683.591,62	418.076.591,62	1.282

¹ für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten 4. März 2013

Quellen: Jahreserfolg und Voranschlag laut Buchhaltungssystem des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

39.2 (1) Der RH kritisierte die intransparente Darstellung der Ausgaben im Zusammenhang mit dem Finanzmanagement des Landes Salzburg, indem auf dem Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ auch Einnahmen verbucht wurden. Diese unübliche Verbuchungsweise verstieß gegen einen wesentlichen Grundsatz der Landeshaushaltsverordnung und der VRV, nämlich das Prinzip der Bruttoverrechnung.

Weiters wurde durch die Gegenverrechnung von Einnahmen und Ausgaben das tatsächliche Volumen der Zahlungsflüsse aus Finanzgeschäften intransparent dargestellt. Dadurch war dem Landtag keine volle Transparenz und Entscheidungsmöglichkeit über die Einnahmen und Ausgaben des Landeshaushalts eingeräumt. Diese Vorgangsweisen erreichten in ihrer Gesamtheit ein nicht mehr tolerierbares Ausmaß und führten dazu, dass der Rechnungsabschluss die wahre wirtschaftliche Lage des Landes nicht mehr wiedergab.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

(2) Der RH kritisierte weiters, dass das Land Salzburg seit dem Jahr 2002 – bei einer strengen Einhaltung der Bruttoverrechnung – gegen die Ausgabenobergrenzen des Landesvoranschlags verstieß, weil die auf dem Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ verbuchten Ausgaben die veranschlagten deutlich überschritten. Das hatte zur Folge, dass die erforderliche Budgettransparenz nicht gegeben war. So waren im Voranschlag des Jahres 2011 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate in Höhe von 29,8 Mio. EUR veranschlagt, verbucht wurden allerdings Ausgaben in Höhe von 271,9 Mio. EUR. Die vom Landtag beschlossenen Ausgabenobergrenzen wurden dadurch deutlich überschritten und der Landtag über die wahren finanziellen Auswirkungen der vom Budgetreferat durchgeführten Maßnahmen des Finanzmanagements im Unklaren gelassen.

(3) Der RH empfahl dem Land Salzburg, künftig bei der Veranschlagung und Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben die Regelungen der Landeshaushaltsverordnung und der VRV einzuhalten. Demnach sind alle Einnahmen und Ausgaben brutto zu veranschlagen und zu verrechnen. Nur durch eine ungekürzte Darstellung aller Einnahmen und Ausgaben können ein transparenter Haushaltsvollzug und eine effektive Budgetkontrolle durch den Landtag sichergestellt werden.

Für die Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012 empfahl der RH, die auf dem Konto „1/950008 6500 Ausgaben für Zinsaufwendungen und Derivate“ verbuchten Einnahmen auf dem entsprechenden Einnahmenansatz nach dem Bruttoprinzip darzustellen.

39.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg werde für den Rechnungsabschluss 2012 die im Ansatz 1/950008 6500 dargestellte Gebarung aus dem Finanzmanagement in einer eigenen Beilage aufgegliedert. Ab dem Rechnungsjahr 2013 würden in der voranschlagswirksamen Gebarung auf der Einnahmen- wie auf der Ausgabenseite zwei neue Posten eröffnet, in denen der Saldo aus der Abwicklung des Finanzportfolios netto dargestellt werde. Diese Nettodarstellung werde im Rahmen einer Beilage aufgegliedert und die einzelnen Kategorien (z.B. Swaps, Wertpapiere und Finanzierungen) würden nach Einnahmen und Ausgaben getrennt transparent dargestellt. In einer Novelle zum Landeshaushaltsgesetz solle diese Vorgangsweise auch explizit normiert werden.*

39.4 Der RH wies darauf hin, dass die vom Land Salzburg dargestellte Vorgehensweise, im Rechnungsabschluss des Jahres 2012 die auf einem Ausgabenansatz verbuchten Einnahmen und Ausgaben in einer Bei-



lage brutto darzustellen, zwar die Transparenz der Zahlungsströme aus dem Finanzmanagement erhöht, jedoch durch die Verbuchung von Einnahmen auf einem Ausgabenansatz gegen das Bruttoprinzip der VRV verstößt. Zur geplanten Vorgehensweise ab dem Rechnungsjahr 2013 hielt der RH fest, dass gemäß den Vorschriften der VRV auf einem Einnahmenposten ausschließlich Einnahmen und auf einem Ausgabenposten ausschließlich Ausgaben zu verbuchen sind (Bruttoverrechnung).

Verbuchung in der
voranschlagsunwirk-
samen Gebarung

- 40.1 Das Land Salzburg bildete das Finanzmanagement des Landes auf 16 Konten der voranschlagsunwirksamen Gebarung ab, deren Salden am Jahresende nicht ausgeglichen, sondern auf die Folgejahre übertragen wurden. Dadurch übertrug das Land offene Verbindlichkeiten und Forderungen in Folgejahre, ohne diese in den Nachweisen zum Rechnungsabschluss gesondert auszuweisen.

Auf neun Vorschusskonten stellte das Land Salzburg die im Rahmen des Finanzmanagements entstandenen Forderungen dar, auf sieben Verwahrgeldkonten wies das Land die im Rahmen des Finanzmanagements eingegangenen Verbindlichkeiten aus.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im
Rechnungswesen

Tabelle 8: Konten des Finanzmanagements inkl. Geldbewegungen lt. Rechnungsabschluss 2011					
Konto-UGL	Bezeichnung	Anfangsbestand	Umsatz Soll (AUS)	Umsatz Haben (EIN)	Endbestand
in Mio. EUR					
Vorschüsse (Forderungen):					
2700 500	Allgemeiner Vorschuss Wertpapiergeschäfte	0,0	349,6	349,6	0,0
2702	Liquiditätsmanagement	167,9	433,4	437,6	163,7
2703 020	Konversionsdarlehen/ Wohnbauförderung	247,6	0,0	45,8	201,7
2704	Versorgungs-/ Unterstützungsfonds	465,8	82,3	108,1	439,9
2706 003	Devisentermingeschäfte	31,3	2.328,5	2.343,5	16,3
2706 801	Festgeldveranlagung zu Wohnbaubank	50,0	0,0	50,0	0,0
2730 006	Innere Anleihe 1999	10,9	0,0	0,0	10,9
2760	Landeswohnbaufonds Darlehensweitergabe OeBFA	476,2	53,2	182,0	347,4
2761	Landeswohnbaufonds Darlehensweitergabe andere Banken	20,0	0,0	0,0	20,0
Summe Vorschüsse (Forderungen)		1.469,6	3.247,0	3.516,6	1.200,0
Verwahrgelder (Verbindlichkeiten):					
3660	Landeswohnbaufonds Darlehensweitergabe OeBFA	- 476,2	149,4	0,0	- 326,9
3661	Landeswohnbaufonds Darlehensweitergabe andere Banken	- 20,0	0,0	- 28,1	- 48,1
3670 003	Liquiditätsmanagement	- 667,3	1.324,9	- 1.219,4	- 561,8
3670 006	Rücklagemittel	- 10,9	0,0	0,0	- 10,9
3670 020	Konversionsdarlehen Wohnbauförderung	- 247,5	45,8	0,0	- 201,7
3670 500	Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung	0,0	802,2	802,2	0,0
3670 801	Wohnbaubankfinanzierung	- 50,0	0,0	0,0	- 50,0
Summe Verwahrgelder (Verbindlichkeiten)		- 1.471,9	2.322,2	- 2.049,7	- 1.199,4

Quelle: Amt der Salzburger Landesregierung



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im
Rechnungswesen



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Auf folgenden drei stichprobenweise vom RH überprüften Konten waren Geschäftsfälle verbucht, die tatsächlich voranschlagswirksam hätten verbucht werden müssen:

- 3670 003 Liquiditätsmanagement (Barvorlagen),
- 2702 Liquiditätsmanagement,
- 2706 003 Devisentermingeschäfte.

a) Laut den Buchungstexten verbuchte das Budgetreferat auf dem Konto „3670 003 Liquiditätsmanagement“ u.a. Aufnahmen und Tilgungen von Barvorlagen und Darlehen bei unterschiedlichen Kreditinstituten, Auflösungen von Zinsswaps, Aufnahmen und Tilgungen von Darlehen der Republik Österreich, Zahlungen an Dritte sowie Umbuchungen zwischen dem ordentlichen und außerordentlichen Haushalt.

Das Konto entwickelte sich seit 2001 folgendermaßen:

Tabelle 9: Entwicklung des Kontos „3670 003 Liquiditätsmanagement“			
Jahr	Soll-Umsätze	Haben-Umsätze	Endsaldo
		in EUR	
2001	69.184.538,13	25.798.856,14	0,00
2002	70.000.000,00	70.000.000,00	0,00
2003	134.779.897,43	262.543.301,03	- 127.763.403,60
2004	791.103.295,70	784.252.554,08	- 120.912.661,98
2005	574.211.952,01	702.882.622,66	- 249.583.332,63
2006	712.049.411,14	798.000.880,23	- 335.534.801,72
2007	649.069.151,72	667.713.928,95	- 354.179.578,95
2008	888.601.858,31	1.295.024.137,67	- 760.601.858,31
2009	1.118.174.074,74	1.198.937.228,39	- 841.365.011,96
2010	1.503.500.987,99	1.329.458.170,74	- 667.322.194,71
2011	2.472.604.724,57	2.367.132.153,16	- 561.849.623,30
2012 ¹	1.316.928.035,56	1.721.774.441,50	- 966.696.029,24

¹ Für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten per 30. Jänner 2013.

Quellen: Daten: Auswertung aus Buchhaltungssystem durch Land Salzburg; Zusammenstellung RH

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Der Kontosaldo stieg von 2004 bis 2009 kontinuierlich an. Im Jahr 2009 lag der Stand bei rd. 841,37 Mio. EUR. Für das Jahr 2012 betrug der Wert – vor den Abschlussbuchungen zum Rechnungsabschluss – rd. 966,70 Mio. EUR.

In den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg wurde dieses Konto unter den Verwahrgeldern in der durchlaufenden Gebarung als Verbindlichkeit ausgewiesen, obwohl ein Teil der Umsätze korrekterweise voranschlagswirksam hätte dargestellt werden müssen. Damit waren die Verbindlichkeiten unrichtig dargestellt.

b) Auf dem Konto „2702 Liquiditätsmanagement“ waren laut den Buchungstexten u.a. Einzahlungen und Auszahlungen aus Ausgleichszahlungen, Rückzahlungen von Darlehen, Auflösungen von Swaps, Fremdwährungs-Nettings, Zahlungen aus Devisentermingeschäften, Kassenausgleich, Veranlagungen und Kontoüberstellungen verbucht.

Das Konto entwickelte sich seit 2001 wie folgt:

Tabelle 10: Entwicklung des Kontos „2702 Liquiditätsmanagement“			
Jahr	Soll-Umsätze	Haben-Umsätze	Endsaldo
	in EUR		
2001	259.065.332,53	259.065.332,53	0,00
2002	253.993.258,92	241.467.811,54	12.525.447,38
2003	904.211.497,66	907.814.603,30	8.922.341,74
2004	168.160.237,83	177.082.579,57	0,00
2005	137.098.024,41	137.098.024,41	0,00
2006	309.005.524,24	306.803.450,16	2.202.074,08
2007	218.325.636,90	129.567.372,98	90.960.338,00
2008	834.850.422,04	514.808.210,20	411.002.549,84
2009	669.532.512,98	714.922.654,91	365.612.407,91
2010	831.499.285,36	1.029.183.345,19	167.928.348,08
2011	597.187.060,68	601.375.101,56	163.740.307,20
2012 ¹	348.851.031,49	67.162.060,34	445.429.278,35

¹ Für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten per 30. Jänner 2013.

Quellen: Daten: Auswertung aus Buchhaltungssystem durch Land Salzburg; Zusammenstellung RH



In den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg wurde dieses Konto unter den Vorschüssen in der durchlaufenden Gebarung als Forderung ausgewiesen, obwohl ein Teil der Umsätze korrekterweise voranschlagswirksam hätte dargestellt werden müssen. Damit war die Höhe der Forderungen unrichtig ausgewiesen.

c) Seit dem Jahr 2006 existierte das Konto „2706 003 Devisentermingeschäfte“. Erfasste Geschäftsfälle auf diesem Konto waren laut Buchungstexten u.a. Ein- und Auszahlungen aus Devisentermingeschäften mit Fremdwährungen, Veranlagungen in Fremdwährungen, Zahlungen aus Swaps und Fremdwährungs-Nettings.

Das Konto entwickelte sich seit 2006 folgendermaßen:

Tabelle 11: Entwicklung des Kontos „2706 003 Devisentermingeschäfte“

Jahr	Soll-Umsätze	Haben-Umsätze	Endsaldo
2006	446.551.682,36	444.061.213,62	2.490.468,74
2007	525.269.928,37	527.760.397,11	0,00
2008	1.287.190.890,31	1.223.199.153,52	63.991.736,79
2009	1.832.558.473,40	1.863.850.463,96	32.699.746,23
2010	2.563.951.066,12	2.565.332.491,27	31.318.321,08
2011	2.837.385.757,04	2.852.388.506,84	16.315.571,28
2012 ¹	2.973.602.214,46	2.995.484.534,91	- 5.566.749,17

¹ Für das Jahr 2012 lag noch kein Rechnungsabschluss vor; Stand der Konten per 30. Jänner 2013.

Quellen: Daten: Auswertung aus Buchhaltungssystem durch Land Salzburg; Zusammenstellung RH

Die Umsätze am Konto Devisentermingeschäfte erhöhten sich im Zeitraum 2006 bis 2012 im Soll (Auszahlungen) um 565,9 % und im Haben (Einzahlungen) um 574,6 %.

In den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburgs wurde dieses Konto unter den Vorschüssen in der durchlaufenden Gebarung als Forderung ausgewiesen, obwohl ein Teil der Umsätze korrekterweise voranschlagswirksam hätte dargestellt werden müssen. Damit war die Höhe der Forderungen unrichtig ausgewiesen.

40.2 (1) Der RH kritisierte, dass Umsätze in Höhe mehrerer Milliarden EUR in den Jahren 2001 bis 2012 in der durchlaufenden Gebarung des Landes Salzburg voranschlagsunwirksam dargestellt wurden, obwohl die Zahlungsflüsse tatsächlich voranschlagswirksam hätten verbucht

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

werden müssen. Dies betraf insbesondere Einnahmen und Ausgaben aus Aufnahmen und Tilgungen von Darlehen, Swapauflösungen, Devisentermingeschäften, Veranlagungen und Fremdwährungs-Nettings.

Die Erfassung von tatsächlich voranschlagswirksamen Geschäftsfällen außerhalb des budgetierten Landeshaushalts

- führte zu einer falschen Darstellung der Einnahmen und Ausgaben im Landeshaushalt und ermöglichte damit eine Umgehung der Ausgabenobergrenzen des Landesvoranschlags,
- führte zu einer falschen Darstellung der Forderungen und Verbindlichkeiten in den Nachweisen zum Rechnungsabschluss und gab damit ein falsches Bild über die finanzielle Lage des Landes wieder und
- verstieß gegen das Prinzip der Periodenzuordnung von Einnahmen und Ausgaben.

Durch die voranschlagsunwirksame Darstellung eigentlich voranschlagswirksamer Gebarungsvorgänge wurde die Budgethoheit des Landtags unterlaufen und der Landtag über die wahren finanziellen Entwicklungen insbesondere im Zusammenhang mit den vom Budgetreferat durchgeführten Finanzgeschäften im Unklaren gelassen.

(2) Der RH empfahl dem Land Salzburg, künftig bei der Veranschlagung und Verrechnung die Bestimmungen der Landeshaushaltsverordnung und der VRV einzuhalten: Einnahmen und Ausgaben sind – sofern sie endgültig dem Land Salzburg zuzurechnen sind – in der voranschlagswirksamen Gebarung ungekürzt darzustellen.

Für die Abschlussarbeiten zur Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012 empfahl der RH, die Buchungen der durchlaufenden Gebarung darauf hin zu überprüfen, ob sie voranschlagswirksam oder tatsächlich voranschlagsunwirksam darzustellen sind und dieses sodann richtig auszuweisen.

Der RH empfahl, zusätzlich zu den bestehenden Nachweisen über gegebene Darlehen und Schulden des Landes auch sämtliche offenen Derivatgeschäfte in einem eigenen Nachweis zum Rechnungsabschluss darzustellen. Dieser sollte je offenes Geschäft folgende Informationen enthalten:



- Art des Geschäfts (z.B. Zinsswap, Währungsswap, Option),
- Volumen,
- Laufzeit,
- wesentliche Parameter wie Währungen, Zinssätze etc.,
- gegebenenfalls das bestehende Grundgeschäft mit Beschreibung der Sicherungsbeziehung,
- Wert des Geschäfts per 31. Dezember des jeweiligen Jahres.

40.3 *Laut der zu TZ 39 gleichlautenden Stellungnahme des Landes Salzburg werde für den Rechnungsabschluss 2012 die in Ansatz 1/950008 6500 dargestellte Gebarung aus dem Finanzmanagement in einer eigenen Beilage aufgegliedert. Ab dem Rechnungsjahr 2013 würden in der voranschlagswirksamen Gebarung auf der Einnahmen- wie auf der Ausgabenseite zwei neue Posten eröffnet, in denen der Saldo aus der Abwicklung des Finanzportfolios netto dargestellt werde. Diese Nettodarstellung werde im Rahmen einer Beilage aufgegliedert und die einzelnen Kategorien (z.B. Swaps, Wertpapiere und Finanzierungen) würden nach Einnahmen und Ausgaben getrennt transparent dargestellt. In einer Novelle zum Landeshaushaltsgesetz solle diese Vorgangsweise auch explizit normiert werden.*

40.4 Der RH wies – wie auch schon unter TZ 39 ausgeführt – darauf hin, dass die vom Land Salzburg dargestellte Vorgehensweise, im Rechnungsabschluss des Jahres 2012 die auf einem Ausgabenansatz verbuchten Einnahmen und Ausgaben in einer Beilage brutto darzustellen, zwar die Transparenz der Zahlungsströme aus dem Finanzmanagement erhöht, jedoch durch die Verbuchung von Einnahmen auf einem Ausgabenansatz gegen das Bruttoprinzip der VRV verstößt. Zur geplanten Vorgehensweise ab dem Rechnungsjahr 2013 hielt der RH fest, dass gemäß den Vorschriften der VRV auf einem Einnahmenposten ausschließlich Einnahmen und auf einem Ausgabenposten ausschließlich Ausgaben zu verbuchen sind (Bruttoverrechnung).

Fehlende buchhalterische Erfassung von Geschäftsfällen des Finanzmanagements

41.1 Sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Landes waren buchhalterisch auf eigenen Konten zu erfassen und im Rechnungsabschluss auszuweisen. Vermögenswerte sind bspw. Wertpapierbestände, Veranlagungen oder Bankguthaben. Einzelne Geschäftsfälle werden dabei jeweils auf ein eigenes Konto gebucht. Konten mit gleichem Inhalt werden zusammengefasst und z.B. als Anlagenwertpapiere

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

oder Finanzschulden in der Vermögensübersicht und in diversen Nachweisen des Rechnungsabschlusses dargestellt. Die Zuordnung eines Geschäftsfalles zu einem Konto hatte jeweils durch die anweisende Stelle zu erfolgen.

Der RH stellte fest, dass im Land Salzburg sowohl Vermögenswerte als auch Schulden aus Geschäftsfällen des Finanzmanagements nicht vollständig buchhalterisch auf eigenen Konten erfasst und deshalb auch bisher im Rechnungsabschluss des Landes nicht vollständig und transparent ausgewiesen waren. Die folgenden Beispiele belegen die Unvollständigkeit des Rechnungsabschlusses.

a) Unvollständige Verbuchung von Wertpapieren

Im Rechnungsjahr 2012 waren vor Durchführung der Abschlussarbeiten unter der Position Anlagenwertpapiere zwei Wertpapierdepots in Höhe von insgesamt rd. 1,2 Mio. EUR³³ (Rechnungsabschluss 2011: rd. 1,2 Mio. EUR) buchhalterisch im Rechnungskreis des Landes erfasst. Im Rechnungskreis des Landeswohnbaufonds waren 2011 und 2012 keine Anlagenwertpapiere verbucht.

Laut der von Ithuba Capital AG vorgenommenen Aufstellung der zum 31. Dezember 2012 offenen Finanzgeschäfte verfügte das Land Salzburg tatsächlich über Wertpapiere in Höhe eines Nominalbetrags von rd. 1,424 Mrd. EUR bzw. eines Barwerts von rd. 1,354 Mrd. EUR, von denen jedoch nur Wertpapierbestände in Höhe von rd. 1,2 Mio. EUR buchhalterisch im Rechnungsabschluss erfasst waren.

b) Unvollständige Verbuchung von Verbindlichkeiten

Auf den zu Finanzschulden zusammengefassten Konten waren per 31. Dezember 2012 im Rechnungskreis des Landes Salzburg Verbindlichkeiten in Höhe von rd. 765 Mio. EUR³⁴ (Rechnungsabschluss 2011: rd. 776 Mio. EUR) verbucht. Im Rechnungskreis des Landeswohnbaufonds wurden rd. 605 Mio. EUR³⁵ an Finanzschulden verbucht (Rechnungsabschluss 2011: rd. 605 Mio. EUR).

Laut der von Ithuba Capital AG durchgeführten Zusammenstellung des Portfolios der zum 31. Dezember 2012 offenen Finanzgeschäfte des Landes Salzburg bestanden tatsächlich Verbindlichkeiten in Höhe

³³ Stand 31. Jänner 2013

³⁴ Stand 31. Jänner 2013

³⁵ Stand 31. Jänner 2013

eines Nominalbetrags von insgesamt rd. 3,507 Mrd. EUR³⁶ bzw. einem Barwert von rd. 4,019 Mrd. EUR, von welchen insgesamt beim Land Salzburg und beim Landeswohnbaufonds nur rd. 1,370 Mrd. EUR buchhalterisch erfasst waren.

Tabelle 12: Verbindlichkeiten Land Salzburg und Landeswohnbaufonds zum 31. Dezember 2012	
	in Mio. EUR ¹
Finanzschulden Land Salzburg laut Buchhaltungssystem	765
Finanzschulden Landeswohnbaufonds laut Buchhaltungssystem	605
Summe	1.370
Verbindlichkeiten laut Portfoliozusammenstellung der Ithuba Capital AG	
zu Nominalwerten	3.507
zu Barwerten	4.019

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Amt der Salzburger Landesregierung; Ithuba Capital AG; RH

c) Unvollständige Darstellung von weitergegebenen Darlehen mit der Republik Österreich

Vom Land Salzburg an den Landeswohnbaufonds weitergegebene Darlehen mit der Republik Österreich waren im Rechnungsabschluss des Landes Salzburg nicht durchgehend als Forderung gegenüber dem Landeswohnbaufonds bzw. als Verbindlichkeit gegenüber der Republik Österreich im Nachweis über den Schuldenstand ausgewiesen. Der Ausweis der weitergegebenen Darlehen erfolgte nur in der durchlaufenden Gebarung (siehe TZ 46).

d) Fehlende Erfassung von Bankkonten

Für zahlreiche Bankkonten des Landes waren keine entsprechenden Konten im Buchhaltungssystem erfasst. Als Folge dieser Nichterfassung waren sowohl laufende unterjährige Geschäftsfälle als auch Bankguthaben und –verbindlichkeiten zum Jahresende nicht transparent und vollständig im Rechnungsabschluss dargestellt (siehe TZ 34).

³⁶ inkl. Finanzverbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

e) Verbuchung der „Wohnbaubankfinanzierung“

Im Zuge der stichprobenartigen Überprüfung von bestehenden Darlehensvereinbarungen mit Kreditinstituten zum 31. Dezember 2012 identifizierte der RH neun in den Jahren 2006 bis 2012 bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG aufgenommene Darlehen in Höhe von insgesamt 320 Mio. EUR, für welche das Budgetreferat teilweise kurz nach bzw. teilweise am gleichen Tag nach Zahlungseingang eine Veranlagung in jeweils gleicher Höhe des Darlehens durchführte (sogenannte „Wohnbaubankfinanzierung“). Bei 240 Mio. EUR der insgesamt 320 Mio. EUR verbuchte das Budgetreferat die Zahlungsflüsse aus der Darlehensaufnahme und der Veranlagung saldiert, so dass die aktiven und passiven Vermögenswerte des Landes buchhalterisch nicht vollständig erfasst wurden. Die restlichen 80 Mio. EUR verbuchte das Budgetreferat auf Konten der durchlaufenden Gebarung. Beide Verbuchungsvarianten führten zu einer unvollständigen und intransparenten Darstellung des Geldbestands und des Stands der Finanzschulden des Landes.

- 41.2 Der RH kritisierte, dass Vermögenswerte und Schulden des Landes Salzburg nicht vollständig und transparent in der Buchhaltung erfasst waren. Dies betraf insbesondere Wertpapiere, Bankkonten, Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Einnahmen und Ausgaben aus dem Finanzmanagement. Durch diesen schwerwiegenden Mangel in der Buchhaltung stellten die Zahlen vergangener Rechnungsabschlüsse des Landes kein zuverlässiges Bild der tatsächlichen Vermögenslage des Landes dar. Aufgrund der mangelhaften Verbuchung der Finanzgeschäfte war eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Finanzmanagements der letzten Jahre aus der Landesbuchhaltung nicht möglich.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, im Zuge der Abschlussarbeiten zum Rechnungsabschluss 2012 sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Landes zum 31. Dezember 2012 zu erheben, in der Landesbuchhaltung auf eigenen Konten zu erfassen und transparent darzustellen. Diese Konten sind laufend, insbesondere zum Jahresende, mit externen Bestätigungen wie Konto- oder Depotauszügen sowie mit entsprechenden Gegenkonten bei den Geschäftspartnern wie bspw. dem Landeswohnbaufonds abzustimmen.

41.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg würden für den Rechnungsabschluss 2012 sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Landes buchhalterisch nach folgenden Grundsätzen erfasst:*

a) *Wertpapiere würden in einer Gesamtsumme (aufgeteilt nach Versorgungs- und Unterstützungsfonds und übrige Wertpapiere) im Anlagevermögen gebucht, Basis für die Einbuchung seien die von der Ithuba Capital AG zum 27. Dezember 2012 bewerteten Wertpapiere, damit eine Verbindung zum vom Land Salzburg veröffentlichten Finanzbericht zum 16. Jänner 2013 hergestellt werden könne. Der Nachweis der Wertpapiere erfolge über externe Bestätigungen (Depotauszüge).*

b) *Derivate würden in zwei Summen getrennt nach Optimierungsgeschäften und Zinssicherungsgeschäften eingebucht. Die Einbuchung erfolge auf Basis der von der Ithuba Capital AG zum 27. Dezember 2012 bewerteten Derivate.*

c) *Die Verbindlichkeiten des Landes Salzburg würden auf Basis der im Finanzbericht zum 16. Jänner 2013 veröffentlichten Werte, getrennt nach ordentlichen Schulden des Landes Salzburg, Schulden des Landeswohnbaufonds und außerordentlichen Schulden des Landes Salzburg, verbucht. Der Nachweis der Verbindlichkeiten erfolge mittels einer Excel-Aufstellung.*

41.4 Der RH hielt dem Land Salzburg gegenüber fest, dass sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Landes nicht in Gesamt- oder Teilsommen, sondern jeweils einzeln pro Geschäftsfall einzubuchen sind. Weiters wies der RH darauf hin, dass bei der Darstellung der Vermögenswerte und Schulden besonders auf die Vollständigkeit der Erfassung der Geschäftsfälle zu achten ist.

Der RH bekräftigte darüber hinaus seine Empfehlung, sämtliche Vermögenswerte und Schulden im Zuge der Abschlussarbeiten mit externen Bestätigungen wie Konto- oder Depotauszügen sowie mit entsprechenden Gegenkonten bei den Geschäftspartnern wie bspw. dem Landeswohnbaufonds abzustimmen. In diesem Zusammenhang verwies der RH auf die verspätete Versendung der zweiten Tranche der Bankbriefe im April 2013 (siehe TZ 10). Allfällige daraus gewonnene zusätzliche Erkenntnisse hinsichtlich des Bestands an Wertpapieren, Derivatengeschäften und Verbindlichkeiten wären aus Gründen der Vollständigkeit zu berücksichtigen.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Zur Bewertung der Vermögenswerte hielt der RH fest, dass Wertpapiere und Derivate grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten zu verbuchen sind. Für Geschäftsfälle, für welche zum Zeitpunkt der Erstellung des Rechnungsabschlusses 2012 keine Anschaffungskosten im Nachhinein eruierbar waren, können hilfsmäßig Marktwerte zum Stichtag des Rechnungsabschlusses herangezogen werden. Verbindlichkeiten sind grundsätzlich mit ihrem Rückzahlungsbetrag zum 31. Dezember darzustellen.

Verbuchung von Darlehen zwischen der Republik Österreich und dem Land Salzburg

Stand der Darlehen zwischen der Republik Österreich und dem Land Salzburg per 31. Dezember 2012

- 42 Zum 31. Dezember 2012 waren 51 Darlehen mit der Republik Österreich offen. Die Darlehen wiesen, aufgegliedert nach dem Zuzählungsjahr, die folgenden Nominale bzw. Auszahlungsbeträge auf:

Tabelle 13: Aufgliederung der Darlehen mit der Republik Österreich nach Zuzählungsjahr				
Jahr	Nominale	kumulierte Nominale	Auszahlungsbetrag	kumulierter Stand
	in EUR			
2003	25.000.000,00	25.000.000,00	24.152.903,97	24.152.903,97
2005 ¹	25.000.000,00	50.000.000,00	26.817.106,16	50.970.010,13
2006	115.000.000,00	165.000.000,00	113.926.091,55	164.896.101,68
2007	130.000.000,00	295.000.000,00	126.485.423,13	291.381.524,81
2008	450.000.000,00	745.000.000,00	445.422.163,67	736.803.688,48
2009	195.000.000,00	940.000.000,00	204.198.176,42	941.001.864,90
2010	335.000.000,00	1.275.000.000,00	374.894.095,96	1.315.895.960,86
2011	400.000.000,00	1.675.000.000,00	433.826.758,48	1.749.722.719,34
2012	155.000.000,00	1.830.000.000,00	164.683.569,05	1.914.406.288,39

¹ 2004 keine Zuzählung von Darlehen

Quellen: Daten: Darlehensverträge; Zusammenstellung RH

Österreichische Bundesanleihen wurden durch die OeBFA im Namen und auf Rechnung der Republik Österreich begeben. Einen Teil der Bundesanleihen gab die OeBFA an das Land Salzburg weiter, indem die OeBFA im Namen und auf Rechnung der Republik Österreich mit dem Land Salzburg Darlehensverträge zu den Konditionen der Bundesanleihen abschloss. Zum 31. Dezember 2012 hatten die 51 offenen Darlehen mit der Republik Österreich ein Gesamtnominale in

Höhe von 1,83 Mrd. EUR und einen kumulierten Auszahlungsbetrag in Höhe von rd. 1,91 Mrd. EUR. Die Unterschiede zwischen dem Nominale und dem Auszahlungsbetrag ergaben sich einerseits durch den Unterschied der Marktzinssätze und der festgelegten Nominalzinssätze bei der Begebung bzw. Aufstockung der Anleihen (Agio oder Disagio) und andererseits durch Stückzinsen³⁷.

Verbuchung der Darlehen mit der Republik Österreich im Landeshaushalt Salzburg

43.1 (1) Die Verbuchung der Darlehen mit der Republik Österreich erfolgte auf drei unterschiedliche Arten:

- voranschlagswirksam im Landeshaushalt Salzburg,
- voranschlagsunwirksam in der durchlaufenden Gebarung,
- voranschlagsunwirksam als Weitergabe an den Landeswohnbaufonds Salzburg (ebenfalls in der durchlaufenden Gebarung).

Auf den folgenden vier Konten erfasste das Budgetreferat die tatsächlich erfolgten Einzahlungen in Höhe von 1,892 Mrd. EUR durch die OeBFA:

- voranschlagswirksame Verbuchung auf dem Konto:
 - 3400 OeBFA
- voranschlagsunwirksame Verbuchung in der durchlaufenden Gebarung auf den Konten:
 - 3660 Landes-Wohnbau-Fonds; Darlehen-Aufnahme OeBFA,
 - 3670 003 Liquiditätsmanagement,
 - 3670 500 Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung.

³⁷ Stückzinsen sind aufgelaufene Zinsen, welche zwischen den Zinszahlungsterminen entstehen. Stückzinsen sind vom Käufer dem Verkäufer zeitanteilig zu vergüten.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im
Rechnungswesen

Tabelle 14: Erfassung der Darlehen mit der Republik Österreich					
Jahr	Konto 3400	Konto 3660	Konto 3670 003	Konto 3670 500	Summe
	in EUR				
2003	24.152.903,97	-	-	-	24.152.903,97
2005 ¹	26.817.106,16	-	-	-	26.817.106,16
2006	20.420.226,03	93.505.865,52	-	-	113.926.091,55
2007	28.224.846,58	79.151.888,88	19.108.687,67	-	126.485.423,13
2008	-	222.532.657,09	222.889.506,58	-	445.422.163,67
2009	50.000.000,00	-	145.567.116,43	-	195.567.116,43
2010	111.777.244,80	31.987.178,38	217.685.976,03	-	361.450.399,21
2011	163.085.079,47	-	207.059.803,60	63.681.875,41	433.826.758,48
2012	-	-	164.683.569,05	-	164.683.569,05
Summe²	424.477.407,01	427.177.589,87	976.994.659,36	63.681.875,41	1.892.331.531,65

¹ 2004 keine Zuzählung von Darlehen

² Die Summe stellt nur die Auszahlungsbeträge durch die OeBFA dar.

Quellen: Daten: Rechnungswesen des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Die tatsächlich erfolgten und verbuchten Einzahlungen durch die OeBFA in Höhe von 1,892 Mrd. EUR wichen um rd. 22,07 Mio. EUR von den aus den Darlehensverträgen ermittelten Auszahlungsbeträgen in Höhe von 1,914 Mrd. EUR ab, weil bei einigen Einzahlungen durch die OeBFA diese Auszahlungen aus Swaps bereits abgezogen hatte. Das Budgetreferat erfasste die Einzahlungen als Nettopositionen und verletzte damit das Prinzip der Bruttoerfassung.

(2) Jene Darlehen mit der Republik Österreich, die im Rechnungsabschluss als solche ausgewiesen waren, verbuchte das Budgetreferat auf dem Konto 3400 und dessen Untergliederungen. Der Stand der Darlehen mit der Republik Österreich laut Rechnungsabschluss 2011 belief sich auf rd. 864,27 Mio. EUR und nicht auf die Höhe der kumulierten Nominale von 1.675,00 Mio. EUR. Siehe hierzu auch TZ 44.

(3) Auf dem Konto „3660 Landes-Wohnbau-Fonds; Darlehensaufnahme OeBFA“ erfasste das Budgetreferat Darlehen mit der Republik Österreich in Höhe von 427,2 Mio. EUR, die dem Landeswohnbaufonds zugeordnet wurden. Die Darlehen für den Landeswohnbaufonds forderte das Land Salzburg bei der OeBFA an und reichte sie an den Landeswohnbaufonds weiter, weil dem Landeswohnbaufonds eine direkte Aufnahme verwehrt war. In den Darlehensverträgen mit der Republik



Österreich war jedoch nicht festgehalten, ob Darlehen an den Landeswohnbaufonds weitergegeben wurden (siehe auch TZ 46).

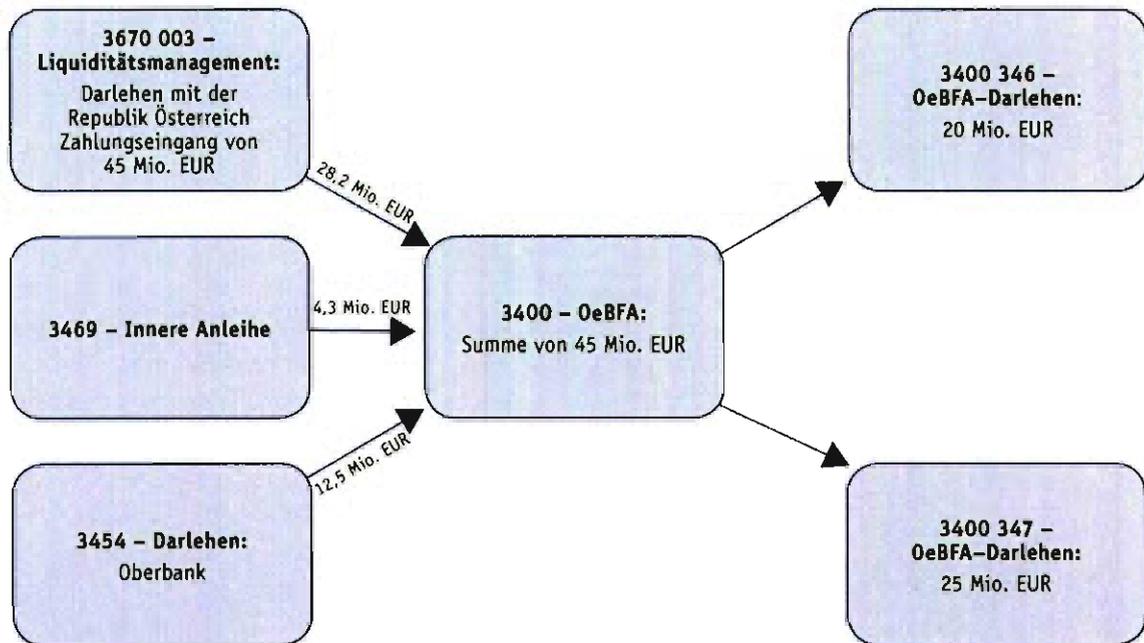
(4) Von den gesamten Zahlungseingängen aus den Darlehen mit der Republik Österreich in Höhe von 1.892,33 Mio. EUR verbuchte das Budgetreferat 976,99 Mio. EUR (52 %) auf dem Konto „3670 003 Liquiditätsmanagement“ in der durchlaufenden Gebarung. Hinsichtlich der Verbuchung und Analyse dieses Kontos siehe TZ 40.

(5) Einen Großteil der Zahlungseingänge aus Darlehen mit der Republik Österreich erfasste das Budgetreferat zunächst auf dem Konto „3670 500 Allgemeiner Erlag Wertpapiergebarung“. Im nächsten Schritt erfolgte die betragsmäßig idente Weiterbuchung der Zahlungseingänge auf Konten der durchlaufenden Gebarung. Die Weiterverbuchungen erfolgten nicht immer richtig: Bei zwei Darlehen in Höhe von 63,68 Mio. EUR (32,16 Mio. EUR und 31,52 Mio. EUR) im Jahr 2011 wurde ein vom Zahlungseingang abweichender Betrag in Höhe von 19,40 Mio. EUR auf das Konto „3400 OeBFA-Darlehen“ umgebucht, der restliche Betrag ging in einer Sammelbuchung (269,27 Mio. EUR) mit dem Text „Ausgleich BEV-Konten“ auf.

(6) Die Buchungen erfolgten teilweise willkürlich und waren für den RH weder belegsmäßig noch von deren Abfolge her nachvollziehbar. Die folgende Abbildung zeigt beispielhaft die Buchungsvorgänge zu einem Zahlungseingang von der Republik Österreich in Höhe von 45 Mio. EUR im Jahr 2008:

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Abbildung 3: Buchungsvorgang Darlehen mit der Republik Österreich 2008



Quellen: Landesbuchhaltung; Zusammenstellung RH

Aus der ursprünglichen Aufnahme von 45 Mio. EUR verbuchte das Budgetreferat 28,2 Mio. EUR auf das Konto „3400 OeBFA“. Die restlichen 16,8 Mio. EUR blieben auf dem Konto „3670 003 Liquiditätsmanagement“ stehen. Auf dem Konto „3400 OeBFA“ wurden dennoch 45 Mio. EUR ausgewiesen. Die weiteren Mittel nahm das Budgetreferat vom Konto „3469 Innere Anleihe“ (4,3 Mio. EUR) und aus liquiden Mitteln der Oberbank (Konto „3454 Darlehen“) (12,5 Mio. EUR). Auf das Konto „3400 346 OeBFA-Darlehen“ wurde ein Betrag von 20 Mio. EUR und auf das Konto „3400 347 OeBFA-Darlehen“ ein Betrag von 25 Mio. EUR verbucht. In der Landesbuchhaltung waren keine Unterlagen zu den Umbuchungen von den Konten Innere Anleihe und Darlehen-Oberbank vorhanden. Für die Aufteilung auf die 20 Mio. EUR und 25 Mio. EUR waren ebenfalls keine Unterlagen vorhanden. Die Verbuchungen waren mangels Belegen nicht nachvollziehbar.

(7) Gemäß der VRV waren Stückzinsen sowie das Agio bzw. Disagio in den Einnahmen bzw. Ausgaben zu erfassen. Das Land Salzburg erfasste in den Rechnungsabschlüssen in den meisten Fällen die Auszahlungsbeträge der Darlehen mit der Republik Österreich anstatt das Nominale. Das Land Salzburg wies somit weder die Stückzinsen noch das Agio bzw. Disagio korrekt aus.

Nur bei zwei Darlehen in den Jahren 2003 und 2007 erfasste das Budgetreferat korrekterweise das Nominale anstatt die Auszahlungsbeträge im Schuldenstand. Bei beiden Darlehen lagen die Nominale über den Auszahlungsbeträgen. Dennoch wurden die Disagios nicht als Aufwand verbucht.

Teilbeträge im Zusammenhang mit der Verbuchung der Darlehen mit der Republik Österreich waren nicht nachvollziehbar. So erhielt das Land Salzburg im Jahr 2009 ein Darlehen mit einem Nominale von 30 Mio. EUR. Im Schuldenstand des Landes wurde jedoch ein Darlehen über 31,9 Mio. EUR ausgewiesen. Der Grund für den höheren verbuchten Wert war nicht ersichtlich. Es war nicht nachvollziehbar, aus welchen Mitteln die 1,9 Mio. EUR stammten.

Im Rechnungsabschluss des Landes Salzburg wurden die Darlehen mit der Republik Österreich fehlerhaft ausgewiesen. So wurde etwa in den Rechnungsabschlüssen 2010 und 2011 ein Darlehen mit einem Nominale von 40 Mio. EUR dargestellt. Der Anfangs- sowie Endbestand des besagten Darlehens belief sich jeweils auf 20 Mio. EUR. Auch in den Jahresabschlüssen 2008 und 2009 war das Nominale mit 20 Mio. EUR ausgewiesen. Die hohe Abweichung zwischen Nominale und Darlehensbetrag war nicht auf Stückzinsen oder ein Disagio zurückzuführen. Es handelte sich um einen fehlerhaften Ausweis im Rechnungsabschluss des Landes Salzburg.

(8) Die Zahlen in den Rechnungsabschlüssen entsprachen nicht den aktuellen Gegebenheiten. So waren etwa vorzeitige Tilgungen von Darlehen mit der Republik Österreich verbucht. Vorzeitige Tilgungen von Darlehen mit der Republik Österreich wurden jedoch nicht durchgeführt. Die Verbuchungen in Höhe von rd. 55 Mio. EUR waren somit nicht nachvollziehbar.

- 43.2 Der RH kritisierte die uneinheitliche, fehlerhafte und nicht nachvollziehbare Vorgehensweise bei der Verbuchung der Darlehen mit der Republik Österreich. Er hielt fest, dass für die vollständige und transparente Erfassung des Schuldenstands des Landes Salzburg eine einheitliche Vorgangsweise für die Verbuchung der Darlehen der Republik Österreich unerlässlich war.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

Weiters kritisierte der RH die dargestellten vorzeitigen Tilgungen von Darlehen mit der Republik Österreich in den Rechnungsabschlüssen, obwohl diese nicht erfolgt waren.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Darlehen der Republik Österreich entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorschriften mit dem Nominale zu erfassen und ein Agio bzw. Disagio sowie die Stückzinsen in den Einnahmen bzw. Ausgaben zu verbuchen. Weiters empfahl der RH, im Rechnungsabschluss 2012 die Darlehen mit der Republik Österreich richtig auszuweisen.

- 43.3 *Laut Mitteilung des Landes Salzburg werde eine einheitliche, vollständige und transparente Vorgehensweise für die Verbuchung von Darlehen der Republik Österreich erarbeitet.*

Ausweis der Darlehen mit der Republik Österreich in der Landesbuchhaltung

- 44.1 Im Rechnungsabschluss des Landes Salzburg waren in der Buchhaltung sowie der durchlaufenden Gebarung folgende Beträge ausgewiesen:



Geschäftsfälle des Finanzmanagements im
Rechnungswesen

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Tabelle 15: Ausweis der Darlehen mit der Republik Österreich laut Buchhaltung sowie durchlaufender Gebarung

Jahr ¹	Stand der Darlehen (Konto 3400 und Untergliederungen)	Stand der Darlehen für Landeswohnbaufonds (Konto 3660)	Summe
	in EUR		
2001	91.866.086,33	0,00	91.866.086,33
2002	91.866.086,33	0,00	91.866.086,33
2003	116.866.086,33	0,00	116.866.086,33
2004	143.683.192,49	0,00	143.683.192,49
2005	164.789.510,30	0,00	164.789.510,30
2006	185.209.736,33	50.000.000,00	235.209.736,33
2007	215.209.736,33	178.930.841,10	394.140.577,43
2008	260.209.736,33	281.592.514,99	541.802.251,32
2009	288.042.492,83	369.323.118,84	657.365.611,67
2010	421.317.354,05	476.223.118,84	897.540.472,89
2011	537.394.052,54	326.873.118,84	864.267.171,38

¹ Der Rechnungsabschluss 2012 lag zur Zeit der Gebarungsprüfung noch nicht vor, somit lag die Buchhaltung 2012 noch nicht endgültig vor.

Quellen: Daten: Buchhaltung des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Laut Buchhaltung 2011 des Landes Salzburg betrug der Stand der Darlehen mit der Republik Österreich im Schuldenstand 864,27 Mio. EUR, davon in der durchlaufenden Gebarung 326,87 Mio. EUR. Laut den Darlehensverträgen belief sich die Summe der kumulierten Nominalen zum 31. Dezember 2011 hingegen auf 1.675 Mio. EUR. Im Rechnungsabschluss 2011 des Landes Salzburg waren die Darlehen mit der Republik Österreich somit um 810,73 Mio. EUR zu niedrig ausgewiesen.

Auch der Stand des Konto „3660 Landes-Wohnbau-Fonds; Darlehen-Aufnahme OeBFA“ stimmte nicht mit den Einzahlungen der Darlehen mit der Republik Österreich überein. Das Budgetreferat erfasste auf dem Konto 3660 auch Umbuchungen, die mangels Belegen nicht nachvollziehbar waren. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Einzahlungen und dem Stand des Kontos betrug zum 31. Dezember 2011 100,3 Mio. EUR.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

In der Landesbuchhaltung war entgegen jede übliche Buchhaltungspraxis nicht für jedes aufgenommene Darlehen mit der Republik Österreich ein eigenes Konto angelegt.

- 44.2 Der RH kritisierte, dass die Darlehen mit der Republik Österreich nur unvollständig in der Buchhaltung des Landes Salzburg erfasst waren. Von den insgesamt 1.675 Mio. EUR waren zum 31. Dezember 2011 810,73 Mio. EUR nicht als Schuld gegenüber der Republik Österreich ausgewiesen. Der RH erachtete eine vollständige Buchhaltung und somit eine korrekte Ausweisung der Schulden in den Rechnungsabschlüssen als wesentliche Information zur korrekten Darstellung der finanziellen Lage des Landeshaushalts – im Hinblick auf die Budgethoheit insbesondere auch gegenüber dem Landtag.

Der RH empfahl dem Land Salzburg für den Rechnungsabschluss 2012 eine vollständige Erfassung aller Darlehen mit der Republik Österreich in der Landesbuchhaltung. Weiters empfahl der RH, für jedes Darlehen mit der Republik Österreich ein eigenes Konto in der Landesbuchhaltung zu eröffnen.

Meldung für die Statistik Austria

- 45.1 Bei der Republik Österreich aufgenommene Darlehen mussten jährlich für die Statistik Austria gemeldet werden. Mit Ende 2011 hatte das Land Salzburg Darlehen mit einem Gesamtnomiale von 1,675 Mrd. EUR von der Republik Österreich aufgenommen. Laut der Meldung für die Statistik Austria waren hiervon 1,050 Mrd. EUR für den Landeswohnbaufonds und 0,625 Mrd. EUR für das Land Salzburg aufgenommen. Als Forderung des Landes gegenüber dem Landeswohnbaufonds waren jedoch nur 0,347 Mrd. EUR ausgewiesen. In der Buchhaltung des Landeswohnbaufonds waren nur 0,585 Mrd. EUR als Verbindlichkeit gegenüber der Republik Österreich erfasst (siehe TZ 46).
- 45.2 Der RH kritisierte, dass die Meldung des Landes Salzburg für die Statistik Austria im Jahr 2011 nicht auf dem Rechnungsabschluss basierte. Durch die nicht korrekte Aufteilung der Schulden zwischen dem Land Salzburg und dem Landeswohnbaufonds war die Meldung für die Statistik Austria falsch.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Darlehen mit der Republik Österreich künftig auf Basis des Rechnungsabschlusses für die Statistik Austria zu melden.

- 45.3 *Das Land Salzburg sagte zu, die Meldung an die Statistik Austria hinkünftig auf Basis des Rechnungsabschlusses zu erstatten.*

Weitergegebene Darlehen mit der Republik Österreich an den Landeswohnbaufonds

- 46.1 (1) Eine Abstimmung der jährlichen Salden betreffend die an den Landeswohnbaufonds weitergegebenen Darlehen zwischen der Republik Österreich und dem Land Salzburg zeigte, dass ab dem Jahr 2008 keine Saldengleichheit bestand.

Die Abweichung der Beträge der Darlehen mit der Republik Österreich zwischen Landeswohnbaufonds und dem Rechnungsabschluss des Landes Salzburg zeigte folgende Entwicklung:

Tabelle 16: Abweichende Darlehen mit der Republik Österreich betreffend Landeswohnbaufonds			
Jahr	Verbindlichkeiten bei Landeswohnbaufonds	Forderungen bei Land Salzburg gegenüber Landeswohnbaufonds	Abweichung
		in EUR	
2006	50.000.000,00	50.000.000,00	0,00
2007	178.930.841,10	178.930.841,10	0,00
2008	351.592.514,99	281.592.514,99	- 70.000.000,00
2009	439.323.118,84	369.323.118,84	- 70.000.000,00
2010	518.037.918,84	476.223.118,84	- 41.814.800,00
2011	585.444.979,99	347.417.118,84	- 238.027.861,15

Quellen: Daten: Rechnungsabschlüsse des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Im Jahr 2008 nahm der Landeswohnbaufonds eine Barvorlage in Schweizer Franken mit einem Wert von 70,0 Mio. EUR bei einem Kreditinstitut auf. Die Barvorlage wurde fälschlicherweise auf dem Konto „3400 OeBFA-Darlehen“ erfasst. Im Jahr 2010 reduzierte sich die Abweichung zwischen dem Land Salzburg und dem Landeswohnbaufonds auf 41,8 Mio. EUR. Die dafür verantwortlichen Umbuchungen seitens des Landes Salzburg sowie beim Landeswohnbaufonds waren mangels Belegen nicht nachvollziehbar. Im Jahr 2011 stieg die Differenz zwischen den Salden auf 238,0 Mio. EUR an. Der Grund für diese sehr hohe Abweichung war aus den durchgeführten Buchungen und den vorhandenen Belegen nicht nachvollziehbar.

Geschäftsfälle des Finanzmanagements im Rechnungswesen

(2) Zwischen den Forderungen des Landes Salzburg gegenüber dem Landeswohnbaufonds betreffend die weitergegebenen Darlehen der Republik Österreich und den Verbindlichkeiten des Landes Salzburg gegenüber der Republik Österreich aus diesen Darlehen bestand in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg in den Jahren 2006 bis 2010 Saldengleichheit. Im Jahr 2011 kam es zu einer Abweichung in Höhe von 20,5 Mio. EUR.

Tabelle 17: Abweichende Darstellung der Darlehen mit der Republik Österreich in den Rechnungsabschlüssen des Landes Salzburg

Jahr	Forderungen des Landes Salzburg gegenüber Landeswohnbaufonds	Eingang Darlehen für den Landeswohnbaufonds	Abweichung
2006	50.000.000,00	50.000.000,00	0,00
2007	178.930.841,10	178.930.841,10	0,00
2008	281.592.514,99	281.592.514,99	0,00
2009	369.323.118,84	369.323.118,84	0,00
2010	476.223.118,84	476.223.118,84	0,00
2011	347.417.118,84	326.873.118,84	20.544.000,00

Quellen: Daten: Rechnungsabschlüsse des Landes Salzburg; Zusammenstellung RH

Der Grund der Abweichung über 20,5 Mio. EUR im Jahr 2011 war mangels Belegen aus den erfassten Buchungen nicht nachvollziehbar.

(3) Im Jahr 2011 waren in der Buchhaltung des Landes Salzburg, in der Buchhaltung des Landeswohnbaufonds und in den Meldungen an die Statistik Austria unterschiedliche Werte betreffend die Darlehen mit der Republik Österreich, die dem Landeswohnbaufonds zugeordnet waren, ausgewiesen:

Tabelle 18: Zusammenfassende Tabelle betreffend Landeswohnbaufonds 2011

Inhalt	Betrag in EUR
Darlehen mit der Republik Österreich, ausgewiesen in der durchlaufenden Gebarung des Landes Salzburg, aufgenommen vom Land Salzburg für den Landeswohnbaufonds	326.873.118,84
Forderung des Landes Salzburg gegenüber dem Landeswohnbaufonds	347.417.118,84
Verbindlichkeit des Landeswohnbaufonds gegenüber dem Land Salzburg	585.444.979,99
Statistik Austria Meldung: Darlehen mit der Republik Österreich für den Landeswohnbaufonds aufgenommen	1.050.000.000,00

Quellen: Daten: Rechnungsabschluss 2011; Statistik Austria Meldung 2011; Zusammenstellung RH

Der in der Buchhaltung des Landes Salzburg ausgewiesene Betrag für Darlehen mit der Republik Österreich (für den Landeswohnbaufonds aufgenommen), der Betrag für Forderungen des Landes Salzburg gegenüber dem Landeswohnbaufonds, der Betrag der Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds gegenüber dem Land Salzburg und der Betrag aus der Meldung an die Statistik Austria wichen zum Teil deutlich voneinander ab. Bei einer korrekten Darstellung der Darlehen mit der Republik Österreich für den Landeswohnbaufonds müssten alle Beträge, einschließlich der Meldung an die Statistik Austria, denselben Wert aufweisen.

- 46.2** (1) Der RH kritisierte, dass die Forderungen des Landes Salzburg betragsmäßig nicht den Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds entsprachen. Für Abweichungen in Millionenhöhe über mehrere Jahre fehlten entsprechende Belege und Informationen.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Abweichungen zu klären und im Rechnungsabschluss 2012 die Forderungen und Verbindlichkeiten in der korrekten Höhe auszuweisen.

(2) Der RH kritisierte, dass für die Umbuchungen keine entsprechenden Belege vorhanden waren, obwohl gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sämtliche Umbuchungen anhand von Belegen nachvollziehbar sein müssen.

- 46.3** *Das Land Salzburg teilte in seiner Stellungnahme die Kritik des RH, dass die im Rechnungsabschluss ausgewiesenen Forderungen des Landes Salzburg betragsmäßig nicht den Verbindlichkeiten des Landeswohnbaufonds entsprachen hätten.*

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Überblick

47.1 (1) Der RH zog als Grundlage für die Ermittlung der von Oktober bis Dezember 2012 aufgelösten Finanzgeschäfte die Informationen der Kreditinstitute aus der Beantwortung der Bankbriefe³⁸ heran. Er erstellte einen Abgleich mit einer vom Budgetreferat der Finanzabteilung geführten Liste mit den Auflösungsbeträgen, die aufgrund der vorzeitigen Beendigungen von Finanzgeschäften im 4. Quartal 2012 entstanden. Darüber hinaus zog der RH bei Unklarheiten die vom Budgetreferat abgelegten Unterlagen heran.³⁹

Die folgende Tabelle zeigt die Anzahl der von Oktober bis Dezember 2012 durch das Land Salzburg vorzeitig beendeten Finanzgeschäfte, gegliedert nach Derivaten, Kreditrückzahlungen, Termingeschäften und Veranlagungen, sowie den Saldo der erfolgten Ein- und Auszahlungen:

Tabelle 19: Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Beendigungen von Finanzgeschäften Oktober bis Dezember 2012			
Geschäftsart	Anzahl	Saldo der Ein- und Auszahlungen	
		in EUR	
Derivate	245	– 48.979.557,19	
Kreditrückzahlungen bzw. Ausgleich Bankverbindlichkeiten	12	– 217.368.236,90	
Termingeschäfte	30	32.481.375,98	
Veranlagungen bzw. Auflösung Bankguthaben	20	156.624.917,46	
Saldo Ein- und Auszahlungen Oktober bis Dezember 2012		– 77.241.500,65	

Quellen: Bankbriefe; Land Salzburg; RH

³⁸ Der RH holte im Zuge seiner Erhebungen im Dezember 2012 von sämtlichen Kreditinstituten, die mit dem Land Salzburg in Geschäftsbeziehung standen, Bestätigungen über den Umfang der mit dem Land Salzburg abgeschlossenen Finanzgeschäfte ein (sogenannte Bankbriefe). Aufgrund der während der Gebarungsüberprüfung an Ort und Stelle zusätzlich identifizierten Kreditinstitute übergab der RH am 25. Jänner 2013 weitere Bankbriefe an die Finanzabteilung zur Versendung an die Kreditinstitute, welche während der Gebarungsüberprüfung nicht durchgeführt wurde (siehe TZ 10).

³⁹ Aufgrund der unterschiedlichen Qualität der Bankbriefbeantwortungen und der teilweise intransparenten Ablage der Unterlagen der Finanzabteilung Salzburg, die aufgrund der Beschlagnahme durch die Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft nur in gescannter Form verfügbar waren, kann eine Vollständigkeit nicht gewährleistet werden.

Für die Auflösung von Finanzgeschäften zahlte das Land Salzburg von Oktober bis Dezember 2012 rd. 77 Mio. EUR, davon rd. 49 Mio. EUR für die Auflösung von Derivaten (vor allem Zinsswaps, Optionen und Währungsswaps). Das Land Salzburg erhielt in diesem Zeitraum für die Auflösung von Veranlagungen und Guthaben auf Bankkonten vor allem in fremder Währung rd. 157 Mio. EUR sowie rd. 32 Mio. EUR für die Auflösung von Termingeschäften. Weiters leistete das Land Salzburg im selben Zeitraum Rückzahlungen von Krediten bzw. Bankverbindlichkeiten (vor allem in fremder Währung) in Höhe von rd. 217 Mio. EUR.

(2) Laut internem Aktenvermerk des Leiters der Finanzabteilung waren nach Vereinbarung mit dem Finanzreferenten Mag. David Brenner die Guthaben, die aufgrund der Geschäftsaufösungen seit Ende Juli 2012 entstanden, in die Gesamtbeurteilung miteinzubeziehen.

Die folgende Tabelle zeigt die Salden der Ein- und Auszahlungen, die im Zuge der Beendigung von Finanzgeschäften von Juli bis Dezember 2012 erfolgten:

Tabelle 20: Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Beendigungen von Finanzgeschäften Juli bis Dezember 2012	
Zeitraum	Saldo der Ein- und Auszahlungen
	in EUR
Juli bis September 2012 ¹	83.755.473,43
Oktober bis Dezember 2012	- 77.241.500,65
Juli bis Dezember 2012	6.513.972,78

¹ enthält Derivate, Termingeschäfte, Veranlagungen

Quellen: Bankbriefe; Land Salzburg; RH

Unter Berücksichtigung der von Juli bis September 2012 vereinnahmten Beträge aus Beendigungen von Finanzgeschäften (rd. 84 Mio. EUR) waren von Juli bis Dezember 2012 die Einzahlungen im Zuge der Auflösung von Finanzgeschäften um rd. 7 Mio. EUR höher als die Auszahlungen.

47.2 Der RH stellte kritisch fest, dass die Darstellung als summarische Zusammenstellung der im Zuge der Auflösung von Finanzgeschäften an bzw. durch das Land Salzburg getätigten Ein- und Auszahlungen keine Aussage über die Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte liefert, sondern lediglich die Zahlungsflüsse bei der Schließung abbil-

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

det. Eine solche Aussage über die Wirtschaftlichkeit ist aufgrund der mangelhaften Verbuchung der Finanzgeschäfte nicht möglich (siehe TZ 49).

Strategie zum Portfolioabbau

48.1 (1) Laut Angaben des seit 1. Oktober 2012 in der Finanzabteilung tätigen Mitarbeiters stieß er am 4. Oktober 2012 auf Finanzgeschäfte, die nicht Bestandteil des Monatsberichts des externen Finanzdienstleisters und somit nicht im Limitsystem des Landes Salzburg berücksichtigt waren.

Mangels einer gesamthaften Übersicht aller bestehenden Finanzgeschäfte holte die Finanzabteilung zur Feststellung eines vollständigen Portfolios von den einzelnen Kreditinstituten Übersichten mit Bewertungen der abgeschlossenen Finanzgeschäfte zum 30. September 2012 ein, die bis Mitte Oktober 2012 vorlagen.

(2) Einem internen Aktenvermerk des Leiters der Finanzabteilung zufolge vereinbarten der zuständige Finanzreferent Mag. David Brenner und der Leiter der Finanzabteilung unter Anwesenheit des Büroleiters des Finanzreferenten und eines Mitarbeiters der Finanzabteilung am 15. Oktober 2012 „die Auflösung der meisten Fremdwährungsgeschäfte und eines großen Teils der übrigen Geschäfte ohne Nachteil für den Rechnungsabschluss des Landeshaushalts mit dem Ziel, bis Ende November 2012 ein Portfolio zu schaffen, das die tatsächliche Geschäftssituation abbildete und den geltenden Richtlinien für das Finanzmanagement möglichst entsprach“. Zu diesem Zweck wurden die Analyse aller Geschäfte unter Einschluss der Guthaben, die aufgrund der Geschäftsaufösungen seit Ende Juli 2012 entstanden waren, und eine darauf basierende Neustrukturierung des Portfolios vereinbart. Ein Protokoll des Gesprächs vom 15. Oktober 2012 zwischen dem Finanzreferenten und dem Leiter der Finanzabteilung sowie detaillierte Angaben zur geplanten Abbaustrategie konnten dem RH nicht vorgelegt werden.

(3) Laut einem internen Aktenvermerk des Leiters der Finanzabteilung berichtete dieser am 23. Oktober 2012 außer Protokoll den externen Mitgliedern des Finanzbeirats von der Existenz von Finanzgeschäften, die nicht Bestandteil des Monatsberichts waren.

(4) Die Abwicklung der vorzeitigen Beendigung der Finanzgeschäfte übernahm der seit Anfang Oktober 2012 beschäftigte Mitarbeiter des Finanzmanagements. Laut dessen Angaben lag die Entscheidung über die Beendigung der Einzelgeschäfte in seinem Verantwortungsbereich. Weiters habe er täglich dem Leiter der Finanzabteilung münd-

lich über das Volumen der aufgelösten Geschäfte berichtet sowie den Finanzreferenten Mag. David Brenner laufend über die gesetzten Maßnahmen informiert.

(5) Von Oktober bis Dezember 2012 beendete das Land Salzburg rd. 300 Finanzgeschäfte (davon 245 Derivate) vor Ablauf der Fälligkeit ohne konkrete schriftliche Strategie. Für den Abbau des restlichen Portfolios von 459 Finanzgeschäften (89 Derivate, 244 Wertpapiere, 126 Refinanzierungen/Darlehen) bis September 2014 beauftragte das Land Salzburg ein Beratungsunternehmen mit der Ausarbeitung einer konkreten Abbaustrategie. Weiters waren die Genehmigung sowie die Überwachung der Umsetzung der Abbaustrategie durch den neu eingerichteten Beirat vorgesehen.

- 48.2 Der RH stellte kritisch fest, dass das Land Salzburg zum Abbau von rd. 300 Finanzgeschäften (davon 245 Derivate) von Oktober bis Dezember 2012 weder eine schriftliche Strategie noch Protokolle über die Gespräche der Finanzabteilung mit dem Finanzreferenten Mag. David Brenner sowie dem Finanzbeirat vorlegen konnte. Weiters kritisierte der RH, dass die Abwicklung und somit die Entscheidung über die Auflösung der Einzelgeschäfte im Ermessen eines einzelnen Mitarbeiters lag.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, bei Entscheidungen dieser Dimension eine detaillierte Abbaustrategie mit unterschiedlichen Ausstiegsszenarien und deren finanziellen Auswirkungen auszuarbeiten und die Ergebnisse den Entscheidungsträgern als Entscheidungsgrundlage vorzulegen.

- 48.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg seien die Auflösungen im Herbst explizit durch den Landesfinanzreferenten angeordnet gewesen, wobei gemäß einem internen Aktenvermerk des Leiters der Finanzabteilung die Vorgabe gewesen sei, ohne Nachteil für den Rechnungsabschluss des Landeshaushalts vorzugehen und eine Situation zu schaffen, die den damals geltenden Richtlinien entsprechen würde.*
- 48.4 Der RH erwiderte, dass die Vorgabe zur Auflösung des Finanzportfolios ohne Nachteil für den Rechnungsabschluss nicht als Strategie ausreicht. Vielmehr hätte eine Abbaustrategie mit unterschiedlichen Ausstiegsszenarien definiert werden sollen.

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Auflösungsbeträge

49.1 (1) Ein seit Oktober 2012 im Finanzmanagement beschäftigter Mitarbeiter holte von den Kreditinstituten Bewertungen der laufenden Finanzgeschäfte zum 30. September 2012 ein. Basierend auf diesen Bewertungen und auf den Angeboten der Kreditinstitute erfolgten die Verhandlungen der endgültigen Auflösungsbeträge. Die durch bzw. an das Land bezahlten Auflösungsbeträge stellten Zahlungsflüsse dar und gaben keine Auskunft über die Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte.

Ein Beispiel dafür war die vorzeitige Beendigung eines im August 2010 zwischen dem Land Salzburg und einem Kreditinstitut abgeschlossenen Finanzgeschäfts im Oktober 2012, das einen positiven Auflösungsbetrag von rd. 3,12 Mio. EUR erzielte. Eine Analyse der Unterlagen zeigte, dass das Land Salzburg im August 2010 für dieses Derivat eine Zahlung in Höhe von 8 Mio. EUR leistete. Die Höhe des Rückzahlungsbetrags war vereinbarungsgemäß abhängig vom Wechselkursverhältnis der Türkischen Lira (TRY) zum Japanischen Yen (JPY). Eine Gegenüberstellung der im August 2010 getätigten Einzahlung (8 Mio. EUR) mit dem Auflösungsbetrag vom Oktober 2012 (3,12 Mio. EUR) ergab – ohne Berücksichtigung einer Verzinsung – einen Verlust in Höhe von 4,88 Mio. EUR.

In der Zusammenstellung des Landes Salzburg war dieses Finanzgeschäft mit einem positiven Auflösungsbetrag von 3,12 Mio. EUR enthalten.

(2) Eine laufzeitbezogene wirtschaftliche Bewertung der Finanzgeschäfte führte die Finanzabteilung des Landes Salzburg nicht durch.

49.2 Der RH hielt fest, dass die Auflösungsbeträge im Zuge der vorzeitigen Beendigung von Finanzgeschäften von Oktober bis Dezember 2012 lediglich Zahlungsflüsse darstellten und keine Auskunft über die Wirtschaftlichkeit der Einzelgeschäfte lieferten. Das angeführte Beispiel belegt, dass trotz eines positiven Auflösungsbetrags bei einer wirtschaftlichen Betrachtung ein Verlust vorliegen kann.

Der RH kritisierte, dass das Finanzmanagement des Landes Salzburg u.a. aufgrund der fehlenden Transparenz und Vollständigkeit der vorhandenen Aufzeichnungen keine laufzeitbezogenen wirtschaftlichen Bewertungen der Finanzgeschäfte durchführte und somit über keine Informationen betreffend die Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte verfügte.



Vorzeitige Beendigung von Finanz-
geschäften – Oktober bis Dezember 2012

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Aufgrund der vorhandenen Datenlage war daher auch dem RH eine solide Bewertung der Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte nicht möglich.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, zukünftig die Aufzeichnungen der Finanzgeschäfte so zu gestalten, dass die Durchführung von laufzeitbezogenen wirtschaftlichen Bewertungen der Einzelgeschäfte jederzeit möglich ist. Weiters empfahl er, die Wirtschaftlichkeit jedes Finanzgeschäfts nach dessen Beendigung zu beurteilen.

Derivate

Übersicht

- 50.1 Die folgende Übersicht zeigt die Anzahl der von Oktober bis Dezember 2012 durch das Budgetreferat vorzeitig beendeten Derivate, gegliedert nach Kreditinstituten, deren Nominale, sowie die Auflösungsbeträge:

Vorzeitige Beendigung von Finanz-
geschäften – Oktober bis Dezember 2012

Tabelle 21: Vorzeitige Beendigung von Derivaten – Oktober bis Dezember 2012				
Kreditinstitut	Anzahl	Nominale ¹	Währung	Auflösungsbetrag ¹
		in Mio.		in Mio. EUR
Bank of America Merrill Lynch	12			58,50
	9	286,00	EUR	53,42
	1	50,00	USD	3,44
	1	25,00	GBP	2,29
	1	25,00	CHF	- 0,64
Barclays	18	418,50	EUR	15,20
BAWAG P.S.K. AG	4	95,00	EUR	0,06
BNP Paribas Corporate & Investment Banking	10			14,00
	9	63,00	EUR	31,61
	1	10,00	CHF	- 17,61
Citibank International plc	4	170,00	EUR	1,21
Commerzbank AG	6			8,80
	5	244,00	EUR	11,11
	1	12,50	CHF	- 2,31
Credit Agricole Corporate and Investment Bank	9	224,00	EUR	- 14,60
CREDIT SUISSE	7			- 9,28
	3	150,00	BRL	0,19
	4	120,00	EUR	- 9,47
Deutsche Bank AG	12			- 55,80
	2	100,00	AUD	0,86
	1	3.165,00	JPY	- 7,67
	2	91,75	CHF	- 7,91
	1	25,00	GBP	- 15,88
	6	180,00	EUR	- 25,20
Erste Bank der Oesterreichischen Sparkassen AG	2	31,00	EUR	- 9,22
Goldman Sachs International	11			42,45
	1	100,00	NOK	34,10
	9	455,00	EUR	19,32
	1	10,00	CHF	- 10,97
Helaba Landesbank Hessen-Thüringen	3	140,00	EUR	2,50
HSBC Trinkhaus & Burkhardt AG	3	140,00	EUR	- 1,50
JPMorgan Securities plc	15			- 167,88
	4	243,00	CHF	- 72,30
	11	170,80	EUR	- 95,58
Landesbank Baden-Württemberg	3	150,00	EUR	3,83
Morgan Stanley & Co International plc ²	19			55,06
	1	1,10	AUD	
	3	11,00	CHF	
	11	192,40	EUR	
	3	25,35	GBP	
	1	15,75	TRY	



Vorzeitige Beendigung von Finanz-
geschäften – Oktober bis Dezember 2012

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Fortsetzung Tabelle 21: Vorzeitige Beendigung von Derivaten – Okt. bis Dez. 2012

Kreditinstitut	Anzahl	Nominale ¹	Währung	Auflösungsbetrag ¹
		in Mio.		in Mio. EUR
NATIXIS Pfandbriefbank AG	5	280,00	EUR	2,80
Nomura International plc	8			- 8,00
	6	152,94	EUR	7,97
	1	65,00	CAD	- 4,58
	1	5.000,00	JPY	- 11,39
Bund vertreten durch die OeBFA	10			- 93,01
	2	9.812,64	JPY	- 39,78
	8	364,58	CHF	- 53,23
Raiffeisen Bank International AG	3	165,00	EUR	8,20
Raiffeisenlandesbank Niederösterreich–Wien	2	30,00	EUR	- 35,05
Royal Bank of Canada	14	404,00	EUR	8,85
Royal Bank of Scotland	14			131,85
	11	279,08	EUR	95,50
	1	37,07	TRY	18,48
	1	14,30	AUD	11,55
	1	10,00	NZD	6,32
Salzburger Landes–Hypothekenbank AG	23	841,00	EUR	- 13,73
Sparkasse Oberösterreich	2	20,00	EUR	0,28
UBS ²	18			15,93
	2	42,24	BRL	
	2	130,00	CHF	
	2	40,00	EUR	
	1	25,00	GBP	
	1	140,60	MXN	
	1	81,43	PLN	
	1	29,41	RON	
	1	329,93	RUB	
	6	153,87	TRY	
	1	119,20	ZAR	
UniCredit Bank Austria AG	8	180,00	EUR	- 10,42
Summe	245			- 48,98

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² nähere Aufgliederung nicht verfügbar

Quellen: Bankbriefe; Land Salzburg; RH

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Von Oktober bis Dezember 2012 löste die Finanzabteilung 245 Derivate bei 27 Geschäftspartnern vorzeitig auf. Die dafür bezahlten Auflösungsbeträge durch bzw. an das Land Salzburg ergaben einen negativen Saldo der Ein- und Auszahlungen für das Land Salzburg in Höhe von rd. 49 Mio. EUR (siehe TZ 47).

50.2 Der RH stellte kritisch fest, dass durch die vorzeitige Auflösung von 245 Derivaten bei 27 Geschäftspartnern im 4. Quartal 2012 ein für das Land Salzburg negativer Saldo der Ein- und Auszahlungen in Höhe von rd. 49 Mio. EUR entstand, wobei aufgrund mangelhafter Aufzeichnungen keine Gesamtbeurteilung über die Wirtschaftlichkeit der Einzelgeschäfte abgeleitet werden konnte.

50.3 *Laut Mitteilung des Landes Salzburg bestehe ein Widerspruch zwischen der Aussage des RH, dass die Auflösungsbeträge keine Aussage über die Wirtschaftlichkeit der Finanzgeschäfte liefern würden, sondern lediglich Zahlungsflüsse bei der Schließung abbildeten, und der „kritischen“ Feststellung, dass vorzeitige Auflösungen Zahlungsflüsse zu Lasten des Landes auslösten. Insbesondere werde dadurch nahegelegt, dass die vorzeitige Auflösung einen Schaden für das Land bewirkt hätte.*

Weiters teilte das Land Salzburg mit, dass die Darstellung des RH in seiner Analyse der Geschäftsaufösungen in der Kategorie Derivate nicht zwischen Geschäftsaufösungen differenziere, die im sogenannten „Schattenportfolio“, somit in jenem Portfolio, dessen Geschäfte nicht in das RMS-System eingemeldet worden seien, und Geschäftsaufösungen, die im offiziellen Portfolio zum Zweck der Risikoreduktion und der Zinsoptimierung auf Empfehlung des Finanzbeirats vorgenommen worden seien.

50.4 Der RH hielt fest, dass die Kritik des RH auf die fehlenden laufzeitbezogenen, wirtschaftlichen Gesamtbewertungen der Finanzgeschäfte abzielte, welche u.a. aufgrund der intransparenten und unvollständigen Aufzeichnungen nicht durchgeführt wurden. Die Höhe des für das Land Salzburg entstandenen negativen Saldos der Ein- und Auszahlungen war eine reine Feststellung, die sich aus den in Tabelle 21 dargestellten Auflösungsbeträgen im Zuge der vorzeitigen Auflösungen von Derivaten im 4. Quartal 2012 ergab.

Weiters hielt der RH fest, dass er im Rahmen der Gebarungsüberprüfung eine Gesamtbetrachtung aller im 4. Quartal 2012 vom Land Salzburg vorzeitig aufgelösten Derivate durchführte und nicht auf eine Differenzierung zwischen offiziellem und inoffiziellm Portfolio abzielte.



Vorzeitige Beendigung von Finanz-
geschäften – Oktober bis Dezember 2012

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Auflösung von Finanzgeschäften im Zeitraum Oktober bis Dezember 2012

51.1 (1) Das Land Salzburg beendete im 4. Quartal 2012 Derivatgeschäfte mit der Deutsche Bank AG vor deren Fälligkeit. Darüber hinaus löste das Land Salzburg zwei Fremdwährungskonten bei der Deutsche Bank AG sowie Währungsswaps mit der Republik Österreich auf. Die Schließung dieser Finanzgeschäfte stellte der RH näher dar:

(2) Finanzgeschäfte mit der Deutsche Bank AG

Die folgende Tabelle stellt die von Oktober bis Dezember 2012 beendeten Finanzgeschäfte zwischen dem Land Salzburg und der Deutsche Bank AG dar:

Vorzeitige Beendigung von Finanz-
geschäften – Oktober bis Dezember 2012**Tabelle 22: Schließung von Finanzgeschäften mit der Deutsche Bank AG – Oktober bis Dezember 2012**

Art des Geschäfts	Nominale	Währung	Fälligkeit	Beendigung	Auflösungsbetrag
	in Mio. ¹				in Mio. EUR ¹
Kündigung durch Deutsche Bank AG					
strukturierte Zinsswaps (EUR)	55,00	EUR			0,00
mit Koppelung an EURIBOR	35,00	EUR	04.10.30	04.10.12	0,00
mit Koppelung an EURIBOR	20,00	EUR	20.10.30	22.10.12	0,00
strukturierte Zinsswaps (USD)	55,00	USD			0,00
mit Koppelung an USD-Libor	25,00	USD	04.10.30	04.10.12	0,00
mit Koppelung an USD-Libor	30,00	USD	20.10.30	22.10.12	0,00
vorzeitige Beendigung durch Land Salzburg					
strukturierte Zinsswaps (EUR)	180,00	EUR			- 25,20
mit Eventualkonvertierung in EUR/AUD	30,00	EUR	19.02.15	25.10.12	2,02
mit Eventualkonvertierung in EUR/NZD	30,00	EUR	23.01.13	30.10.12	0,34
mit Eventualkonvertierung in EUR/JPY	25,00	EUR	15.07.14	30.10.12	- 5,90
mit Eventualkonvertierung in EUR/JPY	30,00	EUR	22.09.14	30.10.12	- 5,74
mit Eventualkonvertierung in EUR/GBP	25,00	EUR	18.02.13	31.10.12	- 3,93
mit Koppelung an EUR/USD und EUR/CHF	40,00	EUR	04.05.23	14.11.12	- 12,00
strukturierte Zinsswaps (Fremdwährung)					- 23,17
mit Eventualkonvertierung in GBP/CHF	25,00	GBP	24.12.12	09.11.12	- 15,88
mit Eventualkonvertierung in AUD/CHF	40,00	AUD	12.03.13	30.10.12	0,42
mit Eventualkonvertierung in AUD/CHF	60,00	AUD	04.07.13	30.10.12	0,44
mit Eventualkonvertierung in CHF/NOK	35,00	CHF	28.04.14	09.11.12	- 8,15
Zins- und Währungsswap (EUR/CHF)²	56,75	CHF	15.07.14	15.11.12	0,24
strukturierter Zins- und Währungs- swap mit Koppelung an CAD/JPY²	3.165,00	JPY	23.06.13	09.11.12	- 7,67
Verkauf Fremdwährungen					3,57
Isländische Krone	675,00	ISK		30.10.12	2,66
Australische Dollar	1,15	AUD		19.12.12	0,91
Summe					- 52,23

¹ Rundungsdifferenzen möglich² Nominale = Basis für Zinsberechnung Land Salzburg

Quellen: Deutsche Bank AG; Land Salzburg; RH

Im Oktober 2012 nahm die Deutsche Bank AG von dem vereinbarten Kündigungsrecht Gebrauch und kündigte vier Zinsswaps mit einem Gesamtnominale von 55 Mio. EUR und 55 Mio. USD. Im Zuge der Kündigung kam es – abgesehen von den vertraglichen Zinszahlungen – zu keinen Zahlungen.

Von Oktober bis Mitte November 2012 beendete das Land Salzburg mit der Deutsche Bank AG sechs Zinsswaps mit einem Nominale von 180 Mio. EUR vor Vertragsablauf, wofür das Land Salzburg insgesamt rd. 25 Mio. EUR an die Deutsche Bank AG zahlte.

Darüber hinaus beendete das Land Salzburg vier Zinsswaps mit einem Nominale von insgesamt 25 Mio. GBP (Britische Pfund), 100 Mio. AUD (Australische Dollar) und 35 Mio. CHF (Schweizer Franken) sowie zwei Zins- und Währungsswaps mit einem Nominale von rd. 56,75 Mio. CHF und 3.165 Mio. JPY (Japanischer Yen) vorzeitig. Der vom Land Salzburg dafür zu bezahlende Auflösungsbetrag betrug rd. 31 Mio. EUR.

Im gleichen Zeitraum vereinnahmte das Land Salzburg rd. 4 Mio. EUR aus dem Verkauf von 675 Mio. ISK (Isländischer Krone) und 1,15 Mio. AUD.

(3) Währungsswaps mit der Republik Österreich

Die folgende Tabelle zeigt die im November 2012 vorzeitig beendeten Währungsswaps, die das Budgetreferat in den Jahren 2006 bis 2008 über die OeBFA mit der Republik Österreich abgeschlossen hatte. Zu all diesen Finanzgeschäften schloss die OeBFA für die Republik Österreich Swap-Transaktionen mit den gleichen Konditionen mit einem Kreditinstitut ab; das finanzielle Risiko aus diesen Finanzgeschäften trug somit zur Gänze das Land Salzburg.

Vorzeitige Beendigung von Finanzgeschäften – Oktober bis Dezember 2012

Tabelle 23: Vorzeitige Beendigung von Währungsswaps mit der Republik Österreich im November 2012

Verpflichtungen		Zinsbasis	Währung	Beginn Laufzeit	Fälligkeit	Auflösungs- betrag
Land Salzburg	Republik Österreich	in Mio. EUR ¹				in Mio. EUR ¹
6-Monats-CHF-Libor ² 46,94 Mio. CHF	6-Monats-AUD- BBSW+0,08 % ³ 50,00 Mio. AUD	46,94 50,00	CHF AUD	31.08.06	31.08.13	2,06
6-Monats-CHF-Libor+0,027 % 47,88 Mio. CHF	6-Monats-GBP-Libor 20,00 Mio. GBP	47,88 20,00	CHF GBP	18.09.07	18.09.14	- 15,03
6-Monats-CHF-Libor 45,45 Mio. CHF	15,03 % p.a. 50,00 Mio. TRY	45,45 50,00	CHF TRY	23.01.08	23.01.13	- 12,70
6-Monats-CHF-Libor 40,90 Mio. CHF	14,83 % p.a. 45 Mio. TRY	40,90 45,00	CHF TRY	28.01.08	28.01.13	- 11,47
6-Monats-CHF-Libor 42,12 Mio. CHF	14,82 % p.a. 45,00 Mio. TRY	42,12 45,00	CHF TRY	06.02.08	06.02.13	- 12,85
6-Monats-CHF-Libor-0,075 % 48,85 Mio. CHF	3-Monats-NZD-BKBM ⁴ 60,00 Mio. NZD	48,85 60,00	CHF NZD	30.04.08	30.04.15	- 2,54
6-Monats-CHF-Libor-0,02 % 48,53 Mio. CHF	3-Monats-AUD-BBSW 50,00 Mio. AUD	48,53 50,00	CHF AUD	30.04.08	30.04.15	- 0,31
6-Monats-CHF-Libor-0,115 % 43,92 Mio. CHF	3-Monats-AUD-BBSW 45,00 Mio. AUD	43,92 45,00	CHF AUD	23.09.08	23.09.15	- 0,40
6-Monats-JPY-Libor 5.625,51 Mio. JPY	6-Monats- JIBAR+0,0325 % ⁵ 330,00 Mio. ZAR	5.625,51 330,00	JPY ZAR	04.06.07	04.06.14	- 25,15
3-Monats-JPY-Libor 4.187,13 Mio. JPY	16,51 % p.a. 47,50 Mio. TRY	4.187,13 47,50	JPY TRY	28.11.08	28.11.13	- 14,63
Summe						- 93,02

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² LIBOR = London Interbank Offered Rate

³ BBSW = Bank Bill Swap Reference Rate

⁴ BKBM = Bank Bill Benchmark

⁵ JIBAR = Johannesburg Interbank Agreed Rate

Quellen: OeBFA; Land Salzburg; RH

Im Zusammenhang mit diesen Währungsswaps fanden zu Beginn der Laufzeit keine Zahlungen statt. Wie in der Tabelle dargestellt, verpflichtete sich das Land Salzburg zu viertel- bzw. halbjährlichen Zinszahlungen mit einer Berechnungsgrundlage in Höhe von insgesamt rd. 365 Mio. CHF und rd. 9.813 Mio. JPY. Gleichzeitig verpflichtete sich das Land Salzburg, die Nominalbeträge zum Ende der Laufzeit an die Republik Österreich zu zahlen. Die Republik Österreich leitete die Zahlungsbeträge an ihre Geschäftspartner weiter.

Die Zinszahlungen der Kreditinstitute im Wege der Republik Österreich an das Land Salzburg basierten auf Beträgen in fünf unterschiedlichen Währungen (Australischer Dollar (AUD), Südafrikanischer Rand (ZAR), Britisches Pfund (GBP), Türkische Lira (TRY), Neuseeländischer Dollar (NZD)). Die Nominalbeträge waren ebenfalls zum Ende der Laufzeit in der jeweiligen Währung an das Land Salzburg zu zahlen.

Im Zuge der vorzeitigen Beendigung der Währungsswaps im November 2012 zahlte das Land Salzburg rd. 93 Mio. EUR. Die Höhe der Zahlungen war vor allem auf die für das Land Salzburg ungünstigen Wechselkursentwicklungen zurückzuführen.

51.2 (1) Der RH hielt kritisch fest, dass die vorzeitige Beendigung von Derivaten und die Auflösung von Fremdwährungskonten im 4. Quartal 2012 bei der Deutsche Bank AG zu Zahlungsverpflichtungen für das Land Salzburg in Höhe von rd. 52 Mio. EUR führten.

(2) Der RH stellte kritisch fest, dass die Währungsswaps mit der Republik Österreich zu Zahlungsverpflichtungen für das Land Salzburg in Höhe von rd. 93 Mio. EUR führten. Er kritisierte, dass diese Swapgeschäfte aufgrund ihrer Struktur nicht zur Absicherung von Risiken aus direkt zuordenbaren Grundgeschäften dienten. Es handelte sich bei diesen Währungsswaps, bei denen die Nominalbeträge für die Zinsberechnung sowie die Zahlungsbeträge am Laufzeitende für beide Geschäftspartner jeweils auf zwei unterschiedlichen Fremdwährungen basierten, um reine Spekulationsgeschäfte.

(3) Zusammenfassend wies der RH nochmals kritisch darauf hin, dass die Auflösung der Finanzgeschäfte im 4. Quartal 2012 ohne schriftliche Strategie erfolgte und aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Bewertung keine Aussage über die Wirtschaftlichkeit der Einzelgeschäfte vorlag.

52.1 (1) Der Bundesminister für Finanzen durfte gemäß § 65c BHG 1986 (nunmehr § 81 BHG 2013) u.a. Kreditoperationen für Länder durchführen und abschließen sowie Währungstauschverträge abschließen und sodann entsprechende Verträge mit Ländern eingehen. Dabei hatte er sich der OeBFA zu bedienen. Der jährliche Höchstbetrag der Kapitalverpflichtungen des Bundes aus diesen Währungstauschverträgen war durch das jeweilige Bundesfinanzgesetz limitiert.

Vorzeitige Beendigung von Finanz- geschäften – Oktober bis Dezember 2012

(2) Gemäß § 2 Abs. 4 Bundesfinanzierungsgesetz hatte die OeBFA nach Aufforderung durch den Bundesminister für Finanzen im Namen und für Rechnung des Bundes

- Kreditoperationen für Länder durchzuführen und abzuschließen und ihnen sodann aus diesen Mitteln Darlehen zu gewähren sowie
- Währungstauschverträge abzuschließen, um sodann Verträge mit Ländern einzugehen, um Verpflichtungen aus Kreditoperationen dieser Länder durch inhaltliche Überbindung der Forderungen und Verpflichtungen aus diesen Währungstauschverträgen nachträglich zu ändern.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2006 forderte das BMF die OeBFA generell auf, für die Länder die in § 2 Abs. 4 Bundesfinanzierungsgesetz genannten Geschäfte durchzuführen.

(3) Den Abschluss von Darlehen zwischen der Republik Österreich und dem Land Salzburg regelte ein Rahmenvertrag. Dieser bestimmte u.a., dass die vom Bund zur Verfügung gestellten Mittel vom Land Salzburg ausschließlich für jene Einheiten verwendet werden durften, die von der Statistik Austria dem öffentlichen Sektor Staat (Sektor 13) gemäß ESVG 1995 zugeordnet waren. Weiters verpflichtete sich das Land Salzburg auch im Darlehensvertrag, die vom Bund zur Verfügung gestellten Mittel nicht zum Zweck der Veranlagung bzw. Erzielung von Zinserträgen aus Arbitragegeschäften zu verwenden.

Eine Überprüfung der Einhaltung dieser Auflagen führte die OeBFA nicht durch bzw. war eine solche Überprüfung systemisch nicht vorgesehen. In diesem Zusammenhang verwies der RH auf die unter TZ 53 bis 60 dargestellten Finanztransaktionen des Landes Salzburg, die dieses zum Teil auch mit Mitteln aus den vom Bund gewährten Darlehen durchführte.

(4) Bei den nachträglich für das Land Salzburg abgeschlossenen Währungstauschverträgen vermerkte die OeBFA auf den sogenannten Händlerzetteln als Basistransaktion „auf Wunsch des Landes Salzburg“. Der gemäß § 4 Abs. 3 Bundesfinanzierungsgesetz zu erstellende Bericht des Vorstands der OeBFA gab bei der Auflistung der für die Länder abgeschlossenen nachträglichen Währungstauschverträge als Basis das „bestehende Portfolio“ an. Eine weitergehende Überprüfung, ob entsprechende Verpflichtungen aus Kreditoperationen der Länder als Grundgeschäfte vorlagen, führte die OeBFA nicht durch.

52.2 Der RH hielt kritisch fest, dass die OeBFA bei Abschluss von Währungstauschverträgen das Vorliegen der gesetzlich erforderlichen Kreditoperationen des Landes Salzburg sowie bei der Darlehensgewährung die vereinbarte Mittelverwendung durch das Land nicht überprüfte.

Der RH empfahl der OeBFA, bei Länderfinanzierungen für die inhaltliche Überbindung der Forderungen und Verpflichtungen aus abgeschlossenen Währungstauschverträgen das Vorliegen von nachträglich zu ändernden Kreditoperationen (Grundgeschäften) der Länder und die Verwendung von Darlehensmitteln zu überprüfen.

52.3 (1) *Laut Stellungnahme des BMF und der OeBFA sei für das Eingehen eines Währungstauschvertrags mit den Ländern das Vorliegen von Verpflichtungen aus Kreditoperationen Voraussetzung. Gemäß § 2 Abs. 4 Bundesfinanzierungsgesetz sei aber keine 1:1-Beziehung zwischen Währungstauschverträgen und Grundgeschäft erforderlich. Damit sei es auch möglich, einem Währungstauschgeschäft mehrere Kreditoperationen zuzuordnen. Die Information des Landes Salzburg, der Währungstauschvertrag sei „für das bestehende Portfolio“, sei für die OeBFA ausreichend gewesen.*

(2) Die OeBFA habe Informationen über die Mittelverwendung eingeholt, indem durch den Rahmenvertrag für Darlehen zwischen dem Bund und dem Land Salzburg das Land verpflichtet worden sei, den Bund davon in Kenntnis zu setzen, wenn die Mittel an Einheiten des Sektors 13 weitergegeben worden seien.

Es bestehe keine Rechtsgrundlage, welche die OeBFA in die Lage versetze, zu überprüfen, ob die Länder den Bund hinsichtlich der Mittelverwendung bei Darlehen und des Vorliegens von nachträglich zu ändernden Kreditoperationen bei Währungstauschverträgen wahrheitsgemäß informieren würden.

Die OeBFA nehme jedoch die Empfehlung des RH auf, dass die Bundesländer zukünftig der OeBFA vor dem Abschluss von Währungstauschverträgen das Grundgeschäft bzw. die Grundgeschäfte nachweisen sollten. Weiters werde in die Vertragsdokumentation aufgenommen, dass bei Veränderungen im Grundgeschäft eine Informationspflicht seitens der Länder gegenüber der OeBFA bestehe.

52.4 Der RH wies darauf hin, dass die abgeschlossenen Währungstauschverträge nicht geeignet waren, ein bei der OeBFA bestehendes Portfolio des Landes Salzburg abzusichern. Er begrüßte jedoch die geplanten Bestrebungen der OeBFA, verstärkt den Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und Währungstauschvertrag durch die Länder nachweisen zu lassen. Nach Ansicht des RH sollte die OeBFA in einer weitergehenden Interpretation des § 2 Abs. 4 Bundesfinanzierungsgesetz auch die inhaltliche Eignung von Währungstauschverträgen zur Absicherung der nachgewiesenen Grundgeschäfte prüfen.

Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

Gesamtüberblick

53.1 Ausgehend von den vom Land Salzburg zur Verfügung gestellten Informationen nahm die Ithuba Capital AG eine Aufstellung und Bewertung der zum 31. Dezember 2012 offenen Finanzgeschäfte – Wertpapiere, Derivate und Refinanzierungen – des Landes Salzburg vor.

Die Refinanzierungen umfassten die – u.a. über die OeBFA mit der Republik Österreich aufgenommenen – Schulden des Landes Salzburg. Diese Schulden waren u.a. auch für die Finanzierung der im Finanzvermögen zusammengefassten Wertpapiere und Derivate aufgenommen worden, welche zum Teil einen spekulativen Hintergrund und Risiken für das Land Salzburg aufwiesen.

Tabelle 24: Portfolioanalyse – offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

Finanzgeschäfte ¹	Anzahl	Nominale ²	Barwert ³
		in Mio. EUR	
Wertpapiere	244	1.423,72	1.353,78
Derivate	89	3.846,32	451,12
Refinanzierungen	126	- 3.186,55	- 3.641,45

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Bei den Derivaten entspricht das ausgewiesene Nominale nicht einem Kauf- oder Anfangswert des jeweiligen Swaps, der mit dem Barwert vergleichbar wäre, sondern stellt die Bezugsgröße des Swaps dar.

³ Der für die Refinanzierungen angegebene Barwert wurde zwar von der Ithuba Capital AG ermittelt, aber nicht in der Portfolioanalyse ausgewiesen.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Die von der Ithuba Capital AG erstellte Portfolioanalyse (14. Jänner 2013) führte per 31. Dezember 2012 459 offene Finanzgeschäfte an. Die Barwerte⁴⁰ der Teilportfolien Wertpapiere und Derivate betragen rd. 1.353,78 Mio. EUR und rd. 451,12 Mio. EUR. Für das Teilportfolio Refinanzierungen ermittelte die Ithuba Capital AG einen Barwert von rd. – 3.641,45 Mio. EUR, den sie allerdings in der Portfolioanalyse nicht darstellte, weil sie – mit Verweis auf eine diesbezügliche Abstimmung mit dem Land Salzburg – nur für einen Teil der Refinanzierungen den ermittelten Barwert auswies (siehe TZ 56).⁴¹

- 53.2 Der RH kritisierte, dass das Land Salzburg im Rahmen des Finanzmanagements hohe Risiken einging, die mit der Aufgabenerfüllung einer Gebietskörperschaft nicht zu rechtfertigen waren. Weiters kritisierte er, dass das Land Salzburg zum Zwecke der Veranlagung – Erwerb von Wertpapieren und Derivaten – auch Schulden aufgenommen hatte.

Der RH wies kritisch darauf hin, dass das Land Salzburg der Ithuba Capital AG für das Teilportfolio Refinanzierungen vorgab, die Nominale und nicht durchgängig die ermittelten Barwerte in der Portfolioanalyse darzustellen.

Teilportfolio
Wertpapiere

- 54.1 Die im Teilportfolio Wertpapiere zusammengefassten Wertpapiere setzten sich aus einfachen und strukturierten Wertpapieren zusammen, die in der nachfolgenden Tabelle dargestellt werden.

⁴⁰ Der Barwert eines Finanzgeschäfts ist der aktuelle Wert der aus dem Finanzgeschäft resultierenden zukünftigen Zahlungen und wird durch Abzinsung dieser Zahlungen ermittelt. Die Ithuba Capital AG hielt in ihrer Portfolioanalyse fest, „dass die dargestellten Barwerte sich an einer theoretischen Mitte-Bewertung orientieren. Sie entsprechen nicht den im Markt bei sofortiger Auflösung realisierbaren Werten. Hier ist mitunter mit signifikanten Abschlägen zu rechnen.“

⁴¹ Die Ithuba Capital AG stellte dem RH auch die der Portfolioanalyse zugrunde liegenden Berechnungen zur Verfügung.

Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012

Tabelle 25: Portfolioanalyse – Teilportfolio Wertpapiere per 31. Dezember 2012			
Wertpapiere ¹	Anzahl	absolute Position/ Nominale ²	Barwert
		in Mio. EUR	
einfache Wertpapiere (Anleihen, Aktien, Fonds)	154	785,55	714,50
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	93	168,32	175,44
<i>in fremden Währungen</i>	61	617,23	539,06
strukturierte Wertpapiere	90	638,18	639,28
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	87	616,34	619,65
<i>in fremden Währungen</i>	3	21,83	19,63
Summe	244	1.423,72	1.353,78

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Das ausgewiesene Nominale entspricht dem zum Stichtag in EUR umgerechneten abgeschlossenen Nominale. Bei in Stücken gehandelten Produkten (wie Aktien, Fonds und Zertifikate) stellte die Ithuba Capital AG den Stichtags-Marktwert als absolute Position/Nominale dar.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Die Kategorie der einfachen Wertpapiere umfasste 145 – fest, variabel oder nicht verzinst – Anleihen sowie neun Aktien bzw. Fondsanteile. 61 der 145 Anleihen lauteten auf fremde Währungen – insbesondere Türkische Lira – und hatten einen Gesamtbarwert von rd. 539,06 Mio. EUR. Damit entfielen per 31. Dezember 2012 rd. 75 % des Barwerts bei den einfachen Wertpapieren auf Wertpapiere in fremden Währungen.

Die strukturierten Wertpapiere umfassten Wertpapiere, deren Tilgung und/oder Erträge von der zukünftigen Entwicklung von Zinssätzen, Fremdwährungskursen, der Inflation oder anderen Indizes abhängig waren und die zum Teil mehrfach kündbar waren. Die strukturierten Wertpapiere wiesen einen Barwert von rd. 639,28 Mio. EUR auf. Davon entfielen rd. 19,63 Mio. EUR bzw. rd. 3 % des Barwerts auf drei Wertpapiere in fremden Währungen.⁴²

54.2 Der RH stellte kritisch fest, dass bei den einfachen Wertpapieren ein unverhältnismäßig hoher Anteil von 75 % des per 31. Dezember 2012 ermittelten Barwerts auf Wertpapiere in fremden Währungen entfiel.

⁴² Währungen dieser drei Wertpapiere: US-Dollar, Kanadischer Dollar und Russischer Rubel



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Er empfahl dem Land Salzburg – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und Nutzung der bereits engagierten Experten – den Verkauf dieser Wertpapiere voranzutreiben bzw. Maßnahmen zur Absicherung gegen das bestehende Fremdwährungsrisiko zu ergreifen.

Teilportfolio Derivate **55.1** (1) Das Teilportfolio Derivate umfasste das Zinssicherungsportfolio und das vom Land Salzburg sogenannte „Optimierungsportfolio“, das rein der Ertragsoptimierung diene.

Tabelle 26: Portfolioanalyse – Teilportfolio Derivate (Swaps) per 31. Dezember 2012			
Derivate ¹	Anzahl	Nominale ²	Barwert
		in Mio. EUR	
Zinssicherungsportfolio (Republik Österreich)	35	1.300,00	222,20
„Optimierungsportfolio“	54	2.546,32	228,92
Summe	89	3.846,32	451,12

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Das ausgewiesene Nominale entspricht nicht einem Kauf- oder Anfangswert des jeweiligen Swaps, der mit dem Barwert vergleichbar wäre, sondern stellt die Bezugsgröße des Swaps dar.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Die in der Tabelle ausgewiesenen Nominale entsprachen nicht dem Wert der Swapgeschäfte, sondern dienten in erster Linie als Bezugsgröße für die Berechnung der im Rahmen der Swapgeschäfte vereinbarten Zinszahlungen. Beim Zinssicherungsportfolio deckte sich diese Bezugsgröße mit dem Nominale der Grundgeschäfte.

(2) Das Zinssicherungsportfolio beinhaltete 35 über die OeBFA mit der Republik Österreich abgeschlossene einfache Zinsswaps, die als Grundgeschäfte Darlehen mit der Republik Österreich mit einem Nominale in Höhe von 1,300 Mrd. EUR hatten und mit denen die feste Verzinsung dieser Darlehen gegen eine variable Verzinsung getauscht wurde (siehe auch TZ 58).

(3) Das „Optimierungsportfolio“ bestand aus 54 Zinsswaps, die von einem etwaigen Grundgeschäft losgelöst waren und nicht Absicherungszwecken, sondern rein der Ertragsoptimierung dienten. Die Zinsswaps waren zum Teil nicht auf den einfachen Tausch der festen gegen eine variable Verzinsung beschränkt, sondern wiesen komplexere Strukturen – etwa eine von der Entwicklung von Wechselkursen abhängige Zinshöhe – auf.

Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

(4) Per 31. Dezember 2012 betrug der Gesamtbarwert beim Zinnsicherungsportfolio rd. 222,20 Mio. EUR und beim „Optimierungsportfolio“ rd. 228,92 Mio. EUR.

Die darüber hinaus bestehenden – und zur Absicherung von strukturierten Schuldscheindarlehen abgeschlossenen – Swaps wurden nicht im Teilportfolio Derivate, sondern direkt bei den abgesicherten strukturierten Schuldscheindarlehen im Teilportfolio Refinanzierungen ausgewiesen.

- 55.2 Der RH wiederholte seine bereits im Jahr 2009 geäußerte Kritik (Reihe Salzburg 2009/3), dass das Land Salzburg Derivatengeschäfte ohne direkte Bezugnahme auf Grundgeschäfte und damit mit spekulativem Hintergrund durchführte.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, zukünftig Derivatengeschäfte nur bei Bindung an bestehende Grundgeschäfte und nur zur Absicherung von Währungs- und Zinsänderungsrisiken abzuschließen. In diesem Zusammenhang verwies der RH auf seine Stellungnahme zum Entwurf einer Änderung des Salzburger Landes-Verfassungsgesetzes 1999 und zum Entwurf eines Salzburger Landesgesetzes zur Sicherstellung einer risikoaversen Finanzgebarung im Land Salzburg. Darin hatte er die geplanten Maßnahmen zur Umsetzung des Spekulationsverbots („kein Abschluss von derivativen Finanzinstrumenten ohne entsprechende Derivatengeschäfte“) anerkannt. Er empfahl ergänzende Regelungen auf Ebene der Landesverfassung insbesondere dahingehend, dass

- ein Abschluss von Finanzgeschäften ausschließlich zur Erzielung zusätzlicher Erträge auszuschließen und
- offene Fremdwährungsrisiken zu untersagen wären.

- 55.3 *Das Land Salzburg teilte in seiner zusammenfassenden Stellungnahme zu den TZ 53 bis 58 mit, dass mit dem von ihm verfassungsmäßig normierten Spekulationsverbot die Rahmenbedingungen für die Vermeidung von zukünftigen Spekulationen gesetzt worden seien.*

- 55.4 Der RH anerkannte die Einführung des Spekulationsverbots, wiederholte aber seine Empfehlung, ergänzende Regelungen in die Landesverfassung insbesondere dahingehend aufzunehmen, dass Abschlüsse von Finanzgeschäften ausschließlich zur Erzielung zusätzlicher Erträge zu tätigen und offene Fremdwährungsrisiken zu untersagen wären.



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Teilportfolio
Refinanzierungen

56.1 (1) Im Teilportfolio Refinanzierungen wies die Portfolioanalyse die vom Land Salzburg aufgenommenen Schulden aus. Gemäß Zwischenbericht der Finanzabteilung zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 stellte das Land Salzburg diese Schulden mittels einer Abfrage bei Kreditinstituten fest. Während der Gebarungüberprüfung an Ort und Stelle identifizierte der RH weitere Kreditinstitute mit eventuellen zusätzlichen Finanzgeschäften. Die vom RH veranlasste Einholung von entsprechenden Bestätigungen über den Umfang der abgeschlossenen Finanzgeschäfte führte das Land Salzburg – trotz mehrfacher Urgezen des RH – bis zum Ende der Gebarungüberprüfung nicht durch (siehe TZ 10).

Bei der Darstellung der durch die Abfrage festgestellten Schulden entschied sich das Land Salzburg für eine Untergliederung in Kredite, die für den Landeswohnbaufonds aufgenommen wurden, weiters in die sich aus dem Landesvoranschlag 2012 ergebende, als ordentliche Verschuldung bezeichnete Haushaltsverschuldung des Landes Salzburg sowie in die darüber hinausgehenden – außerordentlichen – Schulden. Unter außerordentlichen Schulden waren Bundesdarlehen, abgesicherte strukturierte Schuldscheindarlehen, Barvorlagen und sonstige Darlehen zu verstehen, die insbesondere aufgenommen wurden, um Veranlagungen zu finanzieren.

Tabelle 27: Portfolioanalyse – Teilportfolio Refinanzierungen per 31. Dezember 2012

Refinanzierungen ¹	Anzahl	Nominale	Barwert
		in Mio. EUR	
Landeswohnbaufonds-Kredite	18	- 605,00	- 686,64
ordentliche Verschuldung des Landes	22	- 875,00	- 1.127,24
außerordentliche Schulden	86	- 1.706,55	- 1.827,57
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	83	- 1.520,55	- 1.631,46
<i>in fremden Währungen</i>	3	- 186,00	- 196,11
Summe	126	- 3.186,55	- 3.641,45

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

**Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012**

Von den 126 ausgewiesenen Refinanzierungen entfielen 18 auf Landeswohnbaufonds-Kredite, 22 auf die ordentliche Verschuldung des Landes Salzburg und 86 auf außerordentliche Schulden. Sämtliche Landeswohnbaufonds-Kredite und 20 der 22 zur ordentlichen Verschuldung zählende Refinanzierungen wurden über die OeBFA bei der Republik Österreich aufgenommen (siehe TZ 58).

In Abstimmung mit dem Land Salzburg wies die Ithuba Capital AG in der Portfolioanalyse nur bei den außerordentlichen Schulden – als Gegenposition zu den Wertpapieren und Derivaten – den Barwert per 31. Dezember 2012 aus. Dieser betrug rd. – 1.827,57 Mio. EUR.

Die von der Ithuba Capital AG ermittelten – in der Portfolioanalyse nicht ausgewiesenen – Barwerte der Landeswohnbaufonds-Kredite und der ordentlichen Verschuldung betrugen rd. – 686,64 Mio. EUR und rd. – 1.127,24 Mio. EUR.

(2) Im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012, der auf den Zahlen der Portfolioanalyse beruhte, führte die Finanzabteilung – mit Verweis auf die Grundsätze der kameralen Haushaltsführung – die Landeswohnbaufonds-Kredite und die ordentliche Verschuldung des Landes nicht mit dem jeweiligen Barwert von – 686,64 Mio. EUR bzw. – 1.127,24 Mio. EUR, sondern mit dem jeweiligen – niedrigeren – Nominalen von – 605,00 Mio. EUR bzw. – 875,00 Mio. EUR an. Die Summe aus diesen Nominalwerten und dem Barwert der außerordentlichen Schulden (rd. – 1.827,57 Mio. EUR) ergab die von der Finanzabteilung angeführten Gesamtschulden in Höhe von rd. – 3.307,58 Mio. EUR.

Bei Berücksichtigung der höheren Barwerte der Landeswohnbaufonds-Kredite und der ordentlichen Verschuldung des Landes hätte sich der Wert dieser Gesamtschulden – wie in obiger Tabelle dargestellt – auf rd. – 3.641,45 Mio. EUR erhöht.

Wie in der TZ 57 beschrieben, wurden im Teilportfolio Refinanzierungen auch 13 Veranlagungen mit einem Nominalen von 320,00 Mio. EUR und einem Barwert von rd. 377,26 Mio. EUR ausgewiesen. Bei einer Nichtberücksichtigung dieser Veranlagungen bei den Refinanzierungen hätten sich das Gesamtnominale der Refinanzierungen auf rd. – 3.506,55 Mio. EUR und der Barwert der Refinanzierungen auf rd. – 4.018,71 Mio. EUR erhöht.



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

56.2 (1) Der RH kritisierte, dass per 31. Dezember 2012 rd. – 1.827,57 Mio. EUR und damit rd. 55 % der gesamten Refinanzierungen des Landes Salzburg – wie im Zwischenbericht der Finanzabteilung zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 angeführt – insbesondere für die Finanzierung von zum Teil spekulativen Finanzgeschäften verwendet wurden.

Er empfahl dem Land Salzburg – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und Nutzung der bereits engagierten Experten –, diese zum Teil sehr komplexen Refinanzierungen rückzuführen und zukünftig Kreditaufnahmen für Veranlagungen zu verbieten.

(2) Weiters wies der RH kritisch darauf hin, dass das Land Salzburg bei den vom RH zusätzlich identifizierten Kreditinstituten bis zum Ende der Gebarungsüberprüfung keine Bestätigungen über den Umfang der Finanzgeschäfte eingeholt hatte. Dies trug dazu bei, dass eine vollständige Darstellung der Schulden des Landes Salzburg nicht möglich war.

(3) Der RH hielt fest, dass die Untergliederung des Teilportfolios Refinanzierungen in die Kategorien Landeswohnbaufonds-Kredite, ordentliche Verschuldung des Landes und außerordentliche Schulden vom Land Salzburg frei gewählt und der Ithuba Capital AG vorgegeben wurde. Die Zuordnung der einzelnen Schulden zu den Kategorien des Teilportfolios Refinanzierungen war aus dem Rechnungswesen nicht ableitbar.

Der RH hielt kritisch fest, dass die Finanzabteilung des Landes Salzburg im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 die Landeswohnbaufonds-Kredite und die ordentliche Verschuldung des Landes Salzburg nicht mit den höheren, von der Ithuba Capital AG ermittelten Barwerten, sondern mit den niedrigeren Nominalwerten ansetzte. Er hielt auch kritisch fest, dass im Teilportfolio Refinanzierungen, dessen eigentlicher Zweck die Darstellung von Schulden des Landes Salzburg war, per 31. Dezember 2012 auch 13 Veranlagungen mit einem Barwert von rd. 377,26 Mio. EUR ausgewiesen waren.

Der RH wies darauf hin, dass bei einer durchgehenden barwertigen Betrachtung aller ausgewiesenen Schulden und bei Nichtberücksichtigung dieser 13 Veranlagungen im Teilportfolio Refinanzierungen die Gesamtschulden des Landes Salzburg nicht – 3.307,58 Mio. EUR, sondern – 4.018,71 Mio. EUR betragen.

Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012

56.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg würden ordentliche Haushaltsschulden und Schulden, bei denen nicht die Absicht bestehe, sie vorzeitig zurückzuführen, in Nominalwerten ausgewiesen. Dies entspreche den gesetzlichen Bestimmungen und der gängigen Praxis. Es sei keine Gebietskörperschaft bekannt, die ordentliche Haushaltsschulden zu Barwerten ausweisen würde. Die gemäß ESVG 95 auszuweisenden Maastricht-Schulden würden ebenso wie die Bundesschulden zu Nominalwerten ausgewiesen.*

56.4 Der RH hielt fest, dass sich die Kritik nicht auf das Rechnungswesen, sondern auf die Darstellung der Schulden im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 bezog. Er wies darauf hin, dass ein zusätzlicher Ausweis der ermittelten – und im Vergleich zu den Nominalwerten um mehr als 450 Mio. EUR höheren – Barwerte der Schulden die wirtschaftliche Aussagekraft des Zwischenberichts erhöht hätte.

Außerordentliche
Schulden

57.1 (1) Die außerordentlichen Schulden, für die das Land Salzburg im Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 eine haushaltsunwirksame Rückführung durch Verkauf von Wertpapieren und Derivaten in den Jahren 2013 und 2014 vorsah, setzten sich aus 86 – nicht dem Landeswohnbaufonds oder der ordentlichen Verschuldung des Landes Salzburg gewidmeten – Refinanzierungen zusammen und wurden in 13 Bundesdarlehen, sieben Barvorlagen, 21 abgesicherte strukturierte Schuldscheindarlehen und 45 sonstige Darlehen untergliedert.



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Tabelle 28: Portfolioanalyse – außerordentliche Schulden per 31. Dezember 2012

außerordentliche Schulden ¹	Anzahl	Nominale	Barwert
		in Mio. EUR	
Bundesarlehen	13	- 480,00	- 559,65
abgesicherte strukturierte Schuldscheindarlehen	21	- 258,78	- 280,25
Barvorlagen	7	- 226,12	- 227,34
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	6	- 135,00	- 135,92
<i>in fremden Währungen</i>	1	- 91,12	- 91,42
sonstige Darlehen	45	- 741,65	- 760,32
<i>davon</i>			
<i>in Euro</i>	43	- 646,77	- 655,63
<i>in fremden Währungen</i>	2	- 94,88	- 104,69
Summe	86	- 1.706,55	- 1.827,57

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Der Barwert der 13 über die OeBFA aufgenommenen Bundesarlehen betrug per 31. Dezember 2012 rd. – 559,65 Mio. EUR (siehe TZ 58).

Die vor allem gegenüber deutschen Versicherungsanstalten und Pensionskassen ausgegebenen strukturierten Schuldscheindarlehen beinhalteten jeweils einen Absicherungsswap und wiesen per 31. Dezember 2012 einen Gesamtbarwert von rd. – 280,25 Mio. EUR aus.

Für die von zwei Kreditinstituten⁴³ gewährten sieben Barvorlagen – fällig bis spätestens April 2013 – wurde in der Portfolioanalyse per 31. Dezember 2012 ein Barwert von rd. – 227,34 Mio. EUR ermittelt.

Die sonstigen Darlehen umfassten 45 Finanzgeschäfte mit einem Gesamtbarwert von rd. – 760,32 Mio. EUR. Diese Finanzgeschäfte beinhalteten nicht nur Schulden, sondern auch 13 Veranlagungen mit einem Gesamtnominale in Höhe von 320,00 Mio. EUR.

(2) Diesen bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG getätigten Veranlagungen standen jeweils Darlehen bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG in gleicher Höhe und mit gleicher Laufzeit gegenüber. Die Salzburger Landes-Hypothekenbank AG konnte

⁴³ Salzburger Landes-Hypothekenbank AG und Bankhaus Schelhammer & Schattera

**Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012**

diese Darlehen zur Deckung von Wohnbauanleihen verwenden. Das Land Salzburg erhielt bei den getätigten Veranlagungen eine – im Vergleich zu den jeweiligen Darlehen – um 5 Basispunkte höhere Verzinsung. In den Darlehensverträgen verpflichtete sich das Land Salzburg, die Darlehensmittel über den Landeswohnbaufonds zur Förderung des Wohnbaus zu verwenden.

Aufgrund der generell nicht nachvollziehbaren Weiterleitung und Verbuchung der Darlehensmittel war nicht ersichtlich, ob die aufgenommenen Darlehensmittel vertragskonform für die Förderung des Wohnbaus oder für die Finanzierung der höher verzinsten Veranlagungen verwendet wurden.

Per 31. Dezember 2012 betrug der ermittelte Barwert bei den 13 Veranlagungen rd. 377,26 Mio. EUR und bei den 13 Darlehen rd. – 375,64 Mio. EUR. Aufgrund der gemeinsamen Berücksichtigung dieser 26 Finanzgeschäfte in der Kategorie sonstige Darlehen wirkte sich nur der positive Differenzbetrag von rd. 1,62 Mio. EUR auf den Gesamtbarwert der Kategorie sonstige Darlehen aus.

Bei Nichtberücksichtigung dieser 13 Veranlagungen im Teilportfolio Refinanzierungen – dessen Zweck die Darstellung der Schulden des Landes Salzburg war – hätte sich per 31. Dezember 2012 der Barwert der außerordentlichen Schulden von – 1.827,57 Mio. EUR auf – 2.204,83 Mio. EUR verschlechtert. Die im Teilportfolio Refinanzierungen ausgewiesenen Gesamtschulden beliefen sich somit auf ein Nominale von – 3.506,55 Mio. EUR bzw. einen Barwert in Höhe von – 4.018,71 Mio. EUR.

Im von der Finanzabteilung des Landes Salzburg erstellten Zwischenbericht zur Finanzlage des Landes Salzburg per 31. Dezember 2012 wären damit sowohl das Finanzvermögen als auch die Schulden des Landes Salzburg um weitere 377,26 Mio. EUR gestiegen.

- 57.2 (1) Der RH kritisierte, dass aufgrund der nicht nachvollziehbaren Weiterleitung und Verbuchung der bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG aufgenommenen Darlehensmittel in Höhe von 320 Mio. EUR nicht ersichtlich war, ob die aufgenommenen Darlehensmittel vertragskonform für die Förderung des Wohnbaus oder für die Finanzierung von höher verzinsten und zeitgleich getätigten Veranlagungen in Höhe von ebenfalls 320 Mio. EUR verwendet wurden.

In diesem Zusammenhang wies der RH darauf hin, dass die gemeinsame Darstellung dieser Darlehen und Veranlagungen im Teilportfo-



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

lio Refinanzierungen auf einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen jeweiliger Darlehensaufnahme und gleich hoher Veranlagung schließen ließ.

(2) Der RH kritisierte, dass durch die gemeinsame, wertmäßig sich aufhebende – und damit nicht transparente – Darstellung von Darlehen und Veranlagungen die Refinanzierungen nicht in voller Höhe ausgewiesen wurden. Bei getrennter Darstellung hätten sich das Nominale und der Barwert des Teilportfolios Refinanzierungen auf rd. – 3.506,55 Mio. EUR und – 4.018,71 Mio. EUR verschlechtert.

57.3 *Laut Mitteilung des Landes Salzburg entspreche die im Teilportfolio Refinanzierungen erfolgte Saldierung mit den 13 Veranlagungen mit einem Nominale von 320 Mio. EUR einer wirtschaftlichen Darstellungsweise, da diese direkt den entsprechenden Finanzierungen gegenüberstünden. Im Bericht von PwC vom 16. Januar 2013 seien die Schulden in voller Höhe brutto ausgewiesen worden.*

57.4 Der RH wiederholte seine Kritik, dass durch die gemeinsame, wertmäßig sich aufhebende und damit nicht transparente Darstellung von Darlehen und Veranlagungen im Teilportfolio Refinanzierungen – dessen Zweck die Darstellung der Schulden des Landes Salzburg war – die Refinanzierungen nicht in voller Höhe ausgewiesen wurden.

Weiters wies der RH kritisch darauf hin, dass – ausgehend von der Stellungnahme des Landes Salzburg – die aufgenommenen Darlehensmittel in Höhe von 320 Mio. EUR nicht vertragskonform für die Förderung des Wohnbaus, sondern für die Finanzierung von Veranlagungen in Höhe von ebenfalls 320 Mio. EUR verwendet wurden.

Darlehen und Swaps
mit der Republik
Österreich per
31. Dezember 2012

58.1 (1) Gemäß den der Portfolioanalyse zugrunde liegenden Zahlen entfielen per 31. Dezember 2012 fast 50 % des Barwerts des Teilportfolios Derivate auf 35 Swaps bzw. rd. 61 % des Barwerts der Refinanzierungen auf 51 Darlehen, die mit der Republik Österreich abgeschlossen wurden.

Alle 35 abgeschlossenen und im Zinssicherungsportfolio zusammengefassten Swaps (siehe TZ 55) bezogen sich auf Darlehen mit der Republik Österreich. Die nachfolgende Tabelle zeigt die Verteilung dieser Swaps auf die drei Refinanzierungskategorien Landeswohnbaufonds-Kredite, ordentliche Verschuldung des Landes und außerordentliche Schulden (Bundesdarlehen).

Offene Finanzgeschäfte per 31. Dezember 2012

Tabelle 29: Portfolioanalyse – Swaps seitens des Bundes per 31. Dezember 2012

Swaps seitens der Bundes	Anzahl	Nominale	Barwert
		in Mio. EUR ¹	
Landeswohnbaufonds-Kredite	5	200,00	37,69
ordentliche Verschuldung des Landes	19	700,00	140,65
Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden)	11	400,00	43,87
Summe	35	1.300,00	222,20

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

(2) Die nachfolgende Tabelle untergliedert die mit der Republik Österreich abgeschlossenen Darlehen in die vom Land Salzburg gewählten Refinanzierungskategorien und stellt deren Aufteilung in Darlehen mit Swaps und Darlehen ohne Swaps dar.

Tabelle 30: Portfolioanalyse – Darlehen seitens des Bundes per 31. Dezember 2012

Darlehen seitens des Bundes	Anzahl ²	Nominale ¹	Barwert ¹
		in Mio. EUR	
Landeswohnbaufonds-Kredite	18	- 605,00	- 686,64
ordentliche Verschuldung des Landes	20	- 745,00	- 976,17
Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden)	13	- 480,00	- 559,65
	51	- 1.830,00	- 2.222,47
Darlehen mit Swaps			
Landeswohnbaufonds-Kredite	7	- 200,00	- 238,59
ordentliche Verschuldung des Landes	19	- 700,00	- 921,63
Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden)	11	- 400,00	- 470,37
	37	- 1.300,00	- 1.630,60
Darlehen ohne Swaps			
Landeswohnbaufonds-Kredite	11	- 405,00	- 448,05
ordentliche Verschuldung des Landes	1	- 45,00	- 54,54
Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden)	2	- 80,00	- 89,28
Summe	14	- 530,00	- 591,87

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Der Unterschied bei der Anzahl der für den Landeswohnbaufonds aufgenommenen Darlehen mit Swaps zur in Tabelle 29 ausgewiesenen Anzahl der entsprechenden Swaps resultierte aus einem Swap, der sich auf drei Darlehen bezog.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH



Offene Finanzgeschäfte per
31. Dezember 2012



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Das Land Salzburg wies nicht nur bei den Landeswohnbaufonds-Krediten und der ordentlichen Verschuldung Darlehen mit der Republik Österreich aus, sondern – mit einem Nominale von rd. – 480,00 Mio. EUR und einem Barwert von rd. – 559,65 Mio. EUR – auch bei den außerordentlichen Schulden, die der Finanzierung von zum Teil spekulativen Wertpapieren und Derivaten dienen.

In den Kategorien ordentliche Verschuldung des Landes und Bundesdarlehen (außerordentliche Schulden) wurden – abgesehen von drei Ausnahmen – für alle Darlehen per 31. Dezember 2012 Zinsswaps ausgewiesen. Bei den Landeswohnbaufonds-Krediten gab es für sieben von insgesamt 18 offenen Krediten Zinsswaps.

(3) Per 31. Dezember 2012 waren rd. 71 % des Nominales der mit der Republik Österreich abgeschlossenen Darlehen mit Zinsswaps versehen. Im Zuge der vom Land Salzburg eingeleiteten Portfolioreduktion wurden bis Ende Februar 2013 32 Swaps mit einem Gesamtnominale von 1.220,00 Mio. EUR aufgelöst (siehe TZ 59).

58.2 Der RH hielt kritisch fest, dass sich auch aus der vom Land Salzburg vorgenommenen Zuteilung der mit der Republik Österreich aufgenommenen Darlehen ergibt, dass Bundesmittel für die Finanzierung von spekulativen Finanzgeschäften verwendet wurden – was den Vorgaben der Republik Österreich entgegenstand (siehe TZ 52).

Vorzeitige Beendigung von Zinsswaps im Februar 2013

59.1 Im Februar 2013 beendete das Land Salzburg 32 der 35 mit der Republik Österreich über die OeBFA abgeschlossenen Zinsswaps mit einem Gesamtnominale von 1.220 Mio. EUR vor deren Fälligkeit.

Die folgende Übersicht zeigt die Konditionen der Zinsswaps und der Darlehen des Landes Salzburg sowie die Nominale. Darüber hinaus zeigt die Tabelle die Bewertungen dieser Finanzgeschäfte Ende Dezember 2012 sowie die im Februar 2013 erzielten Auflösungsbeträge:

Vorzeitige Beendigung von Zinsswaps im Februar 2013

Tabelle 31: Vorzeitige Schließung Zinsswaps mit der Republik Österreich – Februar 2013

Verzinsung Swap ^{2, 3}	Verzinsung Darlehen		Nominale in Mio. EUR ¹	Fälligkeit	Barwert Ende 2012	Auflösungs- betrag in Mio. EUR ¹	Differenz
	effektiv ¹	nominal ¹					
6-Monats-Euribor+0,5580 %	3,64 %	4,30 %	25,00	14.07.14	1,69	1,70	0,01
6-Monats-Euribor+0,3200 % 0,28 Mio. EUR (10.07.09)	3,10 %	3,40 %	20,00	20.10.14	1,07	0,97	- 0,10
6-Monats-Euribor-0,2025 %	4,02 %	4,00 %	25,00	15.09.16	3,60	3,20	- 0,40
3-Monats-Euribor	1,74 %	3,20 %	55,00	20.02.17	2,15	1,39	- 0,76
6-Monats-Euribor+0,1400 % 2,14 Mio. EUR (12.04.10)	3,05 %	4,30 %	20,00	15.09.17	3,39	3,01	- 0,38
6-Monats-Euribor	2,52 %	4,35 %	45,00	15.03.19	4,51	3,68	- 0,83
3-Monats-Euribor+0,4325 % 1,45 Mio. EUR (04.09.09)	3,73 %	4,35 %	30,00	15.03.19	6,57	5,93	- 0,64
6-Monats-Euribor	3,38 %	3,90 %	35,00	15.07.20	5,60	4,93	- 0,67
3-Monats-Euribor+0,8930 %	4,19 %	3,90 %	50,00	15.07.20	7,68	6,67	- 1,01
6-Monats-Euribor+0,1360 % 5,15 Mio. EUR (09.07.10)	3,01 %	3,90 %	45,00	15.07.20	9,00	7,99	- 1,01
6-Monats-Euribor	2,82 %	3,50 %	30,00	15.09.21	3,27	2,45	- 0,82
6-Monats-Euribor+0,1575 % 0,35 Mio. EUR (09.04.10)	3,60 %	3,50 %	35,00	15.09.21	5,92	5,05	- 0,87
3-Monats-Euribor-0,0850 %	3,52 %	3,50 %	50,00	15.09.21	10,11	8,92	- 1,19
3-Monats-Euribor+0,2750 %	4,15 %	3,50 %	90,00	15.09.21	15,43	13,02	- 2,41
3-Monats-Euribor	3,41 %	3,65 %	30,00	20.04.22	3,13	2,21	- 0,92
3-Monats-Euribor	3,32 %	3,65 %	50,00	20.04.22	4,63	3,48	- 1,15
6-Monats-Euribor	3,12 %	3,65 %	35,00	20.04.22	5,67	4,76	- 0,91
3-Monats-Euribor	3,65 %	3,65 %	40,00	20.04.22	8,08	6,99	- 1,09
3-Monats-Euribor	3,53 %	3,65 %	50,00	20.04.22	9,74	8,35	- 1,39
3-Monats-Euribor	3,81 %	3,65 %	45,00	20.04.22	10,27	9,05	- 1,22
3-Monats-Euribor	2,89 %	3,40 %	50,00	22.11.22	3,31	1,86	- 1,45
6-Monats-Euribor+0,3660 % 2,51 Mio. EUR (02.07.10)	3,56 %	4,85 %	15,00	15.03.26	5,17	4,65	- 0,52
6-Monats-Euribor	3,75 %	4,85 %	35,00	15.03.26	8,23	7,02	- 1,21
6-Monats-Euribor+0,3055 % 3,30 Mio. EUR (12.02.10)	4,10 %	4,85 %	25,00	15.03.26	8,81	7,70	- 1,11
6-Monats-Euribor	3,78 %	4,85 %	40,00	15.03.26	9,12	7,75	- 1,37
6-Monats-Euribor+0,6100 % 0,67 Mio. EUR (10.07.09)	4,65 %	4,85 %	30,00	15.03.26	9,43	8,40	- 1,03
3-Monats-Euribor+0,4585 % 2,25 Mio. EUR (09.10.09)	4,14 %	4,85 %	30,00	15.03.26	10,46	9,50	- 0,96
3-Monats-Euribor	3,92 %	4,85 %	40,00	15.03.26	10,95	9,65	- 1,30
3-Monats-Euribor	3,87 %	4,15 %	30,00	15.03.37	3,48	2,30	- 1,18
6-Monats-Euribor	3,12 %	4,15 %	30,00	15.03.37	3,67	2,36	- 1,31
3-Monats-Euribor	3,17 %	4,15 %	60,00	15.03.37	6,46	4,25	- 2,21
3-Monats-Euribor	3,45 %	4,15 %	30,00	15.03.37	5,56	4,32	- 1,24
Summe			1.220,00		206,16	173,51	- 32,65

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² sowie Zahlungen zu Laufzeitbeginn

³ 6-Monats-Euribor: 0,380 % (1. Februar 2013)

3-Monats-Euribor: 0,234 % (1. Februar 2013)

Quellen: OeBFA; RH



Vorzeitige Beendigung von Zinsswaps
im Februar 2013



Land Salzburg – Finanzielle Lage

Die Zinsswaps des Landes Salzburg mit der Republik Österreich waren mit Darlehen der Republik Österreich an das Land Salzburg mit einem Effektivzinssatz zwischen 1,73 % und 4,65 % bzw. einem Nominalzinssatz zwischen 3,20 % und 4,85 % finanziert. Durch den Abschluss der Zinsswaps tauschte das Land Salzburg die Fixzinssätze aus den Darlehen in variable Zinssätze, abhängig vom 3- bzw. 6-Monats-Euribor. Wie aus der Tabelle ersichtlich, erfolgten zu Laufzeitbeginn bei neun Zinsswaps Zahlungen des Landes Salzburg an die Republik Österreich in Höhe von 18,10 Mio. EUR. Die Höhe der variablen Nominalzinssätze aus den Zinsswaps lag unter Berücksichtigung der vereinbarten Auf- bzw. Abschläge Anfang Februar 2013 zwischen 0,15 % und 1,13 %.

Die im Februar 2013 vorzeitig beendeten Zinsswaps des Landes Salzburg mit der Republik Österreich wiesen in der Portfoliobewertung Ende Dezember 2012 einen Barwert von rd. 206 Mio. EUR auf. Tatsächlich konnte das Land Salzburg bei der vorzeitigen Beendigung im Februar 2013 Zahlungen in Höhe von insgesamt rd. 174 Mio. EUR erzielen. Gleichzeitig muss das Land Salzburg für die restliche Laufzeit der Darlehen (teilweise bis 2037) eine Nominalverzinsung von bis zu 4,85 % zahlen. Ausgehend von einem gleichbleibenden allgemeinen Zinsniveau (Basis Februar 2013) wird sich dadurch die künftige jährliche Zinsverpflichtung für das Land Salzburg um bis zu rd. 35 Mio. EUR erhöhen. Dies bedeutet bei gleichbleibendem Zinsniveau eine um bis zu rd. 370 Mio. EUR nominell höhere Zinsbelastung für das Land Salzburg bis zur Fälligkeit aller Darlehen.

59.2 (1) Der RH hielt kritisch fest, dass das Land Salzburg durch die Auflösung der Finanzgeschäfte erst im Februar 2013 im Vergleich zum Barwert Ende Dezember 2012 bereits ein um rd. 33 Mio. EUR ungünstigeres Ergebnis erzielte.

(2) Weiters stellte der RH kritisch fest, dass das Land Salzburg durch die vorzeitige Auflösung der mit der Republik Österreich abgeschlossenen Zinsswaps im Februar 2013 zwar eine einmalige Zahlung in Höhe von rd. 174 Mio. EUR erzielen konnte, aber künftig – unter der Annahme eines gleichbleibenden Zinsniveaus – mit höheren Zinszahlungen von bis zu rd. 35 Mio. EUR jährlich bzw. rd. 370 Mio. EUR nominell bis zur Fälligkeit aller Darlehen rechnen muss.

59.3 *Laut Stellungnahme des Landes Salzburg habe die vom RH kritisierte Unterbrechung der Auflösung das Ziel gehabt, die für notwendig erachteten Strukturen einzurichten sowie eine umfassende Abbaustrategie auszuarbeiten und validieren zu lassen.*

Vorzeitige Beendigung von Zinsswaps im Februar 2013

Aus Sicht des Landes Salzburg seien die der Berechnung der künftigen, höheren Zinszahlungen zugrunde liegenden Annahmen des RH (gleichbleibendes Zinsniveau, gleichbleibender Schuldenstand) schon deswegen nicht zulässig, weil sie ihrerseits ein spekulatives Moment implizieren würden. Vielmehr erwarte der Markt längerfristig steigende Zinsen. Durch die Schließung der Swaps habe das Land Salzburg unsichere (riskante) Barwerte in eine sichere Einmalzahlung getauscht.

Bereits bis jetzt habe das Land Salzburg Refinanzierungen in Höhe von 1.080 Mio. EUR (barwertig) abgebaut. Darunter würden sich einige befinden, die die Basis der Berechnung der Mehrbelastung des RH gebildet hätten.

- 59.4 Der RH wies darauf hin, dass die im Februar 2013 aufgelösten Zinsswaps auf Grundgeschäften basierten und deshalb aus Sicht des RH keine dringende Notwendigkeit zur Veräußerung dieser Derivate gegeben war. Die vorzeitige Auflösung der Swapgeschäfte im Februar 2013 erfolgte trotz negativer Marktentwicklung, wodurch der erzielte Auflösungsbetrag um 33 Mio. EUR niedriger war als der Barwert Ende Dezember 2012. Die Feststellung des RH, dass bei gleichbleibendem Zinsniveau mit höheren Zinszahlungen von bis zu rd. 35 Mio. EUR jährlich bzw. rd. 370 Mio. EUR nominell bis zur Fälligkeit aller Darlehen zu rechnen ist, stellt eine unter den getroffenen Annahmen erfolgte Berechnung des RH der finanziellen Auswirkungen der getätigten Finanzgeschäfte dar, ohne damit über die Zinsprognose eine Aussage zu treffen.

Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013

- 60.1 (1) Die nachfolgende Tabelle beruht auf von der Ithuba Capital AG im März 2013 dem RH zur Verfügung gestellten Zahlen und stellt die per 31. Dezember 2012 und per 22. März 2013 offenen – und auf Wertpapiere, Derivate und außerordentliche Schulden entfallenden – Finanzgeschäfte des Landes Salzburg gegenüber.



Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013

Land Salzburg – Finanzielle Lage

Tabelle 32: Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013

Finanzgeschäfte	31. Dezember 2012			22. März 2013		
	Anzahl	Nominale ²	Barwert	Anzahl	Nominale ²	Barwert
		in Mio. EUR ¹			in Mio. EUR ¹	
Wertpapiere	244	1.423,72	1.353,78	194	1.124,78	1.063,88
Derivate	89	3.846,32	451,12	55	2.469,08	226,61
außerordentliche Schulden	86	- 1.706,55	- 1.827,57	80	- 1.489,24	- 1.606,65
Cash-Bestand			97,34			381,07 ³

¹ Rundungsdifferenzen möglich² Bei den Derivaten entspricht das ausgewiesene Nominale nicht einem Kauf- oder Anfangswert des jeweiligen Swaps, der mit dem Barwert vergleichbar wäre, sondern stellt die Bezugsgröße des Swaps dar.³ Der Cash-Bestand entspricht dem Stand per 21. März 2013.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Im Gegensatz zu den vollständig abgebildeten Teilportfolien Wertpapiere und Derivate wurde für das Teilportfolio Refinanzierungen nur mehr die Kategorie der außerordentlichen Schulden dargestellt, weil die beiden anderen Kategorien Landeswohnbaufonds-Kredite und ordentliche Verschuldung des Landes Salzburg gemäß der Ithuba Capital AG von ihrem Beratungsmandat nicht mehr umfasst waren.

(2) Wertpapiere

Die nachfolgende Tabelle zeigt eine deutliche Reduktion der auf die Wertpapiere entfallenden Werte.

Tabelle 33: Teilportfolio Wertpapiere per 22. März 2013

Wertpapiere	31. Dezember 2012			22. März 2013		
	Anzahl	absolute Position/Nominale ²	Barwert	Anzahl	absolute Position/Nominale ²	Barwert
		in Mio. EUR ¹			in Mio. EUR ¹	
einfache Wertpapiere (Anleihen, Aktien, Fonds)	154	785,55	714,50	112	534,58	468,90
strukturierte Wertpapiere	90	638,18	639,28	82	590,20	594,98
Summe	244	1.423,72	1.353,78	194	1.124,78	1.063,88

¹ Rundungsdifferenzen möglich² Das ausgewiesene Nominale entspricht dem zum Stichtag in EUR umgerechneten abgeschlossenen Nominale. Bei in Stücken gehandelten Produkten (wie Aktien, Fonds und Zertifikate) stellte die Ithuba Capital AG den Stichtags-Marktwert als absolute Position/Nominale dar.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013

Durch die von der Ithuba Capital AG begleiteten Verkaufsaktivitäten des Landes Salzburg sanken zwischen dem 31. Dezember 2012 und dem 22. März 2013 die Anzahl der vom Land Salzburg gehaltenen Wertpapiere von 244 auf 194 Wertpapiere und der Gesamtbarwert dieser Wertpapiere von rd. 1.353,78 Mio. EUR auf rd. 1.063,88 Mio. EUR (– 21,4 %).

(3) Derivate

Das Land Salzburg verringerte auch seinen Bestand an Derivaten, so dass der Gesamtbarwert des Teilportfolios Derivate – wie in nachfolgender Tabelle dargestellt – bis zum 22. März 2013 auf rd. 50 % des per 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Gesamtbarwerts sank.

Tabelle 34: Teilportfolio Derivate per 22. März 2013						
Derivate	31. Dezember 2012			22. März 2013		
	Anzahl	Nominale ²	Barwert	Anzahl	Nominale ²	Barwert
		in Mio. EUR ¹			in Mio. EUR ¹	
Zinssicherungsportfolio (Republik Österreich)	35	1.300,00	222,20	3	80,00	13,44
„Optimierungsportfolio“	54	2.546,32	228,92	52	2.389,08	213,17
Summe	89	3.846,32	451,12	55	2.469,08	226,61

¹ Rundungsdifferenzen möglich

² Das ausgewiesene Nominale entspricht nicht einem Kauf- oder Anfangswert des jeweiligen Swaps, der mit dem Barwert vergleichbar wäre, sondern stellt die Bezugsgröße des Swaps dar.

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Während das „Optimierungsportfolio“, das nicht Absicherungszwecken, sondern rein der Ertragsoptimierung diene und als spekulativ und risikoreich einzustufen war, im Vergleichszeitraum 31. Dezember 2012 bis 22. März 2013 keine deutlichen Veränderungen aufwies, löste das Land Salzburg im selben Zeitraum fast das gesamte Zinssicherungsportfolio auf. Wie in TZ 59 beschrieben, beendete das Land Salzburg im Februar 2013 32 der 35 per Jahresende 2012 bestehenden Zinsswaps.

(4) Außerordentliche Schulden

Die nachfolgende Tabelle weist die Entwicklung der außerordentlichen Schulden im Vergleichszeitraum 31. Dezember 2012 bis 22. März 2013 aus.

Tabelle 35: Außerordentliche Schulden per 22. März 2013

außerordentliche Schulden	31. Dezember 2012			22. März 2013		
	Anzahl	Nominale	Barwert	Anzahl	Nominale	Barwert
	in Mio. EUR ¹			in Mio. EUR ¹		
Bundesdarlehen	13	- 480,00	- 559,65	13	- 480,00	- 555,52
abgesicherte strukturierte Schulddarlehen	21	- 258,78	- 280,25	21	- 258,78	- 284,46
Barvorlagen	7	- 226,12	- 227,34	1	- 10,00	- 10,18
sonstige Darlehen	45	- 741,65	- 760,32	45	- 740,46	- 756,49
Summe	86	- 1.706,55	- 1.827,57	80	- 1.489,24	- 1.606,65

¹ Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: Ithuba Capital AG; RH

Bei den Barvorlagen wies die Ithuba Capital AG per 22. März 2013 nur noch eine Barvorlage mit einem Barwert von rd. - 10,18 Mio. EUR aus. Damit sank der Barwert der vom Land Salzburg aufgenommenen Barvorlagen im Vergleichszeitraum um rd. 95 %. Die Anzahl der vom Land Salzburg aufgenommenen Bundesdarlehen, strukturierten Schulddarlehen und sonstigen Darlehen blieb im Vergleichszeitraum unverändert. Auch der auf diese Finanzgeschäfte entfallende Barwert wies keine starken Veränderungen auf.

(5) Cash-Bestand

Die seit 31. Dezember 2012 vorgenommenen Auflösungen von Finanzgeschäften erhöhten den Cash-Bestand. Dieser stieg laut Portfolio-Update der Ithuba Capital AG (21. März 2013) von 97,34 Mio. EUR per 31. Dezember 2012 auf 381,07 Mio. EUR.

Diese Mittel wurden bis zum Ende der Gebarungüberprüfung nicht zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen eingesetzt.

- 60.2 Der RH hielt fest, dass das Land Salzburg im Zeitraum vom 31. Dezember 2012 bis 22. März 2013 die Teilportfolien Wertpapiere und Derivate deutlich reduzierte. Die Reduktion der Derivate beschränkte sich auf das Zinssicherungsportfolio, während das „Optimierungsportfolio“ im Vergleichszeitraum keine deutlichen Veränderungen aufwies. Im Bereich der außerordentlichen Schulden stellte der RH bei den Barvorlagen eine sehr starke Verringerung (um rd. 95 % des am 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Barwerts) fest, während die

Offene Finanzgeschäfte per 22. März 2013

Bundesdarlehen, die strukturierten Schulddarlehen und die sonstigen Darlehen nahezu unverändert blieben.

Weiters verwies der RH kritisch darauf, dass die vorgenommenen Auflösungen v.a. den Cash-Bestand erhöhten und nicht zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen eingesetzt wurden.

Der RH empfahl dem Land Salzburg, die Reduktion des Finanzportfolios – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und Nutzung des Fachwissens von externen Experten – weiter voranzutreiben und den Cash-Bestand zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen heranzuziehen.

- 60.3 *Laut Mitteilung des Landes Salzburg habe es beim Abbau des Finanzportfolios wesentliche Fortschritte gegenüber dem Stand zum 22. März 2013 erzielt.*

Die Wertpapiere seien zu 70 % und das „Optimierungsportfolio“ sei zu 26 % abgebaut worden. Die Geschwindigkeit des Abbaus werde durch die Einhaltung eines sehr strengen Risikomanagementregimes und die gleichzeitige Einhaltung einer sehr strengen Marktkonformitätsprüfung bestimmt. Ferner dürften auffällige Geschäfte nur nach gesonderter rechtlicher Prüfung geschlossen werden. Die Zinssicherungsderivate seien zu 94 % abgebaut worden. Der Cash-Bestand werde regelmäßig zur Rückführung von Finanzierungen genutzt, die um 63 % (barwertig ca. 1.151 Mio. EUR) reduziert worden seien.

Die Volatilität des Finanzportfolios sei drastisch verringert worden. Die Zinsensensitivitäten des Gesamtportfolios seien um fast 90 %, das Kreditspreadrisiko um mehr als die Hälfte, das Fremdwährungsrisiko um fast 90 % und der Value at Risk ebenfalls sehr deutlich reduziert worden.

- 60.4 Der RH anerkannte grundsätzlich den Abbau des Finanzportfolios und wiederholte seine Empfehlung, das Portfolio – unter Berücksichtigung der Marktgegebenheiten und Nutzung des Fachwissens von externen Experten – weiter zu reduzieren und dabei generierte Cash-Bestände prioritär zur Tilgung von hoch verzinsten Darlehen heranzuziehen.

Land Salzburg – Finanzielle Lage

**Risikobetrachtung
einzelner Geschäftskategorien**

61.1 (1) Die vom Land Salzburg abgeschlossenen Finanzgeschäfte beinhalteten Wertpapiere, Derivate und Refinanzierungen in den verschiedensten Ausprägungen, die zum Teil mit hohen Risiken bzw. Unsicherheiten für das Land Salzburg verbunden waren.

(2) Knock-In/Knock-Out-Swaps

So befanden sich darunter auch sogenannte Knock-In/Knock-Out-Swaps, bei denen Zahlungen durch vereinbarte Knock-In-Ereignisse ausgelöst bzw. durch vereinbarte Knock-Out-Ereignisse beendet wurden. Bei den abgeschlossenen Swaps waren sowohl der tatsächliche Anfall als auch die Höhe von Zahlungen von der Entwicklung des Wechselkurses von jeweils zwei Fremdwährungen⁴⁴ abhängig. Zahlungen wurden ausgelöst bzw. beendet, wenn dieser Wechselkurs innerhalb von festgelegten Beobachtungszeiträumen bestimmte, in den Abschlussvereinbarungen definierte Werte erreichte. Zu den vereinbarten Vertragswährungen zählten u.a. Schweizer Franken, Kanadische Dollar, Brasilianische Real, Japanische Yen und Türkische Lira.

Laut den Abschlussvereinbarungen beinhalteten diese Knock-In/Knock-Out-Swaps „ein erhebliches Risiko, dass der Marktwert der Verbindlichkeiten des Landes Salzburg den Nominalwert oder ein Vielfaches des Nominalwertes erreicht“ sowie „die Möglichkeit, dass die Verbindlichkeiten des Landes Salzburg ... einen unbegrenzten Betrag erreichen können“.

(3) Währungsswaps (Cross Currency Swaps)

Das Portfolio des Landes Salzburg umfasste auch Währungsswaps. Im Rahmen dieser Währungsswaps tauschte das Land Salzburg mit dem jeweiligen Vertragspartner Zahlungen in unterschiedlichen Währungen. Da damit sowohl der zu leistende als auch der zu erhaltende Zahlungsbetrag von der Wertentwicklung der Vertragswährungen – und der dieser zugrunde liegenden Entwicklung der jeweiligen Volkswirtschaft – beeinflusst wurden, war bei mehrjährigen Laufzeiten die Einschätzung der zu erwartenden Zahlungsflüsse mit sehr hohen Unsicherheiten verbunden.

Beispielsweise sank bei einem – mit der Republik Österreich abgeschlossenen – JPY/ZAR-Währungsswap (Laufzeit vom 4. Juni 2007 bis 4. Juni 2014) das Verhältnis des Euro (EUR) zum Japanischen Yen (JPY) von 163,81 (1. Juni 2007) auf 102,11 (7. November 2012), was den in Euro umgerechneten Zahlungsbetrag des Landes Salzburg

⁴⁴ Anzahl von Einheiten einer Fremdwährung, die beim Kauf einer Einheit einer anderen Fremdwährung gezahlt werden müssen

Risikobetrachtung einzelner Geschäftskategorien

bei Auflösung (5.625,51 Mio. JPY) um rd. 60,4 % (rd. 21 Mio. EUR) erhöhte. Gleichzeitig stieg das Verhältnis des Euro zum Südafrikanischen Rand (ZAR) von 9,5686 (1. Juni 2007) auf 11,0253 (7. November 2012), was eine Senkung des Zahlungsbetrags in Euro bei Auflösung (330 Mio. ZAR) an das Land Salzburg um rd. 13,2 % (rd. 4 Mio. EUR) bewirkte. Aufgrund dieser Wechselkursentwicklung entstand für das Land Salzburg bei der vorzeitigen Auflösung dieses Währungsswaps im November 2012 eine Zahlung in Höhe von rd. 25 Mio. EUR.

(4) Strukturierte Schuldscheindarlehen

Ein Teil der Refinanzierung des Landes Salzburg erfolgte durch die Ausgabe von strukturierten Schuldscheindarlehen (siehe TZ 57). Diese Schuldscheindarlehen, die Laufzeiten von bis zu 40 Jahren aufwiesen, waren grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass die Darlehensgeber die Darlehensbeträge zu Beginn der Laufzeit an das Land Salzburg auszahlten, das Land Salzburg während der Laufzeit keine Rückzahlungen tätigen, dafür aber am Ende der Laufzeit ein Mehrfaches der erhaltenen Beträge zurückzahlen musste. Zur Finanzierung dieser Rückzahlungsbeträge schloss das Land Salzburg mit verschiedenen Kreditinstituten bzw. Vertragspartnern Swaps über die gleiche Laufzeit ab. Im Rahmen dieser Swaps zahlte das Land Salzburg während der Laufzeit Zinsen an die Swap-Vertragspartner, die sich im Gegenzug dazu verpflichteten, am Ende der Laufzeit an das Land Salzburg Zahlungen – in Höhe der Differenz zwischen den an das Land Salzburg von den Darlehensgebern ausgezahlten Darlehensbeträgen und den vereinbarten Rückzahlungsbeträgen – zu leisten.

Derartige Swapverträge schloss das Land Salzburg zu 16 der 21 Schuldscheindarlehen – und damit zu rd. 63 % des Gesamtnominales von 258,78 Mio. EUR – mit zwei Kreditinstituten ab. Die Swapverträge mit einem der Kreditinstitute bezogen sich auf sieben Schuldscheindarlehen mit einem Nominale bzw. Auszahlungsbetrag von insgesamt 83,00 Mio. EUR im Jahr 2012 sowie einem Rückzahlungsbetrag von jeweils insgesamt 91,03 Mio. EUR im Jahr 2042 und 240,05 Mio. EUR im Jahr 2052. Die Swapverträge mit dem zweiten Kreditinstitut bezogen sich auf neun Schuldscheindarlehen mit einem Nominale bzw. Auszahlungsbetrag von jeweils insgesamt 32,50 Mio. EUR im Jahr 2010 und 48,28 Mio. EUR im Jahr 2012 sowie einem Rückzahlungsbetrag von jeweils insgesamt 79,13 Mio. EUR im Jahr 2030 und 170,72 Mio. EUR im Jahr 2042.

Durch diese Konzentration auf zwei Swap-Vertragspartner setzte sich das Land Salzburg verstärkt dem Risiko aus, dass durch den Ausfall eines Swap-Vertragspartners – etwa durch dessen Insolvenz – trotz der an diesen bereits geleisteten Zahlungen die Rückzahlung der mit dem Swap „abgedeckten“ Darlehensbeträge an den Darlehensgeber vom Land Salzburg – unter Verlust der bereits an den Swap-Vertragspartner geleisteten Zahlungen – allein finanziert werden müsste.

(5) Range Accruals

Zu den vom Land Salzburg abgeschlossenen Finanzgeschäften zählten – sowohl bei den Wertpapieren als auch bei den Swaps – auch Range Accruals. Bei Range Accruals war die Höhe der Zinszahlungen davon abhängig, ob bzw. wie oft sich ein gewählter Referenzzinssatz in einem festgelegten Bereich – der sogenannten „Range“ – bewegte. Eine Vorhersage bzw. verlässliche Planung der anfallenden Zinszahlungen war bei zum Teil 20-jährigen Laufzeiten der Range Accruals nicht möglich.

Diesbezüglich hielt ein Mitglied des Finanzbeirats in einem an das Land Salzburg gerichteten Memorandum vom Juli 2012 fest, dass Range Accrual Swaps keine „toxischen“ oder „unstatthafter“ Risiken beinhalteten, dass es aber zu schwer vorhersehbaren Wertänderungen kommen könne und Range Accruals daher „intransparent“ seien. Im Hinblick auf die gemäß Memorandum vom Finanzreferenten des Landes Salzburg geforderte nachhaltige Verringerung des Risikos kam das Mitglied des Finanzbeirats zum Schluss, dass Range Accruals nicht mehr zur Finanzstrategie des Landes passten.

Laut Portfolioanalyse der Ithuba Capital AG beinhaltete das Teilportfolio Wertpapiere per 31. Dezember 2012 noch 13 Range Accruals mit einem Gesamtbarwert von 156,93 Mio. EUR.

(6) Sonstige komplexe Finanzgeschäfte

Neben den beschriebenen Finanzgeschäften schloss das Land Salzburg weitere Finanzgeschäfte ab, die von nicht beeinflussbaren und schwer vorhersehbaren Entwicklungen von Zinssätzen, Fremdwährungskursen, der Inflation oder anderen Indizes abhängig waren.

- 61.2** Mit Verweis auf seinen Bericht Reibe Salzburg 2009/3 kritisierte der RH neuerlich, dass die vom Land Salzburg in den vergangenen Jahren abgeschlossenen Finanzgeschäfte zum Teil spekulativ und mit hohen Risiken und Unsicherheiten verbunden und daher mit der Aufgabenerfüllung einer Gebietskörperschaft und mit einem auf den

Risikobetrachtung einzelner Geschäftskategorien

Ausschluss vermeidbarer Risiken ausgerichtetem Finanzmanagement nicht vereinbar waren. Das Finanzmanagement des Landes Salzburg verfügte weder über ausreichende personelle Ressourcen noch über die nötigen Bewertungs- und Kontrollsysteme, um ein derartiges Portfolio angemessen zu steuern.

Weiters kritisierte der RH das eingegangene Kontrahentenrisiko beim Abschluss von strukturierten Schuldscheindarlehen mit Laufzeiten von bis zu 40 Jahren.

Der RH empfahl daher dem Land Salzburg, zukünftig Finanzgeschäfte mit komplexen, schwer vorhersagbaren Zahlungsstrukturen oder offenen Fremdwährungsrisiken, derivative Finanzinstrumente ohne Grundgeschäft und Kreditaufnahmen für Veranlagungen zu verbieten sowie ausreichende Kontrollsysteme einzurichten.

Rechnungswesen

62.1 (1) Das Rechnungswesen der Länder beruhte auf der Kameralistik und war zahlungsorientiert aufgebaut. Die VRV regelte auf Grundlage von § 16 Finanz-Verfassungsgesetz (F-VG) Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände. Sie enthielt teilweise nur Rahmenvorgaben, auch waren einzelne Bestimmungen nur für die Gemeinden, nicht aber für die Länder verbindlich⁴⁵.

(2) Im Rahmen der gegenständlichen Prüfung stellte der RH zahlreiche Verletzungen der bestehenden Regelungen der VRV fest:

- Auf Ausgabenkonten, wie bspw. auf dem Konto Zinsaufwendungen, wurden auch Einnahmen gebucht, wodurch die tatsächlich angefallenen Ausgaben zu niedrig ausgewiesen waren. Dies stellte einen Verstoß gegen die Bruttoverrechnung dar, wonach Einnahmen und Ausgaben ungekürzt mit dem jeweiligen Gesamtbetrag zu verrechnen sind (§ 3 VRV) (siehe TZ 39).
- Voranschlagswirksame Verbuchungen erfolgten in der voranschlagsunwirksamen Gebarung, wodurch erhebliche Teile der Gebarung von der Veranschlagung ausgenommen und damit der Budgethoheit des Landtags entzogen wurden. Nach der VRV war dies jedoch nur sehr eingeschränkt möglich (§ 2 Abs. 5 VRV) (siehe TZ 40, 67, 68 und TZ 69).

⁴⁵ beispielsweise in § 2 Abs. 3 (Abwicklung Überschuss/Abgang der Vorjahre), § 9 Abs. 1 Z 2 (Voranschlagsquerschnitt), § 16 Abs. 3 (Vermögens- und Schuldenrechnung), § 17 Abs. 1 Z 2 (Rechnungsquerschnitt) VRV

- Darlehen (Republik Österreich) wurden unvollständig in den Rechnungsabschlüssen dargestellt, auch wurden Schuldentilgungen ausgewiesen, die tatsächlich nicht getätigt wurden. Nach der VRV waren der Schuldenstand und der Schuldendienst in einem Nachweis zum Rechnungsabschluss auszuweisen; dieser Nachweis war unvollständig und nicht aussagekräftig (§ 17 Abs. 2 Z 4 VRV) (siehe TZ 43, 44).
- Forderungen des Landes gegenüber dem Landeswohnbaufonds waren im Rechnungsabschluss nicht korrekt ausgewiesen. Auch war der Nachweis über die vom Land gegebenen Darlehen unvollständig, wodurch diesem keine Aussagekraft zukam (§ 17 Abs. 2 Z 5) (siehe TZ 46, 86).
- Haftungen wurden nicht vollständig ausgewiesen, weil die Gewährträgerhaftung zugunsten der Salzburger Landes-Hypothekbank fehlte. Dadurch wurden allfällige Risiken für den Landeshaushalt nicht offen gelegt (§ 17 Abs. 2 Z 8 VRV) (siehe TZ 71).
- Für Verbuchungen in der voranschlagsunwirksamen Gebarung in Form von Sammelkonten fehlte im Rechnungsabschluss das dazu vorgesehene Verzeichnis über größere offene Posten. Dadurch wurde den Vorgaben der VRV, wie der Nachweis der voranschlagsunwirksamen Gebarung zu gliedern wäre, nicht entsprochen (§ 17 Abs. 2 Z 12 VRV) (siehe TZ 66).

(3) Auch bei Einhaltung der Vorgaben der VRV boten die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder und Gemeinden keine hinreichenden Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage:

- Aussagen über den wirtschaftlichen Erfolg waren aufgrund der Rechnungsabschlüsse nur eingeschränkt möglich.
- Die Voranschläge und Rechnungsabschlüsse enthielten keine vollständige Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage. Vermögensveräußerungen wirkten sich zwar als Einnahmen aus, die VRV maß dem Vermögensabgang jedoch keine ausreichende Bedeutung bei, weil etwa die Länder kein Vermögensverzeichnis erstellen mussten, aus dem der Vermögensverzehr ersichtlich wäre.

Rechnungswesen

- Vor allem die Rechnungsabschlüsse der Länder waren uneinheitlich und ohne Zusatzinformationen nicht vergleichbar; dies vor allem deshalb, weil
 - für wichtige Bereiche des Rechnungswesens Regelungen (z.B. zur Aktivierung und Bewertung des Vermögens sowie für die Ermittlung und Darstellung künftiger Verpflichtungen) fehlten und
 - wichtige Begriffe des Rechnungswesens, wie etwa die „nicht fälligen Verwaltungsschulden“, die „Finanzschulden“ oder die „Rücklagen“ nicht definiert (daher z.B. uneinheitliche Darstellung der Verbindlichkeiten) waren.

Durch diese Summe an Unzulänglichkeiten der VRV waren Transparenz und Vergleichbarkeit der Haushalte der Länder und Gemeinden nicht gegeben und fehlten den Verantwortlichen in den Ländern und Gemeinden entscheidungswesentliche und zuverlässige Daten zur Haushaltssteuerung.

Vor allem auch unions- und verfassungsrechtliche Verpflichtungen sowie Vorgaben des Österreichischen Stabilitätspakts, denen die VRV nicht genügte, machten den dringenden Handlungsbedarf deutlich.

(4) Im Rahmen der gegenständlichen Gebarungüberprüfung ließ sich der Reformbedarf der bestehenden Regelungen für das Rechnungswesen der Länder an konkreten Sachverhalten darstellen:

- Die Vorgaben der VRV über die Verbuchung, Bewertung und Darstellung der Finanzgeschäfte waren nicht ausreichend und wurden dem hohen Gebarungsvolumen in diesem Bereich nicht gerecht. Die Aussagekraft der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse über die finanzielle Lage der Gebietskörperschaft war daher insoweit nicht gegeben (siehe TZ 40).
- Eine exakte Definition von Rücklagen sowie klare Bestimmungen zu Form und Umfang der Darstellung im Rechnungsabschluss fehlten, weshalb eine inhaltliche Zuordnung sowie eine Bewertung erschwert waren (siehe TZ 64).
- Die Darstellung der voranschlagsunwirksamen Gebarung war intransparent, weil dadurch die Zuordnung und Abgrenzung von Zahlungsflüssen erschwert wurde (siehe TZ 67).