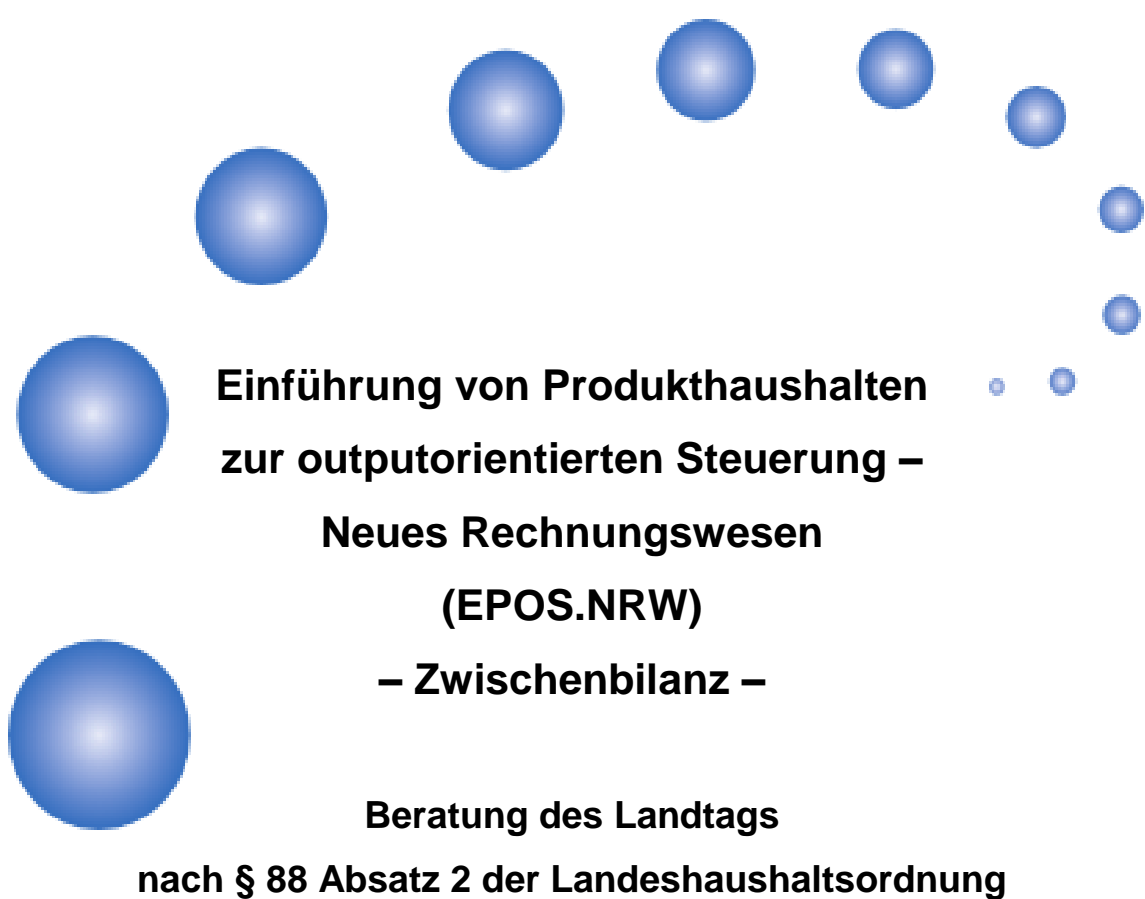




Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen



**Einführung von Produkthaushalten
zur outputorientierten Steuerung –
Neues Rechnungswesen
(EPOS.NRW)
– Zwischenbilanz –**

**Beratung des Landtags
nach § 88 Absatz 2 der Landeshaushaltsordnung**

G.K. - 172 E 7 - 215

Düsseldorf, 04.09.2017

Inhaltsverzeichnis

A.	Zusammenfassung	3
B.	Modernisierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens	5
I.	Öffnung für kaufmännische Buchführung und Kosten- und Leistungsrechnung	5
II.	Einheitliche Vorgaben für das Rechnungswesen und die Haushaltsdarstellung	6
III.	Entwicklung in anderen Bundesländern und auf europäischer Ebene	7
IV.	Reformprojekte in Nordrhein-Westfalen	9
C.	Das Programm EPOS.NRW – Überblick, Prüfungserkenntnisse, Beteiligung des Landtags	10
I.	Programminhalt	10
II.	Stand der Programmumsetzung EPOS.NRW	14
III.	Begleitung der Programmumsetzung durch die Arbeitsgruppe des Haushalts- und Finanzausschusses	26
D.	Zwischenbilanz des Landesrechnungshofs – Empfehlungen und Ausblick	30
I.	Zwischenbilanz der Programmumsetzung EPOS.NRW	30
II.	Haushaltssteuerung durch den Landtag	35
E.	Fazit	42

A. Zusammenfassung

Nach ersten Weichenstellungen der Landesregierung im Jahr 2003 wird mit dem Programm EPOS.NRW das Rechnungswesen in der Landesverwaltung seit 2009 schrittweise auf die kaufmännische, sogenannte doppelte Buchführung umgestellt und die Kameralistik abgelöst. Ziel ist ein wirtschaftlicheres Verwaltungshandeln. Um dies zu erreichen, wird mit EPOS.NRW die Verwaltungssteuerung und Haushaltsbewirtschaftung auf Zielerreichung und Wirksamkeit ausgerichtet. Eine flächendeckende Kosten- und Leistungsrechnung macht den Ressourcenverbrauch und das Leistungsergebnis, den „Output“, transparent. Ob und inwieweit auch der Landeshaushalt auf den angestrebten Produkthaushalt umgestellt wird, ist derzeit noch offen.

Das Programm EPOS.NRW ist angesichts der damit verbundenen fachlichen wie auch technischen Veränderungen sehr komplex. Da hiermit zugleich ein neues Steuerungsmodell etabliert werden soll, erfordert es ein grundsätzliches Umdenken auf allen Ebenen und in besonderer Weise Verantwortungsübernahme und Steuerung.

Der Landesrechnungshof (LRH) hat die Umsetzung des Programms EPOS.NRW in Beteiligungsverfahren nach der Landeshaushaltsordnung (LHO) und prüferisch sowohl in einzelnen, bereits auf EPOS.NRW umgestellten Geschäftsbereichen als auch beim federführenden Ministerium der Finanzen (FM) begleitet.

Die mit dem vorliegenden Beratungsbericht gezogene Zwischenbilanz kann nicht zufriedenstellen. Die Erreichung der wesentlichen Programmziele ist gefährdet. Die zentralen Instrumente von EPOS.NRW werden noch nicht zur Verwaltungssteuerung eingesetzt. Eine Steuerungswirkung ist daher trotz des vom Kabinett im Jahr 2013 beschlossenen Steuerungskonzepts noch nicht erkennbar. Der laufende Modellversuch zum Produkthaushalt hat seine Ziele bislang nicht erreicht. Weitere Vorbereitungen für die demnächst zu treffende Entscheidung über den Übergang zu einem Produkthaushalt sind bislang unzureichend. Die Beteiligung des Landtags an dem Reformvorhaben EPOS.NRW wird seiner zentralen Rolle als Haushaltsgesetzgeber und seiner Aufgabe der Exekutivkontrolle nicht hinreichend gerecht.

Der LRH sieht eine zentrale Ursache für den aktuellen Befund darin, dass die Durchsetzung der Programmziele politisch nicht entschieden genug verfolgt wird. Die Reform

leidet daher unter einer abwartenden Haltung auf allen Ebenen. Notwendige Entscheidungen im Umsetzungsprozess bleiben aus. Folge ist, dass auch der Landtag bislang keinen erkennbaren Mehrwert für seine Prioritätensetzung und Ressourcensteuerung erhalten konnte. Die Zukunftslasten des Haushalts sowie die Zielerreichung und Wirksamkeit staatlichen Handelns bleiben damit weiterhin nur eingeschränkt im Blick.

Der LRH sieht die Notwendigkeit, das Reformvorhaben EPOS.NRW verstärkt zum Gegenstand der parlamentarischen Beratungen zu machen. Konkret empfiehlt der LRH dem Landtag nunmehr eine förmlichere Beratungsebene im Haushalts- und Finanzausschuss (HFA), die Einholung umfassender und regelmäßiger Statusberichte der Landesregierung zu Projektstand und -planung sowie die Intensivierung des Modellversuchs zum Produkthaushalt. Zusammen mit einer personellen Verstärkung des Budgetbüros und dem Aufbau EPOS-spezifischen Know-hows könnten diese Maßnahmen wichtige Grundlagen schaffen, damit der Landtag sein Budgetrecht zukunftsgerichtet ausgestalten kann. Zugleich würde die Entscheidung des Landtags über den Übergang zu einem Produkthaushalt mit einer konsolidierten Landesbilanz sachgerecht vorbereitet. Die 17. Legislaturperiode sollte daher dafür genutzt werden, die strategische Entscheidung über den Übergang zu einem Produkthaushalt mit Bilanzierung zu treffen. Dies kann nur gelingen, wenn sich die Verantwortungsträger in Legislative und Exekutive den Programmzielen von EPOS.NRW und deren Umsetzung gemeinsam entschlossen zuwenden.

B. Modernisierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens

I. Öffnung für kaufmännische Buchführung und Kosten- und Leistungsrechnung

In den 90er-Jahren rückte vor dem Hintergrund der damals rapide steigenden Staatsverschuldung die Effizienz und Leistungsfähigkeit der öffentlichen Verwaltung zunehmend in den Mittelpunkt der Diskussion. Hieraus entstand eine Reformbewegung, die 1997 mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Haushaltsrechts von Bund und Ländern¹ erstmals die flächendeckende Einführung zusätzlicher Steuerungsinstrumente im Haushaltsrecht ermöglichte. Seither soll eine Kosten- und Leistungsrechnung in geeigneten Bereichen eingeführt werden. Die leistungsbezogene Haushaltsplanaufstellung und -bewirtschaftung sowie die Buchführung und Bilanzierung nach den Grundsätzen des Handelsgesetzbuches wurden zugelassen. Tragende Überlegungen waren:

- Mehr Haushaltsflexibilität durch Lockerung des Grundsatzes der Jährlichkeit (Vermeidung des sog. Dezemberfiebers).
- Kostentransparenz und Schärfung des Bewusstseins für wirtschaftliches Handeln.
- Stärkung von Motivation und Eigenverantwortung durch dezentrale Bewirtschaftung und gezielte Anreize.
- Transparenz und Berücksichtigung der Zukunftslasten durch Buchführung und Bilanzierung nach kaufmännischen Grundsätzen.

Wesentliches Element der angestrebten Kostentransparenz ist die Kosten- und Leistungsrechnung. Sie unterstützt die Ermittlung bedarfsgerechter Haushaltsansätze bei der Haushaltsplanung und fördert eine wirtschaftliche Haushaltsführung. Zudem ist sie eine wesentliche Grundlage für ein Controlling der Verwaltung. Hierbei stellt die oft wörtlich verstandene „Kontrolle“ nur einen Aspekt des breit angelegten Controllingprozesses dar. Dieser umfasst vielmehr die Aufgaben der Planung, Steuerung, Informationsbe-

¹ Gesetz vom 22.12.1997, BGBl. I S. 3251.

schaffung und -verarbeitung (Berichtswesen). Richtig verstandenes Controlling dient dazu, Instrumente und Informationen zur Steuerung der Verwaltung und damit auch der Zielerreichung und Wirksamkeit des Verwaltungshandelns zur Verfügung zu stellen.²

II. Einheitliche Vorgaben für das Rechnungswesen und die Haushaltsdarstellung

Bund und Länder brachten ihre Reformvorhaben mit unterschiedlichen Tendenzen voran. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsatzgesetzes³ aus dem Jahr 2009 sollte die Koexistenz unterschiedlicher Rechnungswesensysteme ermöglicht und ein Mindestmaß einheitlicher Vorgaben gesetzt werden:

Rechnungswesen gestaltet nach:

- Kameralistik oder
- staatlicher Doppik.



Haushaltsdarstellung gegliedert nach:

- Titeln,
- Konten oder
- Produktstrukturen.



Rechnungswesen

Für das Rechnungswesen kommen die Kameralistik und die staatliche Doppik in Betracht. **Kameralistik** ist die einfache Buchführung einer zahlungsorientierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Die doppelte Buchführung (**staatliche Doppik**) verknüpft demgegenüber einen Vermögensvergleich („Bilanz“) mit einer periodenbezogenen Darstellung des Ressourcenverbrauchs („Monats- und Jahresabschlüsse“). Erträge und Aufwendungen werden hierbei nach ihrem Entstehungszeitpunkt, unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung erfasst. Abschreibungen machen den laufenden Werteverzehr, Rückstellungen die entstandenen Zukunftslasten transparent.

Haushaltsdarstellung

Der Haushalt kann nach Titeln, Konten oder Produktstrukturen (Produkthaushalt) gegliedert werden. Die vom Parlament verabschiedete Bewilligungs- und

² Siehe auch Eibelshäuser/Nowak in Engels/Eibelshäuser Kommentar zum Haushaltsrecht, Rn. 24 zu § 7 Bundeshaushaltsordnung (Teil 2).

³ Gesetz vom 31.07.2009, BGBl. I S. 2580.

Ermächtigungsgrundlage enthält bei der **titelbezogenen, kameralen Darstellung** Zweckbestimmung, (Zahlungs-)Betrag für das Haushaltsjahr, Verpflichtungsermächtigung, Haushaltsvermerk sowie die personalrechtlichen Ermächtigungen. Bei **doppischen Haushalten** (ohne Produkthaushalt) kann die Gliederungslogik der Kame ralistik (Einzelplan, Kapitel, Konto statt Titel) grundsätzlich beibehalten werden. Die verbindliche Bewilligungs- und Ermächtigungsgrundlage enthält hier periodengerechte Aufwands- und Ertragsdaten im Gegensatz zu zahlungsorientierten Beträgen der Kame ralistik. Der Bundesgesetzgeber ging im Jahr 2009⁴ bei doppischen Haushalten von einer regelmäßigen Verknüpfung mit produktorientierten Haushalten bzw. Produkthaus halten aus. Bei **produktorientierten Haushalten** tritt – im Sinne einer Erläuterung – neben die Titel- oder Ressourcenverbrauchssicht die sogenannte Produktsicht. Sie wird kein Bestandteil der verbindlichen Bewilligungs- und Ermächtigungsgrundlage. **Pro dukthaushalte** hingegen sind die nach Produkten strukturierte Bewilligungs- und Ermächtigungsgrundlage. Bei diesen tritt an die Stelle der sachlichen Bindung nach Ausgabezwecken die sachliche Bindung nach Produkten bzw. Leistungszwecken. Die ser Outputansatz dient dazu, die Haushaltsbudgets stärker an Leistungen, Ergebnissen und Wirkungen auszurichten. Eine Schlüsselrolle kommt dabei der Definition von Kenn zahlen zu, mit denen die Aufgabenerfüllung und Zielerreichung bei den jeweiligen Produkten durch aussagefähige und messbare Größen beurteilt werden können.

III. Entwicklung in anderen Bundesländern und auf europäischer Ebene

Das Land Hessen und die Freie und Hansestadt Hamburg haben ihr Rechnungswesen mit der betriebswirtschaftlichen Standard-Software SAP auf die kaufmännische Buchfüh rung umgestellt und darüber hinaus einen verbindlichen Produkthaushalt eingeführt. Das Land Baden-Württemberg und die Freie Hansestadt Bremen haben ihr Rechnungswesen gleichfalls auf die Standard-Software SAP umgestellt, ihre Bewirtschaftung und verbindliche Haushaltsdarstellung nach kameralen Titeln jedoch beibehalten. Dabei wurde in diesen beiden Ländern ein Mittelweg beschritten: Die Freie Hansestadt Bre men hat zusätzlich einen verbindlichen Produkthaushalt, diesen jedoch auf Basis der kameralen Werte eingeführt. Das Land Baden-Württemberg stellt einen produktorientier-

⁴ Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 26.02.2009, Drucksache 16/12060.

ten Haushalt auf. D. h. es bleibt bei einem kameralem Haushalt, der, wie oben dargestellt, um outputorientierte Erläuterungen zu den Leistungen der Landesverwaltung und um Informationen zum Ressourcenverbrauch ergänzt wird.

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union setzen mehrheitlich bereits ein kaufmännisches, doppisches Rechnungswesen ein.⁵ Die bisherige Heterogenität der europäischen Haushalts- und Rechnungssysteme führt nach Einschätzung der Europäischen Kommission dazu, dass belastbare Kennzahlenvergleiche über Staatsgrenzen hinweg kaum möglich sind. Die Europäische Kommission strebt daher einheitliche und verbindliche europäische Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS – European Public Sector Accounting Standards) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union an. Diese sollen sich an doppischen Standards für den öffentlichen Sektor (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) orientieren, die den International Financial Reporting Standards (IFRS) für Unternehmen sehr nahe sind. Die IFRS erfüllen in erster Linie eine Informationsfunktion und nehmen dabei vor allem den Anlegerschutz, d. h. den Aktionär bzw. Miteigentümer eines Unternehmens in den Blick. Hingegen verfolgt das deutsche Handelsgesetzbuch mit dem Vorsichtsprinzip primär den Schutz externer Gläubiger. In der Bundesrepublik bestehen daher Bedenken hinsichtlich der Ausgestaltung und Entwicklung einzelner Standards („Wie“). Ein weiterer Kritikpunkt ist die Eignung der Standards für die derzeit noch zulässige kamerale Haushaltsaufstellung. Zuletzt wurde neben der Zulässigkeit und Erforderlichkeit („Ob“) der EPSAS auch hinterfragt, ob der Nutzen der Einführung in einem verantwortbaren Verhältnis zu den damit verbundenen Kosten steht.⁶ Die weitere Entwicklung verbindlicher Rechnungslegungsgrundsätze auf europäischer Ebene bleibt abzuwarten. Eine grundsätzliche Tendenz zur kaufmännischen Buchführung ist jedoch unübersehbar.

⁵ Bericht vom 06.03.2013 der Europäischen Kommission: Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, Textziffer 3.1.

⁶ Positionspapier zur Einführung einheitlicher europäischer Rechnungslegungsstandards – EPSAS der Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder vom 15.07.2016.

IV. Reformprojekte in Nordrhein-Westfalen

In den nordrhein-westfälischen Kommunen ist das „Neue Kommunale Finanzmanagement“ (doppischer produktorientierter Haushalt) seit 2009 flächendeckend eingeführt. Für das Land selbst beauftragte das Landeskabinett 2003 das FM⁷, die Aufstellung von Produkthaushalten und die landesweite Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung vorzubereiten. Daraus ging im Jahr 2006 das Programm zur Einführung von Produkthaushalten zur Outputorientierten Steuerung – Neues Rechnungswesen (EPOS.NRW) als gemeinschaftliches Projekt aller Ressorts hervor. Mit der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens soll auch in NRW dem Streben nach mehr Flexibilisierung und wirtschaftlicherer Verwendung von Haushaltsmitteln für eine leistungsfähigere und flexiblere Landesverwaltung Rechnung getragen werden.⁸ Die Landesregierung sah dieses Projekt als Beitrag zur beabsichtigten Haushaltskonsolidierung an. Verstärkt wurde dieser Ansatz 2009 durch die Verankerung der Schuldenbremse im Grundgesetz als Ergebnis der Föderalismuskommission II.⁹ Der Landtag begleitet das Programm mit der im Jahr 2002 eingesetzten Arbeitsgruppe „Haushaltsrecht und Haushaltsvollzug gemeinsam zukunftsorientiert gestalten“ des HFA (AG HFA). Deren Einsetzung war getragen von dem Gedanken, dass die Kameralistik als Steuerungsinstrument öffentlicher Haushalte an die Grenzen ihrer Leistungsfähigkeit stoße. Sie erweise sich als nicht mehr kompatibel mit einem modernen, zukunftsgerichteten Verständnis staatlichen und parastaatlichen Handelns. Transparenz, Effizienz und Kontrolle von Einnahme- und Ausgabebegeben entsprächen in weiten Teilen nicht mehr den Anforderungen der Zeit.¹⁰

⁷ Aus Gründen der Vereinfachung werden jeweils die aktuellen Ressortbezeichnungen verwendet.

⁸ <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/eposnrw>.

⁹ Gesetz vom 29.07.2009, BGBl. I S. 2248 sowie „Viertes Gesetz zur Änderung der Landeshaushaltsordnung - Umsetzung der grundgesetzlichen Schuldenregel in das nordrhein-westfälische Landesrecht“ vom 07.04.2017, GV. NRW. S. 413.

¹⁰ Vorlage 13/1517 vom 12.06.2002 an den HFA des Landtags NRW.

C. Das Programm EPOS.NRW – Überblick, Prüfungserkenntnisse, Beteiligung des Landtags

I. Programminhalt

Die Zielsetzung des Programms EPOS.NRW formulierte die Koalitionsvereinbarung aus dem Jahr 2005 zunächst wie folgt:

„Wir wollen die tatsächliche Finanzsituation des Landes transparent machen und [...] ein neues Rechnungswesen im Sinn einer integrierten Verbundrechnung, die auf der doppelten Buchführung beruht und mit der eine Kosten- und Leistungsrechnung und eine Finanzrechnung verbunden ist, realisieren.“

Das notwendige Zusammenspiel von Kostentransparenz und Ressourcensteuerung erläuterte die Programmleitung EPOS.NRW des FM 2010 folgendermaßen:

„Von besonderer Bedeutung sind eine verbesserte Kostentransparenz, das heißt mehr Informationen für bessere Entscheidungen, und die Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung, die heute noch weitgehend getrennt ist. Wir wollen die Verantwortung herunterzoomen auf die Ebene der Dienststellen und Anreize schaffen, um Optimierungspotenziale zu finden, so dass wir einen Beitrag zur Haushaltskonsolidierung leisten können.“¹¹

Mit voranschreitendem Projektverlauf wurde auch der erwartete Nutzen im Koalitionsvertrag 2012 konkretisiert:

„Wir brauchen mehr Transparenz im Haushalt, eine ganzheitliche Betrachtung der Kosten, Periodengerechtigkeit, Vergleiche mit anderen Bundesländern, Kenntnisse aus dem Haushaltsvollzug und eine Optimierung der Abläufe, eine erleichterte Identifizierung von Doppelstrukturen und von Kostensteigerungen sowie ein verbessertes Controlling. Wir wollen keine Einsparungen mit dem Rasenmäher,

¹¹ Interview der Zeitschrift „CIO“ mit dem Programmleiter Werner Landwehr vom 18.01.2010.

sondern ein intelligentes Sparen durch gezielte Aufgabenkritik und Effizienzverbesserungen.“

Die Umsetzung von EPOS.NRW begann im Jahr 2004, als die Landesverwaltung auf der Grundlage eines Kabinettsbeschlusses ein fachliches Rahmenkonzept¹² und eine erste Kosten-Nutzenabschätzung¹³ durch ein externes Beratungsunternehmen erstellen ließ. Nach weiteren konzeptionellen Vorarbeiten wurden im Jahr 2009 insbesondere die Software (SAP) beschafft und die Anpassung an die Erfordernisse der Landesverwaltung beauftragt (Landesmaster).

Dem Programm EPOS.NRW stehen bis zum Abschluss des Flächenrollouts im Einzelplan des FM ein **Budget** von 191,7 Mio. €¹⁴ sowie 108 Stellen zur Verfügung.

Die Verwaltung begann den **Flächenrollout** des Programms EPOS.NRW 2009 in zwei Phasen. Sie plant, anders als zunächst vorgesehen und der AG HFA im September 2014¹⁵ mitgeteilt, diesen im Jahr 2018 abzuschließen. Der Flächenrollout ist auf drei Ziele ausgerichtet:

- Das Buchhaltungsverfahren wird auf ein neues, SAP-gestütztes IT-System umgestellt. Dezentrale Buchungsfunktionen und der Bereich Zahlungsverkehr (Kasse) werden ersetzt.
- In der Haushaltsbewirtschaftung löst die Doppik die Kameralistik ab.
- Die verwaltungsinterne Haushaltssteuerung erfolgt outputorientiert mit Kosten- und Leistungsrechnung sowie Budgetierung.

¹² Fachliches Rahmenkonzept zur Einführung des Produkthaushalts auf der Basis der Integrierten Verbundrechnung, Version 1.0, Stand: 16.02.2005.

¹³ Gutachten vom Februar 2005 zur „Ermittlung der Kosten und Einschätzung des Nutzens der Einführung von Produkthaushalten auf Basis der Ergebnisse von Kosten- und Leistungsrechnungen in der Landesverwaltung Nordrhein-Westfalen“; fortgeschrieben 2009 und 2012.

¹⁴ Schreiben des FM an die AG HFA vom 01.06.2011, Vorlage 16/1010 vom 01.07.2013 an den Ausschuss für Haushaltskontrolle des Landtags NRW, Kabinettsbeschluss vom 09.07.2013 und korrespondierende Haushaltspläne, Interner Ergebnisvermerk der AG HFA zur 4. Sitzung am 11.03.2014 TOP 2, zuletzt Vorlage 16/4351 der Berichterstatter an den HFA.

¹⁵ Schreiben des FM an die AG HFA vom 16.09.2014, avisierte Rolloutphase 2011 bis 2017.

Den hierfür erforderlichen Landesmaster entwickelte die Verwaltung in den Jahren 2009 und 2010 (**Phase I**) anhand der Referenzverwaltungen Justizvollzug und des damaligen Ministeriums für Arbeit, Gesundheit und Soziales auf Basis eines SAP-Systems. Im anschließenden Flächenrollout (**Phase II**) wird dieser in den übrigen Verwaltungen des Landes (Budgeteinheiten) eingeführt. Parallel zum Flächenrollout wurde der Landesmaster gemäß Kabinettsbeschluss vom Oktober 2012 um die Module Zeitaufschreibung und Logistik erweitert. Diese Module wurden zuvor bei der Ausschreibung für den Landesmaster im Jahr 2009 ausgeklammert, um im damaligen Haushaltsrahmen zu bleiben.

In der **Phase III** wird EPOS.NRW flächendeckend in der Landesverwaltung eingesetzt (Produktivbetrieb NRW). Ob der Haushalt anschließend auf einen Produkthaushalt mit Bilanzierung umgestellt werden wird, soll auf Basis einer Evaluierung nach Abschluss des Flächenrollouts entschieden werden. Hierüber wird zunächst die Landesregierung und dann der Landtag als Haushaltsgesetzgeber entscheiden (siehe Abschnitte C.II.6 und C.II.7). Bis dahin folgen Haushaltsaufstellung und -rechnung weiterhin der kamerale Systematik.

Die beschriebenen drei Phasen können wie folgt dargestellt werden:

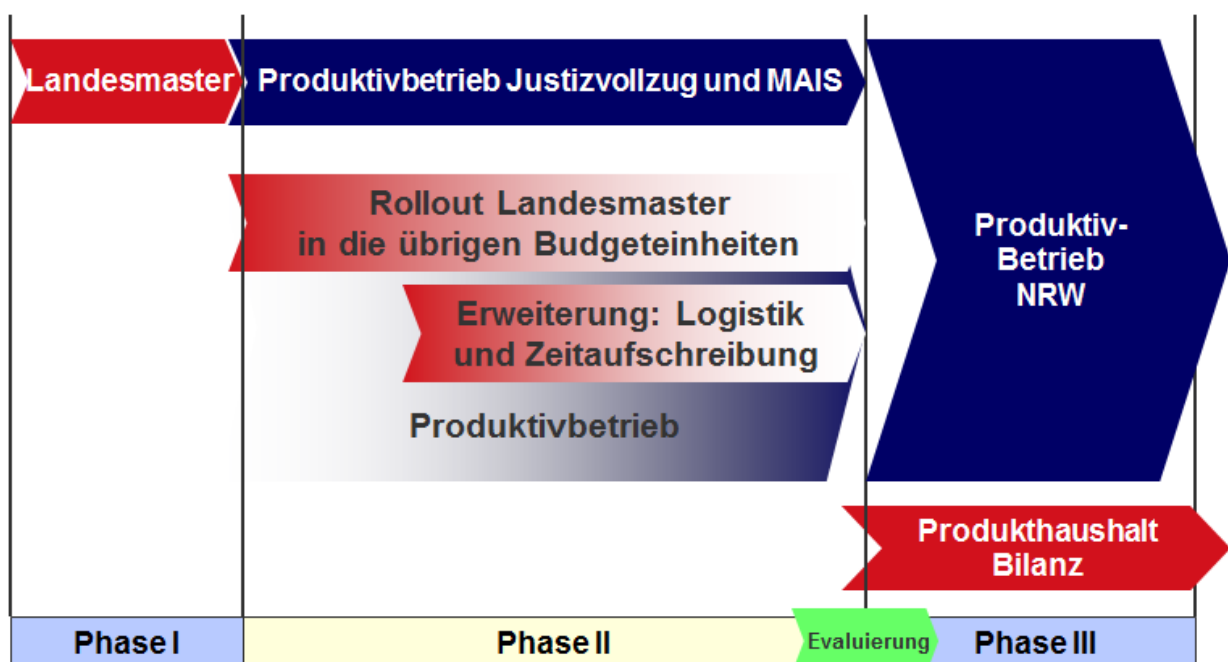


Abbildung 1: Programmschritte EPOS.NRW

Rechtlich stützt sich das Programm EPOS.NRW auf die Regelungen des Gesetzes über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätze-gesetz – HGrG)¹⁶, der LHO¹⁷ und des jährlichen Haushaltsgesetzes (HG) zuletzt für das Haushaltsjahr 2017¹⁸. § 25 HG sieht u. a. vor:

- Eine Gesamtausgabenbudgetierung mit weitreichenden Deckungsfähigkeiten für die Budgeteinheiten,
- die Anwendung der Grundsätze der staatlichen doppelten Buchführung und
- eine Ermächtigung zum Erlass von Verwaltungsvorschriften.

Die **Deckungsfähigkeiten** der Gesamtausgabenbudgetierung erstrecken sich auf die Ausgaben bei den Titeln der Hauptgruppen 4 für Personalausgaben und 5 für sächliche Verwaltungsausgaben. Sie sind sowohl innerhalb der Hauptgruppen als auch zwischen diesen Hauptgruppen gegenseitig deckungsfähig. Für Mietaufwendungen vorgesehene Haushaltsmittel können daher z. B. auch zur Deckung von Ausgaben für die Bezüge bzw. Entgelte der Beschäftigten genutzt werden und umgekehrt.

Das FM hat **Verwaltungsvorschriften** für die doppelte Buchführung und die Kosten- und Leistungsrechnung erlassen.¹⁹ Die Bereiche Kennzahlen und Budgetierung wurden dabei bislang ausgeklammert.

Im Juni 2013 hat die Landesregierung die Umsetzung eines **Steuerungskonzeptes**²⁰ für die Phase II als ressortübergreifende Aufgabe unter Federführung des FM beschlossen. Hiernach sollen die Möglichkeiten der Integrierten Verbundrechnung bereits in

¹⁶ Insbesondere § 1a Haushaltswirtschaft; § 6a Budgetierung; § 7a Grundsätze der staatlichen Doppik und § 49a Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens.

¹⁷ Insbesondere § 7 Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit, Kosten- und Leistungsrechnung; § 17 a Leistungsbezogene Planaufstellung und -bewirtschaftung und § 71 a Buchführung und Bilanzierung nach den Grundsätzen des Handelsgesetzbuches.

¹⁸ Gesetz vom 15.12.2016, GV. NRW. S. 1116, insbesondere § 25 Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens.

¹⁹ Verwaltungsvorschriften zu § 25 HG 2017, Runderlass des FM vom 02.05.2017, Ministerialblatt NRW S. 395.

²⁰ Konzept vom 07.05.2013, Titel: „Fortentwicklung des Steuerungskonzeptes EPOS.NRW für Phase II – Transparenz, Relevanz und Akzeptanz“.

dieser Phase zu Steuerungszwecken eingesetzt werden, um die Erfolge der effizienz- und effektivitätsorientierten Verwaltungssteuerung im Sinne einer wirtschaftlichen und sparsamen Haushaltsführung zu nutzen. Das Steuerungskonzept wurde der AG HFA des Landtages im Juni 2013 vorgestellt. In der Folge war für den LRH nicht erkennbar, dass der Landtag die tatsächliche Steuerung mit EPOS.NRW in der Phase II im Rahmen seiner Aufgabe der Exekutivkontrolle nachdrücklich von den Ressorts eingefordert hat.

II. Stand der Programmumsetzung EPOS.NRW

1. Defizite in der Planung verzögern die Umstellung

Von 57 Rolloutprojekten waren Anfang 2017 rd. die Hälfte abgeschlossen. Bezogen auf das Jahr 2016 ist erst ein relativ kleiner Teil des Haushalts (5 % der Einnahmen und 13 % der Ausgaben) mittels EPOS.NRW bewirtschaftet worden. Während die Umstellung der zahlreichen, strukturell vergleichbaren Verwaltungshaushalte fortschreitet, sah die Planung konzeptionell anspruchsvolle Blöcke mit beachtlichen Haushaltsvolumina erst für das Ende des Flächenrollouts vor. Beispielsweise müssen die kommunalen Fremdbewirtschafter der Förder- bzw. Transferhaushalte noch eingebunden werden. Auch das Gesamtsteueraufkommen, die Schuldenverwaltung des Landes und die Versorgungskapitel einschließlich der erstmalig zu bildenden Pensionsrückstellungen werden noch nicht in EPOS.NRW gebucht.

Die im Oktober 2012 beschlossene Erweiterung des Landesmasters um die Module Zeitaufschreibung und Logistik revidierte die im Jahr 2009 getroffenen Entscheidungen. Diese erneute Planänderung²¹ stellte einen wesentlichen Eingriff in den bestehenden Landesmaster dar, der zeitgleich mit dem laufenden Flächenrollout und Produktivbetrieb der umgestellten Behörden bewältigt werden musste. Die Module werden zwischenzeitlich produktiv eingesetzt. Durch den Systemwechsel auf das doppische Rechnungswesen und die Budgetierung wächst zudem der zentrale Informationsbedarf

²¹ Planänderung 2009 im Rahmen der Vergabe (Module Zeitaufschreibung und Logistik aus Kostengründen ausgeklammert), vgl. Abschnitt C.I, S. 10 f.

im Personalbereich. So müssen beispielsweise Rückstellungen für Pensionen, Überstunden und Urlaub sowie Planungsdaten für die (Personalkosten-)Budgetierung gebildet werden. Die hierfür notwendigen Daten liegen beim zuständigen Landesamt für Besoldung und Versorgung nicht zentral vor. Sie wurden auch nicht bei der Umstellung auf das neue SAP-gestützte Bezügeverfahren NRWave berücksichtigt. Die konzeptionellen und technischen Grundlagen für eine effiziente Ermittlung dieser Rückstellungen müssen demnach, dies räumte auch das FM ein, nach Abschluss des Flächenrollouts erst noch geschaffen werden.

2. Personalsituation im Programm zunehmend angespannt

Den vorgenannten anspruchsvollen und umfangreichen Aufgaben standen erhebliche Personalabgänge aus dem Projektteam EPOS.NRW des FM bzw. des für die Umsetzung und den laufenden Betrieb zuständigen Landesamtes für Finanzen (LaFin) gegenüber. Die Beschäftigten sind wegen ihres speziellen Know-hows für andere Teile der Landesverwaltung von Interesse. Für die Einarbeitung neuer Mitarbeiter wurden eineinhalb bis zwei Jahre benötigt. Offene Stellen mit bereits qualifiziertem Personal zu besetzen, erwies sich als schwierig. Als Problem zeigte sich dabei nach Angaben des FM, dass für qualifizierte Bewerber die angebotenen Stellen im LaFin finanziell nicht so attraktiv waren wie in den obersten Landesbehörden bzw. der freien Wirtschaft. Für den Aufbau des Projektteams erfolgte die Personalgewinnung ab 2009 in Teilen durch Versetzung von für die Finanzverwaltung ausgebildeten Absolventen der Fachhochschule für Finanzen. Eine kontinuierliche Personalzuführung über die Anwärterausbildung in der Steuerverwaltung wurde jedoch nicht sichergestellt. So war erstmalig im Haushaltsplan 2017 eine Ermächtigung zur Einstellung von drei Finanzanwärtern/Finanzanwärterinnen für die spätere Verwendung im LaFin vorgesehen.

Der erhebliche Personalengpass im LaFin verzögerte den Start der letzten Rolloutprojekte bereits um mehrere Monate. Um die Abgänge zu kompensieren, mussten zunehmend externe Beratungskräfte in die Rolloutarbeit einbezogen werden.

3. Budget des Programms gefährdet

Die Einhaltung des dem Landtag transparent gemachten Budgetrahmens i. H. v. 191,7 Mio. € bis zum Abschluss des Flächenrollouts ist gefährdet. Bis zum Ende des Jahres 2016 waren 149,0 Mio. €²² verausgabt. Der Haushaltsplan sieht für 2017 insgesamt 28,4 Mio. €²³ vor. Dies ergibt bereits Gesamtausgaben i. H. v. 177,4 Mio. €. Darin sind weder die Ausgaben für das Jahr 2018, in dem die letzten Rolloutprojekte abgeschlossen werden sollen, noch die im Jahr 2017 erneut ausgebrachte Globale Mehrausgabe insbesondere für das Programm EPOS.NRW i. H. v. 7 Mio. € (Kapitel 20 020 Titel 971 00) enthalten.

Damit ist fraglich, ob das verbleibende Budget für die noch zu leistenden konzeptionellen und organisatorischen Arbeiten (siehe Abschnitt C.II.1) und die zunehmende Beraterunterstützung (siehe Abschnitt C.II.2) ausreichen wird.

4. Bislang keine Steuerung mit EPOS.NRW

Das im Jahr 2013 von der Landesregierung beschlossene Steuerungskonzept sah für die Phase II des Einführungsprozesses von EPOS.NRW zahlreiche Maßnahmen vor, mit denen die Steuerung schrittweise entsprechend dem Rolloutfortschritt und unabhängig von der Umstellung auf Produkthaushalte durch EPOS.NRW unterstützt werden sollte. Vorgesehen waren beispielsweise

- eine standardisierte Kosten- und Leistungsrechnung als Steuerungsgrundlage (u. a. mit fünf obligatorischen Vorkostenstellen),
- vom Kabinett beschlossene politisch prioritäre Ziele und ein daran ausgerichtetes Kennzahlensystem,

²² 129,6 Mio. € verausgabt bis 2015 (vgl. Vorlage 16/4351 der Berichterstatter an den HFA) zzgl. 19,4 Mio. € für das Jahr 2016 (laut Mitteilung des FM).

²³ Titelgruppe 83 in Kapitel 12 020: 2,9 Mio. € zzgl. Kapitel 12 400: 25,5 Mio. €.

- die Berücksichtigung gewonnener Erkenntnisse im Steuerungsprozess (Budgetvereinbarungen, regelmäßige Auswertungen der Ist-Kosten),
- Ansätze für behörden- bzw. ressortinterne und auch -übergreifende Vergleichsbetrachtungen u. a. auf Basis haushaltsrelevanter Kennzahlen und Zeitreihen („Benchmarking“ z. B. hinsichtlich der Bewirtschaftungsquote von Förderprogrammen) sowie
- zusätzliche Anreize zur Effizienzsteigerung.

In den Haushalts-Aufstellungserlassen an die Ressorts wies das FM seit 2014 ausdrücklich auf die Bedeutung des Steuerungskonzepts für die Verwaltungssteuerung hin. In den für die Bewirtschaftung maßgeblichen Feststellungserlassen und deren Anlage zur Haushalts- und Wirtschaftsführung wurde das Steuerungskonzept hingegen nicht aufgegriffen. Der LRH stellte fest, dass die Ansätze des Steuerungskonzeptes – auch durch das federführende FM – weitestgehend nicht umgesetzt wurden. Eine Steuerungswirkung blieb daher bislang aus. Wichtige, aber absehbar streitanfällige Punkte wie ein ressortübergreifendes Benchmarking und der Zugriff des FM auf haushaltsrelevante EPOS.NRW-Daten der Ressorts wurden nicht angegangen. Im Einzelnen ergab sich folgender Befund:

⇒ *Keine standardisierte Kosten- und Leistungsrechnung als Steuerungsgrundlage*

Die Landesregierung hat das an politisch prioritären Zielen ausgerichtete Kennzahlensystem bislang nicht entwickelt. Auch eine einheitliche Bildung und ein einheitliches Verständnis der Vorkostenstellen²⁴ bzw. Kennzahlen in den verschiedenen Budgeteinheiten lagen als Grundlage einer standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung und eines darauf beruhenden Benchmarking nicht vor.

²⁴

Leitfaden zu Kostenstellen, Kostensammler und Kostenträger in der Kosten- und Leistungsrechnung des Programms EPOS.NRW vom 01.04.2016, Kapitel 2.1.1: Eine Kostenstelle stellt den Ort der Kostenentstehung und Leistungserbringung dar und sammelt die in einem Verwaltungsteil angefallenen Kosten. Vorkostenstellen (auch bezeichnet als Hilfs- oder Nebenkostenstellen) dienen der Gemeinkostenerfassung und geben eine oder mehrere Leistungen ab, die an andere Kostenstellen verrechnet werden. Da die Aufgaben dieser Kostenstellen oft leitender, koordinierender oder unterstützender Art sind, bestehen regelmäßig keine direkten Leistungsbeziehungen zwischen ihnen und den Produkten.

⇒ *Keine erkennbare Einbeziehung der EPOS-Informationen im Steuerungsprozess*

In der geprüften Referenzverwaltung Justizvollzug wurden mit Ausnahme von zwei Pilotanstalten keine Budgetvereinbarungen mit verbindlichen Leistungszielen geschlossen. Die Fach- und Ressourcenverantwortlichen waren nicht hinreichend in die Lage versetzt, die Daten der Integrierten Verbundrechnung zu interpretieren und für ihre Planungen und Entscheidungen zu nutzen. So war z. B. die steuerungsrelevante Rolle Controlling in den Justizvollzugsanstalten teilweise unzureichend ausgeprägt. Ressortübergreifend waren in zehn von 28 Budgeteinheiten keine Controlling-Rollen vergeben. In drei weiteren Budgeteinheiten waren keine aktiv angemeldeten Controlling-Berechtigungen zu verzeichnen.

Gleiches gilt für die Zusammenarbeit des FM mit den Ressorts: Nach dem Steuerungskonzept 2013 soll die in der Integrierten Verbundrechnung hergestellte Beziehung von Kosten und Leistungen bereits in der aktuellen Phase II in geeigneten Teilbereichen auch bei den noch kameralen Haushaltsverhandlungen eingesetzt werden. Daher weist die Anlage zum Steuerungskonzept 2013 zahlreiche Beispiele für Finanzkennzahlen und fachliche Kennzahlen aus, die bereits jetzt in Haushaltsverhandlungen angesprochen werden können. Diese Kennzahlen wurden von den Spiegelreferaten des FM bislang weder im Rahmen der kameralen Haushaltsverhandlungen noch im Zuge des Modellversuchs Produkthaushalt (siehe Abschnitt C.II.6) aufgegriffen oder erörtert.

⇒ *Fehlende Grundlagen für Vergleichsbetrachtungen*

Mit einem Benchmarking sollen Vergleichsbetrachtungen unterstützt werden, aus denen Erkenntnisse zur Effizienz- und Effektivitätssteigerung des Verwaltungshandelns gewonnen werden („Lernen vom Besten“). Aufgrund nicht regelmäßig und flächendeckend erstellter Monats- und Jahresabschlüsse und einer damit unvollständigen Kosten- und Leistungsrechnung fehlten in den betroffenen Verwaltungen die für ein Benchmark erforderlichen Ausgangsdaten.²⁵ Interne Steuerungsinstrumente, wie z. B. Zeitreihenvergleiche, waren damit nicht nutzbar. Auch Budgeteinheiten- bzw. ressortübergreifende Benchmarks anhand der Vorkostenstellenkennzahlen wurden bisher nicht

²⁵ Das FM sieht die Verantwortung für die korrekte Erstellung der Periodenabschlüsse bei den Ressorts, hat zur Aufarbeitung der Rückstände gleichwohl unterstützende Maßnahmen eingeleitet.

durchgeführt. Hierfür erforderliche Budgeteinheiten- bzw. ressortübergreifende Auswertungsberechtigungen und Controllingfunktionen waren zwischen dem FM und den übrigen Ressorts weder abgestimmt noch konzipiert.

Ferner konnte eine Auswertung sowie ein Vergleich der Bewirtschaftungskostenquote unterschiedlicher Förder- bzw. Transfermittel-Bewirtschafter bislang nicht durchgeführt werden. Dabei stellt die Bewirtschaftungskostenquote eine zentrale Steuerungsinformation aus dem Einsatz von EPOS.NRW in Förderhaushalten dar, die den Anteil der Verwaltungskosten am Förder-/Transfervolumen ausweist. Das Steuerungskonzept 2013 sieht darin eine wichtige haushaltsrelevante Kennzahl.²⁶ Die dazu nötigen Bewirtschaftungskosten je Transferprogramm waren bei den Bewilligungsbehörden nicht durchgängig erfasst, auch weil die sogenannten Dritt- und Fremdbewirtschafter hinsichtlich ihrer Verwaltungshaushalte bzw. bewirtschafteten Transfermittel noch nicht vollständig auf EPOS.NRW umgestellt waren. Bei den Drittbewirtschaftern war zudem noch ungeklärt, ob bzw. wie deren Bewirtschaftungskosten in EPOS.NRW berücksichtigt werden. Bei den Justizvollzugseinrichtungen lagen entsprechende Daten im Rahmen des Modellversuchs Produkthaushalt vor. Das Verhältnis der Bewirtschaftungskosten zum Transfer- bzw. Fördervolumen reichte hier von 1 % bis 128 %.²⁷ D. h. in letzterem Fall überstiegen die geplanten Bewirtschaftungskosten i. H. v. 1.925 € den Zuwendungsansatz i. H. v. 1.500 €. Für den LRH war nicht erkennbar, dass diese Relation Steuerungsmaßnahmen auslöste.

⇒ *Fehlende Angaben zum Leistungsumfang in den umgestellten Budgeteinheiten*

Seit 2015 werden unter Hinweis auf § 17 a Abs. 1 Satz 4 LHO im Haushaltsplan Aussagen zur Art der von den auf EPOS.NRW umgestellten Budgeteinheiten zu erbringenden Leistungen getroffen. Angaben zum Leistungsumfang fehlten dagegen vielfach. Informationen zur Aufgabenerfüllung und Zielerreichung können der Haushaltsaufstellung daher nur eingeschränkt entnommen werden.

²⁶ Steuerungskonzept 2013, S. 62, 63 sowie Anlage Kennzahlenübersicht zum Steuerungskonzept 2013 Nr. II.14.

²⁷ Haushaltsplan 2017, Budgeteinheit 0470 – Justizvollzugseinrichtungen.

⇒ *Defizite bei der Qualifizierung der Steuerungsverantwortlichen*

Es erfolgte keine ausreichende betriebswirtschaftliche Qualifizierung von Fach- und Kostenstellenverantwortlichen einschließlich der Führungskräfte. Dieses Defizit zeigte sich insbesondere in der nicht erfolgreichen Umsetzung des Steuerungskonzeptes mit der Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung. Auch das federführende FM sah sich nicht in der Pflicht, eine hinreichende betriebswirtschaftliche Qualifizierung in den Ressorts zu koordinieren und sicherzustellen.

⇒ *Anreizmodell zur Effizienzsteigerung steht aus*

Das FM erkennt einen Anreiz zur Effizienzsteigerung zu Recht bereits darin, dass die Anwendung der Informationen und Instrumente aus EPOS.NRW – richtig eingesetzt und verstanden – zu einer Ressourcenoptimierung und damit zu Finanzierungsspielräumen führt. Zur weiteren Unterstützung dieser Steuerungsmechanismen sieht das Steuerungskonzept 2013 vor, finanzielle Anreize zu entwickeln, um wirtschaftliches Verhalten der Budgeteinheit verursachungsgerecht zu belohnen (Anreize für managementbedingte Einsparungen). Nach den Feststellungen des LRH hat das FM kein Anreizmodell zur Verfügung gestellt, wie managementbedingte Einsparungen identifiziert und honoriert werden können. Für das Instrument der sogenannten Restedeckungsmittel²⁸ als Teil eines Anreizsystems wurden seit 2013 keine Mittel mehr veranschlagt bzw. zunächst veranschlagte Mittel vom Parlament nicht bewilligt.

5. Konflikte der unterschiedlichen Haushaltssysteme hemmen den Umstellungsprozess

Die mit dem Programm EPOS.NRW vorgesehene Budgetierung soll, wie oben bereits dargestellt, dazu anregen, das doppelte Budget am Ort der Leistungserbringung, d. h. auf Ebene der einzelnen Dienststellen, zielorientiert und sparsam zu bewirtschaften. Nach den geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen erfolgen die Haushaltsaufstellung und -rechnung trotz doppelter Bewirtschaftung weiterhin kameral. Das FM hat bislang keine klärenden Vorgaben zur Bewirtschaftung im Rahmen der Gesamtausga-

²⁸ Mit Restedeckungsmitteln kann eine Bildung und Übertragung von Ausgaberesten in das nächste Haushaltsjahr bewirkt werden.

benbudgetierung in EPOS.NRW gemacht. Die Budgeteinheiten sahen sich daher nach der Umstellung auf EPOS.NRW im Konflikt zu kameraleen Verpflichtungen und Prozessen. Folgende Beispiele verdeutlichen dies:

- So können die Beauftragten für den Haushalt die kamerale Bewirtschaftung von einzelnen Einnahme- und Ausgabenarten auf Beschäftigte der Dienststelle (sog. Titelverwalter) übertragen. Budgetverantwortung im Sinne von EPOS.NRW meint hingegen, dass bezogen auf ein Produkt oder eine Organisationseinheit ein Budget verantwortet wird, das ganz unterschiedliche – auch nicht zahlungswirksame – Kosten und Erlöse umfasst.
- Die monatliche Feststellung des verfügbaren Betrages (Abgleich zugewiesener und verwendeter Mittel) in EPOS.NRW war nur nach doppischen Maßstäben möglich. Daher mussten Bewirtschafter kamerale strukturierte Kontrollen der übertragenen und bereits verwendeten Mittel teilweise parallel außerhalb des SAP-Systems führen. § 25 Abs. 4 HG bietet eine Öffnungsklausel, wonach u. a. die Bewirtschaftung abweichend von den Vorschriften der LHO nach Konten und Produktstrukturen erfolgen kann. Eine Regelung des FM, womit dieser Konflikt aufgelöst und die daraus resultierenden Mehraufwände vermieden werden könnten, unterblieb jedoch.
- Die Gesamtausgabenbudgetierung ist seit 2010 Gegenstand der jährlichen Haushaltsgesetze (§ 25 Abs. 2 HG). Trotz der Gesamtausgabenbudgetierung der Hauptgruppen für Personal- und Sachmittel wurden diese gleichwohl titelscharf verhandelt und etatisiert. Das FM sah in seinen Aufstellungserlassen teilweise Vorgaben zu einzelnen Titeln vor. In der Bewirtschaftung waren diese Vorgaben wegen der Gesamtausgabenbudgetierung zumindest haushaltsrechtlich obsolet (zur zunehmenden Intransparenz des titelscharfen Haushalts siehe auch Abschnitt D.II.1).
- Für die jährliche Haushaltsaufstellung sah das FM regelmäßig ungeachtet der zu erbringenden Leistungen (Produkt- bzw. Outputorientierung) zunächst eine Beschränkung des Ansatzes auf den Planwert des Vorjahres vor. Ein Bedarf in dieser Höhe musste nicht konkret nachgewiesen werden. In den Verhandlungen des FM mit den Ressorts und den sich anschließenden parlamentarischen Bera-

tungen wurden häufig nur Überschreitungen dieser Planwerte verhandelt. Insofern bestand kein Anlass, z. B. die Anlagenbuchhaltung auf tatsächliche Investitionsbedarfe zu untersuchen oder bei rückgängigem Geschäftsanfall die Ansätze zu kürzen. Dieses Vorgehen bietet daher weiterhin starke Anreize, möglichst den vollen Ansatz der jeweiligen Titel zu verausgaben, um im Folgejahr keine Kürzungen in Kauf nehmen zu müssen (sog. Dezemberfieber).

6. Modellversuch Produkthaushalt unzureichend umgesetzt

Bereits 2010 empfahl die AG HFA in ihrem Abschlussbericht²⁹, den Produkthaushalt zu erproben sowie die Eignung und den tatsächlichen Nutzen für die parlamentarische Steuerung zu hinterfragen. Nach Ansicht befragter Experten sei es für die erfolgreiche Einführung von Produkthaushalten empfehlenswert, im Hintergrund ein System aufzubauen und befristet parallel zur Kameralistik zu fahren. Politik und Verwaltung müssten erst lernen, relevante Ziele und Kennzahlen zu formulieren und darüber zu steuern. Im Oktober 2012 beschloss die Landesregierung, der o. g. Empfehlung der AG HFA folgend, die Durchführung eines Modellversuchs, in dem die Aufstellung eines Produkthaushalts anhand ausgewählter Modellbehörden erprobt werden sollte. Nach dem hierzu erstellten Konzept³⁰ war eine Plankostenrechnung vorgesehen, welche auf der Grundlage der Integrierten Verbundrechnung die zu erbringenden Produkte (Leistungen) mengen- und qualitätsmäßig erfasst. Sie ordnet die daraus erwachsenden Ertragserwartungen und Kosten zu, um dann auf der Ausgangsbasis der Rechnung „Produktmenge mal Produktpreis“ und politischer Zielsetzungen die Haushaltsansätze zu bestimmen. Eine Budgetkalkulation (grobe Kostenplanung) der Budgeteinheit sollte Voraussetzung der Haushalts-(Vor-)Anmeldung sowie der Haushaltsverhandlungen zwischen Fachressort und FM sein. An der Erarbeitung des Konzeptes wurde der Landtag nach den Feststellungen des LRH nicht beteiligt. Zur Erläuterung des Modellversuchs führte das FM gegenüber der AG HFA an, die 2006 bis 2015 im Haushaltsplan ausgewiesenen Produkthaushalte der bisherigen Modellbehörden (W-Kapitel, zum Beispiel

²⁹ Vorlage 14/3212, Abschlussbericht 2010 der AG HFA.

³⁰ „Weiterentwicklung der Konzeption zum Produkthaushalt als Grundlage des Modellversuchs“, Version: 1.0, Stand: 09.07.2014.

Kapitel 03.110W Polizei) seien nicht verhandelt, sondern in der Regel aus kameralem Verhandlungsergebnissen abgeleitet worden. Ziel des neuen Modellversuchs sei es, nunmehr bereits die Aufstellung eines Produkthaushaltes über möglichst alle Prozessstufen bis hin zur Beratung und Verabschiedung des Haushalts im Landtag zu erproben.³¹

Der Modellversuch begann im Kalenderjahr 2015 und umfasste die Haushaltsaufstellung 2016. Eine Evaluierung war für 2016 geplant. Der Versuch deckte die Phasen der Haushaltsaufstellung durch die Landesregierung und die Beratung und Verabschiedung durch den Landtag ab. Weitere Bereiche des Haushaltskreislaufs – etwa die Haushaltsbewirtschaftung und die Rechnungslegung – waren nicht Gegenstand des Modellversuchs.

Der LRH hat festgestellt, dass im Rahmen des Modellversuchs der Produkthaushalt zwischen den teilnehmenden Budgeteinheiten und dem FM erneut nur als ein die kamerale Werte nachzeichnender Haushalt erprobt wurde. Doppische Plan-Werte bzw. Anmeldungen lagen nicht vor. Eine Verhandlung von Daten der Integrierten Verbundrechnung mit Produktbezug zwischen den am Modellversuch teilnehmenden Budgeteinheiten und dem FM erfolgte nicht. Wie bisher wurden nur kamerale Werte verhandelt und die Ergebnisse anschließend in Produktstrukturen überführt. Den Spiegelreferaten des FM waren die neuen Informationen aus EPOS.NRW nicht bekannt. Auch in der parlamentarischen Haushaltsberatung spielten weder die doppelischen noch die produktbezogenen Daten eine Rolle.³²

Der Modellversuch wurde – unter Erweiterung der ursprünglichen Zeitplanung – verlängert und auf die Haushaltsaufstellung 2017 ausgedehnt.³³ Die Haushaltsaufstellung 2017 erfolgte in gleicher Weise wie im Vorjahr.

³¹ Vorlage vom 19.03.2014 an die AG HFA.

³² Ausschussprotokoll 16/1069 des Rechtsausschusses; zudem keinerlei Hinweise auf Beratung der Aus- und Fortbildungseinrichtungen des FM.

³³ Aufstellungserlass 2017 vom 10.03.2016, Az. I B 1 - 1520 - 1/17 und I C 2 - P 1 - 2 - 1, Ziffer VI Nr. 2.1 (S. 40).

Der Modellversuch Produkthaushalt hat sein Ziel damit bislang verfehlt. Inhaltlich hat der LRH zudem Unstimmigkeiten bei einzelnen im Produkthaushalt ausgewiesenen ressourcenrelevanten Leistungen festgestellt. Beispielsweise wurde im Produkthaushalt der Budgeteinheit „Aus- und Fortbildungseinrichtungen der Finanzverwaltung“ die Anzahl der Absolventen bzw. Teilnehmer der Aus- und Fortbildungen nicht ausgewiesen. In der Budgeteinheit Justizvollzug überstiegen die Bewirtschaftungskosten eines Förderprogramms das Fördervolumen der Maßnahme (siehe Abschnitt C.II.4). Daneben führte die höhere Belegung im Bereich der Untersuchungshaft um rd. 400 Gefangene im Haushaltsentwurf 2017 zu einer Senkung der Stückkosten um rd. 16 %, da sich das Budget lediglich um rd. 1 % erhöhte. Mögliche Ursachen wie eine effizientere Auslastung bzw. Spitzenverteilung, etwaige Umstrukturierungen für die zusätzlichen 247 Haftplätze bei rückläufigen Sachkosten oder ein angepasster Personalschlüssel von Bediensteten zu Inhaftierten waren nicht angegeben. Verhandlungen oder Erörterungen dieser Aspekte erfolgten weder bei den Haushaltsverhandlungen noch im parlamentarischen Beratungsverfahren. Die Abgeordneten erhielten damit im Modellversuch weder aussagekräftige Informationen über die geplante Zielerreichung der Budgeteinheit und die Wirksamkeit des Verwaltungshandelns (Kennzahlen) noch Ergebnisse aus dem laufenden Haushaltsjahr. Demgegenüber ist für Phase III des Programms EPOS.NRW nach der Budgetierungsrichtlinie³⁴ vorgesehen, dass das jeweilige Fachministerium dem Landtag im laufenden Haushaltsjahr einen Rechenschaftsbericht vorlegt. Dieser soll auf dem Abschluss des zweiten Quartals und dem Jahresabschluss des Vorjahres beruhen und um eine politische Bewertung der Sach- und Finanzkennzahlen ergänzt sein. Der Rechenschaftsbericht soll dem Landtag die notwendigen Informationen über Zielerreichung und Budgetvollzug im Vorfeld der im Herbst jeden Jahres bevorstehenden Haushaltsberatungen geben. Dies wurde im Modellversuch nicht aufgegriffen.

Die bisherige Umsetzung des Modellversuchs Produkthaushalt war damit nach Einschätzung des LRH nicht geeignet, um dem Parlament und der AG HFA

- den möglichen Nutzen einer Steuerung mit EPOS.NRW aufzuzeigen,

³⁴ Budgetierungsrichtlinie des Programms EPOS.NRW vom 15.07.2013, Kapitel 5.4.3 Rechenschaftsbericht gegenüber dem Landtag.

- eine Mitgestaltung von Haushaltsrecht und Haushaltsvollzug im Modellversuch Produkthaushalt sowie eine bedarfsgerechte Etablierung der Programmmittel zu ermöglichen und
- die gegen Ende der Phase II zu treffende Entscheidung über die Umstellung auf einen Produkthaushalt sachgerecht vorzubereiten.

Der LRH hat daher dem FM u. a. empfohlen, die im Steuerungskonzept 2013 vorgesehenen Maßnahmen als verbindliche Vorgaben umzusetzen. Die Haushaltsabteilung sollte die Ansätze des Steuerungskonzepts 2013 zunächst für die Budgeteinheiten, die am Modellversuch Produkthaushalt teilnehmen, konkretisieren und selbst konsequent anwenden. Gleichzeitig sollte das im Jahr 2014 vorgestellte Konzept zur „Weiterentwicklung der Konzeption zum Produkthaushalt als Grundlage des Modellversuchs“ unter Einbeziehung der beteiligten Finanz- und Fachpolitiker fortgeschrieben werden. Es sollte auch Aussagen zum Berichtswesen gegenüber dem Landtag (ggf. zu Zugriffsrechten des Landtages bzw. einem Abgeordneteninformationssystem) und zur Ausgestaltung der Beratungsprozesse treffen.

Darüber hinaus sollte der Modellversuch auf die Haushaltsbewirtschaftung und Rechnungslegung mit Rechenschaftsberichten und einer politischen Bewertung der Sach- und Finanzkennzahlen erweitert und somit Bestandteil der Exekutivkontrolle werden.

7. Fehlende Zeit-, Aufgaben- und Kostenplanung für den Übergang zu einem Produkthaushalt

Die AG HFA wies 2010 in ihrem o. g. Abschlussbericht darauf hin, dass die spätere Umstellung auf einen Produkthaushalt mit gesondert zu vergütenden Kosten verbunden sei, für die noch kein konkretes Angebot vorliege. Der AG HFA wurde 2014 durch das FM hierzu mitgeteilt³⁵, das weitere Vorgehen sehe eine Evaluation des Rollouts bis Ende Phase II (damaliger Planungsstand: 2017) vor. Der Modellversuch Produkthaushalt würde frühestens ab 2016 evaluiert.

³⁵ Schreiben des FM an die AG HFA vom 16.09.2014, Az. VI - 1 - 10 - 12 Ast. EPOS.NRW.

Nach den Feststellungen des LRH waren bis Anfang 2017, und damit weniger als zwei Jahre vor Ende des Rollouts, weder Inhalt und Zeitpunkt der Evaluation noch deren Aufgaben- und Kostenplanung konzipiert oder vorbereitet.

Auf Ebene der Staatssekretäre wurde die Frage, auf welcher Informationsbasis die Entscheidung über den Übergang zu Phase III getroffen werden sollte, zuletzt im August 2015 im Zusammenhang mit dem Modellversuch Produkthaushalt ergebnislos thematisiert. Das FM erklärte 2016 gegenüber dem LRH, eine über die bisherigen Umsetzungsevaluationen³⁶ hinausgehende Gesamtevaluierung sei weder geplant noch existierten Evaluierungskonzepte.

Damit die Entscheidung über die Umstellung des Haushaltes zeitnah nach Abschluss des Rollouts und zugleich auf einer fundierten Grundlage getroffen werden kann, hat der LRH im Mai 2017 gegenüber dem FM erneut³⁷ die Empfehlung ausgesprochen, die zuvor notwendige Gesamtevaluierung zu planen und vorzubereiten. Darüber hinaus sollte das FM den Landtag über seine Planungen zur Gesamtevaluierung informieren und diesbezüglich in einen Dialog mit dem HFA treten.

III. Begleitung der Programmumsetzung durch die Arbeitsgruppe des Haushalts- und Finanzausschusses

Bereits seit vielen Jahren und damit lange vor dem Start des neuerlichen Modellversuchs Produkthaushalt begleitet der Landtag die Programmumsetzung EPOS.NRW. Erstmals setzte er im Jahr 2002 die Arbeitsgruppe „Haushaltsrecht und Haushaltsvollzug gemeinsam zukunftsorientiert gestalten“ des HFA ein. Öffentlich zugängliche Sitzungsprotokolle oder Berichte an den Landtag waren jedoch nicht vorgeschrieben. Die Arbeitsgruppe war kein Unterausschuss im Sinne von § 48 Abs. 2 der Geschäftsordnung des Landtags und hat sich auch nicht als weiteres Gremium im Sinne der Geschäftsordnung den Ausschussregelungen unterworfen (§ 62 der Geschäftsordnung

³⁶ 2013 Budgeteinheit „Justizvollzugseinrichtungen“, 2015 Budgeteinheit „OFD NRW und Finanzämter“.

³⁷ Jahresbericht 2012, Teil B, Beitrag 8 „Programm EPOS.NRW (Einführung von Produkthaushalten zur outputorientierten Steuerung. Neues Rechnungswesen)“, S. 91 ff.

des Landtags). Niederschriften richteten sich daher nur an die Mitglieder der Arbeitsgruppe. Die AG HFA legte dem HFA in den Jahren 2005 und 2010 Abschlussberichte vor, mit denen Bilanz über die Tätigkeiten der Arbeitsgruppe gezogen und Empfehlungen für das weitere Vorgehen ausgesprochen wurden. Über diese Abschlussberichte hinaus konnten sich das Parlament und auch die einzelnen Abgeordneten über die Landtagsdokumentation damit keinen fortlaufenden Überblick über die Arbeit der AG HFA und den Stand der Umsetzung des Programms EPOS.NRW verschaffen.

Im ersten Abschlussbericht³⁸ aus dem Jahr 2005 kam die AG HFA u. a. zu dem Schluss, dass sich eine gesicherte Informationsgrundlage in Form quantitativer und qualitativer Kennzahlen für die notwendige parlamentarische Steuerung der verschiedenen Politikfelder erst durch eine kontinuierliche Verknüpfung spezifischer Fach- und Haushaltsinformationen ergebe. Der Informationsbedarf von Fach- und Finanzpolitikern werde zu überdenken und gegenüber der Verwaltung zu formulieren sein.

In der folgenden 14. Legislaturperiode wurde die AG HFA erneut eingerichtet. Sie begleitete das Vergabeverfahren und stellte u. a. kritische Nachfragen zum eingeschlagenen Phasenmodell, welches die Einführung des Produkthaushaltes in die Phase III verschoben hatte. Von Interesse waren dabei für die AG HFA sowohl die in Phase III verschobenen Kosten als auch die Auswirkungen auf die erwarteten Nutzen- und Gewinne bis zur Einführung des Produkthaushaltes. Sie bat ferner um eine Darstellung der Kosten und Nutzen für den Fall, dass die Phase III doch nicht beauftragt würde. Parallel wurden mit dem Haushalt 2009 erstmals Mittel für die fachwissenschaftliche parlamentarische Begleitung des Programms EPOS.NRW (Budgetbüro) im Landtag ausgebracht.

2010 wies die AG HFA in ihrem Abschlussbericht³⁹ auf notwendige, aber nicht bekannte Folgekosten für die Umstellung auf einen Produkthaushalt hin. Sie kam u. a. zu dem Schluss, dass eine politisch strategische Steuerung über Output und Outcome ohne Produkthaushalt nicht möglich sei und der Nutzen überwiegend erst nach Einführung

³⁸ Vorlage 13/3305, Abschlussbericht 2005 der AG HFA.

³⁹ Vorlage 14/3212, Abschlussbericht 2010 der AG HFA.

des Produkthaushaltes entstehe. Sie empfahl erneut, sich in geeigneter Form selbst aktiv zu beteiligen, den Produkthaushalt zu erproben sowie die Eignung und den tatsächlichen Nutzen für die parlamentarische Steuerung zu hinterfragen. Die AG HFA hielt es für sinnvoll, ein unterjähriges Berichtswesen aufzubauen, um entsprechende Steuerungsinformationen zu erhalten. Sie empfahl die Anforderungen in einer Unterarbeitsgruppe aus einem Mitglied der AG HFA, Fraktionsvertretern, dem Budgetbüro und dem Minister der Finanzen sowie beratend dem LRH zu definieren. Auch empfahl die AG HFA, sich mit der Frage zu beschäftigen, wie positive Anreize für die Nutzung des neuen Rechnungswesens geschaffen werden könnten, die nicht auf Basis des Gesamtausgabenbudgets berechnet werden. Ein derartiges Arbeitsprogramm sei ohne eine entsprechende personelle Ausstattung des Budgetbüros nicht zu bewältigen. Die AG HFA empfahl daher den Personalbestand des Budgetbüros auf vier Stellen des höheren Dienstes anzuheben.⁴⁰

Die AG HFA wurde auch in der 15. und 16. Legislaturperiode fortgeführt. Hier erfolgten zahlreiche Sachstandsberichte des FM. Im Wesentlichen benannten diese Berichte nur laufende und z. T. abgeschlossene Rollout- und Zentralprojekte. Bedeutende Informationen wie drohende Programmrisiken oder Angaben zum Steuerungsnutzen wurden vom FM nicht transparent gemacht. Vereinzelt war EPOS.NRW Thema im HFA wie beispielsweise Mitte 2014⁴¹. Dort stellte das FM in Aussicht, noch im laufenden Jahr die Kennzahlen der Budgeteinheiten der Arbeitsgruppe vorzustellen, in denen EPOS.NRW bereits im internen Rechnungswesen angewendet werde. Auf dieser Grundlage könnte das Parlament die grundsätzliche Struktur der Kennzahlen und Kennzahlen einzelner Budgeteinheiten mit den Fachressorts erörtern. Dies würde voraussichtlich nicht nur die AG HFA, sondern auch die Fachausschüsse betreffen und interessieren. Dem LRH ist nicht bekannt, dass die avisierten Kennzahlen dem Parlament vorgestellt bzw. dort erörtert wurden.

⁴⁰ Dem Budgetbüro sind ausweislich der Organisationsstruktur der Landtagsverwaltung vom 01.06.2017 zwei Personen zugeordnet, die zugleich dem Haushaltsreferat II.1 angehören.

⁴¹ Ausschussprotokoll 16/553.

Die letzte Sitzung der AG HFA fand im Dezember 2015 statt. Hier brachten die Abgeordneten zum Ausdruck, mit den neuen Haushaltsstrukturen noch nicht vertraut zu sein, und erbaten eine vertiefende fachliche Unterstützung beim Transfer auf die Prozesse des Beratungsverfahrens. Im April 2017 wurde der LRH mündlich darüber unterrichtet, die Arbeit der AG HFA sei für die 16. Legislaturperiode beendet. Es sei weder ein Abschlussbericht noch ein abschließendes Schreiben des Arbeitsgruppenvorsitzenden an die Mitglieder der Arbeitsgruppe geplant. Demzufolge erhielt das Parlament auch keine Empfehlung, wie in der folgenden Legislaturperiode mit dem komplexen Thema EPOS.NRW umgegangen werden sollte.

D. Zwischenbilanz des Landesrechnungshofs – Empfehlungen und Ausblick

I. Zwischenbilanz der Programmumsetzung EPOS.NRW

Die aktuelle Zwischenbilanz der Einführung des Programms EPOS.NRW kann nicht zufriedenstellen. Die Erreichung der wesentlichen Programmziele ist gefährdet. Die zentralen Instrumente von EPOS.NRW werden noch nicht zur Verwaltungssteuerung eingesetzt. Eine Steuerungswirkung ist daher trotz des vom Kabinett im Jahr 2013 beschlossenen Steuerungskonzepts noch nicht erkennbar. Der laufende Modellversuch zum Produkthaushalt hat seine Ziele bislang nicht erreicht. Weitere Vorbereitungen für die demnächst zu treffende Entscheidung über den Übergang zu einem Produkthaushalt, wie Inhalt und Zeitpunkt der Evaluation sowie eine Aufgaben- und Kostenplanung, sind unzureichend. Die Beteiligung des Landtags an dem Reformvorhaben EPOS.NRW wird seiner zentralen Rolle als Haushaltsgesetzgeber und seiner Aufgabe der Exekutivkontrolle nicht hinreichend gerecht.

1. Konsequente Umsetzung der Programmziele nicht erkennbar

Der mit EPOS.NRW angestrebte Systemwechsel auf einen Produkthaushalt mit konsolidierter Landesbilanz hätte erhebliche Auswirkungen auf die Arbeit, den Informationsbedarf, die Informationsquellen und die Verantwortlichkeit des Parlamentes für die Leistungen der Verwaltung. Denn mit EPOS.NRW ist eine Verknüpfung von Fach- und Haushaltsinformationen verbunden, die sowohl das Budgetrecht als auch die Kontrollfunktion des Landtags über die vollziehende Gewalt betrifft und neu ausrichtet. Somit ist das Programm EPOS.NRW ein bedeutendes Reformprojekt und der Landtag dessen zentraler Adressat. Gleichwohl ist das strategische Ziel dieses Programms, den Haushalt an Leistungen, Ergebnissen und Wirkungen auf Basis einer periodengerechten Ressourcenverbrauchssicht auszurichten, noch nicht verbindlich beschlossen. Auch die Durchsetzung der bereits bindenden Programmziele wird politisch nicht entschieden genug verfolgt. Die Reform leidet daher erheblich unter einer abwartenden Haltung aller Verantwortungsebenen. Das 2013 von der Landesregierung beschlossene Steuerungskonzept findet keine hinreichende Beachtung. Dementsprechend ist eine Steuerungswirkung in Phase II noch nicht erkennbar eingetreten. Die Landesregierung thematisierte die Ziele des Programms EPOS.NRW seither nicht. Absehbar streitanfälli-

ge Punkte wie ressortübergreifende Vergleichsbetrachtungen, Einsichtsmöglichkeiten für das FM oder den Landtag sowie die Erarbeitung eines konkreten Anreizsystems mit Regelungen für Budgetüber- und -unterschreitungen wurden seit Jahren ausgeklammert. Allein die technische Einführung des Programms EPOS.NRW wird die erwarteten Nutzengewinne jedoch kaum erzielen können. Vielmehr ist ein grundsätzliches Umdenken und in besonderer Weise die Übernahme von Verantwortung auf Leitungsebene der Verwaltung erforderlich. Dies bedeutet, die neuen Instrumente der Kosten- und Leistungsrechnung, des Controllings und der Budgetierung tatsächlich für die Verwaltungssteuerung einzusetzen. Erst wenn die gewonnenen Informationen nachgefragt, konkrete Erkenntnisse hieraus abgeleitet und diese in Entscheidungen umgesetzt werden, kann sich ein Erfolg einstellen. Zugleich würde sich auch die Aussagekraft und Verlässlichkeit der Daten verbessern. Denn die Motivation für eine zeitnahe und fehlerfreie Dateneingabe auf Ebene der Dienststellen wird steigen, wenn dort deutlich wird, dass diese Daten tatsächlich in Entscheidungen einfließen.

Ungeachtet dessen ist die mit dem Steuerungskonzept 2013 bereits für die aktuelle Phase II eingeleitete Modernisierung der Verwaltungssteuerung in den umgestellten Behörden konzeptionell ein richtiger Schritt hin zu einer erfolgreichen Programmumsetzung. Hierbei sind die mit EPOS.NRW eingeführten Instrumente zur Steuerung bereits in der jetzigen Phase II im Rahmen wirtschaftlichen Handelns auch tatsächlich und verbindlich zu nutzen. Nicht nur die Regelung des § 7 LHO verpflichtet hierzu. Das Wirtschaftlichkeitsgebot ist darüber hinaus auch als Verfassungsgrundsatz⁴² zu beachten. Informationen, die Klarheit über den Ressourcenverbrauch sowie die Ergebnisse, Leistungen und Wirkungen des Verwaltungshandelns bringen, sind daher ungeachtet der künftigen Ausgestaltung des Haushaltes zu verwenden, um das Verwaltungshandeln durch eine verbesserte Ressourcensteuerung wirtschaftlicher zu gestalten. Da EPOS.NRW die Zielerreichung mit Kostenkennzahlen verknüpft, fördert dies das Kostenbewusstsein auf allen Ebenen. Die durch das Programm EPOS.NRW geschaffene Möglichkeit einer kostenbewussteren Verwaltungssteuerung stellt zudem

⁴²

Vgl. u. a. Verfassungsgerichtshof für das Land Nordrhein-Westfalen vom 15.03.2011, Az. 20/10: 4. Leitsatz „Das Wirtschaftlichkeitsgebot ist ein Verfassungsgrundsatz, der den Haushaltsgesetzgeber bindet. [...]“.

eine wesentliche Grundannahme der vom FM beauftragten Kosten-Nutzen-Analysen dar.

Empfehlungen des Landesrechnungshofs

Der LRH hält es für erforderlich, dass der Landtag das Reformvorhaben EPOS.NRW in der nun entscheidenden Phase stärker zum Gegenstand seiner Beratungen macht. Konkret empfiehlt der LRH eine förmlichere Beratungsebene im HFA sowie den vom Modellversuch Produkthaushalt betroffenen Fachausschüssen.

Um diese Beratungen inhaltlich vorzubereiten, sollte die Landesregierung dem Landtag umfassende und regelmäßige Berichte zum Status des Gesamtprogramms und zu den bevorstehenden Programmschritten vorlegen. Diese sollten insbesondere über folgende, für die erfolgreiche Programmumsetzung relevante Aspekte informieren:

- Umfassende Aufgaben- und Ressourcenplanung bis zum Ende der Phase II, welche die Qualität der Buchhaltung und die Realisierung des Steuerungsnutzens berücksichtigt,
- aktueller Stand bezogen auf die Aufgaben- und Ressourcenplanung sowie
- wesentliche Planungsänderungen und Programmrisiken.

Um die rechtlich gebotene Binnensteuerung der Verwaltung mit EPOS.NRW zu fördern und sicherzustellen, empfiehlt der LRH, künftig die Effektivität (Grad der Zielerreichung) und Effizienz (Kosten-Nutzen-Relation) des Verwaltungshandelns mittels EPOS.NRW auch über den Modellversuch Produkthaushalt hinaus in den Fokus der Exekutivkontrolle durch den Landtag zu nehmen. Dabei sollte bereits jetzt in den Haushaltsverhandlungen der mit EPOS.NRW sichtbar gewordene Ressourcenverbrauch anstelle kameraler Vorjahreswerte zur Begründung der neuen Haushaltsansätze verwendet werden. Die Einrichtung des Budgetbüros wird vor diesem Hintergrund begrüßt. Der Vorschlag der AG HFA aus dem Jahr 2010⁴³ zum Ausbau des Budgetbüros sollte

⁴³ Vorlage 14/3212, Abschlussbericht 2010 der AG HFA.

aufgegriffen werden. Wie auch in der Verwaltung werden Fachleute benötigt, die die Mitglieder des Landtags beratend unterstützen können. Sie sollten für den Landtag notwendiges EPOS-Know-how nachhaltig aufbauen, die Daten der Integrierten Verbundrechnung bezogen auf einzelne Fragestellungen analysieren und damit Beratungs- und Entscheidungsgrundlagen für das Parlament erarbeiten können.

Ein wirksames Anreizsystem ist ein weiterer, ergänzender Baustein für die Realisierung einer im Sinne des Gebotes der Wirtschaftlichkeit optimierten Verwaltungssteuerung. Der LRH empfiehlt, die Landesregierung aufzufordern, ein praktikables und wirksames Anreizsystem zu entwickeln. Wesentliches Element sollte dabei auch die Ausbringung von Restedekungsmitteln im Haushalt sein, damit erfolgreiches Wirtschaften belohnt wird und das sogenannte Dezemberfieber zukünftig ausbleibt.

2. Entscheidung über Phase III (Produkthaushalt) nicht hinreichend vorbereitet

Nach der im kommenden Jahr endenden Phase II ist die zentrale Entscheidung zur weiteren strategischen Ausrichtung des Programms EPOS.NRW zu treffen. Denn das entwickelte Mehrphasenmodell sah für die dritte und letzte Phase vor, einen Produkthaushalt mit Bilanzierung einzuführen. Der gegenwärtige Umsetzungsstand wird der zentralen Bedeutung dieser Weichenstellung nicht gerecht. Es liegen bislang kaum Erfahrungsgewinne für die Binnensteuerung vor. Der Modellversuch für den Produkthaushalt wurde nicht den Planungen entsprechend und nur bezogen auf einen Teil des Haushaltskreislaufs umgesetzt. Er bildet in der praktizierten Form keine geeignete Entscheidungsgrundlage für den Übergang zu einer neuen Haushaltsdarstellung (Produkthaushalt). Weitere Vorbereitungen wie eine Zeit-, Aufgaben- und Kostenplanung haben noch nicht begonnen.

Empfehlungen des Landesrechnungshofs

Um die Entscheidung über den Beginn der Phase III sachgerecht vorzubereiten, sollte zunächst folgenden Fragestellungen nachgegangen werden:

- Welche Maßnahmen sind erforderlich, um die Umstellung auf einen Produkthaushalt mit Bilanzierung durchzuführen? Welche Kosten sind damit verbunden und in welchem zeitlichen Rahmen sind diese Maßnahmen realisierbar?
- Wie gestaltet sich eine Steuerung nach Produkthaushalten?
- Welche Informationen werden dem Parlament wie zur Verfügung gestellt (z. B. Berichte, Kennzahlen, Statistiken, Transparenz betreffend Fördermittelempfänger, Inhalte eines Abgeordneteninformationssystems)?
- Welche Alternative bzw. Rückfallebene ist nach dem Stand der Umsetzung sinnvoll, wenn die Entscheidung nicht auf einen Produkthaushalt mit Bilanzierung hinausläuft? Welche Auswirkungen ergeben sich auf die erwarteten Kosten und den erwarteten Nutzen? (siehe Abschnitt D.II.3)

Um hierüber Klarheit gewinnen zu können, empfiehlt der LRH dem Landtag, von der Landesregierung eine Zeit-, Aufgaben- und Kostenplanung als Beratungs- und Entscheidungsgrundlage einzufordern. Zudem erscheint es notwendig, den Modellversuch Produkthaushalt zu einem echten Erfahrungsgewinn auf Ebene der Fach- und Finanzpolitiker des Landtags zu machen. Dabei wäre im Rahmen der Haushaltsgesetzgebung die Festlegung prioritärer Ziele und anschließend die Kontrolle der Zielerreichung und Wirtschaftlichkeit mit Hilfe aussagekräftiger Kennzahlen in den Blick zu nehmen. Hierfür sollte ein Rechenschaftsbericht der Landesregierung zur Zielerreichung und zum Budgetvollzug der am Modellversuch Produkthaushalt teilnehmenden Budgeteinheiten eingefordert werden. Dieser sollte, wie für den Produkthaushalt vorgesehen, um eine politische Bewertung der Sach- und Finanzkennzahlen ergänzt sein (siehe Abschnitt C.II.6). Für eine breitere Entscheidungsbasis sollte der Modellversuch zudem auf einen Förderhaushalt und einen Landesbetrieb mit etablierter Kosten- und Leistungsrechnung sowie doppelter Buchführung ausgeweitet werden. Ferner sollten im Rahmen der Weiterentwicklung des Modellversuchs Produkthaushalt Aussagen zum künftigen Berichtswesen gegenüber dem Landtag (ggf. zu Zugriffsrechten des Landtages bzw. einem Abgeordneteninformationssystem) und zur Ausgestaltung der Beratungsprozesse getroffen werden.

II. Haushaltssteuerung durch den Landtag

Die in der Zwischenbilanz ausgesprochenen Empfehlungen sollen dazu beitragen, die Programmumsetzung durch den Landtag intensiver zu begleiten. Sie können auch die gegenwärtig zunehmende Intransparenz bei der Haushaltssteuerung durch den Landtag in geeigneter Weise auflösen.

1. Zunehmende Intransparenz des aktuellen Haushaltes

Die aktuelle Ausgestaltung des Haushaltes lässt eine schleichend zunehmende Intransparenz für den Haushaltsgesetzgeber erkennen. So führte z. B. der Minister der Finanzen in seiner Antwort auf eine kleine Anfrage⁴⁴ aus:

„Aufgrund des komplexen Systems von globalen Mehr- und Minderausgaben, Deckungsfähigkeiten, zweckgebundenen Minderausgaben, Verstärkungsmitteln, der Möglichkeit der Restebildung und der Personalausgabenbudgetierung kann die rechnungsmäßige Darstellung des Haushaltsabschlusses erst in der Haushaltsrechnung erfolgen.“

Die angesprochenen Instrumente flexibilisieren den Haushalt und beeinflussen, wie auch Selbstbewirtschaftungsmittel⁴⁵ oder allgemeine Zuschüsse an die Landesbetriebe, die Ausübung des Budgetrechts durch den Landtag. Mit der Beendigung des Rollouts – geplant 2018 – werden sich die im Haushalt veranschlagten Mittel in etwa wie folgt verteilen:

⁴⁴ Auszug aus der Antwort der Landesregierung vom 09.02.2017 auf die Kleine Anfrage 5487, Drucksache 16/14195.

⁴⁵ § 15 Abs. 2 LHO, „[...] Selbstbewirtschaftungsmittel stehen über das laufende Haushaltsjahr hinaus zur Verfügung. [...] Bei der Rechnungslegung ist nur die Zuweisung der Mittel an die beteiligten Stellen als Ausgabe nachzuweisen.“ Die Höhe der tatsächlich noch nicht verausgabten Selbstbewirtschaftungsmittel ist in der Haushaltsrechnung nicht transparent.

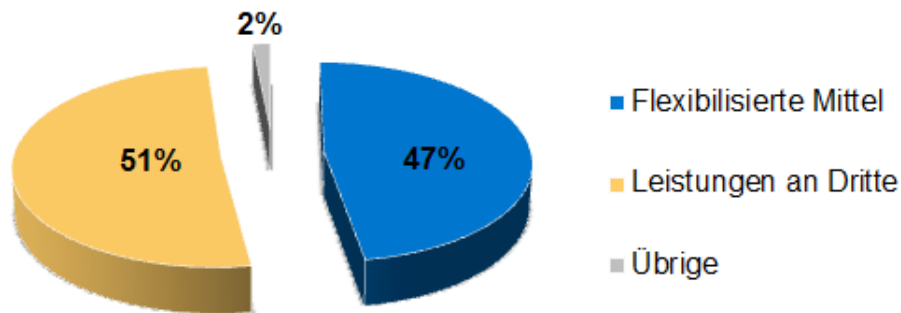


Abbildung 2: Anteil flexiblierter Mittel⁴⁶ am Gesamthaushalt

Den Leistungen an Dritte⁴⁷ stehen die Mittel zur Aufrechterhaltung der Landesverwaltung gegenüber, die damit nahezu vollständig flexibilisiert sind. Zentraler Ansatz der flexibilisierenden Instrumente ist, die Eigenverantwortung, ein stärkeres Kostenbewusstsein und damit auch die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns zu fördern. Flexibleres Handeln bedeutet dabei nicht weniger Haushaltsdisziplin. Die Einhaltung der parlamentarischen Vorgaben und die mit der Bewilligung von Finanzmitteln verbundene Setzung politischer Prioritäten müssen gewährleistet bleiben. Demgegenüber steht die Frage nach geeigneten Steuerungsinstrumenten, die diese Verbindung herstellen und gewährleisten. Die haushaltsrechtlichen Grundlagen sehen „geeignete Steuerungsinstrumente“ nur im Zusammenhang mit einer sogenannten Budgetierung (§ 6a HGrG bzw. § 17 a LHO), nicht jedoch bei kameral flexibilisierten Mitteln vor. Für die Budgetierung wird die Finanzverantwortung – wie bei EPOS.NRW – auf dezentrale Organisationseinheiten übertragen, die die Fach- und Sachverantwortung haben. Nur bewirken globale Minderausgaben, umfassende Deckungsmöglichkeiten und Selbstbewirtschaftungsmittel aus Sicht des Haushaltsgesetzgebers ebenso eine Dezentralisierung von Verantwortung. Denn hierdurch wird die Verwaltung mit Abschluss des Flächenrollouts für rd. die Hälfte des Haushaltsvolumens nicht mehr an die Zweckbestimmung der einzelnen Titel des kameralen Haushaltsplans gebunden sein. Dies ist keineswegs zu beanstanden. Es stellt sich jedoch die Frage, welche geeigneten

⁴⁶ Berücksichtigt wurden die Gesamtausgabenbudgetierung nach § 25 Abs. 2 HG, Selbstbewirtschaftungsmittel, Zuschüsse für Landesbetriebe, Kunst- und Musikhochschulen sowie das Hochschulbibliothekszentrum und der Saldo aus Globalen Mehr- und Minderausgaben. Die Auswertung beruht auf den Werten des Haushaltsplanes 2017.

⁴⁷ Es handelt sich um die im Haushalt als Zuweisungen und Zuschüsse ausgewiesenen Mittel, ohne die in Fußnote 46 genannten Zuschüsse. Beispielsweise fallen in diese Kategorie Schlüsselzuweisungen an Gemeinden, Kreise und Landschaftsverbände, sowie Zuschüsse an Hochschulen und private Gymnasien oder die Weiterleitung von Bundesmitteln.

Steuerungsinstrumente dem Haushaltsgesetzgeber bei der Ausgestaltung des Haushaltes in NRW gegenwärtig zur Verfügung stehen und zukünftig zur Verfügung stehen sollen.

2. EPOS.NRW als geeignetes Steuerungsinstrument für den Landtag

Um der aktuell zunehmenden Intransparenz des Haushalts zu begegnen, sieht der LRH in der vollständigen Durchsetzung der Programmziele von EPOS.NRW mit der Umstellung auf einen doppischen Produkthaushalt mit Bilanzierung eine Möglichkeit, dem Landtag geeignete Instrumente für seine künftige Haushaltssteuerung an die Hand zu geben.

Das Programm EPOS.NRW legt den im Haushaltsjahr angefallenen Ressourcenverbrauch („Wann?“) durch die Bilanzierung umfassend offen. Zukunftslasten können so bei ihrer Verursachung berücksichtigt werden. Die verantwortungsvolle Entscheidungsfindung nimmt auf diesem Wege alle entstehenden Kosten und Erlöse in den Blick, damit jede Generation die Beiträge in den Haushalt leistet, die ihrem Ressourcenverbrauch entsprechen. Die staatliche Doppik ermöglicht es darüber hinaus, eine Landesbilanz zu erstellen, in der insbesondere die bereits doppisch buchenden Landesbetriebe und Sondervermögen vollständig enthalten sind. Die Kosten- und Leistungsrechnung klärt zudem die Frage, „wo?“ Kosten angefallen sind. Sie soll mit dem angestrebten Produkthaushalt Wirtschaftlichkeit, Zielerreichung und Wirksamkeit des Verwaltungshandelns strukturiert in den Blick nehmen. Unbestreitbar gibt es bereits die unterschiedlichsten Fachcontrollingansätze und -verfahren in der Landesverwaltung. Das Programm EPOS.NRW bietet hier jedoch die weitergehende Möglichkeit, die Fachverantwortung nun mit der Ressourcenverantwortung für Personal und Finanzen zusammen zu bringen und damit zu integrieren. Die daraus resultierende Kostentransparenz soll das Kostenbewusstsein bei den Fachverantwortlichen erhöhen. Denn wenn die fachverantwortlichen Entscheider im Sinne einer umfassenden Ergebnisverantwortung über alle Ressourcen weitestgehend selbst verfügen, kann dies zu einer wirtschaftlicheren Zielerreichung führen. Grundlage hierfür sind zusammengeführte Leistungs- und Finanzinformationen. Diese müssen sorgfältig aufbereitet und zusammen mit weiteren Hintergrundinformationen analysiert und interpretiert werden. Hier unterstützen

die Fachkräfte des Controllings. Deren fachkundige und weiterführende Recherche kann dabei auch neue Fragestellungen aufwerfen.

Was hieße das für den Landtag bezogen auf seine Aufgabe der Exekutivkontrolle? Mit Hilfe von EPOS.NRW würden ihm regelmäßig Leistungs- und Finanzkennzahlen sowie statistische Daten offengelegt, anhand derer er die Wirksamkeit des Verwaltungshandelns (Ressourceneinsatz im Verhältnis zur geplanten und tatsächlich erreichten Produktanzahl und -qualität) beurteilen könnte. Die Berichte der Landesregierung würden sowohl Planzahlen der Haushaltsaufstellung als auch tatsächliche Werte im Rechenschaftsbericht und der Haushaltsrechnung ausweisen. Einzelne Berichtsansfragen wie z. B.

- nach einem „Überblick über die Arbeits- und Personalsituation in der Finanzverwaltung“⁴⁸,
- zur Entwicklung von Dienstaufsichtsbeschwerden⁴⁹,
- ausgewählte Daten der Polizeilichen Kriminalstatistik⁵⁰ bzw. aus dem Bereich „Justiz in Zahlen“⁵¹ sowie
- eine Stellenbesetzungsquote oder die Entwicklung von Anwärterzahlen im Verhältnis zu Altersabgängen

könnten in die vorgenannten Berichte als begleitende Informationen standardisiert und eingeordnet in die finanzwirtschaftlichen Rahmendaten einfließen. Ein weiterer Berichtsaspekt könnte die Transparenz über Abwägungs- und Entscheidungsprozesse der Verwaltung darstellen. Wo kommt beispielsweise ein Risikomanagement zur effizienteren Durchsetzung gesetzlicher Vorschriften zum Tragen? Dies könnte sodann die Kontrolle erleichtern, ob bei der Zielerreichung landesweit der gleiche Maßstab angelegt

⁴⁸ Vorlage 16/4899 des Ministers der Finanzen an den HFA.

⁴⁹ Vorlage 16/4916 des Ministers der Finanzen an den HFA.

⁵⁰ Polizeiliche Kriminalstatistik 2016.

⁵¹ Statistiken aus dem Bereich der nordrhein-westfälischen Justiz.

wird.⁵² Denn es wird transparent, wie sich die Schlussfolgerungen der Verwaltung auf die Zielerreichung (hier: gesetzlicher Anspruch entspricht 100 %) auswirken. Daneben könnten auch Reaktions-, Durchlauf- bzw. Bearbeitungszeiten im Kontext von Zielkennzahlen vergleichend betrachtet werden. Einen Anhaltspunkt für Rückfragen oder einen Steuerungsbedarf können z. B. auch die Rückstellungen für Resturlaub oder Überstunden geben, sofern diese beispielsweise eine jährlich deutlich steigende Tendenz zeigen.

Anders als in der Wirtschaft wird sich der bei staatlichen Abwägungs- und Entscheidungsprozessen erwartete Nutzen regelmäßig nicht oder nur schwer monetär darstellen lassen. Denn das Verwaltungshandeln richtet sich nicht auf die Rentabilität von Produkten. Es ist vielmehr dem Gemeinwohl und damit der Aufrechterhaltung des demokratischen und sozialen Rechtsstaates verpflichtet. Umso wichtiger ist es, den Grad der Zielerreichung den eingesetzten Ressourcen gegenüberzustellen. Dies erlaubt es, für neue oder geänderte Ziele Auswirkungen auf den Ressourceneinsatz zuverlässiger zu prognostizieren. Die Erweiterung auf einen Produkthaushalt würde dem Landtag damit die Möglichkeit eröffnen, die Auswirkungen politischer Ziele besser einschätzen zu können und den Haushalt durch die Bündelung der Informationen aus Kennzahlen und Ressourcenverbrauch zielgerichtet zu gestalten. Hinzu kommt: Neben den zugewiesenen Ressourcen würden dabei auch die politischen Ziele verbindlich verhandelt und im Haushaltsplan festgeschrieben.

Ein weiterer für den Landtag steuerungsrelevanter Aspekt eines Produkthaushaltes mit Bilanzierung ist die erforderliche Entscheidung über die Ergebnisverwendung nach Abschluss des Haushaltsjahres. Die Bildung (bei Überschüssen) und Inanspruchnahme (bei Fehlbeträgen) von Rücklagen⁵³ unterliegen der parlamentarischen Billigung (§ 15 HGrG), um das Budgetrecht des Parlaments zu wahren. Abhängig von der adäquaten Zielerreichung und den Ursachen⁵⁴ des Jahresergebnisses, hat der Landtag

⁵² Auf der einen Seite steht beispielsweise die gewichtende Arbeitsweise in Form des Risikomanagements der Finanzverwaltung. Demgegenüber steht die Abrechnung von privaten Telefon- und Kopierkosten in der Landesverwaltung oder der Abwicklung von Prozesskostenhilfe in der Justiz. Stehen Aufwand und Nutzen in einem vergleichbaren Verhältnis in Ansehung der jeweiligen Bedeutung und politischen Ziele?

⁵³ Nicht zu verwechseln mit dem kameralen Rücklagenbegriff, der in der Regel die Sicherung der Zahlungsfähigkeit beinhaltet.

⁵⁴ Maßgeblich wird hier die Fragestellung sein, ob es sich um sog. managementbedingte Einsparungen handelt.

damit die Möglichkeit, Einfluss auf die tatsächliche Ergebnisverwendung zu nehmen. Der Ergebnisverwendungsbeschluss ist damit letztlich auch Teil des notwendigen Anreizsystems. Zudem werden bestehende Gewinnrücklagen, anders als in der Kameralistik, offen in der Bilanz ausgewiesen.

Ob der Produkthaushalt mit Bilanzierung die geeignetste und wirtschaftlichste Form der Haushaltsdarstellung für das Land ist, kann der LRH aufgrund der bislang unzureichenden praktischen Nutzung des Programms EPOS.NRW als Steuerungsinstrument und dem nicht erfolgreich durchgeführten Modellversuch für den Produkthaushalt derzeit nicht abschließend einschätzen. Konkrete Vorteile für den Landtag und die darin liegenden Potenziale dieser Zielsetzung des Programms EPOS.NRW sind, wie dargelegt, jedoch zweifelsfrei erkennbar.

3. Keine überzeugenden Alternativen zum Produkt- bzw. produktorientierten Haushalt mit Bilanzierung

Da eine gestalterische Verantwortungsübernahme durch das Parlament in der gegenwärtigen Lage des Haushalts nur eingeschränkt möglich ist, kann aus Sicht des LRH eine dauerhafte Fortsetzung der Phase II („ewige Phase II“) kaum in Betracht kommen. Dem Umsetzungsstand in NRW und den Kernüberlegungen der Reformbewegung folgend sieht der LRH daher nur einen doppisch produktorientierten Haushalt als grundsätzlich vertretbare Alternative zum Produkthaushalt an. Dabei wird, wie oben dargelegt, das Rechnungswesen ebenfalls auf die Doppik umgestellt. Die Haushaltsdarstellung nach Konten folgt in diesem Fall dem Prinzip des Ressourcenverbrauchs anstelle zahlungsorientierter Werte. Zu dieser Form der Haushaltsdarstellung werden Produktinformationen lediglich erläuternd ausgewiesen (siehe Abschnitt B.II). Welche Alternative hier letztlich die wirtschaftlichste für das Land ist, bleibt den Erkenntnissen und der Entscheidung am Ende der Phase II vorbehalten (siehe Abschnitt D.I.2).

Eine Beibehaltung des kameralen Haushalts würde den bestehenden Systembruch zwischen kameraler Haushaltsaufstellung und Rechnungslegung sowie doppischer Haushaltsbewirtschaftung fortführen. Zudem bliebe der angestrebte Mehrwert für den Landtag zur gezielteren Prioritätensetzung und Wirkungskontrolle bei knapper werdenden Ressourcen aus. Dies würde weder dem Potenzial der eingeführten

Steuerungsinstrumente noch dem Gedanken einer nachhaltigen Haushaltsführung angesichts der 2020 greifenden Schuldenbremse gerecht. Rein zahlungsorientierte Entscheidungsprozesse tragen dem nur sehr eingeschränkt Rechnung. Denn erst die Betrachtung aller im Haushaltsjahr verursachten Kosten (unabhängig vom jeweiligen Zahlungszeitpunkt⁵⁵) trägt zu einer nachhaltigen Finanzpolitik bei, die ihre Lasten nicht auf künftige Haushalte bzw. Generationen verlagert. Ein ausgeglichener doppischer Haushalt läge demnach erst vor, wenn die im Haushaltsjahr realisierten Erträge die Aufwendungen unter Berücksichtigung aller nach vorsichtiger Bewertung vorhersehbarer Risiken und Verluste ausgleichen oder übersteigen. Dies führt zwangsläufig zu einer Vermögensvorsorge für die Zukunftslasten in der Bilanz. Der Gestaltungsspielraum nachfolgender Generationen würde nicht weiter eingeschränkt. Ferner erscheint es fraglich, ob mit dem in NRW praktizierten kamerale System ein Umsteuern erreicht werden kann, um das grundlegende finanzpolitische Problem der Staatsverschuldung nachhaltig zu entschärfen.

Bereits 2010 führte die AG HFA in ihrem o. g. Abschlussbericht aus, dass erst die Erstellung der Bilanz offenlegen würde, ob ein Substanzverzehr zu Lasten zukünftiger Generationen erfolge. Darüber hinaus schaffe die Einführung der Integrierten Verbundrechnung ohne Produkthaushalt zwar mehr Transparenz und eine bessere Informationsbasis. Eine politisch strategische Steuerung über Output und Outcome sei ohne Produkthaushalt aber nicht möglich. Sie hob hervor, dass der Nutzen im Sinne einer Realisierung von Effizienzpotenzialen überwiegend erst nach Einführung des Produkthaushaltes entstehe.

⁵⁵

Insbesondere Werteverzehr in Form von Abschreibungen sowie Rückstellungen für Pensionen, Urlaub, Überstunden, Altersteilzeit, Sabbatjahre, ausstehende Rechnungen, Prozesskosten, Schadenersatz, Rückstellungen für Bürgschaften, Garantien und Gewährleistungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen, Verpflichtungen aus der Steuerverteilung und Finanzausgleichsbeziehungen, für Schadstoff- und Gefahrgutentsorgung, für Rekultivierung und für Erstattungsansprüche.

E. Fazit

Durch das Programm EPOS.NRW ist die Ausgestaltung des Budgetrechts des Landtages unmittelbar betroffen, und erfordert daher in der nun entscheidenden Phase eine intensivere Beratung durch das Parlament.

Die Landesregierung hat die konzeptionell richtigen Ansätze des Steuerungskonzeptes weitgehend nicht umgesetzt. Eine Steuerungswirkung des Programms EPOS.NRW blieb daher bislang aus. Der Landtag hat trotz des seit sieben Jahren laufenden Flächenrollouts bislang keinen Informationsgewinn erlangt, der ihm als Haushaltsgesetzgeber den tatsächlichen Ressourcenverbrauch und die Zielerreichung offenlegt oder seiner Kontrolle der Exekutive dient. Auch der Modellversuch Produkthaushalt brachte noch keinen Mehrwert. Im Gegenteil: Die Reform erfordert flexibilisierende Instrumente in Form weitreichender Deckungsfähigkeiten, die die Steuerungsmöglichkeiten des Landtags zunehmend vermindern.

Vor diesem Hintergrund kann es nicht in Betracht kommen, die gegenwärtige Phase II über den Flächenrollout hinaus unverändert und dauerhaft fortzusetzen („ewige Phase II“). Denn ein derart reduzierter Einsatz von EPOS.NRW wäre nicht wirtschaftlich. Wie auch die AG HFA feststellte, bliebe der Nutzen hinter den Erwartungen zurück, da Effektivitäts- und Effizienzpotenziale überwiegend erst nach Einführung eines verbindlichen Produkthaushaltes realisiert werden können. Zudem bliebe der Betrieb von EPOS.NRW für den Haushaltsgesetzgeber dauerhaft ohne Mehrwert. Das System würde dem Landtag bei Eintritt der Schuldenbremse nicht dazu dienen, die Prioritäten bei knapper werdenden Ressourcen gezielt setzen und deren wirksame Umsetzung kontrollieren zu können.

Die 17. Legislaturperiode sollte daher dafür genutzt werden, die strategische Entscheidung über den Übergang zu einem Produkthaushalt mit Bilanzierung zielorientiert vorzubereiten und zu treffen. Der im Beratungsbericht aufgezeigte Stand des Reformvorhabens macht deutlich, dass dies nur gelingen kann, wenn sich die

Verantwortungsträger in Legislative und Exekutive den Programmzielen von EPOS.NRW und deren Umsetzung gemeinsam entschlossen zuwenden.

gez.
Prof. Dr. Mandt
Präsidentin

gez.
Clouth
Vizepräsident

gez.
Welzel
LMR

gez.
Jahnz
Dir. b. LRH

gez.
Dr. Lascho
Dir. b. LRH

gez.
Kisseler
LMR

gez.
Jorasch
LMR