

# **Ergänzung zum Jahresbericht 2015**

Prüfung des Jahresabschlusses  
und des Konzernabschlusses  
der Freien und Hansestadt Hamburg  
auf den 31. Dezember 2013

Hamburg, den 20. April 2015

Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg  
Gänsemarkt 36 · 20354 Hamburg  
Postfach 301741 · 20306 Hamburg  
Telefon: 040 / 428 23-0  
Fax: 040 / 4273-10570  
E-Mail: [rechnungshof@rh.hamburg.de](mailto:rechnungshof@rh.hamburg.de)  
Internet: [www.rechnungshof.hamburg.de](http://www.rechnungshof.hamburg.de)

## Inhaltsverzeichnis

	<b>Seite</b>
<b>I. Zusammenfassung</b>	<b>7</b>
<b>1. Wesentliche Feststellungen</b>	<b>7</b>
<b>2. Zukünftiger Bestätigungsvermerk</b>	<b>9</b>
<b>II. Betriebswirtschaftliche Analyse</b>	<b>10</b>
<b>1. Vorbemerkung</b>	<b>10</b>
<b>2. Doppisches Regelwerk</b>	<b>10</b>
2.1 Anpassungsdruck europäischer Regelungen	10
2.2 Anforderungen an mögliche europäische Rechnungslegungsstandards	11
<b>3. Derivate</b>	<b>16</b>
3.1 Derivatgeschäfte bei der Freien und Hansestadt Hamburg	16
3.2 Bilanzierung von Derivaten	20
<b>III. Jahres- und Konzernabschluss</b>	<b>23</b>
<b>1. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung</b>	<b>23</b>
<b>2. Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen</b>	<b>25</b>
2.1 Versicherungsmathematisches Gutachten	25
2.2 Abzinsung	27
<b>3. Jahresabschlüsse von Tochterorganisationen</b>	<b>27</b>
<b>4. Einsatz von IT-Verfahren</b>	<b>29</b>
4.1 Sicherheit der Rechnungslegungssysteme	29
4.2 Transferaufwendungen	30
<b>5. Kassenprozesse</b>	<b>32</b>
<b>6. Bewertung von Finanzanlagen</b>	<b>34</b>
<b>7. Transparenz und Information im Lagebericht</b>	<b>35</b>
7.1 Finanzlage	35
7.2 Beschäftigtenzahlen	35
7.3 Risiko- und Chancenbericht, Prognosebericht	36

## Abkürzungen

AöR	Anstalt öffentlichen Rechts
BSU	Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
EU	Europäische Union
FHH	Freie und Hansestadt Hamburg
gGmbH	Gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
HF	Hamburger Friedhöfe AöR
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz)
HKR	Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IT	Informationstechnologie
JUS-IT	Fachverfahren für die Abrechnung von Jugend- und Sozialhilfe sowie von Wohngeld
LHO a. F.	Haushaltsordnung der Freien und Hansestadt Hamburg (Landeshaushaltsordnung) in der Fassung vom 23. Dezember 1971, zuletzt geändert am 18. Dezember 2012 (anzuwenden bis zum Haushaltsjahr 2014)
LHO	Haushaltsordnung der Freien und Hansestadt Hamburg (Landeshaushaltsordnung) in der Fassung vom 17. Dezember 2013 (anzuwenden ab dem Haushaltsjahr 2015)
LIG	Landesbetrieb Immobilienmanagement und Grundvermögen
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
PROSA	Fachverfahren Projekt Sozialhilfe-Automation
SGB	Sozialgesetzbuch
Standards Doppik	Standards für die staatliche doppelte Buchführung nach § 7a HGrG in Verbindung mit § 49a HGrG, Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG vom 23. Oktober 2013

VV-Bilanzierung	Verwaltungsvorschriften zu § 4 Absatz 1 Satz 1 Nrn. 3 und 4, Satz 2 sowie Absatz 2, § 77 Absätze 1 und 4 sowie § 79 Absätze 1 bis 3 LHO, Artikel 40 § 5 Absätze 3 bis 6 SNH-Gesetz
VV-ZBR	Verwaltungsvorschriften für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung
ZPD	Zentrum für Personaldienste



# I. Zusammenfassung

## 1. Wesentliche Feststellungen

1. Jahresabschlüsse haben eine wichtige Informations-, Rechenschafts- und Steuerungsfunktion. Damit sie diese erfüllen können, müssen sie vom Senat ordnungsmäßig aufgestellt werden. Die Freie und Hansestadt Hamburg (FHH) braucht eine verlässliche Rechnungslegung, denn nur mit richtigen Zahlen lässt sich richtig steuern.
2. Dem hieraus erwachsenden Anspruch an die Ordnungsmäßigkeit werden die Buchführung und die Bilanzierung der FHH noch nicht durchgehend gerecht. Mängel in der Qualitätssicherung buchungs- und zahlungsrelevanter Daten und damit verbunden die nicht durchgängige Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) führen in nicht unwesentlichen Teilbereichen zu einer eingeschränkten Nachvollziehbarkeit und damit unvollständigen Revisionsfähigkeit von Sachverhalten im Jahresabschluss. Die Prüfung des Jahresabschlusses 2013 hat im Einzelnen u. a. ergeben:
  - Die Sicherheit des SAP-Systems ist nicht gewährleistet, weil bestimmte kritische SAP-Funktionalitäten nicht abgeschaltet wurden. Die Revisionsfähigkeit ist daher eingeschränkt (Tz. 44 ff.).
  - Das Fachverfahren Projekt Sozialhilfe-Automation (PROSA) zur buchungs- und zahlungstechnischen Abwicklung von Sozialhilfeleistungen entspricht nicht den GoB und ist nicht revisionsfähig (Tz. 49 ff.).
3. Die Bewertung einzelner Vermögens- und Schuldposten ist nicht ausreichend dokumentiert und nachprüfbar:
  - Für einige nicht unwesentliche Beteiligungen der FHH liegen keine testierten Jahresabschlüsse vor, wie zum Beispiel für den Landesbetrieb Immobilienmanagement und Grundvermögen (LIG) oder die Hamburger Friedhöfe AöR (HF) (Tz. 39 ff.).
  - Die für das Gutachten zu den Pensions- und Beihilfeverpflichtungen bereitgestellten personenbezogenen Daten sind teilweise unvollständig bzw. fehlerbehaftet, ohne dass dies das Gutachtenergebnis wesentlich verfälschen dürfte. Zulagen sind nicht in die Berechnung einbezogen worden, hier muss die Finanzbehörde die Auswirkungen auf die Rückstellungshöhe allerdings noch prüfen. Die dem Rechnungshof zur Verfügung gestellte Dokumentation reichte insgesamt nicht aus, die Pensionsberechnung vollständig nachzuvollziehen (Tz. 31 ff.).

4. Der Rechnungshof hat in den vergangenen Jahren auf Problemfelder hingewiesen, auf denen auch nach Feststellungen und Erkenntnissen aus der aktuellen Prüfung weiterhin Handlungsbedarf besteht:
- Organisation, Kontrollsystem, Buchführungsprozesse:
    - Ein vollständig wirksames rechnungslegungsbezogenes Kontrollsystem – ohne das die erforderliche Zuverlässigkeit des Buchungsstoffs nicht sichergestellt ist – fehlt.
    - Kassenprozesse werden weiterhin nicht in einem geschlossenen Buchungskreislauf erfasst (Tz. 55 ff.).
    - Ein zentrales Vertragskataster, in dem alle Verträge erfasst werden und bilanzierungspflichtige Sachverhalte erkennbar sind, fehlt.
  - Ansatz, Bewertung und Nachweis einzelner wesentlicher Vermögens- und Schuldposten:
    - Im Anlagevermögen ist nach wie vor keine vollständige Einzelerfassung und -bewertung wesentlicher Vermögensposten (insbesondere des Infrastrukturvermögens sowie der Kunstgegenstände) erfolgt.
    - Eine Bewertung nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode ist noch nicht für jede Finanzanlage erfolgt (Tz. 60 ff.).
5. Zugleich ist festzustellen, dass es in den letzten Jahren Fortschritte bei der Einführung der Doppik gab:
- Ansatz und Bewertung wichtiger Bilanzposten im Jahresabschluss, wie zum Beispiel Pensionsrückstellungen, Anlagen im Bau oder geleistete Investitionszuwendungen, wurden verbessert.
  - Die zentrale Finanzbuchhaltung beim „Hamburger Dienstleister Buchhaltung“ bei der Kasse.Hamburg, den die Mehrzahl der Behörden nutzt, trägt zu einer Verbesserung der Qualität der Buchungen bei.
  - Wesentliche Verwaltungsvorschriften wurden „doppisch“ überarbeitet, sodass sie der Verwaltung jetzt mehr Sicherheit in der Umsetzung geben können.



## 2. Zukünftiger Bestätigungsvermerk

6. Nach den oben zusammengefassten Feststellungen aus der Prüfung des Jahresabschlusses 2013 sowie den aus den Vorjahren fortbestehenden Mängelfeststellungen ist bei der FHH noch kein durchgehend den GoB entsprechendes Buchführungs- und Rechnungswesen vorhanden.

Auch wenn der doppelte Echtbetrieb nach der LHO am 1. Januar 2015 begonnen hat und die Kameralistik „abgeschaltet“ wurde, müssen die auf die Verbesserung der Systeme und Prozesse des Buchführungs- und Rechnungswesens gerichteten Anstrengungen fortgesetzt werden:

- Die Behörde für Gesundheit und Verbraucherschutz, die Bezirksämter und die Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt (BSU) haben erst 2015 auf die Doppik umgestellt. Erfahrungsgemäß gibt es nach dem Übergang umstellungsbedingte Schwierigkeiten oder es werden langfristig vorhandene, bisher nicht erkannte Mängel im Haushalts- und Rechnungswesen und der Buchführung deutlich.
- Auch in den bereits vor 2015 doppelt buchenden Bereichen brechen nach und nach scheinbar gelöste Probleme wieder auf, weil bisher noch keine nachhaltigen Lösungen gefunden wurden. Ein Beispiel dafür ist die Anlagenbuchhaltung im Bereich Infrastruktur/Straßen: Da bislang noch kein praktikables Verfahren für die laufende Buchführung von Investitionen und Instandsetzungen gefunden bzw. umgesetzt worden ist, verlieren die Daten der Anlagenbuchhaltung mit jedem Jahr, das seit der Eröffnungsbilanz vergangen ist, an Aussagekraft.

Festzuhalten ist, dass mit der zum 1. Januar 2015 erfolgten Umstellung auf die Doppik die Aufgaben noch nicht abgearbeitet sind. Die zu lösenden Probleme werden aufgrund der beiden oben genannten Ursachen für eine gewisse Zeit noch anwachsen. Der Senat muss daher – trotz vordringlicher fach- und finanzpolitischer Aufgaben – weiterhin auch Ressourcen und Aufmerksamkeit auf die Vollendung der Doppikeinführung verwenden. Erst wenn eine dauerhaft funktionierende laufende Buchführung technisch einwandfrei und mit klaren Geschäftsprozessen eingeführt ist, ist die Doppikeinführung abgeschlossen.

7. Mit dem Beginn des doppelten Echtbetriebs geht auch einher, dass der Rechnungshof für den Jahresabschluss und den Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2015 erstmalig das Prüfungsergebnis gemäß § 89 Absatz 3 LHO in Bestätigungsvermerken zusammenfassen wird, die auch eingeschränkt erteilt oder versagt werden können.

Sofern die oben genannten, vom Rechnungshof festgestellten Mängel im Wesentlichen fortbestehen, wird der Bestätigungsvermerk voraussichtlich zu versagen sein.

## II. Betriebswirtschaftliche Analyse

### 1. Vorbemerkung

8. Wie in den vorangegangenen Jahren ergänzt dieses Kapitel die Feststellungen aus der Jahresabschlussprüfung um Ausführungen zu generellen Fragen des doppelischen Haushaltswesens der Stadt. In diesem Jahr betreffen die Ausführungen mögliche europäische Rechnungslegungsstandards sowie den Einsatz und die Bilanzierung von Derivaten.

### 2. Doppisches Regelwerk

#### 2.1 Anpassungsdruck europäischer Regelungen

9. Im Lagebericht zum aktuell geprüften Jahresabschluss<sup>1</sup> stellt der Senat dar, dass eine Initiative der Europäischen Kommission darauf abzielt, für öffentliche Gebietskörperschaften europaweit einheitliche Rechnungslegungsstandards vorzugeben, die eine an internationalen Standards orientierte Rechnungslegung vorschreiben könnten.
10. Für Hamburg liegen hierin sowohl Chancen als auch Risiken:
- Bei einem Erfolg der Initiative der Kommission hätten neben den bereits doppisch abrechnenden Ländern Hamburg, Hessen und Bremen auch die anderen Länder und der Bund auf ein doppisches Rechnungslegungssystem zu wechseln. Dies würde wieder zu einer Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit der gegenwärtig heterogenen Rechnungslegungssysteme im staatlichen Bereich in Deutschland führen.
  - Andererseits besteht das Risiko, dass die in Hamburg seit 2006 entstandenen, sukzessive stärker am Handelsgesetzbuch (HGB), dem Vorsichtsprinzip und den GoB orientierten Regelungen ersetzt werden könnten durch ein weniger geeignetes System von international orientierten Standards.
  - Zudem hätten neue Vorgaben der Kommission auf die bestehenden Regelungs- und (IT-)Haushaltssysteme in Hamburg direkte Auswirkungen und würden Anpassungsaufwand und Kosten auslösen.

---

<sup>1</sup> Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2013, S. 43, Bürgerschaftsdrucksache 20/13677 vom 18. November 2014.

Hamburg verfügt als einziges Land in Deutschland sowohl in der Abrechnung als auch in der Planung bereits über Erfahrungen mit der Doppik. Der Rechnungshof regt an, dass der Senat diese Erfahrungen auf Bund-/Länderebene einbringt, um die Reformdiskussion über mögliche europäische Rechnungslegungsstandards durch praxisnahe Vorschläge zu beeinflussen.

11. Der Rechnungshof formuliert im Folgenden aufgrund der in Hamburg gewonnenen Prüfungserfahrungen zum doppelischen Haushaltswesen sowie aufgrund einer Analyse der von der Kommission veröffentlichten Materialien Positionen, für die Hamburg auf Bund-/Länderebene eintreten sollte.

## **2.2 Anforderungen an mögliche europäische Rechnungslegungsstandards**

12. Vor dem Hintergrund der Staatsschuldenkrise strebt die Kommission zur Verbesserung der der Haushaltsüberwachung zugrundeliegenden finanzstatistischen Daten mit den European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) eine Vereinheitlichung von Buchführungs- und Bilanzierungsstandards auf Basis einer doppelischen Rechnungslegung in sämtlichen Mitgliedstaaten an.<sup>2</sup> In Verbindung mit interner Kontrolle und externer Prüfung sieht sie in harmonisierten mikroökonomischen Rechnungsführungssystemen den einzig effektiven Weg, periodengerechte Daten zu Schuldenstand und Defizit zu erstellen, die höchsten Qualitätsnormen entsprechen.<sup>3</sup>
13. Die Einschätzung der Kommission, die Qualität der Finanzstatistik sei nur durch die Einführung einer harmonisierten doppelischen Rechnungslegung zu verbessern, trägt ohne Prüfung alternativer Maßnahmen nicht. Gleichwohl gibt es unabhängig von der Zielsetzung der Kommission Argumente für eine Erneuerung und Harmonisierung des Haushalts- und Rechnungswesens auf Basis der Doppik, die durch die Erfahrungen in Hamburg gestützt werden. Aus der Transparenz über die tatsächliche wirtschaftliche Lage einschließlich Ressourcenverbrauch und -aufkommen erwachsen mittelfristig verbesserte Steuerungsmöglichkeiten für Politik und Verwaltung. Auf dieser Grundlage kann die Doppik wirtschaftliches Verhalten fördern, zu einer generationengerechten Haushaltswirtschaft beitragen und die Nachhaltigkeit öffentlicher Finanzen unterstützen. Ergänzend eröffnet sie die wichtige Möglichkeit, ausgelagerte Einheiten durch Konsolidierung in eine Gesamt- bzw. Konzernbetrachtung einzubeziehen.

---

<sup>2</sup> Europäische Kommission, Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 6. März 2013 (COM(2013) 114 final), Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten – Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, S. 4 ff.

<sup>3</sup> Europäische Kommission, COM(2013) 114 final, S. 6.

14. Hinsichtlich des Verfahrens ist zu kritisieren, dass sich die Kommission bisher nicht konkret zu den europarechtlichen Grundlagen einer Harmonisierung der Rechnungslegungssysteme geäußert hat. Auch wenn eine inhaltliche Konkretisierung der Absichten durch eine förmliche Äußerung der Kommission noch aussteht, wäre es für die angestoßene Debatte hilfreich gewesen, die Überlegungen zur rechtlichen Umsetzung schon zu Beginn in die öffentliche Diskussion einzubringen.

*Durch Ausklammern der Haushaltsplanung Doppikreform gefährdet*

Die Vorschläge der Kommission beziehen sich im Übrigen ausdrücklich nur auf die Rechnungslegung und betreffen damit nicht das öffentliche Haushaltswesen als verrechtlichtes Planungs- und Budgetinstrument. Das Ausklammern der Haushaltsplanung mag das Vorhaben rechtlich und in der politischen Diskussion gangbarer machen. Materiell wird hierdurch aber der Erfolg jeglicher Doppikreform gefährdet, weil Steuerungspotenziale bei einer Trennung von Planung und Abrechnung in der Regel nicht vollständig ausgeschöpft werden (können).

15. Auf Grundlage der breiten Fachdiskussion in Deutschland über die Initiative der Kommission sowie insbesondere aufgrund der oben genannten Erfahrungen Hamburgs mit der Doppik in Planung und Abrechnung sind aus Sicht des Rechnungshofs folgende Anforderungen zu stellen:<sup>4</sup>

- Der Einfluss privater Interessengruppen ist zu begrenzen.

Für Zwecke der Rechnungslegung in der Privatwirtschaft werden internationale Rechnungslegungsstandards inhaltlich regelmäßig von privaten Einrichtungen erarbeitet. Für die öffentliche Rechnungsführung ist sicherzustellen, dass nicht nur der förmliche rechtliche Verfahrensgang, sondern auch der Prozess der Erstellung und der inhaltlichen Ausgestaltung des Regelwerks in öffentlicher Hand liegen und damit demokratisch legitimiert sind.

- Den Einzelstandards ist ein verbindliches Rahmenkonzept voranzustellen.

Um die Akzeptanz und Praktikabilität der EPSAS zu erhöhen, sind den Einzelstandards die Rechnungslegungsziele und Rechnungslegungsgrundsätze unter Berücksichtigung der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft als Ausgangspunkt voranzustellen (sog. Rahmenkonzept).

---

<sup>4</sup> Zu den Anforderungen an EPSAS siehe auch Nowak/Keilmann et al., Einheitliche europäische öffentliche Rechnungslegungsstandards (EPSAS) – Meilensteine und Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa: European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Wiesbaden 2014, S. 105.

Ein solches Rahmenkonzept muss als prinzipienorientiertes Fundament für die Rechtsanwendenden verbindliche Grundsätze ordnungsmäßiger (öffentlicher) Buchführung setzen. Sämtliche kasuistisch angelegten Einzelstandards müssen widerspruchsfrei mit diesen Grundsätzen in Einklang stehen. Rahmenkonzept und Einzelstandards zusammen bilden dann für die Rechtsanwendenden ein in sich geschlossenes Regelwerk, das über ein angloamerikanisch geprägtes reines „Case Law“ hinausgeht.

- Der Schutzfunktion der Haushaltswirtschaft ist gegenüber der Informationsfunktion der Vorrang einzuräumen.

Für eine verlässliche und vergleichbare öffentliche Rechnungsführung sind bilanzpolitische Ermessensspielräume (Management Judgement) eng zu begrenzen. Daher sind Ansatz- und Bewertungswahlrechte zu vermeiden. Gleiches gilt für Vorschriften, die die Rechnungsführung entobjektivieren. Dementsprechend ist besonders eine ermessensbehaftete Bewertung des Vermögens oberhalb der verlässlichen und nachprüfbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten (Fair Value- bzw. Neubewertungsmethode) auszuschließen. Gerade in Anbetracht fehlender Marktpreise bei vielen öffentlichen Vermögensgegenständen (zum Beispiel Straßen, Kulturgüter) muss Richtschnur in der öffentlichen Rechnungsführung das dem HGB innewohnende Vorsichtsprinzip sein, das seine Ausprägung u. a. im Realisations- und Imparitätsprinzip<sup>5</sup> sowie im Anschaffungskostenprinzip findet. Das Vorsichtsprinzip wird als Objektivierungsgebot nicht nur den originären EU-Reformzielen gerecht, sondern dient zugleich einer nachhaltigen und generationengerechten Haushaltswirtschaft (Schutzfunktion). Hinter diesem Prinzip muss die kapitalmarktorientierte Informationsfunktion der Finanzberichterstattung nach angloamerikanischer Rechnungslegungstradition zurücktreten.

- Die Abrechnungsvorschriften müssen auch für die Haushaltsplanung geeignet sein.

Öffentliche Rechnungsführung betrifft auch die Haushalts- und Budgetfunktion. In Ergänzung zu den Anforderungen des Handelsrechts müssen die den Jahresabschluss betreffenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften daher auch für die verrechtlichte Haushaltsplanung geeignet sein. Bilanzierungsvorschriften, denen Prognoseunsicherheiten in besonderem Maße immanent sind und die infolgedessen zu erheblichen „systemischen“ Planungsunsicherheiten führen können, sind

---

<sup>5</sup> Realisationsprinzip: Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie tatsächlich eingetreten sind; Imparitätsprinzip: im Unterschied zu den Gewinnen sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Stichtag entstanden sind, zu berücksichtigen.

zu vermeiden.<sup>6</sup> Daher sollte zum Beispiel statt eines variablen Zinssatzes bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen, der zum Zeitpunkt der Haushaltsaufstellung nicht hinreichend genau prognostizierbar ist, ein fester Abzinsungssatz verwendet werden.

16. Angesichts dieser Anforderungen zeigt sich, dass die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)<sup>7</sup>, die nach Einschätzung der Kommission einen „Bezugsrahmen“ für eine harmonisierte Rechnungsführung des öffentlichen Sektors in der EU darstellen,<sup>8</sup> ein weniger taugliches Referenzmodell bilden. Die IPSAS sind konzeptionell eng an die kapitalmarktorientierten internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS (International Financial Reporting Standards) angelehnt. Sie weisen daher vor allem folgende Unzulänglichkeiten auf:

*Angelsächsisch orientierte IPSAS für öffentliche Rechnungslegung in Deutschland ungeeignet*

- Das im Herbst 2014 verabschiedete IPSAS-Rahmenkonzept („Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities“) bildet die konzeptionelle Grundlage für die Er- bzw. Überarbeitung der kasuistisch angelegten Einzelstandards; es richtet sich damit – angloamerikanischer Rechnungslegungstradition folgend – in erster Linie an den Standardsetzer selbst. Für die Rechtsanwendenden entfaltet das Rahmenkonzept keine Bindungswirkung, sondern erschöpft sich grundsätzlich darin, dass es lediglich Hilfestellung in den Bereichen bieten kann, die weder die Standards noch die Praxisempfehlungen („Recommended Practice Guidelines – RPGs“) regeln.<sup>9</sup>
- In den IPSAS dominiert die Informationsfunktion der Berichterstattung im Sinne einer glaubwürdigen bzw. getreuen Darstellung („faithful representation“). Diesem Anspruch wird entsprochen, wenn die Darstellung vollständig, neutral und fehlerfrei ist. Eine objektivierete Darstellung auf Basis des Vorsichtsprinzips im Sinne des HGB (Schutzfunktion) sehen die IPSAS hingegen nicht vor. U. a. beim Sachanlagevermögen sind daher ermessensbehaftete (Neu-)Bewertungen oberhalb

<sup>6</sup> Dies darf allerdings einer zutreffenden Darstellung der wirtschaftlichen Lage nicht entgegenstehen. Auf Rückstellungsaufwand darf – obwohl dieser stets schwer zu prognostizieren ist – beispielsweise weder in der Planung noch in der Abrechnung generell verzichtet werden.

<sup>7</sup> Die IPSAS sind Rechnungslegungsstandards für nicht wirtschaftlich tätige öffentliche Einheiten. Sie werden vom International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) erarbeitet, der ein Gremium der International Federation Of Accountants (IFAC) ist. Die IFAC ist die internationale Vereinigung des mit Wirtschaftsprüfung befassten Berufsstands.

<sup>8</sup> Europäische Kommission, COM(2013) 114 final ; S. 10.

<sup>9</sup> Siehe IPSAS Rahmenkonzept 1.2 f.: „The Conceptual Framework does not establish authoritative requirements for financial reporting by public sector entities that adopt IPSASs, nor does it override the requirements of IPSASs or RPGs. [...] The Conceptual Framework can provide guidance in dealing with financial reporting issues not dealt with by IPSASs or RPGs. In these circumstances, preparers and others can refer to and consider the applicability of the definitions, recognition criteria, measurement principles, and other concepts identified in the Conceptual Framework.“

der verlässlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zulässig. Vermögenswerte (beispielsweise Grundstücke) könnten zu Marktwerten in der Bilanz angesetzt werden.

- Die IPSAS beschränken bilanzpolitische Maßnahmen nicht auf die jeder doppelten Rechnungsführung immanenten Ermessensspielräume, sondern räumen dem Anwender explizit Wahlrechte ein, die die Vergleichbarkeit der Berichterstattung einschränken.
17. Der Rechnungshof regt an, dass der sich Senat auf Bund-/Länderebene für eine deutsche Position zu dem Reformvorhaben der EU-Kommission einsetzt, die
- die demokratisch legitimierte Standardsetzung betont,
  - ein prinzipienorientiertes Rahmenkonzept statt einer Sammlung von Einzelstandards („Case Law“) einfordert,
  - das Vorsichtsprinzip anstelle von Fair Value und ähnlichen tendenziell entobjektivierten Bewertungen vorsieht und
  - auf Vorschriften setzt, die auch für die Planung geeignet sind.

### 3. Derivate

#### 3.1 Derivatgeschäfte bei der Freien und Hansestadt Hamburg

18. Die FHH setzt im Rahmen ihres Schuldenmanagements Derivate und strukturierte Finanzinstrumente<sup>10</sup> ein. Der Bestand ist im Geschäftsbericht zum Jahresabschluss 2013 im Anhang dargestellt:

#### Auszug Geschäftsbericht 2013 zu derivativen Finanzinstrumenten

##### 3.14 DERIVATIVE FINANZINSTRUMENTE

Seit 1994 dürfen zur Steuerung von Zinsänderungsrisiken sowie zur Optimierung von Kreditkonditionen bestimmte derivative Instrumente am Geld- und Kapitalmarkt (z. B. Zinsswaps oder Zinsbegrenzungsgeschäfte) eingesetzt werden.

Zum 31.12.2013 beträgt das Nominalvolumen der Derivatgeschäfte 3.732,0 Mio. Euro (Vorjahr: 4.578,0 Mio. Euro).

Die Veränderung der Derivate i. H. v. 846,0 Mio. Euro resultiert aus dem Erreichen der Endfälligkeit bzw. aus der vorzeitigen Auflösung von Geschäften.

##### Übersicht über abgeschlossene Derivate

ZINSDERIVATE	31.12.2012 in Mio. Euro	Zugänge in Mio. Euro	Abgänge in Mio. Euro	31.12.2013 in Mio. Euro
Swaps	4.178	0	-846	3.332
Swaptionen	400	0	0	400
<b>SUMME</b>	<b>4.578</b>	<b>0</b>	<b>-846</b>	<b>3.732</b>

Neben Derivatgeschäften setzt die FHH auch strukturierte Finanzinstrumente ein. Das Gesamtvolumen dieser derivativ beeinflussten Kreditgeschäfte beträgt zum Bilanzstichtag 1.869,8 Mio. Euro.

STRUKTURIERTE FINANZINSTRUMENTE	31.12.2012 in Mio. Euro	Zugänge in Mio. Euro	Abgänge in Mio. Euro	31.12.2013 in Mio. Euro
Strukturierte Anleihen	128	0	0	128
Strukturierte Darlehen	1.742	0	0	1.742
<b>SUMME</b>	<b>1.870</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1.870</b>

Quelle: Geschäftsbericht der FHH 2013, S. 72

Aus den Geschäftsberichten der FHH zu den doppeljährigen Jahresabschlüssen 2012 und 2013 geht hervor, dass in diesen Zeiträumen keine neuen Geschäfte abgeschlossen worden sind.

19. Der Haushaltsbeschluss für die Jahre 2015/2016 ermächtigt die Verwaltung, für bereits bestehende Schulden, für Kreditneuaufnahmen sowie für Umschuldungen derivative Finanzinstrumente zur (1) „Steuerung von Zinsänderungsrisiken“ und (2) „Optimierung von Kreditkonditionen“ einzusetzen:

<sup>10</sup> Strukturierte Finanzinstrumente sind Kredite, die mit einem oder mehreren Derivaten vertraglich zu einer Einheit verbunden sind. Ein Erwerb oder Kauf der einzelnen Bestandteile (Kredit oder Derivat) ist hier in der Regel nicht möglich. Dadurch unterscheiden sich die sog. „eingebetteten Derivate“ von den „freistehenden Derivaten“. Zusammengefasst werden strukturierte Finanzinstrumente und Derivate unter dem Oberbegriff derivative Finanzinstrumente.



**Auszug Haushaltsbeschluss 2015/2016**

Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg – 20. Wahlperiode

Drucksache 20/13000

**Beschluss**  
über die Feststellung des Haushaltsplans der Freien und Hansestadt Hamburg für die Haushaltsjahre 2015 und 2016

**Begründung**

**Artikel 2**  
**Kreditaufnahmeermächtigungen**

**Zu Artikel 2**  
**(Kreditaufnahmeermächtigungen)**

2. Der Senat wird ermächtigt, im Rahmen der Finanzierung am Kreditmarkt Vereinbarungen zur Steuerung von Zinsänderungsrisiken und zur Optimierung von Kreditkonditionen für bereits bestehende Schulden, für die vorgesehenen neuen Kredite sowie für die Anschlussfinanzierung der im Zeitraum der mittelfristigen Finanzplanung fällig werdenden Tilgungen zu treffen. Die für die Finanzen zuständige Behörde wird ermächtigt, Sicherheiten in Form verzinster Barmittel zu stellen und entgegenzunehmen.

Die Kreditaufnahme darf auch in fremder Währung erfolgen, wenn das damit verbundene

**Nummer 2**

Die Nutzung bestimmter Instrumente am Geld- und Kapitalmarkt, z.B. Vereinbarungen zwischen zwei Vertragspartnern, zu bestimmten künftigen Zeitpunkten Zinszahlungen auf einen bestimmten Geldbetrag auszutauschen (Zinsswaps), und Zinsbegrenzungsgeschäfte, erfordert den Abschluss von Verträgen oder Vertragsbestandteilen, die über die eigentliche Beschaffung von Kreditmarktmitteln hinausgehen. Die Instrumente werden zur Optimierung der Kreditfinanzierung eingesetzt. Im Bereich der Derivatgeschäfte werden die im Satz 2 genannten Sicherheiten zur Reduzierung des Kontrahentenrisikos verlangt.

Quelle: Bürgerschaftsdrucksache 20/13000 vom 23. Juni 2014, Artikel 2 Nr. 2

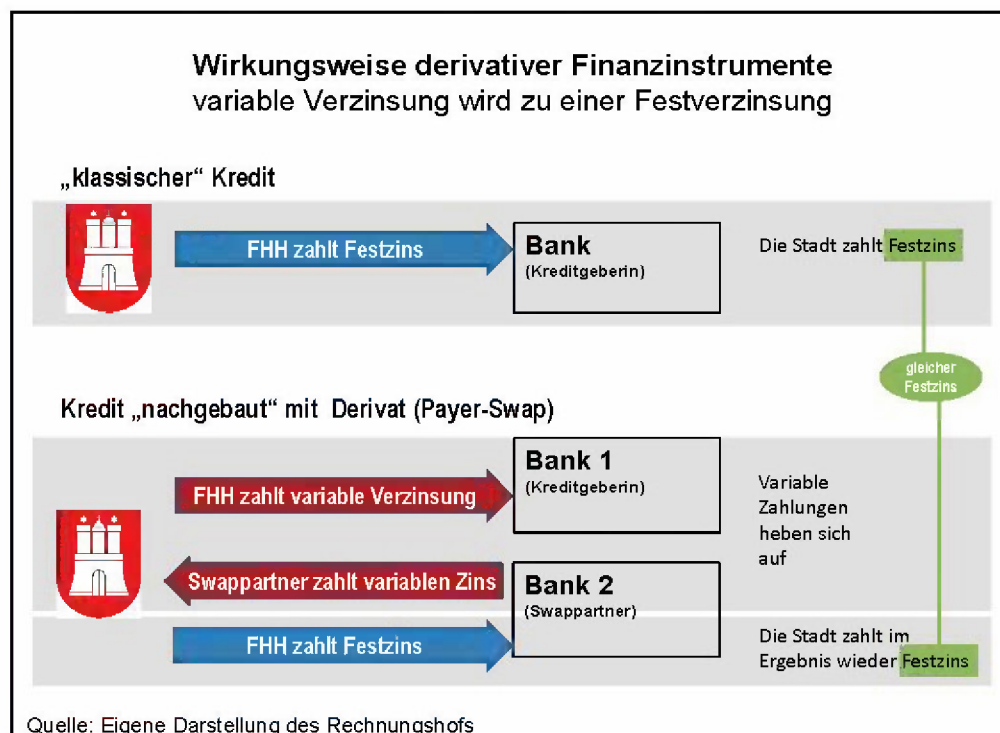
Artikel 2 Nr. 2 Satz 1 Haushaltsbeschluss nennt die Funktionen, für die „Vereinbarungen“ getroffen werden können. Vereinbarung meint nach den Beispielen in der Begründung den Einsatz von Swaps und Caps und anderen derivativen Finanzinstrumenten. Die hiernach rechtlich zulässigen Funktionen für derivative Finanzinstrumente sind:

- die Steuerung von Zinsänderungsrisiken, worunter zu verstehen ist, dass für variabel verzinsliche Kredite bei voraussichtlich steigenden Zinsen ein Festzins gesichert wird, sowie
- die Optimierung bereits bestehender (Festzins-)Kredite, d. h., für bestehende Festzinsvereinbarungen nachträglich niedrigere Zinsen zu vereinbaren.

20. Die erste Funktion schaltet Zinsänderungsrisiken aus und ermöglicht es damit der FHH, Sicherheit in Bezug auf die absolute Höhe künftiger Zinsen zu erzielen. Die FHH erlangt Sicherheit hinsichtlich der in den künftigen Jahren anfallenden Zinszahlungen. Davon zu unterscheiden – und aus der Natur der Sache heraus weiterhin unsicher – bleibt allerdings, ob die prognostizierte Zinsentwicklung, die Anlass für das Geschäft war, tatsächlich eintritt. Ungeachtet dessen bleibt eine Zinssicherung durch ein Derivat ein Schritt hin zu sicheren, planbaren Zahlungsströmen. Diese erste, im Haushaltsbeschluss zugelassene Funktion der Zinssicherung durch derivative Finanzinstrumente ist sinnvoll und – obwohl weiterhin das Risiko eingegangen werden muss, dass die prognostizierte Zinsentwicklung ausbleibt – nicht als originär spekulativ anzusehen.

In der Praxis gibt es den Bedarf für einen Einsatz von Derivaten in der oben genannten Funktion zum Beispiel, wenn nur durch die

Kombination von Kreditgeschäft und derivativem Finanzinstrument auf eine ausreichende Anzahl von Anbietern und eine breitere Palette von Angeboten zurückgegriffen werden kann. Wird ein festverzinslicher Kredit mit einer bestimmten Laufzeit angestrebt, so kann auch ein variabler Kredit plus Derivat (Payer-Swap) gewählt werden. Dies erhöht die Möglichkeiten für ein Geschäft zu einem insgesamt günstigen Preis. Ferner ermöglichen Derivate, die bei der Kreditaufnahme bestehende Zinserwartung differenziert abzubilden. Geht die FHH beispielsweise von mittelfristig steigenden Zinsen aus, kann sie für variable verzinsliche Kredite Zinsobergrenzen (Caps) kaufen oder in eine feste Verzinsung tauschen (Swap). Dies kann sie auch mittels eines „Forward“ für einen Zeitpunkt in der Zukunft vereinbaren.



21. Die zweite im Haushaltsbeschluss zugelassene Funktion für den Einsatz von Derivaten liegt vor, wenn während der Laufzeit eines festverzinslichen Kredits die Kreditkonditionen im Nachhinein „optimiert“, also gesenkt werden sollen.

*Zusätzliches Risiko durch nachträgliche „Optimierung“ von Zinskonditionen durch Derivate*

Hiermit geht die FHH allerdings freiwillig ein neues, zusätzliches Risiko ein, indem sie sich mittels eines derivativen Finanzinstrumentes die Chance erkaufte, ihre ursprüngliche Markteinschätzung über die Entwicklung der Zinsen durch eine neue, mutmaßlich bessere Prognose zu ersetzen.

Beispielsweise könnte mittels eines Receiver-Swaps ein festverzinslicher Kredit in einen variabel verzinslichen Kredit transformiert werden. Dadurch entsteht wirtschaftlich betrachtet eine „synthetische“ variable Verzinsung, deren Nachteil allerdings in einer ähnlich langen Bindung wie der des Festzinsdarlehens besteht.

Originär variabel verzinsten Kredite ermöglichen es hingegen, regelmäßig bei einer neuen Markteinschätzung von der Möglichkeit Gebrauch zu machen, auf einen Festzins zu wechseln.

Obwohl ein (bei einer entsprechenden Marktlage mutmaßlich) hochverzinsten Kredit durch ein Derivat wirtschaftlich in einen (gegenwärtig) niedrig verzinsten Kredit umgewandelt wird, spart die FHH nicht zwangsläufig Geld. Die Zinszahlungen können vielmehr insgesamt auch höher ausfallen als beim Festzinskredit. Die Chance, eine neue Zukunftsprognose zur Grundlage der bereits laufenden Kreditkonditionen zu machen, lassen sich die Finanzmärkte nämlich genau mit dem Betrag bezahlen, der nach allgemeiner Markterwartung den Renditechancen und dem Risiko des Geschäfts entspricht (beispielsweise in Form von Vorfälligkeitsentschädigungen oder Transaktionskosten des Derivats). Der allgemeine Grundsatz von der Arbitragefreiheit des Finanzmarkts besagt, dass es keine Geschäfte gibt, mit denen sich risikolos die Chance auf einen Gewinn kaufen lässt. Folglich rechnen sich derartige Geschäfte nur, wenn der FHH regelmäßig eine bessere Prognose über die Zukunftsentwicklung als dem Markt gelingt, mithin die Risiken häufiger nicht eintreten. Eine solche Motivation für den Abschluss eines Geschäfts – die Erwartung, bessere Prognosen als der Markt zu stellen – ist gemeinhin Kennzeichen von originär spekulativen Geschäften. Da die FHH nicht spekulieren sollte, sollte sie auf die Optimierung von Kreditkonditionen für bestehende Schulden durch Derivate verzichten.

22. Der Rechnungshof empfiehlt der Finanzbehörde deshalb, künftig derivative Finanzinstrumente nur zur Sicherung von Zinsänderungsrisiken zuzulassen. Die Ermächtigung, die Optimierung von bestehenden Krediten mit derivativen Finanzinstrumenten zu betreiben, sollte in dem im nächsten Jahr vorzubereitenden Entwurf des Haushaltsbeschlusses zum Doppelhaushalt 2017/2018 entfallen.
23. Die verbreitete These, der Einsatz von Derivaten ließe sich begrenzen, indem eine Konnexität des Derivats zu einem Grundgeschäft (Kredit) als Instrument der Risikobegrenzung gefordert wird, teilt der Rechnungshof nicht.

Konnexität stellt ein Formalkriterium dar. Es besagt lediglich, dass Volumen und Laufzeit eines Derivats zu einem bestehenden Kreditvertrag „passen“ müssen. Bei einem Kreditportfolio wie dem der FHH kann aufgrund der Vielzahl der Laufzeiten bzw. der hohen Volumina zu einem Derivat immer auch ein Grundgeschäft gefunden werden, welches das Derivat quasi „virtuell“ unterlegt. Daher bleibt Konnexität für sich ein nicht hinreichendes Mittel zur Risikobegrenzung.

Auch ein nicht weiter konkretisiertes Spekulationsverbot, wie es im (kommunalen) Haushaltsrecht anderer Länder bekannt ist, eignet sich nicht zur Risikobegrenzung. Im Moment der Kreditaufnahme müssen aus der Natur der Sache heraus risikobehaftete Annah-

*Konnexität und  
Spekulationsverbot  
für Risikobegren-  
zung nicht  
ausreichend*

men über die künftige Entwicklung am Zinsmarkt getroffen werden. Auch diesen könnte – je nach Begriffsverständnis – ebenfalls ein (aus der Natur der Sache allerdings unvermeidliches) spekulatives Element unterstellt werden.

24. Die Finanzbehörde teilt die Einschätzung des Rechnungshofs, dass die Funktion bestimmter derivativer Finanzinstrumente, variabel verzinsliche in festverzinsliche Darlehen umzuwandeln, eine sinnvolle Möglichkeit im Hinblick auf Zinssicherung ist. Sie weist aber darauf hin, dass aus ihrer Sicht auch die Umwandlung von fest- in variabel verzinsliche Darlehen durch Abschluss eines entsprechenden derivativen Finanzinstruments ein Mittel der im Haushaltsbeschluss vorgesehenen „Steuerung“ (nicht: „Reduktion“) von Zinsänderungsrisiken sein könne. Denn es könne auch ein sinnvolles Steuerungsziel sein, den Anteil variabel verzinslicher Darlehen am Gesamtdarlehensportfolio innerhalb der hierfür zugelassenen Grenzen zu erhöhen und zu diesem Zweck fest- in variabel verzinsliche Darlehen umzuwandeln. Dabei würden sowohl Payer- als auch Receiver-Swaps mit einem Marktwert von Null abgeschlossen, sodass im Moment des Abschlusses die Markterwartung der zukünftigen variablen Zinsen genau dem Betrag der festen Zinszahlungen entspreche.
25. Die Stellungnahme der Finanzbehörde zeigt das Dilemma: Wer ein Derivatgeschäft zu einem Marktwert von Null abschließt, tut dies nur, wenn er erwartet, dass die Zinsentwicklung diesmal anders verläuft, als im Markt vorgesehen, und er dann auf der Gewinnerseite steht. Sofern die Finanzbehörde das Ziel hat, den Anteil variabel verzinslicher Kredite zu erhöhen, kann dies angesichts des jährlichen Umschuldungsvolumens von mehreren Hundert Mio. Euro auch ohne Derivate und damit ohne zusätzliches Risiko erreicht werden.

Vor diesem Hintergrund rät der Rechnungshof von einem solchen Einsatz von Derivaten ab.

26. Die Finanzbehörde hat weiter ausgeführt, sie prüfe derzeit, ob die Ziele und Rahmenbedingungen eines künftigen Einsatzes von derivativen Finanzinstrumenten auch im Hinblick auf das Verhältnis von Risikosteuerung und Zinsoptimierung neu zu definieren seien. Hierbei werde sie die Hinweise des Rechnungshofs berücksichtigen.

### **3.2 Bilanzierung von Derivaten**

27. Im vorgelegten Abschluss für das Haushaltsjahr 2013 sind derivative Finanzinstrumente noch nicht bilanziert. Der Anhang stellt lediglich ihren Umfang dar (Tz. 18).

Die ab dem Haushaltsjahr 2015 geltende Verwaltungsvorschrift zur neuen LHO über die Bilanzierung (VV Bilanzierung) regelt, dass für derivative Finanzinstrumente unter bestimmten Voraus-

setzungen Drohverlustrückstellungen zu bilden sind.<sup>11</sup> Sie müssen gegebenenfalls im 2016 vorzulegenden Abschluss für das Jahr 2015 enthalten sein.

Die VV Bilanzierung fordert zudem, beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen ein Derivat und einen Kredit zu einer Bewertungseinheit zusammenzufassen und gemeinsam zu bewerten.<sup>12</sup>

Diese Regelungen entsprechen sowohl dem Handelsrecht als auch den Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards Doppik).

28. Weist ein Derivat zum Bilanzstichtag einen negativen Marktwert auf, so ist dieser als Drohverlust zu bilanzieren. Dadurch werden drohende Verluste, die aus Derivaten zum Bilanzstichtag erwachsen sind, in der Bilanz sichtbar.

Ist das Derivat allerdings Bestandteil einer Bewertungseinheit und kann die Effektivität der Sicherungsbeziehung zwischen Kredit und Derivat zum Bilanzstichtag nachgewiesen werden, so entfällt die Bildung einer Drohverlustrückstellung für das Derivat gegebenenfalls vollständig.

Diese Bilanzierungsregel geht vereinfachend dargestellt davon aus, dass die Drohverlustrückstellung entfallen kann, wenn dem Verlust beim Derivat ein Gewinn in gleicher Höhe beim Kredit gegenüber steht. Voraussetzung für die Zusammenfassung der gegenläufigen Effekte in einer Bewertungseinheit ist der (methodisch-mathematische) Nachweis, dass eine wirksame Sicherungsbeziehung besteht. Hierzu gibt es Erfahrungen und auch Rechnungslegungsstandards aus der Privatwirtschaft, die eine valide Beurteilung ermöglichen.

Mit der Bilanzierung eröffnen sich neue Möglichkeiten zur Beurteilung und Globalsteuerung des Einsatzes von Derivaten in der FHH. Die Höhe der Drohverlustrückstellungen und die Anzahl der gebildeten Bewertungseinheiten können als (stichtagsbezogene) Indikatoren der Risikohaftigkeit der Derivatgeschäfte der FHH dienen. Die Bilanzierung schafft so für die Bürgerschaft Transparenz über Risiken und setzt für die Verwaltung Signale, die einen risikobewussten, vorsichtigen Umgang mit Derivaten unterstützen. Dieser liegt in dem Impuls, der aus der Bildung von Bewertungseinheiten resultiert. Er macht sinnvollerweise die Beschränkung auf Geschäfte mit nachweisbaren Sicherungszusammenhängen auch bilanziell attraktiv, weil bei diesen keine Gefahr von Drohverlustrückstellung besteht.

---

<sup>11</sup> VV Bilanzierung Nr. 3.3.3.9.

<sup>12</sup> Ebenda Nr. 2.5.

Der Finanzbehörde wird es im Jahr 2015 obliegen, die Voraussetzungen für die methodisch nicht ganz einfache Bilanzierung der derivativen Finanzinstrumente zu schaffen, gegebenenfalls das interne Regelwerk zu konkretisieren und auch vorhandenes Personal zu qualifizieren, damit die genannten Vorteile – insbesondere für die Bürgerschaft – eintreten können.

### III. Jahres- und Konzernabschluss

#### 1. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

29. In diesem Bericht fasst der Rechnungshof das Ergebnis seiner Prüfung des Jahres- und des Konzernabschlusses der FHH auf den 31. Dezember 2013 zusammen.<sup>13</sup> Den Abschlüssen beigefügt ist ein zusammengefasster Lagebericht und Konzernlagebericht.

Die Abschlüsse sind am 18. November 2014 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 2013 ausgehend von im Rahmen seiner Prüfungsplanung festgelegten Schwerpunkten geprüft. Die Prüfung des Abschlusses des Kernbilanzierungskreises umfasste u. a. die folgenden Bereiche:

- Systemsicherheit der rechnungslegungsbezogenen Datenverarbeitungssysteme und der damit in Zusammenhang stehenden Geschäftsprozesse,
- Qualitätssicherung bei der Buchung und Auszahlung von Transferleistungen,
- Ausgründung des Immobilienmanagements,
- Bewertung von Beteiligungen,
- Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten,
- Bewertung der Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,
- Aufwendungen für Miete und Bewirtschaftung.

Die Prüfung des Konzernabschlusses konzentrierte sich u. a. auf:

- Vollständigkeit des Konsolidierungskreises,
- Qualität der Datengrundlage,

---

<sup>13</sup> Sie bestehen aus dem Jahresabschluss 2013 mit der Bilanz auf den 31. Dezember 2013 und der Ergebnisrechnung 2013 sowie dem Anhang für den Kernhaushalt und dem Konzernabschluss 2013 mit der Konzernbilanz auf den 31. Dezember 2013 und der Konzern-Ergebnisrechnung 2013 sowie dem Konzernanhang.

- Konzernanhang sowie Konzernlagebericht.

Der Rechnungshof hat die Abschlüsse 2013 wiederum im Sinne einer kritischen Durchsicht zur Unterstützung der Qualitätssicherung geprüft.

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

Maßstab für die Erstellung der Abschlüsse waren die Regelungen, die die Finanzbehörde in Ausfüllung der oben genannten Vorschrift aufgestellt hat.<sup>14</sup>

Ab dem 1. Januar 2015 ist das Rechnungswesen der FHH gemäß § 4 Absatz 1 LHO nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung zu gestalten. Für den doppischen Echtbetrieb sind in der VV Bilanzierung die Konkretisierungen und Abweichungen von den einschlägigen handelsrechtlichen Regelungen sowie von den Standards Doppik geregelt. Insbesondere bei Mängeln, deren Beseitigung voraussichtlich längere Zeit in Anspruch nehmen wird, führt der Rechnungshof daher auch diese künftig anzuwendende VV Bilanzierung als Maßstab an.

---

<sup>14</sup> Dies waren für den Jahresabschluss das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept in der Fassung vom Juli 2009, die Bilanzierungsrichtlinie als Anlage 1 zu den VV zu § 15a LHO in der Fassung vom Oktober 2013 (Version 1.5), 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).



## 2. Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen

### 2.1 Versicherungsmathematisches Gutachten

31. Für die Jahresabschlüsse bis einschließlich 2012 hatte die FHH den Experten, der bereits die kamerale Prognose der Pensionslasten erstellte, beauftragt, den Rückstellungsbedarf für Pensions- und Beihilfeansprüche zu berechnen. Der Rechnungshof hatte in seinen Prüfungen wiederholt festgestellt, dass die hier verwendete Methodik nicht den einschlägigen Bilanzierungsregeln entsprach.

Für den Abschluss 2013 wurde erstmals ein versicherungsmathematisches Gutachten in Auftrag gegeben. Die anzuwendenden Methoden sollten eine ordnungsmäßige, den Bilanzierungsregeln entsprechende Berechnung sicherstellen.

32. Der Gutachter hat auf der Basis von Daten, die das Personalamt zur Verfügung gestellt hat, die Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeansprüche berechnet. Die von ihm in einem Gutachten zusammengestellten Werte hat die Finanzbehörde in den Jahresabschluss der Stadt übernommen.

33. Das Gutachten ist im Unterausschuss „Personalwirtschaft und Öffentlicher Dienst“ am 12. September 2014 behandelt worden. Der Gutachter hat hier Details dargestellt.<sup>15</sup> Der Rechnungshof hat die Datengrundlagen und die Annahmen für die Berechnung des versicherungsmathematischen Gutachtens geprüft. Dabei hat sich Anlass zur Kritik ergeben:

- Die von der Verwaltung gelieferten Datengrundlagen waren teilweise unvollständig bzw. nicht immer aktuell, u. a. waren die von den Behörden zu pflegenden Datensätze in Bezug auf Arbeitszeitumfang, Berufsgruppe, Art des Beschäftigungsverhältnisses, Tarifgruppe oder Familienstand unvollständig. Fehlerhaft waren die einzelnen, oben benannten Merkmale bei bis zu 3,2 % der insgesamt gelieferten Datensätze. Dies dürfte die Rückstellungshöhe nicht in einem wesentlichen Betrag beeinflussen, für die Zukunft sind die Fehlerquellen gleichwohl abzustellen.
- Das Gutachten enthält hinsichtlich der Landesbetriebe einen Fehler. Für die Landesbetriebe sind Beihilferückstellungen einbezogen worden, obwohl diese eigene Rückstellungen bilden. Im Ergebnis sind Beihilferückstellungen also in zwei Abschlüssen und somit doppelt berücksichtigt worden.

---

<sup>15</sup> Bürgerschaftsdrucksache 20/13265 vom 7. Oktober 2014, S. 5 und Anlage 1 zum Protokoll 20/9 des Unterausschusses „Personalwirtschaft und öffentlicher Dienst“, S. 9.

- Die Grunddaten und die vorgenommenen Berechnungen, die den gebuchten Gesamtbetrag der Pensions- und Beihilferückstellungen belegen, sind weder anhand des Gutachtens noch durch die in der Finanzbehörde vorhandenen Aufzeichnungen vollständig nachvollziehbar. Beispielsweise weicht die vom Zentrum für Personaldienste (ZPD) gelieferte Gesamtzahl der Datensätze von der im Anhang des Jahresberichts genannten Zahl der insgesamt berücksichtigten Fälle um einige Hundert ab, ohne dass die Differenz erläutert werden konnte. Das Gutachten stellt die Gesamtzahl der einbezogenen Datensätze nicht dar und die Finanzbehörde hat die Fallzahl aus der Datenlieferung des ZPD nicht zu der im Anhang ausgewiesenen Zahl übergeleitet.

34. Darüber hinaus hat diese erstmals nach versicherungsmathematischen Grundsätzen erfolgte Berechnung gezeigt, dass einige Fachfragen nach wie vor offen sind. Sie bedürfen weitergehender Aufklärungen und Differenzierung, um die Pensionslasten der Stadt künftig auf einer sicheren Grundlage berechnen zu können:

- Ruhegehaltfähige Zulagen und Zuschläge (in Höhe von gegenwärtig rund 40 Mio. Euro jährlich) sind nicht in die Pensionsrückstellungsberechnung eingeflossen. Dies kann gerechtfertigt sein, wenn sie nur zeitweise gewährt werden. Beispielsweise bei der Allgemeinen Stellenzulage, die knapp 34.000 aktive Beschäftigte derzeit erhalten, handelt es sich jedoch um eine Zulage, die regelhaft während des gesamten Berufslebens gewährt wird. Insofern stellt sich die Frage, inwieweit Zulagen dieser Art einzubeziehen sind.
- Dienstherrnwechsel vor Inkrafttreten des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrags wurden im Pensionsgutachten nach Auskunft des Gutachters nicht besonders berücksichtigt, obwohl hierfür besondere Altfallregelungen zu beachten sind.

35. *Ermittlung der Pensions- und Beihilferückstellung nicht ausreichend dokumentiert und validiert*

Grundsätzlich verbleibt die Verantwortung für alle Daten des Jahresabschlusses – auch wenn ein Gutachten vorliegt – beim Bilanzierenden<sup>16</sup>. Dies gilt umso mehr, als der Gutachter die Einschränkung macht, dass die „getroffenen Aussagen grundsätzlich lediglich als Vorschläge zu verstehen“ seien.<sup>17</sup>

Zumindest die von der Verwaltung zur Verfügung gestellten Unterlagen sollte die Finanzbehörde (alternativ das Personalamt) künftig intensiver überprüfen oder plausibilisieren. Auch deren Verarbeitung im jeweiligen Gutachten sollte die Verwaltung kritisch durchsehen. Dies würde auch ein tieferes Verständnis für die im Gutachten abgebildeten Sachverhalte schaffen und erkennen lassen, ob Sachverhalte fehlerhaft berücksichtigt werden. Die Verwal-

<sup>16</sup> Vgl. § 238 Absatz 1 Satz 1 HGB.

<sup>17</sup> Anlage 1 zum Protokoll 20/9 des Unterausschusses „Personalwirtschaft und öffentlicher Dienst“, S. 3.

tung sollte gemeinsam mit dem Gutachter die oben genannten offenen Fachfragen lösen.

Der Rechnungshof empfiehlt der Finanzbehörde zudem, den Gutachter anzuhalten, eine aussagekräftigere Dokumentation seiner Arbeit zu übergeben.

36. Die Finanzbehörde hat zugesagt, die praktizierte Form der Qualitätssicherung der Gutachtenerstellung zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Sie will den Gutachter zur Aufnahme weiterer Informationen in künftige Pensionsgutachten anhalten, soweit ihr dies für Zwecke der Dokumentation und Nachvollziehbarkeit sinnvoll erscheine.

## 2.2 Abzinsung

37. Die Pensionsrückstellungen sind für den Abschluss 2013 hinsichtlich der Methoden erstmals im Einklang mit den bundesweit einheitlichen Standards Doppik berechnet worden.

Ausdrücklich abweichend von den Standards Doppik wurde allerdings für die Berechnung ein Zinssatz von 6,00 % zugrunde gelegt. Nach den Standards Doppik wären Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen mit einem Zinssatz von 3,95 % abzuzinsen gewesen.<sup>18</sup>

38. Aus Transparenzgründen wird an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass der verwendete Zinssatz erhebliche Auswirkungen auf die Höhe der Rückstellungen hat. Wie im Gutachten und im Geschäftsbericht zutreffend dargestellt, würden sich die Pensions- und Beihilferückstellungen bei einem den Standards Doppik nahekommenden Zinssatz von 4,00 %<sup>19</sup> auf rund 34,2 Mrd. Euro erhöhen. Gegenüber dem angesetzten Zinssatz von 6,00 % und den daraus resultierenden Rückstellungen von rund 25,9 Mrd. Euro würde dies eine weitere Erhöhung der Rückstellungen um rund 8,3 Mrd. Euro erfordern.

## 3. Jahresabschlüsse von Tochterorganisationen

39. Für einige der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterorganisationen lagen der Finanzbehörde bis zum Prüfungsende am 19. Dezember 2014 keine wirtschaftsprüfertestierten Jahresabschlüsse vor. Dies war beispielsweise der Fall bei

– der Vereinigung Hamburger Kindertagesstätten gGmbH,

---

<sup>18</sup> Standards Doppik 5.7.2.1.

<sup>19</sup> Der Gutachter hat Vergleichsrechnungen mit 4 % durchgeführt.

- dem Landesbetrieb Immobilienmanagement und Grundvermögen,
  - dem Berufsförderungswerk Hamburg GmbH oder
  - der Hamburger Friedhöfe AöR.
40. Die Finanzbehörde verzichtet bei den Konzerntochterorganisationen auf die Abforderung wirtschaftsprüfertestierter „Konzernpackages“. Dafür sind die Töchter im Rahmen des Jahres- und Konzernabschlussprozesses angehalten, die Wirtschaftsprüferberichte zu ihren handelsrechtlichen Jahresabschlüssen umgehend an die Finanzbehörde zu senden, damit diese als qualitätssichernde Maßnahme die Meldedaten der Tochterorganisationen mit den testierten Zahlen der Prüfberichte abgleichen kann. Wenn für einige der konsolidierten Tochterorganisationen keine testierten Abschlüsse vorliegen, kann diese Qualitätskontrolle aber nicht stattfinden. Insbesondere bei volumenmäßig bedeutenden Tochterorganisationen wie der Vereinigung Hamburger Kindertagesstätten gGmbH und Tochterorganisationen mit neuer oder zu beendender Geschäftstätigkeit wie dem Landesbetrieb Immobilienmanagement und Grundvermögen oder dem Berufsförderungswerk Hamburg GmbH können sowohl die Aussagekraft des Einzelabschlusses vorrangig im Bereich Finanzanlagevermögen als auch die des Konzernabschlusses beeinträchtigt werden.
41. Zu den ausstehenden testierten Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 2013 zählt auch der der HF. Der Rechnungshof hatte in seinen Ergänzungsberichten zu den Jahresberichten 2013<sup>20</sup> und 2014<sup>21</sup> Kritik an der Bilanzierungsweise dieser Tochterorganisation geübt. Daraufhin wurde die BSU aufgrund einer Beschlussempfehlung des Unterausschusses „Prüfung der Haushaltsrechnung“ aufgefordert, bei der Anstalt eine Bewertung der Grundstücke in Übereinstimmung mit dem von der Bürgerschaft beschlossenen Überleitungsplan zum Gesetz zur Errichtung der Hamburger Friedhöfe – Anstalt öffentlichen Rechts – vom 8. November 1995 zu bewirken.<sup>22</sup>

Seit Mitte 2013 ist die von der HF praktizierte Bilanzierung und der zeitliche Verzug bei der Jahresabschlusserstellung, -prüfung und -veröffentlichung Anlass für mehrere parlamentarische Anfragen gewesen.<sup>23</sup>

<sup>20</sup> Ergänzung zum Jahresbericht 2013, Tz. 83 ff.

<sup>21</sup> Ergänzung zum Jahresbericht 2014, Tz. 63 ff.

<sup>22</sup> Bürgerschaftsdrucksache 20/9670 vom 22. Oktober 2013, S. 98.

<sup>23</sup> Bürgerschaftsdrucksachen 20/8076 vom 28. Mai 2013, 20/9867 vom 12. November 2013, 20/10016 vom 19. November 2013, 20/10169 vom 10. Dezember 2013, 20/11188 vom 18. März 2014, 20/12020 vom 4. Juni 2014, 20/13858 vom 4. Dezember 2014, 20/14021 vom 10. Dezember 2014 und 20/14492 vom 27. Januar 2015.

Der Verzug der HF bei der Vorlage des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013 deutet darauf hin, dass noch keine abschließende inhaltliche Klärung erreicht ist.

42. Der Rechnungshof fordert die Finanzbehörde auf, bei säumigen Tochter- bzw. Enkelorganisationen auf eine Beschleunigung der Jahresabschlusserstellung bzw. -prüfung und die rechtzeitige Vorlage der testierten Jahresabschlüsse hinzuwirken.

Das gilt insbesondere für die HF.

43. Die Finanzbehörde weist darauf hin, sie bemühe sich auch bisher schon aktiv darum, dass für die Jahresabschlusserstellung der FHH testierte Jahresabschlüsse der Tochterorganisationen vorlägen. Eine Grundlage für die Durchsetzung der rechtzeitigen Jahresabschlussvorlage durch Tochterorganisationen werde jedoch erst durch die Verwaltungsvorschriften zu §§ 65 und 106 LHO in der ab dem Haushaltsjahr 2015 anzuwendenden Fassung geschaffen, der zufolge Tochterorganisationen ihre geprüften Jahresabschlüsse bis zum Ende des vierten Monats des nachfolgenden Geschäftsjahres der Finanzbehörde vorzulegen haben.

## **4. Einsatz von IT-Verfahren**

### **4.1 Sicherheit der Rechnungslegungssysteme**

44. In den Rechnungslegungssystemen werden neben Bewegungs- und Stammdaten (wie zum Beispiel Betrag, Zweck und Empfänger einer Zahlung) auch Systemdaten (zum Beispiel zur Steuerung der Prozesse und zur Gestaltung des Systems) erzeugt. Während Bewegungsdaten im Geschäftsjahr laufend eingetragen werden und Stammdaten zum Beispiel bei Änderung der Anschrift oder Bankverbindung geändert werden können, sollen keine direkten Änderungen an Systemdaten vorgenommen werden. Diese Grundsätze sind abgeleitet aus der Papier-Buchführung: Systemveränderungen wie das Entfernen von einzelnen Seiten oder Eintragungen sind nicht erlaubt.

In dem von der FHH eingesetzten SAP-System kann eingestellt werden, dass Systemänderungen nicht vorgenommen werden können.

Der Rechnungshof hat festgestellt, dass diese Einstellung zum Teil über einen längeren Zeitraum nicht gesetzt war und daher die Systemdaten der Rechnungslegungssysteme änderbar gewesen sind. Dies hat der Rechnungshof beanstandet. Durch diese Änderbarkeit wurde die Sicherheit der Rechnungslegungssysteme gefährdet und die Revisionsfähigkeit eingeschränkt.

45. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, sicherzustellen, dass die Einstellung „änderbar“ in allen SAP-Systemen allenfalls für die Dauer unumgänglicher und technisch nicht anders möglicher „Reparaturen“ vorgenommen wird und diese Änderungen revisionssicher nachweisbar sind.
46. Buchungen werden in den SAP-Systemen nicht wie in der Papier-Buchführung in Konten abgebildet, sondern in Tabellen. Über eine bestimmte technische Funktionalität ist es möglich, Änderungen an diesen Tabellen vorzunehmen, ohne dass systemseitig ein Buchungssatz oder ein vergleichbar revisionsfähiger Nachweis über die Änderungen erzeugt wird. Es ist daher grundsätzlich möglich, dass zum Beispiel Bankverbindungen bei Zahlungen verändert oder Forderungen an der Buchführung vorbei durch einen Datenbankeingriff gelöscht werden können. Solange die SAP-Systeme diese Tabellenänderungen zulassen, sind sie nicht uneingeschränkt revisionssicher.
47. Der Rechnungshof hat dies beanstandet und die Finanzbehörde aufgefordert, den Zugriff auf diese Funktionalität technisch zu unterbinden. Sofern Tabellenänderungen zum Beispiel für systemtechnische Fehlerbeseitigungen ausnahmsweise unumgänglich sind, ist eine revisionsfähige Alternative zu entwickeln.
48. Die Finanzbehörde hat zugesagt, eine erweiterte Protokollierung umzusetzen, Tabellenänderungen revisionssicher zu dokumentieren sowie periodische Auswertungen über Tabellenänderungen vorzunehmen, da Datenbankänderungen auch in Zukunft in Ausnahmefällen erforderlich sein würden.

*Nicht dokumentierte  
Änderungen von  
Daten möglich*

## 4.2 Transferaufwendungen

49. Die FHH ist Trägerin der Sozialhilfe nach dem SGB XII. Dazu gehören u. a. Hilfen zum Lebensunterhalt, zur Eingliederung für behinderte Menschen, zur Gesundheit, zur Pflege, zur Grundversicherung im Alter und bei Erwerbsminderung. Die hiermit verbundenen Aufwendungen umfassten im Haushaltsjahr 2013 rund 2 Mrd. Euro und sind in der Ergebnisrechnung – neben den Aufwendungen für Kindertagesbetreuung und den Zuschüssen an soziale Einrichtungen – in der Position „Transferleistungen an Dritte“ enthalten. Rund die Hälfte davon wird über das Verfahren zum Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen (HKR-Verfahren) PROSA bewilligt, gebucht und ausgezahlt. Die Abwicklung dieser Vorgänge erfolgt in jährlich ungefähr 2 Mio. Einzelbuchungen; damit ist PROSA eines der größten Massendatenverarbeitungsverfahren der FHH. Die Daten werden in das SAP-System übergeleitet. PROSA soll künftig durch das HKR-Verfahren zur Abrechnung von Jugend- und Sozialhilfe sowie von Wohngeld (JUS-IT) abgelöst werden.
50. Aufgrund des mengen- und wertmäßig hohen Transaktionsvolumens birgt PROSA – wie jedes andere Massendatenverfahren –

bei unzureichenden Kontrollen die Möglichkeit von Fehlern und Missbrauch.

Seit der Jahrtausendwende sind folgende Fälle von dolosen Handlungen im Bereich der Transferleistungen bekannt geworden:

<b>Missbrauchsfälle bei Transferleistungen im Bereich der FHH</b>			
<b>Dienststelle:</b>	Sozialamt Harburg	Arge/Sozialamt Altona	Wohngeldstelle Eimsbüttel
<b>Jahr:</b>	1999/2000	2006–2008	2007/2008
<b>Beschuldigt:</b>	Bediensteter	Bedienstete	Bediensteter
<b>Schaden:</b>	rund 53.000 Euro	rund 56.000 Euro	145.320 Euro
<b>Mittelherkunft:</b>	Landesmittel	Bundes-/Landesmittel	Bundes-/Landesmittel
<b>Fachverfahren:</b>	PROSA	A2LL/PROSA	PROSA/DIWOGE
Quelle: Eigene Auswertungen aus Presseveröffentlichungen und Drucksachen (19/597, 20/3730)			

51. Der Rechnungshof hat in seiner Prüfung der Sozialhilfeaufwendungen im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2013 insbesondere untersucht, ob PROSA im Hinblick auf die im Verfahren installierten internen Kontrollen und in Bezug auf die Nachvollziehbarkeit der Genehmigungen, Buchungen und Auszahlungen den Anforderungen gerecht wird, die der Gesetzgeber an alle kaufmännisch tätigen Steuerpflichtigen stellt (GoB und GoBS) und die im Wesentlichen auch in den kassenrechtlichen Verwaltungsvorschriften der FHH<sup>24</sup> aufgeführt sind.
52. Die Prüfung hat Folgendes ergeben:
- Zu PROSA liegt keine vollständige und aktuelle Verfahrensbeschreibung vor. Das bedeutet, dass sich weder die mit den Fachaufgaben betrauten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Verwaltung noch sachverständige Dritte wie zum Beispiel Prüferinnen und Prüfer einen Überblick über den Soll-Zustand der Abwicklung der umfangreichen Sozialleistungen verschaffen können.
  - Bei der Einführung von PROSA wurde das Vier-Augen-Prinzip, welches die sog. Funktionstrennung bei der Anweisung von Zahlungen sicherstellt, aufgegeben und durch ein Stichprobenverfahren ersetzt. Ein solches Vorgehen ist nur unter strengen Auflagen kassenrechtlich zulässig.<sup>25</sup> Das in der Praxis vorgefundene Stichprobenverfahren entspricht diesen Vorschriften nicht. Der Rechnungshof hatte bereits in

<sup>24</sup> Anlage 10 zu den Verwaltungsvorschriften für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung (VV-ZBR).

<sup>25</sup> Nr. 11, Anlage 10 zu den VV-ZBR.

vorangegangenen Prüfungen festgestellt, dass Zusammensetzung, Durchführung und Dokumentation der Stichproben oft mangelhaft waren. Auffälligkeiten im Stichprobenverfahren führten nicht zu Konsequenzen. Der Rechnungshof hatte daher bereits 2003 gegenüber der Behörde die Einrichtung eines Fehlermanagements gefordert. Dies ist bis heute unterblieben.

Die dargestellten Sachverhalte führen dazu, dass im Fachverfahren PROSA keine hinreichende Funktionstrennung erfolgt und damit grundlegende interne Kontrollen unzureichend sind.

Der Rechnungshof hatte sein Einvernehmen zum benannten Stichprobenverfahren nach § 79 Absatz 4 LHO a. F. nur unter der Voraussetzung erteilt, dass dieses so ausgestaltet wird, dass es den kassenrechtlichen Bestimmungen entspricht. Aufgrund der festgestellten unzureichenden Umsetzung dieser Anforderung fehlen dem Einvernehmen des Rechnungshofs zum Fachverfahren PROSA derzeit die Grundlagen.

*Abwicklung der Transferaufwendungen mit PROSA nicht ordnungsmäßig und revisionsfähig*

- Die Rückverfolgung der Buchungen aus dem SAP-System nach PROSA (retrograde Belegverfolgung) war entweder gar nicht oder nur mit sehr hohem Zeitaufwand möglich.

53. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Geschäftsprozesse zur Abwicklung der Transferleistungen aus PROSA in weiten Teilen nicht den GoB/GoBS und den kassenrechtlichen Vorschriften entsprechen und damit dieser Teil der Buchführung als nicht ordnungsmäßig und nicht revisionsfähig angesehen werden muss.
54. Der Rechnungshof hat im Rahmen der Jahresabschlussprüfung angesichts der geplanten Ablösung des Fachverfahrens PROSA auf Forderungen zu seiner Ertüchtigung verzichtet. Er hat aber darauf hingewiesen, dass die derzeitige Ausprägung des Verfahrens die Versagung eines Bestätigungsvermerks zur Folge hätte. Weiterhin hat der Rechnungshof der Finanzbehörde generelle Hinweise zur Herbeiführung der Prüfbarkeit von Fachverfahren gegeben. Diese Hinweise sind insbesondere bei neuen Fachverfahren, wie zum Beispiel dem PROSA-Nachfolger JUS-IT, zu berücksichtigen.

## 5. Kassenprozesse

55. Um einen Geschäftsvorfall in einer kaufmännischen (doppelten) Buchführung abzubilden, erfolgt jede Buchung an mindestens zwei Posten (deshalb „doppelte“ Buchführung) und zeigt die aufgelöste Vermögens-, Schulden- bzw. Erfolgsveränderung. Bei vollständiger, zeitnaher Erfassung und ordnungsgemäßer Handhabung geht in einem solchen System kein Geschäftsvorfall verloren und die Salden der Buchposten entsprechen jederzeit den tatsächlichen Beständen. Die doppelte Buchführung ist damit in



sich geschlossen und zeigt dadurch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

56. Die aus der Kameralistik heraus entwickelte Buchführung der FHH erfasst viele Geschäftsvorfälle nicht unmittelbar auf Konten der Haupt- und Nebenbücher des SAP-Buchführungssystems, sondern in separaten Vorsystemen, den HKR- bzw. Fachverfahren. Bei der Übernahme dieser (Massen-)Daten ins SAP-System bedient sie sich einer Vielzahl von Verrechnungskonten. Dies ist dann nicht schädlich, wenn immer alle Verrechnungskonten zeitnah und vollständig ausgeglichen und die Buchungen den zutreffenden Vermögens-, Schuld- oder Erfolgsposten zugeordnet werden.

Dies ist bisher aber noch nicht durchgängig der Fall, die Verrechnungskonten im SAP-System sind nicht vollständig ausgeglichen.

Nicht ausgeglichene Verrechnungskonten stehen im Widerspruch zur Logik der doppelten Buchführung. Sie „zerschneiden“ den geschlossenen Buchungskreislauf mit der Folge, dass die Werte der Finanzbuchhaltung nicht mehr mit den tatsächlichen Beständen übereinstimmen (müssen). Dabei ist die Höhe der Abweichung unerheblich, denn aufgrund der Durchbrechung ist es systematisch nicht mehr gewährleistet, dass die Buchführung alle Vorgänge vollständig und ordnungsgemäß abbildet.

*Gefährdung der  
Verlässlichkeit der  
Buchführung durch  
nicht ausgeglichene  
Verrechnungskonten*

57. Im Bereich der Kassen- und Bankbuchführung hat der Rechnungshof wiederholt beanstandet, dass die Geschäftsvorfälle nicht laufend auf eindeutig zugeordneten SAP-Konten gebucht werden. Das führt dazu, dass die Daten der Kassen- und Bankbuchführung – auch nach Bereinigung der üblichen zeitlichen Buchungsdifferenzen – nicht vollständig mit den von den Banken übersendeten Kontoauszügen bzw. den Kassenprotokollen und damit mit den tatsächlichen Geldbeständen übereinstimmen. Deshalb werden in die Bilanzierung teilweise nicht die sich aus der laufenden Buchführung ergebenden Werte, sondern hilfsweise die Daten der Kontoauszüge und Kassenprotokolle übernommen. In Höhe der Abweichung zwischen beiden Datenquellen besteht eine Lücke, die zeigt, dass kein geschlossener Geld- und Buchungskreislauf gewährleistet ist. Damit ist zumindest dieser Teil der Buchführung als nicht ordnungsmäßig anzusehen.

58. Die aktuellen Erhebungen haben gezeigt, dass auch zum 31. Dezember 2013 die Kassen- und Bankbestände nicht aus der laufenden Buchführung, sondern aus den Kontoauszügen und Kassenprotokollen ermittelt wurden. Die Lücke zur laufenden (unvollständigen) Buchführung wurde wiederum durch eine von der Finanzbehörde vorgenommene manuelle Anpassungsbuchung geschlossen.

Der Rechnungshof hatte die Finanzbehörde im Vorjahr aufgefordert bis zum 1. Januar 2015 einen geschlossenen Geldkreislauf

sicherzustellen. Die Finanzbehörde hatte zugesagt, ihre Bemühungen im Hinblick auf die Herstellung eines geschlossenen Geldkreislaufs fortsetzen zu wollen.<sup>26</sup>

59. Zum aktuellen Sachstand hat die Finanzbehörde mitgeteilt, dass es wegen der Komplexität der Systemlandschaft zu Verzögerungen in der Umsetzung komme. Eine Einrichtung eines geschlossenen Geldkreislaufs erfolge voraussichtlich zum 1. Januar 2016.

## 6. Bewertung von Finanzanlagen

60. Im Vorjahr hatte der Rechnungshof die Finanzbehörde aufgefordert, auf die für Bewertungszwecke nach der Eigenkapitalspiegelmethode praktizierte Differenzierung in erwerbswirtschaftliche Unternehmen und Unternehmen der Daseinsvorsorge zu verzichten. Diese Praxis hatte die Einbeziehung gegebenenfalls vorhandener stiller Reserven ermöglicht. Der Rechnungshof hatte dies nicht zuletzt unter Vorsichtsgesichtspunkten kritisiert. Zudem hatte der Rechnungshof gefordert, die aktuelle Eigenkapitalentwicklung zugrunde zu legen und nicht auf eine Dreijahresbetrachtung abzustellen.

Die Finanzbehörde hatte u. a. im Zusammenhang mit der Diskussion über die Bilanzierung der Finanzanlage HF im Vorjahr zugesagt, künftig bei der Bewertung nach der Eigenkapitalspiegelbildmethode auf das bilanzielle Eigenkapital abzustellen und damit auf die Einbeziehung von stillen Reserven zu verzichten.<sup>27</sup>

61. Diese Zusage hat die Finanzbehörde für den Abschluss 2013 noch nicht vollständig umgesetzt. So erfolgte die Bewertung einiger Finanzanlagen wie beispielsweise der HGV Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH, der SAGA Siedlungs-Aktiengesellschaft Hamburg, der FEG Fischereihafenentwicklungsgesellschaft mbH & Co. KG, der Kommanditgesellschaft VHG Verwaltung Hamburgischer Gebäude GmbH & Co. oder der Dataport AöR weiterhin unter Einbeziehung stiller Reserven.
62. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde erneut aufgefordert,
- auf die Differenzierung in erwerbswirtschaftliche und nicht-wirtschaftliche Unternehmen für Bewertungszwecke zu verzichten und die Dreijahresbetrachtung der Eigenkapitalentwicklung für alle Unternehmen aufzugeben und

---

<sup>26</sup> Ergänzung zum Jahresbericht 2014, Tz. 52.

<sup>27</sup> Ergänzung zum Jahresbericht 2014, Tz. 24.

- auf die Ausnahmeregelung und damit den Einbezug von gegebenenfalls vorhandenen stillen Reserven in die Bewertung von Beteiligungen bei der Anwendung der Eigenkapitalspiegelbildmethode zu verzichten.
63. Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Forderungen des Rechnungshofs zum Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2014 umzusetzen.

## **7. Transparenz und Information im Lagebericht**

### **7.1 Finanzlage**

64. Nach § 315 HGB und dem Deutschen Rechnungslegungsstandard 20.78 ist im Konzernlagebericht die Finanzlage des Konzerns anhand der Kapitalstruktur, der Investitionen und der Liquidität darzustellen, zu analysieren und zu beurteilen.

Im zusammengefassten Lagebericht und Konzernlagebericht der FHH werden unter den Punkten 4.6 „Struktur der Verschuldung“ und 4.7 „Refinanzierungsstrategie 2013“ wichtige Aussagen zur Finanzlage und zu Finanzierungsmaßnahmen der Kernverwaltung getroffen. Während aber die Beschreibungen von Vermögens- und Ertragslage immer bezogen auf Kernverwaltung und Konzern erfolgen, fehlt die Darstellung der Finanzlage des Konzerns vollständig.

65. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, im nächsten Konzernlagebericht die Finanzlage des Konzerns auf ähnliche Weise wie die Finanzlage der Kernverwaltung zu beschreiben.
66. Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Forderungen des Rechnungshofs zu prüfen und gegebenenfalls in kommenden Konzernabschlüssen zu berücksichtigen.

### **7.2 Beschäftigtenzahlen**

67. Wie schon bei den Angaben zur Finanzlage beziehen sich auch die Ausführungen zu 4.5 „Beschäftigte der Hamburger Verwaltung“ nur auf die Kernverwaltung. Eine in Anbetracht der hohen Anzahl von Bediensteten in den Tochterorganisationen für das Verständnis der Konzernertragslage wichtige Darstellung von Personalsituation und -entwicklung im Konzern fehlt.
68. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die Ausführungen zu den Beschäftigten auf den Konzern auszuweiten.

69. Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Forderungen und Anregungen des Rechnungshofs zu prüfen und gegebenenfalls in kommenden Konzernabschlüssen zu berücksichtigen.

### **7.3 Risiko- und Chancenbericht, Prognosebericht**

70. Wie bereits im Vorjahr festgestellt<sup>29</sup>, bezieht sich die Risiko- und Chancendarstellung im Konzernlagebericht der FHH 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 FHH ist den Darstellungen im Konzernlagebericht deshalb nicht zu entnehmen.
71. Die Finanzbehörde hat zugesagt, ihre Prüfung, ob spezifische Risikobereiche systematisiert werden können, fortzusetzen und eine Ausweitung der Risikoberichterstattung im Rahmen des Konzernlageberichts zu prüfen.

Hamburg, den 20. April 2015

Dr. Stefan Schulz

Michael Otto-Abeken

Elisabeth Seeler-Kling

Joachim Mose

Philipp Häfner

Rolf Gläßner

---

<sup>29</sup> Ergänzung zum Jahresbericht 2014, Tz. 87.