

Ergänzung zum Jahresbericht 2011

Prüfung des Jahresabschlusses
und des Konzernabschlusses
der Freien und Hansestadt Hamburg
auf den 31. Dezember 2009

Hamburg, den 31. März 2011

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

Inhaltsverzeichnis

	Seite
I. Zusammenfassung	7
Betriebswirtschaftliche Analyse	7
Prüfungsfeststellungen	7
Zukünftiger Bestätigungsvermerk	9
Stellungnahme der Finanzbehörde	9
II. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung	10
III. Betriebswirtschaftliche Analyse	12
Entwicklung des Eigenkapitals in der Kernverwaltung	12
Die Konzernentwicklung von 2007 bis 2009	14
Die Entwicklung des Konzernergebnisses	14
Entwicklung der Vermögens- und Schuldensituation des Konzerns	16
Pensionsrückstellungen im Jahres- und Konzernabschluss der Stadt	17
Pensionsrückstellungen	17
Die Ermittlung der Pensionsrückstellungen im Konzernabschluss	17
Stellungnahme der Finanzbehörde	19
Bewertung durch den Rechnungshof	20
HSH Nordbank	21
Abbildung in der kameralen Haushaltsrechnung	21
Abbildung im Konzernabschluss	22
Vergleich	25
IV. Prüfung des Jahresabschlusses	26
Bilanz	27
Aktiva	27
Geleistete Investitionszuwendungen	27
ÖÖP-Projekt Modell „Hamburg Süd“	27
Sondervermögen Schule	30
Stichprobeninventur in den Museen	30
Finanzanlagen	31

Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten	34
Passiva	36
Pensionsrückstellungen	36
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten/Anleihen und Obligationen	37
Auszahlungsverpflichtung aus Körperschaft- steuerguthaben	38
Ergebnisrechnung	39
Steuererträge und steuerähnliche Erträge	39
Personalaufwendungen	41
V. Prüfung des Konzernabschlusses	42
Organisation des Konzernrechnungswesens	42
Konzernbuchhaltung	42
Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2009	43
Konsolidierungskreis	43
Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden	44
Überprüfung stiller Reserven	45
Umfang und Informationsgehalt des Konzernabschlusses	46
VI. Zukünftiger Bestätigungsvermerk	48

Abkürzungen

AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalt öffentlichen Rechts
BWF	Behörde für Wissenschaft und Forschung
ERP	Enterprise Resource Planning
f & w	f & w fördern und wohnen AöR
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GWG	Gesellschaft für Wohnen und Bauen mbH Hamburg
GWG Gewerbe	GWG Gewerbe Gesellschaft für Kommunal- und Gewerbeimmobilien mbH
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
HGV	Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH
HHLA	Hamburger Hafen und Logistik AG
HPA	Hamburg Port Authority AöR
HSH Nordbank	HSH Nordbank AG
HVF	Hamburgischer Versorgungsfonds AöR
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
IT	Informationstechnik
KöR	Körperschaft (des) öffentlichen Rechts
LHO	Landeshaushaltsordnung
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
NHH	Neues Haushaltswesen Hamburg
ÖÖP	Öffentlich-Öffentliche Partnerschaft
PAISY	Personalabrechnungs- und Informationssystem
SAGA	SAGA Siedlungs-Aktiengesellschaft Hamburg
UKE	Universitätsklinikum Hamburg-Eppendorf KöR
VV	Verwaltungsvorschriften
ZPD	Zentrum für Personaldienste

I. Zusammenfassung

Betriebswirtschaftliche Analyse

1. Die mit den öffentlichen Aufgaben verbundenen Aufwendungen übersteigen die Erträge. Die Aufwendungen der Haushaltsjahre 2006 bis 2009 des Kernbilanzierungskreises liegen um insgesamt 3.955 Mio. Euro über den in diesem Zeitraum realisierten Erträgen (vgl. Tz. 11). Mithin fehlen in einem Zeitraum von vier Jahren rund 4 Mrd. Euro.

Die Stadt bilanziert im Jahresabschluss der Kernverwaltung auf den 31. Dezember 2009 einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von 1.205 Mio. Euro; damit ist sie bilanziell überschuldet (vgl. Tz. 9).

Der Methodenwechsel bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen der Tochterorganisationen führt nur buchungstechnisch zu einem günstigeren Ergebnis, nicht aber zu einer Änderung des Gesamtaufwands und der Zahlungen für Pensionen. Die Maßnahme bietet keine wirtschaftlichen Vorteile, sie kann allein zusätzlichen Aufwand für Gutachten auslösen. Ein im Haushalt auftretender zeitweiliger Entlastungseffekt ist als „Bilanzkosmetik“ zur Erreichung eines vorübergehenden kameraleen Einspareffekts zu qualifizieren (vgl. Tzn. 19 bis 23).

Am Beispiel der HSH Nordbank AG (HSH Nordbank) ist erkennbar, wie die doppische Rechnungslegung im Vergleich zur kameraleen Haushaltsrechnung eine höhere Transparenz schafft (vgl. Tz. 31): Die Belastungen der Konzernergebnisrechnung aus dem Ergebnis der HSH Nordbank belaufen sich von 2007 bis 2009 auf 1,9 Mrd. Euro. Damit wird das Ausmaß der ökonomischen Wertminderung der Beteiligung deutlich (vgl. Tz. 29).

Prüfungsfeststellungen

2. Die Prüfung des Jahresabschlusses hat u. a. zu folgenden Feststellungen geführt:
 - Die Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Projekt in Öffentlich-Öffentlicher Partnerschaft (ÖÖP-Projekt) „Hamburg Süd“ sind für eine ordnungsmäßige stichtagsbezogene Rechnungslegung im Jahresabschluss der Stadt bisher nicht vollständig ermittelt (vgl. Tzn. 34 bis 39).
 - Aufgrund einer Kapitaleinlage der Stadt bei der Hamburg Port Authority AöR (HPA) in Höhe von 192 Mio. Euro wurde der Wert der HPA im Jahresabschluss der Stadt erhöht. Die Bilanzierung entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

Die vorgenommene Werterhöhung ist rückgängig zu machen, da der Verlust der HPA den Wert der Einlage übersteigt (vgl. Tzn. 44 bis 46).

- Aufgrund der noch nicht erfüllten Zusage der Finanzbehörde, eine Überprüfung der Werthaltigkeit des Beteiligungsansatzes für das Sondervermögen Stadt und Hafen vorzulegen, hält der Rechnungshof seine Kritik an dem nicht hinreichend nachgewiesenen Wertansatz¹ aufrecht. Ihm ist infolge der für die Prüfung des Jahresabschlusses der Stadt auf den 31. Dezember 2009 vorgelegten unzureichenden Unterlagen eine abschließende Einschätzung des Wertansatzes des Sondervermögens weiterhin nicht möglich (vgl. Tzn. 48 bis 50).
 - Das mit dem Bankbestätigungsverfahren angestrebte Ziel, die Vollständigkeit der der Stadt zuzurechnenden Bankkonten sicherzustellen, ist mit den gegenwärtigen Prozessen in der Rechnungslegung nicht zu erreichen (vgl. Tzn. 57 bis 58).
 - Die Bestrebungen der Finanzbehörde, eine Neubewertung der Pensionsrückstellungen der Kernverwaltung zu erreichen, sind notwendig und konsequent fortzusetzen (vgl. Tzn. 59 bis 62).
 - Im Jahr 2001 wurde die Besteuerung der Körperschaften umgestellt. Aus Ansprüchen, die den Steuerpflichtigen bis zu diesem Zeitpunkt zustanden, ergeben sich im Rahmen einer Übergangsregelung von der Stadt auszahlende Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von insgesamt rund 400 Mio. Euro (davon rund 200 Mio. Euro Bundesanteil). Diese Verbindlichkeiten hätten im Jahresabschluss passiviert werden müssen (vgl. Tzn. 65 bis 67).
 - Zum Bilanzstichtag sind nicht wie bisher die fälligen, sondern die festgesetzten Steuern auszuweisen. Darüber hinaus sind die Regelungen zur Realisierung der Steuererträge und zur Passivierung von Steuererstattungen zu überarbeiten (vgl. Tzn. 70 bis 73).
3. Die Prüfung des Konzernabschlusses hat u. a. zu folgenden Feststellungen geführt:
- Ein zentrales, alle Beteiligungen umfassendes und laufend aktualisiertes Beteiligungskataster fehlt weiterhin (vgl. Tz. 76).
 - Das bisherige Verfahren zur Abstimmung der Investitionszuschüsse an Tochterorganisationen ist nur für die aus der Eröffnungsbilanz resultierenden Investitionszuschüsse hin-

¹ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 44.

nehmbar. Für seitdem gewährte Zuschüsse muss eine Abstimmbarkeit auf Einzelpostenebene gewährleistet werden (vgl. Tz. 77).

- Eine regelhaft erforderliche Überprüfung der Werthaltigkeit der durch die Konsolidierung aufgedeckten stillen Reserven erfolgt bisher nicht (vgl. Tz. 83 f.).
- Anhangsangaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind zu allgemein und teilweise unvollständig. Abweichungen von einheitlichen Bewertungsmethoden sind im Anhang ausführlicher zu erläutern (vgl. Tz. 85 f.).

Zukünftiger Bestätigungsvermerk

4. Angesichts der in vielen Bereichen noch zu leistenden schwierigen und teilweise umfangreichen Vorarbeiten für den doppelten Echtbetrieb hält es der Rechnungshof für dringlich, dass die für die Abschlusserstellung zuständige Finanzbehörde und die für die jeweiligen Grunddaten der Buchhaltung verantwortlichen Fachbehörden ihre bisherigen Anstrengungen zur Verbesserung des Rechnungslegungsprozesses fortsetzen und intensivieren (vgl. Tz. 94 f.).

Stellungnahme der Finanzbehörde

5. Die Finanzbehörde hat die Feststellungen anerkannt und eine Berücksichtigung – überwiegend im Abschluss auf den 31. Dezember 2010 – zugesagt.

Hinsichtlich des Methodenwechsels bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen der Tochterorganisationen vertritt die Finanzbehörde eine abweichende Auffassung (siehe Tz. 24).

II. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

6. In diesem Bericht fasst der Rechnungshof das Ergebnis seiner Prüfung der Abschlüsse der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2009 zusammen.² Den Abschlüssen beigelegt ist ein zusammengefasster Lagebericht und Konzernlagebericht.

Die Abschlüsse sind am 16. November 2010 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 2009 – wie schon die Eröffnungsbilanz und die Jahresabschlüsse 2006, 2007 und 2008³ – im Wesentlichen im Sinne einer kritischen Durchsicht zur Unterstützung der Qualitätssicherung geprüft.

Schwerpunkt der aktuellen Prüfung waren die Prozesse für die Verwaltung der Steuererträge. Für ausgewählte Einzelfälle sind substantielle Prüfungshandlungen durchgeführt worden. Eine systematische Prüfung des Internen Kontrollsystems (IKS) sowie eine umfassende IT-Systemprüfung der verwendeten Systeme, insbesondere der eingesetzten SAP ERP-Module⁴, der rechnungslegungsrelevanten Vorkontrollsysteme und deren Schnittstellen, sind nicht durchgeführt worden.

7. Grundlage für die gegenwärtig fakultativ durchgeführte kaufmännische Rechnungslegung ist § 71a Landeshaushaltsordnung (LHO), nach dem eine Buchführung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) zusätzlich zur kameralen Buchführung erfolgen kann.

Konkreter Maßstab für die Erstellung der Abschlüsse waren die Regelungen, die die Finanzbehörde in Ausfüllung der oben genannten Vorschrift aufgestellt hat.⁵

² Sie bestehen aus dem Jahresabschluss 2009 mit der Bilanz auf den 31. Dezember 2009 und der Ergebnisrechnung 2009 sowie dem Anhang für den Kernhaushalt und dem Konzernabschluss 2009 mit der Konzernbilanz auf den 31. Dezember 2009 und der Konzern-Ergebnisrechnung 2009 sowie dem Anhang.

³ Vgl. Jahresbericht 2007, Tzn. 18 bis 32 und Jahresbericht 2008, Tzn. 22 bis 29 sowie Ergänzung zum Jahresbericht 2009 und 2010.

⁴ ERP = Enterprise Resource Planning (IT-System zur Planung des Einsatzes/der Verwendung der Unternehmensressourcen).

⁵ Dies waren für den Jahresabschluss das Betriebswirtschaftliche Fachkonzept in der Fassung vom Juli 2009, die Bilanzierungsrichtlinie als Anlage 1 zu den Verwaltungsvorschriften (VV) zu § 15a LHO in der Fassung vom Dezember 2009 (Bilanzierungsrichtlinie), 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 in der Fassung vom September 2009.

Der Rechnungshof hat die Regelungen im Einzelfall weitergehend daraufhin überprüft, ob sie die in § 71a LHO normierte sinngemäße Anwendung der Vorschriften des HGB berücksichtigen und im Einklang mit dem vom Senat vorgegebenen Ziel stehen, sich mit der Einführung der Doppik „einen vollständigen Überblick zur Vermögenslage und zur Ertragsentwicklung aller Aufgabenbereiche der Stadt zu verschaffen.“⁶

8. Auf der Grundlage des novellierten Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrG)⁷ hat das Bund-Länder-Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens am 26. November 2009 erstmals Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) nach § 7a HGrG in Verbindung mit § 49a HGrG beschlossen. Die Standards werden einmal jährlich von einem Bund-Länder-Gremium überprüft. Sie legen für öffentliche Haushalte, die in ihrem Rechnungswesen nach den Grundsätzen der staatlichen Doppik (§ 7a HGrG) ausgestaltet sind, einheitliche Ansatz-, Bewertungs- und Darstellungsregeln fest. Die Standards haben den Abschlüssen der Stadt auf den 31. Dezember 2009 noch nicht zugrunde gelegen. Es ist vorgesehen, dass die Stadt ihr Rechnungswesen für Haushaltsjahre nach dem 31. Dezember 2014 auf die Standards staatlicher Doppik umstellt.

⁶ Vgl. Bürgerschaftsdrucksache 17/3161 vom 5. August 2003, S 3.

⁷ Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I 1969, S. 1273), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 31. Juli 2009 (BGBl. I 2009, S. 2580).

III. Betriebswirtschaftliche Analyse

Die Aufwendungen der Jahre 2006 bis 2009 übersteigen die in diesem Zeitraum realisierten Erträge um insgesamt 3.955 Mio. Euro.

Sowohl im Kernbilanzierungskreis als auch im Konzern weist die Stadt negatives Eigenkapital aus.

Der Methodenwechsel bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen der Tochterorganisationen führt nur buchungstechnisch zu einem zeitweise günstigeren Ergebnis, nicht aber zu einer Änderung des Gesamtaufwands und der Zahlungen für Pensionen.

Die doppische Rechnungslegung schafft im Vergleich zur kamerale Haushaltsrechnung eine höhere Transparenz: Die Belastungen der Konzernergebnisrechnung aus der HSH Nordbank belaufen sich für die Jahre 2007 bis 2009 auf 1,9 Mrd. Euro.

Entwicklung des Eigenkapitals in der Kernverwaltung

9. In der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2006 wies die Stadt – nach zwischenzeitlichen Korrekturen – im Kernhaushalt ein bilanzielles Eigenkapital in Höhe von 3.024 Mio. Euro aus. Dieses Eigenkapital wurde im Haushaltsjahr 2009 abermals rückwirkend um 104 Mio. Euro nach unten korrigiert. Zum 1. Januar 2006 betrug das Eigenkapital der Stadt damit 2.920 Mio. Euro abzüglich 170 Mio. Euro wegen der Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs auf den 31. Dezember 2006.⁸ Das Eigenkapital ist, trotz eines im Haushaltsjahr 2007 erwirtschafteten Jahresüberschusses in Höhe von 102 Mio. Euro, mittlerweile vollständig aufgezehrt. Im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2009 übersteigen die auf der Passivseite bilanzierten Schulden (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) und Sonderposten den Wert der Vermögensgegenstände. Die Stadt bilanziert damit im Jahresabschluss für die

⁸ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tz. 29.

*Vermögensverzehr
ohne
entsprechende
Erträge*

12. Die Stadt hat damit ökonomisch gesehen in den vergangenen Jahren Substanz verzehrt. Die Abnutzung des Vermögens wurde durch fremdfinanzierte Ersatzinvestitionen (über-) kompensiert. So hat sich bei der Stadt auf den 31. Dezember 2009 trotz des im Haushaltsjahr 2009 erwirtschafteten Fehlbetrags in Höhe von 1.159 Mio. Euro und der vermögensmindernden Korrektur der Eröffnungsbilanz das Vermögen einschließlich der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten um insgesamt 149 Mio. Euro gegenüber dem Vorjahr erhöht. Gleichwohl hat sich das „Reinvermögen“ der Stadt verschlechtert, weil dem Vermögensverzehr keine entsprechenden Erträge gegenüber stehen. Der Vermögensersatz und die Vermögensmehrung waren schuldenfinanziert.
13. Die Verringerung des Eigenkapitals der Stadt und die Folge eines negativen Eigenkapitals bedeuten eine intergenerativ ungerechte Lastenverteilung. Anzustreben ist, dass die mit der öffentlichen Leistungserbringung verbundenen Aufwendungen jeweils von der Allgemeinheit als den Empfängern der staatlichen Leistungen getragen werden („pay as you use“). Die kumulierten Jahresfehlbeträge verdeutlichen, dass die Stadt öffentliche Leistungen erbracht hat, ohne die Gemeinschaft hierfür mit den Kosten zu belasten. In späteren Jahren, gegebenenfalls also auch durch künftige Generationen, werden noch Leistungen zu bezahlen sein, die bereits in Anspruch genommen wurden.

Die Konzernentwicklung von 2007 bis 2009

Die Entwicklung des Konzernergebnisses

14. Für die folgende Darstellung wurden die in der Konzernergebnisrechnung aufgeführten Positionen Verwaltungsergebnis und Finanzergebnis jeweils um Sondereffekte bereinigt. Im Jahr 2007 wird im Wesentlichen der Erlös aus dem Verkauf eines Anteils an einer Tochter der Hamburger Gesellschaft für Vermögens- und Beteiligungsmanagement mbH (HGV) als Sondereffekt gezeigt⁹. 2008 sind die außerordentlichen Abschreibungen auf Finanzanlagen, insbesondere auf die HSH Nordbank abgebildet und 2009 die Verlustzurechnung für die HSH Nordbank an den Konzern Stadt Hamburg (vgl. Tz. 27 ff.).

⁹ Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tz. 38 ff.

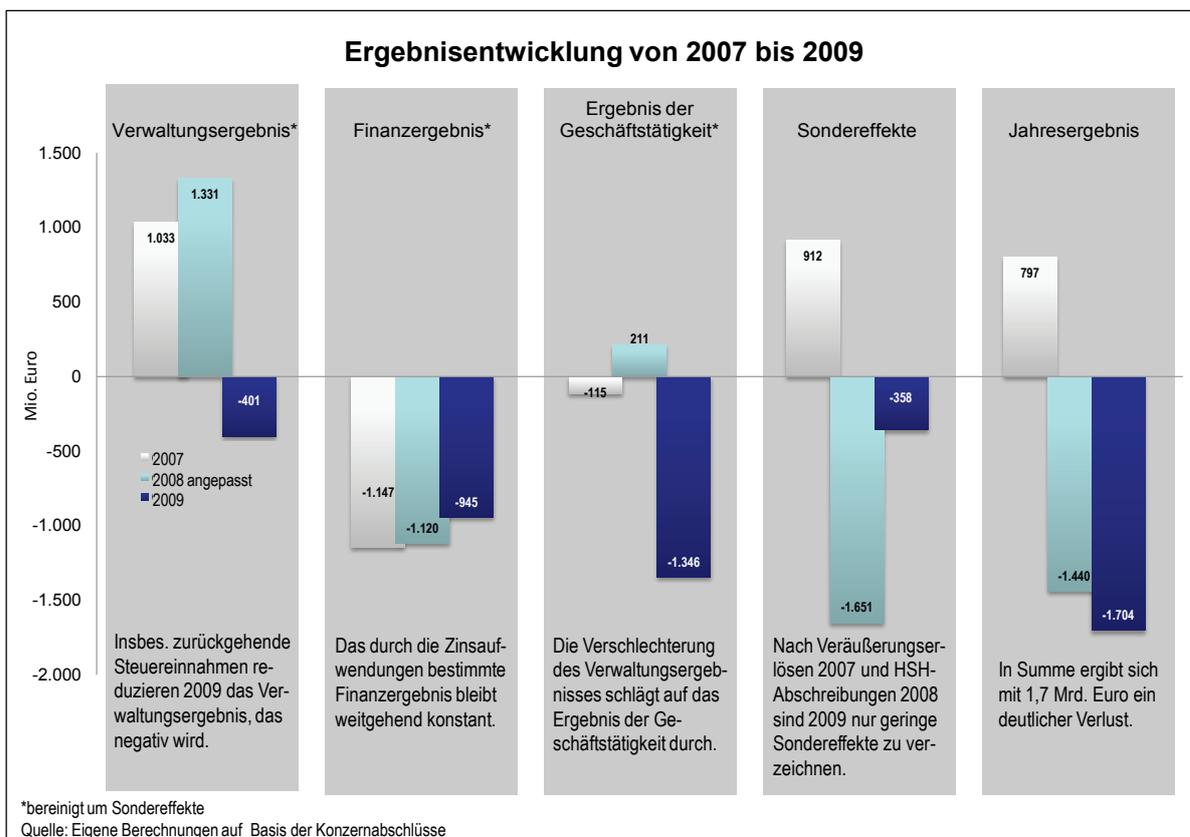


Abbildung 2 Ergebnisentwicklung 2007 bis 2009

15. Während das über den Gesamtzeitraum negative Finanzergebnis sich im Zeitablauf leicht verbessert hat, zeigt das in den Jahren 2007 und 2008 annähernd gleichbleibende Verwaltungsergebnis 2009 eine Verschlechterung um 1.732 Mio. Euro. Es ist erstmals seit dem ersten Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2007 negativ und bewirkt damit eine gegenüber den Vorjahren signifikante Verschlechterung des Ergebnisses der Geschäftstätigkeit. Dies führt nicht in gleichem Maße zu einer Verschlechterung des Jahresergebnisses 2009 gegenüber dem Vorjahr, weil die Sondereffekte (siehe Tz. 14) im Unterschied zu 2008 einen geringeren negativen Einfluss haben.
16. Das Verwaltungsergebnis folgt im Wesentlichen dem Verlauf der Steuererträge im Kernbilanzierungskreis, dem bedeutendsten Ertragsposten auch im Konzern. Alle anderen Ertrags- und Aufwandsposten im Konzern wirken bislang aufgrund ihres relativ konstanten Verlaufes vergleichsweise gering auf die Veränderung des Verwaltungsergebnisses ein.

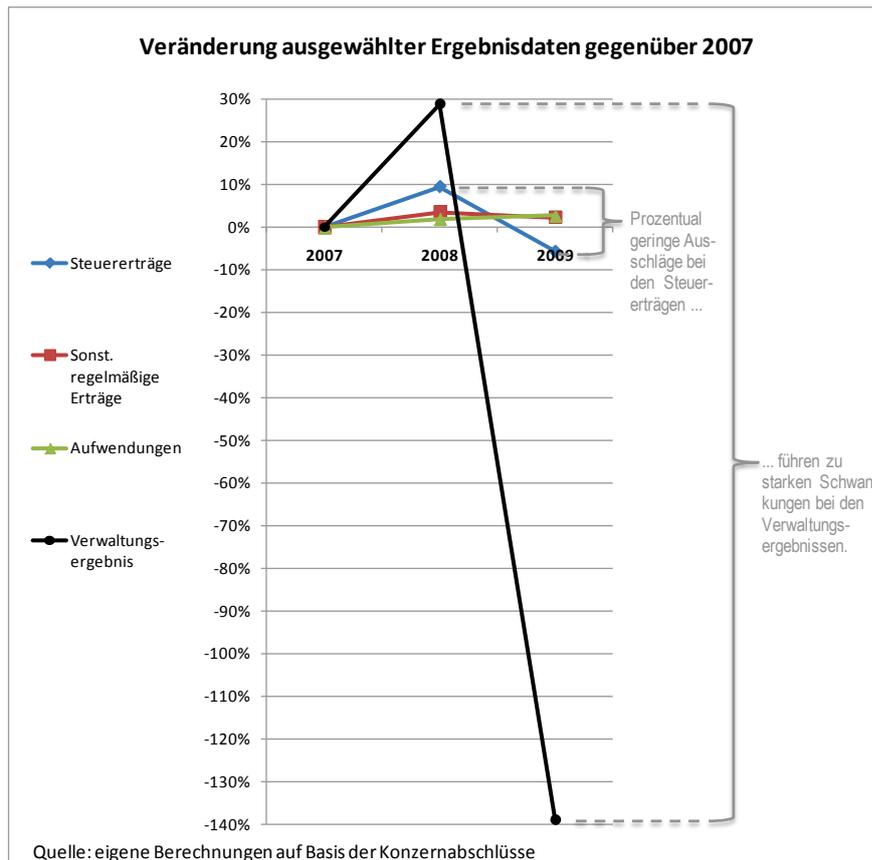


Abbildung 3 Veränderung ausgewählter Ergebnisdaten gegenüber 2007

Entwicklung der Vermögens- und Schuldensituation des Konzerns

17. Die Veränderungen der Konzernbilanzsumme im Betrachtungszeitraum sind zum Großteil außerordentlichen Vorgängen zuzuschreiben.

Beteiligungen und negatives Finanzergebnis prägend

Das Absinken der Bilanzsumme um rund 4 %, von rund 66 Mrd. Euro zum 31. Dezember 2007 auf rund 63 Mrd. Euro zum 31. Dezember 2008, war im Wesentlichen verursacht durch Abschreibungen im Zusammenhang mit der HSH Nordbank und das damit verbundene Absinken des Konzern-Eigenkapitals (vgl. Tz. 29). Der Anstieg um 2 %, auf rund 65 Mrd. Euro zum 31. Dezember 2009 ist wiederum hauptsächlich Vorgängen im Bereich der Beteiligungen zuzuschreiben, nämlich der Kapitalerhöhung der HSH Nordbank, der Beteiligung Hamburgs an der Hamburgischen Seefahrtbeteiligung „Albert Ballin“ GmbH & Co. KG sowie dem Anstieg der für beide Transaktionen notwendigen Fremdfinanzierung. Gegenläufig dazu wirkt sich 2009 das stark negative Ergebnis der Geschäftstätigkeit (vgl. Tz. 15 f.) mindernd auf das Eigenkapital und damit die Bilanzsumme aus. Zum 31. Dezember 2009 ist das Konzerneigenkapital erstmals in Höhe von 131 Mio. Euro negativ.

Pensionsrückstellungen im Jahres- und Konzernabschluss der Stadt

Pensionsrückstellungen

18. Pensionsrückstellungen spiegeln die verursachten Verpflichtungen aus Altersversorgungsversprechen wider, die die Stadt ihren Bediensteten gegeben hat. Dabei ist ungewiss, ob, in welcher Höhe und in welchem Zeitraum die Zahlungen fällig sind.

Gleichwohl ist es auch notwendig darzustellen, welche Mittel künftig zur Erfüllung der den Bediensteten gegebenen Zahlungsverprechen aufzuwenden sind, die erwirtschaftet werden müssen und damit einer alternativen Verwendung entzogen sind. So wird sichergestellt, dass in der Ergebnisrechnung der durch die Tätigkeit der Bediensteten verursachte Ressourcenverbrauch in der Form des Personalaufwands in voller Höhe, also einschließlich des Erwerbs der Pensionsberechtigung, periodengerecht dargestellt wird.

Da aufgrund der Langfristigkeit der Versorgungsverpflichtung und der Vielzahl an Einflüssen, die im Zeitablauf wirken können, ein hohes Maß an Unsicherheit besteht, erfolgt die Bewertung der Pensionsrückstellungen nach versicherungs- und finanzmathematischen Grundsätzen. Diese Berechnungsverfahren berücksichtigen zum Beispiel Sterbewahrscheinlichkeiten, durchschnittliche Marktzinsen für langfristige Anleihen und voraussichtliche Wertanpassungen sowie voraussichtliche Pensionseintrittsalter. Die so durchgeführte Bewertung der Pensionsrückstellungen ist also ein Instrument der Prognose, das künftige Zahlungen vorhersagen soll, diese aber nicht determiniert. Die tatsächliche Höhe der Pensionszahlungen der Stadt richtet sich ausschließlich nach den individuellen Merkmalen der Bediensteten bei Erreichen des Pensionsalters und nach dem Hamburgischen Beamtenversorgungsgesetz. Demzufolge bewirken Änderungen in der Rückstellungsberechnung weder Einsparungen noch Mehrausgaben, weil damit nur die vorhergesagte Verteilung, nicht aber tatsächliche Zahlungen verändert werden.

Die Ermittlung der Pensionsrückstellungen im Konzernabschluss

19. Im Konzernabschluss sind einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften anzuwenden, d. h., Ansatz, Ausweis und Bewertung aller Vermögensgegenstände und Schulden der Konzernmitglieder müssen den gleichen Kriterien folgen. Geschieht dies nicht, weil gesetzliche Regeln, wie beispielsweise branchen- oder länderspezifische Bilanzierungsvorschriften oder auch die Bilanzpolitik der einzelnen Organisation dem entgegen stehen, muss zusätzlich eine zweite, sogenannte Handelsbilanz II erstellt wer-

den. In dieser werden alle Geschäftsvorfälle erneut, und zwar nach konzerneinheitlichen Regeln erfasst und bewertet.

Die Notwendigkeit der einheitlichen Ermittlung gilt auch für die Pensionsrückstellungen im Konzern, d. h. sowohl die Berechnungsmethode als auch die Berechnungsparameter müssen über alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sowie Bediensteten sowohl im Kernbilanzierungskreis als auch bei allen konsolidierten Tochterorganisationen übereinstimmen.

20. Zurzeit ist die Gleichnamigkeit bei diesem rund 32 % der Konzernbilanzsumme umfassenden Rückstellungsposten noch nicht vollständig gegeben, da für den Kernbilanzierungskreis das in Tz. 59 beschriebene „modifizierte Teilwertverfahren“ Grundlage der Berechnung ist, während die Tochterorganisationen überwiegend das steuerliche Teilwertverfahren anwenden.

Für Haushaltsjahre nach dem 31. Dezember 2009 ergeben sich weitergehende Abweichungen. Der Senat hat durch die Senatskommission für öffentliche Unternehmen am 30. November 2010 beschlossen, dass die öffentlichen Unternehmen ab dem Geschäftsjahr 2010 konzernweit einheitlich auf das Anwartschaftsbarwertverfahren zur Ermittlung der Pensionsrückstellungen umzustellen haben.

§ 253 HGB n. F. schreibt nicht die Anwendung eines bestimmten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens vor. Insofern ist eine Anwendung beider in Rede stehenden Bewertungsmethoden für die Einzelabschlüsse der betroffenen Tochterorganisationen zulässig.

Die Verfahren kommen hinsichtlich des ratierlich anzusammelnden Rückstellungsbetrags zum Ende der Dienstzeit eines Berechtigten zum gleichen Betrag. Das jetzt gewählte Anwartschaftsbarwertverfahren führt jedoch zu Beginn über viele Jahre der Dienstzeit zu niedrigeren Rückstellungsbeträgen als das Teilwertverfahren. Dafür verursacht es in den letzten Dienstjahren einen entsprechend höheren jährlichen Rückstellungsbedarf. Mit hin wird durch die Anwendung des neuen Verfahrens die bilanzielle Vorsorge für Pensionsverpflichtungen anteilig in die Zukunft verschoben.

Durch die Umstellung werden die Bilanzen der betroffenen Tochterorganisationen in ihren Einzelabschlüssen einmalig entlastet. Zudem wird durch den in den nächsten Jahren laufend reduzierten Rückstellungsbedarf das Ergebnis der Tochterorganisationen zunächst verbessert, in späteren Jahren allerdings verschlechtert.

21. Die Vorgabe des Senats führt zu abweichenden Bewertungsmethoden zwischen dem durch die Bilanzierungsrichtlinie und bundeseinheitliche Standards an das Teilwertverfahren gebundenen Kernbilanzierungskreis und den Tochterorganisationen.

In der Folge kommt es künftig aufgrund der unterschiedlichen Bewertungsmethoden entweder zu einem insoweit verfälschten Konzernabschluss oder es sind kostenverursachende Umrechnungen zur Vereinheitlichung für Zwecke der Konzernrechnungslegung notwendig (zweite Berechnung der Rückstellungen – gegebenenfalls durch ein gesondertes Gutachten –, zusätzliche Prüfungskosten und Aufwand für die dann zwingend erforderliche Erstellung einer Handelsbilanz II bei den Tochterorganisationen).

*Anpassungsbedarf
infolge
uneinheitlicher
Bewertungs-
methoden*

Die Vorgabe von gegenüber dem Kernbilanzierungskreis abweichenden Verfahren der Berechnung von Pensionsrückstellungen durch die Finanzbehörde kann zusätzliche Kosten u. a. für die Erstellung von Gutachten auslösen und hat aus Sicht der Rechnungslegung im Konzern und in den Tochterorganisationen keine Vorteile. Vielmehr führt sie regelhaft zu einem späteren Anfall von Aufwendungen, ist geeignet, im Konzern Lasten in die Zukunft zu verschieben und daher auch im Interesse eines vorsichtigen Haushaltens abzulehnen.

Die durch die veränderte Berechnung bewirkte temporäre nicht zahlungswirksame Ergebnisverbesserung bei den Tochterorganisationen senkt zwar den Zuschussbedarf im (kameralen) Haushaltsplan. Die Umstellung der Berechnung von Pensionsrückstellungen bewirkt jedoch keine tatsächliche Einsparung, sondern stellt einen rein buchhalterischen bzw. bilanziellen Effekt, mithin „Bilanzkosmetik“ zur Erreichung eines vorübergehenden kameralen Einspareffekts dar. Zudem wird auch dieser Effekt im Zeitablauf wieder aufgehoben. Die Maßnahme kann nicht sinnvoll zur Konsolidierung des Haushalts der Stadt beitragen.

*Bilanzkosmetik,
keine Haushalts-
konsolidierung*

22. Die von der Finanzbehörde bewirkte Maßnahme ist zu beanstanden. Sie ist im Interesse eines soliden Haushaltens kontraproduktiv, als Konsolidierungsmaßnahme ungeeignet und – da sie (auch zahlungsrelevante) Kosten auslösen kann – ein Verstoß gegen das Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit (§ 7 LHO und dazu erlassene VV).
23. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, darauf hinzuwirken, dass zu dem Zustand vor dem Beschluss der Senatskommission für öffentliche Unternehmen vom 30. November 2010 zurückgekehrt wird.

Stellungnahme der Finanzbehörde

24. Die Finanzbehörde teilt die Einschätzung des Rechnungshofs nicht. Sie hält das Anwartschaftsbarwertverfahren für das geeignetere Verfahren, da es die tatsächlichen Versorgungsansprüche sachgerechter abbilde.

Durch die Anwendung der Anwartschaftsbarwertmethode würden im Konzern auch keine Lasten in die Zukunft verschoben. Be- und

Entlastungen der Bilanzen der Tochterorganisationen seien unternehmensindividuell zu bewerten.

Unterschiede in der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen zwischen den Unternehmen der Stadt und der Kernverwaltung seien unabhängig von dem verwendeten Verfahren gegeben, da für die Kernverwaltung nicht das HGB, sondern die Bilanzierungsrichtlinie der Stadt zugrunde gelegt werde.

Zur Frage von Mehrkosten durch zusätzliche Gutachten sei festzuhalten, dass unabhängig von der Verfahrenswahl unterschiedliche Zinssätze zugrunde gelegt und entsprechende Berechnungen erstellt werden müssten. § 7 LHO sei einschließlich der einschlägigen VV mithin eingehalten.

Eine Rückkehr zum Teilwertverfahren sei – nach der für die Bilanzierung zum 31. Dezember 2010 geplante Anwendung des Anwartschaftsbarwertverfahren auch vor dem Hintergrund der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Absatz 1 Nr. 6 HGB) unzulässig.

Bewertung durch den Rechnungshof

25. Der Rechnungshof verweist darauf, dass gerade die Fortsetzung des in der Vergangenheit vom Gesetzgeber allein als sachgerecht vorgeschriebenen und bei den Tochterorganisationen praktizierten Teilwertverfahrens dem Grundsatz der Stetigkeit Rechnung trägt. Stattdessen würde der von der Stadt beabsichtigte Wechsel auf das Anwartschaftsbarwertverfahren, das der Gesetzgeber mit Blick auf eine exaktere Abbildung der künftigen Verpflichtungen in der Privatwirtschaft zusätzlich zugelassen hat, die Stetigkeit der Bilanzierung durchbrechen.

Die von der Finanzbehörde für den Wechsel auf das Anwartschaftsbarwertverfahren in ihrer Stellungnahme angeführte Begründung einer sachgerechteren Abbildung der tatsächlichen Versorgungsansprüche hat in den die Senatsentscheidung vorbereitenden Unterlagen im Entscheidungsverfahren keine Rolle gespielt. Auch in dem Schreiben den Verfahrenswechsel begründenden Schreiben der Finanzbehörde an die Tochterorganisationen wird vielmehr nur der erwartete „regelmäßig signifikant niedrigere“ Rückstellungsbedarf genannt.

Insofern tragen auch die Ausführungen der Finanzbehörde nicht, Be- und Entlastungen der Bilanzen der Tochterorganisationen könnten nicht abgeschätzt werden und seien nur unternehmensindividuell zu bewerten: Sie selbst geht von den genannten regelmäßig eintretenden und signifikanten Entlastungseffekten aus.

Bilanzierungsrichtlinie und HGB schreiben – anders als von der Finanzbehörde dargestellt – nicht grundsätzlich unterschiedliche Bilanzierungsmethoden vor. Auch nach den künftig bundesweit anzuwendenden Standards für die staatliche Doppik ist für den

Kernhaushalt das Teilwertverfahren unter Zugrundelegung des Erfüllungsbetrages vorgeschrieben. Bei Anwendung des Teilwertverfahrens für die Tochterorganisationen unterscheiden sich die Berechnungen dann grundsätzlich nur im Zinssatz. Für Zwecke einer einheitlichen Konzernrechnungslegung sind in diesen Fällen keine vollständigen gesonderten Gutachten erforderlich. Die bereits vorhandenen Berechnungen sind lediglich im Zinssatz zu modifizieren. Die Anwendung des Anwartschaftsbarwertverfahrens würde hingegen komplexere Neuberechnungen für Zwecke der Konzernrechnungslegung nach sich ziehen.

Aus dem Schreiben der Finanzbehörde ergibt sich ferner, dass sie von Mehrkosten für Zusatzgutachten ausgegangen ist, da sie in ihrem Schreiben ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass anfallende Aufwendungen von den Gesellschaften selbst zu tragen seien.

Die Erörterungen zu der Ermittlung der Pensionsrückstellungen sind noch nicht abgeschlossen.

HSH Nordbank

Abbildung in der kameralen Haushaltsrechnung

26. Die kameralen Haushaltsrechnung ist nur eingeschränkt geeignet, die Auswirkungen der wirtschaftlichen Lage der HSH Nordbank auf die Vermögenslage der Stadt darzustellen.

Dies liegt zum einen daran, dass in der Haushaltsrechnung nur Zahlungsströme und somit keine eingetretenen Wertminderungen von Anlagevermögen der Stadt ausgewiesen werden. Zum anderen werden in der Haushaltsrechnung nur die Zahlungsströme des Kernhaushalts aufgeführt. Aus diesem Grund ist zum Beispiel die durch eine Kreditaufnahme in der HSH Finanzfonds AöR¹⁰ finanzierte Kapitalerhöhung von der Stadt zuzurechnenden 1,5 Mrd. Euro in der Haushaltsrechnung systembedingt nicht enthalten. Eine Gesamtrechnung, die die Verhältnisse der mit der Stadt verbundenen Organisationen einschließt, wird in einer kameralen Haushaltsrechnung nicht erstellt.

Mittelbare Auswirkungen auf den Haushalt und damit auf die Abbildung in der Haushaltsrechnung ergeben sich aufgrund der weggefallenen Dividenden der HSH Nordbank, die bei der HGV und der Hamburgischer Versorgungsfonds AöR (HVF) entweder zu ei-

*Nur mittelbare
Auswirkungen in der
kameralen
Haushaltsrechnung*

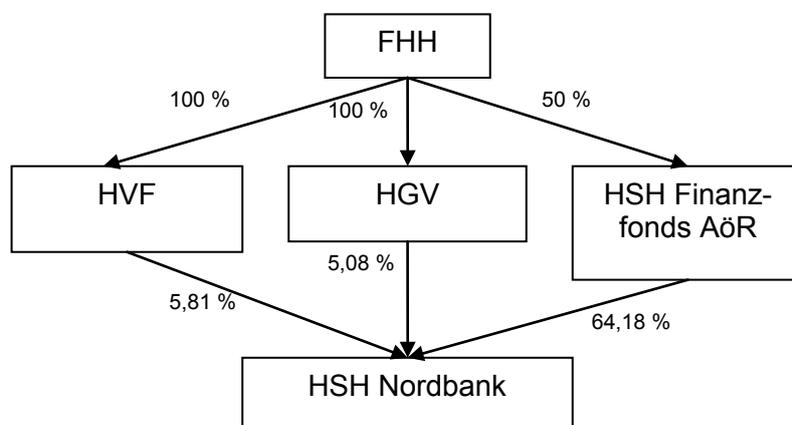
¹⁰ Träger der Anstalt sind die Freie und Hansestadt Hamburg sowie das Land Schleswig-Holstein. Jeder der Träger hält einen Anteil von 50 % am Vermögen der Anstalt.

nem höheren Zuschussbedarf¹¹ oder zu niedrigeren Ausschüttungen führen.

Abbildung im Konzernabschluss

27. Anders als die kamerale Haushaltsrechnung zeigt der Konzernabschluss die tatsächlich eingetretene Belastung durch die Wertminderung des Finanzanlagevermögens:

Grundlage für die Erfassung der mit der Stadt verbundenen Organisationen in der doppelten Rechnungslegung sind die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse. Zum 31. Dezember 2009 ist die Stadt indirekt mit 42,98 % an der HSH Nordbank beteiligt. Die Zusammensetzung der Beteiligungsquote der Stadt ergibt sich aus der folgenden Übersicht:



Quelle: Eigene Darstellung auf Basis des Beteiligungsberichts der Stadt

28. Die Beteiligung ist im Konzernabschluss abgebildet und wird mit einem Wert in Höhe von 1,7 Mrd. Euro ausgewiesen. Der Buchwert entwickelte sich seit dem erstmaligen Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2007 wie folgt:

¹¹ Vgl. Bürgerschaftsdrucksachen 19/5679 vom 16. März 2010 (Zuschuss an die HGv in Höhe von 100 Mio. Euro) und Bürgerschaftsdrucksache 19/7957 vom 23. November 2010 (Zuschuss an den HVf von 120 Mio. Euro).

	31.12.2007 Mio. Euro	31.12.2008 Mio. Euro	31.12.2009 Mio. Euro
Buchwert	2.041¹²	566	1.708
Anteil am Grundkapital	35,36 %	30,41 %	42,98 %

*Umfassende
Darstellung der
Beteiligung im
Konzernabschluss*

Quelle: Eigene Berechnung auf Basis der Konzernabschlüsse

Aufgrund der in den Jahren 2008 und 2009 entstandenen erheblichen Verluste musste der HSH Nordbank im Jahr 2009 zusätzliches Eigenkapital in Höhe von 3,0 Mrd. Euro zugeführt werden. Die Kapitalerhöhung wurde vollständig durch die neu gegründete HSH Finanzfonds AöR übernommen, die die neuen Anteile über eine Kreditaufnahme finanzierte. Entsprechend der Beteiligungsquote der Stadt an der Anstalt sind 50 % der neuen Anteile sowie der dazugehörigen Verbindlichkeiten im Konzernabschluss enthalten (vgl. Tz. 17).

Daneben ist im Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2009 eine Wandelschuldverschreibung der HSH Nordbank mit einem Buchwert in Höhe von 110 Mio. Euro (ursprüngliche Anschaffungskosten für die Stadt: 318 Mio. Euro) bilanziert. Die von der HGV gehaltene Wandelschuldverschreibung war bis zum 31. Dezember 2010 verpflichtend in Aktien umzuwandeln und diente ebenfalls der Kapitalstärkung der Bank. Bereits im Erwerbsjahr 2008 wurde aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Abschreibung auf den Buchwert vorgenommen.

29. Das Konzernergebnis wird insbesondere durch die anteilige Zurechnung der insgesamt deutlich negativen Jahresergebnisse der Bank sowie durch die vorgenommenen Abschreibungen aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung erheblich belastet. Über den Dreijahreszeitraum stellen sich die Ergebnisauswirkungen wie folgt dar:¹³

¹² Im Jahresabschluss 2008 hat die Finanzbehörde aufgrund einer Forderung des Rechnungshofs (vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tz. 204) den Wertansatz der HSH Nordbank rückwirkend korrigiert. Für das Jahr 2007 sind für die Bilanz und die Ergebnisrechnung zwecks Vergleichbarkeit die korrigierten Werte aufgeführt.

¹³ Ausschüttungen der HSH Nordbank sind in der Tabelle nicht aufgeführt, da diese aus dem Ergebnis zu leisten sind und zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung bei der Konsolidierung eliminiert werden. Zusätzlich sind Zinsaufwendungen zur Finanzierung der Beteiligung in nicht bezifferbarer Höhe zu berücksichtigen. Eine direkte Zurechnung von Darlehen zu der Beteiligung ist nicht möglich.

Erhebliche Belastung des Konzernergebnisses

Ergebnisbelastung im Konzern			
	31.12.2007 Mio. Euro	31.12.2008 Mio. Euro	31.12.2009 Mio. Euro
Anteilige Ergebniszurechnung der HSH Nordbank	+ 188	- 812	- 358
Planmäßige Abschreibung (Geschäfts- und Firmenwert)	- 20	- 20	0
Außerplanmäßige Abschreibung auf die Beteiligung und den entsprechenden Geschäfts- und Firmenwert	- 216	- 582	0
Zwischensumme (erfolgs-wirksame Veränderung des Buchwerts der Beteiligung)	- 48	- 1.414	- 358
Außerplanmäßige Abschreibung auf die Wandelschuldverschreibung	-	- 208	0
Anteilige Vergütung für die Garantieübernahme	-	-	+ 153
Gesamtsumme	- 48	- 1.622	- 205

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis der Konzernabschlüsse

Die Entwicklung des Buchwerts in der Konzernbilanz sowie die Belastungen in der Konzernergebnisrechnung machen das Ausmaß der ökonomischen Wertminderung der Beteiligung sichtbar. Die Konzernergebnisrechnung wurde über den Betrachtungszeitraum mit insgesamt 1,9 Mrd. Euro belastet. Dies entspricht rund 7 % der Steuererträge der Stadt in diesem Zeitraum.

30. *Haftungsverhältnisse als mögliche Risiken*

Für die doppelte Rechnungslegung werden im Anhang des Konzernabschlusses die im Zusammenhang mit der HSH Nordbank eingegangenen Haftungsverhältnisse in Höhe des Haftungsbetrages angegeben.

Zur Rettung der HSH Nordbank hat der HSH Finanzfonds AöR im Jahr 2009 eine Garantie in Höhe von 10,0 Mrd. Euro für ein sogenanntes Referenzportfolio von Finanzinstrumenten übernommen. Entsprechend ihrer Anteilsquote hat die Stadt eine Rückgarantie in Höhe von 5,0 Mrd. Euro gegenüber der Anstalt abgegeben.¹⁴ Die Garantie kommt zum Tragen, wenn die Verluste der Bank aus dem sukzessive abschmelzenden Referenzportfolio eine festgelegte Grenze überschreiten. Die Risiken aus der Garantie führen mangels konkretisierter Eintrittswahrscheinlichkeit zum 31. Dezember 2009 nicht zur Bildung einer Rückstellung; bei einer erneuten kritischen Wirtschafts- und Finanzmarktsituation könnten sie sich jedoch negativ in der Ergebnisrechnung sowie in der Haushaltsrechnung niederschlagen.

¹⁴ Vgl. Bürgerschaftsdrucksache 19/2428 vom 24. Februar 2009.

Neben dieser Garantie trägt die Stadt zum Bilanzstichtag die Gewährträgerhaftung für bestimmte ebenfalls sukzessive abschmelzende Altverbindlichkeiten der HSH Nordbank (55,6 Mrd. Euro) sowie für die Verbindlichkeiten der HSH Finanzfonds AöR (1,4 Mrd. Euro, die nicht im Konzernabschluss enthalten sind, da sie im Innenverhältnis auf das Land Schleswig-Holstein entfallen). Die Gewährträgerhaftung kommt zum Tragen, sofern das jeweilige Vermögen der Organisationen nicht zur Deckung der Verbindlichkeiten ausreicht.

Vergleich

31. Am Beispiel der HSH Nordbank ist erkennbar, dass die doppelte Rechnungslegung, hier in der Form des Konzernabschlusses, gegenüber der kameralen Haushaltsrechnung eine wesentlich umfassendere Transparenz bietet. Das Vermögen und die Schulden der Stadt werden vollständig in der Konzernbilanz ausgewiesen, die Belastungen werden bereits zum Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung und nicht erst bei Abfluss der Finanzmittel erfasst. Auch Risiken, deren Folgen bislang noch nicht eingetreten sind, werden in der doppelten Rechnungslegung im Anhang des Konzernabschlusses in Höhe der maximal drohenden Zahlungsverpflichtungen angegeben.

*Wesentlich
umfassendere
Transparenz durch
den Konzernab-
schluss*

IV. Prüfung des Jahresabschlusses

Für eine ordnungsmäßige Rechnungslegung im Jahresabschluss der Stadt sind die Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten aus dem ÖÖP-Projekt „Hamburg-Süd“ zu ermitteln.

Aufgrund der Kapitaleinlage der Stadt bei der HPA in Höhe von 192 Mio. Euro wurde der Wert der HPA im Jahresabschluss der Stadt erhöht. Die vorgenommene Werterhöhung ist rückgängig zu machen, da der Betriebsverlust der HPA den Wert der Einlage übersteigt.

Aufgrund der noch nicht erfüllten Zusage der Finanzbehörde, eine Überprüfung der Werthaltigkeit des Beteiligungsansatzes für das Sondervermögen Stadt und Hafen vorzulegen, hält der Rechnungshof seine Kritik an dem nicht hinreichend nachgewiesenen Wertansatz aufrecht. Er sieht sich infolge der für die Prüfung des Jahresabschlusses der Stadt auf den 31. Dezember 2009 vorgelegten unzureichenden Unterlagen an einer abschließenden Einschätzung des Wertansatzes des Sondervermögens weiterhin gehindert.

Das mit dem Bankbestätigungsverfahren angestrebte Ziel, die Vollständigkeit der der Stadt zuzurechnenden Bankkonten sicherzustellen, ist mit den gegenwärtigen Prozessen in der Rechnungslegung nicht zu erreichen.

Die Bestrebungen der Finanzbehörde, eine Neubewertung der Pensionsrückstellungen zu erreichen, sind notwendig und konsequent fortzusetzen.

Auszuzahlende Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von insgesamt rund 400 Mio. Euro (davon rund 200 Mio. Euro Bundesanteil) sind im Jahresabschluss zu passivieren.

Bilanz

Aktiva

Geleistete Investitionszuwendungen

32. Die Finanzbehörde hat im Prüfungsverfahren darauf hingewiesen, bereits im Rahmen der Inventur zum 31. Dezember 2009 sei festgestellt worden, dass u. a. Zuschüsse durch die Behörde für Wissenschaft und Forschung (BWF) an das Universitätsklinikum Hamburg-Eppendorf – Körperschaft des öffentlichen Rechts (UKE) ohne eine nachträgliche Überprüfung der tatsächlichen Verwendung geleistet worden seien. Dies betrifft Anlagen mit einem Restbuchwert von insgesamt rund 350 Mio. Euro. Eine Aufarbeitung der Thematik sei aufgrund der Vielzahl der Einzelfälle nicht realisierbar.

Nach der Inventurrichtlinie sind im Rahmen der Inventur Art, Menge und Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei festzustellen. In der nur ergänzenden freiwilligen doppischen Rechnungslegung noch zulässige Vereinfachungen sind ab dem Haushaltsjahr 2010 nicht mehr anwendbar. Die Inventurrichtlinie nimmt Auswahlbereiche für die Einführung des Neuen Haushaltswesens nach § 15a LHO, zu denen die BWF als die für das UKE zuständige Behörde gehört, ausdrücklich von diesen Vereinfachungen aus. Die Auswahlbereiche müssen vielmehr eine vollständige Inventur durchführen, um zu gewährleisten, dass sie mit einem zutreffenden Anfangsbestand in den doppischen Echtbetrieb gehen.

*Keine
Vereinfachungen für
Auswahlbereiche*

33. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, im Benehmen mit der BWF die an das UKE geleisteten und in den Jahresabschlüssen 2006 bis 2009 der Stadt aktivierten Investitionszuschüsse in geeigneter Weise zu überprüfen und erforderliche Korrekturen vorzunehmen. Zukünftig sind die Zuschüsse maßnahmenbezogen einzeln zu aktivieren. Fehlbuchungen und Korrekturbedarfe dürfen im Hinblick auf den bevorstehenden Übergang in ein führendes System „Doppik“ als Grundlage für die Entscheidung der Bürgerschaft über die Entlastung des Senats, nicht hingenommen werden.

Die Finanzbehörde beabsichtigt, die Forderungen bereits zum Abschluss auf den 31. Dezember 2010 umzusetzen, soweit ihr dies technisch möglich sei.

ÖÖP-Projekt Modell „Hamburg Süd“

34. Um dem aufgelaufenen Investitionsstau im Hamburger Schulbau zu begegnen, hat die Stadt im Jahr 2007 das Modell „Hamburg

Süd“ in Form eines ÖÖP-Projekts aufgelegt.¹⁵ Das Projekt sieht neben Leistungen des Facility Managements vor, bei den teilnehmenden Schulen durch die GWG Gewerbe Gesellschaft für Kommunal- und Gewerbeimmobilien mbH (GWG Gewerbe) innerhalb von fünf Jahren umfassende Grundinstandsetzungen, Erweiterungsbaumaßnahmen sowie energetische Baumaßnahmen durchführen zu lassen. Nach dem ursprünglichen Vertrag haben die Baumaßnahmen insgesamt ein Volumen in Höhe von rund 272 Mio. Euro. Die GWG Gewerbe stundet der Stadt hierbei anfallende Werklohnforderungen in Höhe von rund 199 Mio. Euro. Die gestundeten Forderungen werden zuzüglich einer Stundungsvergütung in Höhe von insgesamt rund 125 Mio. Euro in monatlichen Raten bis zum Jahr 2032 fällig, wobei die GWG Gewerbe – wie bei Modellen dieser Art üblich – die Forderungen sukzessive an die finanzierende Bank abtritt (Fortfaitierung).

Die Stundung von Forderungen kommt wirtschaftlich einer Kreditaufnahme der Stadt gleich, die Stundungsvergütung in Höhe von insgesamt 125 Mio. Euro entspricht einer Zinszahlung.

Die Vergütungen für die übrigen Baumaßnahmen in Höhe von rund 73 Mio. Euro unterliegen keiner Stundung. Sie werden mit Anzahlungen der Stadt verrechnet (Eigenmittel). Nach dem Bau- und Sanierungsvertrag werden sämtliche bis zum 31. Dezember 2009 erbrachten Bauleistungen nicht mit Eigenmitteln der Stadt verrechnet, sie unterliegen der Stundung.

35. Ungeachtet des Baufortschritts hat die Stadt gleichbleibende monatliche Zahlungen in Höhe von 1,2 Mio. Euro zu leisten. Dieses sogenannte Leistungsentgelt I ist nach dem Vertrag seit Juli 2007 über einen Zeitraum von 25 Jahren monatlich zu zahlen. Darüber hinaus sieht der Vertrag drei Einmalzahlungen vor. Neben dem Leistungsentgelt I und den Einmalzahlungen gibt es keine weiteren Zahlungsströme innerhalb des Modells. Die Zahlungen umfassen sowohl die Eigenmittel der Stadt als auch die Tilgung und Verzinsung der aus der Stundungsvereinbarung resultierenden Verbindlichkeiten.
36. Für Zwecke des Jahresabschlusses ist auf Basis des vorstehend beschriebenen Modells eine Stichtagsbetrachtung auf den 31. Dezember 2009 vorzunehmen. Der Zins- und Tilgungsberechnung der Finanzbehörde, Schulbau Hamburg, Projektcenter öffentlich-private Partnerschaft liegen zum Stichtag 31. Dezember 2009 Baumaßnahmen in Höhe von rund 84 Mio. Euro zugrunde. Als bisher erfolgte Tilgung sind rund 1 Mio. Euro errechnet worden, so dass stichtagsbezogen Verbindlichkeiten in Höhe von rund 83 Mio. Euro verbleiben.

¹⁵ Siehe Bürgerschaftsdrucksache 18/5799 vom 13. Februar 2007.

Die von der Stadt praktizierte Buchungssystematik kürzt die gestundeten und damit als Verbindlichkeiten auszuweisenden Gebäuderechnungen – über den Tilgungsanteil hinaus – um die Eigenmittel der Stadt. Einschließlich einer Korrekturbuchung in Höhe von rund 2 Mio. Euro wird der Saldo aus geleisteten Zahlungen und abgerechneten Baumaßnahmen in Höhe von rund 10 Mio. Euro als Verbindlichkeit passiviert. Im Ergebnis werden damit sowohl die geleisteten Anzahlungen als auch die Verbindlichkeiten zu niedrig bilanziert (Bilanzverkürzung). Ursächlich für die fehlerhafte bilanzielle Abbildung ist u. a. der Umstand, dass der dem Modell zugrunde liegende Bau- und Sanierungsvertrag in dem für die Abschlusserstellung zuständigen Referat der Finanzbehörde nicht vorlag. Die für die jeweilige Zahlung getroffene Leistungsbestimmung blieb deshalb unberücksichtigt.

37. Daneben werden im Jahresabschluss der Stadt Verbindlichkeiten aus dem ÖÖP-Projekt in Höhe von rund 42 Mio. Euro passiviert. Diese Verbindlichkeiten wurden von der Finanzbehörde über Erhebungsbögen ermittelt und überwiegend (als Bilanzverlängerung) manuell gegen „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ gebucht. Nach Feststellungen des Rechnungshofs sind hierdurch im Ergebnis Baumaßnahmen doppelt aktiviert worden. Bei weiteren auf diese Weise aktivierten Maßnahmen sind die Umbuchungen auf die jeweilige Anlage einschließlich der zugehörigen Abschreibungen und gegebenenfalls Umbuchungen in die Erhaltungsaufwendungen unterblieben. Ferner sind die manuell erhobenen Verbindlichkeiten um gezahlte Stundungsvergütungen gekürzt worden, obgleich bei dieser Vorgehensweise nur der in den monatlichen Raten enthaltene Tilgungsanteil in Abzug zu bringen gewesen wäre.

*Darstellung im
Jahresabschluss
abweichend vom
Sachverhalt*

Die Buchungen führen zu einer unzutreffenden Darstellung im Jahresabschluss.

38. Mit der Doppik besteht erstmals die Möglichkeit, komplexe und weit in die Zukunft reichende vertragliche Verpflichtungen wie die von ÖÖP-Projekten, aber auch öffentlich-privaten Partnerschaften oder Leasing wirtschaftlich zutreffend abzubilden. Insbesondere kann die mit den Vorhaben gegebenenfalls einhergehende Verschuldung sichtbar gemacht und beziffert werden. Auch vor dem Hintergrund der durch das Grundgesetz vorgegebenen Schuldenbremse gewinnen diese Informationen an Bedeutung. Die Stadt muss auch aus diesem Grund sicherstellen, dass Geschäfte dieser Art zutreffend bilanziert werden.
39. Die Finanzbehörde hat zugesagt, dass sie die Bilanzierung des ÖÖP-Modells auf der Basis der Feststellungen des Rechnungshofs korrigieren werde.

Sondervermögen Schule

40. Um künftig eine den Anforderungen an eine ordnungsmäßige Rechnungslegung entsprechende Abbildung des „Sondervermögens Schule – Bau und Betrieb“¹⁶ im Jahresabschluss der Stadt sicher zu stellen, hat der Rechnungshof die Finanzbehörde aufgefordert, den Stand der Vertragsabwicklung im Modell Hamburg Süd zum maßgeblichen Zeitpunkt der Übertragung der betreffenden Vermögensgegenstände und der entsprechenden anteiligen Verbindlichkeiten in das Sondervermögen zu ermitteln. Die Finanzbehörde will dies berücksichtigen.

Stichprobeninventur in den Museen

41. Im ersten Halbjahr 2010 wurde in den Hamburger Museen (mit Ausnahme des Museums für Völkerkunde, für welches eine Vollinventur durchgeführt wurde) eine Stichprobeninventur zur Überprüfung der Vollständigkeit und Bewertung der Kunstgegenstände durchgeführt.

Anhand einer über alle Museen hinweg ermittelten Stichprobe wurde der Ist-Bestand mit dem Soll-Bestand laut Inventar verglichen. Im Ergebnis konnten 7,7 % der Sammlungsgegenstände aus der festgelegten Stichprobe körperlich nicht nachgewiesen werden. Dies führte anhand der auf die Gesamtheit hochgerechneten Fehlerquote zu einer erfolgswirksamen Ausbuchung in Höhe von 202 Mio. Euro.

Daneben kam eine neue Schätzung über die Einzelblattsammlung des Hamburg-Museums zu dem Ergebnis, dass die ursprünglich geschätzte Zahl von 1,5 Mio. Stück auf 0,4 Mio. Stück zu reduzieren sei. Hier wurde eine erfolgsneutrale Korrektur der Eröffnungsbilanz in Höhe von 167 Mio. Euro vorgenommen.

Die höchsten Fehlbestände entfallen auf die wertmäßig kleinen Hamburg-Museum (Bestand des Museums: 8,7 % des Gesamtbuchwerts) und Helms-Museum (Bestand des Museums: 0,1 % des Gesamtbuchwerts). Hingegen sind bei der Hamburger Kunsthalle, deren Kunstgegenstände 39,8 % des Gesamtbuchwerts repräsentieren, keine Fehlbestände vorhanden gewesen. Dies führt zu einer tendenziell zu hohen Ausbuchung.

42. Der Rechnungshof hält es weiterhin für erforderlich, für bilanzielle Zwecke eine vollständige Inventarisierung der Kunstgegenstände vorzunehmen.¹⁷ Für den Zeitraum bis zu einer vollständigen Inventarisierung empfiehlt der Rechnungshof, bei zwischenzeitlichen Stichprobeninventuren die Stichprobe getrennt nach einzelnen

Vollständige Inventur erforderlich

¹⁶ Vgl. Bürgerschaftsdrucksache 19/4208 vom 29. September 2009.

¹⁷ Vgl. Jahresbericht 2007, Tz. 32 der Anlage zu den Tzn. 18 bis 32.

Museen zu bestimmen sowie gegebenenfalls eine weitere Differenzierung nach der Art der Kunstgegenstände vorzunehmen, um so die Aussagekraft der Ergebnisse zu erhöhen.

43. Die Finanzbehörde hat zugesagt, künftig durchzuführende Stichprobeninventuren getrennt nach Museen und gegebenenfalls differenziert nach Art der Kunstgegenstände vorzunehmen.

Finanzanlagen

Hamburg Port Authority

44. Bei der Tochterorganisation HPA hat die Stadt im Jahr 2009 eine Bareinlage in Höhe von 176 Mio. Euro (Teilbetrag der sogenannten „HHLA-Milliarde“) sowie mehrere Sacheinlagen von Grundstücken in Höhe von insgesamt 16 Mio. Euro vorgenommen. Diese Beträge sind bei der HPA in die Kapitalrücklage eingestellt worden. Im Geschäftsjahr 2009 hat die HPA einen Jahresfehlbetrag in Höhe von 227 Mio. Euro erwirtschaftet, der zum Teil durch eine Entnahme aus der Kapitalrücklage ausgeglichen wurde. Das Eigenkapital der HPA beläuft sich zum 31. Dezember 2009 auf 537 Mio. Euro.

Auf die vorgenommene Einlage in Höhe von 192 Mio. Euro hat die Finanzbehörde eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 148 Mio. Euro vorgenommen, sodass sich im Ergebnis der Buchwert der HPA um 44 Mio. Euro auf 614 Mio. Euro erhöht hat. Diese Erhöhung entspricht dem Wert der eingelegten Grundstücke sowie dem Anteil der Bareinlage, der nach HPA-Angaben investiv verwendet wurde.

Vor dem Hintergrund des von der HPA für das Jahr 2009 ausgewiesenen Verlustes, der die getätigte Einlage der Stadt im Jahr 2009 deutlich übersteigt, sowie des gesunkenen Eigenkapitals der Gesellschaft ist aus Sicht des Rechnungshofs eine Erweiterung oder Verbesserung der Finanzanlage, die eine Erhöhung des Buchwerts rechtfertigen würde, nicht erkennbar. Vielmehr handelt es sich bei der Einlage um einen Verlustausgleich.

*Buchwert der
Finanzanlage
zu hoch*

45. Der Rechnungshof kritisiert, dass durch die von der Finanzbehörde gewählte Bilanzierungsweise der Ausgleich eines Verlusts einer Tochterorganisation innerhalb des Konzerns im Ergebnis zu einer Buchwerterhöhung führt und damit nicht als Aufwand, sondern erfolgsneutral behandelt wird. Dies entspricht nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen.

Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die Finanzanlage auf den bisherigen Buchwert abzuschreiben sowie die Regelung zur Behandlung von Einlagen in die Kapitalrücklage einer Gesellschaft in der Bilanzierungsrichtlinie für künftige, vergleichbare Fälle entsprechend zu konkretisieren.

46. Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Forderungen zum Abschluss auf den 31. Dezember 2010 umzusetzen.

SAGA

47. Sowohl in den Vorjahren als auch im Jahr 2009 hat die Stadt Anteile an der SAGA Siedlungsaktiengesellschaft Hamburg (SAGA) in mehreren Tranchen an die Konzerntochter HGV veräußert. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses 2009 hat die Finanzbehörde festgestellt, dass die Verkäufe in den Jahren 2007 und 2008 fälschlicherweise als Abgänge zum Buchwert gebucht worden sind, während tatsächlich Abgangsgewinne erzielt worden sind.

Der Buchwert der SAGA wurde im Jahresabschluss 2009 korrigiert und hieraus ein periodenfremder Ertrag in Höhe von 148 Mio. Euro realisiert.¹⁸

Sondervermögen Stadt und Hafen

48. Der Rechnungshof hatte die im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2007 als Korrektur der Eröffnungsbilanz vorgenommene Erhöhung des Beteiligungsansatzes für das noch kameral buchende Sondervermögen Stadt und Hafen auf 181 Mio. Euro moniert. Die Finanzbehörde hatte zugesagt, diese Bewertung zu überprüfen.¹⁹

Eine Überprüfung der Werthaltigkeit des Beteiligungsansatzes für das Sondervermögen Stadt und Hafen wurde bisher nicht vorgelegt. Die Finanzbehörde hat in der Sitzung des Unterausschusses Prüfung der Haushaltsrechnung am 22. Juni 2010 erklärt, eine Fortschreibung des Werts des Sondervermögens werde erst auf den 1. Januar 2012 vorgenommen, da erst zu diesem Stichtag eine nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellte Eröffnungsbilanz des Sondervermögens Stadt und Hafen vorliegen werde.

49. Die Finanzbehörde hat dem Rechnungshof bei seiner Prüfung des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2009 als Wertnachweise zum einen die den Betrieb gewerblicher Art des Sondervermögens umfassende Steuerbilanz auf den 31. Dezember 2008 und zum anderen die Lageberichte und kameralen Jahresrechnungen für den Zeitraum 2006 bis 2009 des gesamten Sondervermögens vorgelegt.

¹⁸ Außerdem wurde durch die Anteilsveräußerung ein Gewinn für das Jahr 2009 in Höhe von 49 Mio. Euro erzielt. Durch konzerninterne Anteilsverkäufe an die HGV wurden somit stille Reserven in erheblicher Höhe gehoben.

¹⁹ Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tzn. 130 ff. sowie Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tzn. 44 f.

Die von der Finanzbehörde vorgelegten Unterlagen vermögen aufgrund der Unvollständigkeit – die Steuerbilanz für den Betrieb gewerblicher Art des Sondervermögens auf den 31. Dezember 2009 lag nicht vor – und unzureichender Daten für den hoheitlichen Bereich des Sondervermögens den Wert der Beteiligung am Sondervermögen Stadt und Hafen in dem Jahresabschluss der Stadt nicht zu belegen.

Aufgrund der noch nicht erfüllten Zusage²⁰ der Finanzbehörde, eine Überprüfung der Werthaltigkeit des Beteiligungsansatzes für das Sondervermögen Stadt und Hafen vorzulegen, hält der Rechnungshof seine Kritik an dem nicht hinreichend nachgewiesenen Wertansatz²¹ aufrecht. Ihm ist infolge der für die Prüfung des Jahresabschlusses der Stadt auf den 31. Dezember 2009 vorgelegten unzureichenden Unterlagen eine abschließende Einschätzung des Wertansatzes des Sondervermögens weiterhin nicht möglich.

*Unzureichende
Unterlagen für
Wertansatz*

50. Die Finanzbehörde hat erklärt, die Forderung des Rechnungshofs nach einer den doppelten Erfordernissen entsprechenden Wertermittlung mit der Vorlage der Eröffnungsbilanz des Sondervermögens auf den 1. Januar 2012 erfüllen zu können; die Vorarbeiten hierfür hätten im Übrigen bereits begonnen.

Wertpapiere des Anlagevermögens

51. Die Bewertung der Wertpapiere im Anlagevermögen der Stadt auf den 31. Dezember 2009 erfolgte zu Nominalwerten. Nach der Bilanzierungsrichtlinie sind Finanzanlagen mit den Anschaffungskosten bzw. zum niedrigeren beizulegenden Wert zu bilanzieren. Insofern sind die Wertpapiere nicht nach den Vorgaben der eigenen Bilanzierungsrichtlinie bewertet worden.

*Bilanzierungs-
richtlinie beachten*

Um künftig eine Übereinstimmung der tatsächlichen Bewertung dieses Postens mit den Vorgaben der Bilanzierungsrichtlinie zu erreichen, hat der Rechnungshof die Finanzbehörde aufgefordert, alle Anschaffungen von Wertpapieren nach dem 31. Dezember 2009 mit ihren Anschaffungskosten bzw. zum niedrigeren beizulegenden Wert zu bewerten.

52. Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Bewertung zum Abschluss auf den 31. Dezember 2010 zu ändern.

²⁰ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tz. 135.

²¹ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 44.

Ausleihungen

53. Die Stadt hat die Ausleihung²² an die ihr verbundene Organisation f & w fördern und wohnen AöR (f & w) im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2009 in Höhe von 22 Mio. Euro bilanziert.

Die Ertragssituation der f & w ist nachhaltig schlecht. Tilgungszahlungen an die Stadt wurden von der f & w noch nicht geleistet.

Ausleihungen der Stadt an f & w nicht werthaltig

Der von der Stadt an den HVF abgetretene Anteil in Höhe von 55 Mio. Euro wird dort nicht als Vermögensgegenstand gezeigt. Hieraus ist der Schluss zu ziehen, dass der HVF diese Ausleihung als nicht werthaltig betrachtet.

Nach der Bilanzierungsrichtlinie sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn durch eine andauernde Verlustphase der Eigenkapitalanteil der Stadt dauerhaft unter die ursprünglichen Anschaffungskosten der Stadt gesunken ist. Dies trifft auf f & w zu.

54. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde daher aufgefordert, die Ausleihung vollständig abzuschreiben.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, dass sie die Abschreibung zum Abschluss auf den 31. Dezember 2010 vornehmen werde.

Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten

55. Die Bankbestände wurden wie in den Vorjahren manuell erhoben. Für die zentral geführten Bankkonten wurde seitens der Kasse.Hamburg angestrebt, den auf den Konten befindlichen kameralen Buchungsstoff aufzuklären und die SAP-Bestände mit den entsprechenden Bankkontoauszügen abzustimmen. Aufgrund der derzeit noch nicht vollständigen laufenden Buchung aller Bankgeschäftsvorfälle in SAP, der nicht eindeutigen Zuordnung von Bankkonten zu SAP-Konten sowie des auf den Sachkonten vorhandenen Altbuchungsstoffs waren erhebliche manuelle Korrekturen und Buchungen notwendig. Dies betraf sowohl Bankkonten als auch Termingeldbestände.

Kassenprozesse verbessern

Die derzeitigen Prozesse entsprechen insbesondere angesichts der nicht vollständigen laufenden Buchung in SAP nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Die manuellen Korrekturen bergen grundsätzlich Fehlerrisiken.

56. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die Kassenprozesse so zu gestalten, dass alle Bankgeschäftsvorfälle

²² Hierbei handelt es sich um ein unbefristetes Trägerdarlehen der Stadt.

laufend auf den eindeutig zugeordneten SAP-Sachkonten gebucht werden (geschlossener Geldkreislauf).

Die Finanzbehörde hat erklärt, sie beabsichtige, gemeinsam mit der Kasse.Hamburg die Kassenprozesse zu analysieren und diese für den Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2011 den Anforderungen der Doppik entsprechend umzustellen.

57. Zum Nachweis des Bankbestands wurde ein Saldenbestätigungsverfahren durchgeführt. Durch das Bestätigungsverfahren wurden Bankguthaben von Zahlstellen in Höhe von 0,8 Mio. Euro ersichtlich, die der Finanzbehörde nicht per Erhebungsbogen gemeldet und somit auch nicht bilanziert waren.

Die im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses vom Rechnungshof geforderte Bestätigung der Vollständigkeit der nachgewiesenen Bankkonten wurde von der Kasse.Hamburg in der Weise formuliert, dass „alle der Kasse.Hamburg bekannten Bankkonten der Kernverwaltung in das Bankbestätigungsverfahren einbezogen wurden“. Eine derart formulierte Bestätigung ist nicht geeignet, die Vollständigkeit der im Jahresabschluss berücksichtigten Bankkonten der Stadt nachzuweisen. Sie ist vielmehr ein Hinweis auf einen fehlenden vollständigen Überblick über die Bankkonten der Stadt.

Das mit einem Bankbestätigungsverfahren angestrebte Ziel, die Vollständigkeit der der Stadt zuzurechnenden Bankkonten nachzuweisen, ist mit den gegenwärtigen Prozessen in der Rechnungslegung nicht zu erreichen. Zur Verbesserung der Prozesse wäre ein zentrales Vertragskataster hilfreich.

*Übersicht über
Bankkonten nicht
gewährleistet*

58. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, durch geeignete Maßnahmen eine nachprüfbar vollständige Übersicht über die Bankkonten der Stadt und somit die Vollständigkeit der bilanzierten Bankbestände sicherzustellen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, dass sie die Forderungen zum Abschluss auf den 31. Dezember 2010 umsetzen werde. Die Kasse.Hamburg habe die Behörden mit Schreiben vom 6. Januar 2011 um Prüfung gebeten, ob weitere dienstliche Bankkonten geführt werden, die bisher nicht erfasst seien. Des Weiteren werde eine einheitliche Kontenbezeichnung eingeführt, die zukünftig eine vollständige Erfassung der Bankkonten unterstütze.

Passiva

Pensionsrückstellungen

59. In der Ergänzung zum Jahresbericht 2010 hatte der Rechnungshof auf Korrekturbedarfe bei den Pensionsrückstellungen hingewiesen.²³

Die Ermittlung der Pensionsrückstellungen des Kernbilanzierungskreises erfolgt in Anlehnung an das steuerrechtliche Teilwertverfahren²⁴ nach dem von der Finanzbehörde zugrunde gelegten sogenannten „modifizierten Teilwertverfahren“, das bei einem Zinssatz in Höhe von 6 % den (vom Handelsrecht abweichenden) vollen Barwert der Pensionsverpflichtung für jede anspruchsberechtigte Person abbildet. Voraussichtliche Karriereentwicklungen, die aktuelle Regelaltersgrenze und bereits beschlossene Tarif- und Besoldungsanpassungen fließen in die Ermittlung ein. Das Verfahren ist in seinen Grundzügen im Anhang zum Geschäftsbericht 2009 dargestellt.²⁵ Das von der Finanzbehörde zur Ermittlung der Pensionsrückstellungen zugrunde gelegte „modifizierte Teilwertverfahren“ hatte in der Tendenz zu einer zu hohen Rückstellung geführt.

60. Weiter hatte der Rechnungshof auf gegenläufige Auswirkungen hingewiesen, die aus anderen Sachverhalten resultieren. Durch die Anwendung der Standards staatlicher Doppik spätestens nach Ablauf des 31. Dezember 2014 ist die Berücksichtigung eines durch das Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens (§ 49a HGrG) festgelegten Diskontierungssatzes vorgeschrieben. Das Gremium hat den Zinssatz auf 4,5 % festgesetzt. Er ist damit niedriger als der von der Stadt angewendete Zinssatz von 6 %. Dies wiederum würde – ebenso wie die fehlende Berücksichtigung trendbedingter Pensionssteigerungen – dazu führen, dass die Rückstellungen für Pensionen insoweit zu niedrig sind.

Der Rechnungshof hatte die Finanzbehörde aufgefordert, die Ermittlung, Bewertung und den Ausweis der Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen zu überprüfen. Er hielt eine zügige erneute gutachtliche Bewertung der Pensionsrückstellungen für geboten, insbesondere auch vor dem Hintergrund der quantitativen Wesentlichkeit dieser Bilanzposition. Die Finanzbehörde hatte eine zügige erneute gutachtliche Bewertung der Pensionsverpflichtungen nach den Standards staatlicher Doppik zugesagt. Hierfür sei zuvor allerdings eine Überarbeitung der Bewertungsstandards im Standardisierungsgremium erforderlich. Bis

²³ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 44.

²⁴ Vgl. § 6a Einkommensteuergesetz.

²⁵ Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2009, S. 108 f.

zur bilanziellen Umsetzung im Zuge des Übergangs auf die Standards staatlicher Doppik werde die Finanzbehörde die Auswirkungen, die sich bei Anwendung der geänderten Bewertungsparameter ergeben, im Anhang oder Lagebericht darstellen.

61. Die Finanzbehörde hat zum Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2009 das Bewertungsverfahren für die Pensionsrückstellungen im Wesentlichen nicht verändert.

Die betragsmäßigen Auswirkungen, die sich durch eine Veränderung des Zinssatzes ergeben, werden im Geschäftsbericht mit einer Bandbreite von 16,5 Mrd. Euro (bei einem Zinssatz von 6 %) bis 21,5 Mrd. Euro (bei einem Zinssatz von 4 %) dargestellt.

Darüber hinaus ist die Finanzbehörde weiterhin bestrebt, eine Neubewertung der Pensionsrückstellungen durch einen Gutachter zu veranlassen.

62. Ziel muss es sein, spätestens mit dem vollständigen Übergang zur verpflichtenden doppelten Rechnungslegung ein den dann anzuwendenden rechtlichen Anforderungen entsprechendes Pensionsgutachten vorzulegen.

Neubewertung der Pensionsrückstellungen erforderlich

Bis zum ordnungsmäßigen Ausweis der Pensionsrückstellungen sind die Abweichungen weiterhin im Anhang anzugeben, zu erläutern und zu begründen (vgl. § 284 Absatz 2 Nr. 3 HGB). Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, ihre notwendigen Bemühungen konsequent fortzusetzen, die Grundlagen für eine Neubewertung der Pensionsrückstellungen zu schaffen und dabei die oben genannten Anforderungen zu berücksichtigen.

Die Finanzbehörde hat dies zugesagt.

Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten/ Anleihen und Obligationen

63. Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sowie die Anleihen und Obligationen wurden zum Bilanzstichtag anhand der Fachverfahren zur Schuldenverwaltung ermittelt. Die ermittelten Werte wurden manuell in die Bilanz eingebucht; eine laufende Buchführung der Bestände in SAP erfolgt weiterhin nicht. Die manuelle Buchung birgt grundsätzlich ein Fehlerrisiko, dem durch eine laufende und automatisierte Fortschreibung der Bestände auf den entsprechenden SAP-Sachkonten entgegengewirkt werden könnte.
64. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, das System – auch im Hinblick auf die flächendeckende Einführung des doppelten Haushaltswesens voraussichtlich ab dem Jahr 2014 – weiter zu entwickeln.

Die Finanzbehörde hat dies zugesagt.

Auszahlungsverpflichtung aus Körperschaftsteuerguthaben

65. Im Jahr 2001 wurde die Besteuerung der Körperschaften vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren umgestellt. Der bis zu diesem Zeitpunkt zustehende Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruch aus der Ausschüttung von thesaurierten Gewinnen wurde nicht ersatzlos gestrichen, sondern im Rahmen eines Übergangszeitraumes abgeschmolzen.
66. Durch das „Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen – Steuervergünstigungsabbaugesetz“ vom Mai 2003 wurde die Anrechenbarkeit von Körperschaftsteuerguthaben zwischen dem 11. April 2003 und dem 31. Dezember 2005 auf 0 Euro begrenzt. Nach Ablauf dieses „Moratoriums“ war die Anrechnung jährlich auf den Bruchteil des Guthabens beschränkt worden, der bei einer linearen Verteilung bis zum Endjahr 2019 rechnerisch auf dieses Jahr entfiel. Bevor diese Änderung in Kraft trat, wurde mit dem „Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)“ geregelt, dass der verbliebene Anspruch zwischen 2008 und 2017 jeweils mit einem Zehntel des Körperschaftsteuerguthabens an die Körperschaft ausbezahlt wird, auch ohne dass Ausschüttungen vorgenommen werden (§ 37 Absatz 5 Körperschaftsteuergesetz).

Die Finanzbehörde hat auf dieser Grundlage für das Jahr 2009 einen Gesamtbetrag der Auszahlungen zum Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von rund 50 Mio. Euro ermittelt. Da bis 2017 noch acht weitere Jahre zu berücksichtigen sind, ergibt sich hieraus überschlägig eine Auszahlungsverpflichtung der Stadt zum 31. Dezember 2009 von rund 400 Mio. Euro. Der hamburgische Anteil (50 %) beträgt danach rund 200 Mio. Euro.

Bestehende Verbindlichkeiten sind im Jahresabschluss vollständig auszuweisen. Nach der Bilanzierungsrichtlinie, die insoweit eine Anwendung der §§ 242 und 246 HGB (Vollständigkeitsgebot) vorsieht, ist eine Passivierung erforderlich. Die vorgenannten Verbindlichkeiten zur Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens der Stadt sind im doppelten Jahresabschluss nicht ausgewiesen.

Auszahlungsverpflichtung zu passivieren

67. Der Rechnungshof hat dies kritisiert und die Finanzbehörde aufgefordert, die Verbindlichkeit bezüglich der Auszahlungsverpflichtung des Körperschaftsguthabens zu ermitteln, zu bewerten und zukünftig im Jahresabschluss der Stadt auszuweisen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, die Auszahlungsverpflichtung im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2010 auszuweisen.

Ergebnisrechnung

Steuererträge und steuerähnliche Erträge

Buchhaltungsprozess

68. Die in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Steuererträge beruhen überwiegend auf der Tätigkeit der Hamburger Steuerverwaltung. Darüber hinaus werden Steuererträge aus der Zerlegung der Lohnsteuer, der Körperschaftsteuer und des Zinsabschlags ausgewiesen. Diese Verfahren zwischen verschiedenen Gebietskörperschaften basieren auf den Grundsätzen einer kameralen Rechnungslegung, d. h. auf vereinnahmten Beträgen.

Ein Soll-Prozess für die Verwaltung der Steuererträge ist nicht dokumentiert. Dies hat die Prüfungshandlungen deutlich erschwert, denn der Rechnungshof musste den Prozess zunächst aufnehmen und dokumentieren. Er hat sich dabei im Wesentlichen auf die Einkommen-, Umsatz-, und Gewerbesteuer beschränkt. Der Rechnungshof weist in diesem Zusammenhang auf folgendes hin:

Fehlende Prozessbeschreibung

Die von der Steuerkasse im Monatsabschluss ermittelten Steuererträge werden manuell durch die Kasse.Hamburg gebucht. Ebenso werden die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Steuerpflichtigen im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses manuell gebucht.

Manuelle Schnittstellen zwischen IT-Verfahren sind fehleranfällig, da Übertragungsfehler auftreten können. Sie sind daher zu vermeiden und sollten hier mittelfristig durch eine maschinelle Anbindung der Steuerkasse abgelöst werden.

69. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, das Fehlerrisiko durch regelmäßige Kontrollen zu minimieren.

Die Finanzbehörde hat dies zugesagt.

Ermittlung der Forderungen und Verbindlichkeiten aus Steuern

70. Die Forderungen und Verbindlichkeiten aus Steuern werden aus dem IT-System der Steuerverwaltung nach dem Kriterium „Fällige Steuern zum Bilanzstichtag“ ermittelt.

Forderungen und Verbindlichkeiten sind in der Bilanz auszuweisen, wenn sie entstanden und hinreichend konkretisiert sind. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung ist in den Einzelsteuergesetzen bestimmt. Die Ertragsteuern entstehen mit Ablauf des Veranlagungszeitraums und werden durch die Festsetzung im Steuerbescheid hinreichend konkretisiert.

Steuererträge vollständig erfassen

Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung liegt regelmäßig nach dem Zeitpunkt ihrer Entstehung. Die vom Automationsreferat der Steuerverwaltung vorgenommene Auswertung ermittelt nur einen Teil der in der Bilanz auszuweisenden Steuerbeträge, denn die Beschränkung der Auswertung lediglich auf die fälligen Steuern lässt die am Bilanzstichtag bereits veranlagten, aber noch nicht fälligen Steuern für den Bilanzausweis außer Acht.

71. Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die zum Bilanzstichtag festgesetzten Steuerbeträge zu ermitteln und im Jahresabschluss vollständig auszuweisen.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, die festgesetzten Steuern im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2010 vollständig auszuweisen.

Realisierung der Steuererträge

72. Der kaufmännischen Rechnungslegung der Stadt ist nach § 71a Absatz 1 LHO eine Buchführung nach den GoB in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des HGB zugrunde zu legen.

Während in der Privatwirtschaft Erträge typischerweise auf vertraglichen Leistungsaustauschbeziehungen beruhen, sind Steuern nach § 3 Absatz 1 Abgabenordnung (AO) gerade dadurch gekennzeichnet, dass sie „nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen“. Steuererträge unterscheiden sich von der privatwirtschaftlichen Umsatzrealisierung überdies durch den vielschichtigen Prozess von Ermittlungs-, Festsetzungs-, Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren.

Nach der Bilanzierungsrichtlinie erfolgt die Realisierung der Steuererträge nicht nach den GoB, sondern im Wege eines vereinfachten Verfahrens: „Die Zahlungsbescheide markieren den Ertrag. Rückzahlungsbescheide führen zu einer Korrektur von Erträgen. [...] Bei allen Steuern gilt vereinfachend der Zeitpunkt der Vereinnahmung als Ertragszeitpunkt für den Ausweis in der Ergebnisrechnung.“

73. Die Regelungen in der Bilanzierungsrichtlinie sind nach Einschätzung des Rechnungshofs nicht hinreichend präzise. Dies betrifft u. a. die Berücksichtigung von werterhellenden Ereignissen nach dem Bilanzstichtag. Die Vorgaben sind überdies nicht widerspruchsfrei, da der Zeitpunkt der Vereinnahmung – nach haushaltsrechtlicher Terminologie verstanden als Zugang von Zahlungsmitteln – nicht notwendigerweise mit der Bescheiderstellung einhergeht. Aufgrund des hohen Volumens der Steuererträge (vgl. Tz. 16) kann das im Einzelfall erhebliche Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung haben.

Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, die Regelungen zur Realisierung der Steuererträge und zur Passivierung von Steuererstattungen zu überarbeiten.

Die Finanzbehörde hat dies zugesagt. Bis zur Umsetzung und Anwendung dieser Regelungen will sie die Abweichungen von den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im Anhang erläutern.

Personalaufwendungen

74. Die monatlichen Bezüge- und Entgeltzahlungen für die Bediensteten der Stadt werden aus dem Personalabrechnungs- und Informationssystem PAISY des Zentrums für Personaldienste (ZPD) generiert und über die Kasse.Hamburg ausgezahlt. Die Zahlungen werden auf Sachkonten übergeleitet.

Die Sachkonten enthalten zum Teil Erträge sowie Rückläufer oder ähnliche personalkostenrelevante Buchungen in nicht bestimmbarer Höhe, die anderen Kunden des ZPD (Dritten oder Tochterorganisationen) zuzuordnen sind, aber auf den Sachkonten des Kernbilanzierungskreises gebucht werden.

75. Der Rechnungshof hat die fehlende Transparenz und Systematik bei der Buchung bemängelt. Für die doppische Rechnungslegung zu differenzierende Sachverhalte sollten künftig in der Weise erfasst werden, dass eine sachgerechte Zuordnung zu den Posten der Bilanz und Ergebnisrechnung erreicht wird.

Der Rechnungshof hat die Finanzbehörde aufgefordert, darauf hinzuwirken, dass künftig Buchungen für Zahlungen an Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Arbeitgebern außerhalb des Kernbilanzierungskreises nicht über Sachkonten des Kernbilanzierungskreises erfolgen.

*Trennung von
Buchungs-
prozessen
erforderlich*

Die Finanzbehörde hat dies zugesagt.

V. Prüfung des Konzernabschlusses

Ein zentrales, alle Beteiligungen umfassendes und laufend aktualisiertes Beteiligungskataster fehlt weiterhin.

Die Abstimmbarkeit der an die Konzern-tochterorganisationen gewährten Investitionszuschüsse ist noch nicht gewährleistet.

Eine regelmäßige Überprüfung der Werthaltigkeit der durch die Konsolidierung aufgedeckten stillen Reserven ist erforderlich.

Abweichungen von einheitlichen Bewertungsmethoden sind im Anhang ausführlicher zu erläutern.

Organisation des Konzernrechnungswesens

Konzernbuchhaltung

76. Die Verantwortung für die Steuerung und Überwachung aller Beteiligungen der Stadt folgt den Strukturen des dezentralen Verantwortungsmodells, d. h. jede Behörde überwacht und verwaltet die ihr zugeordneten direkten und indirekten Beteiligungen selbst. Ein zentrales, alle Beteiligungen umfassendes und laufend aktualisiertes Beteiligungskataster der Stadt existiert weiterhin nicht.²⁶ Für die Konzernrechnungslegung bedeutsame Unterlagen wie Gesellschaftsverträge, Handelsregisterauszüge, Jahresabschlüsse und kamerale Rechnungen, Finanzrechnungen oder Gutachten zur Unternehmensbewertung liegen in der Regel nur dezentral vor. In der Praxis muss die Finanzbehörde in ihrer Verantwortlichkeit für die Vollständigkeit des Konsolidierungskreises die für dessen Festlegung notwendigen Daten in einem gesonderten Verfahren erheben, in dem sie die Tochterorganisationen auffordert, alle Veränderungen von Beteiligungsverhältnissen an die Finanzbehörde zu melden.

Zusätzlicher Aufwand infolge dezentraler Strukturen

²⁶ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 57.

Da die zur Festlegung des Konsolidierungskreises notwendigen Dokumente und Daten keiner einheitlichen Systematik folgend abgelegt und aktualisiert werden, muss die Datenerhebung in einem jährlich neu anzustoßenden, zum Großteil manuellen und damit arbeitsintensiven Verfahren erfolgen.

77. Der Rechnungshof hält es weiterhin für erforderlich, für den Konzernabschluss jederzeit verfügbare, systematisch aufbereitete und aktuelle Informationen über alle direkten und indirekten Beteiligungen der Stadt zentral vorzuhalten.²⁷

Das gegenwärtig praktizierte, stark pauschalierende und auf den Haushaltszahlen statt dem einzelnen Bescheid aufsetzende Verfahren zur Abstimmung der Investitionszuschüsse ist nur für den Teil der aus der Eröffnungsbilanz des Kernbilanzierungskreises resultierenden Investitionszuschüsse hinnehmbar. Wie der Rechnungshof bereits in der Vergangenheit gefordert hat, muss für alle nach der Erstellung der Eröffnungsbilanz vom Kernbilanzierungskreis an Konzerntochterorganisationen gewährten Zuschüsse eine Abstimmbarkeit auf Einzelpostenebene gewährleistet sein.²⁸

*Eingeschränkte
Abstimmbarkeit der
Investitions-
zuschüsse*

Die Finanzbehörde hat zugesagt, dies künftig zu beachten.

Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2009

Konsolidierungskreis

78. Bedeutende Tochterorganisationen der Stadt wie die Universität Hamburg, die Technische Universität Hamburg-Harburg oder das Sondervermögen Stadt und Hafen haben auch für das Jahr 2009 keine konsolidierungsfähigen Abschlüsse vorgelegt und konnten aus diesem Grunde nicht in den Konsolidierungskreis einbezogen werden. Die Finanzbehörde hat entsprechend ihrer Zusage im Prüfungsverfahren zum Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2007²⁹ im Konzernanhang die wichtigsten Kennzahlen aus den Abschlüssen dieser Tochterorganisationen genannt. Dies sichert zwar ein Mindestmaß an Transparenz, ist aber gemessen am Maßstab einer ordnungsmäßigen Konzernabschlusserstellung weiterhin nicht ausreichend.
79. Die BeNEX GmbH und die Molita Vermietungsgesellschaft mbH und Co. Objekt Messe Hamburg KG sowie die Hamburg Tourismus GmbH wurden nicht in den Konzernabschluss einbezogen. Die jeweiligen Beteiligungsquoten der Stadt betragen zwar mehr

²⁷ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 62.

²⁸ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 67.

²⁹ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tz. 178.

als 50 %, aufgrund jeweils vorliegender Beschränkungen der Stimmrechte der Stadt wurde aber gemäß § 296 Absatz 1 Nr. 1 HGB auf eine Einbeziehung verzichtet.

Tochterorganisationen von untergeordneter Bedeutung werden ebenfalls nicht in den Konsolidierungskreis einbezogen. Nach der Konzernrichtlinie wird eine untergeordnete Beteiligung vermutet, wenn die Bilanzsumme 20 Mio. Euro und die Umsätze 15 Mio. Euro nicht übersteigen und das Jahresergebnis nicht größer als 10 Mio. Euro bzw. nicht kleiner als -10 Mio. Euro ist.

Ausländische Organisationen, wie beispielsweise die HHLA-Tochterorganisationen METRANS a. s., Prag, oder die HPC Ukraina Ltd., Odessa, werden mit Verweis auf § 296 Absatz 1 Nr. 2 HGB aufgrund von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen ebenfalls nicht konsolidiert.

*Ausschöpfung von
Wahlrechten*

80. Zusammenfassend hat der Rechnungshof festgestellt, dass von allen Konsolidierungswahlrechten des § 296 HGB insofern Gebrauch gemacht wurde, als auf eine Konsolidierung verzichtet wurde. Die Ausübung rechtlich zulässiger Wahlrechte sollte auch unter Berücksichtigung des mit dem Konzernabschluss der Stadt verbundenen Ziels der Transparenz erfolgen. Der Rechnungshof weist darauf hin, dass sich die Stadt nicht an der rechtlich noch zulässigen Mindesttransparenz orientieren, sondern eine der öffentlichen Aufgabenwahrnehmung angemessene Transparenz anstreben sollte.

Die Finanzbehörde hat zugesagt, durch eine jährliche Prüfung weiterhin dafür Sorge zu tragen, dass es nicht zu Beeinträchtigungen der Transparenz des Konzernabschlusses komme.

Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden

81. Für den Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2009 hat wiederum keine Vereinheitlichung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aller voll konsolidierten Konzernorganisationen stattgefunden. Insbesondere die an einigen Stellen wesentlich vom HGB-Standard abweichenden Bilanzierungen und Bewertungen im Kernbilanzierungskreis führen dazu, dass – abweichend vom Handelsrecht – auch Posten konsolidiert werden, denen unterschiedliche Ermittlungsmethoden zugrunde liegen.
82. Der Rechnungshof hatte in der Prüfung des Jahres- und Konzernabschlusses auf den 31. Dezember 2008 auf die Notwen-

digkeit einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hingewiesen.³⁰

Die Finanzbehörde hat im April 2010 Bilanzierungsstandards zur Vereinheitlichung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Konzern Freie und Hansestadt Hamburg mit Gültigkeit für die Abschlüsse der Tochterorganisationen nach dem 31. Dezember 2009 erlassen.

Dies ist ein wichtiger Schritt zur Vereinheitlichung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Überprüfung stiller Reserven

83. Die im Zuge der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven in der Bilanzposition Grundstücke und Bauten betragen zum Bilanzstichtag 1.995 Mio. Euro und entfallen im Wesentlichen auf die SAGA und die GWG.

Eine regelhafte Überprüfung der Werthaltigkeit der durch die Konsolidierung im Konzern aufgedeckten stillen Reserven erfolgt bisher nicht. Dazu wäre es auch erforderlich zu prüfen, ob die bilanzierten Sachanlagen noch im Bestand der Tochterorganisationen sind und ob gegebenenfalls außerplanmäßige Abschreibungen nach § 298 Absatz 1 in Verbindung mit § 253 Absatz 3 HGB erforderlich sind. Nach Angaben der Finanzbehörde geschieht dies derzeit überschlägig durch Sichtung der Prüfungsberichte der Tochterorganisationen auf größere Anlagenabgänge und außerplanmäßige Abschreibungen.

84. Der Rechnungshof hält eine regelmäßige Überprüfung der Werthaltigkeit der mit der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven für erforderlich, damit der Konzernabschluss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage vermittelt (vgl. § 297 Absatz 2 HGB).

Die Finanzbehörde hat die Einführung eines derartigen Prozesses zugesagt.

³⁰ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 63 ff.

Umfang und Informationsgehalt des Konzernabschlusses

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

85. Im Anhang zum Konzernabschluss wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 312 Absatz 5 Satz 1 HGB auf die Vereinheitlichung der Bewertungsmethoden verzichtet wurde. Es wird jedoch kein Hinweis darauf gegeben, dass der nach der At-Equity-Methode einbezogene Konzernabschluss der HSH Nordbank nach den Regeln der International Financial Reporting Standards (IFRS) erstellt ist.

Die Formulierungen im Anhang zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind damit wie in den vergangenen Jahren sehr allgemein und lassen kaum aussagekräftige Rückschlüsse auf bestehende Abweichungen zu.

*Ausführlichere
Erläuterungen im
Anhang erforderlich*

Daneben sind gemäß § 313 Absatz 1 Nr. 3 HGB der Einfluss etwaiger Abweichungen auf die Vermögens- Finanz- und Ertragslage im Anhang darzustellen. Dies hat die Finanzbehörde unterlassen.

86. Der Rechnungshof hat dies kritisiert und die Finanzbehörde aufgefordert, zukünftig Abweichungen von einheitlichen Bewertungsmethoden ausführlicher zu erläutern und den Einfluss der Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen.

Die Finanzbehörde will dies im Anhang des Konzernabschlusses auf den 31. Dezember 2010 berücksichtigen.

Anpassung von Vorjahreswerten

87. Die Finanzbehörde hat den Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2008 rückwirkend korrigiert, indem die im Kernbilanzierungskreis gebildete Rückstellung für negatives Eigenkapital von Tochterorganisationen erfolgswirksam aufgelöst wurde. Im Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2009 wurden die Vorjahreswerte in den Darstellungen von Bilanz, Ergebnisrechnung und Anhang entsprechend angepasst.³¹
88. Die Erläuterungen im Anhang zur Anpassung der Vorjahreswerte stellen die Auswirkungen der Anpassungen auf alle betroffenen Abschlussposten nicht in der nötigen Transparenz dar.
89. Der Rechnungshof hat angeregt, bei gleichgelagerten Fällen künftig in allen zu erläuternden Posten eine zusätzliche Spalte

³¹ Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2009, S. 76.

„Anpassung der Vorjahreswerte“ einzufügen, um die Auswirkungen der Anpassungen auf einzelne Bilanzposten verständlicher darzustellen.

Die Finanzbehörde wird dies im Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2010 berücksichtigen.

Erläuterungen zu Beständen und Veränderungen

90. Die Erläuterungen zu Beständen oder Veränderungen von Abschlussposten beschreiben die zugrunde liegenden Sachverhalte nicht immer hinreichend. Ein Beispiel ist die Erhöhung der sonstigen finanziellen Verpflichtungen gegenüber dem Vorjahr. Hier fehlt der Hinweis darauf, dass die Erhöhung der Verpflichtungen aus Dauerschuldverhältnissen gegenüber dem Vorjahr von 737 Mio. Euro auf 1.294 Mio. Euro aus der erstmaligen Erhebung dieser Daten im Kernbilanzierungskreis resultiert.
91. Der Rechnungshof hat auf die fehlenden Angaben zu den Disagien im Anhang zum Konzernabschluss zu den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (§ 298 Absatz 1 in Verbindung mit §§ 268 Absatz 6, 250 Absatz 3 HGB) hingewiesen.

Die Finanzbehörde will die Erläuterungen zum Konzernabschluss auf den 31. Dezember 2010 ergänzen.

Konzernanlagenspiegel

92. Im Anlagenspiegel des Kernbilanzierungskreises und im Konzernanlagenspiegel werden Angaben zusammengefasst. Die Angaben zu den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Nachaktivierungen sowie die Angaben zu den Abschreibungen des Geschäftsjahres, den Abschreibungen auf Nachaktivierungen und den Zuschreibungen sind nicht auf die einzelnen Anlagenpositionen aufgeteilt dargestellt, sondern nur jeweils als Summe für die immateriellen Vermögensgegenstände und die Sachanlagen genannt. Beide Übersichten sind insoweit nur eingeschränkt aussagefähig und nicht vollständig mit Bilanz und Ergebnisrechnung abstimmbare.
93. Um die Lesbarkeit und Abstimmbarkeit des Anlagenspiegels zu verbessern hat der Rechnungshof angeregt, künftig entsprechend zusätzliche Spalten einzufügen.

Dies will die Finanzbehörde berücksichtigen.

VI. Zukünftiger Bestätigungsvermerk

94. Die Prüfung der seit der Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2006 zusätzlich zur maßgeblichen kameralen Haushaltsrechnung erstellten Jahresabschlüsse durch den Rechnungshof erfolgt im Wesentlichen im Sinne einer kritischen Durchsicht als Beitrag zu einer Qualitätssicherung im Vorfeld der doppelten Haushaltsrechnung. Wenn die Stadt wie vorgesehen ihr Rechnungswesen auf der Grundlage von § 1a HGrG und einer geänderten LHO auf die staatliche Doppik umstellt, tritt die doppelte an die Stelle der kameralen Haushaltsrechnung. Der Rechnungshof wird über Erteilung, Versagung oder Einschränkung des Bestätigungsvermerks nach den dann maßgeblichen Vorgaben für die Rechnungslegung und -prüfung zu entscheiden haben. Vor diesem Hintergrund hat er auf Basis seiner in den bisherigen Abschlussprüfungen getroffenen Feststellungen auf die folgenden wichtigen Handlungsfelder hingewiesen:

- IKS/Buchführungsprozesse und Belegwesen
 - Es fehlt ein vollständig wirksames IKS, ohne das die nach handelsrechtlichem Maßstab erforderliche Zuverlässigkeit des Buchungsstoffs nicht sichergestellt ist.³²
 - Eine vollständige Ermittlung der Kassen- und Bankbestände der Stadt aus dem SAP-ERP-System ist nicht möglich, sodass ein Abgleich mit Bankbestätigungen manuelle Korrekturbedarfe auslöst.³³
 - Die Übereinstimmung von Nebenbüchern (hier Debitoren bzw. Fachverfahren) mit dem Hauptbuch ist noch nicht in allen Bereichen gewährleistet.³⁴
 - Es liegt gegenwärtig kein zentrales, alle Verträge und Beteiligungen der Stadt umfassendes und laufend aktualisiertes Vertragskataster der Stadt vor.³⁵
- Ansatz, Bewertung und Nachweis einzelner großer Vermögens- und Schuldposten:
 - Für das Anlagevermögen ist bisher keine vollständige Einzelerfassung und -bewertung des Infrastrukturvermögens, insbesondere der Straßen und Wege, erfolgt. Die Wegedatenbank der Behörde für Stadtentwicklung und Umwelt erfüllt nicht die Erfordernisse einer ordnungsmäßigen Inventarisierung als Grundlage der Anlagenbuchhaltung. Die Fortschreibung des Anlagevermögens erfolgt teilweise noch unter Zuhilfenahme von Ver-

³² Vgl. Jahresbericht 2008, Tz. 7 der Anlage zu Tzn. 22 bis 29.

³³ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tz. 32 und Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 42.

³⁴ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tzn. 32 und 76 ff.

³⁵ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 62.

brauchsfolgeverfahren, die nur für die Bewertung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens zulässig sind.³⁶

- Es ist bisher keine vollständige Bestandsaufnahme (Inventur) und Einzelbewertung der Kunstgegenstände und musealen Sammlungen erfolgt (Tz. 41 f.).³⁷
- Die Bewertung der Pensionsrückstellungen entspricht nicht den handelsrechtlichen Regelungen (Tzn. 59 bis 62).³⁸
- Die handelsrechtlichen Anforderungen an den Nachweis aktivierter geleisteter Investitionszuschüsse sind nicht vollumfänglich erfüllt (Tz. 32 f.).³⁹

95. Angesichts der in vielen Bereichen noch zu leistenden schwierigen und teilweise umfangreichen Vorarbeiten für den doppischen Echtbetrieb hält es der Rechnungshof für dringlich, dass die für die Abschlusserstellung zuständige Finanzbehörde und die für die jeweiligen Grunddaten der Buchhaltung verantwortlichen Fachbehörden ihre erkennbaren Anstrengungen zur Konsolidierung des Rechnungslegungsprozesses fortsetzen und intensivieren.

Die Finanzbehörde hat diesen Feststellungen und Forderungen zugestimmt.

Hamburg, den 31. März 2011

Dr. Jann Meyer-Abich

Michael Otto-Abeken

Olde Friedrichsen

Joachim Mose

Philipp Häfner

³⁶ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2009, Tz. 32 und Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 36.

³⁷ Vgl. Jahresbericht 2007, Tz. 20.

³⁸ Vgl. Ergänzung zum Jahresbericht 2010, Tz. 45.

³⁹ Vgl. Jahresbericht 2008, Tz. 39 der Anlage zu den Tzn. 22 bis 29.