

## Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2018

Textteil Band 4: Prüfung gemäß § 9 RHG  
Forderungsmanagement des Bundes  
Bericht des Rechnungshofes

---





#### **IMPRESSUM**

Herausgeber:

Rechnungshof Österreich

1031 Wien, Dampfschiffstraße 2

[www.rechnungshof.gv.at](http://www.rechnungshof.gv.at)

Redaktion und Grafik: Rechnungshof Österreich

Herausgegeben: Wien, im Juni 2019

#### **AUSKÜNFTE**

Rechnungshof

Telefon (+43 1) 711 71 – 8965

E-Mail [info@rechnungshof.gv.at](mailto:info@rechnungshof.gv.at)

[facebook/RechnungshofAT](https://www.facebook.com/RechnungshofAT)

Twitter: @RHSprecher

#### **FOTOS**

Cover: istock/Grafner

## Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis _____	4
Glossar _____	5
Kurzfassung _____	7
Zentrale Empfehlungen _____	9
Zahlen und Fakten zur Prüfung _____	10
Prüfungsablauf und –gegenstand _____	11
Ausgangslage _____	12
<b>Forderungsmanagement des Bundes</b> _____	14
Rechtliche Rahmenbedingungen _____	14
Umsetzung der rechtlichen Vorgaben durch die haushaltsleitenden Organe _____	19
Erkenntnisse aus systematischen Prüfhandlungen _____	30
Überblick _____	31
Schlussempfehlungen _____	33

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Forderungen des Bundes zum 31. Dezember 2018 _____	13
Tabelle 2:	Anzahl der rechtlichen Bestimmungen zu den Forderungen des Bundes _____	15
Tabelle 3:	Art, Anzahl und Forderungshöhe der Stichprobe _____	20
Tabelle 4:	Zusammenfassung der wesentlichen Kritikpunkte und Empfehlungen nach Untergliederungen _____	31

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Ablaufdiagramm Erfassung, Bewertung und Ausweis von Forderungen _____	16
Abbildung 2:	Fälligkeitsprofil der Forderungen der Stichprobe _____	21

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BHG 2013	Bundeshaushaltsgesetz 2013
BHV 2013	Bundeshaushaltsverordnung 2013
BK	Bundeskanzler
BMG 1986	Bundesministeriengesetz 1986
B–VG	Bundes–Verfassungsgesetz
bspw.	beispielsweise
d.h.	das heißt
EUR	Euro
gem.	gemäß
HHLO	haushaltsleitendes Organ
HV–SAP	Haushaltsverrechnungssystem des Bundes
inkl.	inklusive
KPV 2013	Kontenplanverordnung 2013
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
PM–SAP	Personalmanagementsystem des Bundes
RH	Rechnungshof
RHG	Rechnungshofgesetz 1948
RLV 2013	Rechnungslegungsverordnung 2013
VO	Verordnung
z.B.	zum Beispiel

## Glossar

### Anwendung/Applikation

Eine IT–Anwendung bzw. eine IT–Applikation wird als Sammelbegriff für Programme, Software, Datenbanken, Tabellenkalkulationen, Bildverarbeitungen oder Textverarbeitungen im IT–Bereich verwendet.

### Bundeshaushaltsgesetz 2013 (BHG 2013)

Das Bundeshaushaltsgesetz 2013 richtet sich an Bundesorgane und regelt im Wesentlichen die Ziele und Organisation der Haushaltsführung, die mittelfristige und einjährige Haushaltsplanung, die Budgeterstellung, den Budgetvollzug, die Bundesvermögens– und Schuldengbarung, die (Innen–)Kontrolle und den Rechnungsabschluss.

### Bundeshaushaltsverordnung 2013 (BHV 2013)

Die BHV 2013 regelt die Aufgaben der Organe der Haushaltsführung und enthält Anweisungen für den Gebarungsvollzug und legt die Ansatz– und Bewertungsregeln im Bereich der Haushaltsverrechnung fest. Darüber hinaus regelt sie die Jahresabschlussarbeiten.

### Haushaltsleitendes Organ (Ministerien und Oberste Organe)

Haushaltsleitende Organe zählen zu den anordnenden Organen der Haushaltsführung. Es sind dies

- der Bundespräsident, der Präsident des Nationalrates, die Präsidentin/der Präsident des Bundesrates;
- die Präsidentin des Verfassungsgerichtshofes, der Präsident des Verwaltungsgerichtshofes, die/der Vorsitzende der Volksanwaltschaft, die Präsidentin des Rechnungshofes;
- der Bundeskanzler und die übrigen Bundesministerinnen und Bundesminister, soweit sie mit der Leitung eines Bundesministeriums betraut sind<sup>1</sup>.

Gemäß BHG 2013 und BHV 2013 sind die haushaltsleitenden Organe für die Erfassung und Verrechnung von Forderungen zuständig.

### HV–SAP

Das HV–SAP ist das vom Bund verwendete IT–Verfahren für die Haushaltsverrechnung.

<sup>1</sup> „Einem Kanzleramtsminister obliegt gem. Art. 77 Abs. 3 2. Satz B–VG in seinem Wirkungsbereich definitionsgemäß die sachliche Leitung inkl. Personalverwaltung und Organisation. Diese gem. dem BMG 1986 zum Bundeskanzleramt zählenden Sachbereiche unterliegen somit nicht der Leitung des BK (...). Gemäß Definition der HHLO (...) können daher auch Kanzleramtsminister als HHLO fungieren.“ *Lödl/Antl/Janik/Petridis-Pierre/Pfau, Bundeshaushaltsrecht BHG 2013 – BHV 2013 (2019), S. 274*

#### SAP

SAP ist ein deutscher Softwarehersteller. Tätigkeitsschwerpunkt ist die Entwicklung von Software zur Abwicklung sämtlicher Geschäftsprozesse eines Unternehmens wie Buchführung, Controlling, Vertrieb, Einkauf, Produktion, Lagerhaltung und Personalwesen. Die Buchstaben SAP stehen für „Systeme, Anwendungen und Produkte“.

#### Forderungsmanagement

Forderungsmanagement bezeichnet den Prozess vom Zeitpunkt des Entstehens bis hin zur Einzahlung einer Forderung. Ziel ist es dabei, den Ausfall von Forderungen möglichst gering zu halten und für stetige Liquidität zu sorgen.



## WIRKUNGSBEREICH

- Alle Bundesministerien und Obersten Organe

## Prüfung gemäß § 9 RHG Forderungsmanagement des Bundes

### Prüfungsziel



Ziel der Überprüfung war es, im Vorfeld der Prüfung des Bundesrechnungsabschlusses gemäß § 9 RHG bei den haushaltsleitenden Organen die Abläufe in Bezug auf das Forderungsmanagement zu erheben und zu beurteilen. Dies ermöglichte, wesentliche Risiken einer falschen Darstellung von Forderungen im Bundesrechnungsabschluss zu identifizieren und im Rahmen der Prüfung gemäß § 9 RHG aufzugreifen. Die Erkenntnisse aus dieser Prüfung waren ausreichend, um darauf aufbauend weitere Prüfhandlungen planen und durchführen zu können.

### Kurzfassung

Der RH überprüfte von August 2018 bis März 2019 das Forderungsmanagement des Bundes bei allen Bundesministerien und Obersten Organen sowie der Buchhaltungsagentur des Bundes (**Buchhaltungsagentur**) im Rahmen der Überprüfung der Abschlussrechnungen 2018 gemäß § 9 Abs. 1 Rechnungshofgesetz 1948 (**RHG**). (TZ 1)

Forderungen sind finanzielle Ansprüche des Bundes, die gemäß den haushaltsrechtlichen Bestimmungen zum Zeitpunkt ihres Entstehens zu verrechnen sind. Forderungen stellen, gemessen am Buchwert, den drittgrößten Aktivposten im Bundesrechnungsabschluss dar. Zum 31. Dezember 2018 betrug der Forderungsstand des Bundes 27.883,06 Mio. EUR; dies entsprach 27,8 % der gesamten Aktiva. (TZ 2)

Die Risiken im Hinblick auf den Ausweis der Forderungen im Bundesrechnungsabschluss bestehen vor allem in einer unvollständigen Erfassung und einer fehlerhaften Bewertung. Ein unvollständiger Ausweis der Forderungen kann beispielsweise dazu führen, dass der Liquiditätsbedarf des Bundes überschätzt wird; eine fehlende Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts von Forderungen führt zu einem niedrigeren Aufwand, etwa durch unterlassene Wertberichtigungen. (TZ 2)

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften zur Erfassung, Bewertung und zum Ausweis von Forderungen waren im Bundeshaushaltsgesetz 2013 und in der Bundeshaushaltsverordnung 2013 – aufgrund der diesen Rechtsvorschriften zugrunde liegenden Systematik – auf zahlreiche Bestimmungen verteilt. Eine kompakte Darstellung, die den Anwenderinnen und Anwendern eine rasche Orientierung geboten hätte, fehlte. Ebenso fehlte eine Regelung, wonach bei Vorliegen bestimmter Sachverhalte eine Wertberichtigung vorzunehmen ist. (TZ 3, TZ 4)

Die haushaltsleitenden Organe hatten die Forderungen im Haushaltsverrechnungssystem des Bundes (**HV-SAP**) zu verbuchen. Die Zuordnung der verbuchten Forderungen gemäß der Kontenplanverordnung 2013 und die tabellarische Darstellung gemäß § 20 Rechnungslegungsverordnung 2013 erfolgte durch die IT-Anwendung Bilanzsplitting. Dabei klassifizierte das Bundesministerium für Finanzen die Forderungen nach Fristigkeit (kurz-, mittel- und langfristig) sowie nach der Transaktionsart und buchte die Forderungen auf die entsprechenden Konten um. (TZ 5)

Das Mahnwesen oblag der Buchhaltungsagentur. Diese mahnte nach Ausbleiben der Zahlung zum Fälligkeitsdatum schriftlich in einem 14-tägigen Rhythmus. Ab der dritten Mahnung ging die Verpflichtung zur Einbringung der Forderung auf das haushaltsleitende Organ über. (TZ 6)

Die Umsetzung der haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die haushaltsleitenden Organe überprüfte der RH auf Grundlage einer Stichprobe. Dabei gliederte er die 56 Fälle der Stichprobe nach dem zugrunde liegenden wirtschaftlichen Gehalt in drei Kategorien: finanzielle Forderungen, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Forderungen aus Transfers. Insgesamt waren 20 Forderungen (35,7 %) aus der Stichprobe bereits überfällig, d.h. das Fälligkeitsdatum war bereits erreicht oder überschritten. Vier dieser Fälle (mit einem Volumen von insgesamt 4,11 Mio. EUR) wurden während der Prüfung wertberichtigt. (TZ 7)

Die **Forderungen aus finanziellen Transaktionen** enthielten offene Forderungen aus Migrationsbuchungen, d.h. von Datenübertragungen aus anderen IT-Systemen, die von den haushaltsleitenden Organen nicht auf ihre Werthaltigkeit geprüft wurden. Bei den Darlehensforderungen umfasste die Dokumentation im HV-SAP nicht immer alle relevanten Informationen zur Beurteilung der Werthaltigkeit (etwa die Darlehensverträge). (TZ 8)

**Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** wurden nicht durchgehend auf ihre Werthaltigkeit geprüft, obwohl einzelne Forderungen bereits seit Jahren unverändert ausgewiesen waren. Bei komplexen Sachverhalten und langen Verfahrensdauern (etwa bei Insolvenzverfahren) unterblieben notwendige Wertberichtigungen oder erfolgten nicht zeitgerecht. (TZ 9)

**Forderungen aus Transfers** wurden teilweise nur im Ausmaß der im Finanzjahr zu zahlenden Teilbeträge erfasst. Wertberichtigungen wurden nicht nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt, sondern nur im Ausmaß des verfügbaren Budgets vorgenommen. (TZ 10)

Vorauszahlungen – insbesondere für Transfer- und Werkleistungen – waren nicht ordnungsgemäß abgegrenzt. Gutschriften aus der Abrechnung von Vorauszahlungen wurden im Folgejahr mit neuen Vorauszahlungen gegengerechnet, anstatt als Forderung für das von der Leistung betroffene Jahr erfasst zu werden. (TZ 11)

Auf Basis seiner Feststellungen hob der RH folgende Empfehlungen hervor:

#### ZENTRALE EMPFEHLUNGEN

- Das Bundesministerium für Finanzen sollte gemeinsam mit dem RH sowie den Ministerien und Obersten Organen die Vorschriften zur Erfassung, Bewertung und zum Ausweis von Forderungen anwenderorientierter fassen und die notwendige Praxisnähe über Leitfäden oder Handbücher sicherstellen.
- Die Ministerien und Obersten Organen sollten Forderungen immer in voller Höhe zum Zeitpunkt ihres Entstehens im Haushaltsverrechnungssystem erfassen.
- Wertberichtigungen von Forderungen sollten bei Vorliegen der Voraussetzungen jedenfalls vollumfänglich und unabhängig von der budgetären Vorsorge vorgenommen werden. (TZ 13)

## Zahlen und Fakten zur Prüfung

Forderungsmanagement des Bundes	
<b>Rechtsgrundlagen</b>	Bundshaushaltsgesetz 2013, BGBl. I 139/2009 i.d.g.F. Bundshaushaltsverordnung 2013, BGBl. II 266/2010 i.d.g.F. Kontenplanverordnung 2013, BGBl. II 74/2012 i.d.g.F. Rechnungslegungsverordnung 2013, BGBl. II 148/2013 i.d.g.F.
Buchwert der Forderungen zum 31. Dezember 2018	27.883,06 Mio. EUR
Anzahl der geprüften Stichproben	56
Summe des Buchwerts der geprüften Forderungen	1.723,78 Mio. EUR

Quelle: Darstellung RH

## Prüfungsablauf und –gegenstand

- 1 (1) Der RH überprüfte von August 2018 bis März 2019 das Forderungsmanagement des Bundes bei allen haushaltsleitenden Organen und der Buchhaltungsagentur des Bundes (**Buchhaltungsagentur**) im Rahmen der Überprüfung der Abschlussrechnungen 2018 gemäß § 9 Abs. 1 Rechnungshofgesetz 1948 (**RHG**). Eine besondere Rolle kam dabei dem Bundesministerium für Finanzen als dem für die haushaltsrechtlichen Vorschriften verantwortlichen Ministerium zu.

Gegenstand der Prüfung war

- die Evaluierung der internen Abläufe zur Erfassung, Bewertung und dem Ausweis der Forderungen im Bundesrechnungsabschluss auf Basis der haushaltsrechtlichen Vorgaben. Davon umfasst waren insbesondere das Bundeshaushaltsgesetz 2013 (**BHG 2013**), die Bundeshaushaltsverordnung 2013 (**BHV 2013**), die Kontenplanverordnung 2013 (**KPV 2013**) und die Rechnungslegungsverordnung 2013 (**RLV 2013**) und
- die Beurteilung der Abläufe bei allen haushaltsleitenden Organen für die Erfassung der Forderungen und der Bewertung der zum Jahresende offenen Forderungen als Grundlage für den vollständigen und korrekten Ausweis im Bundesrechnungsabschluss.

Ziel der Überprüfung war es, im Vorfeld der Prüfung des Bundesrechnungsabschlusses gemäß § 9 RHG bei den haushaltsleitenden Organen die Abläufe in Bezug auf das Forderungsmanagement zu erheben und zu beurteilen. Dies ermöglichte, wesentliche Risiken einer falschen Darstellung von Forderungen im Bundesrechnungsabschluss zu identifizieren und im Rahmen der Prüfung gemäß § 9 RHG aufzugreifen. Die Erkenntnisse aus dieser Prüfung waren ausreichend, um darauf aufbauend weitere Prüfhandlungen planen und durchführen zu können.

(2) Die erforderlichen Informationen für die Prüfung des Forderungsmanagements erhob der RH bei den haushaltsleitenden Organen im Rahmen von Workshops und durch Fragebögen. Die Erfassung, Bewertung und den Ausweis von Forderungen überprüfte der RH auf Grundlage einer Stichprobe aus dem Haushaltsverrechnungssystem des Bundes (**HV-SAP**).

(3) Der RH übermittelte das Prüfungsergebnis allen haushaltsleitenden Organen und der Buchhaltungsagentur im Mai 2019 zur Stellungnahme.

Das Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus und die Buchhaltungsagentur verzichteten auf eine Stellungnahme. Die Präsidentschaftskanzlei, der Verfassungsgerichtshof, der Verwaltungsgerichtshof, die Volksanwaltschaft, das Bundesministerium für Inneres, das Bundesministerium für Landesverteidigung und das Bundesministerium für öffentlichen Dienst und Sport nahmen das Prüfungsergebnis zur Kenntnis.

Die Parlamentsdirektion und das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung sagten in ihrer Stellungnahme eine Umsetzung der Empfehlungen des RH zu.

Das Bundeskanzleramt, das Bundesministerium für Finanzen, das Bundesministerium für Europa, Integration und Äußeres, das Bundesministerium für Verfassung, Reformen, Deregulierung und Justiz, das Bundesministerium für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Konsumentenschutz, das Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort und das Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie gaben eine Stellungnahme ab. Der RH erstattete im Juni 2019 eine Gegenäußerung an das Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie und das Bundesministerium für Europa, Integration und Äußeres.

## Ausgangslage

2 (1) Als Forderungen sind Geschäftsfälle zu verrechnen, die finanzielle Ansprüche des Bundes auf den Empfang von Geldleistungen begründen (§ 90 Abs. 3 BHG 2013). Sie sind zu jenem Zeitpunkt zu verrechnen, zu dem der Bund einen vertraglichen oder gesetzlichen Anspruch erlangt hat (§ 41 Abs. 2 BHV 2013). Weitere Bestimmungen im BHG 2013 und in der BHV 2013 regeln die Erfassung spezifischer Forderungen, etwa aus Währungstauschverträgen und Bundeshaftungen oder den Umgang mit Ersatzforderungen<sup>2</sup>.

(2) Die Forderungen des Bundes stellten im Jahr 2018 – gemessen am Buchwert – nach den Beteiligungen und den Sachanlagen den dritthöchsten Aktivposten in der Vermögensrechnung dar. Zum 31. Dezember 2018 waren in der Vermögensrechnung des Bundes lang- und kurzfristige Forderungen in Höhe von 27.883,06 Mio. EUR ausgewiesen; dies entsprach 27,8 % der gesamten Aktiva.

Neben der Unterscheidung zwischen kurz- und langfristigen Forderungen (Fälligkeit bis zu einem Jahr und über ein Jahr) wurden die Forderungen gemäß der KPV 2013<sup>3</sup> im Wesentlichen eingeteilt in

- Forderungen aus gewährten Darlehen und Vorschüssen,
- Forderungen aus Abgaben,
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
- Forderungen aus Finanzhaftungen,
- Forderungen aus Anzahlungen,
- Aktive Rechnungsabgrenzung und
- sonstige Forderungen.

<sup>2</sup> Bei absetzbaren Zahlungen ist ersatzweise die Verrechnung einer Forderung (Ersatzforderung) anzuordnen.

<sup>3</sup> Die Konten für den Ausweis von Forderungen sind im Anhang der KPV 2013 in den Kontenklassen 23 (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen), 26 (Kurzfristige und Langfristige Forderungen), 27 (Vorschüsse) und 28 (Gegebene Anzahlungen und sonstige Forderungen) geregelt.

Die Zusammensetzung und die Höhe der Forderungen ist der folgenden Tabelle zu entnehmen:

Tabelle 1: Forderungen des Bundes zum 31. Dezember 2018

Vermögensrechnung AKTIVA		Stand 31.12.2018	Stand 31.12.2017	Veränderung gegen- über 31.12.2017
in Mio. EUR				
<b>A.V</b>	<b>Langfristige Forderungen</b>	<b>5.288,70</b>	<b>5.103,61</b>	<b>+185,09</b>
A.V.01	aus gewährten Darlehen	4.204,92	4.107,69	+97,23
A.V.02	aus Abgaben	0,00	0,04	-0,04
A.V.03	aus Lieferungen und Leistungen	54,51	90,57	-36,06
A.V.04	aus Finanzhaftungen	254,53	287,22	-32,70
A.V.05	Sonstige langfristige Forderungen (veranschlagt)	768,24	611,87	+156,37
A.V.06	Sonstige langfristige Forderungen (nicht veranschlagt)	6,50	6,22	+0,28
A.V.07	innerhalb des Bundes	0,00	0,00	0,00
<b>B.II</b>	<b>Kurzfristige Forderungen</b>	<b>22.594,35</b>	<b>14.299,55</b>	<b>+8.294,81</b>
B.II.01	aus gewährten Darlehen	11,46	11,24	+0,22
B.II.02	aus Abgaben	4.284,35	4.203,26	+81,09
B.II.03	aus Lieferungen und Leistungen	131,76	154,45	-22,69
B.II.04	aus Finanzhaftungen	457,02	476,48	-19,46
B.II.05	Sonstige langfristige Forderungen (veranschlagt)	803,89	761,22	+42,68
B.II.06	Sonstige langfristige Forderungen (nicht veranschlagt)	16.905,88	8.692,91	+8.212,97
B.II.07	innerhalb des Bundes	0,00	0,00	0,00
<b>Summe</b>		<b>27.883,06</b>	<b>19.403,16</b>	<b>+8.479,90</b>

Quelle: HV-SAP, eigene Darstellung

Die Einordnung einer Forderung in die jeweilige Position der Vermögensrechnung erfolgte entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Transaktion sowie dem Fälligkeitsdatum.

(3) Im Hinblick auf den Ausweis der Forderungen im Bundesrechnungsabschluss identifizierte der RH Risiken insbesondere im Zusammenhang mit

- der Erfassung der Forderungen: Ein unvollständiger Ausweis der Forderungen kann beispielsweise dazu führen, dass der Liquiditätsbedarf des Bundes überschätzt wird. Eine fehlende Erfassung von Forderungen bedeutet auch, dass der Vermögensbestand des Bundes unvollständig ausgewiesen wird.
- der Bewertung der Forderungen: Die fehlende Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts, etwa durch unterlassene Wertberichtigungen, führt zu einem niedrigeren Aufwand. Dies kann angesichts des hohen Forderungsbestands des Bundes wesentliche Auswirkungen auf das Nettoergebnis haben.

## Forderungsmanagement des Bundes

### Rechtliche Rahmenbedingungen

#### Allgemein

- 3 (1) Die Erfassung, Bewertung und der Ausweis der Forderungen des Bundes waren im BHG 2013 grundlegend geregelt. Darauf aufbauend konkretisierte die BHV 2013 – eine im Einvernehmen mit dem RH erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen – die Verrechnungsvorschriften. Die Erfassung der Forderungen auf den spezifischen Konten und die notwendigen Erläuterungen sind in der Anlage zur KPV 2013 und in der RLV 2013 festgelegt.

Diese Rechtsvorschriften galten für alle Organe des Bundes, die an der Führung des Haushalts beteiligt sind, mit Ausnahme von Einrichtungen des Bundes, soweit sie im Rahmen ihrer Rechtspersönlichkeit tätig werden (teilrechtsfähige Einrichtungen) (§ 1 BHG 2013).

(2) Die Regelungen zu den Forderungen waren im BHG 2013 und in der BHV 2013 – aufgrund der diesen Rechtsvorschriften zugrunde liegenden Systematik – auf zahlreiche Bestimmungen verteilt. Das Handbuch „Veranschlagungs- und Rechnungssystem des Bundes (VRB) ab 2013“<sup>4</sup> folgte ebenfalls dieser dezentralen Systematik.

Alleine im BHG 2013 waren die Regelungen zu den Forderungen auf 20 Bestimmungen verteilt, in der BHV 2013 betrafen 60 Bestimmungen diese Thematik. In der RLV 2013 beschäftigten sich sechs Paragraphen mit dem Ausweis von Forderungen im Rahmen des Bundesrechnungsabschlusses (Bundeskonsolidierung und Anhangstabellen).

<sup>4</sup> Herausgegeben vom Bundesministerium für Finanzen im Oktober 2011.



Tabelle 2: Anzahl der rechtlichen Bestimmungen zu den Forderungen des Bundes

	Organisation	Erfassung	Bewertung	Ausweis
Anzahl der rechtlichen Bestimmungen	31	29	12	14

Anmerkung: Die rechtlichen Bestimmungen wurden danach eingeteilt, ob sie überwiegend Inhalte über die Organisation von Prozessen, die Erfassung, die Bewertung oder den Ausweis einer Forderung beinhalteten.

Quelle: Darstellung RH

Eine kompakte Darstellung, etwa in einem Handbuch oder einem Leitfaden, die den Anwenderinnen und Anwendern einen raschen Überblick über die geltenden Bestimmungen in sämtlichen Phasen der Verrechnung bot, fehlte.

## Erfassung und Bewertung von Forderungen

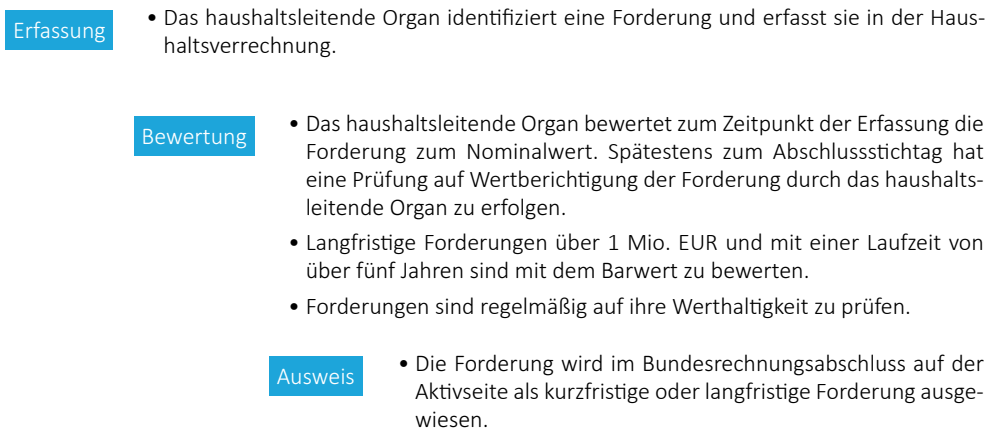
- 4.1 (1) Bei der Ersterfassung sind Forderungen mit dem Nominalwert zu verrechnen. Langfristige unverzinsten Forderungen sind mit dem Barwert anzusetzen. Bei teilweiser oder gänzlicher Uneinbringlichkeit sind Einzelwertberichtigungen vorgesehen. Forderungen sind ganz oder teilweise abzuschreiben, sobald deren Uneinbringlichkeit feststeht.

Bei der Folgebewertung einer Forderung sind der wirtschaftliche Gehalt und die Einbringlichkeit zu beurteilen. Allerdings fehlen konkrete Regelungen für eine Folgebewertung. Die §§ 73 und 74 BHG 2013 regeln lediglich organisatorische Prozesse und die Voraussetzungen für eine Stundung, eine Ratenbewilligung, eine Aussetzung und Einstellung der Einziehung sowie den Verzicht auf eine Forderung. Insbesondere fehlt eine Regelung, derzufolge bei Vorliegen bestimmter Sachverhalte eine Wertberichtigung vorzunehmen ist, wie dies etwa § 92 Abs. 8 BHG 2013 für die Vermögenskategorien Vorräte, Beteiligungen und Sachanlagen vorsieht. Diese Regelung legt fest, dass eine Wertminderung zu buchen ist, wenn der Buchwert nachhaltig den erzielbaren Ertrag überschreitet.

Die Überwachung der Fälligkeit der Forderungen ist der Buchhaltungsagentur übertragen. Gemäß § 9 Abs. 3 Z 6 BHG 2013 obliegt ihr die Überwachung der Erfüllung der Forderungen und Verbindlichkeiten des Bundes nach Maßgabe ihrer Fälligkeit.

Die wichtigsten Schritte im Forderungsmanagement des Bundes lassen sich wie folgt darstellen:

Abbildung 1: Ablaufdiagramm Erfassung, Bewertung und Ausweis von Forderungen



Quellen: BHG 2013; BHV 2013; Darstellung RH

Für die Identifikation und Bewertung von Forderungen sind die haushaltsleitenden Organe zuständig. Die Bewertung der Forderungen hat zum Nominalwert zu erfolgen (§ 92 Abs. 3 BHG 2013). Langfristige unverzinsten Forderungen sind zum Barwert zu verrechnen (§ 80 Abs. 2 BHV 2013). Im Rundschreiben des Finanzministeriums zu den Jahresabschlussarbeiten wurde diese Bestimmung dahingehend operationalisiert, dass Forderungen ab einer Höhe von 1 Mio. EUR und einer Laufzeit über fünf Jahren mit dem Barwert zu bewerten sind.

Die Fälligkeit der Forderungen ist durch die Buchhaltungsagentur als Dienstleister für das haushaltsleitende Organ zu überwachen. Erfolgt bis zum Fälligkeitsdatum keine Einzahlung, hat sie die Forderungen einzumahnen (§ 17 Abs. 2 BHV 2013).

(2) Die Unübersichtlichkeit der Regelungen wurde auch im Rahmen der externen Evaluierung der Haushaltsrechtsreform<sup>5</sup> thematisiert. Dort hieß es:

„Optimierungspotentiale ergeben sich aus konzeptioneller Sicht in einer kritischen Überprüfung und Adaptierung des aktuellen Rechtsrahmens (z.B. hohe Anzahl von Verordnungen (VO)), um Komplexitätsreduktion zu erreichen.“ Empfohlen wurde „...eine systematische Analyse und Konsolidierung von thematisch zusammenhängenden Sachverhalten, die aktuell dezentral in unterschiedlichen Rechtsgrundlagen (...) geregelt sind und darauf aufbauend die Überleitung in eine zentrale VO und ihre Konkretisierung in Form von Handbüchern und Leitfäden.“

<sup>5</sup> externe Evaluierung der Haushaltsrechtsreform des Bundes im Jahr 2017, Endbericht, April 2018

- 4.2 Der RH hielt fest, dass die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Erfassung, Bewertung und den Ausweis von Forderungen den Anwenderinnen und Anwendern keinen kompakten und zusammenfassenden Überblick boten. Die allgemeinen und spezifischen Anweisungen zur Erfassung, Bewertung und zum Ausweis von Forderungen waren in den Regelwerken stark zersplittert.

Der RH empfahl dem Bundesministerium für Finanzen, gemeinsam mit dem RH und den anderen Ministerien und Obersten Organen die Vorschriften zur Erfassung, Bewertung und zum Ausweis von Forderungen anwenderorientierter zu fassen und die notwendige Praxismnähe über Leitfäden oder Handbücher sicherzustellen.

Der RH wies darüber hinaus auf das Fehlen einer Verpflichtung zur regelmäßigen Durchführung von Werthaltigkeitsprüfungen in den Rechtsvorschriften hin.

Er empfahl dem Bundesministerium für Finanzen, bei einer künftigen Änderung der haushaltsrechtlichen Bestimmungen die Verpflichtung zu regelmäßigen und systematischen Prüfungen der Werthaltigkeit von Forderungen festzulegen.

- 4.3 Das Bundesministerium für Finanzen teilte in seiner Stellungnahme mit, dass es im Hinblick auf die Umsetzung der externen Evaluierung der Haushaltsrechtsreform einer Überarbeitung der Bestimmungen zu den Forderungen mit dem Ziel einer kompakteren und übersichtlicheren Darstellung positiv gegenüberstehe. Es verwies außerdem auf die Projekte zur Umsetzung des Kontierungsleitfadens bzw. eines Online Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuchs, welche eine praxisorientierte Anleitung zur Erfassung, Bewertung und zum Ausweis von Forderungen enthalten würden.

Nach Ansicht des Bundesministeriums für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort würden Leitfäden oder Handbücher eine wesentliche Arbeitserleichterung darstellen.

### Ausweis von Forderungen im Bundesrechnungsabschluss

- 5 (1) Der Ausweis der Forderungen im Bundesrechnungsabschluss ist in § 20 RLV 2013 geregelt. Demnach haben die haushaltsführenden Stellen den Buchwert der Forderungen jeweils zum 31. Dezember des Finanzjahres anzugeben und diese Forderungen nach Restlaufzeit – bis zu einem Jahr, von einem Jahr bis zu fünf Jahren oder von mehr als fünf Jahren – sowie nach Klassen aufzugliedern. Forderungen innerhalb des Bundes, gegenüber Beteiligungen und gegenüber Einheiten des Sektors Staat unterteilt nach Teilsektoren (Bund, Länder, Gemeinden, Sozialversicherungsträger) sind gesondert anzuführen. Zu den Forderungen sind unter anderem folgende Angaben zu machen:

- für langfristige Forderungen der Buchwert, der Nominalwert sowie der Barwert der Forderungen je Forderungsart; weiters der für die Berechnung des Barwerts verwendete Zinssatz;
- bei erstmaligem Ansatz von unverzinsten Forderungen der erfasste Aufwand aus der Abzinsung von unverzinsten Forderungen auf den Barwert;
- der in der Folge erfasste Zinsertrag aus unverzinsten Forderungen aufgrund der jährlichen Aufzinsung der zum Barwert angesetzten unverzinsten Forderungen;
- die Höhe der verrechneten Wertberichtigungen und Abschreibungen.

Diese Anforderungen werden im Bundesrechnungsabschluss im Zahlenteil des Bundes in den Anhängen zum Bundesrechnungsabschluss in den Tabellen III.5.1 (Forderungsspiegel nach Laufzeit und Teilssektoren), III.5.2. (Abschreibung und Wertberichtigung von Forderungen gegliedert nach Laufzeit) und III.5.3 (Forderungen – Aufgliederung nach Untergliederungen) abgebildet.

Der Ausweis in der Vermögensrechnung des Bundesrechnungsabschlusses ist in der KPV 2013 mit den Kontenklassen 23 (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen), 26 (Kurzfristige und Langfristige Forderungen), 27 (Vorschüsse) und 28 (Gegebene Anzahlungen und sonstige Forderungen) geregelt.

(2) Die Verbuchung von Forderungen erfolgte durch die haushaltsleitenden Organe in HV–SAP. Für deren Ausweis im Bundesrechnungsabschluss führte das Bundesministerium für Finanzen ein Bilanzsplitting durch. Offene Forderungen buchten die haushaltsleitenden Organe bis zum Bilanzstichtag auf dem Sammelkonto 2300.000. Im Rahmen des Bilanzsplitting klassifizierte das Bundesministerium für Finanzen die Forderungen nach Fristigkeit (kurzfristig – Fälligkeit bis zu einem Jahr, mittelfristig – Fälligkeit von einem Jahr bis fünf Jahre und langfristig – Fälligkeit von mehr als fünf Jahren) sowie nach den zugrunde liegenden Eigenschaften der Forderungspositionen des Bundesrechnungsabschlusses (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen aus Darlehen, Forderungen aus Abgaben, Forderungen aus Finanzhaftungen, sonstige Forderungen, Forderungen innerhalb des Bundes) und buchte die Forderungen auf die entsprechenden Konten um. Dieses Verfahren fand bei allen Forderungen unabhängig von der Transaktionsart statt. Das Bundesministerium für Finanzen stellte zur Nachvollziehung dieser Buchungen eine eigene IT–Auswertung zur Verfügung.

(3) Die zum 31. Dezember 2018 noch offenen Forderungen aus der Stichprobe waren im Bundesrechnungsabschluss 2018 im Sinne des § 20 RLV 2013 und der KPV 2013 ordnungsgemäß dargestellt.

## Mahnwesen

- 6 Jede Forderung ist mit einer Fälligkeit, d.h. einem vereinbarten Zahlungsdatum zu versehen. Die Fälligkeit einer Forderung des Bundes ist spätestens einen Monat nach Entstehen der Forderung vorzusehen, sofern nicht die Festlegung anderer Zahlungsbedingungen wegen der Eigenart der betreffenden Forderung und der demgemäß geltenden Regeln des wirtschaftlichen Verkehrs erforderlich ist (§ 49 Abs. 2 BHG 2013).

Langte die Zahlung bis zu dem vereinbarten Zeitpunkt nicht ein, galt sie als überfällig, d.h. ausfallsgefährdet. Zudem waren gemäß § 49 Abs. 2 BHG 2013 ab dem Fälligkeitstag Verzugszinsen in Höhe von 4 % über dem jeweils geltenden und von der Oesterreichischen Nationalbank verlautbarten Basiszinssatz pro Jahr zu verrechnen.

Die Buchhaltungsagentur mahnte unter Verrechnung von Mahnspesen in Höhe von 8 EUR postalisch in einem 14-tägigen Abstand. Die dritte Mahnung übermittelte sie als Dienstzettel an das haushaltsleitende Organ. Die Verpflichtung zur Einbringung der Forderung ging damit auf das haushaltsleitende Organ über. Dieses konnte auch eine Mahnsperre verfügen, d.h. eine Entbindung der Buchhaltungsagentur von der Verpflichtung zu mahnen. In diesem Fall ging die Verpflichtung zur Mahnung auf das haushaltsleitende Organ über.

## Umsetzung der rechtlichen Vorgaben durch die haushaltsleitenden Organe

### Allgemein

- 7 (1) Die Abläufe bei Erfassung, Bewertung und dem Ausweis der Forderungen des Bundes überprüfte der RH anhand von 56 Stichproben. Dabei handelte es sich um Forderungen, die zum Zeitpunkt der Stichprobenziehung (August 2018) offen waren. Die Stichproben wurden gezielt nach der Höhe des Buchwerts und nach ihrer Bedeutung für die jeweilige Untergliederung ausgewählt. Diese Forderungen waren daher für die Tätigkeit der Untergliederung typisch und kamen ihrer Art nach im Forderungsbestand der jeweiligen Untergliederung häufig vor.

Forderungen aus Abgaben waren nicht Gegenstand dieser Prüfung, da diese vom RH bereits gesondert überprüft wurden (Reihe Bund 2016/2, Löschung von Abgabenrückständen).

Die Stichprobe umfasste Forderungen in folgender Höhe:

Tabelle 3: Art, Anzahl und Forderungshöhe der Stichprobe

Art der Forderung	Anzahl Stichproben	Summe der Buchwerte der in der Stichprobe enthaltenen Forderungen
		in EUR
Forderungen aus finanziellen Transaktionen	19	1.071.061.716,57
<i>davon Bezugsvorschüsse</i>	11	1.498.521,09
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	27	11.820.229,79
Forderungen aus Transfers	10	640.904.669,93
<b>Summe</b>	<b>56</b>	<b>1.723.786.616,29</b>

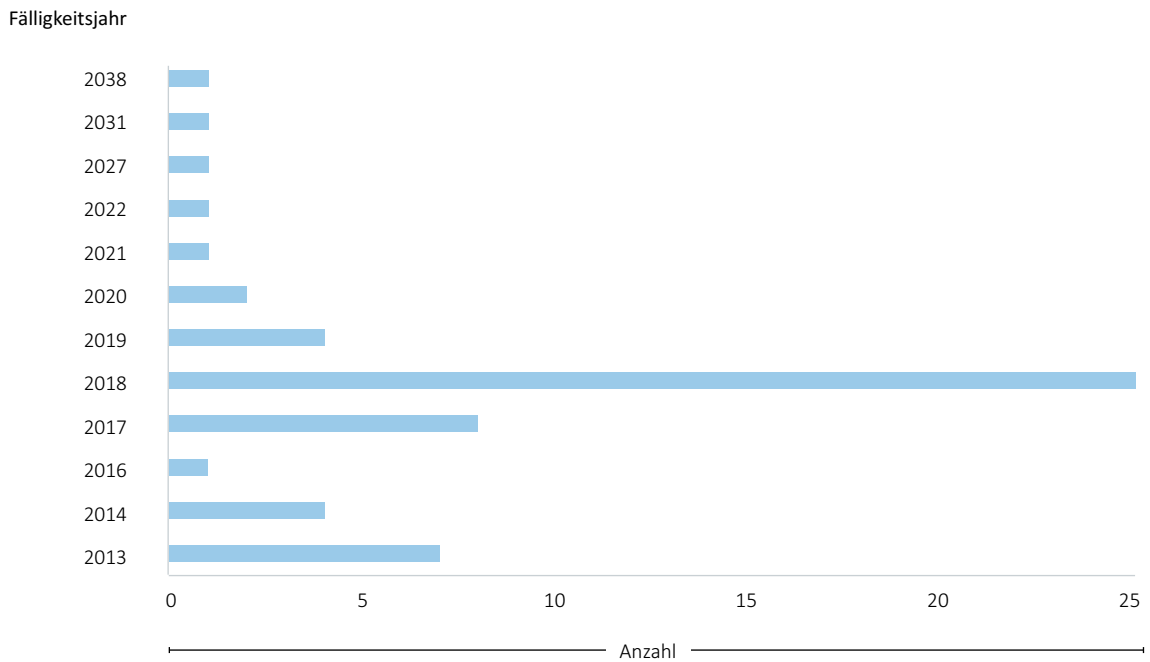
Quelle: Darstellung RH

Der RH gliederte die Fälle der Stichprobe nach dem zugrunde liegenden wirtschaftlichen Gehalt in drei Kategorien. Die Kategorien umfassten finanzielle Forderungen (aus Transaktionen wie Darlehen, aus der Besoldung wie Bezugsvorschüsse oder Dividenden), Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Erstellung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen) und Forderungen aus Transfers (Transaktionen ohne explizite gleichwertige Gegenleistung, z.B. bei Rückforderung von Förderungen).

Insgesamt waren 20 (35,7 %) der in der Stichprobe enthaltenen Forderungen bereits überfällig, d.h. das Fälligkeitsdatum war bereits erreicht oder überschritten. Der Buchwert dieser Forderungen betrug insgesamt 54,74 Mio. EUR (3,2 % des Volumens der Stichprobe). Während der Prüfung wurden vier Forderungen bzw. 7,1 % des ausgewählten Volumens wertberichtigt. Die Wertberichtigungen dieser vier Fälle beliefen sich auf insgesamt 4,11 Mio. EUR.

(2) Die überprüften Forderungen wiesen folgendes Altersprofil auf:

Abbildung 2: Fälligkeitsprofil der Forderungen der Stichprobe



Quelle: Darstellung RH

Die obenstehende Grafik zeigt, dass 25 der 56 Forderungen aus der Stichprobe ihre Fälligkeit im laufenden Finanzjahr hatten; sieben Forderungen waren bereits 2013 fällig, vier Forderungen waren 2014 fällig, eine Forderung 2016 und acht Forderungen 2017. In der Stichprobe waren vier Fälle mit Fälligkeit im Jahr 2019 (kurzfristige Forderungen) enthalten. Die restlichen sieben Fälle stellten langfristige Forderungen mit Fälligkeiten bis ins Jahr 2038 dar.

Die internen Abläufe zur Erfassung, Bewertung und dem Ausweis von Forderungen im Bundesrechnungsabschluss erhob der RH im Rahmen eines Walk-Through-Tests<sup>6</sup>. In den folgenden **TZ 8** bis **TZ 10** werden die Ergebnisse der Überprüfung nach den in Tabelle 3 angeführten Forderungskategorien dargestellt.

<sup>6</sup> Unter einem Walk-Through-Test wird die Praxis verstanden, anhand eines Einzelfalles alle relevanten Schritte in der Organisation und in den IT-Systemen durchzugehen, um so die Eignung der Prozesse und Systeme für die Zwecke der Rechnungslegung beurteilen zu können.

## Forderungen aus finanziellen Transaktionen

8.1 (1) Bei den überprüften Forderungen aus finanziellen Transaktionen handelte es sich um

- elf Forderungen aus Bezugsvorschüssen mit einem Buchwert von insgesamt 1,49 Mio. EUR,
- sieben Darlehen an Organisationen mit einem Buchwert von insgesamt 971,06 Mio. EUR und
- eine Forderung aus Dividendenausschüttungen mit einem Buchwert von 100,00 Mio. EUR.

(2) Die Voraussetzungen für die Gewährung eines Bezugsvorschusses waren im Gehaltsgesetz (für Beamte) bzw. im Vertragsbedienstetengesetz (für Vertragsbedienstete) geregelt.

Der Antrag auf Gewährung eines Bezugsvorschusses wurde in allen überprüften Fällen in der Personalabteilung der jeweiligen Verwaltungseinheiten eingebracht, von dieser geprüft und – sobald genehmigt – im Personalmanagementsystem des Bundes (**PM-SAP**) erfasst. Zur Rückzahlung wurden im PM-SAP monatliche Raten von den Bezügen der betroffenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter einbehalten und an den Dienstgeber überwiesen. Dadurch war sichergestellt, dass die Werthaltigkeit der Forderung so lange bestehen blieb als ein Dienstverhältnis mit der Mitarbeiterin oder dem Mitarbeiter bestand. Bei Beendigung des Dienstverhältnisses wurde die noch offene Forderung von den Ansprüchen der Bediensteten (etwa von den noch zu zahlenden Monatsgehältern, dem anteiligen Weihnachts- und Urlaubsgeld) in Abzug gebracht. Bei einem Dienststellenwechsel einer Mitarbeiterin oder eines Mitarbeiters erfolgte eine Übertragung der Forderung auf die neue Dienststelle.

Darüber hinaus enthielt die Stichprobe auch Forderungen, die aus der Migration von Daten aus Altsystemen vor Einführung von PM-SAP bzw. aus der Zeit vor der Haushaltsrechtsreform 2013 „übrig geblieben“ waren und deren Entstehung nur noch durch aufwendige Recherchen der haushaltsleitenden Organe nachvollzogen werden konnte.

(3) Sieben Fälle der Stichprobe betrafen Darlehen an Organisationen (darunter fanden sich etwa die ABBAG – Abbaumanagementgesellschaft des Bundes, die HETA Asset Resolution AG und gemeinnützige Wohnbaugenossenschaften). Bei den Darlehen handelte es sich sowohl um verzinste als auch unverzinste langfristige Forderungen.

Die vom RH überprüften Darlehen waren mit Tilgungsplänen hinterlegt und diese wurden von den haushaltsleitenden Organen regelmäßig auf ihre Einhaltung überprüft. In allen Fällen bestand direkter und laufender Kontakt der zuständigen



Fachabteilung mit den Darlehensnehmerinnen und Darlehensnehmern. Bei einem Darlehen war die Darlehensrückzahlung überfällig; das davon betroffene Bundeskanzleramt war in Verhandlung mit dem Darlehensnehmer.

Nicht in allen Fällen der Stichprobe waren die Darlehensverträge als Dokumentation im HV-SAP hinterlegt. Die Inhalte von Gesprächen mit den Darlehensnehmerinnen und Darlehensnehmern waren ebenfalls nicht im HV-SAP dokumentiert. Dies wären aber wichtige Informationsquellen für die Beurteilung der Werthaltigkeit von Forderungen und allenfalls erforderlicher Wertberichtigungen.

(4) Eine Forderung des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technologie war auf den Erhalt einer Dividende von der Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs-Aktiengesellschaft gerichtet. Im Ausschüttungsbeschluss der Hauptversammlung war eine Fälligkeit für die Dividendenzahlung nicht festgelegt.

Der gesellschaftsrechtliche Eigentümervertreter informierte die Fachabteilung Finanzen und Controlling des zuständigen Ministeriums über die Höhe der beschlossenen Dividendenausschüttung. Diese erfasste die Forderung und setzte eigenständig einen Zahlungsplan im HV-SAP fest.

- 8.2 (1) Der RH wies kritisch darauf hin, dass Forderungen aus Bezugsvorschüssen ausgewiesen waren, die aus der Migration von Daten aus Altsystemen vor Einführung von PM-SAP bzw. der Haushaltsrechtsreform 2013 „übrig geblieben“ waren und deren Rechtsgrund durch aufwendige Recherchen der haushaltsleitenden Organe erhoben werden musste.

Der RH empfahl den Ministerien und Obersten Organen, noch bestehende offene Forderungen aus Migrationsbuchungen dahingehend zu überprüfen, ob sie zu Recht bestehen und werthaltig sind. Sofern diese Forderungen keinem konkreten Sachverhalt zuordenbar sind, wären sie abzuschreiben.

(2) Der RH merkte kritisch an, dass nicht in allen überprüften Darlehensfällen der Darlehensvertrag und die Kommunikation mit der Darlehensnehmerin bzw. dem Darlehensnehmer als Buchungsdokumentation bzw. als Dokumentation für die Beurteilung der Werthaltigkeit im HV-SAP hinterlegt waren.

Der RH empfahl den Ministerien und Obersten Organen, bei gegebenen Darlehen jeweils die Buchungsgrundlagen (bspw. Verträge) und die für die Beurteilung der Werthaltigkeit relevanten Informationen, jedenfalls allfällige zusätzliche Vereinbarungen mit der Darlehensnehmerin bzw. dem Darlehensnehmer, im HV-SAP zu dokumentieren.

(3) Der RH merkte kritisch an, dass im überprüften Fall der Fälligkeitszeitpunkt für die Zahlung der Dividende der Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs-Aktiengesellschaft erst im Nachhinein festgelegt wurde.

Der RH empfahl den Ministerien, danach zu trachten, dass bei Dividendenausschüttungen im Ausschüttungsbeschluss die Zahlungstermine festgelegt werden.

- 8.3 Das Bundeskanzleramt führte in seiner Stellungnahme aus, dass bei dem überprüften Darlehen unter Einbindung der Finanzprokuratur ein Tilgungsplan für die Rückzahlungen erstellt würde. Die Abstimmung mit dem Darlehensnehmer sei noch offen, eine Wertberichtigung aber nicht erforderlich, da von einer Rückzahlung ausgegangen werde. Das Bundeskanzleramt führte weiters aus, dass die Dokumentation dazu aktenmäßig im ELAK erfolge und über die Schnittstelle ELAK/HV-SAP jederzeit abrufbar sei.

Laut dem Bundesministerium für Europa, Integration und Äußeres habe es das betroffene Darlehen im Rahmen der BMG-Novelle 2017 übernommen. Die Unterlagen wären im ELAK dokumentiert.

Das Bundesministerium für Finanzen wies darauf hin, dass die Abstimmung der Forderungsstände an Bezugsvorschüssen zwischen PM-SAP und HV-SAP von den Ministerien und Obersten Organen durchzuführen wäre. Dazu wären Auswertungen aus beiden Systemen erforderlich. Es prüfe einen gemeinsamen Bericht mit dem Bundeskanzleramt, der die Ministerien und Obersten Organe bei der Prüftätigkeit mit Forderungsdaten aus beiden Systemen unterstützt.

Laut dem Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie würde es als Eigentümer in der ordentlichen Hauptversammlung den Beschluss zur Ausschüttung einer Dividende fassen und die Zahlungsmodalitäten im Hinblick auf die Höhe des Betrages und eines entsprechenden Liquiditätsmanagements mit dem Unternehmen gesondert vereinbaren.

- 8.4 Der RH entgegnete dem Bundesministerium für Europa, Integration und Äußeres, dass die haushaltsrechtlichen Bestimmungen eine Dokumentation im HV-SAP erfordern. Eine ausschließliche Dokumentation im ELAK ist nur bei Nutzung der Schnittstelle ELAK/HV-SAP ausreichend.

Der RH wies gegenüber dem Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie darauf hin, dass beschlossene Dividendenausschüttungen dem Bund zeitnahe zustehen.

## Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

9.1 Der überwiegende Anteil der überprüften Stichproben betraf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (27 Forderungen mit einem Buchwert von 11,82 Mio. EUR). Die den Forderungen zugrunde liegenden Sachverhalte umfassten Lieferungen und (Dienst-)Leistungen für

- geleistete Überstunden für Dritte (z.B. für nicht dienstlich veranlasste Veranstaltungen),
- die Erstellung von Schriftgut,
- die Erbringung von baulichen Maßnahmen im Namen Dritter bei Altlastensanierungen,
- die Außerlandesbringung nach negativem Abschluss eines Asylverfahrens,
- die Refundierung von Reisekosten,
- die Refundierung von Gehältern überlassener Beamtinnen und Beamter,
- die Vorauszahlung von Schmerzensgeld im Bereich der Exekutive,
- den Kostenersatz von Häftlingen,
- die Refundierung von Opferentschädigungen durch Täterinnen bzw. Täter,
- die Vermietung von Räumlichkeiten,
- die Leistung von Pensionsbeiträgen für Beamtinnen und Beamte durch ausgegliederte Unternehmen sowie
- Forderungen aus Unfallversicherungen.

Die Überprüfung der Forderungen aus Lieferungen und (Dienst-)Leistungen ergab in Bezug auf das Forderungsmanagement folgende Feststellungen:

- Die Verwaltungseinheiten, welche eine Lieferung oder Dienstleistung an Dritte erbracht hatten, dokumentierten die Leistungserbringung, legten das Entgelt per Rechnung oder Bescheid fest und bestätigten die sachliche Richtigkeit. Diese Informationen wurden der Budgetabteilung übermittelt, die wiederum die Forderungen in HV-SAP einpflegte und die rechnerische Richtigkeit bestätigte.
- Um Forderungsausfälle zu vermeiden, waren unterschiedliche Maßnahmen vorgesehen: Leistungen wurden erst bei Bezahlung des Entgelts erbracht. War der Aufenthalt der Schuldnerin oder des Schuldners nicht bekannt, etwa bei Kostenrückerstattungen im Rahmen von Asylverfahren, führte das fachlich zuständige Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl regelmäßig Abfragen im Zentralen Melderegister durch, um Zustellungen im Mahnwesen wirksam vornehmen zu können. Nach zwei Jahren erfolgloser Einbringungsversuche wurden diese Forderungen wertberichtigt. Der Geschäftsfall wurde aber weiterhin aktenmäßig evident gehalten, um ihn bei einem erneuten Kontakt mit der betroffenen Person wieder aufleben zu lassen.

- Die Refundierung von Gehältern und Pensionsbeiträgen für überlassene Beamtinnen und Beamte war im PM–SAP speziell hinterlegt, sodass die Beträge automatisiert auswertbar waren. Die Abrechnung erfolgte monatsweise im Nachhinein. Dennoch identifizierte der RH zwei Forderungen, die seit dem Jahr 2013 im HV–SAP erfasst waren, obwohl sie bereits in Vorjahren bezahlt wurden. Die Forderungen waren ursprünglich doppelt erfasst worden, aber mit der Zahlung nicht ausgeglichen.
- Die Verfahrensabläufe zur Feststellung der Werthaltigkeit von Forderungen waren aufgrund der Komplexität der Sachverhalte (Streitpartei im Ausland und/oder in Insolvenz) und der Vielzahl an involvierten Parteien teilweise sehr zeitintensiv. Dies führte dazu, dass erforderliche Wertberichtigungen unterblieben oder nur zeitverzögert in die Verrechnung aufgenommen wurden.  
Dies betraf etwa Forderungen im Bereich der Altlastensanierung, bei denen Insolvenzverfahren bereits weit fortgeschritten waren und eine Quotenzuteilung durch das Insolvenzgericht erfolgte. Das zuständige Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus hatte jedoch keine Wertberichtigung durchgeführt. Die Forderungen wurden vielmehr erst im Rahmen der Prüfung des RH bis zur Höhe der Insolvenzquote wertberichtigt.
- In jenen Fällen aus der Stichprobe, die von einem Zahlungsverzug betroffen waren und bei denen Mahnungen erfolglos blieben, veranlassten die haushaltsleitenden Organe eine gerichtliche bzw. außergerichtliche Klärung der Ansprüche, indem sie die Finanzprokurator mit der rechtlichen Vertretung beauftragten.

9.2 Der RH stellte kritisch fest, dass die Forderungen aus Pensionsbeiträgen Altfälle umfassten, die bereits im Jahr 2013 fällig waren, aber noch immer im HV–SAP erfasst waren. Nach Überprüfung dieser Fälle durch den RH und das haushaltsleitende Organ stellte sich heraus, dass diese ursprünglich doppelt erfasst waren und jeweils nur einmal durch die Zahlung ausgeglichen wurden. Die im Jahr 2018 noch fälschlich offenen Forderungen wurden während der Prüfung des RH ausgebucht.

Der RH empfahl den Ministerien und Obersten Organen, offene Forderungen jeweils spätestens zum Abschlussstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu prüfen und die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um diese im Bundesrechnungsabschluss korrekt auszuweisen. Dies gilt insbesondere für jene Forderungen, die über Jahre hinweg unverändert im HV–SAP ausgewiesen werden.

Der RH merkte kritisch an, dass bei überfälligen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aufgrund einer langen Verfahrensdauer die erforderliche Aktualisierung des Sachverhalts in HV–SAP, etwa die Durchführung einer Wertberichtigung, zeitverzögert erfolgte.

Der RH empfahl den Ministerien und Obersten Organen, im Hinblick auf eine korrekte Bewertung zum Abschlussstichtag den Sachverhalt proaktiv mit den involvierten Parteien zu eruieren, um die erforderlichen Verrechnungsschritte für einen korrekten Ausweis der Forderungen im Bundesrechnungsabschluss setzen zu können.

- 9.3 Das Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort sagte zu, weiterhin ein besonderes Augenmerk auf die Überprüfung von offenen Forderungen im Hinblick auf deren Werthaltigkeit zu legen.

Das Bundesministerium für Finanzen verwies in seiner Stellungnahme auf die Anwendung „Einzelwertberichtigung“ im HV-SAP, mit der den Ministerien und Obersten Organen eine Unterstützung bei der Bewertung von Forderungen zur Verfügung stehen würde. In dieser Anwendung würden alle offenen Forderungen (ausgenommen Bezugsvorschüsse) inklusive Fälligkeitsdatum, Mahnstufe, Datum der letzten Mahnung und Verzugstage aufgelistet, um einen Überblick über mögliche uneinbringliche Forderungen zu erhalten.

Das Bundesministerium für Finanzen verwies weiters darauf, dass den haushaltsleitenden Organen weitere Unterstützung durch das Rundschreiben betreffend die Arbeiten zum Jahresende (Kapitel: Forderungsbewertung) gegeben werde. Dadurch seien die technischen Grundlagen für systematische Prüfungen der Werthaltigkeit der Forderungen sichergestellt, wobei die tatsächliche Nutzung dieser Instrumente den Ministerien und Obersten Organen obläge. Das Bundesministerium für Finanzen werde auf eine entsprechende Regelung jedoch im Rahmen seiner Möglichkeiten hinwirken.

### Forderungen aus Transfers

- 10.1 (1) Die zehn überprüften Forderungen aus Transfers mit einem Buchwert von insgesamt 640,90 Mio. EUR betrafen

- Rückforderungen von gewährten Förderdarlehen an Unternehmen,
- Rückforderungen aus Transfers an private Haushalte, etwa aus zu Unrecht bezogenem Kinderbetreuungsgeld,
- Forderungen an die Länder und
- Forderungen an ausländische Körperschaften öffentlichen Rechts.

(2) Die Forderungen gegenüber Unternehmen entstanden aus rückzahlbaren Förderungen, die entweder vom Ministerium selbst oder durch eine Förderagentur verwaltet wurden. Bei Verwaltung der Förderungen durch das Ministerium selbst wurden notwendige Informationen über den Projektfortschritt und ähnliche Meilensteine in direktem Kontakt mit dem Fördernehmer ausgetauscht.

Bei der Verwaltung der Forderungen durch die Förderagentur fand ein regelmäßiger Austausch mit der Fach- und Budgetabteilung des haushaltsleitenden Organs statt. Gegenstand der Kommunikation waren zusätzliche Forderungen aus Förderfällen, Zahlungseingänge bestehender Forderungen und Informationen über etwaige Konkursöffnungen. In letzterem Fall ließ sich das Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie von der Finanzprokuratur vertreten, die wiederum die Forderung beim Insolvenzgericht geltend machte und den weiteren Verfahrensablauf mitbetreute.

(3) Bei Forderungen des Bundes aus zu Unrecht bezogenem Kinderbetreuungsgeld oblag das Forderungsmanagement der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse als Kompetenzzentrum. Dem dafür zuständigen Bundeskanzleramt lagen keine Unterlagen vor, die eine Plausibilisierung bzw. Prüfung der durch das ausgelagerte Forderungsmanagement übermittelten Beträge ermöglichen würde.

(4) In einem Fall wurden nicht die gesamten Forderungen, sondern nur die jeweils im Finanzjahr zu zahlenden Teilbeträge als Forderung bilanziell erfasst. Dabei handelte es sich um einen Transfer von den Ländern an den Bund nach der Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG über die Abgeltung stationärer medizinischer Versorgungsleistungen von öffentlichen Krankenanstalten für Insassen von Justizanstalten. Durch diese Praxis entstand aus dieser Transaktion keine Forderung zum Jahresende und der Anspruch des Bundes wurde nicht im Bundesrechnungsabschluss ausgewiesen.

(5) Bei den Forderungen an ausländische Körperschaften öffentlichen Rechts handelte es sich um Forderungen gegenüber ausländischen Arbeitsverwaltungen, die etwa aus der Grenzgängerverrechnung entstanden. Arbeiteten Personen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, etwa als Grenzgänger, und wurden diese Personen arbeitslos, wurden auf Basis von EU/EWR-Verordnungen<sup>7</sup> Forderungen und Verbindlichkeiten mit den Arbeitsverwaltungen der betroffenen Staaten abgerechnet. Diese Ansprüche entstanden immer dann, wenn für geleistete Arbeitslosenversicherungsbeiträge nach Eintritt der Arbeitslosigkeit Leistungsauszahlungen nicht im Beschäftigungsstaat erfolgten, sondern diese Leistungen in einem anderen Mitgliedsstaat beantragt und ausbezahlt wurden.

(6) In einem Fall prüfte das Bundesministerium für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Konsumentenschutz die Forderungen zwar regelmäßig auf ihre Einbringlichkeit und führte Aufzeichnungen über historische Rückflussquoten. Es zog diese Kenntnisse aber nur insoweit zur Durchführung von Wertberichtigungen heran, als es das Ausmaß des noch verfügbaren Budgets im Ergebnishaushalt zuließ, um Mittelverwendungsüberschreitungen zu vermeiden.

<sup>7</sup> Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit bzw. Verordnung (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21. März 1972 über die Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern

- 10.2 (1) Der RH kritisierte, dass dem Bundeskanzleramt im Falle von zu Unrecht bezogenem Kinderbetreuungsgeld keine Unterlagen zur Plausibilisierung der durch Dritte ermittelten Forderungsbeträge vorlagen.

Der RH empfahl den Ministerien und Obersten Organen sicherzustellen, dass im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten Informationen zu den Forderungen verfügbar sind, die eine Überprüfung der Werthaltigkeit ermöglichen.

- (2) Der RH stellte kritisch fest, dass bei manchen Forderungen aus Transfers nur die jeweils zu zahlenden Teilbeträge als Forderung erfasst wurden.

Der RH empfahl den Ministerien und Obersten Organen, Forderungen immer in voller Höhe zum Zeitpunkt ihres Entstehens im HV–SAP zu erfassen.

- (3) Der RH hob hervor, dass die Höhe der Wertberichtigung einer Forderung nicht am Ausmaß des verfügbaren Budgets, sondern anhand des wirtschaftlichen Gehalts zu beurteilen ist. Unterlassene Wertberichtigungen führen zu einem zu hohen Ausweis von Forderungen als Vermögenswert im Bundesrechnungsabschluss.

Der RH empfahl den Ministerien und Obersten Organen, Wertberichtigungen von Forderungen bei Vorliegen der Voraussetzungen vollumfänglich und unabhängig von der budgetären Vorsorge vorzunehmen.

- 10.3 (1) Laut dem Bundesministerium für Verfassung, Reformen, Deregulierung und Justiz werde es künftig alle Forderungen zum Zeitpunkt ihres Entstehens erfassen.

- (2) Das Bundesministerium für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Konsumentenschutz teilte in seiner Stellungnahme mit, dass künftig Wertberichtigungen und Abschreibungen bei Vorliegen der Voraussetzungen, unabhängig von der budgetären Vorsorge, erfolgen würden. Darüber hinaus werde es im Rahmen der nächsten Budgeterstellung dafür Sorge tragen, dass die entsprechenden budgetären Mittel in ausreichender Höhe zur Verfügung stehen.

## Erkenntnisse aus systematischen Prüfhandlungen

- 11.1 Im Rahmen der systematischen Prüfhandlungen zur Prüfung des Bundesrechnungsabschlusses 2018 gemäß § 9 RHG stellte der RH fest, dass Vorauszahlungen nicht ordnungsgemäß abgegrenzt waren. Dies betraf vor allem wiederkehrende Zahlungen für Transferleistungen, aber auch Werkleistungen.

Vorauszahlungen wurden in der Ergebnis- und Finanzierungsrechnung auf dem jeweiligen Konto im laufenden Jahr verrechnet. In der Regel erfolgte die Abrechnung der Vorauszahlungen im Folgejahr. Eine daraus entstandene Gutschrift (Forderung) wurde im Folgejahr mit neuen Vorauszahlungen gegengerechnet, anstatt als Forderung für das von der Leistung betroffene Jahr erfasst. Eine periodengerechte Zuordnung des Aufwands war für die betroffenen Jahre somit nicht gegeben, was die Aussagekraft der Ergebnisrechnung in dieser Hinsicht beeinträchtigte.

- 11.2 Der RH kritisierte, dass es durch die dargestellte Verrechnungspraxis zu keiner Abgrenzung bei den Vorauszahlungen kam und die dadurch verursachte mangelhafte Periodengenauigkeit die getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes beeinträchtigte.

Der RH empfahl den Ministerien und Obersten Organen, wesentliche Vorauszahlungen im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten aktiv darauf zu prüfen, in welchem Ausmaß die vorausbezahlte Leistung bereits erbracht wurde bzw. – im Falle eines Transfers – dieser bereits abrechenbar ist. Dementsprechend wären die erforderlichen Abgrenzungsbuchungen vorzunehmen.



## Überblick

- 12 Die Kritikpunkte und Empfehlungen des RH betrafen die einzelnen Untergliederungen wie folgt:

Tabelle 4: Zusammenfassung der wesentlichen Kritikpunkte und Empfehlungen nach Untergliederungen

Untergliederungen	Transaktionsklasse	Anzahl der Stichproben	Wesentliche Kritikpunkte	Empfehlungen
Präsidentenkanzlei (UG 01)	Lieferung und Leistung	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Finanzielle Transaktionen	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Bundesgesetzgebung (UG 02)	Lieferung und Leistung	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Finanzielle Transaktionen	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Verfassungsgerichtshof (UG 03)	Finanzielle Transaktionen	2	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Verwaltungsgerichtshof (UG 04)	Lieferung und Leistung	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Finanzielle Transaktionen	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Volksanwaltschaft (UG 05)	Finanzielle Transaktionen	2	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Bundeskanzleramt (UG 10, UG 25, UG 32)	Lieferung und Leistung	3	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Finanzielle Transaktionen	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Transfers	2	Bei Durchführung des Forderungsmanagements durch Dritte lagen keine Unterlagen zur Plausibilisierung von Wertberichtigungen und Forderungshöhen vor.	Forderungshöhen und Wertberichtigungen sind anhand von geeigneten Unterlagen zu plausibilisieren.
Bundesministerium für Inneres (UG 11, UG 18)	Lieferungen und Leistung	4	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Bundesministerium für Europa, Integration und Äußeres (UG 12)	Finanzielle Transaktionen	2	Forderungen aus Darlehen waren im HV-SAP nicht mit ausreichender Buchungsdokumentation, insbesondere dem Darlehensvertrag, hinterlegt. Kommunikation mit dem Darlehensnehmer, die relevant für die Wertberichtigung des Darlehens war, wurde ebenfalls nicht im HV-SAP dokumentiert.	Bei Forderungen aus Darlehen sind als Buchungsdokumentation der Darlehensvertrag und die Kommunikation mit dem Darlehensnehmer über für die Wertberichtigung relevante Sachverhalte im HV-SAP zu dokumentieren.
Bundesministerium für Landesverteidigung (UG 14)	Finanzielle Transaktionen	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Lieferungen und Leistung	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen

Untergliederungen	Transaktions- klasse	Anzahl der Stich- proben	Wesentliche Kritikpunkte	Empfehlungen
Bundesministerium für Finanzen (UG 15, UG 23, UG 45, UG 46)	Lieferung und Leistung	3	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Finanzielle Transaktion	5	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Bundesministerium für öffentlichen Dienst und Sport (UG 17)	Lieferungen und Leistung	2	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Bundesministerium für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Konsumentenschutz (UG 20, UG 21, UG 24)	Transfer	4	Wertberichtigungen wurden nur im Ausmaß des verfügbaren Budgets und nicht anhand des wirtschaftlichen Gehalts vorgenommen.	Wertberichtigungen sind anhand ihres wirtschaftlichen Gehalts vollumfänglich vorzunehmen.
	Lieferungen und Leistung	2	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Bundesministerium für Verfassung, Reformen, Deregulierung und Justiz (UG 13)	Transfer	1	Forderungen wurden nur mit für das laufende Finanzjahr zahlungs- relevanten Teilbeträgen erfasst.	Forderungen sind immer in voller Höhe zum Zeitpunkt ihres Entste- hens zu erfassen.
	Lieferungen und Leistung	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort (UG 40)	Lieferungen und Leistung	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Transfers	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Touris- mus (UG 42, UG 43)	Lieferungen und Leistung	4	Lange Verfahrensdauern verhin- dern zeitgerechte Berücksichtigung von wertmindernden Sachverhal- ten.	Proaktive Kommunika- tion mit allen involvierten Parteien am Jahresende, um Sachverhalte recht- zeitig zu erfahren.
Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie (UG 34, UG 41)	Finanzielle Transaktion	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Lieferungen und Leistung	1	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Transfers	2	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung (UG 30, UG 31)	Finanzielle Transaktionen	3	keine wesentlichen Kritikpunkte	keine Empfehlungen
	Lieferungen und Leistung	1	Altbestände aus Migrations- buchungen wurden nicht regel- mäßig auf ihre Werthaltigkeit geprüft.	Regelmäßige Prüfung der Werthaltigkeit von Altbeständen bei Forde- rungen, insbesondere, wenn sie längere Zeit unverändert bleiben.

Quelle: RH

## Schlussempfehlungen

13 Zusammenfassend empfahl der RH:

### Bundesministerium für Finanzen

- (1) Gemeinsam mit dem RH und den anderen Ministerien und Obersten Organen wären die Vorschriften zur Erfassung, Bewertung und zum Ausweis von Forderungen anwenderorientierter zu fassen und die notwendige Praxisnähe wäre über Leitfäden oder Handbücher sicherzustellen. (TZ 4)
- (2) Bei einer künftigen Änderung der haushaltsrechtlichen Bestimmungen wäre die Verpflichtung zu regelmäßigen und systematischen Prüfungen der Werthaltigkeit von Forderungen festzulegen. (TZ 4)

### Alle Ministerien und Obersten Organe

- (3) Offene Forderungen aus Migrationsbuchungen wären dahingehend zu überprüfen, ob sie zu Recht bestehen und werthaltig sind. Sofern diese Forderungen keinem konkreten Sachverhalt zuordenbar sind, wären sie abzuschreiben. (TZ 8)
- (4) Bei gegebenen Darlehen sollten jeweils die Buchungsgrundlagen (bspw. Verträge) und die für die Beurteilung der Werthaltigkeit relevanten Informationen, jedenfalls allfällige zusätzliche Vereinbarungen mit der Darlehensnehmerin bzw. dem Darlehensnehmer, im Haushaltsverrechnungssystem dokumentiert werden. (TZ 8)
- (5) Bei Dividendenausschüttungen wäre danach zu trachten im Ausschüttungsbeschluss die Zahlungstermine festzulegen. (TZ 8)
- (6) Offene Forderungen sollten jeweils spätestens zum Abschlussstichtag auf ihre Werthaltigkeit geprüft und die erforderlichen Maßnahmen getroffen werden, um diese im Bundesrechnungsabschluss korrekt auszuweisen. Dies gilt insbesondere für jene Forderungen, die über Jahre hinweg unverändert im Haushaltsverrechnungssystem ausgewiesen werden. (TZ 9)
- (7) Im Hinblick auf eine korrekte Bewertung zum Abschlussstichtag wären Sachverhalte proaktiv mit den involvierten Parteien zu eruieren, um die erforderlichen Verrechnungsschritte für einen korrekten Ausweis der Forderungen im Bundesrechnungsabschluss setzen zu können. (TZ 9)

- (8) Es wäre sicherzustellen, dass im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten Informationen zu den Forderungen verfügbar sind, die eine Überprüfung der Werthaltigkeit ermöglichen. (TZ 10)
- (9) Forderungen sollten immer in voller Höhe zum Zeitpunkt ihres Entstehens im Haushaltsverrechnungssystem erfasst werden. (TZ 10)
- (10) Wertberichtigungen von Forderungen sollte bei Vorliegen der Voraussetzungen vollumfänglich und unabhängig von der budgetären Vorsorge vorgenommen werden. (TZ 10)
- (11) Wesentliche Vorauszahlungen wären im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten aktiv darauf zu prüfen, in welchem Ausmaß die vorausbezahlte Leistung bereits erbracht wurde bzw. – im Falle eines Transfers – dieser bereits abrechenbar ist. Dementsprechend wären die erforderlichen Abgrenzungsbuchungen vorzunehmen. (TZ 11)



**Rechnungshof  
Österreich**

Wien, im Juni 2019

Die Präsidentin:

Dr. Margit Kraker





# R H

