

Ergänzung zum Jahresbericht 2014

Prüfung des Jahresabschlusses
und des Konzernabschlusses
der Freien und Hansestadt Hamburg
auf den 31. Dezember 2012

Hamburg, den 3. April 2014

Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg
Gänsemarkt 36 · 20354 Hamburg
Postfach 301741 · 20306 Hamburg
Telefon: 040 42823-0
Fax: 040 4273-10568
E-Mail: rechnungshof@rh.hamburg.de
Internet: www.rechnungshof.hamburg.de

Inhaltsverzeichnis

	Seite
I. Zusammenfassung	7
II. Zukünftiger Bestätigungsvermerk	11
III. Betriebswirtschaftliche Analyse	12
1. Entwicklung des Eigenkapitals der Kernverwaltung	12
2. Jahresergebnis der Kernverwaltung	13
3. Bilanzpolitik	15
4. Sondervermögen für Versorgungsverpflichtungen	21
IV. Jahres- und Konzernabschluss	25
1. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	25
2. Organisation	26
2.1 Doppik erfordert Organisationsveränderungen	26
2.2 Internes Kontrollsystem	27
2.3 Anlagen im Bau	29
2.4 Inventur der Kunstgegenstände	32
2.5 Kassenprozesse und Bankbestätigungsverfahren	33
2.5.1 Kassenprozesse	33
2.5.2 Bestätigung des Bankbestands	34
2.6 Justizkasse	35
3. Bewertung von Vermögen und Schulden	36
3.1 Vorschriftengetreue Bewertung	36
3.2 Hamburger Friedhöfe AöR	37
3.2.1 Jahresabschluss der HF und Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg	37
3.2.2 Finanzanlage HF im Jahresabschluss der Kernverwaltung 2012	38
3.3 Anpassung des Gründungsdarlehens für das Sondervermögen Schulimmobilien	40
3.4 Rückstellungen für Pensionen	41

	Seite
4. Transparenz und Information	43
4.1 Transparenz in Lagebericht und Anhang	43
4.2 Haftungsverhältnisse im Anhang	43
4.2.1 Erläuterungen zu den Haftungsverhältnissen	43
4.2.2 Ausweis der Garantien zum Stichtag	44
4.3 Finanzierungsmaßnahmen und Finanzlage	44
4.4 Risiko- und Chancenbericht	45
4.4.1 Gesamtrisikosituation der Freien und Hansestadt Hamburg	45
4.4.2 Derivative Finanzinstrumente	46
5. Weitere Einzelfeststellungen	47
V. Anlage	50

Abkürzungen

AiB	Anlage(n) im Bau
AöR	Anstalt öffentlichen Rechts
BilR	Bilanzierungsrichtlinie der Freien und Hansestadt Hamburg vom 15. Dezember 2009, Version 1.3
BSB	Behörde für Schule und Berufsbildung
BSU	Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt
BWF	Behörde für Wissenschaft und Forschung
BWVI	Behörde für Wirtschaft, Verkehr und Innovation
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
ERP	Enterprise Resource Planning, Anwendersoftware zur Unterstützung der Ressourcenplanung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HAW	Hochschule für Angewandte Wissenschaften Hamburg
HF	Hamburger Friedhöfe AöR
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz)
HGV	HGV Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH
HPA	Hamburg Port Authority AöR
HVF	HVF Hamburgischer Versorgungsfonds AöR
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IKS	Internes Kontrollsystem
IT	Informationstechnologie
LHO	Haushaltsordnung der Freien und Hansestadt Hamburg (Landeshaushaltsordnung)
LVVO	Lehrverpflichtungsverordnung für die Hamburger Hochschulen
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
PAISY	Personalabrechnungs- und Informationssystem
PROSA	Projekt Sozialhilfe Automation
SAP-ERP	Enterprise Resource Planning; Hauptprodukt des deutschen Software-Unternehmens SAP
SAP P01	Kamerale Systemausprägung des SAP-ERP

SAP RVP	Doppik-Variante des SAP-ERP („Ressourcenverfahren: Produktion“)
SDW	Fachverfahren „Schulden-, Derivat- und Wertpapierverwaltung“
SNHG	Gesetz zur strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens der Freien und Hansestadt Hamburg
Staatliche Doppik	Rechnungswesen nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung, § 4 LHO (neu)
Standards Doppik	Standards für die staatliche doppelte Buchführung nach § 7a HGrG in Verbindung mit § 49a HGrG, Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG am 23. Oktober 2013
VV	Verwaltungsvorschriften
ZO	Zeitkontenordnung der HAW

I. Zusammenfassung

1. Der doppelte Jahresabschluss 2012 ist einerseits geprägt von hohen Steuererträgen, andererseits aber auch von den Rückstellungen für eine drohende Inanspruchnahme der Freien und Hansestadt Hamburg für die Belastungen aus der gegenüber der HSH Nordbank AG ausgesprochenen Garantie. Der doppelte Jahresfehlbetrag betrug 1,7 Mrd. Euro bzw. konjunkturbereinigt (d. h. ohne überdurchschnittlich hohe Steuereinnahmen) 1,9 Mrd. Euro und ist höher als das kamerale Haushaltsdefizit (2012: 0,6 Mrd. Euro, konjunkturbereinigt 0,8 Mrd. Euro). Schon diese Zahlen zeigen, dass die vorgelegten Abschlüsse für die Kernverwaltung und den Konzern eine wichtige Ergänzung zur kameralen Haushaltsrechnung sind.

Auch andere Beispiele machen deutlich, wie die doppelte Rechnungslegung Transparenz über die wirtschaftlichen Zusammenhänge schafft: Die eigenen Schuldverschreibungen, die die Freie und Hansestadt Hamburg für die Sondervermögen zur Vorsorge für künftige Pensionslasten im Umfang von 56 Mio. Euro erworben hat, werden in der Bilanz nicht als Vermögen gezeigt, sondern sowohl als Schuld als auch als Vermögensgegenstand auf beiden Seiten der Bilanz „weggekürzt“. Somit zeigt die Bilanz den wirtschaftlichen Gehalt dieser Maßnahme: Sie ist als Vorsorge für künftige Pensionslasten ungeeignet (Tz. 26 ff.).

2. Damit die Jahresabschlüsse ihre Informations-, Transparenz- und Steuerungsfunktion erfüllen können, müssen sie ordnungsmäßig vom Senat aufgestellt werden. Die Freie und Hansestadt Hamburg braucht eine verlässliche Rechnungslegung, weil sich mit falschen Zahlen nicht richtig steuern lässt und die Jahresabschlüsse insbesondere auch als Orientierung für künftige Haushaltsplanungen dienen.

Dem hieraus erwachsenden Anspruch an Ordnungsmäßigkeit werden die Buchführung und die Bilanzierung der Freien und Hansestadt Hamburg noch nicht durchgehend gerecht. Mängel in der Umsetzung einschlägiger Regelwerke sowie organisatorische Probleme führen zu einer in Teilbereichen fehlerhaften Darstellung von Sachverhalten im Jahresabschluss:

- Bereits genutzte, neu errichtete Gebäude oder Anlagen werden über Jahre in der Buchhaltung als unfertig geführt und dadurch Abschreibungen zu spät berücksichtigt (Tz. 38 ff.).
- In der Bilanz steht auch im siebten Jahresabschluss in Folge für Kunstgegenstände ein Wert von 3,2 Mrd. Euro, der nicht willkürfrei zustande gekommen ist (Tz. 45 ff.).
- Aufgrund einer über Jahre gewachsenen Unordnung hinsichtlich des Nachweises der Kassen- und Bankbestände bleibt deren Bilanzierung unsicher. Banken melden beim Saldenabgleich beispielsweise immer noch Konten, die in der

zuständigen Kasse Hamburg nicht bekannt sind, gleichzeitig verzeichnet die Kasse Konten, die die Banken nicht (mehr) für die Freie und Hansestadt Hamburg führen (Tz. 53 ff.). Ein geschlossener Geldkreislauf ist in der Buchführung weiterhin nicht sichergestellt (Tz. 49 ff.).

- In den Prozessen der Justizkasse entsprechen die Abstimmung und Dokumentation der Datenflüsse in den eingesetzten IT-Systemen trotz der inzwischen eingeleiteten Aufklärungs- und Abstimmungsmaßnahmen weiterhin nicht im gebotenen Umfang den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Der Rechnungshof hat zum zweiten Mal in Folge durch seine Prüfung Abstimmungsdifferenzen aufgedeckt (Tz. 57 ff.).
- Die Pensionsrückstellungen wurden, wie schon in allen vorangegangenen Abschlüssen, nicht entsprechend den einschlägigen Vorgaben bewertet (Tz. 73 ff.).
- Weitere Mängel betreffen das noch nicht ausgebaute rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem (IKS) oder nicht doppiktaugliche Vorverfahren.

3. Neben den oben genannten fachlichen Mängeln bei der Ordnungsmäßigkeit gibt es eine weitere Fehlerquelle, die die Aussagekraft der Abschlüsse gefährdet: Der vom Senat vorgelegte Abschluss ist unter Überschreitung der Grenzen zulässiger Bilanzpolitik in einzelnen Punkten falsch dargestellt. Dies hat angesichts eines Betrags von rund 100 Mio. Euro bei einem Gesamtvolumen der Erträge des Haushalts von über 11 Mrd. Euro bzw. einer Bilanzsumme von 51 Mrd. Euro zwar keinen wesentlichen Einfluss auf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Freien und Hansestadt Hamburg, ist aber gleichwohl zu beanstanden. Zwei Fälle sind in den Abschlüssen 2012 einschlägig:

- In die Bewertung der Beteiligung an der Hamburger Friedhöfen AöR (HF) wurden – entgegen der Regelung der Bilanzierungsrichtlinie der Freien und Hansestadt Hamburg (BilR) – stille Reserven der Grundstücke der Gesellschaft einbezogen (Tzn. 21, 65 ff.). Dies geschah vor dem Hintergrund, dass die Bewertung eben dieser Grundstücke ein Jahr zuvor bereits vom Rechnungshof als unzutreffend bemängelt worden war und Forderungen im parlamentarischen Entlastungsverfahren sowie Zusagen des Senats darauf schließen ließen, dass der Senat die Fehler korrigieren will. Dies hat er zwar im Konzernabschluss getan, andererseits aber die stillen Reserven nunmehr im Einzelabschluss berücksichtigt. Damit stellt der Einzelabschluss 2012 die wirtschaftliche Lage der Freien und Hansestadt Hamburg im Umfang von 113 Mio. Euro positiver dar, als dies bei der gebotenen Berücksichtigung des bilanziellen Eigenkapitals der Fall wäre.

- Künstlich „arm“ gerechnet hat sich hingegen die Hochschule für Angewandte Wissenschaften Hamburg (HAW). Sie hat ihre vergleichsweise hohen Jahresüberschüsse durch eine unzulässige bilanzpolitische Maßnahme gesenkt, indem sie – obwohl keine entsprechenden Ansprüche bestehen – eine Rückstellung für Mehrlehre von Professorinnen und Professoren in Höhe von 6,6 Mio. Euro gebildet hat (vgl. Tz. 23 ff.). Die Freie und Hansestadt Hamburg hat diese Rückstellung in ihren Konzernabschluss übernommen, der insoweit ebenfalls ein falsches Bild zeigt.

Der Rechnungshof fordert den Senat auf, Bilanzierungsentscheidungen regelkonform zu treffen sowie sicherzustellen, dass auch die vom Senat gesteuerten Tochterorganisationen so verfahren. Weiterhin fordert er den Senat auf, in Zweifelsfällen einen strengen, bilanzieller Vorsicht und finanzwirtschaftlicher Nachhaltigkeit verpflichteten Maßstab anzulegen.

In den beiden oben genannten Fällen unzulässiger Bilanzpolitik haben die jeweils handelnden Tochterorganisationen (HF und HAW) in verschiedenen Stadien der Prüfung bzw. der nachgehenden (parlamentarischen) Behandlung externe Stellungnahmen oder Gutachten von Wirtschaftsprüfern angefordert, um die Auffassungen von Finanzbehörde bzw. Rechnungshof fachlich zu widerlegen.

Der Senat hat die Finanzbehörde mit der Erstellung des Jahres- und Konzernabschlusses beauftragt. Ihre Rolle ist es, dafür Sorge zu tragen, dass einheitliche Regelwerke für die doppelte Rechnungslegung existieren und gepflegt werden und die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahres- und Konzernabschluss zutreffend dargestellt wird. Dabei muss der Senat in den Behörden oder durch die Finanzbehörde u. a. mit Kontrollen sicherstellen, dass die Behörden und Tochterorganisationen ihre Geschäftsvorfälle sachgerecht und den Vorschriften entsprechend abbilden.

4. Die fachlich zuständigen Behörden sowie die Finanzbehörde haben es in den Fällen der Grundstücksbewertung bei der HF (Tz. 21) und der Rückstellung für Mehrlehre bei der HAW (Tz. 23) unterlassen bzw. nicht vermocht, eine regelkonforme und sachgerechte Bilanzierung durchzusetzen.

Der Rechnungshof fordert die Behörden auf, regelkonform Rechnung zu legen. Ergänzend fordert er die Finanzbehörde auf, ihrer Steuerungsrolle gerecht zu werden oder in Fällen, in denen das nicht gelingt, den Senat zu befassen.

5. Die Finanzbehörde hat die in diesem Ergänzungsbericht getroffenen Feststellungen mit einer Ausnahme anerkannt und zugesagt, den jeweiligen Forderungen nachzukommen bzw. die Empfehlungen aufzugreifen.

Die Finanzbehörde hält den Vorwurf unzulässiger Bilanzpolitik (Tz. 3) nicht für zutreffend. Im Fall der Einbeziehung von stillen Reserven in die Bewertung der Finanzanlage HF sei sie bei der Auslegung der BilR einer wirtschaftlichen Betrachtung gefolgt und habe daher ein wertbegründendes Eigenkapital herangezogen. Sie hat dennoch im Interesse einer mit dem Rechnungshof einvernehmlichen Auslegung der Regelungen zugesagt, künftig auf das bilanzielle Eigenkapital abstellen zu wollen (siehe auch Tz. 24).

II. Zukünftiger Bestätigungsvermerk

6. Der Rechnungshof hat in den vorangegangenen Jahren insbesondere auf folgende Problemfelder hingewiesen, in denen auch nach Erkenntnissen aus der aktuellen Prüfung weiterhin Handlungsbedarf besteht:

- Organisation, IKS, Buchführungsprozesse:
 - Die Einhaltung verbindlicher Regelwerke wie der BilR, sowie der Bilanzierungsstandards ist nicht vollständig gewährleistet; damit ist die einheitliche Abbildung gleicher Geschäftsvorfälle nicht sichergestellt.
 - Ein vollständig wirksames, rechnungslegungsbezogenes IKS – ohne das die erforderliche Zuverlässigkeit des Buchungsstoffs nicht sichergestellt ist – fehlt.
 - Weiterhin fehlt ein geschlossener Buchungskreislauf im Bereich der Kassenprozesse.
 - Die im Wesentlichen kamerale Prozesse der Justizkasse erfüllen die an eine doppische Erfolgsabgrenzung zu stellenden Anforderungen weiterhin nicht im gebotenen Umfang.
 - Es liegt kein zentrales, alle Verträge und Beteiligungen der Freien und Hansestadt Hamburg umfassendes Vertragskataster vor.
- 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 Kunstgegenstände) erfolgt.
 - Die Bewertung der Rückstellungen für Pensionen entspricht nicht den Regelungen der Standards Doppik.

7. Der Rechnungshof weist darauf hin, dass – sofern die gegenwärtig festgestellten Mängel im Wesentlichen fortbestehen – ein Bestätigungsvermerk für die Haushaltsrechnung 2015 zu versagen wäre.

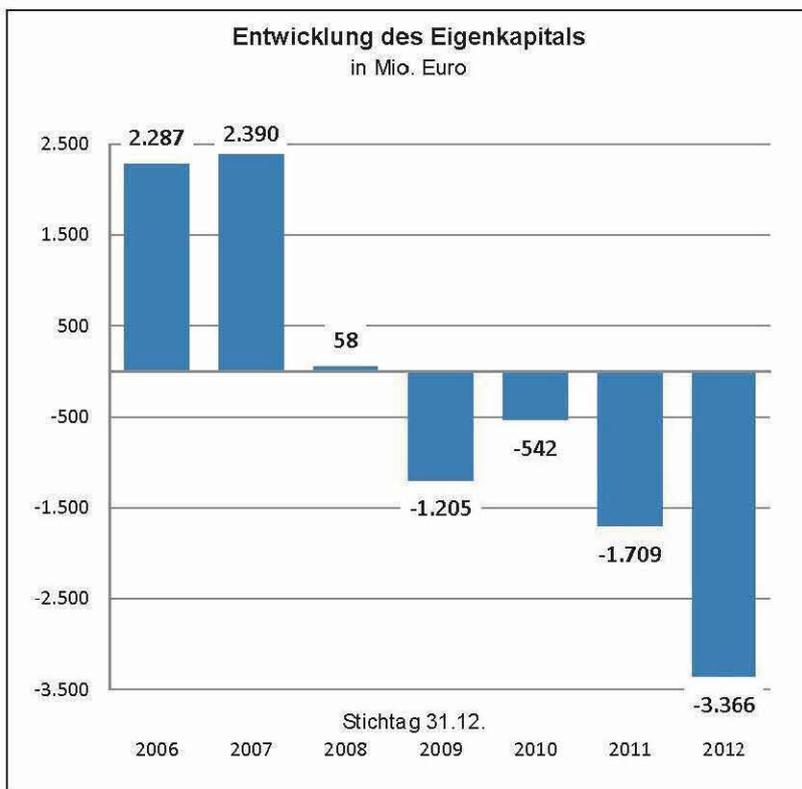
Im Hinblick auf die Schwierigkeiten und den Umfang der in vielen Bereichen noch zu leistenden Arbeiten ist es nach Einschätzung des Rechnungshofs bei Fortsetzung der Anstrengungen im gegenwärtigen Umfang kaum mehr möglich, alle wesentlichen Mängel bis zum Beginn des doppischen Echtbetriebs nach der neuen LHO im Jahr 2015 abzustellen.

Der Rechnungshof fordert den Senat auf, seine Anstrengungen zur Verbesserung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung in der noch verbleibenden Zeit deutlich zu verstärken.

III. Betriebswirtschaftliche Analyse

1. Entwicklung des Eigenkapitals der Kernverwaltung

8. 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 2012 in der Bilanz auf den 31. Dezember 2012 auf -3.366 Mio. Euro erhöht. Die Schulden übersteigen den Wert der Vermögensgegenstände.



Quelle: Eigene Zusammenstellung auf Basis der veröffentlichten Bilanzen

9. Die Verringerung des Eigenkapitals um 5.653 Mio. Euro in den Jahren 2006 bis 2012 zeigt, dass in diesem Zeitraum die Aufwendungen (Ressourcenverbrauch) die Erträge (Ressourcenaufkommen) in dieser Höhe überstiegen. Die Freie und Hansestadt Hamburg hat 5,7 Mrd. Euro Verlust gemacht. Dieser Umstand geht nicht in gleicher Höhe mit einer Verringerung des von der Freien und Hansestadt Hamburg zur öffentlichen Aufgabenwahrnehmung eingesetzten Vermögens einher. Seit dem 31. Dezember 2006 hat sich der Wert der städtischen Vermögensgegenstände lediglich um 1,7 Mrd. Euro verringert. Die Freie und Hansestadt Hamburg macht Verlust, muss aber trotzdem weiter investieren; die Ersatzbeschaffungen für die Abgänge und die Abnutzung des städtischen Vermögens wurden nicht aus eigenen Mitteln bzw. Erträgen finanziert. Die Schulden (Rückstellungen

*Substanzerhalt
nicht gewährleistet*

und Verbindlichkeiten) in der Bilanz haben sich im Zeitraum 2006 bis 2012 deshalb um 5,3 Mrd. Euro erhöht.

Rechnerisch haben im Mittel der Jahre seit 2006 jedes Jahr Erträge in Höhe von rund 870 Mio. Euro zum Substanzerhalt gefehlt.¹

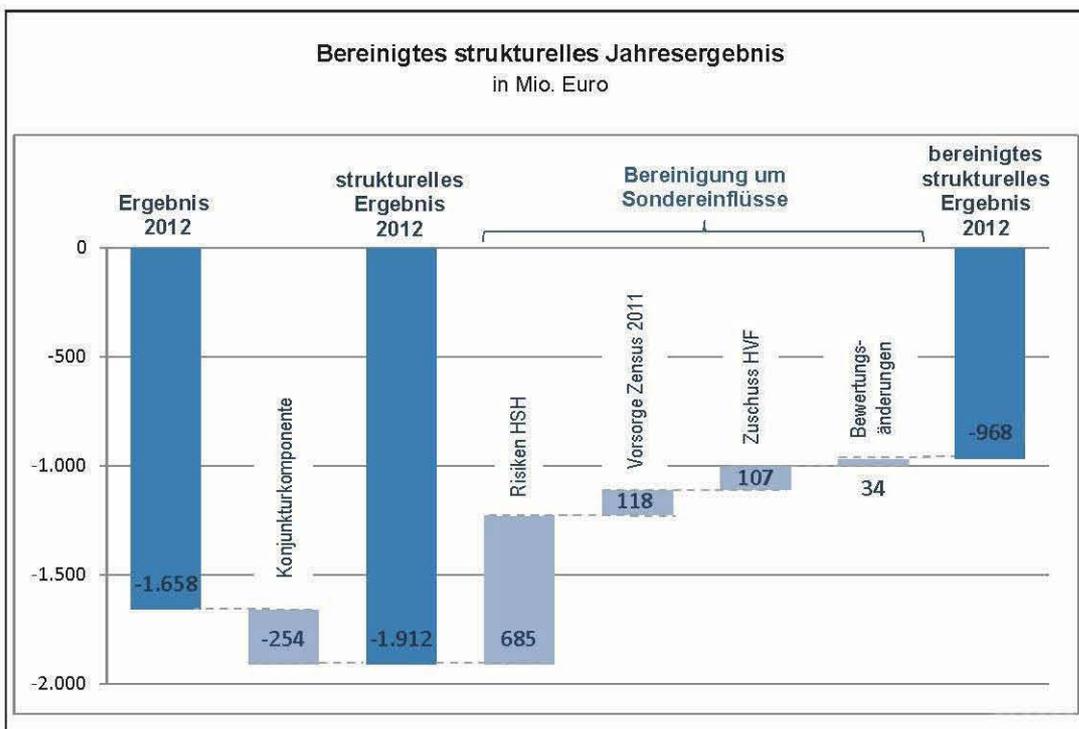
2. Jahresergebnis der Kernverwaltung

10. Die Kernverwaltung der Freien und Hansestadt Hamburg weist für das Geschäftsjahr 2012 einen Jahresfehlbetrag von -1.658 Mio. Euro aus (2011: Jahresfehlbetrag -1.167 Mio. Euro). Dieses Ergebnis setzt sich aus einem negativen Verwaltungsergebnis von -1.250 Mio. Euro (im Wesentlichen Personal-, Transfer- und Sachaufwand abzüglich Steuererträge) und einem negativen Finanzergebnis von -408 Mio. Euro (im Wesentlichen Zinsaufwand sowie Ab- und Zuschreibungen auf Beteiligungen) zusammen.

Trotz eines leichten Anstiegs der Erträge aus Verwaltungstätigkeit um 2 % (228 Mio. Euro, im Wesentlichen Steuererträge) weist die Freie und Hansestadt Hamburg in ihrem aktuellen Jahresabschluss ein im Vergleich zum Vorjahr um 42 % (491 Mio. Euro) höheren Jahresfehlbetrag aus. Dies ist im Wesentlichen auf den Anstieg der Sonstigen Aufwendungen zurückzuführen, die im Vergleich zum Vorjahr insbesondere aufgrund der Zuführung zur Rückstellung für Bürgschaften und Gewährleistungsverpflichtungen um 757 Mio. Euro höher ausgefallen sind. Der Anstieg entfällt zu 685 Mio. Euro auf die Zuführung zur Rückstellung für negatives Eigenkapital für die HSH Finanzfonds AöR.

11. Aus dem Jahresergebnis lässt sich entsprechend der nachstehenden Grafik das strukturelle, d. h. um eine Konjunkturkomponente bereinigte, Jahresergebnis sowie das um Sondereinflüsse bereinigte Jahresergebnis der Freien und Hansestadt Hamburg ableiten.

¹ Mittel der Jahresergebnisse der Abschlüsse für 2006 bis 2012.



Quelle: Eigene Darstellung

12. Zur Ermittlung des strukturellen Jahresergebnisses 2012 wird das Jahresergebnis 2012 um die für das Haushaltsjahr 2012 ermittelte kamerale Konjunkturkomponente in Höhe von -254 Mio. Euro gemindert.² Dem liegt die Annahme zugrunde, dass eine nach doppelten Gesichtspunkten ermittelte Konjunkturkomponente nicht wesentlich von der nach kameraler Sicht ermittelten Konjunkturkomponente abweicht. Unter Herausrechnung der im Geschäftsbericht 2012 der Freien und Hansestadt Hamburg ausgewiesenen Sondereinflüsse auf das Haushaltsjahr 2012³ ergibt sich ein bereinigtes strukturelles Jahresergebnis in Höhe von -968 Mio. Euro.
13. Eine Beurteilung des Jahresergebnisses zum Beispiel vor dem Hintergrund des doppelten Defizitabbaus nach dem Gesetz zur strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens der Freien und Hansestadt Hamburg (SNHG)⁴ sollte anhand des strukturellen Ergebnisses 2012 erfolgen. Im Sinne der Generationengerechtigkeit sind auch die Sondereinflüsse (Aufwendungen aus Wertkorrekturen und sonstigen Aufwendungen, die einen einmaligen Charakter haben) durch entsprechende Erträge des jeweiligen Haushaltsjahres zu decken.⁵ Auch die Neuregelungen des SNHG

Sondereinflüsse sind auch zu erwirtschaften

² Gemäß SNHG ist das Jahresergebnis um eine Konjunkturkomponente zu bereinigen, welche die Steuererträge an deren langjährigen Trend angleicht. Ermittlung des Rechnungshofs in Anwendung des Verfahrens gemäß § 79 Absatz 3 LHO (neu) und den dazu ergangenen Übergangsbestimmungen (Artikel 40 § 5 Absatz 4 SNHG).

³ Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2012, S. 24.

⁴ Artikel 1 § 27 SNHG und Artikel 40 § 5 SNHG.

⁵ Ergänzung zum Jahresbericht 2012, Tz. 11; Ergänzung zum Jahresbericht 2011, Tz. 13.

sehen neben den im Gesetz abschließend geregelten Ergebnis-korrekturen (Konjunkturkomponente, Ausgleich von Belastungen aus Notsituationen) keine Bereinigung um Sondereinflüsse vor. Es ist somit nicht erheblich, ob das Defizit aus der laufenden Verwaltungstätigkeit oder aus Sondereinflüssen resultiert.⁶

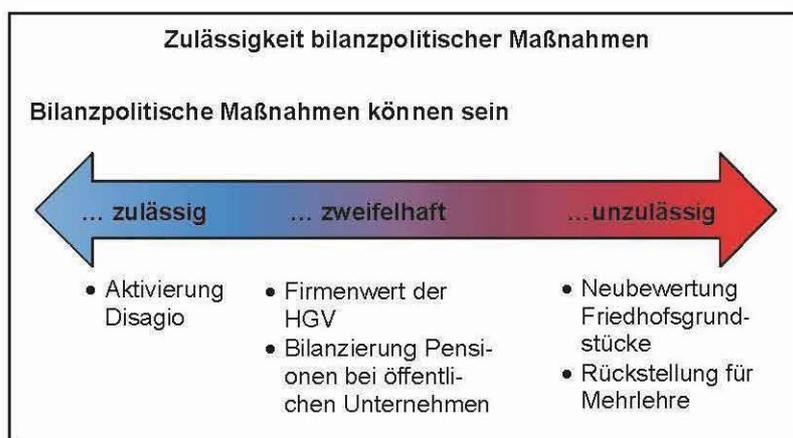
3. Bilanzpolitik

- 14. In der Kameralistik werden zahlungswirksame Ausgaben und Einnahmen erfasst. Im doppisch aufgestellten, bewirtschafteten und abgerechneten Haushalt werden Be- und Entlastungen nach der wirtschaftlichen Verursachung von Ressourcenverbrauch und -aufkommen (Periodenabgrenzung) zugeordnet.
- 15. Die in der Doppik erforderliche Quantifizierung des Ressourcenverbrauchs und -aufkommens geht notwendigerweise mit Bewertungs- und Periodisierungsentscheidungen einher. Ist die Haushaltswirtschaft in ihrem Rechnungswesen doppisch ausgestaltet, eröffnen sich dem Senat daher Gestaltungsspielräume, die es ermöglichen, die wirtschaftliche Situation der Freien und Hansestadt Hamburg kurzfristig besser oder schlechter darzustellen (Bilanzpolitik).

Bewertungsfragen gewinnen an Bedeutung

Maßnahmen der Bilanzpolitik sind in der Regel dadurch gekennzeichnet, dass sie lediglich zu Periodenverschiebungen führen. In der „Totalperiode“ werden Aufwand und Ertrag in der Höhe nicht beeinflusst, lediglich ihre Zurechnung zu den einzelnen Haushaltsjahren variiert.

- 16. Bilanzpolitische Maßnahmen können zulässig, zweifelhaft oder unzulässig sein. Für alle drei Kategorien gibt es seit Einführung der Doppik bei der Freien und Hansestadt Hamburg Beispiele:



Quelle: Eigene Darstellung

⁶ Artikel 1 (neue LHO) § 27 sowie Artikel 40 § 5 SNHG.

Zulässige bilanzpolitische Maßnahmen

17. Maßnahmen zulässiger Bilanzpolitik umfassen in erster Linie die Ausübung von gesetzlich kodifizierten Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten. Eine zulässige bilanzpolitische Maßnahme übt die Freie und Hansestadt Hamburg zum Beispiel durch die Aktivierung von Disagien⁷ aus. Hier besteht die Möglichkeit, die aus dem Disagio resultierenden Aufwendungen über die Laufzeit des Kredites zu verteilen. Dazu wird das Disagio in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt, der über die Laufzeit des zugrunde liegenden Kredites abgeschrieben wird (Ansatzwahlrecht nach § 250 Absatz 3 Handelsgesetzbuch [HGB]).

Bei neu aufgenommenen Schulden im Geschäftsjahr 2012 hat die Freie und Hansestadt Hamburg Disagien in Höhe von 17,4 Mio. Euro nicht sofort in der Ergebnisrechnung als Aufwand erfasst, sondern in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und über die Laufzeit des Kredites verteilt. Eine verzerrte Darstellung der Vermögens- und Ertragslage geht damit nicht einher.

Zweifelhafte bilanzpolitische Maßnahmen

18. Bilanzpolitische Maßnahmen sind zweifelhaft, wenn Ansatz- und Bewertungsentscheidungen im Einzelfall eher chancen- als risikoorientiert getroffen werden und diese deshalb falsche Steuerungssignale hinsichtlich der Vermögens- und Ertragslage setzen.

Eine in diesem Sinne zweifelhafte Bilanzierung hatte die Freie und Hansestadt Hamburg zum Beispiel im Konzernabschluss 2007 in Bezug auf den Firmenwert der HGV Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH (HGV) gewählt. Im Geschäftsjahr 2007 hatte die HGV – in ihrer Eigenschaft als Holding – Anteile an einer Gesellschaft veräußert, an der sie unmittelbar beteiligt war. Im Konzernabschluss 2007 wurden dementsprechend jene Vermögensgegenstände und Schulden nicht mehr ausgewiesen, die den veräußerten Anteilen zuzurechnen waren. Allerdings wurde der im Konzernabschluss aktivierte Firmenwert der HGV in voller Höhe beibehalten.⁸ Es wurde mithin unterstellt, dass das durch den Verkauf der Anteile bei der HGV abgegangene Ertragspotenzial durch „nachgewachsene“ stille Reserven im übrigen Beteiligungsportfolio der HGV kompensiert wurde. Mit dieser Bilanzierung wurde ein um 430 Mio. Euro höhe-

⁷ Unterschied zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag eines Kredites, der eine vorweggenommene Zinszahlung darstellt.

⁸ Der Begriff Firmenwert ist in diesem Zusammenhang nicht ein umgangssprachlich verstandener Gesamtwert der Firma, sondern der Teil des Wertansatzes in der Konzernbilanz, der über den Wert des Eigenkapitals der HGV hinausgeht. Der Firmenwert verkörpert insofern stille Reserven.

rer Veräußerungsgewinn ausgewiesen als bei einer Bilanzierung, bei der der Firmenwert der HGV anteilig gemindert worden wäre.⁹

Im Interesse einer nachhaltigen Haushaltswirtschaft sollten Bewertungsentscheidungen des Senats im Zweifel zu einer vorsichtigen Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse führen. Die tendenziell positive Darstellung, die auf der Annahme stiller Reserven beruht, birgt die Gefahr, dass Senat und Bürgerschaft Handlungsspielräume überschätzen. Stille Reserven sind dadurch gekennzeichnet, dass ihre Werthaltigkeit (noch) nicht durch den Markt bestätigt wurde; sie sind deshalb „still“. Die getroffenen Annahmen können sich daher in der Folge als falsch herausstellen. Eine tendenziell chancenorientierte Bilanzierung ist für eine nachhaltige Haushaltswirtschaft daher grundsätzlich nicht sachgerecht.

*Grundsatz der
Vorsicht bei
Bewertungs-
entscheidungen*

19. Bereits 2011 hatte der Rechnungshof eine bilanzpolitische Maßnahme – in diesem Fall der öffentlichen Unternehmen mit Wirkung auf den kameralen Haushalt – kritisiert. Der Rechnungshof hatte in seiner Ergänzung zum Jahresbericht 2011 den von der Senatskommission für öffentliche Unternehmen gefassten Beschluss, die Bewertung der Rückstellungen für Pensionen in den Jahresabschlüssen öffentlicher Unternehmen konzernweit einheitlich auf das sogenannte Anwartschaftsbarwertverfahren umzustellen, im Interesse eines soliden Haushaltens als kontraproduktiv kritisiert.¹⁰ Durch die Maßnahme wurden die Bilanzen der Tochterorganisationen einmalig im Umstellungsjahr entlastet. Zudem bewirkte die Änderung der Bewertungsmethode in den ersten Jahren nach der Umstellung geringere laufende Rückstellungszuführungen. Dieser Umstand wirkte über einen geringeren Zuschussbedarf auch in den Kernhaushalt zurück. Im Kernhaushalt wiederum war dieser Effekt als Konsolidierungsmaßnahme willkommen.

Die Entlastungswirkungen aus der Umstellung heben sich allerdings durch höhere Belastungen in späteren Jahren wieder auf.

Unzulässige bilanzpolitische Maßnahmen

20. Bilanzpolitische Maßnahmen sind unzulässig, wenn sie nicht im Einklang mit den GoB stehen. Wird eine möglichst positive Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse, also ein „sich reich Rechnen“ angestrebt, liegen der Bilanzierung häufig eine überhöhte Vermögensbewertung oder der Ausweis noch nicht realisierter Gewinne zugrunde.
21. Die HF hatte im Jahresabschluss 2011 eine Neubewertung der Friedhofsgrundstücke Ohlsdorf und Öjendorf vorgenommen, die über die bilanziellen Anschaffungskosten hinausging. Die Neubewertung

*Bilanzpolitik
bei Tochter-
organisationen*

⁹ Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tz. 193.

¹⁰ Ergänzung zum Jahresbericht 2011, Tz. 19 ff.

wertung der Grundstücke stellte einen Verstoß gegen das Errichtungsgesetz, das die Grundstückswerte eindeutig definiert, und damit gegen das Anschaffungskostenprinzip nach § 253 Absatz 1 HGB dar. Diese Bilanzierung wurde von der Finanzbehörde in den Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2011 übernommen. Die Vermögenslage des Konzerns wurde dadurch unter Missachtung der GoB zu positiv dargestellt, die Freie und Hansestadt Hamburg hat sich unzulässig „reich gerechnet“. Nach Prüfung des Rechnungshofs wurde die Neubewertung der Grundstücke im Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg zum 31. Dezember 2012 zurückgenommen (siehe Anlage).

Allerdings hat sich die Finanzbehörde nunmehr dafür entschieden, die stillen Reserven der Friedhofsgrundstücke in den Einzelabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2012 einzubeziehen (siehe im Einzelnen Tz. 65 ff.).

22. Verfolgt der Bilanzersteller hingegen die Absicht, ein möglichst geringes Jahresergebnis bzw. Eigenkapital auszuweisen, sich also „arm zu rechnen“, können unzulässige bilanzpolitische Maßnahmen in der Passivierung von Rückstellungen, die die Ansatzkriterien nicht erfüllen, bestehen. Diesen Fall hat der Rechnungshof bei der aktuellen Prüfung des Konzernabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg ebenfalls vorgefunden.
23. Die HAW konnte durch hohe Jahresüberschüsse in den Jahren 2011 und 2012 binnen zwei Geschäftsjahren ihr Eigenkapital von 10,5 Mio. Euro auf 45,1 Mio. Euro mehr als vervierfachen. Die kumulierten Jahresergebnisse 2011 und 2012 und das Eigenkapital zum 31. Dezember 2012 wären dabei noch um 6,6 Mio. Euro höher ausgefallen, wenn die HAW in den betreffenden Jahresabschlüssen nicht unzulässige Rückstellungen für Mehrlehre der Professorinnen und Professoren passiviert hätte (2011: 4,4 Mio. Euro, 2012: 6,6 Mio. Euro).¹¹

¹¹ Jahresbericht 2014, Tz. 275 ff.

Entwicklung von Geldvermögen und Eigenkapital der HAW							
Auszug Bilanzen							
AKTIVA	2010	2011	2012	PASSIVA	2010	2011	2012
	in Mio. Euro				in Mio. Euro		
				EIGENKAPITAL			
⋮				lt. HAW	10,5	23,9	45,1
						+4,4	+6,6
LIQUIDE MITTEL	14,6	32,2	54,2	lt. Rechnungshof		28,3	51,7
⋮				⋮			
				RÜCKSTELLUNGEN			
				- für Mehrlehre lt. HAW		4,4	6,6
⋮				⋮			
BILANZSUMME	46,9	64,9	88,1	BILANZSUMME	46,9	64,9	88,1

Quelle: Datenlieferung der HAW zum Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg 2010 bis 2012

Ergebnisentwicklung der HAW			
Auszug Ergebnisrechnungen			
	2010	2011	2012
	in Mio. Euro		
ERTRÄGE			
Zuweisung der FHH	66,8	89,8	103,9
⋮			
AUFWENDUNGEN			
⋮			
Zuführung Rückstellung Mehrlehre		4,4	2,2
⋮			
JAHRESERGEBNIS			
lt. HAW	-3,9	13,3	21,2
		+4,4	+2,2
lt. Rechnungshof		17,7	23,4

Quelle: Datenlieferung der HAW zum Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg 2010 bis 2012

Die HAW hat Rückstellungen für auf Zeitkonten erfasste Lehrveranstaltungen, die von den Lehrenden über die persönliche Lehrverpflichtung hinaus erbracht wurden, gebildet. Der Ausgleich positiver Salden auf den Zeitkonten erfolgt durch Reduzierung der Lehrtätigkeit in künftigen Perioden. Die Rückstellungen wären nur zulässig, wenn aus den Zeitgutschriften auf ein hinreichend wahrscheinliches Be- oder Entstehen einer Außenverpflichtung ge-

geschlossen werden könnte. Die Professorin oder der Professor müsste eine Vorleistung erbracht haben und die HAW sich mit den eigenen Leistungen im Rückstand befinden (sogenannter Erfüllungsrückstand). Dies ist jedoch nicht der Fall. Professorinnen und Professoren unterliegen nicht der Arbeitszeitregelung des § 61 Hamburgisches Beamtengesetz. Der Gesamtumfang ihrer dienstlichen Aufgaben, die sich aus der zeitlich bestimmten Lehrverpflichtung und den sonstigen, von Umfang und Zeitaufwand unbestimmten Dienstaufgaben zusammensetzen (u. a. Forschungsaufgaben und Aufgaben in der Selbstverwaltung der Hochschule), ist unbestimmt. Die Erfüllung der gesamten Dienstaufgaben wird daher auch nicht erfasst. Auf ein unbestimmtes Gesamtarbeitsdeputat kann aber eine bestimmbare Vorleistung, die die HAW in einen Erfüllungsrückstand bringt, nicht erbracht werden. Diese Eigenheit des Dienstverhältnisses führt dazu, dass die Bildung einer Rückstellung für die auf Zeitkonten erfasste Mehrlehre nicht zulässig ist.

Die dennoch gebildeten Rückstellungen für Mehrlehre führen im Einzelabschluss der HAW und im Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg zu einem geringeren Eigenkapitalausweis. Die HAW hat sich also insoweit „arm“ gerechnet, was in diesem Punkt auch zu einer falschen Darstellung im Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg führt.

In der Gesamtbewertung ist festzustellen, dass es den fachlich zuständigen Behörden und der Finanzbehörde in den Fällen der HF und der HAW nicht gelungen ist, den unzulässigen bilanzpolitischen Maßnahmen einzelner Organisationseinheiten wirksam entgegenzutreten. Im Ergebnis hat der Senat der Bürgerschaft so einen insoweit fehlerhaften Jahres- und Konzernabschluss vorgelegt.

24. Dazu hat die Finanzbehörde wie folgt Stellung genommen:

Bezüglich des die HAW betreffenden Monitums weist die Finanzbehörde darauf hin, dass die Prüfung der Jahresabschlüsse von Tochterorganisationen regelhaft deren jeweiligem Abschlussprüfer obliege und sie selbst keine eigenen Abschlussprüfungen durchführe. Soweit sie aber von Bilanzierungsfehlern bei Tochterorganisationen Kenntnis erlange, werde sie sich hierzu positionieren. Die Finanzbehörde werde daher den vom Rechnungshof monierten Bilanzierungssachverhalt bei der HAW prüfen und das Ergebnis im Abschluss zum 31. Dezember 2013 berücksichtigen.

Die Feststellung unzulässiger Bilanzpolitik hält sie für unzutreffend.

Die Finanzbehörde widerspricht der Feststellung des Rechnungshofs, sie habe mit der Bewertung der HF in Höhe des wertbegründenden Eigenkapitals gegen die Regelungen der BilR verstoßen und sich „zu reich gerechnet“. Sie habe für die Beteiligungsbewertung der HF nicht – wie der Rechnungshof – das bilanzielle son-

dem das wirtschaftliche (wertbegründende) Eigenkapital zugrunde gelegt. In dieses habe sie die aus formalen Gründen nicht bilanzierten stillen Reserven der HF eingerechnet. Aus Vorsichtsgründen habe sie jedoch nicht in voller Höhe eine Zuschreibung auf die HF-Beteiligung vorgenommen, sondern nur die Bildung einer Rückstellung für negatives Eigenkapital für die HF-Beteiligung mangels erkennbarer Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme unterlassen.

Um zukünftig Differenzen hinsichtlich der Auslegung dieser Regelung zwischen Senat und Rechnungshof zu vermeiden, werde sich die Finanzbehörde für die zukünftige Bilanzierung der Rechtsauslegung des Rechnungshofs gleichwohl anschließen und auf das bilanzielle Eigenkapital abstellen.

25. Hinsichtlich der Bewertung der Finanzanlage HF im Einzelabschluss weist der Rechnungshof darauf hin, dass die von der Finanzbehörde angezweifelte Auslegung des Begriffs „Eigenkapital“ in der BilR vor dem Hintergrund der Entstehungsgeschichte der Regelung und ihrem Sinnzusammenhang das bilanzielle Eigenkapital meint. Er begrüßt, dass die Finanzbehörde für die zukünftige Bilanzierung auf das bilanzielle Eigenkapital abstellen will.

4. Sondervermögen für Versorgungsverpflichtungen

26. Die Bilanz der Kernverwaltung zum 31. Dezember 2012 weist Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen in Höhe von 19 Mrd. Euro aus. Für die künftige Erfüllung dieser Versorgungsverpflichtungen hält die Freie und Hansestadt Hamburg nur in geringem Umfang gesondertes Vermögen vor, sodass die Verpflichtungen bei Fälligkeit weit überwiegend aus dem laufenden Ressourcenaufkommen zu bedienen sind. (Deckungs-) Vermögen zur Finanzierung der Versorgungsverpflichtungen liegt lediglich in Form von vier Sondervermögen vor. Im Einzelnen handelt es sich dabei um:
- die „Versorgungsrücklage der Freien und Hansestadt Hamburg“ (Versorgungsrücklage),
 - die „Zusatzversorgung der Freien und Hansestadt Hamburg“ (Zusatzversorgung),
 - den „Zusätzlichen Versorgungsfonds für die Altersversorgung der Bediensteten der Freien und Hansestadt Hamburg“ (Zusätzlicher Versorgungsfonds) und
 - den „Versorgungsfonds für die Altersversorgung der Abgeordneten der Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg“ (Versorgungsfonds der Abgeordneten).

27. Gespeist werden die Sondervermögen überwiegend aus Haushaltsmitteln. Dem Sondervermögen Versorgungsrücklage werden beispielsweise die sich aus der Verminderung der Besoldungs- und Versorgungsniveaueinpassung ergebenden Haushaltsmittel zugeführt, mithin ist hier eine indirekte Finanzierung durch die Beamtinnen und Beamten herbeigeführt worden.

Für das Sondervermögen Zusatzversorgung und den Versorgungsfonds der Abgeordneten erfolgt die Finanzierung direkt durch Beiträge der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bzw. Abgeordneten.

28. Die den Sondervermögen zufließenden Mittel sind nach dem jeweiligen Gesetz und den hierzu erlassenen Verwaltungsvorschriften (VV) sicher anzulegen. Die Anlage hat bei den Ländern, beim Bund oder bei Mitgliedstaaten der Europäischen Union¹² zu erfolgen. Die aus den Anlagen erwirtschafteten Erträge fließen ebenfalls den Sondervermögen zu.

29. Die Sondervermögen werden für Zwecke der doppelten Rechnungslegung – im Einklang mit den maßgeblichen Vorschriften – in der Buchführung der Kernverwaltung geführt.¹³ Der Bestand der den Sondervermögen zuzurechnenden Wertpapiere ist in der doppelten Buchführung zum Stichtag 31. Dezember 2012 mit 536 Mio. Euro bewertet.

In der aus der doppelten Buchführung entwickelten Bilanz der Kernverwaltung wird nicht der gesamte Bestand der Wertpapiere der Sondervermögen ausgewiesen. Unter dem Posten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ werden lediglich 480 Mio. Euro bilanziert. In Höhe von 56 Mio. Euro wurden die Wertpapiere der Sondervermögen mit Verbindlichkeiten der Freien und Hansestadt Hamburg saldiert (Bilanzverkürzung). Die Saldierung ist erfolgt, weil Mittel der Sondervermögen in eigenen Anleihen der Freien und Hansestadt Hamburg angelegt wurden (In-sich-Geschäft).¹⁴ Den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen auf der Passivseite der Bilanz steht deshalb auf der Aktivseite nur ein Rückdeckungsvermögen in Höhe von 480 Mio. Euro gegenüber (536 Mio. Euro abzüglich 56 Mio. Euro):

¹² Umfasst sind jene Mitgliedstaaten, die an der dritten Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion teilnehmen; gegenwärtig sind dies 18 Mitgliedstaaten.

¹³ Die Sondervermögen sind abgesonderte Teile des Landesvermögens (VV Nr. 2.1 zu §§ 26 Absatz 2 und 113 LHO). Sie verfügen derzeit über kein eigenes kaufmännisches Rechnungswesen. Die Sondervermögen werden daher gemäß BilR, Nr. 1.3, in der Bilanz der Kernverwaltung nicht als Finanzanlage gezeigt. Vielmehr gehen die den Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände unmittelbar in die Bilanz der Kernverwaltung ein.

¹⁴ Die bilanzielle Saldierung entspricht im Ergebnis einer erfolgsneutralen Ausbuchung jener Wertpapiere und Verbindlichkeiten, bei denen sich Ansprüche und Verpflichtungen in einer Person vereinigen.

Bilanzielle Auswirkungen beim Erwerb eigener Anteile			
Auszug Bilanz			
zum 31. Dezember 2012			
AKTIVA	31.12.2012	PASSIVA	31.12.2012
	in Mio. Euro		in Mio. Euro
A. ANLAGEVERMÖGEN			
⋮		⋮	
III. Finanzanlagen		C. RÜCKSTELLUNGEN	
⋮		I. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	19.188,7
		⋮	
3. Wertpapiere des AV	480,3	D. VERBINDLICHKEITEN	
<i>Wertpapiere der Sondervermögen aus Anleihen der FHH</i>		I. Anleihen und Obligationen	10.432,5
		<i>Anleihen der FHH im Wertpapierbestand der Sondervermögen</i>	
	56,8		56,8
	↑		↑
Wertpapiere des Anlagevermögens kürzen sich mit den Anleihen und Obligationen			

Quelle: Eigene Darstellung auf Basis des Geschäftsberichts 2012

30. Mit einem Rückdeckungsvermögen von 480 Mio. Euro bildet die Bilanz den Grad der in Bezug auf die Versorgungsverpflichtungen getroffenen Vorsorge zutreffend ab. Die Mittel der Sondervermögen, die in eigene Anleihen der Freien und Hansestadt Hamburg investiert wurden (56 Mio. Euro), stehen künftig für die Finanzierung der Versorgungsverpflichtungen nicht (mehr) zur Verfügung:

- Mit dem (Rück-)Kauf bereits begebener Anleihen wurden die Mittel der Sondervermögen zur Tilgung von Altschulden verwendet.
- Mit dem Erwerb eigener Anleihen wurden die Mittel der Sondervermögen dafür verwendet, die Aufnahme neuer Schulden (gegenüber Dritten) zu vermeiden. Laufende Ausgaben wurden nicht über neue Schulden finanziert, sondern mit den Mitteln der Sondervermögen.

Dementsprechend werden in der Bilanz der Kernverwaltung geringere Verbindlichkeiten aus Anleihen und Obligationen ausgewiesen (siehe Abbildung).

31. Der Erwerb eigener Anleihen ist nach den Errichtungsgesetzen der Sondervermögen zulässig. Für den Versorgungsfonds der Abgeordneten war bei Errichtung sogar ausschließlich die Anlage bei der Freien und Hansestadt Hamburg vorgesehen. Der Abbau von Altschulden bzw. die Vermeidung neuer Schulden kann unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten sachgerecht sein.

32. Die Doppik deckt in der Bilanz zutreffend auf, dass das Ziel, mit den Mitteln der Sondervermögen den Haushalt künftig von Ver-

sorgungsausgaben zu entlasten¹⁵, durch die Anlage in eigenen Anleihen nicht erreicht werden kann. Mit dem Kauf eigener Anleihen erwirbt die Freie und Hansestadt Hamburg Zahlungsansprüche gegen sich selbst. Bei gegebenen (Steuer-)Einnahmen sind steigende Versorgungsausgaben dann durch Ausgabenkürzungen an anderer Stelle zu finanzieren oder die in der Vergangenheit mit den Mitteln der Sondervermögen abgebaute bzw. vermiedene Verschuldung muss nachgeholt werden. Dadurch werden entweder der Konsolidierungsdruck oder die erforderliche (ab 2020 allerdings nicht mehr mögliche) Schuldenaufnahme lediglich in die Zukunft verschoben. Dies ist im Rahmen der Gesetze über die Sondervermögen zulässig, aber haushaltspolitisch nicht sinnvoll. Die Doppik macht diese – unabhängig vom Rechnungslegungssystem vorhandenen – Zusammenhänge erstmals transparent.

Optische Schuldenverringerung durch Ankauf eigener Anleihen

Würde Hamburg fremde Anleihen – beispielsweise Bundesanleihen – kaufen, wäre es an dem Bund, durch Konsolidierung oder Einnahmeerhöhung für die zur Rückzahlung erforderlichen Mittel zu sorgen. Dies kann für die Begünstigten als sicherer angesehen werden, da gegenüber einem Dritten ein förmlicher Anspruch geltend gemacht werden kann. In der gewählten Konstellation müssen die Begünstigten hingegen auf die Fähigkeit Hamburgs vertrauen, durch Konsolidierung oder Einnahmebeschaffung die erforderlichen Mittel zum Zeitpunkt der Fälligkeit bereitzustellen. Dies gleicht im Ergebnis der Situation, die es ohne den Kauf eigener Anleihen auch gegeben hätte: Pensionszahlungen müssen zum Zeitpunkt der Fälligkeit durch haushaltspolitische Maßnahmen erwirtschaftet werden.

Sondervermögen, in die eigene Schulden als Vermögensgegenstand eingelegt werden, sind somit eine nur scheinbare Vorsorge.

33. Die hier aufgeworfene Frage nach der Sinnhaftigkeit der Investition in eigene Schulden stellt sich aktuell für die Mittelzuflüsse an ein Sondervermögen erneut: Für das Haushaltsjahr 2013 hat die Bürgerschaft beschlossen, dem Sondervermögen Zusätzlicher Versorgungsfonds 317 Mio. Euro aus Mitteln des ehemaligen Grundstocks für Grunderwerb zuzuführen.¹⁶ Ausgeglichen werden soll damit die sich aufgrund von strukturellen Mehrbelastungen ergebende Lücke im Bestand des Sondervermögens. Durch die Zuführung wird sich der Bestand des Sondervermögens mehr als verdreifachen.¹⁷ Nach der geltenden Rechtslage wäre es zulässig, auch diese Zuführung ganz oder teilweise in eigenen Anleihen der Freien und Hansestadt Hamburg anzulegen.

¹⁵ Bürgerschaftsdrucksache 16/2574 vom 8. Juni 1999, S. 1.

¹⁶ Bürgerschaftsdrucksache 20/9661 vom 22. Oktober 2013.

¹⁷ Ausgehend vom Stand des Sondervermögens Zusätzlicher Versorgungsfonds zum 31. Dezember 2012, siehe hierzu Haushaltsrechnung – Kurzfassung – 2012, Übersicht 5, S. 56 bis 57.

IV. Jahres- und Konzernabschluss

1. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

34. Im Folgenden fasst der Rechnungshof weitere Ergebnisse seiner Prüfung der Jahresabschlüsse der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2012 zusammen.¹⁸ Den Abschlüssen beigefügt ist ein zusammengefasster Lagebericht und Konzernlagebericht.

Die Abschlüsse sind am 10. Dezember 2013 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 2012 ausgehend von im Rahmen seiner Prüfungsplanung festgelegten Schwerpunkten geprüft. Die Prüfung des Abschlusses des Kernbilanzierungskreises umfasste u. a. die folgenden Bereiche:

- Ansatz und Ausweis der Anlagen im Bau (AiB),
- Bewertung und Ausweis der Finanzanlagen,
- Ansatz und Bewertung der Forderungen gegen Dritte,
- Ansatz der Forderungen gegen verbundene / Vollständigkeit der Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Organisationen und Beteiligungen,
- Vollständigkeit und Bewertung der Rückstellungen,
- Zeitpunkt der Erfassung von Erträgen aus Gebühren, Beiträgen und Aufwendungsersatz sowie Transfererträgen.

Im Rahmen der Prüfung des Konzernabschlusses wurden schwerpunktmäßig u. a.:

- Änderungen im Konsolidierungskreis,
- Datenübertragung aus dem Vorkonzept zur Konsolidierung,

¹⁸ Sie bestehen aus dem Jahresabschluss 2012 mit der Bilanz auf den 31. Dezember 2012 und der Ergebnisrechnung 2012 sowie dem Anhang für die Kernverwaltung und dem Konzernabschluss 2012 mit der Konzernbilanz auf den 31. Dezember 2012 und der Konzern-Ergebnisrechnung 2012 sowie dem Konzernanhang.

- Durchführung der einzelnen Konsolidierungsschritte in Stichproben,
- Konzernanhang sowie Konzernlagebericht

geprüft.

Erstmalig wurde eine IT-Systemprüfung durchgeführt. Schwerpunkt war die sogenannte Allgemeine Schnittstelle zum doppelten SAP IT-System als Bindeglied zwischen den rechnungslegungsbezogenen Systemen.

Der Rechnungshof hat die Abschlüsse 2012 im Sinne einer kritischen Durchsicht zur Unterstützung der Qualitätssicherung geprüft. Da die Einführung des rechnungslegungsbezogenen IKS noch nicht abgeschlossen ist, konnte der Rechnungshof dessen Aufbau und Funktion nur eingeschränkt prüfen.

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

Maßstab für die Erstellung der Abschlüsse waren die Regelungen, die die Finanzbehörde in Ausfüllung der oben genannten Vorschrift aufgestellt hat.¹⁹

Gemäß § 4 der neuen LHO ist das Rechnungswesen der Freien und Hansestadt Hamburg ab dem Haushaltsjahr 2015 nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung (Staatliche Doppik) zu gestalten. Deshalb führt der Rechnungshof diese bei den in die Zukunft gerichteten Prüfungsfeststellungen an.

2. Organisation

2.1 Doppik erfordert Organisationsveränderungen

36. Die Umstellung der Rechnungslegung der Freien und Hansestadt Hamburg von der Kameralistik auf die Doppik führt zu qualitativ neuen Anforderungen an die Aufbau- und Ablauforganisation ins-

¹⁹ Dies waren für den Jahresabschluss das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept in der Fassung vom Juli 2009, die BilR als Anlage 1 zu den VV zu § 15a LHO in der Fassung vom Dezember 2009 (Version 1.3), 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 1. Juni 2013 (Version 4.3) und die Bilanzierungsstandards vom 1. November 2010 (Version 1.1).

besondere bei der Bestandsaufnahme und Verwaltung von Vermögen und Schulden:

- Die aus der Bilanzierung resultierende Notwendigkeit der jährlichen mengen- und wertmäßigen Erfassung von Zu- und Abgängen sowie die Fortschreibung von Beständen erfordert, dass Vorgänge aus Fachabteilungen an die buchenden Stellen weitergegeben werden.
- Die verursachungsbezogene Zuordnung von Geschäftsvorfällen gelingt nur, wenn die Fachabteilungen über Kenntnisse der Bilanzierungs- und Buchungsanforderungen verfügen, die es ihnen ermöglichen den buchenden Stellen die zur Zuordnung erforderlichen Hinweise (insbesondere Vorkontierungen) zu geben.
- Die behördenübergreifende Zusammenfassung der Bilanz- und Ergebniskonten in der Bilanz der Kernverwaltung macht eine ressortübergreifende Vereinheitlichung der Behandlung gleichgelagerter Geschäftsvorfälle notwendig.
- Insgesamt erfordern die mit der neuen LHO maßgeblichen Fristen für die Übermittlung der zukünftigen Haushaltsrechnung eine Beschleunigung der Rechnungslegungsprozesse.

Diese neue Qualität macht organisatorische Anpassungen in vielen Behörden und insbesondere auch behördenübergreifend erforderlich.

Im Folgenden sind Mängel aufgeführt, deren Ursachen nach den Prüfungserkenntnissen des Rechnungshofs auf organisatorische Unzulänglichkeiten wie unklare oder widersprüchliche Regelungen, personelle Engpässe oder zu hohe Komplexitätsgrade von Systemen und Prozessen zurückzuführen sind.

2.2 Internes Kontrollsystem

37. Die Freie und Hansestadt Hamburg braucht eine verlässliche Rechnungslegung, weil sich mit falschen Zahlen nicht richtig steuern lässt. In Unternehmen, die seit jeher doppisch Rechnung legen, stellt ein rechnungslegungsbezogenes Steuerungs- und Überwachungssystem die Vollständigkeit und Richtigkeit der Jahresabschlussdaten sicher (rechnungslegungsbezogenes IKS). Die für die Rechnungslegung der Freien und Hansestadt Hamburg maßgeblichen Regelungen erfordern ebenfalls die Einrichtung eines solchen Systems.

Die in früheren und auch der aktuellen Prüfung vorgefundenen Mängel in der Rechnungslegung unterstreichen, dass ein solches

IKS nicht nur rechtlich geboten²⁰, sondern auch für die Praxis erforderlich ist.

Die Bürgerschaft hat 2010 die Modernisierung und Optimierung der Buchhaltung und der Buchhaltungsorganisation für den Hamburger Kernhaushalt beschlossen.²¹ Wesentlicher Bestandteil dieser Modernisierungsmaßnahme war die Einsetzung des Projekts „HERAKLES“, das sich u. a. auch mit der Modernisierung des rechnungslegungsbezogenen IKS befasst. Das Projekt ist noch nicht abgeschlossen.

Der Rechnungshof hat in der aktuellen Prüfung zahlreiche einzelne Mängel bei dem rechnungslegungsbezogenen IKS vorgefunden, u. a.:

- Im zentralen Buchhaltungsservice der Freien und Hansestadt Hamburg wurde als Teil des IKS eine Qualitätssicherung eingerichtet. Allerdings wurde die als erforderlich erkannte Besetzung von drei Personen auf zum Prüfungszeitpunkt eine Person reduziert.
- Die genannte Qualitätssicherung wendet nicht immer die richtigen Maßstäbe an. Bei der Bewertung von Risiken wurden zum Beispiel Aussagen wie „[führt] maximal [zu] Verlust von Skonto oder Zinsen“ und „hat nur Einfluss auf den Jahresabschluss“ getroffen. Dies unterschätzt, dass zum Beispiel ein unterlassener Skontoabzug einen wirtschaftlichen Schaden verursacht und die Einschätzung einer nachrangigen Bedeutung von Risiken, wenn sie den Jahresabschluss betreffen, gerade zu den Fehlern gehören, die durch eine Qualitätssicherung verhindert werden sollen.
- Für die dezentral buchenden Einheiten kann die Finanzbehörde Vorgaben zu den Rechnungslegungsvorschriften und den Buchhaltungsprozessen machen, um auch hier ein gleichwertiges IKS sicherzustellen. Solche verbindlichen Vorgaben fehlen allerdings bisher.

Die Finanzbehörde sowie die dezentral buchenden Stellen müssen die Arbeiten am rechnungslegungsbezogenen IKS verstärken.

Dabei geht es nicht vorrangig darum, neue Kontrollen einzuführen oder weitere Stellen für Kontrollpersonal zu schaffen. Entscheidend ist vielmehr, dass es gelingt, die vielen bereits vorhandenen Elemente zu einem funktionierenden Ganzen zusammenzufügen und dabei gegebenenfalls noch vorhandene Lücken zu schließen. Mit vorhandenen Stellen wie den Innenrevisionen der Behörden, mit gültigen Regelwerken wie den Dienst- und Arbeitsanweisungen

²⁰ Artikel 1 (neue LHO) § 71 SNHG.

²¹ Bürgerschaftsdrucksache 19/5094 vom 19. Januar 2010, Nr. 3.3.4 „Modernisierung des Internen Kontrollsystems“.

gen, Kontenplänen oder Kontierungsrichtlinien und mit bestehenden Prozessen wie der Fachaufsicht sind die erforderlichen Elemente für ein IKS in Grundzügen bereits vorhanden.

2.3 Anlagen im Bau

38. Unter dem Bilanzposten „AiB“ werden in der doppelten Rechnungslegung die Aufwendungen für (Bau-)Projekte des Sachanlagevermögens, die sich noch in der Herstellungsphase befinden, zunächst gesammelt und aktiviert. Da unfertige Projekte grundsätzlich noch nicht nutzbar sind, ist in der Zeit der Herstellung keine Abschreibung für Abnutzung zu berechnen. Nach Fertigstellung und mit Eintritt der Nutzbarkeit sind diese Projekte bzw. AiB in die zutreffende endgültige Anlagenposition, zum Beispiel „Gebäude“ oder „Anlagen zur Ver- und Entsorgung“, umzubuchen, die voraussichtliche Nutzungsdauer ist zu bestimmen und daraus die jährliche Abschreibung für Abnutzung zu berechnen und zu buchen. Der Rechnungshof hat festgestellt, dass diese Umbuchung in einzelnen Verwaltungsbereichen seit Jahren verschleppt wird, wie folgende Beispiele belegen:

39. Der Rechnungshof hat im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2012 die Entwicklung des Bestands und die Verteilung innerhalb der Kernverwaltung analysiert. Danach hat sich der Bestand der AiB von 884 Mio. Euro zum 31. Dezember 2011 auf 981 Mio. Euro zum 31. Dezember 2012 erhöht.

*Signifikanter
Anstieg der Anlagen
im Bau*

Durch die Gründung des Sondervermögens Schule – Bau und Betrieb²² zum 1. Januar 2010²³ sind die Schulimmobilien in den Jahren 2011 bis 2012 aus der Kernverwaltung ausgegliedert worden. Danach ist bei der Behörde für Schule und Berufsbildung (BSB) kein Sachanlagevermögen in wesentlichem Umfang mehr vorhanden. Innerhalb der Kernverwaltung wurde außerdem im Jahr 2011 das Amt Verkehr und Straßenwesen von der Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt (BSU) zur Behörde für Wirtschaft, Verkehr und Innovation (BWVI) verlagert. Der Übergang in der Anlagenbuchhaltung ist zum 1. Januar 2012 vollzogen worden. Durch die Verlagerung ist der Bestand der AiB bei der BWVI von rund 45,8 Mio. Euro 2011 auf rund 550,6 Mio. Euro in 2012 angestiegen.

Die folgende Tabelle zeigt die drei Behörden mit den größten Beständen an AiB im Jahr 2012 und die Entwicklung der AiB in den letzten drei Jahren. Aufgrund der oben genannten Veränderung

²² Mit Wirkung vom 1. Januar 2013 trägt das Sondervermögen den Namen „Sondervermögen Schulimmobilien“.

²³ Bürgerschaftsdrucksache 19/4208 vom 29. September 2009.

zum 1. Januar 2012 sind die BSU und die BWVI auch summiert dargestellt.

Anlagen im Bau zum 31. Dezember der Jahre 2010 bis 2012				
in Mio. Euro				
Jahr	BSU und BWVI	davon BSU	davon BWVI	BWF
2010	613,2	592,3	20,9	53,2
2011	690,3	644,5	45,8	74,2
2012	799,5	248,9	550,6	53,5

Quelle: Eigene Zusammenstellung von SAP-Daten

40. Der wesentliche Anteil am Gesamtbestand der AiB in der Kernverwaltung befand sich zum Bilanzstichtag mit rund 81 % bei der BSU und der BWVI. Dabei handelt es sich hauptsächlich um Bauten des Infrastrukturvermögens. Den drittgrößten Bereich stellt mit rund 5 % der AiB die Behörde für Wissenschaft und Forschung (BWF) dar. Während der Bestand der BWF von 2011 bis 2012 aufgrund regelmäßiger Umbuchungen in die endgültigen Anlageklassen bei Fertigstellung abgenommen hat, ist er in der BSU und der BWVI in den letzten drei Jahren stetig angestiegen. Der Rechnungshof hat in diesen Bereichen 51 AiB ab 2,5 Mio. Euro geprüft und festgestellt, dass 23 der geprüften AiB vollständig oder teilweise vor dem Bilanzstichtag fertiggestellt waren und folglich nicht unter den AiB hätten verbleiben dürfen.

Bei den folgenden AiB aus der BSU und der BWVI liegt der Zeitpunkt der Fertigstellung bereits mehrere Jahre zurück:

- Die Maßnahme zur Umgestaltung des Spielbudenplatzes wurde im Jahr 2006 soweit abgeschlossen, dass der Spielbudenplatz mit Vertrag vom Mai 2006 an ein Betreiberkonsortium übergeben wurde. Diese Anlage und die damit im Zusammenhang stehende Anlage „Reeperbahn“, die zwar als abgerechnet gemeldet, aber bis zum 31. Dezember 2012 nicht in die endgültige Anlageklasse umgebucht wurde, waren zum Zeitpunkt der Fußballweltmeisterschaft 2006 bereits fertiggestellt und wurden für Fanfeste genutzt.²⁴ Die Aktivierung der Anlage Reeperbahn wurde im Jahr 2013 nachgeholt.
- Auch die Maßnahme zum Ausbau der Sengelmannstraße war Gegenstand einer Prüfung des Rechnungshofs. Diese Prüfung wurde im Jahr 2009 durchgeführt. Dabei wurde u. a. festgestellt, dass nach erfolgter Verkehrsfreigabe die Abnah-

²⁴ Jahresbericht 2008, Tzn. 469 bis 471.

me der Sengelmanstraße am 14. Mai 2008 stattgefunden hat. Der Rechnungshof hatte 2009 bereits gefordert, Teile der bereits damals im Wesentlichen fertiggestellten Maßnahme umzubuchen.²⁵

- Im Bereich des Hochwasserschutzes hat die BSU dem Rechnungshof im Dezember 2013 für die AiB „Landungsbrücken Mitte“ mitgeteilt, es lägen noch nicht alle Unterlagen vor; eine Umbuchung würde erfolgen, sobald dies der Fall sei. Der Senat hatte der Bürgerschaft aber bereits im Juli 2009 als Antwort auf eine Schriftliche Kleine Anfrage mitgeteilt, dass der Neubau des Hochwasserschutzes am Landungsbrückengebäude fertiggestellt sei.²⁶
- Im Rahmen der Prüfung wurde weiterhin eine AiB mit der Bezeichnung „Investitionssammler U, Hochwasserschutz“ untersucht. Diese AiB wurde zum 31. März 2007 angelegt. Der Buchwert ist von rund 5 Mio. Euro 2007 auf rund 27 Mio. Euro 2012 angestiegen. Umbuchungen in die endgültigen Anlagenklassen haben im gesamten Zeitraum in keinem nennenswerten Umfang stattgefunden. Die BSU hat mitgeteilt, diese AiB beinhalte Honorarbuchungen, deren Aktivierungsfähigkeit und Zuordnung zunächst nicht feststehe, da der genaue Umfang einer Maßnahme nicht von Anfang an klar sei.

Bis zum Abschluss der Erhebungen im Dezember 2013 wurden die drei zuletzt genannten AiB nicht in die endgültigen Anlagenklassen umgebucht und damit auch nicht planmäßig abgeschrieben.

41. Im Rahmen der Prüfung der behördeninternen Prozesse bei der Anlagenzugangsmeldung hat der Rechnungshof festgestellt, dass von der BSU und der BWVI interne Hinweise erlassen wurden, die Regelungen enthalten, nach denen die für eine Umbuchung einer AiB in die endgültige Anlageklasse notwendige Meldung nicht zum Zeitpunkt der Fertigstellung/Inbetriebnahme, sondern erst nach Eingang der letzten Schlussrechnung erfolgen soll.
42. Gemäß den an die handelsrechtlichen Regelungen angelehnten Bestimmungen der BilR der Freien und Hansestadt Hamburg sind baurechtliche Fertigstellungskriterien oder das Vorliegen der Schlussrechnung ausdrücklich nicht maßgeblich. Anlagen sind ab der Fertigstellung bzw. Nutzungsfähigkeit nicht mehr als AiB zu führen, sondern in die endgültige Anlagenklasse umzubuchen und von diesem Zeitpunkt an planmäßig abzuschreiben.²⁷

²⁵ Jahresbericht 2010, Tzn. 420 bis 426.

²⁶ Bürgerschaftsdrucksache 19/3669 vom 28. Juli 2009, S. 3.

²⁷ BilR Nr. 3.1.1.3.5, S. 48 sowie Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 255 Absatz 2 Satz 3 HGB, Rn. 367 f. sowie § 253 HGB, Rn. 224.

Die behördeninternen Hinweise der BSU und BWVI an die ausführenden Dienststellen widersprechen in Teilen den Vorgaben der von der Finanzbehörde erlassenen BilR und damit den anzuwendenden haushaltsrechtlichen Vorschriften.

*Abschreibungen in
Zukunft verschoben*

43. Die Prüfung des Rechnungshofs zeigt, dass die organisatorischen und fachlichen Mängel zu einer Verschiebung der endgültigen Aktivierung fertiggestellter Anlagen und damit des Abschreibungsbeginns um zum Teil mehrere Jahre führt. Ein bereits durch die Nutzung eingetretener Werteverzehr wird so in die Zukunft verlagert und nicht periodengerecht in der Ergebnisrechnung abgebildet. Die Jahresergebnisse der Behörden und damit der Freien und Hansestadt Hamburg werden damit heute positiver dargestellt, als sie eigentlich sind.
44. Der Rechnungshof hat die Verstöße gegen die BilR beanstandet. Er hat die Verwaltung aufgefordert, eine Überprüfung aller zum 31. Dezember 2012 noch nicht abgerechneten AiB der BSU und BWVI zu veranlassen und gegebenenfalls die Umbuchung in die endgültige Anlagenklasse auf der Grundlage der Bestimmungen der BilR sicherzustellen. Honorare für Leistungen, die keiner konkreten Maßnahme zugeordnet werden können, sind in den Aufwand zu buchen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, auf eine Umsetzung hinzuwirken.

2.4 Inventur der Kunstgegenstände

45. Bei der Kulturbehörde sind zum 31. Dezember 2012 Kunstgegenstände im Wert von 3,2 Mrd. Euro bilanziert. Dieser Wert ist seit sieben Jahren – entgegen den Forderungen des Rechnungshofs²⁸ – nicht durch eine vollständige körperliche Bestandsaufnahme (Inventur) und eine darauf aufbauende sachgerechte Bewertung nachgewiesen. In der Bilanz der Freien und Hansestadt Hamburg ist somit ein Milliardenwert ausgewiesen, der nicht willkürfrei zustande gekommen ist. Der Rechnungshof hatte dies bereits in der Vergangenheit kritisiert.
46. Auf Nachfrage hat die Kulturbehörde im Prüfungsverfahren mitgeteilt, dass eine vollständige Inventur der Kunstgegenstände bisher noch nicht erfolgt sei, aber ein Inventarisierungsprojekt zur Gewährleistung der vollständigen Inventarisierung der Kunstgegenstände in den Museen laufe. Der Zeitraum für die Inventur in den einzelnen Museen erstreckte sich von 2008 bis 2020.

²⁸ Ergänzung zum Jahresbericht 2011, Tz. 42 sowie Jahresbericht 2007, Tz. 30 der Anlage zu den Tzn. 18 bis 22.

47. Der Rechnungshof beanstandet erneut, dass die Kunstgegenstände abweichend von den Grundsätzen der §§ 240 und 241 HGB bilanziert und die in Nr. 3.1.1.3.4 der BilR beschriebenen Inventurerleichterungen in Anspruch genommen werden, ohne dass die dafür notwendigen Voraussetzungen in Form zuverlässiger Bestandsverzeichnisse vorliegen. *Existenz von Vermögen nicht hinreichend belegt*
48. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, bis zum Beginn des doppischen Echtbetriebs auf eine vollständige Inventur und Bewertung der Kunstgegenstände durch die Kulturbehörde hinzuwirken. Auch der Rechnungshof sieht, dass eine vollständige Erfassung und Bewertung der Kunstgegenstände aufwendig und teuer ist und sich dabei Kosten und Nutzen unter Umständen nicht ausgeglichen gegenüber stehen. Deshalb ist vor dem Haushaltsjahr 2015, ab dem die Doppik nach den Regeln der neuen LHO zu führen ist, vom Senat zu entscheiden, ob die Kunstgegenstände auf der Grundlage eines Bestandsnachweises bewertet oder mit einem Erinnerungswert von 1 Euro bilanziert werden. Die Möglichkeit, den willkürbehafteten Wert in der Bilanz fortzuführen, besteht jedoch nicht.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, dies zu prüfen.

2.5 Kassenprozesse und Bankbestätigungsverfahren

2.5.1 Kassenprozesse

49. Der Rechnungshof hatte bereits im Rahmen der vorangegangenen Jahresabschlussprüfungen auf Mängel im Bereich Bankbuchhaltung/Kassenwesen hingewiesen²⁹ und die Finanzbehörde aufgefordert, darauf hinzuwirken, dass die vollständige und sachgerechte Buchung aller Bankgeschäftsvorfälle auf den entsprechenden SAP-Sachkonten und damit ein geschlossener Geldkreislauf gewährleistet wird. Die Finanzbehörde hatte dies zugesagt.³⁰
50. Die Inventurbeauftragten der Behörden und Ämter haben zum Abschlussstichtag die vorhandenen Bargeld- und Girokontenbestände ermittelt und diese der Finanzbehörde über Erhebungsbögen mitgeteilt. Die Daten der Erhebungsbögen werden mit den entsprechenden Beständen in der Finanzbuchhaltung (SAP-System) abgestimmt. Im Fall von Differenzen zwischen den tatsächlichen und den in SAP gezeigten Beständen nimmt die Fi-

²⁹ Ergänzung zum Jahresbericht 2013, Tz. 52 ff.; Ergänzung zum Jahresbericht 2012, Tz. 29 ff.

³⁰ Ergänzung zum Jahresbericht 2013, Tz. 55; Ergänzung zum Jahresbericht 2012, Tz. 31.

nanzbehörde bei der Erstellung des Jahresabschlusses manuelle Korrekturbuchungen vor.

Weiterhin kein geschlossener Geldkreislauf

51. Die Bankbestände der Freien und Hansestadt Hamburg lassen sich somit weiterhin nicht vollständig aus der laufenden Buchführung ermitteln. Ein geschlossener Geldkreislauf ist daher nicht vorhanden.
52. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde nunmehr aufgefordert, bis zum 1. Januar 2015 einen geschlossenen Geldkreislauf sicherzustellen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, auf eine Umsetzung hinzuwirken.

2.5.2 Bestätigung des Bankbestands

Unstimmigkeiten im Nachweis der Bankkonten

53. Der Rechnungshof hat bei seiner Prüfung die Bestätigungen der Banken über Kontobeziehungen, die Erhebungsbögen der Behörden und Ämter und die Bankkontenliste der Kasse.Hamburg für den Kernbilanzierungskreis miteinander abgeglichen. Er hat festgestellt, dass
- Konten in der Bankkontenliste der Kasse.Hamburg nicht aufgeführt werden, obwohl dafür entsprechende Saldenbestätigungen der Banken vorliegen,
 - auf den Erhebungsbögen Konten mit positiven Salden gemeldet wurden, für die die Banken keine Salden bestätigt haben und
 - Konten in der Bankkontenliste aufgeführt werden, obwohl in den Erhebungsbögen keine entsprechenden Meldungen erfolgten.
54. Auskunftsgemäß überarbeitet die Kasse.Hamburg derzeit die Bankkontenliste. Die Finanzbehörde strebt an, die überarbeiteten Regelungen zum Bankbestätigungsverfahren in die Verwaltungsvorschriften für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung (VV-ZBR) aufzunehmen.³¹
55. Die Erkenntnisse aus dem vom Rechnungshof vorgenommenen Abgleich lassen den Schluss zu, dass das mit dem Bankbestätigungsverfahren angestrebte Ziel, die Bankkonten der Freien und Hansestadt Hamburg vollständig und in zutreffender Höhe nachzuweisen, weiterhin nicht erreicht wird.³²

³¹ Schreiben der Finanzbehörde, Amt für Haushalt und Aufgabenplanung, Referat für Jahres- und Konzernabschluss, FB-224- vom 13. September 2013.

³² Ergänzung zum Jahresbericht 2013, Tz. 56; Ergänzung zum Jahresbericht 2012, Tz. 33.

56. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die bereits begonnenen Bemühungen zur vollständigen Erfassung der Bankkonten der Freien und Hansestadt Hamburg mit Nachdruck weiter zu verfolgen.

Die Finanzbehörde hat dies zugesagt.

2.6 Justizkasse

57. In den Vorjahren hat der Rechnungshof über die Konzeption der Anbindung der Justizkasse berichtet und Hinweise zum Verfahren der Periodenabgrenzung und der Revisionssicherheit gegeben.³³ Dabei hatte der Rechnungshof die Finanzbehörde aufgefordert, im Benehmen mit der Justizbehörde dafür Sorge zu tragen, dass alle Geschäftsvorfälle künftig den GoB entsprechend vollständig periodisiert werden. Dazu sollte im Rahmen des IKS ein Prozess implementiert werden, der eine vollständige und richtige Überleitung der in den Vorkonten der Justizverwaltung erfassten Daten in das Hauptbuch durch regelmäßige Abstimmarbeiten sowie deren nachvollziehbare Dokumentation sicherstellt.

Dies hat die Finanzbehörde zugesagt und zwischenzeitlich eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die die Justizbehörde bei der Klärung und Bereinigung der identifizierten Buchungsdifferenzen unterstützt. Inzwischen wurden insbesondere im Bereich der Forderungen systembedingte Differenzen identifiziert und auskunftsgemäß zum 31. Dezember 2012 beseitigt.

58. Der Rechnungshof hat bei einem Abgleich der Abschlussnachweisung der Justizkasse mit den in den SAP-Systemen (kamerales System P01, Doppiksystem RVP) dargestellten Beständen zum 31. Dezember 2012 erneut Differenzen festgestellt:
- Die das Bundesbank-Bankkonto der Justizkasse abbildenden SAP-Konten zeigen zum 31. Dezember 2012 nicht dessen tatsächlichen Bestand von null Euro, sondern einen Wert von 23.000 Euro.
 - Während das Postbank-Bankkonto nicht am tatsächlichen Cashpool-Verfahren³⁴ teilnimmt, wird dies aber bei der Abbildung dieser Vorgänge in der SAP-Buchhaltung unterstellt. Dies führt zu Abstimmtdifferenzen.

³³ Ergänzung zum Jahresbericht 2013, Tz. 71; Ergänzung zum Jahresbericht 2012, Tz. 22 ff.

³⁴ Das Cashpool-Verfahren dient der Liquiditätssteuerung konzernmäßig aufgestellter Organisationseinheiten. Nach Verabredung mit den beteiligten Banken werden, meist täglich, die Soll- und Habenbestände auf den Bankkonten der Teilnehmer – hier der Justizkasse – an den Cashpoolführer – hier die Kasse Hamburg – überstellt. Damit stehen die Bankkonten der Teilnehmer am Tagesende immer auf Null, während die Bankkonten des Cashpoolführers Soll- oder Habensalden ausweisen.

59. Auch wenn die festgestellten Differenzen betragsmäßig gering sind, weisen sie auf einen systematischen Mangel in der Buchführung der Freien und Hansestadt Hamburg hin. Aufgrund personeller Kapazitätsprobleme der Behörden konnte diese Problematik bis zum Abschluss der Erhebungen durch den Rechnungshof nicht abschließend geklärt werden.

*Fehlerbereinigung
noch nicht
abgeschlossen*

Die im Wesentlichen weiterhin kamerale Prozesse der Justizkasse erfüllen nicht im gebotenen Umfang die an eine doppische Periodenabgrenzung zu stellenden Anforderungen. Die Überleitung in die doppische Buchungssystematik ist fehleranfällig. Der Rechnungshof beanstandet, dass die Buchführung der Justizkasse damit weiterhin nicht den Anforderungen des § 238 Absatz 1 Satz 2 HGB entspricht. Danach muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.

60. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde erneut aufgefordert, darauf hinzuwirken, dass für den Zeitraum bis zur vollständigen Umstellung auf die Doppik die Abstimmprozesse kurzfristig verbessert und bis dahin entstehende Abgleichungsdifferenzen aufgeklärt und sachgerecht gebucht werden.

Die Finanzbehörde will auf eine Umsetzung der erforderlichen Maßnahmen hinwirken.

3. Bewertung von Vermögen und Schulden

3.1 Vorschriftengetreue Bewertung

61. Nach der Entscheidung über den Ansatz eines Vermögensgegenstandes bzw. einer Schuld in der Bilanz hat der Bilanzierende festzulegen, mit welchem Wert der zu aktivierende Vermögensgegenstand bzw. die zu passivierende Schuld auszuweisen ist (Bewertung). Dabei sind Allgemeine Bewertungsgrundsätze³⁵, die Teil der Buchführungsgrundsätze der Standards Doppik sowie der BilR der Freien und Hansestadt Hamburg sind, zu beachten.
62. Die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden ist immer auch von der individuellen Einschätzung durch den Bilanzierenden abhängig. Das gilt vor allem, da die Bewertungsregeln insbesondere auch aufgrund der Unsicherheit über die zukünftige Entwicklung Ermessensspielräume zulassen müssen. Darüber hinaus eröffnen in den Rechnungslegungsvorschriften definierte

³⁵ § 252 Absatz 1 Nr. 2 bis 6 und § 253 Absatz 1 Satz 1 und 2 HGB.

Bewertungswahlrechte Gestaltungsspielräume. Mit der BilR und zukünftig den Standards Doppik liegen der Freien und Hansestadt Hamburg konkrete Bewertungsvorschriften vor. An diesen müssen sich die für die Bilanz gewählten Bewertungsansätze messen lassen. Stehen diese den Vorschriften entgegen, liegen unzulässige Gestaltungen vor (siehe auch Tz. 14 ff.).

3.2 Hamburger Friedhöfe AöR

3.2.1 Jahresabschluss der HF und Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg

63. Bei der Prüfung des Konzernabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2011 stellte der Rechnungshof fest, dass die von HF vorgenommene Neubewertung der Friedhofsgrundstücke Ohlsdorf und Öjendorf in Höhe von 447 Mio. Euro nicht im Einklang mit den handelsrechtlichen Vorschriften und den Bestimmungen im Errichtungsgesetz der HF steht.³⁶ Die Neubewertung der Grundstücke sowie die damit im Zusammenhang stehende Erhöhung der Kapitalrücklage wurden von der Finanzbehörde unverändert in den Konzernabschluss übernommen, was insoweit zu einer falschen Darstellung geführt hat.

*Vorgenommene
Bewertung der
Finanzanlage HF
unzulässig*

Der Rechnungshof hatte die Finanzbehörde und die BSU aufgefordert, den Konzernabschluss zu korrigieren und auf eine Korrektur des Einzelabschlusses der HF hinzuwirken (siehe Anlage). Der Unterausschuss Prüfung der Haushaltsrechnung und im weiteren Entlastungsverfahren sowohl der Haushaltsausschuss als auch die Bürgerschaft haben sich diese Forderungen durch ihre Beschlüsse zu eigen gemacht.³⁷

Die Finanzbehörde hatte bereits im Prüfungsverfahren zugesagt, auf eine entsprechende Änderung des Jahresabschlusses der HF hinzuwirken und sicherzustellen, dass im Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2012 der Ausweis von Grundvermögen und Eigenkapital so erfolgt, als wäre die Werterhöhung nicht vorgenommen worden.

64. Im Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2012 wurden die entsprechenden Korrekturen dann auch vorgenommen.³⁸ In den Konzernabschluss einbezogen wurde ein vorläufiger Jahresab-

³⁶ Ergänzung zum Jahresbericht 2013, Tz. 83 ff.

³⁷ Bürgerschaftsdrucksache 20/9670 vom 22. Oktober 2013, Anlage 8.

³⁸ Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2012, S. 108.

schluss der HF auf den 31. Dezember 2012, in dem die Höherbewertung der Friedhofsgrundstücke nicht mehr enthalten war.³⁹

Ein endgültiger Jahresabschluss der HF auf den 31. Dezember 2012 wurde bis zum Abschluss der Prüfungshandlungen des Rechnungshofs nicht vorgelegt und veröffentlicht. Damit hat der Senat diese Forderung des Unterausschusses Prüfung der Haushaltsrechnung noch nicht vollständig umgesetzt.⁴⁰

3.2.2 Finanzanlage HF im Jahresabschluss der Kernverwaltung 2012

65. Im Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2012 wird durch das Einbeziehen der Vermögensgegenstände und Schulden aus dem vorläufigen Jahresabschluss der HF auf den niedrigeren Wert der Friedhofsgrundstücke abgestellt. Insoweit ist die in Tz. 63 benannte Forderung erfüllt.

Im Jahresabschluss der Kernverwaltung bewertet die Finanzbehörde nun jedoch die Finanzanlage HF erneut unter Einbezug stiller Reserven der Grundstücke (vgl. auch Tz. 20 ff.). Im Ergebnis ist die für den Konzernabschluss vom Senat zugesagte Korrektur zwar vorgenommen, jedoch stellt nunmehr der Einzelabschluss durch die neue bilanzpolitische Maßnahme die Freie und Hansestadt Hamburg im Ergebnis um 113 Mio. Euro „zu reich“ dar. Dieser Betrag ergibt sich wie folgt:

Im Rahmen der Bewertung ihrer Beteiligung an der HF im Jahresabschluss hat die Finanzbehörde nicht das bilanzielle Eigenkapital der HF (-104 Mio. Euro) der Bewertung zugrunde gelegt, sondern ein „wertbegründendes Eigenkapital“ berechnet und dabei stille Reserven in den Friedhofsgrundstücken in Höhe von 447 Mio. Euro in ihre Betrachtung einbezogen.

Berechnung des „wertbegründenden Eigenkapitals“ der HF	
in Mio. Euro	
Anteiliges Eigenkapital	-104
Stille Reserven Grundstücke	447
= „wertbegründendes Eigenkapital“	343

Quelle: Vermerk der Finanzbehörde „Werthaltigkeitsprüfung der HF zum 31. Dezember 2012“

Das „wertbegründende Eigenkapital“ stellte die Finanzbehörde dem in der Bilanz angesetzten Beteiligungsbuchwert der Finanz-

³⁹ Der vorläufige Jahresabschluss 2012 basiert auf dem vorläufig korrigierten Jahresabschluss 2011.

⁴⁰ Bürgerschaftsdrucksache 20/10169 vom 10. Dezember 2013.

anlage HF zum 31. Dezember 2012 in Höhe von 8,7 Mio. Euro gegenüber, so dass sich aus Sicht der Freien und Hansestadt Hamburg kein Abwertungsbedarf ergab.

66. Die von der Finanzbehörde gewählte Vorgehensweise steht nicht im Einklang mit den Regelungen der BilR. Diese kennt den Begriff eines „wertbegründenden Eigenkapitals“ nicht. Rückstellungen sind für negative Eigenkapitalwerte von Tochterorganisationen zu bilden, für die eine Inanspruchnahme aus Haftungsgründen droht.⁴¹ Diese Regelung findet sich auch in die Standards Doppik.⁴²

Die Vorschrift ist Teil der von der Freien und Hansestadt Hamburg für die Bilanzierung ihrer Beteiligungen angewandten Eigenkapitalspiegelbildmethode. Hiernach muss der Beteiligungsbuchwert der zu bewertenden Beteiligung deren anteiliges Eigenkapital widerspiegeln. Positive Eigenkapitalwerte führen unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten zu einem entsprechenden Beteiligungsbuchwert. Negative Eigenkapitalwerte führen zur Bilanzierung einer Rückstellung für negative Eigenkapitalwerte. Dabei sind die Eigenkapitalwerte aus der Bilanz der jeweiligen Beteiligung zugrunde zu legen. Für die Bildung einer Rückstellung für negatives Eigenkapital reicht es hiernach aus, dass die Freie und Hansestadt Hamburg für die Verbindlichkeiten der Beteiligung unbeschränkt haftet (ungeachtet der tatsächlichen Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme). Dies ist nach § 3 Absatz 2 des Gesetzes zur Errichtung der Hamburger Friedhöfe – Anstalt öffentlichen Rechts –⁴³ für die HF gegeben.

67. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, im Einzelabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg für die HF entsprechend der bilanziellen Eigenkapitalspiegelbildmethode eine Rückstellung für negatives Eigenkapital zu bilden (104 Mio. Euro zum 31. Dezember 2012). Er hat darauf hingewiesen, dass im Übrigen die Finanzanlage HF auf den niedrigeren beizulegenden Wert (null Euro zum 31. Dezember 2012) abzuschreiben ist.

Die Finanzbehörde hat erklärt, sich der Rechtsauslegung des Rechnungshofes anzuschließen und künftig bei der Bewertung von Finanzanlagen auf das bilanzielle Eigenkapital abzustellen (siehe Tz. 24).

⁴¹ BilR Nr. 3.2.2.3, S. 78.

⁴² Standards Doppik, Nr. 5.7.2.3.4, S. 43.

⁴³ Gesetz zur Errichtung der Hamburger Friedhöfe – Anstalt öffentlichen Rechts – (HFG) vom 8. November 1995 in der Fassung vom 17. Dezember 2013 (HmbGVBl. S. 503, 525).

3.3 Anpassung des Gründungsdarlehens für das Sondervermögen Schulimmobilien

68. Im Zusammenhang mit der Gründung des Sondervermögens Schulimmobilien zum 1. Januar 2010 und der Ausgliederung des Sondervermögens aus dem Kernhaushalt im Jahr 2011 wurden im Geschäftsjahr 2012 weitere Anlagen in einem Gesamtwert von 298,5 Mio. Euro von der Freien und Hansestadt Hamburg an das Sondervermögen übertragen. Die Übertragung stellt eine Korrektur des Anlagentransfers zum Gründungszeitpunkt dar und wurde zutreffend als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung aktiviert.

69. In das Sondervermögen wurden mit dem Errichtungsgesetz⁴⁴ die im Verwaltungsvermögen der BSB und die im allgemeinen Grundvermögen stehenden Schulgebäude und Schulgrundstücke der allgemeinbildenden und beruflichen Schulen sowie die Schulsportgrundstücke eingebracht.

Nach dem Errichtungsgesetz gehen auch Verbindlichkeiten der Freien und Hansestadt Hamburg anteilig, entsprechend dem übertragenen Anlagevermögen, auf das Sondervermögen über (§ 1 Absatz 3 Errichtungsgesetz).

Zur Ausfüllung der gesetzlichen Vorschrift haben das Sondervermögen und die Finanzbehörde einen Darlehensvertrag über 1.703,1 Mio. Euro geschlossen. Nach dem Vertrag liegen dem Darlehen die Bilanzkennzahlen des Jahresabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2007 zugrunde. Angesichts einer Verschuldungsquote zu diesem Stichtag von 43,62 % müsste dem Darlehnsbetrag ein an das Sondervermögen übertragenes Anlagevermögen in Höhe von 3.904,4 Mio. Euro zugrunde gelegen haben. In der Bürgerschaftsdrucksache 19/4208 ging der Senat von eben diesen Beträgen aus.⁴⁵

70. Tatsächlich wurden im Kernbilanzierungskreis im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung an das Sondervermögen nicht Anlagenabgänge in Höhe von 3.904,4 Mio. Euro gebucht. Vielmehr betragen die tatsächlichen Abgänge rund 4.484,3 Mio. Euro.

Der Rechnungshof wies bereits zur Prüfung des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2011 darauf hin, dass für die vom Senat angestrebte Transparenz über die Finanzierungskosten der Bestandsimmobilien auf die tatsächlichen Anlagenübergänge abzustellen ist. Dieser Sichtweise entspricht auch die Gesetzeslogik

⁴⁴ 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; seit dem 1. Januar 2013: Gesetz über das „Sondervermögen Schulimmobilien“.

⁴⁵ Bürgerschaftsdrucksache 19/4208 „Gründung des Sondervermögens Schule – Bau und Betrieb“ vom 29. September 2009, S. 2 und 9.

des § 1 Absatz 3 Errichtungsgesetz. Entsprechend müssen Erhöhungen des übergegangenen Anlagevermögens, u. a. durch nachträgliche Anlagentransfers, eine Veränderung der dem Sondervermögen anteilig zuzurechnenden Verbindlichkeiten zur Folge haben.

Der Rechnungshof empfahl der Finanzbehörde deshalb, für eine transparente Darstellung der Finanzierungskosten den Darlehensvertrag mit dem Sondervermögen auf der Grundlage der tatsächlichen Anlagenübergänge anzupassen und in der Folge die Bilanzierung entsprechend zu ändern. Er wies ergänzend darauf hin, dass die Frage, inwieweit eine Information der Bürgerschaft erforderlich ist, berücksichtigt werden sollte.

71. Die Finanzbehörde erklärte, dass das Darlehen aufgrund der beim Sondervermögen vorgenommenen Abschreibungen auf den Immobilienbestand anteilig reduziert worden sei.⁴⁶ Sie sagte zu, eine darüber hinausgehende Anpassung des Darlehensvertrags zu prüfen.

*Anpassung des
Gründungs-
darlehens geboten*

Seitdem wurden keine weiteren Anpassungen des Darlehens vorgenommen.

72. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde erneut aufgefordert, den Darlehensvertrag mit dem Sondervermögen auf der Grundlage der tatsächlichen Anlagenübergänge anzupassen.

Alternativ ist die Bürgerschaft darüber zu informieren, dass die Bindung des Darlehensvertrages an die Bestandsimmobilien aufgegeben wurde.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, künftig regelmäßig – mindestens jeweils anlässlich der Haushaltsplanaufstellung – die dem Darlehensvertrag zugrunde liegenden Parameter auf ihre Aktualität hin zu prüfen und im Bedarfsfall den Vertrag im Einvernehmen mit dem Sondervermögen Schulbau Hamburg, dem Landesbetrieb Immobilienmanagement und Grundvermögen sowie der BSB anzupassen.

3.4 Rückstellungen für Pensionen

73. Die Ermittlung der Rückstellungen für Pensionen des Kernbilanzierungskreises erfolgt nach wie vor in Anlehnung an das steuerrechtliche Teilwertverfahren.⁴⁷ Es bildet den vollen Barwert der Versorgungsverpflichtung für jede anspruchsberechtigte Person ab. Das Verfahren ist in seinen Grundzügen im Anhang zum Ge-

⁴⁶ Bürgerschaftsdrucksache 20/5317 vom 18. September 2012.

⁴⁷ § 6a Einkommensteuergesetz vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt geändert am 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2397).

schäftsbericht 2012 dargestellt.⁴⁸ Das von der Finanzbehörde zur Ermittlung der Rückstellungen für Pensionen zugrunde gelegte „modifizierte Teilwertverfahren“ ist methodisch fehlerhaft und führt in der Tendenz zu einer zu hohen Rückstellung.

In den Ergänzungen zu den Jahresberichten 2010 bis 2013 hatte der Rechnungshof auf Korrekturbedarfe bei den Rückstellungen für Pensionen hingewiesen.⁴⁹

74. Weiter hatte der Rechnungshof darauf hingewiesen, dass durch die Anwendung der Standards Doppik spätestens nach Ablauf des 31. Dezember 2014 die Berücksichtigung eines durch das Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens (§ 49a HGrG)⁵⁰ festgelegten Diskontierungssatzes vorgeschrieben ist. Das Gremium hat den Zinssatz mit Beschluss vom 24. Oktober 2012 auf 3,95 % festgesetzt. Er ist damit niedriger als der gegenwärtig von der Freien und Hansestadt Hamburg für die Bilanzierung angewendete Zinssatz in Höhe von 6 %. Dies würde – ebenso wie die fehlende Berücksichtigung des Trends der Versorgungssteigerungen – dazu führen, dass die Rückstellungen für Pensionen insoweit zu niedrig bewertet sind.

75. Die Finanzbehörde hat bisher das Bewertungsverfahren zur Ermittlung der Rückstellungen für Pensionen im Wesentlichen nicht verändert. Sie hat erklärt, sie sei weiterhin bestrebt, eine Neubewertung der Rückstellungen für Pensionen durch einen Gutachter zu veranlassen.

76. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, ihre Bemühungen fortzusetzen, die Grundlagen für eine Neubewertung der Rückstellungen für Pensionen zu schaffen und dabei die oben genannten Anforderungen zu berücksichtigen.

Bis zur regelgerechten Bewertung der in der Bilanz auszuweisenden Rückstellungen für Pensionen sind die Abweichungen weiterhin im Anhang anzugeben, zu erläutern und zu begründen (§ 284 Absatz 2 Nr. 3 HGB).

77. Die Finanzbehörde hat nunmehr zugesagt, im Laufe des Jahres 2014 eine Neubewertung der Rückstellungen für Pensionen vorzunehmen.

⁴⁸ Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2012, S. 61.

⁴⁹ Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 44; Ergänzung zum Jahresbericht 2011, Tz. 59 ff.; Ergänzung zum Jahresbericht 2012 Tz. 35 ff.; Ergänzung zum Jahresbericht 2013, Tz. 59 ff.

⁵⁰ Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1273), § 49a HGrG ist eingeführt worden mit Artikel 1 Nr. 22 des Haushaltsgrundsätze-modernisierungsgesetz (HGrGMoG) vom 31. Juli 2009, BGBl. 2580 (Absatz 1 mit Wirkung vom 7. August 2009, Absatz 2 mit Wirkung vom 1. Januar 2010).

4. Transparenz und Information

4.1 Transparenz in Lagebericht und Anhang

78. Gemäß § 4 LHO (neu) ist das Rechnungswesen der Freien und Hansestadt Hamburg ab dem 1. Januar 2015 nach der staatlichen Doppik zu gestalten. Eine der Zielsetzungen ist eine übersichtliche und vollständige Darstellung des ökonomischen Handelns der Exekutive (Transparenz- und Informationsfunktion von Jahresabschluss und Lagebericht).⁵¹ Hierbei kommt neben Bilanz und Ergebnisrechnung den ergänzenden Erläuterungen in Anhang und Lagebericht besondere Bedeutung zu.

Obwohl die Standards Doppik im vorliegenden Lagebericht noch nicht anzuwenden waren, hat der Rechnungshof mit Blick auf künftige Geschäftsberichte die in den Anlagen 3 und 4 der Standards dargelegten Anforderungen an Pflichtangaben und Hinweise zur Gestaltung von Anhang und Lagebericht einer Gebietskörperschaft in seine Betrachtungen einbezogen. Im Folgenden sind Mängel in Anhang und Lagebericht aufgeführt, die nach Beurteilung des Rechnungshofs Aussagekraft und Informationsgehalt des Geschäftsberichts der Freien und Hansestadt Hamburg beeinträchtigen.

4.2 Haftungsverhältnisse im Anhang

4.2.1 Erläuterungen zu den Haftungsverhältnissen

79. Gemäß der BilR sowie den Standards Doppik ist eine Übersicht über die zum Abschlussstichtag bestehenden Haftungsverhältnisse in den Anhang aufzunehmen, soweit diese nicht auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen sind. Zum 31. Dezember 2012 werden im Einzelabschluss des Kernbilanzierungskreises unter den Haftungsverhältnissen im Anhang Bürgschaften und Garantien in Höhe von 12,8 Mrd. Euro ausgewiesen.

Neben der Auflistung der Haftungsverhältnisse im Anhang fordert § 285 Nr. 27 HGB auch Angaben und Begründungen zur Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme aus den Haftungsverhältnissen. Derartige ergänzende Angaben sieht die BilR der Freien und Hansestadt Hamburg nicht vor.

Insbesondere vor dem Hintergrund der Entwicklungen bei der HSH Nordbank bzw. der HSH Finanzfonds AöR kann durch die

⁵¹ Standards Doppik, Nr. 1.2, S. 15.

nach § 285 Nr. 27 HGB geforderten Angaben die Transparenz des Jahresabschlusses gesteigert werden.

4.2.2 Ausweis der Garantien zum Stichtag

80. In der Übersicht zu den Haftungsverhältnissen werden auch die Zu- und Abgänge an Garantien des Geschäftsjahres ausgewiesen. Die Abgänge betragen in 2012 insgesamt 1.014 Mio. Euro. Hiervon entfallen laut Angabe im Anhang 457,5 Mio. Euro auf ausgelaufene Garantien zugunsten der HSH Finanzfonds AöR.
81. Nach Nr. 2.4 BilR sind Korrekturen, Wertberichtigungen und Wertnachholungen im Anhang gesondert anzugeben. Gemäß Anlage 3 (Anhang für Einzelabschluss) der Standards Doppik sind angepasste Vorjahresbeträge anzugeben und zu erläutern.
82. Die Prüfung der Anhangangaben durch den Rechnungshof ergab, dass in den Abgängen im Jahr 2012 500 Mio. Euro enthalten sind, die sich auf im Geschäftsjahr 2011 ausgelaufene Garantien zugunsten der HSH Finanzfonds AöR beziehen. Eine Erläuterung dieses periodenfremden Anteils erfolgte nicht.
83. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, zukünftig wesentliche Sachverhalte, die Vorjahre betreffen und im laufenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, als periodenfremd zu behandeln und im Anhang zu erläutern.

Die Finanzbehörde hat dies zugesagt.

4.3 Finanzierungsmaßnahmen und Finanzlage

84. Der Konzernlagebericht enthält nur wenige Informationen zu dem für die Darstellung des Geschäftsverlaufs der Freien und Hansestadt Hamburg wichtigen Bereich der Finanzierungsmaßnahmen bzw. -vorhaben und zu der für das Verständnis der wirtschaftlichen Situation notwendigen Finanzlage.

In beiden Bereichen geben die Standards Doppik einen umfangreichen Katalog an Hinweisen zu Berichtsinhalten vor, von denen keiner im Lagebericht der Freien und Hansestadt Hamburg erörtert wird. Bereits im Vorjahr hatte der Rechnungshof angeregt, die Kapitalstruktur des Konzerns zu analysieren und Angaben zu wesentlichen Konditionen der Verbindlichkeiten (insbesondere Art, Fälligkeits- und Zinsstruktur) zu machen sowie in einer auf einer Kapitalflussrechnung basierenden Liquiditätsanalyse Zahlungsströme unter Berücksichtigung besonderer Einflussfaktoren zu erläutern.⁵²

⁵² Ergänzung zum Jahresbericht 2013, Tz. 26.

85. Es sind insbesondere Erläuterungen zum Kapitalbedarf, der Kapitalstruktur, zur Finanzierungsstrategie und zur Strategie beim Einsatz derivativer Finanzinstrumente zu geben.

*Darstellung der
Finanzlage
verbesserungs-
bedürftig*

Im Bericht des Haushaltsausschusses an das Parlament über das Kreditmanagement der Freien und Hansestadt Hamburg sind Ausführungen des Senats zur Finanzierungsstrategie, zur Strategie zur Absicherung gegen Währungs-, Zins- und Kursrisiken (Geschäfte mit derivativen Finanzinstrumenten) und zur Fälligkeitsstruktur der bestehenden Finanzierung enthalten. Dies zeigt, dass die erforderlichen Informationen grundsätzlich vorliegen und entsprechende Ausführungen in den Konzernlagebericht eingearbeitet werden können.

86. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, künftig den Konzernlagebericht um Erläuterungen zu Finanzierungsmaßnahmen und zur Finanzlage zu ergänzen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, eine Ergänzung des Lageberichts im Hinblick auf die Darstellung von Finanzierungsmaßnahmen prüfen zu wollen.

4.4 Risiko- und Chancenbericht

4.4.1 Gesamtrisikosituation der Freien und Hansestadt Hamburg

87. In Anlehnung an den Deutschen Rechnungslegungsstandard DRS 20.147 sehen auch die Standards Doppik im Rahmen des Konzernlageberichts eine Berichterstattung über die mit den spezifischen Gegebenheiten des Konzerns und seiner Geschäftstätigkeit verbundenen Risiken vor.

Aktuell bezieht sich die Risiko- und Chancendarstellung im Konzernlagebericht der Freien und Hansestadt Hamburg weit überwiegend auf die Kernverwaltung. Demgegenüber lassen die Ausführungen zum Risikomanagement der Gebietskörperschaft erkennen, dass eine aktive Risikosteuerung bislang ausschließlich auf der Ebene einzelner wesentlicher Konzernorganisationen, nicht aber den gesamten Bereich der Kernverwaltung umfassend und damit auch nicht auf der Ebene des Konzerns stattfindet. Eine nachvollziehbare Einschätzung der Gesamtrisikosituation der Freien und Hansestadt Hamburg ist den Darstellungen im Konzernlagebericht deshalb nicht zu entnehmen.

Der Unterausschuss Prüfung der Haushaltsrechnung hat bei der Behandlung des Jahresberichts 2013 des Rechnungshofs die Finanzbehörde aufgefordert, eine methodisch weitgehend einheitliche Ermittlung und Darstellung der Chancen und Risiken im Konzern Freie und Hansestadt Hamburg umzusetzen und in die

*Einschätzung der
Gesamtrisiko-
situation des
Konzerns
erforderlich*

Erstellung des Konzernlageberichts einzubringen.⁵³ Das Ergebnis bleibt abzuwarten.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, ihre Prüfung, ob spezifische Risikobereiche systematisiert werden können, fortzusetzen und eine Ausweitung der Risikoberichterstattung im Rahmen des Konzernlageberichts zu prüfen.

4.4.2 Derivative Finanzinstrumente

88. Im Anhang des Jahresabschlusses der Kernverwaltung wird das Nominalvolumen der derivativen Geschäfte auf 4,6 Mrd. Euro und im Konzernanhang auf 8,7 Mrd. Euro beziffert. Die sich aus dem Einsatz dieser derivativen Finanzinstrumente sowohl für die Freie und Hansestadt Hamburg als auch für den Konzern ergebenden Risiken werden im Lagebericht unter 5.10 geschildert.

89. Die Verwendung von Finanzinstrumenten wie Derivaten soll gemäß den Standards Doppik⁵⁴ im Konzernlagebericht näher erläutert werden. Sinnvoll sind hierbei, in Anlehnung an § 315 Absatz 2 Nr. 2 HGB, Angaben hinsichtlich Risikomanagementmethoden, Preisänderungs- und Ausfall- sowie Liquiditätsrisiken, sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist.

Bei dem Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten ausschließlich zur Steuerung von Zinsänderungsrisiken kann zwischen dem Grundgeschäft und dem Derivat eine sogenannte Sicherungsbeziehung bestehen, die zur Folge hat, dass sich Chancen und Risiken gegeneinander aufheben. Davon zu unterscheiden sind derivative Finanzinstrumente zur Optimierung von Kreditkonditionen. Hierbei werden, bedingt durch die Funktionsweise der Finanzmärkte, Risikopositionen eröffnet.⁵⁵

90. Im Text des Lageberichts wird der Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten zur Optimierung von Kreditkonditionen benannt. Im dazugehörigen Randkasten wird hingegen ausgeführt, dass der Einsatz ausschließlich zur Steuerung von Zinsänderungsrisiken erfolgt. Durch die Art der Darstellung wird der Fokus des Lesers auf den „risikoärmeren“ Einsatz derivativer Finanzinstrumente gelenkt.

Grundsätzlich sind solche Risiken in der Bilanz durch die Bildung von Drohverlustrückstellungen abzubilden, wenn sich bis zum Bilanzstichtag ein Verpflichtungsüberhang hinreichend konkretisiert

⁵³ Bürgerschaftsdrucksache 20/9670 vom 22. Oktober 2013, Anlage 6, S. 96.

⁵⁴ Standards Doppik, Anlage 4, Nr. 2.1, S. 79 ff.

⁵⁵ Es gibt keinen risikofreien Gewinn. Sollen bestehende Kreditkonditionen durch den Einsatz derivativer Finanzinstrumente „verbessert“ werden, d. h., soll die Chance auf geringere Zinszahlungen bestehen, ist in diesem Geschäft immer auch das Risiko höherer Zinszahlungen enthalten.

hat.⁵⁶ Die Freie und Hansestadt Hamburg weist jedoch entsprechend den Regelungen in der BilR, abweichend vom Handelsrecht, keine Drohverlustrückstellungen aus.⁵⁷ Diese Regelung der BilR hat der Rechnungshof bereits bei der Prüfung des Jahresabschlusses 2008 kritisiert.⁵⁸

91. Der Rechnungshof weist darauf hin, dass ab dem Haushaltsjahr 2015 andere Regelungen für die Bildung von Drohverlustrückstellungen einschlägig werden,⁵⁹ die zur Folge haben, dass unter Berücksichtigung der Vorgaben des § 254 HGB für alle derivativen Geschäfte ein Rückstellungsbedarf zu prüfen ist.
92. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, im Lagebericht auf eine ausgewogene Darstellung von Risiken und Chancen beim Einsatz derivativer Finanzinstrumente zu achten und zukünftig ausführlicher und differenzierter die Risiken aus dem Einsatz derivativer Finanzinstrumente zu berichten.

Der Rechnungshof empfiehlt zudem, bis zum 31. Dezember 2015 eine Überprüfung des Bedarfes an Drohverlustrückstellungen bei allen derivativen Geschäften vorzunehmen.

*Notwendigkeit von
Drohverlustrück-
stellungen prüfen*

Die Finanzbehörde hat zugesagt, künftig auf eine ausgewogene Darstellung von Risiken und Chancen mit Blick auf den Einsatz derivativer Finanzinstrumente im Lagebericht zu achten. Sie beabsichtigt zudem, die Pflicht zur Bildung von Drohverlustrückstellungen im Falle eines Verpflichtungsüberhangs in die Neufassung der BilR aufzunehmen.

5. Weitere Einzelfeststellungen

93. Die Prüfung hat u. a. auch zu den folgenden Feststellungen geführt, die ebenfalls jeweils zu einer falschen Darstellung im Jahresabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg geführt haben:
- Das Sondervermögen Stadt und Hafen hat 2012 fertiggestellte Bauten mit einem Gesamtvolumen von 21,7 Mio. Euro an die Freie und Hansestadt Hamburg übertragen. Diese sind in der Bilanz allerdings falsch als AiB ausgewiesen worden. Im Ergebnis wurde damit ein bereits eingetretener Werteverzehr nicht als Aufwand (Abschreibungen) berücksichtigt.
 - Für das Sondervermögen Schulimmobilien ist eine Zuschreibung in Höhe von 374,2 Mio. Euro und gleichzeitig eine au-

⁵⁶ Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage, 2014, § 249 HGB, Rn. 60.

⁵⁷ BilR, Nr. 3.2.2.3, S. 69.

⁵⁸ Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tzn. 35 bis 40.

⁵⁹ Standards Doppik, Nr. 5.7.2.3.5, S. 43.

ßerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 101,7 Mio. Euro ausgewiesen worden. Dies widerspricht dem Grundsatz der Bilanzklarheit. Es hätte eine (saldierte) Zuschreibung in Höhe von 272,5 Mio. Euro ausgewiesen werden müssen.

- Unterjährige Geschäftsvorfälle (zum Beispiel Wertpapiergeschäfte, Zinsabrechnungen) der Sondervermögen für die Altersvorsorge⁶⁰ sind im Kernhaushalt nicht in doppischer Systematik, sondern hilfsweise zunächst auf Verrechnungskonten erfasst worden. Eine für eine korrekte Bilanzierung notwendige Zuordnung der einzelnen Geschäftsvorfälle zu den zutreffenden Bilanz- und Ergebnisposten erfolgte nicht vollständig, sodass auf den Verrechnungskonten Salden verblieben.
- Aufgrund einer unvollständigen SAP-Auswertung der Finanzbehörde (Nichtberücksichtigung von Anzahlungen) zu den kreditorischen Debitoren⁶¹ wurde ein Betrag in Höhe von 48 Mio. Euro zu viel in die sonstigen Verbindlichkeiten umgebucht. Die Forderungen gegen Dritte sind entsprechend um diesen Betrag zu hoch ausgewiesen.
- Die Forderungen gegen den sonstigen öffentlichen Bereich haben sich im Vergleich zum Vorjahr auf 239 Mio. Euro verdreifacht. Der Anstieg der Forderungen ist wesentlich auf die nachträgliche Erfassung von Forderungen gegen den Bund aus Zuwendungen aus dem Vorjahr zurückzuführen. Dieser Geschäftsvorfall wurde nicht als periodenfremd ausgewiesen.
- Dauernde Renten wurden nicht mit den Erfüllungsbeträgen und Leibrenten wurden gar nicht ausgewiesen.
- Zinserträge aus Termingeldanlagen wurden nicht periodengerecht abgegrenzt, sondern vollständig in der Periode der Rückzahlung der Anlage ertragswirksam erfasst.
- Transfererträge wurden buchhalterisch nicht einheitlich behandelt. So wurde zum Beispiel der Anspruch aus den Mitteln des Bundes aus dem Mineralölsteueraufkommen zu Beginn des Jahres 2012 in voller Höhe (rund 136,7 Mio. Euro) einmalig ertragswirksam gebucht, hingegen die Mittel aus dem sogenannten Kraftfahrzeugsteuer-Kompensationsbetrag jeweils zum Zeitpunkt der vierteljährlichen Zahlung (rund 40,6 Mio. Euro pro Quartal). Dies hat verzerrende Auswirkungen auf die Quartalsberichterstattung des Senats.

⁶⁰ Versorgungsrücklage, Zusatzversorgung und Zusätzlicher Versorgungsfonds für die Altersversorgung der Bediensteten der Freien und Hansestadt Hamburg.

⁶¹ Kreditorische Debitoren sind Verbindlichkeiten gegenüber Debitoren, die u. a. auf Überzahlungen zurückzuführen sind. Aufgrund des Saldierungsverbots sind sie zu passivieren.

- Eine Rückzahlungsverpflichtung aus der Überzahlung einer Konzessionsabgabe wurde nicht gebucht, wodurch die Erträge aus Gebühren, Beiträgen und Aufwendungsersatz um rund 8 Mio. Euro zu hoch und die Verbindlichkeiten gegenüber Dritten um diesen Betrag zu niedrig ausgewiesen werden.
- Der Rechnungshof hatte in der Vergangenheit Unzulänglichkeiten beim Generieren von Daten aus Fachverfahren und deren Übernahme für den Jahresabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg festgestellt und die Finanzbehörde aufgefordert, diese Mängel zu beseitigen. Die Finanzbehörde hat auf eine Umsetzung der Forderungen bei den Fachbehörden hingewirkt; die Mängel bei den Fachverfahren SDW, PAISY und PROSA sind teilweise behoben worden. Gleichwohl ist die Doppikfähigkeit aller Fachverfahren kurz vor Beginn des doppelischen Echtbetriebs am 1. Januar 2015 bisher nicht gewährleistet.

Hamburg, den 3. April 2014

Dr. Stefan Schulz

Michael Otto-Abeken

Elisabeth Seeler-Kling

Joachim Mose

Philipp Häfner

Rolf Gläßner

V. Anlage

Übersicht der Äußerungen von Senat, Bürgerschaft und Rechnungshof in Bezug auf die Bilanzierung der Friedhofsgrundstücke bei der HF im Zeitablauf:

Datum	Anlass	Äußerung von Senat, Bürgerschaft und Rechnungshof in Bezug auf die Bilanzierung der Friedhofsgrundstücke bei der HF
5.4.2013	Ergänzung zum Jahresbericht 2013	Nach Prüfung der vom Rechnungshof erhobenen Beanstandungen aufgrund des Jahresabschlusses der HF hatte die Finanzbehörde zugesagt, auf eine entsprechende Änderung des Jahresabschlusses der HF zum 31. Dezember 2011 hinzuwirken. Ferner werde die Finanzbehörde 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.
28.5.2013	Bürgerschaftsdrucksache 20/8076	Die zugesagte Korrektur im Jahresabschluss der HF erfolge nicht im Abschluss 2011, sondern im Abschluss 2012.
20.6.2013	Unterausschuss Prüfung der Haushaltsrechnung	Die BSU wird aufgefordert, eine Bewertung der Friedhofsgrundstücke gemäß den Regelungen des Errichtungsgesetzes zu bewirken. Die Finanzbehörde wird aufgefordert, im Konzernabschluss der Freien und Hansestadt Hamburg entsprechend den Forderungen des Rechnungshofs zu bilanzieren.
20.8.2013	Bürgerschaftsdrucksache 20/8947	Der Jahresabschluss 2012 der HF sei aufgestellt und geprüft und solle in der Aufsichtsratsitzung am 11. September 2013 festgestellt werden. Die Neubewertung sei zurückgenommen worden, die Grundstückswerte stünden wieder bei den Überleitungswerten der Anstaltsgründung von rund 0,7 Mio. Euro. Der Senat halte eine von den seit der Anstaltserrichtung bis 2010 fortgeführten Wertansätzen abweichende Bewertung der Grundstücke der HF weiterhin für nicht vereinbar mit dem Errichtungsgesetz der HF und dem damit verbundenen Überleitungsplan aus dem Jahr 1995. Der Konzernabschluss sei ebenfalls basierend auf diesem niedrigeren Wert erstellt worden.
12.11.2013	Bürgerschaftsdrucksache 20/9867	Die Feststellung des Jahresabschlusses 2012 der HF sei aufgrund der „Überprüfung“ der Rechtslage durch die Wirtschaftsprüferkammer nicht vor Dezember 2013 zu erwarten. Die Veröffentlichung dieses Jahresabschlusses im Amtlichen Anzeiger werde voraussichtlich im Dezember 2013 erfolgen.
19.11.2013	Bürgerschaftsdrucksache 20/10016 (Beteiligungsbereitschaftsbericht 2012)	Im Abschnitt Geschäftsverlauf der HF führt der Senat aus, dass die Zulässigkeit der Bewertungskorrektur der Grundstücke in 2011 noch nicht geklärt sei. Bis zu einer endgültigen Klärung der Rechtslage in 2013 sei die Korrekturbewertung 2012 zurückgenommen, die nunmehr zu dem Bilanzverlust von 113 Mio. Euro geführt habe.
10.12.2013	Bürgerschaftsdrucksache 20/10169	Die Überprüfung durch die Wirtschaftsprüferkammer würde als endgültige Klärung der Rechtslage verstanden, erwartet würde die Klärung der handelsrechtlichen Zulässigkeit der Neubewertung der Friedhofsgrundstücke. Der Senat bestätigte, dass aus seiner Sicht die höheren Wertansätze mit den Vorgaben des Errichtungsgesetzes nicht vereinbar seien. Die Neubewertung der Grundstücke sei zurückgenommen worden. Der Jahresabschluss 2012 der HF werde im Dezember 2013 im Amtlichen Anzeiger veröffentlicht. Die Veröffentlichung des testierten und festgestellten Abschlusses erfolge voraussichtlich Anfang 2014.