

**Der Präsident des Rechnungshofs
der Freien und Hansestadt Hamburg**

**An die
Präsidentin der Bürgerschaft**

**Betr.: Ergänzung zum Jahresbericht 2013 des Rechnungshofs Prüfung des
Jahres- und Konzernabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg
auf den 31. Dezember 2011**

Mit der vorliegenden Ergänzung zum Jahresbericht 2013 berichtet der Rechnungshof über das Ergebnis seiner Prüfung des Jahres- und Konzernabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2011. Unter Bezugnahme auf Tz. 623 des Jahresberichts 2013 (Bürgerschaftsdrucksache 20/6792 vom 4. Februar 2013) übersende ich der Bürgerschaft 150 Exemplare dieses Berichts*.

Dem Senat habe ich die Ergänzung zum Jahresbericht 2013 gleichzeitig zugeleitet.

Dr. Schulz

* Verteilt nur an die Abgeordneten der Bürgerschaft.

Ergänzung zum Jahresbericht 2013

Prüfung des Jahresabschlusses
und des Konzernabschlusses
der Freien und Hansestadt Hamburg
auf den 31. Dezember 2011

Hamburg, den 5. April 2013

Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg
Gänsemarkt 36, 20354 Hamburg
Postfach 301741, 20306 Hamburg
Telefon: 040 / 428 23-0
Fax: 040 / 428 23-1538
E-Mail: rechnungshof@rh.hamburg.de
Internet: www.rechnungshof.hamburg.de

Inhaltsverzeichnis

	Seite
I. Bewertung und Zusammenfassung	5
1. Gesamtbewertung	5
2. Prüfungsfeststellungen	6
3. Zukünftiger Bestätigungsvermerk	7
II. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	8
III. Betriebswirtschaftliche Analyse	9
1. Jahresergebnis der Kernverwaltung	9
2. Entwicklung des Eigenkapitals der Kernverwaltung	11
3. Entwicklung des Sachanlagevermögens der Kernverwaltung	13
4. Bilanzielle Ausgründung Sondervermögen Schulimmobilien	14
4.1 Immobilien, Darlehen und Rückstellungen	14
4.2 Übergreifende Bewertung	19
5. Lagebericht und Konzernlagebericht	20
IV. Jahresabschluss der Kernverwaltung	23
1. Aktiva	23
1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände	23
1.2 Finanzanlage Sondervermögen Schulimmobilien	24
1.3 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	27
1.4 Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten	31
2. Passiva	34
2.1 Pensionsrückstellungen	34
2.2 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten	35
3. Ergebnisrechnung	35
3.1 Belegstichprobe zu Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit	35
3.2 Wesentliche Ergebnisse der Belegstichprobe	36
V. Konzernabschluss	42
1. Hamburger Friedhöfe	42
2. Sondervermögen Schulimmobilien	45
VI. Zukünftiger Bestätigungsvermerk	46

Abkürzungsverzeichnis

AÖR	Anstalt öffentlichen Rechts
BSB	Behörde für Schule und Berufsbildung
BWVI	Behörde für Wirtschaft, Verkehr und Innovation
DRS	Deutsche Rechnungslegungsstandards
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HF	Hamburger Friedhöfe AÖR
HGB	Handelsgesetzbuch
HIBB	Hamburger Institut für Berufliche Bildung
HPA	Hamburg Port Authority AÖR
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IKS	Internes Kontrollsystem
JB	Behörde für Justiz und Gleichstellung
JUS-IT	IT-Projekt Jugendhilfe, Sozialhilfe und Wohngeld
LHO	Haushaltsordnung der Freien und Hansestadt Hamburg (Landeshaushaltsordnung)
Mio.	Million(en)
NHH	Projekt Neues Haushaltswesen Hamburg
PROSA	Software: Projekt Sozialhilfe Automation
SAP/RVP-System	Doppisches SAP-System der Freien und Hansestadt Hamburg
VV	Verwaltungsvorschriften
VV-ZBR	Verwaltungsvorschriften für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung

I. Bewertung und Zusammenfassung

1. Gesamtbewertung

1. Die vorgelegten Abschlüsse für den Kernhaushalt und den Konzern für das Jahr 2011 geben als Ergänzung zur kameralen Haushaltsrechnung wichtige Informationen über die Vermögens- und Ertragslage der Freien und Hansestadt Hamburg.
2. Die Prüfung der doppischen Jahresabschlüsse zeigt aber auch, dass es vielfach im Haushalts- und Rechnungswesen an verlässlichen, ordnungsmäßigen Systemen und Prozessen fehlt. Auch wenn im Einzelnen Dienststellen bemüht sind, die Vorgänge geordnet zu bearbeiten, ist das Gesamtbild mangelbehaftet. Die Ursachen liegen nur zum geringeren Teil in der Umstellung auf die doppische Buchführung. Vielfach deckt die Umstellung lediglich bereits in der Kameralistik vorhandene Mängel auf. Neben „handwerklichen“ Mängeln ist eine unzureichende Buchführungs- und Ordnungsmäßigkeitskultur (siehe zum Beispiel Tzn. 38 und 53) zutage getreten.

Die Mängel sind nicht nur deshalb zu beanstanden, weil sie die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung beeinträchtigen. Vielmehr ist für Hamburg in erster Linie nachteilig, dass sich auf nicht belastbaren Daten, ungeordneten Dokumentationen oder nicht ausgereiften Prozessen keine wirtschaftliche und wirksame Steuerung aufbauen lässt. Dies betrifft im Wesentlichen die operative Steuerung in den Ämtern und Einrichtungen, beispielsweise wenn es darum geht, einzutreibende Forderungen auch unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten analysieren und priorisieren zu können (Tz. 42 ff.). Punktuell wird aber auch für die parlamentarische Steuerung durch nicht sachgerechte Zahlen ein falscher Eindruck der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse vermittelt (siehe hierzu zum Beispiel die Ausführungen zum Aufwand für die nachhaltige Bewirtschaftung der Schulgebäude, Tz. 18 ff.).

Vor dem Hintergrund des Konsolidierungsdrucks, den die Einhaltung der Schuldenbremse auslöst, erscheint ein Sparen bei den internen Verwaltungsprozessen, zu denen die Buchhaltung gehört, zunächst einmal naheliegend. Dies darf aber nicht dazu führen, dass die Ordnungsmäßigkeit leidet. Die Lösung kann auch nicht darin bestehen, die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen herabzusetzen. Denn die Regelungen auf Bund-/Länderebene aus dem Standardisierungsgremium für die Staatliche Doppik sowie die in Hamburg gegenwärtig und voraussichtlich künftig einschlägigen Maßstäbe fordern ohnehin nicht mehr, punktuell eher weniger an Buchführungs- und Nachweispflichten, als der Staat der Wirtschaft auferlegt.¹ Hiervon weitere Abstriche zu machen, wäre nicht nur

¹ So sind zum Beispiel handelsrechtlich zwingende Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung nicht zu bilden.

inhaltlich bedenklich, es könnte auch kaum beantwortbare Legitimationsfragen auslösen.

Der Senat muss seine Anstrengungen, die Einführung der Doppik zügig und ordentlich abzuschließen, verstärken.

2. Prüfungsfeststellungen

3. Die Prüfung des Jahresabschlusses hat u. a. zu folgenden Einzelfeststellungen geführt:
 - Nach wie vor ist kein geschlossener Kreislauf der Buchung und Bilanzierung aller Geschäftsvorfälle gewährleistet und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) werden insbesondere im Bereich der Kassen- und Bankprozesse nicht eingehalten (Tz. 52 ff.).
 - In mehreren Teilbereichen gibt es eine unzureichende Erfüllung der Auskunfts- und Nachweispflichten. Ursache ist, dass die Systeme und Prozesse nicht geeignet sind, Vorgänge von dem Sachkonto bis zum Beleg zurückzuverfolgen. Dies führt zu einer Nichtbeurteilbarkeit der zu prüfenden Sachverhalte und könnte zukünftig ein testatrelevantes Prüfungshemmnis darstellen. Beispiele sind
 - die Belegführung (Tz. 64 ff.) und
 - die Buchführung im Zusammenhang mit den geleisteten Investitionszuschüssen (Tz. 27 ff).
 - Daneben gibt es bei Ermittlung der Rückstellungen für Pensionen (Tz. 59 ff.) und im Bereich der Forderungen (Ausweis, Bewertung, Bearbeitungsprozesse) Anpassungsbedarfe (Tz. 39 ff.).
4. Wegen der Feststellungen zur Hamburger Friedhöfe AöR (HF) (Tz. 83 ff.) und zum Sondervermögen Schulimmobilien (Tz. 90 f.) ist der Konzernabschluss zu korrigieren. In beiden Fällen beinhalten die Abschlüsse der Tochterorganisationen vom Rechnungshof aufgedeckte Fehler, die die Finanzbehörde, die die Konzernrechnungslegung durchführt, nicht in den Konzernabschluss übernehmen darf.
5. Angesichts von Schwierigkeit und Umfang der in vielen Bereichen noch zu leistenden Vorarbeiten für den doppelischen Echtbetrieb ab 2015 ist es notwendig, dass die Finanzbehörde ihre Anstrengungen zur Konsolidierung des Rechnungslegungsprozesses weiter vorantreibt.

3. Zukünftiger Bestätigungsvermerk

6. Bereits im Vorjahr hatte der Rechnungshof im Hinblick auf den zukünftig aller Voraussicht nach für den Jahresabschluss erforderlichen Bestätigungsvermerk („Testat“) auf Mängel im System und in Prozessen der Buchführung sowie auf ein fehlendes übergreifendes Internes Kontrollsystem (IKS) hingewiesen.

Aus den Ergebnissen der durchgeführten Prüfungen können Einschätzungen zu geprüften Teilbereichen vorgenommen werden. Dabei haben sich gegenüber dem Vorjahr keine wesentlichen Verbesserungen ergeben.

Es ist weiterhin erkennbar, dass die bisherigen Feststellungen bedeutsame Anhaltspunkte für eine Versagung der Bestätigung liefern würden.

II. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

7. In diesem Bericht fasst der Rechnungshof das Ergebnis seiner Prüfung der Jahresabschlüsse der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2011 zusammen.² Den Abschlüssen beigefügt ist ein zusammengefasster Lagebericht und Konzernlagebericht.

Die Abschlüsse sind am 4. Dezember 2012 von der Finanzbehörde veröffentlicht worden. Sie sind freiwillig und zusätzlich zu der für die Entlastung des Senats durch die Bürgerschaft maßgeblichen kameralen Haushaltsrechnung aufgestellt worden.

Der Rechnungshof hat die Abschlüsse 2011 im Sinne einer kritischen Durchsicht zur Unterstützung der Qualitätssicherung geprüft. Eine Systemprüfung des IKS sowie eine umfassende Prüfung der verwendeten IT-Systeme, insbesondere der eingesetzten SAP-Module, der rechnungslegungsrelevanten Vorsysteme und deren Schnittstellen, sind nicht durchgeführt worden.

8. Grundlage für die gegenwärtig fakultativ durchgeführte kaufmännische Rechnungslegung ist § 71a LHO, nach dem eine Buchführung nach den GoB in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuchs (HGB) zusätzlich zur kameralen Buchführung erfolgen kann.

Konkreter Maßstab für die Erstellung der Abschlüsse waren die Regelungen, die die Finanzbehörde in Ausfüllung der oben genannten Vorschrift aufgestellt hat.³

² Sie bestehen aus dem Jahresabschluss 2011 mit der Bilanz auf den 31. Dezember 2011 und der Ergebnisrechnung 2011 sowie dem Anhang für den Kernhaushalt und dem Konzernabschluss 2011 mit der Konzernbilanz auf den 31. Dezember 2011 und der Konzern-Ergebnisrechnung 2011 sowie dem Anhang.

³ Dies waren für den Jahresabschluss das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept in der Fassung vom Juli 2009, die Bilanzierungsrichtlinie als Anlage 1 zu den Verwaltungsvorschriften (VV) zu § 15a LHO in der Fassung vom Dezember 2009, die vorläufige Richtlinie zur Erfassung des Vermögens und der Schulden der Freien und Hansestadt Hamburg in der Fassung vom Juni 2008 (Inventurrichtlinie) sowie für den Konzernabschluss die Konzernrichtlinie vom 5. August 2011. Die Vorschriften finden sich im Internet auf den Seiten der Finanzbehörde unter -> Haushaltsrecht -> Verwaltungsvorschriften zur LHO.

III. Betriebswirtschaftliche Analyse

1. Jahresergebnis der Kernverwaltung

9. Die Freie und Hansestadt Hamburg weist für das Geschäftsjahr 2011 einen Jahresfehlbetrag von -1.167 Mio. Euro aus (2010: Jahresüberschuss 663 Mio. Euro). Dieses Ergebnis setzt sich aus einem positiven Verwaltungsergebnis von 863 Mio. Euro und einem negativen Finanzergebnis von -2.030 Mio. Euro zusammen.

10. Laut Geschäftsbericht 2011 werden sowohl das Verwaltungs- als auch das Finanzergebnis durch Sondereffekte beeinflusst:

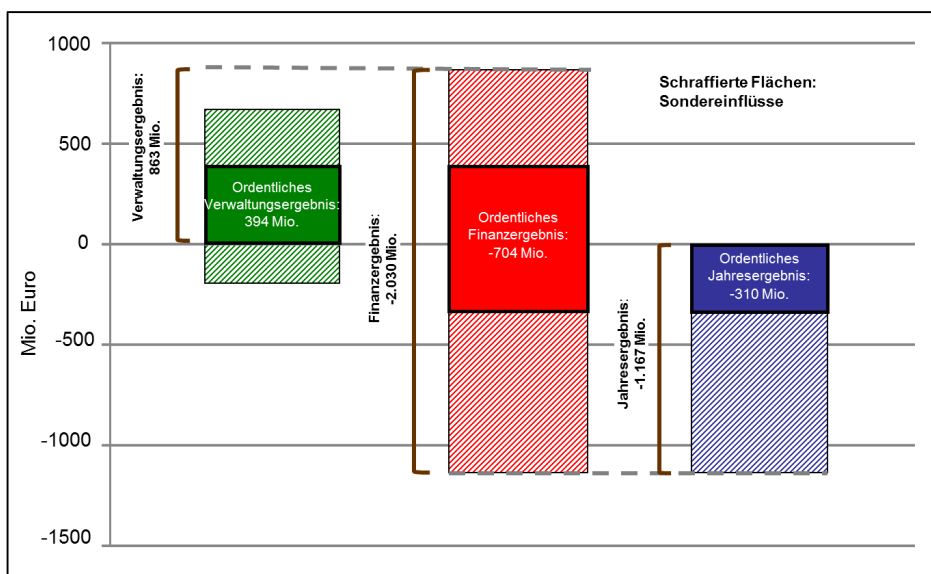
*Sondereffekte
beeinflussen
Jahresergebnis*

- Im Verwaltungsergebnis werden in Höhe von 435 Mio. Euro Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber Tochterorganisationen ausgewiesen. Diese vormals gebildeten Rückstellungen sind vor dem Hintergrund einer verbesserten Datenlage obsolet geworden. Außerdem umfasst das Verwaltungsergebnis Erträge aus Nachaktivierungen in Höhe von 34 Mio. Euro. Bereinigt um diese Einmaleffekte beträgt das Verwaltungsergebnis noch 394 Mio. Euro.
- Im Finanzergebnis sind Abschreibungen auf Finanzanlagen in Höhe von 1.326 Mio. Euro enthalten. Sie betreffen im Wesentlichen die Wertminderung der Finanzanlage „Sondervermögen Schulimmobilien“⁴ (862 Mio. Euro). Diese Wertminderung geht wiederum maßgeblich auf einen gesunkenen Substanzwert durch außerplanmäßige Abschreibungen auf Schulgebäude zurück (741 Mio. Euro). Daneben wurde u. a. die Finanzanlage „Sondervermögen Stadt und Hafen“ um 388 Mio. Euro abgeschrieben.

Bereinigt man das Jahresergebnis um die Sondereinflüsse, verbleibt für das Geschäftsjahr 2011 ein Jahresfehlbetrag (-310 Mio. Euro). Das positive ordentliche Ergebnis aus der Verwaltungstätigkeit (394 Mio. Euro) reicht nicht aus, um das negative ordentliche Finanzergebnis (-704 Mio. Euro) zu kompensieren.

⁴ Gesetz zur Errichtung eines „Sondervermögens Schule – Bau und Betrieb“ vom 15. Dezember 2009, HmbGVBl. 2009, S. 493, zuletzt geändert am 18. Dezember 2012, HmbGVBl. 2012, S. 526. Der Titel des Gesetzes lautet seit 1. Januar 2013: Gesetz über das „Sondervermögen Schulimmobilien“.

Abbildung 1: Ergebnisspaltung 2011



Quelle: Eigene Darstellung auf der Basis des Geschäftsberichts 2011

11. Die im Geschäftsbericht 2011 dargestellte Ergebnisspaltung verdeutlicht die Entstehung und die Zusammensetzung des Jahresergebnisses. Bei der Interpretation ist zweierlei zu berücksichtigen:

*Ergebnisspaltung
verdeutlicht
Zusammensetzung
des Jahresergebnisses*

- Die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Verwaltungs- oder Finanzergebnis erfolgt nach ihrer Verursachung. Im Finanzergebnis werden Erträge und Aufwendungen aus Finanzanlagen ausgewiesen. Werden, wie zum Beispiel im Schulbereich, Vermögensgegenstände und Schulden auf Sondervermögen übertragen, verbleibt in der Bilanz der Kernverwaltung eine Finanzanlage, deren Anschaffungskosten (die den anfänglichen Bilanzwert darstellen) sich regelmäßig als Unterschiedsbetrag aus den übertragenen Aktiva und Passiva ergeben. Als Folge solcher Ausgründungen werden Wertminderungen an den übertragenen Vermögensgegenständen nicht mehr als Abschreibungen im Verwaltungsergebnis gezeigt. Vielmehr gehen derartige Aufwendungen mittelbar über den niedrigeren Wert, der der Finanzanlage am Bilanzstichtag beizulegen ist, in den Jahresabschluss der Kernverwaltung ein. Die dahinter stehende Abnutzung von Sachanlagen, die vor der bilanziellen Ausgründung im Verwaltungsergebnis ausgewiesen wurde, spiegelt sich dann im Finanzergebnis der Kernverwaltung wider. Anders im Konzernabschluss: Hier lassen sich weiterhin die Abschreibungen auf Sachanlagen als solche erkennen.
- Die Ergebnisspaltung in ein ordentliches Ergebnis und Sondereinflüsse ist unter dem Gesichtspunkt der Generationengerechtigkeit irrelevant. Für eine intergenerativ gerechte Lastenverteilung ist es erforderlich, dass die mit der öffentlichen Leistungserbringung verbundenen Aufwendungen jeweils von der Allgemeinheit als den Empfängern der Leistungen ge-

tragen werden.⁵ In buchhalterischer Hinsicht bedeutet dies, dass mindestens ausgeglichene Jahresergebnisse zu erzielen sind. Die Maßnahmen zum Erhalt des städtischen Reinvermögens müssen in diesem Sinne auch alle die Sachverhalte berücksichtigen, die unter ökonomischen Aspekten als außerordentlich einzustufen sind, weil sie auf ein singuläres Ereignis zurückzuführen sind und damit den Charakter einmaliger Aufwendungen haben. Dies gilt umso mehr, da die Abgrenzung zwischen ordentlichen Ergebnisveränderungen und außerordentlichen Einflüssen fließend ist. Auch Aufwendungen aus Wertkorrekturen, die einmaligen Charakter haben, sind für eine generationengerechte Haushaltswirtschaft deshalb durch entsprechende Erträge zu decken.

2. Entwicklung des Eigenkapitals der Kernverwaltung

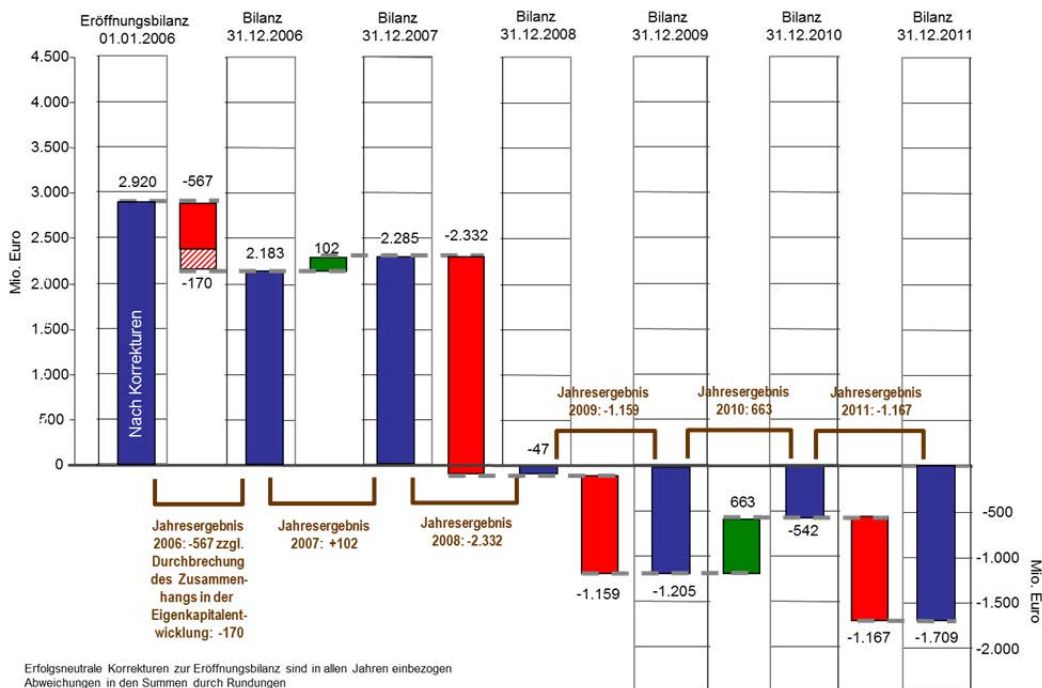
12. In der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2006 bilanzierte die Freie und Hansestadt Hamburg – nach Korrekturen – ein Eigenkapital von 2.920 Mio. Euro.

Das in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Eigenkapital wurde mittlerweile vollständig aufgezehrt. Bereits seit dem Jahresabschluss 2008 bilanziert die Freie und Hansestadt Hamburg einen „Nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“. Sie ist damit bilanziell überschuldet. Die Unterdeckung hat sich infolge des Jahresfehlbetrags 2011 in der Bilanz auf den 31. Dezember 2011 auf - 1.709 Mio. Euro erhöht. Stichtagsbezogen übersteigen die Schulden und Sonderposten den Wert der städtischen Vermögensgegenstände.

Eigenkapital seit 2008 vollständig aufgezehrt

⁵ Ergänzung zum Jahresbericht 2011, Tz. 13.

Abbildung 2: Veränderung des Eigenkapitals



Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis der jeweiligen Bilanzen

13. Die Verringerung des Eigenkapitals um 4.459 Mio. Euro im Zeitablauf bringt zum Ausdruck, dass in den Jahren 2006 bis 2011 die Aufwendungen (Ressourcenverbrauch) die Erträge (Ressourcenaufkommen) in dieser Höhe überstiegen. Dieser Umstand geht nicht in gleicher Höhe mit einer Verringerung des von der Freien und Hansestadt Hamburg zur öffentlichen Aufgabenwahrnehmung eingesetzten Vermögens einher. Seit 2006 hat sich der Wert der städtischen Vermögensgegenstände und Rechnungsabgrenzungsposten im Zeitablauf lediglich um 1.492 Mio. Euro verringert. Die (Ersatz-)Beschaffungen, die den Abgängen und der Abnutzung des städtischen Vermögens gegenüberstehen, wurden dabei nicht aus eigenen Mitteln bzw. Erträgen finanziert. Die Rückstellungen und Verbindlichkeiten haben sich im Zeitraum 2006 bis 2011 um 3.677 Mio. Euro erhöht.

Der Vermögenserhalt wurde fremdfinanziert. Rechnerisch haben im Mittel der Jahre seit 2006 jedes Jahr Erträge in Höhe von rund 700 Mio. Euro zum Substanzerhalt gefehlt.

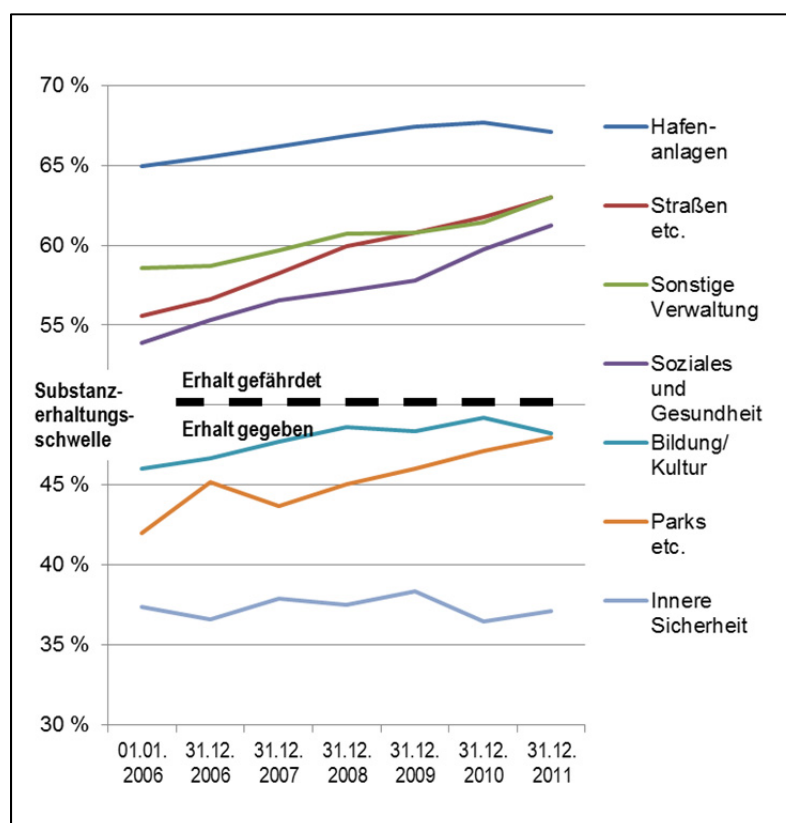
3. Entwicklung des Sachanlagevermögens der Kernverwaltung

14. Eine Zeitreihe der Entwicklung des Sachanlagevermögens seit der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2006 gibt Hinweise darauf, ob die Investitionen ausreichen, um die vorhandene Vermögenssubstanz im Wert zu erhalten.

Wenn abgenutztes Vermögen gleichmäßig durch Ersatzinvestitionen erneuert würde, wäre das Vermögen im Mittel zu 50 % abgeschrieben. Diese sogenannte Gesamtabschreibungsquote misst das Verhältnis von kumulierten Abschreibungen zu den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten und gibt Hinweise auf den Abnutzungsgrad bzw. die Altersstruktur der Anlagen.

Im Vorjahr hat der Rechnungshof darauf hingewiesen, dass Gesamtabschreibungsquoten von deutlich über 50 % die Notwendigkeit von Ersatzinvestitionen signalisieren („Substanzerhaltungsschwelle“).⁶

Abbildung 3: Entwicklung der Gesamtabschreibungsquoten



Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis der jeweiligen Jahresabschlüsse

⁶ Ergänzung zum Jahresbericht 2012, Tz. 19.

Die Gesamtabschreibungsquote der Bauten – dies sind vor allem Gebäude, Ingenieurbauwerke und Straßen – steigt in den ausgewählten Aufgabenbereichen, deren Aufteilung der Bilanz entnommen ist, überwiegend leicht an. Das Vermögen veraltet – jedenfalls bilanziell – also schleichend. Die Ersatzinvestitionen reichen überwiegend nicht aus, um den bilanziellen Wert zu erhalten. Nur in den Aufgabenbereichen Bildung/Sport/Kultur⁷ sowie Hafen/Gewässerschutz kehrt sich dieser Trend 2011 um, die Gesamtabschreibungsquoten sinken 2011 wieder.

Konstant und vergleichsweise neu ist das Vermögen im Aufgabenbereich Innere Sicherheit. Auch im Aufgabenbereich Bildung/Sport/Kultur zeigen die Bilanzwerte an, dass die Reinvestitionen substanzerhaltend sind.

In den anderen Bereichen ist das Vermögen bereits zu mehr als 50 % abgeschrieben. Dies gilt für das Straßenvermögen ebenso wie für das Vermögen der sonstigen Verwaltung (hierunter fällt alles, was nicht den anderen Bereichen zugerechnet wird). Bei den Hafenanlagen und den Gewässerschutzbauten (Deiche usw.) ist zu beachten, dass sich die Angaben nur auf Vermögen des Kernhaushalts beziehen und nicht auf Vermögenswerte der Hamburg Port Authority AöR (HPA).

4. Bilanzielle Ausgründung Sondervermögen Schulimmobilien

4.1 Immobilien, Darlehen und Rückstellungen

15. Zum 1. Januar 2010 hat die Freie und Hansestadt Hamburg das „Sondervermögen Schule – Bau und Betrieb“ (Sondervermögen) als teilrechtsfähiges Sondervermögen mit eigener Wirtschafts- und Rechnungsführung errichtet. Durch das Sondervermögen sollen Planungs-, Bau-, Investitions- und Bewirtschaftungsaufgaben für den Bereich der Schulimmobilien gebündelt werden. Ein kostenorientiertes Mieter-/Vermietermodell zwischen den Bedarfsträgern Behörde für Schule und Berufsbildung (BSB) und Hamburger Institut für Berufliche Bildung (HIBB) einerseits und dem Sondervermögen andererseits soll dabei für eine effizientere und einheitlichere Aufgabenwahrnehmung und damit auch für eine nachhaltige Verbesserung des baulichen Zustands der Schulimmobilien sorgen.⁸ Mit Wirkung vom 1. Januar 2013 trägt das Sondervermögen den Namen „Sondervermögen Schulimmobilien“.

⁷ Seit der Erfassung der Schulgebäude im Sondervermögen ab 2011 stellt die Quote die Entwicklung ohne diese Gebäude dar.

⁸ Bürgerschaftsdrucksache 19/4208 vom 29. September 2009, S. 1 f.

16. Mit dem Errichtungsgesetz wurden die im Verwaltungsvermögen der BSB und die im Allgemeinen Grundvermögen stehenden Schulgebäude und Schulgrundstücke der allgemeinbildenden und beruflichen Schulen sowie die Schulsportgrundstücke in das Sondervermögen eingebracht. Verbindlichkeiten der Freien und Hansestadt Hamburg gingen anteilig entsprechend dem übertragenen Anlagevermögen auf das Sondervermögen über. Hierzu haben die Finanzbehörde und das Sondervermögen ein verzinsliches Darlehen über 1.703 Mio. Euro vereinbart. In Ermangelung eines kaufmännischen Rechnungswesens wurden die dem Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände und Schulden zum Stichtag 31. Dezember 2010 noch im Jahresabschluss der Kernverwaltung bilanziert. Nach Einführung eines kaufmännischen Rechnungswesens bei dem Sondervermögen im Jahr 2011 bilanziert die Freie und Hansestadt Hamburg im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2011 erstmals eine Finanzanlage.
17. U. a. unter der Zielsetzung einer verbesserten Kostentransparenz und Kostenverantwortung ist für das Wirtschaftsjahr 2013 eine abermalige Neuausrichtung in Bezug auf den Bau und die Bewirtschaftung der staatlichen Schulimmobilien erfolgt. Die Fortentwicklung beinhaltet die funktionale Entflechtung des Sondervermögens durch die Trennung der Funktion des Vermögensträgers vom immobilienwirtschaftlichen Dienstleister. Zu diesem Zweck wird das Sondervermögen nach § 26 Absatz 2 LHO nunmehr als reiner Vermögensträger fortgeführt, während die immobilienwirtschaftlichen Aufgaben eigenständig durch den Landesbetrieb „SBH I Schulbau Hamburg“ wahrgenommen werden.⁹ In finanzwirtschaftlicher Hinsicht ist wesentliche Prämisse, dass das Sondervermögen ein ausgeglichenes Ergebnis vor Sondereffekten erzielen soll.¹⁰
18. Folgende Vorgänge beeinflussen die künftigen Jahresergebnisse des Sondervermögens:
- Auf die übertragenen Schulgebäude hat das Sondervermögen im Geschäftsjahr 2011 eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 741,5 Mio. Euro vorgenommen. In der Folge reduziert sich künftig der planmäßige Abschreibungsaufwand auskunftsgemäß um rund 18,5 Mio. Euro jährlich.¹¹
 - Vor dem Hintergrund der außerplanmäßigen Abschreibungen auf die Schulgebäude ist eine „Neubewertung“ des Darlehens vorgesehen, die zu einer Reduzierung der Verbindlichkeiten

Verlagerung aller Schulgebäude und -grundstücke in das Sondervermögen

Entlastung künftiger Jahresergebnisse

⁹ Bürgerschaftsdrucksache 20/5317 vom 18. September 2012, S. 2.

¹⁰ Bürgerschaftsdrucksache 20/5317 vom 18. September 2012, S. 7.

¹¹ Korrespondierend zu der vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung der Schulgebäude wurden die zugehörigen Sonderposten für Investitionszuwendungen aufgelöst. Die Auflösung des Sonderpostens führt in den Folgejahren zu einer jährlichen Reduzierung der Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens in Höhe von rund 0,5 Mio. Euro, die jedoch in dieser Betrachtung vernachlässigt wird.

um rund 305 Mio. Euro führt. Dadurch sinkt die vom Sondervermögen künftig zu tragende Zinsbelastung um rund 11,7 Mio. Euro jährlich.¹²

19. In der Summe ergibt sich eine jährliche Entlastung der zukünftigen Jahresergebnisse des Sondervermögens in Höhe von rund 30 Mio. Euro. Gegenläufig bzw. ergebnismindernd wirkt sich eine Absenkung der (kostenorientierten) Warmmiete um jährlich 6 Mio. Euro aus.¹³

Tabelle 1: Einflüsse auf das Jahresergebnis

Maßnahme	Auswirkung	Mio. Euro p. a.
Außerplanmäßige Abschreibung auf Schulgebäude	Reduzierung der künftigen planmäßigen Abschreibungen	18,5
Neubewertung Darlehen	Reduzierung der künftigen Zinsbelastung	11,7
Summe	Entlastung der folgenden Wirtschaftsjahre pro Jahr	30,2
<i>Absenkung Mieten</i>	<i>Reduzierung der künftigen Mieterträge</i>	-6,0
Saldo Veränderungen	Entlastung der folgenden Wirtschaftsjahre (Saldo)	24,2

Quelle: Eigene Zusammenstellung und Berechnungen

Im ungeprüften Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2011 (mit Stand 8. August 2012), der auch der Bürgerschaft bekannt gemacht wurde, hatte das Sondervermögen überdies noch eine Rückstellung für Abrisskosten in Höhe von 50 Mio. Euro passiviert.¹⁴ Durch die Inanspruchnahme der Rückstellung in den Folgeperioden wären die dann anfallenden Aufwendungen für den Abriss von Schulgebäuden buchhalterisch neutralisiert worden mit der Folge, dass die künftigen Ergebnisse des Sondervermögens zusätzlich über einen Zeitraum von fünf Jahren um durchschnittlich 10 Mio. Euro jährlich entlastet worden wären.¹⁵ Die Prüfung durch die Vorprüfungsstelle der Finanzbehörde hat ergeben, dass die Rückstellungsbildung nicht den einschlägigen Bilanzierungsvorschriften entsprach. Im geänderten Jahresabschluss des Sondervermögens auf den 31. Dezember 2011 mit Stand vom 18. Februar 2013 wurde die Rückstellungsbildung deshalb rückgängig gemacht.

¹² Bürgerschaftsdrucksache 20/5317 vom 18. September 2012, S. 9.

¹³ Bürgerschaftsdrucksache 20/5317 vom 18. September 2012, S. 7.

¹⁴ Bürgerschaftsdrucksache 20/5481 vom 9. Oktober 2012.

¹⁵ Auskunftsgemäß soll der Abriss der betroffenen Schulgebäude im Wesentlichen im Zeitraum 2013 bis 2017 erfolgen.

20. Die bilanzielle Ausgründung der Schulimmobilien wirft zunächst zwei Fragen auf:

- (1) Wenn die Gebäude beim Übergang auf das Sondervermögen tatsächlich in erheblichem Umfang abzuschreiben waren, stellt sich bilanziell die Frage, ob ähnliche noch im Kernhaushalt bilanzierte Gebäude ebenfalls abzuschreiben sind.
- (2) Wirtschaftlich stellt sich die Frage, ob das inhaltlich vom Senat verfolgte und durch die Bürgerschaft beschlossene Ziel, durch die Gründung des Sondervermögens den nachhaltigen Erhalt der Schulgebäude aus dem Haushalt zu finanzieren, tatsächlich erreicht wird, sofern künftige Aufwendungen beim Sondervermögen durch bilanzielle Maßnahmen als Einmaleffekte in den Gründungsakt „vorgeholt“ werden und damit nicht in die Mieten eingehen.

21. Zu (1): Die nach der (Buchwert-)Übertragung der Schulgebäude vom Sondervermögen vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen stellen die Werthaltigkeit der Immobilien infrage, die nach wie vor im Jahresabschluss der Kernverwaltung bilanziert werden. Dies betrifft u. a. die Gebäude der Hochschulen mit Buchwerten in Höhe von 890 Mio. Euro. Auf diese Gebäude sind im Jahresabschluss der Kernverwaltung keine außerplanmäßigen Abschreibungen verrechnet worden. Die Bewertung dieser Gebäude im Kernbilanzierungskreis beruht überwiegend auf Feuerkassenwerten, die in der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2006 zur Bestimmung der Zeitwerte der Gebäude herangezogen wurden. Die Feuerkassenwerte wurden dabei um Abschreibungen für die altersbedingte Wertminderung gekürzt. Nach der im Betriebswirtschaftlichen Fachkonzept niedergelegten Bewertungskonzeption wurden betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern für die städtischen Gebäude von bis zu 80 Jahren unterstellt. Im Übrigen wurden für die zum 1. Januar 2006 bilanzierten und über 80 Jahre abzuschreibenden Gebäude Restnutzungsdauern von mindestens 30 Jahren festgelegt.¹⁶

Werthaltigkeit der Immobilien des Kernbilanzierungskreises fraglich

Die im Betriebswirtschaftlichen Fachkonzept getroffenen Annahmen sind nur unter der Prämisse regelmäßig durchgeführter Instandhaltungen geeignet, das voraussichtliche Nutzungsende der Vermögensgegenstände unter Beachtung kaufmännischer Vorsicht zu prognostizieren. Die Korrekturen der Buchwerte der Schulgebäude beim Sondervermögen indizieren, dass bei den Schulgebäuden eben diese Instandhaltungen in der Vergangenheit nicht im erforderlichen Maße durchgeführt wurden. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde deshalb aufgefordert, die gegenwärtigen Regelungen zur Bilanzierung und Bewertung der Gebäude im Kernbilanzierungskreis zu überprüfen.

¹⁶ Betriebswirtschaftliches Fachkonzept vom Juli 2009, Nr. 3.1.1.2.12, S. 59 ff.

Absenkung des Darlehens trägt nicht zur Kostentransparenz bei

Im Rahmen einer ganzheitlichen Betrachtung ist auch die Reduzierung der an das Sondervermögen übergegangenen Verbindlichkeiten aufgrund der vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen kritisch zu hinterfragen. Der auf das Sondervermögen entfallende Anteil an den Kapitalmarktschulden der Freien und Hansestadt Hamburg wurde ermittelt, indem die Buchwerte der übergegangenen Immobilien ins Verhältnis zum Gesamtvermögen gesetzt wurden. Mit der vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung auf die Schulgebäude reduzieren sich nach dieser Berechnungsmethode die dem Sondervermögen anteilig zuzurechnenden Verbindlichkeiten. Diese Reduzierung würde in dieser Höhe jedoch nicht eintreten, sofern auch die Buchwerte des übrigen Anlagevermögens im Jahresabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg gemindert worden wären. Vor diesem Hintergrund wäre die Absenkung des Darlehens nicht geeignet zu der vom Senat angestrebten Kostentransparenz beizutragen.

22. Zu (2): Hinsichtlich der wirtschaftlichen Steuerung des nachhaltigen Erhalts der Schulgebäude haben die bilanziellen Maßnahmen den Effekt, dass die laufende Belastung des Sondervermögens sinkt und damit auch die Kostenmieten sinken können. Die durch außerplanmäßige Abschreibungen zeitlich vorgeholten Aufwendungen und die in der Folge durch die Neubewertung des Darlehens zusätzlich sinkende Zinsbelastung entlasten letztlich den Haushalt der Schulbehörde. Dies wäre dann nicht zielkonform, wenn damit erneut das Risiko einer nicht auskömmlichen und nicht nachhaltigen Finanzierung des Erhalts der Schulgebäude einhergehen würde.
23. Die Finanzbehörde hat ausgeführt, dass die vom Sondervermögen vorgenommenen Wertberichtigungen in erster Linie durch ein Instandhaltungsdefizit im übernommenen Schulvermögen begründet seien. Sie gehe davon aus, dass dieser außerordentliche Wertberichtigungsbedarf seiner erheblichen Höhe nach ein nutzungsformbedingtes Spezifikum des Schulvermögens darstellt und insoweit nicht auf die im Kernhaushalt verbliebenen Gebäude übertragbar sei.

Die Finanzbehörde hat darauf hingewiesen, dass die den Abschreibungen zugrunde gelegten Nutzungsdauern für Gebäude mit der Umstellung der Bilanzierung auf die ab 2015 anzuwendenden Standards staatlicher Doppik in Teilen anzupassen sein werden. In diesem Zusammenhang werde eine Überprüfung und gegebenenfalls Anpassung der sich aus der bisherigen planmäßigen Abschreibung ergebenden Buchwerte der Gebäude vorgenommen.

Vor diesem Hintergrund führe die vom Sondervermögen vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung in sachgerechter Weise zu einer Verringerung der Mieten, indem nur der dem tatsächlichen Erhaltungszustand der Schulgebäude entsprechende Wert über die Mieten amortisiert werde.

Der Rechnungshof nimmt zur Kenntnis, dass die Finanzbehörde mit der Umstellung auf die Bilanzierung entsprechend den Standards staatlicher Doppik eine Überprüfung der Gebäudenutzungsdauern der Kernverwaltung vornehmen will. Er erwartet eine sachgerechte Prüfung, die die Anmerkungen des Rechnungshofs berücksichtigt und gegebenenfalls eine Anpassung der Nutzungsdauern.

4.2 Übergreifende Bewertung

24. Über die beiden dargestellten, für das „Sondervermögen Schulimmobilien“ relevanten Fragen hinaus ergeben sich grundsätzliche Feststellungen, wenn Prüfungsergebnisse des Rechnungshofs und der Vorprüfungsstelle der Finanzbehörde zu anderen Ausgründungen gesamthaft bewertet werden. Beispielhaft seien hier genannt:
- Die Vorprüfungsstelle der Finanzbehörde hat festgestellt, dass das Immobilienmanagement als Einrichtung nach § 15 Absatz 2 LHO im Jahr 2009 nicht über ein ordnungsgemäßes Rechnungswesen und eine ordnungsgemäße Aktenführung verfügte.¹⁷ Das Immobilienmanagement ist für die Jahre 2011 und 2012 in den Kernhaushalt zurückgeführt worden und wurde 2013 Landesbetrieb nach § 26 LHO.
 - Die Kasse.Hamburg wurde ebenfalls zunächst Einrichtung nach § 15 Absatz 2 LHO. Sie wurde gleich mit einem doppelten Rechnungswesen ausgestattet. Die hierfür verwendete Softwareversion hatte sich bei einer Prüfung des Rechnungshofs als veraltet herausgestellt. Mittlerweile ist die Kasse.Hamburg Landesbetrieb nach § 26 LHO geworden.
 - Zum „Sondervermögen Stadt und Hafen“ hatte der Rechnungshof in mehreren Berichten bemängelt, dass belastbare Zahlen und Abschlüsse im Sondervermögen fehlen und deshalb die Bilanzierung auch aufseiten des Kernhaushalts keine tragfähige Grundlage hatte. Es hat ausweislich der Prüfungsergebnisse trotz frühzeitiger Zusagen der Finanzbehörde, für ein kaufmännisches Rechnungswesen im „Sondervermögen Stadt und Hafen“ Sorge tragen zu wollen, vier Jahre gedauert, bis eine Eröffnungsbilanz vorlag.¹⁸
 - Im vorliegenden Bericht wird die Bilanzierung von Grabnutzungsgebühren durch die HF thematisiert. Die bei der Gründung gesetzlich festgelegten Grundstückswerte wurden nachträglich um mehrere hundert Mio. Euro bilanziell heraufgesetzt (Tz. 83 ff.).

¹⁷ Jahresbericht 2013, Tz. 14.

¹⁸ Ergänzungen zu den Jahresberichten 2009 (Tzn. 34, 130); 2010 (Tz. 44); 2011 (Tz. 48) und 2012 (Tz. 14 ff.).

- Hinsichtlich des „Sondervermögens Schulimmobilien“ wird im Weiteren (Tzn. 34 bis 38) ausgeführt, dass zunächst Immobilien in Höhe von rund 300 Mio. Euro entgegen der Gründungsdrucksache aufgrund von Schwierigkeiten bei der Ermittlung der betroffenen Immobilien nicht aus dem Haushalt übertragen wurden. Trotzdem hat das „Sondervermögen Schulimmobilien“ die Immobilien bereits abgeschrieben; hierfür hat es fiktive Anlagen buchhalterisch im Wert gemindert.

Insgesamt zeigen die Vorgänge zweierlei:

Bilanzielle Gestaltungen im Rahmen von Ausgründungen sind unter den Gegebenheiten der Doppik stets in einen Gesamtzusammenhang einzubetten. Im kameralen Haushalt waren in der Vergangenheit die Gestaltungsmöglichkeiten insbesondere auf der Aufwandsseite größer, weil es noch keine Wertansätze oder korrespondierende Bilanzposten im abgebenden Haushalt gab. Mit der kaufmännischen Rechnungslegung im Kernbilanzierungskreis wirken bilanzpolitische oder anderweitige Gestaltungen im ausgelagerten Bereich in den Kernhaushalt zurück. Werden diese nicht regelkonform und systemgerecht vorgenommen, führt dies zu Widersprüchen. Anders ausgedrückt: Die Doppik zwingt zu konsistentem Umgang mit dem Zahlenwerk.

Das Auslagern von Aufgabenbereichen hat in der Vergangenheit mehrfach, insbesondere aber beim Immobilienmanagement und beim Schulbau, dazu geführt, dass die internen Prozesse und die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens mit den organisatorischen Änderungen nicht Schritt halten konnten. Die Buchführung legt hier offen, dass die Auslagerung allein operative Probleme noch nicht löst, sondern ihrerseits Aufwand kostet. Wenn der notwendige Aufwand, in jedem ausgelagerten Bereich ein funktionierendes eigenes Rechnungswesen (einschließlich eigenem Mandanten im IT-System, eigener Jahresabschlussprüfung usw.) aufzubauen, nicht betrieben wird, darf nicht weiter ausgelagert werden.

5. Lagebericht und Konzernlagebericht

25. Neben dem Jahres- und dem Konzernabschluss erstellt die Freie und Hansestadt Hamburg einen Lagebericht und einen Konzernlagebericht.

Die Aufstellung des Lageberichts und des Konzernlageberichts erfolgt in Anlehnung an die Vorgaben des HGB für große Kapitalgesellschaften. Zur Konkretisierung können die Regelungen in den Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS 20 „Konzernlage-

bericht“¹⁹) herangezogen werden. Entsprechend den Regelungen im Handelsrecht macht die Freie und Hansestadt Hamburg von der Möglichkeit Gebrauch, den Lagebericht der Kernverwaltung und den Konzernlagebericht zusammenzufassen.

Der zusammengefasste Lagebericht ist ein eigenständiges Berichtsinstrument, das den Jahres- bzw. Konzernabschluss ergänzt. Die Ausführungen im Lagebericht sollen dem Adressaten in Verbindung mit dem Jahres- und Konzernabschluss eine Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Freien und Hansestadt Hamburg ermöglichen. Diese Gesamtbeurteilung umfasst sowohl die Verhältnisse im abgelaufenen Geschäftsjahr als auch die zukünftige Entwicklung. Während Jahres- und Konzernabschluss überwiegend stichtagsbezogene Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage liefern, soll die Lageberichterstattung auch über die wesentlichen Chancen und Risiken informieren, die die zukünftige Tätigkeit der Freien und Hansestadt Hamburg voraussichtlich bestimmen werden. So verdeutlicht der zusammengefasste Lagebericht für 2011 zum Beispiel Risiken aus der strukturellen Unterfinanzierung der Hamburgische Versorgungsfonds AöR, die bis zum Planungsjahr 2030 Zuschüsse in Höhe von rund 700 Mio. Euro benötigt.²⁰

26. Mit Blick auf die handelsrechtlichen Anforderungen regt der Rechnungshof an, dass die im zusammengefassten Lagebericht enthaltenen Informationen ergänzt werden. Beispiele hierfür sind:
- Zur Darstellung der Grundsätze und Ziele des Finanzmanagements ist es zweckmäßig, die Kapitalstruktur des Konzerns Freie und Hansestadt Hamburg zu analysieren und Angaben zu wesentlichen Konditionen der Verbindlichkeiten (insbesondere Art, Fälligkeits- und Zinsstruktur) zu machen.²¹ Die Liquiditätsanalyse sollte – auf Grundlage einer Kapitalflussrechnung – eine Erläuterung der Zahlungsströme unter Berücksichtigung besonderer Einflussfaktoren umfassen.²²
 - In die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage des Konzerns sind handelsrechtlich die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamen finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen (§ 315 Absatz 1 Satz 3 HGB). Sie sind unter Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Finanzielle Leistungsindikatoren werden in der Regel in Form von Kennzahlen der Abschlussanalyse angegeben. Denkbar sind im Lagebericht der Freien und Hanse-

¹⁹ Der Standard wurde am 4. Dezember 2012 im Bundesanzeiger bekannt gemacht. Er ist für nach dem 31. Dezember 2012 beginnende Geschäftsjahre zu beachten. Eine frühere Anwendung ist zulässig und wird vom Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. empfohlen. DRS 20 ersetzt DRS 5 „Risikoberichterstattung“ und DRS 15 „Lageberichterstattung“.

²⁰ Geschäftsbericht 2011, S.30.

²¹ DRS 20.81 f.

²² DRS 20.92 f.

stadt Hamburg zum Beispiel Gesamtabschreibungsquote, Reinvestitionsquote oder Aufwanddeckungsgrad. Eine solche kennzahlengestützte Analyse der Lage des Konzerns Freie und Hansestadt Hamburg mit einem Vergleich über verschiedene Perioden verbessert den Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse und kann insbesondere auch Entwicklungen aufzeigen.

- Nach DRS 20.147 ist im Rahmen des Konzernlageberichts über die mit den spezifischen Gegebenheiten des Konzerns und seiner Geschäftstätigkeit verbundenen Risiken zu berichten. Sachgerecht wäre an dieser Stelle zum Beispiel auch eine Gesamtbetrachtung der mit dem Bereich „Hafen/Schifffahrt“ im Zusammenhang stehenden Betätigungen der Freien und Hansestadt Hamburg. Zugleich könnten weitere wechselseitige Abhängigkeiten aufgezeigt werden. Hier wären zum Beispiel Erläuterungen denkbar, die die Auswirkungen der wirtschaftlichen Lage der Schifffahrtsbranche auf die Geschäftsentwicklung der HSH Nordbank aufzeigen.²³
- Bei der Verwendung von Finanzinstrumenten wie Derivaten sollen handelsrechtlich im Konzernlagebericht Angaben hinsichtlich bestimmter Aspekte (u. a. Risikomanagementmethoden, Preisänderungs-, Ausfall-, Liquiditätsrisiken) gemacht werden, sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist (§ 315 Absatz 2 Nr. 2 HGB). Vor dem Hintergrund, dass im Jahresabschluss der Kernverwaltung unter den Anhangsangaben derivative Finanzinstrumente in Höhe von 5.903 Mio. Euro und im Konzernanhang in Höhe von 10.359 Mio. Euro ausgewiesen werden,²⁴ erscheinen zusätzliche Angaben zum Einsatz dieser Instrumente im Lagebericht sinnvoll.

Die Finanzbehörde hat darauf hingewiesen, dass nach der Bilanzierungsrichtlinie als Anlage zur VV zu § 15a LHO sowie nach der Konzernrichtlinie der Lagebericht lediglich in Anlehnung an die handelsrechtlichen Vorschriften aufzustellen sei. Sie werde gleichwohl die Anregungen des Rechnungshofs, den Lagebericht um die genannten Beispiele zu ergänzen, prüfen.

²³ Jahresbericht 2013, Tzn. 353 bis 368 Risikomanagementsysteme bei öffentlichen Unternehmen.

²⁴ Geschäftsbericht 2011, S. 68, 106.

IV. Jahresabschluss der Kernverwaltung

1. Aktiva

1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

27. Im Jahresabschluss werden geleistete Anzahlungen und immaterielle Anlagen im Bau in Höhe von insgesamt 1.270 Mio. Euro ausgewiesen. Das in einigen Buchungskreisen im mehrjährigen Vergleich sukzessive steigende Volumen in dieser Anlagenklasse zeigt, dass den kontinuierlichen Zugängen bei den Anlagen im Bau kaum Abgänge durch Umbuchungen in die endgültigen Anlagenklassen gegenüberstehen.

Investitionszuschüsse sind nach Fertigstellung der bezuschussten Anlage über die im Zuwendungsbescheid festgelegte Zeit der Zweckbindung abzuschreiben. In Fällen, in denen der Zuwendungsbescheid keine Angabe zur zeitlichen Bindung enthält, beträgt die Nutzungsdauer längstens 25 Jahre.²⁵

28. Zur Überprüfung des Verfahrens zur Aktivierung der immateriellen Anlagen im Bau wurden in einer Stichprobe Einzelfälle bei der Behörde für Wirtschaft, Verkehr und Innovation (BWVI) untersucht:

- Zu einem gewährten Zuschuss an die Hamburger Hochbahn AG zur Beschaffung neuer U-Bahn-Triebwagen teilte die Behörde mit, die Umbuchung in die endgültige Anlagenklasse sei im Dezember 2012 erfolgt. Nach Erkenntnissen des Rechnungshofs werden die Fahrzeuge jedoch bereits überwiegend seit 2004 genutzt. Die letzten drei Züge wurden 2005 in Betrieb gestellt. Durch die nicht vorgenommenen Umbuchungen sind in den Jahren 2004 bis 2011 notwendige Abschreibungen unterblieben.
- Nach Auskunft der BWVI gibt es über Zuwendungen für Hafenlasten an die HPA keine Fertigstellungsmeldungen, sondern lediglich eine Aufteilung in investive und aufwandswirksame Bestandteile. Diese Beschränkung ist unzureichend und hat zur Folge, dass die Abschreibungsdauer unter Umständen nicht der tatsächlichen Nutzungsdauer entspricht. Angesichts der in Rede stehenden Volumina (jährlich rund 24 Mio. Euro) sind solche Vereinfachungen nicht sachgerecht. Zudem kann bei der praktizierten pauschalierenden Buchung später nicht überprüft werden, ob ein aus der Zu-

*Abschreibungen
trotz
Inbetriebnahme
unterblieben*

²⁵ Bilanzierungsrichtlinie vom Dezember 2009, Nr. 3.1.1.1.1, S. 27 f.

wendung beschaffter Vermögensgegenstand weiterhin für den
Zweck verwendet wird.

29. Der Rechnungshof hat beanstandet, dass die rechtzeitige Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände aus geleisteten Investitionszuschüssen im Jahr 2011 nicht in allen Fällen sichergestellt war und damit gegen die einschlägigen Regelungen in der Bilanzierungsrichtlinie verstoßen wurde.

Er hat die Finanzbehörde aufgefordert, darauf hinzuwirken, dass Zuwendungen maßnahmenbezogen einzeln aktiviert werden. Insbesondere sind Verfahren zu implementieren, die eine zeitnahe Umbuchung der immateriellen Vermögensgegenstände in die endgültigen Anlagenklassen sowie die zutreffende Abbildung ihrer Nutzungsdauern gewährleisten.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, die jeweils zuständigen Fachbehörden auf die Notwendigkeit der maßnahmenbezogenen Einzelaktivierung geleisteter Investitionszuwendungen hinzuweisen und auf eine Überprüfung des Bestands durch die jeweils fachlich zuständige Behörde hinzuwirken.

1.2 Finanzanlage Sondervermögen Schulimmobilien

1.2.1 Bewertung der Finanzanlage auf den 31. Dezember 2011

30. Nach Ausgründung des Sondervermögens Schulimmobilien zum 1. Januar 2011 bilanziert die Freie und Hansestadt Hamburg im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2011 erstmals eine Finanzanlage „Sondervermögen Schulimmobilien“ (Tz. 15 ff.). Auf die ursprünglichen Anschaffungskosten in Höhe von 2.242 Mio. Euro hat die Finanzbehörde eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 862 Mio. Euro vorgenommen. Der Beteiligungsbuchwert der Finanzanlage beträgt zum 31. Dezember 2011 daher rund 1.380 Mio. Euro. Diese Bewertung beruht auf einem vereinfachten Substanzwertverfahren. Die Abschreibung entspricht – bis auf eine Eigenkapitaldifferenz von 11 Mio. Euro – dem im Geschäftsjahr 2011 beim Sondervermögen aufgelaufenen Jahresfehlbetrag, der wiederum maßgeblich auf eine Abwertung der Schulgebäude in Höhe von 741,5 Mio. Euro zurückzuführen ist.

Die im Jahresabschluss der Kernverwaltung vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung auf die Finanzanlage basierte auf dem ungeprüften Jahresabschluss des Sondervermögens mit Stand vom 8. August 2012, der der Bürgerschaft mit der Bürgerschaftsdrucksache 20/5481 vom 9. Oktober 2012 zur Kenntnis gegeben wurde. Der korrigierte Jahresabschluss vom 18. Februar 2013 weist für das Sondervermögen einen Jahresfehlbetrag in Höhe von 805 Mio. Euro aus. Gemessen an diesem korrigierten Er-

gebnis ist nach der von der Freien und Hansestadt Hamburg angewendeten Bewertungsmethode die vorgenommene Abschreibung auf die Finanzanlage um 57 Mio. Euro zu hoch.

*Abschreibung um
57 Mio. Euro zu
hoch*

Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die Bewertung der Finanzanlage unter Berücksichtigung des korrigierten Jahresabschlusses des Sondervermögens anzupassen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, den Wertansatz für die Beteiligung im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2012 zu überprüfen.

31. Den Ausgründungsvorgang des Sondervermögens aus dem Kernbilanzierungskreis zum 1. Januar 2011 hat der Rechnungshof vornehmlich in buchungstechnischer Hinsicht geprüft. Die materielle Richtigkeit der übergeleiteten Bestände hat er unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten insbesondere in Bezug auf die Vollständigkeit der Anlagenübergänge sowie die Übernahme der anteiligen Verbindlichkeiten²⁶ überprüft. Die Prüfung führte im Wesentlichen zu den folgenden Feststellungen:

1.2.2 Rückwirkende Ausgründung

32. Bis zur Einführung eines eigenständigen kaufmännischen Rechnungswesens beim Sondervermögen wurde dieses in einem gesonderten Geschäftsbereich des Kernbilanzierungskreises geführt. Nach Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens im Juli 2011 erfolgte die Ausgründung des Sondervermögens rückwirkend zum 1. Januar 2011. Entsprechend war es notwendig, den im Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 2011 erfassten Buchungsstoff, der sachlich dem Sondervermögen zuzurechnen war, aus der Buchführung des Kernbilanzierungskreises manuell herauszurechnen.

Die nachträgliche manuelle Bereinigung des Buchungsstoffs ist methodisch anspruchsvoll und in der Umsetzung fehleranfällig. So konnten zum Beispiel Sachverhalte, die das Sondervermögen betrafen, aber nicht in dem gesonderten Geschäftsbereich gebucht wurden, im Rahmen der Herauslösung des Buchungsstoffs nicht erfasst werden. Mit vertretbarem Aufwand lassen sich solche Fehlbuchungen im Nachgang nicht vollständig identifizieren.

33. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde darauf hingewiesen, dass er es für erforderlich hält, künftige Ausgründungen aus dem Kernbilanzierungskreis stichtagsbezogen auf den 31. Dezember des entsprechenden Jahres durchzuführen, sodass nachträglich keine manuelle Separierung von Buchungen notwendig ist.

²⁶ Zum Sachverhalt der Übertragung der anteiligen Verbindlichkeiten an das Sondervermögen siehe Tz. 15 ff.

Die Finanzbehörde teilt die Einschätzung, dass Ausgründungen grundsätzlich stichtagsbezogen durchgeführt werden sollten.

1.2.3 Anlagentransfer

Vermögensgegenstände noch nicht abschließend aufgeteilt

34. Entsprechend dem Errichtungsgesetz wurden dem Sondervermögen die bisher im Verwaltungsvermögen der BSB und die im Allgemeinen Grundvermögen stehenden Schulgebäude und Schulgrundstücke der allgemeinbildenden und beruflichen Schulen sowie die Schulsportgrundstücke übertragen. Dabei wurden buchhalterisch zunächst Anlagen mit Buchwerten in Höhe von rund 4.175 Mio. Euro übergeleitet. In einem nachträglichen Anlagentransfer im Jahr 2011 wurden weitere Anlagen mit Buchwerten in Höhe von 11 Mio. Euro dem Sondervermögen zugeordnet. Außerdem wurden im Jahr 2012 weitere Anlagen mit einem Gesamtbuchwert in Höhe von 298 Mio. Euro auf das Sondervermögen übertragen, die bereits im Jahr 2011 zu übertragen gewesen wären. Dies führt im Jahresabschluss der Kernverwaltung auf den 31. Dezember 2011 zu einem Ausweisfehler in entsprechender Höhe. Der Rechnungshof hat außerdem weitere Vermögensgegenstände identifiziert, deren bilanzielle Zuordnung bis zum Abschluss der Prüfung nicht geklärt werden konnte.
35. Der Rechnungshof hat beanstandet, dass rund drei Jahre nach Errichtung des Sondervermögens nach wie vor Unklarheiten über die an das Sondervermögen zu übertragenden Vermögensgegenstände bestehen. Er hat die Finanzbehörde aufgefordert, in Abstimmung mit dem Sondervermögen zu überprüfen, ob in der Anlagenbuchhaltung des Kernbilanzierungskreises weiterhin Vermögensgegenstände ausgewiesen werden, die nach dem Errichtungsgesetz dem Sondervermögen zuzurechnen sind.
36. Die Finanzbehörde hat zugesagt, gemeinsam mit der BSB beim Sondervermögen auf eine Überprüfung hinzuwirken, ob nunmehr sämtliche Anlagen gemäß Errichtungsgesetz in das Eigentum des Sondervermögens überführt wurden. Sie weist ferner darauf hin, dass das Sondervermögen bereits erste Maßnahmen hinsichtlich einer vollständigen Bestandsaufnahme des Vermögens eingeleitet habe.

1.2.4 Verrechnung außerplanmäßiger Abschreibungen

37. Ungeachtet des unvollständigen Anlagentransfers hat das Sondervermögen in seinem Abschluss auf den 31. Dezember 2011 außerplanmäßige Abschreibungen auf die Schulgebäude in Höhe von 741,5 Mio. Euro vorgenommen. Von diesem Gesamtbetrag der außerplanmäßigen Abschreibung entfallen 109 Mio. Euro auf Schulgebäude, die erst nachträglich im Jahr 2012 an das Sondervermögen übertragen wurden. Da die Schulgebäude zum Abschluss auf den 31. Dezember 2011 nicht im Anlagevermögen des

Sondervermögens bilanziert waren, konnten diesen Schulgebäuden die Abschreibungen technisch nicht zugerechnet werden. Um die Abschreibungen dennoch im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2011 berücksichtigen zu können, bildete das Sondervermögen sogenannte Sonderbewertungseinheiten²⁷ und verrechnete die Abschreibungen in Höhe von 109 Mio. Euro fiktiv auf andere bereits bilanzierte Schulgebäude. Konsequenterweise hätten diese außerplanmäßigen Abschreibungen im Kernbilanzierungskreis vorgenommen werden müssen, da die abzuschreibenden Schulgebäude per 31. Dezember 2011 – wenn auch unzutreffend – noch im Kernbilanzierungskreis ausgewiesen wurden.

38. Die im Sondervermögen verrechneten außerplanmäßigen Abschreibungen auf fiktive Anlagen wurden unter dem ökonomischen Gesichtspunkt vorgenommen, dass die nicht bilanzierten Anlagen im Jahr 2011 bereits vom Sondervermögen bewirtschaftet wurden. Diese Sichtweise steht jedoch im Widerspruch zu den GoB. Sie kann als Ausfluss einer mangelhaften Ordnungsmäßigkeits- und Buchführungskultur begriffen werden. Dies hat im Konkreten auch die Auswirkung, dass bei einem Teil der Schulgebäude dieselben Anschaffungskosten zweifach abgeschrieben wurden:

*Abschreibungen
unzulässig
vorgenommen*

- über außerplanmäßige Abschreibungen im Sondervermögen, die über die (Substanz-)Bewertung der Finanzanlage auch das Ergebnis im Kernhaushalt belasten, sowie
- über planmäßige Abschreibungen im Kernbilanzierungskreis.

1.3 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1.3.1 Systembezogene Feststellungen

39. Im Bereich der Forderungen gegen Dritte wurden u. a. folgende systembezogene Mängel festgestellt:

- In mehreren Fällen wurden fehlerhafte Sachkontenzuordnungen vorgenommen. Auch wenn dies zumeist keine unmittelbaren Auswirkungen auf den Jahresabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg hat, können doch steuerungsrelevante Informationen beeinflusst werden. So kann es vorkommen, dass im Fall von Auswertungen auf Kontenebene gegebenenfalls ergebnisrelevante Sachverhalte nicht berücksichtigt werden.

*Stammdaten-
pflege weiter zu
verbessern*

²⁷ Bürgerschaftsdrucksache 20/5290 vom 21. September 2012, S. 1 ff.

- Die Etablierung des Einheitspersonenkontos im neuen SAP/RVP-System ist weiterhin nicht abgeschlossen. Es wurden in mehreren Fällen – teils in erheblichem Umfang – Geschäftspartner-Dubletten angelegt. Mit der Einführung des Einheitspersonenkontos soll eine signifikante Verringerung des Datenbestands erreicht werden. Es handelt sich um eine der grundlegenden Neuerungen im Rahmen der Einführung der doppelten Buchführung, die eine Verbesserung der Buchungsqualität ermöglichen soll, aber auch für eine bessere Verfolgung von Ansprüchen der Freien und Hansestadt Hamburg materiell Bedeutung hat.

40. Der Rechnungshof hat angemahnt,

- den Prozess der Stammdatenanlage und -pflege weiter zu verbessern sowie
- die doppisch buchenden Fachbehörden und Dienststellen über die konzeptionelle Bedeutung der korrekten Kontenabrechnung für die Qualität der Buchführung in geeigneter Weise zu informieren.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, dies aufzugreifen.

1.3.2 Prüfung „Ermittlung von Nichtbeitreibungsquoten bei der Kasse.Hamburg“

41. In die Bilanz darf der Wert von Forderungen gegenüber Schuldern nur in der Höhe ausgewiesen werden, in der damit zu rechnen ist, dass das Geld auch tatsächlich eingeht. Forderungen, die erfahrungsgemäß ausfallen, müssen abgeschrieben (d. h. wertberichtigt) werden. Eine wichtige Erfahrung bei der Bemessung der Werthaltigkeit: Je älter eine fällige Forderung ist, umso eher fällt sie aus.

Die Wertberichtigung der Forderungen der doppisch buchenden Behörden wird gesondert von der Finanzbehörde vorgenommen. Zu diesem Zweck ist der Anteil der nicht werthaltigen Forderungen am Gesamtforderungsbestand zu ermitteln. Hierzu werden gegenwärtig von der Kasse.Hamburg erhobene Nichtbeitreibungsquoten herangezogen.

42. Die Kasse.Hamburg ermittelt die Nichtbeitreibungsquoten rechnerisch korrekt; für Zwecke der kaufmännischen Buchhaltung ist das eingesetzte Verfahren jedoch unzureichend:

- Gestundete und befristet niedergeschlagene Forderungen sind, obwohl erfahrungsgemäß kaum beiteilbar, nicht berücksichtigt worden.

Nichtbeitreibungsquote nicht aussagekräftig

- Wegen der technischen Gleichbehandlung der gestundeten und befristet niedergeschlagenen Forderungen können keine zuverlässigen Prognosen über einen zukünftigen Beitreibungserfolg getroffen werden.
 - Für eine systematische Einstufung der in Beitreibung befindlichen Forderungen fehlt es an einer Klassifizierung mindestens nach ihrem Alter.
43. Gegenwärtig sind Aufgabenwahrnehmung, Kompetenz und Verantwortung der betroffenen Arbeitsprozesse nicht in einer Hand, sondern über mehrere Stellen verteilt. Dies führt zu einer Durchbrechung des AKV-Prinzips.²⁸
- Organisatorische Defizite im Forderungsmanagement*
- Das derzeitige Vorgehen führt durch die hohe Zahl vorläufiger Verfahrensabschlüsse durch die Kasse.Hamburg, die zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund der Entscheidung einer (Fach-)Behörde erneut in die Beitreibung gehen, zu einer Einbuße an Arbeitseffizienz und -effektivität der im Forderungsmanagement eingesetzten 87 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und im Endeffekt zu Einnahmeverlusten für die Freie und Hansestadt Hamburg.
44. Gestundete, befristet niedergeschlagene und uneinbringliche Forderungen werden ohne Prüfung entgegen der in der Bilanzierungsrichtlinie vorgegebenen Regelung in voller Höhe bilanziert.
- Bilanzansatz der Forderungen zu hoch*
- Damit verstößt die Freie und Hansestadt Hamburg gegen das strenge Niederstwertprinzip als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung.
- Nicht (mehr) in Beitreibung befindliche Forderungen werden weder nach ihrem Alter geclustert noch entsprechend der vorliegenden Erfahrungswerte zumindest anteilig wertberichtigt.
45. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert,
- die technischen Systeme anzupassen und eine Unterscheidung zwischen Stundungen und befristeten Niederschlagungen zu ermöglichen,
 - eine Kategorisierung und Risikoeinschätzung der Massenforderungen vorzunehmen sowie
 - die Zusammenarbeit zwischen den Gläubigerdienststellen und der Kasse.Hamburg so zu strukturieren, dass Bearbeitungsschleifen vermieden werden.
46. Die Finanzbehörde hat zugesagt, das Verfahren der Wertberichtigung von Forderungen neu zu konzipieren und die Neukonzeption

²⁸ AKV: Aufgabe, Kompetenz, Verantwortung.

beginnend mit dem Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2013 anzuwenden.

1.3.3 Darlehensforderungen aus Transferleistungen

47. Forderungen aus gewährten Sozialhilfedarlehen werden durch die Behörde für Arbeit, Soziales, Familie und Integration mithilfe einer Auswertung aus dem Fachverfahren PROSA zum Abschlussstichtag ermittelt und der Finanzbehörde gemeldet. Von dem Gesamtbetrag der Darlehensforderungen werden von der Finanzbehörde rund 35 % unmittelbar als laufender Aufwand gebucht und nur die verbleibenden 65 % in der Bilanz als Forderung aus Sozialhilfedarlehen aktiviert.²⁹ Auf diesen verbleibenden Forderungsbestand nimmt die Finanzbehörde abschließend eine Wertberichtigung in Höhe von rund 70 % vor.

Durch den „Vorwegabzug“ wird der Gesamtbetrag der Darlehensforderungen in der Bilanz zu gering, der ausgewiesene Aufwand für die Wertberichtigung deutlich zu gering und der laufende Aufwand zu hoch ausgewiesen.

48. Das Vorgehen verstößt gegen den Grundsatz der Vollständigkeit (§ 246 Absatz 1 Satz 1 HGB). Danach hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände zu enthalten.

Unvollständiger Ausweis der Forderungen

Ein vollständiger Bruttoausweis ist darüber hinaus – obwohl per Saldo kein anderes Ergebnis ausgewiesen wird – von zusätzlichem Informationswert: Zum einen wird der tatsächliche Gesamtbestand an Forderungen aus gewährten Sozialhilfedarlehen gezeigt. Zum anderen zeigt die vollständig ausgewiesene Wertberichtigung den tatsächlichen Gesamtumfang uneinbringlicher Sozialhilfedarlehen. Diese Informationen sollten über die Buchführung hinaus auch für die fachliche Steuerung relevant sein.

49. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die Bilanzierung der Forderungen aus Sozialhilfedarlehen dahingehend zu ändern, dass der Forderungsbestand in voller Höhe ausgewiesen und dieser Gesamtbestand dann entsprechend höher im Wert berichtigt wird.

Er hat die Finanzbehörde außerdem aufgefordert, dafür Sorge zu tragen, dass das Fachverfahren JUS-IT, welches das Fachverfahren PROSA mittelfristig ablösen soll, für die Forderungen aus Sozialhilfedarlehen eine Einzelpostenauswertung für doppelte Zwecke einschließlich einer Auswertung über die Altersstruktur der

²⁹ Dieses Verfahren wurde bei der erstmaligen Bilanzierung der Sozialhilfedarlehen für den Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2007 angewandt und seitdem fortgeschrieben.

Forderungen ermöglicht, die Basis für die Ermittlung einer an den tatsächlichen Verhältnissen orientierten Wertberichtigung ist.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, im Rahmen der Strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens der Freien und Hansestadt Hamburg eine sachgerechte Lösung für die Bilanzierung von Sozialhilfedarlehen zu entwickeln. Sie hat ferner zugesagt, bei der Einführung von JUS-IT die Hinweise des Rechnungshofs zu berücksichtigen.

1.3.4 Forderungen aus Steuern

50. Unter den Forderungen aus Steuern werden offene Steuerforderungen, Stundungen sowie zur Vollziehung ausgesetzte Beträge bilanziert.

Ein Vergleich der Forderungen mit den entsprechenden Forderungen des Vorjahres ergab für die Grundsteuer einen Anstieg um mehr als 3.000 %. Nach Auskunft der Finanzbehörde ist dieser Anstieg auf einen fehlerhaften Sollstellungslauf zurückzuführen. Aus diesem Grund werden die Forderungen aus Steuern zum 31. Dezember 2011 ebenso wie die Steuererträge 2011 um 83,3 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen. Die Wertberichtigung auf Steuerforderungen wird infolge ebenfalls zu hoch ausgewiesen.

Forderungen aus Grundsteuer in 2011 zu hoch ausgewiesen

51. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert,
- die zum 31. Dezember 2011 falsch bilanzierten Forderungen in Höhe von 83,3 Mio. Euro in 2012 aufwandswirksam auszubuchen,
 - die sich hieraus ergebende Ergebnisauswirkung als periodenfremden Aufwand im Anhang darzustellen,
 - die Wertberichtigung auf Steuerforderungen entsprechend zu korrigieren sowie
 - die Ursache des fehlerhaften Sollstellungslaufs zu ermitteln.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, die entsprechenden Korrekturen vorzunehmen sowie im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2012 weitergehende Prozessschritte für die Plausibilisierung der gelieferten Daten zu entwickeln.

1.4 Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten

52. Aufgrund der auch im Geschäftsjahr 2011 weiterhin nicht vollständig und laufend im SAP-System vorgenommenen Buchung aller Bankgeschäftsvorfälle, der nicht eindeutigen Zuordnung

von Bankkonten zu SAP-Konten sowie dem auf den Sachkonten vorhandenen Altbuchungsstoff waren erneut manuelle Erhebungen, Buchungen und Korrekturen notwendig. Dies betraf sowohl Konten des Zahlungsverkehrs als auch Termingeldbestände.

53. *Nach wie vor kein geschlossener Geldkreislauf*

Für die zentral bei der Kasse.Hamburg geführten Bankkonten wurde wie in den Vorjahren seitens der Kasse.Hamburg der auf den Konten befindliche kamerale Buchungsstoff überprüft und die SAP-Bestände wurden mit den entsprechenden Bankkontoauszügen abgestimmt. Notwendige Korrekturbuchungen hat die Kasse.Hamburg vorgenommen.

Die dezentral geführten Konten wurden nach Meldung durch die Dienststellen von der Finanzbehörde saldiert und manuell eingebucht.

Aufgrund von Unstimmigkeiten in der Abstimmung blieben für den Jahresabschluss 2011 diverse Bankkonten unberücksichtigt. In Einzelfällen wurden fälschlicherweise Vorjahreswerte gebucht.

54. Der Rechnungshof hatte die Finanzbehörde in den vergangenen Jahren wiederholt aufgefordert, darauf hinzuwirken, dass die Kassenprozesse so gestaltet werden, dass alle Bankgeschäftsvorfälle laufend auf den eindeutig zugeordneten SAP-Sachkonten gebucht werden (geschlossener Geldkreislauf) und somit die Voraussetzungen für eine tägliche Abstimmbarkeit der SAP-Konten zu den Bankkontoauszügen gegeben sind.³⁰ Er hat erneut darauf hingewiesen, dass die derzeit bestehenden Prozesse nicht den GoB entsprechen. Die manuellen Korrekturen bergen Fehlerrisiken und haben auch konkret zu einem falschen bzw. unvollständigen Ausweis der dezentralen Bankbestände geführt. Eine mangelhafte Bankkontenbuchführung kann darüber hinaus die Integrität und die Nachvollziehbarkeit der gesamten Buchführung infrage stellen.

55. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, bis zur Umsetzung eines geschlossenen Geldkreislaufs erforderliche manuelle Abstimmungsbuchungen mit der gebotenen Sorgfalt vorzunehmen und eine vollständige Erfassung der Bank- und Kassenbestände sicherzustellen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, ihre Bemühungen im Hinblick auf die Herstellung eines geschlossenen Geldkreislaufs und die vollständige Erfassung der Bank- und Kassenbestände fortzusetzen.

56. Zum Nachweis des Bankbestands wurde seitens der Kasse.Hamburg ein Saldenbestätigungsverfahren ohne vorgegebene Kontonummern durchgeführt. Um den Kreditinstituten eine Zuordnung der geführten Konten zur Freien und Hansestadt Hamburg zu

³⁰ Ergänzung zum Jahresbericht 2011, Tz. 56; Ergänzung zum Jahresbericht 2012, Tz. 29 ff.

ermöglichen, hatte die Finanzbehörde im Jahr 2011 alle Behörden wiederholt aufgefordert, ein einheitliches Präfix „FHH“ in die Kontobezeichnungen aufzunehmen. Dieser Aufforderung sind jedoch nach wie vor nicht alle Behörden nachgekommen.

Das mit einem Bankbestätigungsverfahren angestrebte Ziel, die Vollständigkeit und Richtigkeit der der Freien und Hansestadt Hamburg zuzurechnenden Bankkonten nachzuweisen, konnte auch für den Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2011 nicht erreicht werden.

*Vollständiges
Kontenverzeichnis
fehlt weiterhin*

57. Eine Ursache für die auch in Vorjahren festgestellten Verfahrensmängel ist ein unzureichender Informationsfluss zwischen den beteiligten Dienststellen.

Die Kasse.Hamburg trägt die Verantwortung für die Erhebung und Kontrolle der Bestände sämtlicher dezentral geführter Bankkonten. Sie hat zu diesem Zweck

- die Übersendung einer Auflistung der dezentral geführten Bankkonten inklusive Kopien der beigefügten Kontoauszüge auf den 31. Dezember des Jahres sowie
- die Übermittlung sämtlicher Konteneröffnungen (Genehmigungsvorbehalt gemäß Nr. 2.2 der Verwaltungsvorschriften für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung [VV-ZBR]) und -schließungen durch die dezentralen Dienststellen

zu verlangen.

Die Beachtung dieser Grundsätze ist die wesentliche Voraussetzung dafür, dass die Finanzbehörde zukünftig in die Lage versetzt wird, die der Freien und Hansestadt Hamburg zuzurechnenden Bankkonten vollständig in der Bilanz auszuweisen. Dass die bestehenden Grundsätze nicht beachtet wurden und auch die entsprechenden Mahnungen der Finanzbehörde bisher ohne durchgreifenden Erfolg geblieben sind, kann als Ausdruck einer unzureichenden Ordnungsmäßigkeitskultur in dezentral verantwortlichen Dienststellen gewertet werden.

58. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, ihre auf einen vollständigen Ausweis der Bankkonten in der Bilanz gerichteten Maßnahmen mit Nachdruck fortzuführen.

Die Finanzbehörde hat dies zugesagt.

2. Passiva

2.1 Pensionsrückstellungen

59. In der Vergangenheit hatte der Rechnungshof auf Korrekturbedarfe bei den Pensionsrückstellungen hingewiesen.³¹ Er hatte die Finanzbehörde aufgefordert, die Ermittlung, Bewertung und den Ausweis der Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen zu überprüfen.
- Neubewertung
konsequent
vorantreiben*
- Die Finanzbehörde hatte eine erneute gutachtliche Bewertung der Versorgungsverpflichtungen für den Zeitpunkt nach der Umstellung auf die Standards staatlicher Doppik zugesagt. Sie hatte ferner zugesagt, bis zur bilanziellen Umsetzung der Standards staatlicher Doppik die Auswirkungen, die sich bei Anwendung der abweichenden Bewertungsparameter ergeben, im Anhang oder Lagebericht darzustellen.
60. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, ihre Bemühungen konsequent fortzusetzen, die Grundlagen für eine Neubewertung der Pensionsrückstellungen zu schaffen.
61. Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Neubewertung der Pensionsverpflichtungen der Freien und Hansestadt Hamburg weiter voranzutreiben und auch weiterhin über die Abweichungen im Anhang zum Jahresabschluss zu berichten.
62. Der gegenwärtig eingesetzte Gutachter ermittelt die Rückstellungen auch für zur Freien und Hansestadt Hamburg wechselnde Beamtinnen und Beamte. Dabei wird der Ermittlung das Eintrittsdatum der Beamtinnen und Beamten bei der Freien und Hansestadt Hamburg zugrunde gelegt. Im Ergebnis wird so lediglich der auf die Freie und Hansestadt Hamburg entfallende Anteil an den Versorgungsverpflichtungen errechnet und als Pensionsrückstellungen ausgewiesen.
- Rückstellung um
rund 158 Mio.
Euro zu gering
ausgewiesen*
- Die Finanzbehörde berechnet zum jeweiligen Bilanzstichtag einen nach § 11 des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrags³² bestehenden Abfindungsanspruch gegen den abgebenden Dienstherrn und vermindert die Rückstellungen um die Höhe des Abfindungsanspruchs. Für 2011 hat die Finanzbehörde eine Forderung aus dem Abfindungsanspruch in Höhe von rund 158 Mio. Euro ermittelt.

Da in dem Gutachten lediglich die auf die Freie und Hansestadt Hamburg entfallenden Rückstellungen berücksichtigt wurden, ist

³¹ Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 44; Ergänzung zum Jahresbericht 2011, Tz. 59 ff.; Ergänzung zum Jahresbericht 2012, Tz. 35 ff.

³² Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag vom 16. Dezember 2009 bis 26. Januar 2010 (HmbGVBl. 2010, S. 425).

eine Kürzung der Rückstellungen um die Forderung gegen den abgebenden Dienstherrn nicht sachgerecht, denn dadurch erfolgt eine doppelte Berücksichtigung des Sachverhalts.

Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die Pensionsrückstellungen um rund 158 Mio. Euro zu erhöhen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Pensionsrückstellungen zukünftig nicht mehr um bestehende Abfindungsansprüche gegenüber vorherigen Dienstherrn zu kürzen.

2.2 Passiver Rechnungsabgrenzungsposten

63. Die Bezirksämter bewirtschafteten im Jahr 2011 als Teil der Kernverwaltung 13 Friedhöfe. Eine wesentliche Ertragsposition in der Ergebnisrechnung sind in diesem Zusammenhang einmalige Gebühren für die Überlassung von Grabstätten für einen Zeitraum von 25 Jahren. Diese Gebühren werden in der Ergebnisrechnung der Kernverwaltung ertragswirksam erfasst.

Unter ökonomischen Gesichtspunkten besteht die Hauptpflicht der Friedhöfe in der langfristigen Überlassung der jeweiligen Grabstätte im Sinne eines Dauerschuldverhältnisses über 25 Jahre. Die im Vorwege vereinnahmten Gebühren betreffen damit Einnahmen, denen noch zu erbringende Gegenleistungen gegenüber stehen. Buchhalterisch stellen sie Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag 31. Dezember 2011 dar, die nach § 250 Absatz 2 HGB passivisch abzugrenzen sind.

Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, künftig auf Basis der in den vergangenen 24 Jahren vereinnahmten Grabnutzungsgebühren entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten zu passivieren.

Dauerschuldverhältnisse passivisch abgrenzen

Die Finanzbehörde hat zugesagt, zusammen mit den zuständigen Stellen ein geeignetes Verfahren für die sachgerechte Bilanzierung der Grabnutzungsgebühren zu entwickeln.

3. Ergebnisrechnung

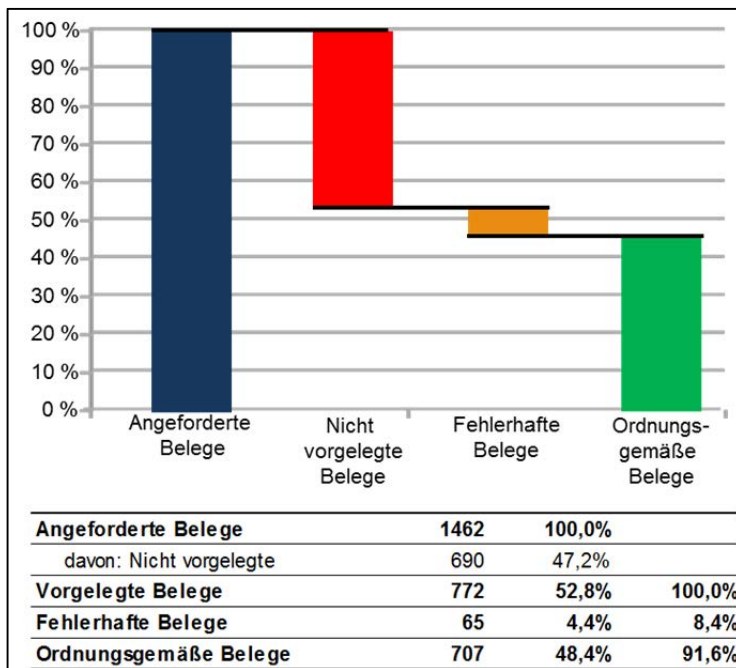
3.1 Belegstichprobe zu Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit

64. Der Rechnungshof hat die im SAP/RVP-System erfassten Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit überprüft. Aus 165.000 Buchungen des Wirtschaftsjahres 2011 wurden in einer Stichprobe nach mathematisch-statistischen Regeln 1.462 Buchungen für eine Prüfung ausgewählt. Maßstab bei der Überprüfung waren die VV-

ZBR sowie die GoB in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des HGB (§ 71a LHO).

Das Ergebnis der Prüfung ist in der folgenden Abbildung zusammengefasst:

Abbildung 4: Zusammengefasstes Ergebnis der Belegprüfung



Quelle: Eigene Darstellung

3.2 Wesentliche Ergebnisse der Belegstichprobe

3.2.1 Nicht vorgelegte Belege

Polizei und Feuerwehr

65.
Nur rund 30 % der angeforderten Belege vorgelegt

Von insgesamt 378 bei der Polizei und der Hochschule der Polizei angeforderten Belegen wurden lediglich 105 vorgelegt (rund 28 % der angeforderten Belege); bei der Feuerwehr und der Feuerwehrakademie wurden insgesamt 172 Belege angefordert, jedoch nur 58 vorgelegt (rund 34 % der angeforderten Belege).

Die Behörden haben angeführt, dass die Stichprobe überwiegend Buchungen einer bestimmten Belegart (sogenannte CA-Belege) umfasse, bei denen aufgrund nicht eindeutiger SAP-Belegnummern die einzelnen Belege nur mit unverhältnismäßig hohem Rechercheaufwand auffindbar seien. Die aus den Sachkonten hervorgehenden Belegnummern fänden in der Ablagesystema-

tik der Dienststellen keine Verwendung, genutzt werde vielmehr die Anordnungsnummer.

Die Belegart CA wird bei der gemeinsamen Überleitung von mehreren Buchungen aus dem Nebenbuch in das Hauptbuch generiert. Durch die gemeinsame (nicht summarische) Überleitung mehrerer Buchungen ist es zwar weiterhin grundsätzlich möglich, Einzelbelege nachzuverfolgen; auf Sachkontenebene umfasst allerdings fast jede CA-Belegnummer mehrere Buchungsvorgänge und ist somit kein eindeutiges Ordnungskriterium.

66. Der Rechnungshof hat den Rechercheaufwand für das Auffinden eines Einzelbelegs nachvollzogen. Er hat anerkannt, dass ein nicht unerheblicher Zeitaufwand für das Auffinden des Einzelbelegs anhand der CA-Belegnummer entsteht, der eine retrograde Prüfung „vom Konto zum Beleg“ erschwert. Derzeit gibt es aus technischen Gründen im SAP/RVP-System der Freien und Hansestadt Hamburg keine Möglichkeit, die von den Behörden als Ordnungskriterium genutzte eindeutige Anordnungsnummer als Zusatzinformation in die Sachkontenabfrage aufzunehmen.
67. § 238 Absatz 1 Satz 2 HGB bestimmt, dass die Buchführung so beschaffen sein muss, dass ein fremder Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle gewinnen kann. Geschäftsvorfälle müssen sowohl retrograd als auch progressiv nachvollzogen werden können. Buchungen von Geschäftsvorfällen sind mit einer Kennzeichnung zur systematischen Nachvollziehbarkeit zu versehen (üblicherweise die Belegnummer).

Gemäß § 95 Absatz 1 LHO sind Unterlagen, die der Rechnungshof zur Erfüllung seiner Aufgaben für erforderlich hält, ihm auf Verlangen innerhalb einer von ihm zu bestimmenden Frist zu übersenden oder seinen Beauftragten vorzulegen. Dem konnten Polizei und Feuerwehr nur unvollständig nachkommen.

68. Der Rechnungshof hat den Verstoß gegen die Vorlagepflichten des § 95 Absatz 1 LHO sowie die Nutzung unterschiedlicher Ordnungskriterien in Buchführung und Ablagesystematik, die eine Prüfung nach anerkannten und üblichen Verfahren gegenwärtig einschränken, beanstandet.

Er hat die Finanzbehörde aufgefordert, das SAP-System so anzupassen, dass ablagerelevante Ordnungskriterien bereits im Sachkonto zu jeder einzelnen Buchung abrufbar sind. Außerdem ist zu gewährleisten, dass vom Rechnungshof angeforderte Unterlagen in einer angemessenen Frist vorgelegt werden können.

Die Finanzbehörde teilt die Einschätzung des Rechnungshofs, dass die Rückverfolgung der Geschäftsvorfälle durch die Verwendung einer sachgerechten Ablagesystematik gewährleistet sein muss. Sie hat zugesagt, eine entsprechende Anpassung des SAP-Systems im Hinblick auf die Ordnungskriterien zu prüfen.

Behörde für Justiz und Gleichstellung

69. Die Beleganforderung für die Behörde für Justiz und Gleichstellung (JB) umfasste u. a. 294 Belege, denen sogenannte Schnittstellenbuchungen zwischen den Fachverfahren der Justizkasse³³ und dem SAP-System zugrunde liegen.

Schnittstellenprobleme führen zur Nichtvorlage von Belegen

Die JB wies darauf hin, dass in diesen Fällen gemäß dem Fachkonzept Schnittstellen und Fachverfahren lediglich Tagessalden der jeweiligen Buchungsstellen der Justizkasse, an denen die Buchungen der Fachverfahren aufliefen, an das RVP-System übermittelt würden. Die dahinter stehenden einzelnen Buchungen könnten aus dem SAP-System heraus nicht geprüft werden. Die buchungsbegründenden Unterlagen befänden sich in diesen Fällen in den einzelnen gerichtlichen bzw. staatsanwaltschaftlichen Verfahrensakten; im RVP-System würden lediglich technische Belege über die täglichen Schnittstellenbuchungen hinterlegt. Die Ablage von Papierbelegen sei hierfür nicht vorgesehen, entsprechend könnten keine Belege vorgelegt werden.

70. Der Rechnungshof hat beanstandet, dass insoweit gegen § 238 Absatz 1 HGB und § 95 Absatz 1 LHO verstoßen wurde. Die Buchführung der JB ist in den durch die oben genannten Fachverfahren verwalteten Bereichen nicht so beschaffen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle lassen sich ausgehend vom Buchführungssystem SAP/RVP nicht in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen.

71. Der Rechnungshof hatte bereits im Rahmen der Prüfung des doppelten Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2010 darauf hingewiesen, dass die Anbindung der Justizkasse an das doppelte RVP-System ohne einen Abstimmungsnachweis zwischen den verschiedenen IT-Systemen nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung genügt. Er hatte die Finanzbehörde aufgefordert, im Rahmen eines IKS einen Prozess zu implementieren, der eine vollständige und richtige Überleitung der in den Vor-systemen erfassten Daten in das Hauptbuch durch regelmäßige Abstimmungsarbeiten sicherstellt. Die Arbeiten hierzu dauerten auch zum Zeitpunkt der Schlussredaktion zum Ergänzungsbericht 2013 noch an.

Neben der korrekten und vollständigen Überleitung der Daten ist sicherzustellen, dass das System revisionssicher ist. Es ist zu gewährleisten, dass eine Belegprüfung auf Einzelpostenebene aus dem RVP-System heraus durchgeführt werden kann.

³³ Laut JB handelt es sich bei den eingesetzten Fachverfahren um Kash-B und WinKash-E sowie KABU und weitere Verfahrenssoftware der Gerichte.

72. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, diesen Aspekt in die weiteren Anstrengungen zur Prozessverbesserung aufzunehmen. Die Ablagesystematik der JB ist auch an den doppelten Anforderungen und den Anforderungen der Revisions-sicherheit auszurichten.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Notwendigkeit der Erstellung eines Abstimmungsnachweises in den Maßnahmen zur Prozessverbesserung der Anbindung der Justizkasse zu berücksichtigen.

Bewertung und Auswirkung auf die gesamte Stichprobe

73. Durch die Vorlage von lediglich 53 % der angeforderten Belege ist keine repräsentative Aussage zu Fehlerquoten der Belege für die Grundgesamtheit der Belegstichprobe möglich. Ergänzende Anzeichen dafür, dass die nicht (mit vertretbarem Aufwand) auffindbaren Belege grundsätzlich nicht vorhanden sind, haben sich nicht ergeben. Für die nicht vorgelegten Belege muss aber offen bleiben, ob diese fehlerfrei sind.

Unabhängig von den als Begründung angegebenen systembedingten Schwierigkeiten bei der Bereitstellung der angeforderten Belege bedeutet die Nichtvorlage von 690 Belegen neben den bereits genannten Verstößen (Tzn. 68, 70) auch einen Verstoß gegen § 75 LHO. Belege müssen jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist zur Verfügung stehen.³⁴ Als angemessene Frist gilt hierbei eine Frist von drei Arbeitstagen.³⁵ Den Behörden war eine Vorlagefrist von rund vier Wochen gewährt worden.

74. Die Auswahlbereiche fließen mit ihrem Zuschussbedarf in die Haushaltsrechnung ein; für die den Zuschussbedarf begründenden Buchungen sind aussagekräftige und auf den ursprünglichen Geschäftsvorfall zurück verfolgbare Belege erforderlich. Dies bedeutet, dass auch der kameralen Haushaltsrechnung – soweit es die Zuschuss- und Abführungstitel der Auswahlbereiche betrifft – nicht bescheinigt werden kann, dass ihr im Wesentlichen ordnungsmäßige Belege zugrunde liegen.

3.2.2 Fehlerhafte Belege

75. Umbuchungen und Stornierungsbuchungen (sogenannte Sachkontenbuchungen) werden direkt im Modul Finanzwesen (Hauptbuch) erfasst. Verfahrenstechnisch ist es also möglich, direkt im Hauptbuch Korrekturen auf den Sachkonten durchzuführen.
76. Von den vorgelegten Belegen betrafen 57 Belege Umbuchungen und sechs Belege Stornobuchungen. Von diesen 63 Buchungen

³⁴ Nr. 13.2 der Anlage 3 zur VV-ZBR.

³⁵ Nr. 1.2.5 der Anlage 5 zur VV-ZBR.

wurden 43 ohne Beachtung des Vier-Augen-Prinzips vorgenommen.

Kein Vier-Augen-Prinzip bei Umbuchungen und Stornierungen

Ein Vier-Augen-Prinzip ist für die Sachkontenbuchung nicht vorgesehen. Begründung ist, dass mit der Sachkontenbuchung selbst keine zahlungsrelevanten Buchungen vorgenommen, sondern lediglich Umbuchungen/Verrechnungen erzeugt werden. Insoweit liegt kein Verstoß gegen geltende rechtliche Regelungen vor.³⁶

77. Da allerdings – unabhängig von der fehlenden Zahlungsrelevanz – auch durch Sachkontenbuchungen eine nicht sachgerechte Beeinflussung der Budgetrechnung möglich ist, hat der Rechnungshof angeregt, zur Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Buchführung und Budgetierung auch für Sachkontenbuchungen das Vier-Augen-Prinzip einzuführen.

Die Finanzbehörde hat die Prüfung des Sachverhalts zugesagt.

Fehlende Nachvollziehbarkeit der Buchführung

78. Anordnungen sind grundsätzlich mit den von der Finanzbehörde herausgegebenen oder genehmigten Vordrucken in einfacher Ausfertigung zu erstellen.³⁷ Aus der förmlichen Zahlungsanordnung und ihren Anlagen oder den dazugehörigen begründenden Unterlagen müssen Zweck und Anlass der Einzahlung oder Auszahlung so deutlich erkennbar sein, dass die ihr zugrunde liegende Verwaltungsmaßnahme zweifelsfrei ersichtlich ist.³⁸

In rund 2 % der geprüften Fälle konnten keine Originalanordnungen vorgelegt werden. Bei 4 % der geprüften Belege fehlten die buchungsbegründenden Unterlagen ganz oder waren nicht aussagekräftig, sodass der Grund der Buchung nicht erkennbar war.

79. Die in § 238 Absatz 1 HGB geforderte Nachvollziehbarkeit der Buchführung vom Ursprungsbeleg zum Abschluss und umgekehrt setzt voraus, dass jede Buchung und ihre Berechtigung durch einen Beleg nachgewiesen wird (Grundsatz der Belegbarkeit). Gemäß § 257 Absatz 1 Nr. 4 HGB sind die Belege geordnet aufzubewahren.

80. Der Rechnungshof hat das Nichtvorhandensein buchungsrelevanter Unterlagen beanstandet und die Finanzbehörde aufgefordert, dafür Sorge zu tragen, dass zu jeder Buchung ein Anordnungsbeleg im Original oder ein als gleichwertig anerkannter Nachweis sowie aussagekräftige buchungsbegründende Unterlagen vorhanden sind.

Die Finanzbehörde hat dies zugesagt.

³⁶ Fachkonzept Bewirtschaftung, Release 2013, Nr. 7.6.1, S. 180.

³⁷ Nr. 2 der Anlage 3 zur VV-ZBR.

³⁸ Nr. 14.1 der Anlage 3 zur VV-ZBR.

81. Bei der Buchung von rund 3 % der geprüften Belege wurden falsche Sachkonten angesprochen. Buchungen auf nicht zutreffenden Sachkonten führen zu einem sachlich falschen Ausweis. Am Ende des Geschäftsjahres weisen die betroffenen Sachkonten Kontensalden aus, die nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmen. Damit wird gegen die GoB verstoßen.
82. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, dafür Sorge zu tragen, dass die Vorgaben der Kontierungshandbücher beachtet werden. Er hat als Beispiel für eine gelungene Arbeitsvereinfachung auf die Kontierungsbögen der Polizei hingewiesen, auf denen die gängigsten Sachkonten inklusive Erläuterung aufgelistet sind. Die Sachbearbeiter vor Ort müssen lediglich das gewünschte Sachkonto ankreuzen.

*Falsche
Sachkonten-
zuordnungen*

Die Finanzbehörde hat zugesagt, zu prüfen, ob die von der Polizei verwendeten Kontierungsbögen als Grundlage für die Erarbeitung weiterer Arbeitshilfen für die Fachbehörden genutzt werden können.

V. Konzernabschluss

1. Hamburger Friedhöfe

83. Mit Gesetz vom 8. November 1995 wurde die Anstalt öffentlichen Rechts „Hamburger Friedhöfe“ (HF) errichtet.³⁹ Sie trat im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in alle Rechte und Verpflichtungen des bisherigen Landesbetriebs ein. Die Übertragung des Vermögens und der Verbindlichkeiten erfolgte nach § 1 Absatz 2 HFG auf Grundlage einer von einem Wirtschaftsprüfer testierten Umwandlungsbilanz und eines von der Bürgerschaft beschlossenen Überleitungsplans. Die Eröffnungsbilanz der HF auf den 1. Januar 1995 stellt sich verkürzt und umgerechnet in Mio. Euro wie folgt dar:

Tabelle 3: Eröffnungsbilanz HF auf den 1. Januar 1995

AKTIVA		PASSIVA	
Grundstücke Ohlsdorf/Öjendorf	0	Eigenkapital	30
sonstiges Anlagevermögen	27	davon Kapitalrücklage	3
Umlaufvermögen	15	davon sonstiges Eigenkapital	27
		Fremdkapital	6
		passive Rechnungsabgrenzung	6
Bilanzsumme	42		42

Quelle: Eigene Darstellung auf Basis der Eröffnungsbilanz der HF

Die Grundstücke der Friedhöfe Ohlsdorf und Öjendorf wurden in der Schlussbilanz des Landesbetriebs, der Umwandlungsbilanz und der Eröffnungsbilanz der Anstalt mit einem Erinnerungswert von je 1 DM bzw. 0,51 Euro bilanziert. In den Folgejahren bis einschließlich 2010 wurden die betreffenden Grundstücke mit diesen Werten zuzüglich Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 0,2 Mio. Euro bilanziert.⁴⁰ Im Geschäftsjahr 2005 wurden aufgrund von Grundstückstauschgeschäften überdies weitere Anschaffungskosten in Höhe von 0,5 Mio. Euro aktiviert.

84. Für die Geschäftsjahre 2005 bis 2010 wurden die Jahresabschlüsse der HF von den Abschlussprüfern nur eingeschränkt testiert. Ursächlich für die Einschränkung war eine nicht erfolgte passive Rechnungsabgrenzung von Grabnutzungsgebühren. Im Jahresabschluss der HF auf den 31. Dezember 2011 erfolgte erstmals der Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens für Grabnutzungsgebühren (112 Mio. Euro). Nach den Ausführungen im Anhang zum Jahresabschluss der HF wurden „im Zusammenhang“ mit der erstmaligen Bilanzierung des passiven Rechnungsabgren-

³⁹ Gesetz zur Errichtung der Hamburger Friedhöfe – Anstalt öffentlichen Rechts – (HFG) vom 8. November 1995 (HmbGVBl. 1995, S. 290), zuletzt geändert am 21. Dezember 2012 (HmbGVBl. 2013, S. 9).

⁴⁰ Die Anschaffungsnebenkosten betreffen die aus der ursprünglichen Grundstücksübertragung resultierende Grunderwerbsteuer.

zungspostens für Grabnutzungsgebühren auch die Grundstücke der Friedhöfe Ohlsdorf und Öjendorf zum 1. Januar 2011 neu bewertet. Durch die Neubewertung stiegen die Bilanzansätze für die Grundstücke von 0,7 Mio. Euro auf 448 Mio. Euro. Der Differenzbetrag von 447 Mio. Euro wurde der Kapitalrücklage zugeführt, die im Rahmen der Ergebnisverwendung sodann anteilig mit dem Verlust aus der erstmaligen Passivierung des Rechnungsabgrenzungspostens verrechnet wurde.⁴¹ Die Bilanz der HF auf den 31. Dezember 2011 stellt sich verkürzt wie folgt dar (in Mio. Euro):

*Neubewertung
erhöhte
Kapitalrücklage
zunächst um
447 Mio. Euro*

Tabelle 4: Bilanz HF auf den 31. Dezember 2011

AKTIVA		PASSIVA	
Grundstücke Ohlsdorf/Öjendorf	448	Eigenkapital	343
sonstiges Anlagevermögen	46	davon Kapitalrücklage	335
Umlaufvermögen, RAP und aktive latente Steuern	31	davon sonstiges Eigenkapital	8
		SoPo, Rückstellungen und Verbindlichkeiten	61
		passive Rechnungsabgrenzung	121
Bilanzsumme	525		525

Quelle: Eigene Darstellung auf Basis der Bilanz der HF

85. Aus der Fortschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens ergeben sich in den künftigen Geschäftsjahren Ergebnisauswirkungen, falls die jährlich vorzunehmenden Zuführungen betragsmäßig nicht den Auflösungen entsprechen. HF sieht es als wahrscheinlich an, dass künftig die Zuführungen zum passiven Rechnungsabgrenzungsposten die anteiligen Auflösungen übersteigen und damit negative Ergebnisauswirkungen entstehen. Dieser Umstand resultiere in erster Linie aus Preiseffekten (Inflation). Daneben wirkten auf die Fortschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens – teils gegenläufig – aber auch Mengeneffekte sowie ein Trend zu günstigeren (Urnen-)Bestattungen. In Einklang mit einem Beschluss des Aufsichtsrats werde eine Verrechnung von Verlusten aus der Fortschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens mit Erträgen aus der Auflösung der Kapitalrücklage angestrebt.
86. Der Abschlussprüfer der Anstalt hat den Jahresabschluss der HF auf den 31. Dezember 2011 uneingeschränkt testiert. Die Neubewertung der Friedhöfe Ohlsdorf und Öjendorf sowie die Erhöhung der Kapitalrücklage wurden von der Finanzbehörde unverändert in den Konzernabschluss übernommen.
87. Nach § 15 Absatz 2 HFG ist die HF grundsätzlich verpflichtet, ihre Jahresabschlüsse nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Dritten Buches HGB aufzustellen. Die

*Unzulässige
Neubewertung
vorgenommen*

⁴¹ Durch Beschluss des Aufsichtsrats ist die durch die Grundstücksneubewertung gebildete Kapitalrücklage ausschließlich für negative Ergebnisauswirkungen aus der Fortschreibung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens für Grabnutzungsrechte zu verwenden.

Neubewertung der Friedhofsgrundstücke Ohlsdorf und Öjendorf in Höhe von 448 Mio. Euro stellt einen Verstoß gegen das Anschaffungskostenprinzip dar (§ 253 Absatz 1 Satz 1 HGB). Der Jahresabschluss der HF auf den 31. Dezember 2011 steht damit nicht im Einklang mit den handelsrechtlichen Vorschriften und den Bestimmungen im Errichtungsgesetz.

88. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, den Konzernabschluss zu korrigieren. Zugleich hat er der Finanzbehörde empfohlen, – ohne dass dies Voraussetzung für Richtigstellung im Konzernabschluss wäre – die Feststellungen des Rechnungshofs zum Anlass zu nehmen, auf eine Korrektur des Einzelabschlusses der HF hinzuwirken.
89. Die Finanzbehörde hat erklärt, dass der Einbeziehung der HF in den Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg zum 31. Dezember 2011 ein von einem gesetzlichen Abschlussprüfer mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehener Jahresabschluss der HF zugrunde gelegen habe und sie von einem Wirtschaftsprüfer testierte Jahresabschlüsse von Tochterorganisationen grundsätzlich nicht einer zusätzlichen eigenen fachlichen Qualitätskontrolle vor Einbeziehung in den Konzernabschluss unterziehe.

Nach Prüfung der vom Rechnungshof erhobenen Beanstandungen aufgrund des Jahresabschlusses der HF hat die Finanzbehörde zugesagt, auf eine entsprechende Änderung des Jahresabschlusses der HF zum 31. Dezember 2011 hinzuwirken. Ferner werde sie sicherstellen, dass im Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg zum 31. Dezember 2012 der Ausweis von Grundvermögen und Eigenkapital so erfolgt, als wäre die Werterhöhung des Grundvermögens der HF nicht vorgenommen worden.

2. Sondervermögen Schulimmobilien

90. In den Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2011 wurde der ungeprüfte Jahresabschluss des „Sondervermögens Schulimmobilien“ mit Stand 8. August 2012 einbezogen. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, den auf Grundlage der Feststellungen der Vorprüfungsstelle der Finanzbehörde geänderten Jahresabschluss des Sondervermögens mit Stand 18. Februar 2013 (siehe Tz. 30) dem Konzernabschluss zugrunde zu legen.
91. Die Finanzbehörde hat darauf hingewiesen, dass ein geprüfter Jahresabschluss des Sondervermögens nicht rechtzeitig für die Berücksichtigung im Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2011 vorgelegen habe. Deshalb sei der ungeprüfte Abschluss für die Konzernabschlusserstellung herangezogen worden. Sie hat zugesagt, die Änderungen im Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2012 zu berücksichtigen.

VI. Zukünftiger Bestätigungsvermerk

92. Die Prüfung der seit der Eröffnungsbilanz 2006 zusätzlich zur maßgeblichen kameralen Haushaltsrechnung erstellten Jahresabschlüsse durch den Rechnungshof erfolgt im Wesentlichen im Sinne einer kritischen Durchsicht als Beitrag zu einer Qualitätssicherung im Vorfeld der doppischen Haushaltsrechnung.

Wenn die Freie und Hansestadt Hamburg wie vorgesehen ihr Rechnungswesen auf der Grundlage einer geänderten LHO nach dem 31. Dezember 2014 auf die Standards staatlicher Doppik umstellt, tritt die doppische an die Stelle der kameralen Haushaltsrechnung. Der Rechnungshof wird dann aller Voraussicht nach über Erteilung, Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks nach den dann maßgeblichen Vorgaben für die Rechnungslegung und -prüfung zu entscheiden haben.

Vor diesem Hintergrund hat der Rechnungshof auf Basis seiner in den bisherigen Abschlussprüfungen getroffenen Feststellungen in der Vergangenheit auf folgende wichtige Problemfelder hingewiesen, zu denen – auch unter Berücksichtigung der aktuellen Prüfungsergebnisse – weiterhin Handlungsbedarf besteht:

93. IKS/Buchführungsprozesse und Belegwesen:
- Ein vollständig wirksames IKS – ohne das die nach handelsrechtlichem Maßstab erforderliche Zuverlässigkeit des Buchungsstoffs nicht sichergestellt ist – fehlt.
 - Die Übereinstimmung von Nebenbüchern mit dem Hauptbuch ist weiterhin nicht in allen Bereichen gewährleistet.
 - Die Belegführung entspricht nicht in allen Bereichen den GoB, eine retrograde Prüfung nach üblichen Verfahren ist nicht uneingeschränkt möglich.
 - Gegenwärtig ist die Sicherstellung einer revisionssicheren Erfassung und zeitnahen Abbildung der Bankgeschäftsvorfälle für die Freie und Hansestadt Hamburg eine erhebliche Herausforderung.
 - Die im Wesentlichen auf kameraler Grundlage ausgeführten Prozesse der Justizkasse erfüllen die an eine doppische Erfolgsabgrenzung zu stellenden Anforderungen weiterhin nicht in ausreichendem Maße.
 - Es liegt gegenwärtig kein zentrales, alle Verträge und Beteiligungen der Freien und Hansestadt Hamburg umfassendes und laufend aktualisiertes Vertragskataster vor.

94. Ansatz, Bewertung und Nachweis einzelner wesentlicher Vermögens- und Schuldposten:
- Im Anlagevermögen ist nach wie vor keine vollständige Einzelerfassung und -bewertung wesentlicher Vermögenspositionen (insbesondere des Infrastrukturvermögens sowie der musealen Sammlungen) erfolgt.
 - Die Bewertung der Pensionsrückstellungen entspricht nicht den handelsrechtlichen Regelungen.
 - Die handelsrechtlichen Anforderungen an den Nachweis aktivierter geleisteter Investitionszuschüsse sind nicht vollumfänglich erfüllt.
95. Angesichts der in vielen Bereichen noch zu leistenden schwierigen und teilweise umfangreichen Vorarbeiten für den doppelten Echtbetrieb hält es der Rechnungshof weiterhin für dringlich, dass die für die Abschlusserstellung zuständige Finanzbehörde und die für die jeweiligen Grunddaten der Buchhaltung verantwortlichen Fachbehörden ihre erkennbaren Anstrengungen zur Konsolidierung des Rechnungslegungsprozesses verstärken.

Hamburg, den 5. April 2013

Dr. Stefan Schulz

Michael Otto-Abeken

Rolf Gläßner

Joachim Mose

Philipp Häfner