

Entwicklungen im Finanzhaushaltsrecht der Kantone

Urs Bolz und Beat Blaser | *Das Finanzhaushaltsrecht hat sich in den letzten 25 Jahren ausgesprochen stark entwickelt. Neue Formen der Verwaltungsführung, die Bemühungen der Harmonisierung der Rechnungslegung sowie die zunehmende Bedeutung der Public Governance spielten dabei eine bedeutende Rolle. Die beiden Autoren haben zahlreiche Rechtsetzungsvorhaben im Bereich öffentlicher Finanzen interdisziplinär begleitet. Der vorliegende Beitrag bietet einen kurzen Abriss über die Entwicklungen der Finanzhaushaltsgesetzgebung der Kantone und beleuchtet und würdigt aktuelle Fragen und Herausforderungen.*

Inhaltsübersicht

- 1 Einleitung
- 2 Entwicklungen
- 3 Ausgewählte Fragen
 - 3.1 Titel, Aufbau, Gegenstand, Geltungsbereich
 - 3.2 Grundsätze
 - 3.3 Finanzpolitische Steuerung
 - 3.4 Finanzplanung und Budget
 - 3.5 Ausgaben und Ausgabenbewilligung
 - 3.6 Rechnungslegung
 - 3.7 Verwaltungsinterne Steuerung
 - 3.8 Verwaltungsexterne Steuerung
- 4 Würdigungen

1 Einleitung

Die Finanzhaushaltsgesetze sind für die Verwaltungspraxis zentrale Erlasse. Der Stellenwert der Finanzhaushaltsgesetzgebung in der Wissenschaft ist demgegenüber eher bescheiden (allgemein Lienhard 2011, Mächler 2014 mit Hinweisen). Dies liegt einerseits an der eher technischen Natur des Regelungsgegenstandes, der lange Zeit primär in spezialisierten verwaltungsinternen Kreisen gepflegt wurde. Andererseits ist das Finanzhaushaltsrecht auch durch eine hohe Interdisziplinarität gekennzeichnet, wirken hier doch rechtliche und betriebswirtschaftliche Dimensionen stark ineinander.

Die schweizerischen Verwaltungen haben in den letzten 25 Jahren einen bemerkenswerten Wandel durchgemacht (Hablützel 2013, 93 ff.; Koller 2013, 127 ff.; Schedler/Eicher 2013, 369 ff.). Waren die Verwaltungswissenschaften lange Zeit noch eine primär juristisch geprägte Domäne, haben sie sich unter Einfluss betriebswirtschaftlicher Handlungsformen, der politisch-gesellschaftlichen Veränderung (welche z. B. zu Dezentralisierungen und privatrechtlichen Handlungsformen führten), der Internationalisierung (z. B. globale Standards in den Bereichen Rechnungslegung oder Public Corporate Governance) und nicht zuletzt

der fortschreitenden Informatisierung rapide entwickelt. Einen wesentlichen Einfluss auf den Wandel der Verwaltungen hatte auch die im internationalen Vergleich teilweise radikale Öffnung der Verwaltungen für Mitarbeitende mit Ausbildung und Laufbahn in der Wirtschaft (Emery 2013, 445 ff.).

Die Finanzhaushaltserlasse wurden mit bemerkenswert hoher Kadenz revidiert. Die Revisionen waren getrieben durch verschiedene Wellen von Verwaltungsmodernisierungen, insbesondere durch die wirkungsorientierte Verwaltungsführung und die Rechnungslegung. Während in der Rechnungslegung gewisse Harmonisierungen stattfinden konnten, führte die häufig parallele und nicht selten etwas hektische Gesetzgebung zu vielen Eigenschöpfungen und Einzellösungen. Teilweise ist gar ein Verlust anerkannter «gemeineidgenössischer» Regeln und Begriffe zu beobachten. So kommt z. B. dem klassischen Begriff «Verpflichtungskredit» heute in verschiedenen Kantonen eine sehr unterschiedliche Bedeutung zu.¹ Es ist eindrücklich, wie vielfältig und facettenreich unterschiedlichste Lösungen für gleichartige Fragen entwickelt werden. Die Finanzhaushaltsgesetze sind in diesem Sinne Zeugen eines blühenden Föderalismus. Rechtsvergleichende Betrachtungen müssen sich deshalb auf die grundsätzlichen Linien beschränken.²

2 Entwicklungen

Die Basis der modernen Finanzhaushaltsgesetzgebung wurde mit dem Musterfinanzhaushaltsgesetz (MFHG) gelegt, das 1981 von der Finanzdirektorenkonferenz als Ergänzung zum Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM; heute auch als HRM1 bezeichnet), ebenfalls von 1981, erarbeitet wurde. Mit der Standardisierung im Rechnungswesen konnte in den Kantonen und Gemeinden der definitive Übergang zu einem kaufmännischen Rechnungswesen (Doppik) geschafft und damit eine zu dieser Zeit international herausragende Qualität erreicht werden. Die Umsetzung zog sich allerdings bis in die 1990er-Jahre hinein. Auch die übrigen Bereiche des MFHG (Budgetierung, Kreditrecht, Zuständigkeiten etc.) prägten die kantonalen Erlasse, wobei diese Regelungen primär von einer Festschreibung des Bestehenden geprägt waren.

Ein erster wichtiger Entwicklungsschritt folgte Ende der 1980er-Jahre über den Kanton Bern, der nach der «Finanzaffäre» (Däpp/Hänni/Ramseyer 1986) in einer Totalrevision des FHG offene Fragen im Bereich des Ausgabenbegriffs und der Finanzkompetenzen aufarbeitete und neue Lösungsansätze zeigte: eine konsequente Trennung von Budgetkredit und Ausgabenbewilligung sowie die Konkretisierung des Begriffs der für das Finanzreferendum relevanten «Gesamtausgaben für den gleichen Gegenstand».

Ein prägender Anstoss für eine weitere Revisionswelle war die Diskussion um das New Public Management, die wirkungsorientierte Verwaltungsführung in den 1990er-Jahren (im folgenden WOV; allgemein Schedler 1995, Lienhard 2005). Diese betriebswirtschaftlich geprägte Verwaltungsreform schwappte mit hoher Intensität über die Schweiz und beeinflusste viele kantonale Gesetzgebungen radikal. Sie ebnete dem betriebswirtschaftlichen Denken und der Verstärkung des Managements in den Verwaltungen den Weg. Das Vorgehen bei der rechtlichen Kodifikation von WOV war dabei unterschiedlich: Während die einen Kantone die Tore zu WOV vorerst mit Versuchs Klauseln oder Teilrevisionen öffneten (z. B. ZH, LU), packten andere die Überführung mit Totalrevisionen an (z. B. BE, LU, AG, SO). WOV wurde in einer beachtlichen Zahl Kantonen eingeführt. Nur eine Minderheit hat sich der Idee der wirkungsorientierten Steuerung explizit verschlossen (z. B. SH, SG; Schedler 2013). Die meisten haben zumindest Elemente der WOV-Steuerung übernommen (z. B. Aufgaben- und Finanzplan, Leistungsaufträge, diverse Formen von Globalbudgets). Generell kann festgehalten werden, dass sich die «leistungs- und wirkungsorientierte Verwaltungsführung» – zumindest in der deutschsprachigen Schweiz – breit durchgesetzt hat, ohne dass man noch prominent davon spricht. Aus den in einigen Bereichen überhöhten Entwürfen von WOV ist eine pragmatische und den schweizerischen Gegebenheiten angepasste moderne Verwaltungsführung geworden. Anpassungen und Weiterentwicklungen sind immer noch am Laufen, sie gehören zum normalen Entwicklungsprozess.³

Zu einer weiteren Revisionswelle führte die Revision der Vorschriften im Bereich Rechnungslegung. War vorher das Budget im Zentrum des Interesses, erlebte nun die Rechnung erhöhte Aufmerksamkeit. Dies brachte eine differenzierte Rechenschaftsablage mit sich, aber auch ein verschärftes Bewusstsein für die Ermessensspielräume in der Herleitung des Zahlenwerks. Während einige Kantone (BS, GE, LU, ZH) und der Bund sich an den internationalen IPSAS-Standards (International Public Sector Accounting Standards) ausrichteten, die differenzierte Grundsätze in allen relevanten Rechnungslegungsfragen vorgeben und bei vollständiger Anwendung eine Qualifizierung mit einem Testat «true & fair view» ermöglichen,⁴ führten die meisten Kantone das von der Finanzdirektorenkonferenz geförderte und entwickelte Modell HRM2 (FDK 2008) ein, das zwar einen einheitlichen Rahmen schafft, aber den Kantonen – nach bekannter föderalistischer Manier – diverse Optionen offen lässt.⁵ Als Zwischenfazit lässt sich feststellen, dass die Transparenz der Rechnungslegung in den Kantonen verbessert wurde und weiter verbessert wird, dass jedoch die angestrebte materielle Harmonisierung unter den Kantonen nur bedingt erreicht wurde.

Die jüngste Entwicklung kann als «Kodifikation einer Public Governance» bezeichnet werden. So kam in den letzten Jahren dem Controlling-Gedanken eine zentrale Bedeutung zu. Das Denken in Steuerungskreisläufen (Zielsetzung, Planung, Steuerung, Überprüfung) ist zu einem festen Element der modernen Verwaltungsführung geworden, was sich auch in den Finanzhaushaltsgesetzen widerspiegelt. Erste Kantone haben begonnen, die vielfältigen Bestrebungen im Bereich des Beteiligungsmanagements (Public Corporate Governance, PSC), die häufig zu Beginn in Form von Richtlinien vorangetrieben wurden, in der Gesetzgebung zu verankern (z. B. LU). Zudem werden auch im Bereich des Beitragswesens, das für die Haushalte schon von der Grössenordnung her von erheblicher Bedeutung ist, Controlling-Vorschriften in der Gesetzgebung abgebildet (z. B. BS, LU, ZH).

Da die Einführung der verschiedenen Themen zeitlich, methodisch und inhaltlich unterschiedlich angepackt wurde, überlagerten sich die Reformwellen teilweise. So kodifizierten Kantone, die WOV durch Teilrevisionen ermöglicht hatten, ihre umfassende WOV-Steuerung gleich zusammen mit der Einführung der neuen Rechnungslegung (z. B. ZH, LU).

Abbildung 1 zeigt einige prägende Eckpunkte der Revisionen des kantonalen Finanzhaushaltsrecht auf.

Die kantonalen Reformen standen auch in einer Wechselwirkung zum Bund. Dieser hat in einem ersten Schritt mit dem Projekt FLAG (Führen mit Leistungsauftrag und Globalbudget) Elemente der WOV-Steuerung für Teile der Bundesverwaltung übernommen. Mit der Einführung des neuen Rechnungsmodells (NRM) hat der Bund sodann Schrittmacherdienste für eine moderne Rechnungslegung in der Schweiz geleistet. Dies führte im Jahr 2005 zu einer Totalrevision des Finanzhaushaltsgesetzes aus dem Jahr 1989. Der Bund beabsichtigt nun, sein Führungsmodell flächendeckend auf eine ziel- und ergebnisorientierte Verwaltungsführung umzustellen (Neues Führungsmodell Bund, NFB). Zielsetzungen sind: systematische Verknüpfung von Aufgaben und Finanzen, flächendeckende Globalbudgets, ein integrierter Aufgaben- und Finanzplan, Ziel- und Ergebnisverantwortung der Verwaltungseinheiten mittels Leistungsvereinbarungen sowie Verbesserung der Kosten- und Leistungsrechnungen (BBl 2013 767).

	Jahr	Hauptthema der Revision
1987	Finanzhaushaltsgesetz BE	Totalrevision: HRM 1, Klärungen im Bereich des Ausgabenrechts
1989	Finanzhaushaltsgesetz Bund	Totalrevision
2002– 2005	BE: Gesetz über die Steuerung von Finanzen und Leistungen (FLG); 2002 SO: Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G), 2003 AG: Gesetz über die wirkungsorientierte Steuerung von Aufgaben und Finanzen (GAF), 2005	Totalrevisionen: umfassende Gesetzgebungen im Bereich wirkungsorientierte Verwaltungsführung
2005	Bund: Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt (FHG)	Totalrevision: Modernisierung des Rechnungswesens im Bund (Anbindung an IPSAS), Grundlage für FLAG (Führen mit Leistungsauftrag und Globalbudget)
2006	ZH: Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG)	Totalrevision: Einführung Rechnungslegung in Anbindung an IPASAS und (ex post) Kodifikation WOV (wif!)
2009+	Anpassungen HRM2 inkl. Musterfinanzhaushaltsgesetz	Totalrevisionen in div. Kantonen (z. B. AR, BS, GL, GR, LU, OW, SZ, TG, ZG)
2012	LU: Gesetz über die Public Corporate Governance des Kantons Luzern (Mantelerlass)	Teilrevision FHG mit umfassender Regelung des Beteiligungs- und Beitragsmanagements

Abb. 1: Eckpunkte der Reformen des Finanzhaushaltsrechts

3 Ausgewählte Fragen des kantonalen Finanzhaushaltsrechts

3.1 Titel, Aufbau, Gegenstand, Geltungsbereich

Entlang der verschiedenen Erneuerungswellen stellte sich immer wieder die Frage des Erlassstitels. Während diverse Kantone bei der klassischen Bezeichnung «Finanzhaushaltsgesetz» blieben (z. B. AR, BS, GL, GR, SZ), betonten andere den neuen Gedanken der Verbindung der wirkungsorientierten Steuerung von Finanzen und Leistungen auch im Erlassstitel (z. B. AG, BE, LU, SO). Der Kanton Zürich nahm gar den Begriff des «Controllings» in den Erlassstitel auf (Gesetz über Controlling und Rechnungslegung).

Der Aufbau der Finanzhaushaltserlasse ist ausgesprochen heterogen. Allerdings hat sich bei neueren totalrevidierten Erlassen so etwas wie ein Standardaufbau herausgeschält, der zu überzeugen mag: allgemeine Bestimmungen, finanzpolitische Steuerung, Aufgaben- und Finanzplan/Budget, Ausgaben/Ausgabenbewilligungen, Rechnung/Rechnungslegung, Zuständigkeiten, Schlussbestimmungen (z. B. ZH, LU, BS, SZ). Dieser Aufbau reflektiert den natürlichen Ablauf der Steuerung des Finanzhaushalts und hält, was wesentlich ist, das Budget und die Ausgaben/Ausgabenbewilligungen klar auseinander (vgl. Ziff. 3.5.1).

Neben der Führung des Finanzhaushalts haben diverse Finanzhaushaltsgesetze auch die Regelung der Finanzkontrollen (z. B. AR, TG, ZG) oder das Staatsbeitragsrecht (z. B. GR, teilweise auch GE) zum Gegenstand.

Die Finanzhaushaltserlasse gelten klassisch für die Parlamente, die Regierung und die Verwaltung. Für die Anstalten und anderen öffentlichen Unternehmungen gelten die kantonalen Finanzhaushaltsgesetze entweder unter Vorbehalt von besonderen Vorschriften der Spezialgesetzgebung oder nur, wenn dies explizit vorgesehen ist. Falls dezentralisierte Einheiten dem allgemeinen Finanzhaushaltsrecht unterstellt werden (oder bleiben), ist besonders darauf zu achten, dass die Frage des Finanzreferendums einwandfrei geklärt wird. Massgeblich ist dabei die grundsätzliche Unterstellung unter das allgemeine Finanzhaushaltsrecht. Soll eine unterstellte dezentrale Einheit im Bereich der Ausgabenbewilligung autonom sein, so muss der formelle Erlass die Ausgabenkompetenz abschliessend an die Organisation delegieren. Ist eine Organisation dem allgemeinen Finanzhaushaltserlass nicht unterstellt, so gilt sie als finanziell autonom. Ihre Investitionsentscheide sind dem Finanzreferendum entzogen, falls nicht die Spezialgesetzgebung eine besondere Regelung trifft.

Einige kleinere Kantone haben zusätzlich die Gemeinden in den Geltungsbereich mit eingeschlossen (z. B. AR, SH, ZG). Bei grösseren Kantonen wäre dies wegen den unterschiedlichen Anforderungen nicht zweckmässig.

3.2 Grundsätze

Die klassischen Grundsätze der Finanzhaushaltsgesetzgebung wie Gesetzmässigkeit, Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit, Verursacherprinzip oder das Verbot der Zweckbindung von Hauptsteuern haben in den letzten Jahren wesentliche Ergänzungen erfahren, insbesondere durch die WOV-Kantone. Neu aufgenommen wurden Grundsätze wie Führungs-, Leistungs- und Wirkungsorientierung, Verbindung von Leistungen und finanziellen Mitteln, Übereinstimmung von Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung, Globalbudgetierung. Aargau führt – was zu begrüssen ist – zudem sogar das Nachhaltigkeitsprinzip als finanzrechtlichen Grundsatz ein: «Neue Aufgaben sind nach Massgabe ihrer Wichtigkeit und Dinglichkeit sowie unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen, sozialen und ökologischen Entwicklung anzugehen.» (§ 2 GAF). Es wird interessant sein, wie dieser Kanton diese anspruchsvolle Vorgabe in der Praxis umsetzt.

Bemerkenswert ist die finanzrechtliche Konkretisierung des Legalitätsprinzips in den verschiedenen Kantonen. Zürich bindet die staatlichen Organe bei der Steuerung von Leistungen und Finanzen ausdrücklich an Verfassung und Gesetz (§ 2 CRG). Solothurn bindet die Behörden – und damit auch den Kantonsrat – sogar auch an Verordnungsrecht (§ 5 WoV-G). Diese explizite Nennung des «Vorhangs des Rechts» verdient vor dem Hintergrund politisch sehr hart ausgetragener Spardebatten im Lichte des Rechtsstaatlichkeitsprinzips eine positive Würdigung. Im Bereich des «Vorbehalts des Rechts» (Rechtssatzerfordernis) verankern einige Kantone für Ausgaben das Erfordernis eines Rechtssatzes, eines Gerichtsurteils oder zumindest eines referendumsfähigen Beschlusses des Parlaments (z. B. BE), während andere einen einfachen Beschluss des Parlaments (z. B. ZG) oder gleich jeden Beschluss des zuständigen Organs (z. B. BS) als Rechtsgrundlage gelten lassen.⁶ Letzteres genügt strengeren Ansprüchen an die Rechtsatzgebundenheit der Verwaltung nicht mehr.

Das allgemeine Wirtschaftlichkeitsprinzip – das in aller Regel schon eine verfassungsrechtliche Basis aufweist – hat in verschiedenen Finanzhaushaltsgesetzen wertvolle Konkretisierungen erfahren. In vielen Kantonen gilt die Vorschrift, wonach Vorlagen und Ausgaben auf ihre finanziellen Auswirkungen und auf ihre Finanzierbarkeit hin zu prüfen sind. Da die Kosten früh im Prozess noch stark beeinflusst werden können (insbesondere auch mit Blick auf den ganzen Lebenszyklus), ist es wichtig, dass diese Wirtschaftlichkeitsprüfung nicht zu spät erfolgt. Grundsätzliche Varianten der Realisierung müssen – insbesondere bei grösseren Investitionsvorhaben – regelmässig geprüft werden. Positiv hervorzuheben sind Regelungen, die ausdrücklich festhalten, dass bei jedem Vorhaben die wirtschaftlich günstigste Lösung mit dem besten Verhältnis von Kosten und Nutzen zu wählen ist (z. B. BS, VS, FR). Wertvoll wäre zudem, wenn für grössere

Projekte vermehrt eine frühzeitige Wirtschaftlichkeitsrechnung unter Berücksichtigung von Lebenszykluskosten ausdrücklich vorgeschrieben würde.

3.3 Finanzpolitische Steuerung

3.3.1 Strategische Finanzplanung

Der finanzpolitischen Steuerung kommt seit einigen Jahren ein zunehmender Stellenwert zu. Die Finanzkrise seit 2008, die schlechter werdenden Abschlüsse der Kantone, aber auch die Bestrebungen zur Förderung der nachhaltigen Entwicklung (z. B. BL, SG) waren wichtige Katalysatoren. Neben der verbreiteten Verankerung von Ausgaben- und Schuldenbremsen sowie der Aufwertung der mittelfristigen Finanzplanung haben neuere Finanzhaushaltsgesetze der strategischen Finanzplanung explizit eine Rolle zugeschrieben. So kennt Zug die Pflicht zur Erarbeitung einer Finanzstrategie mit strategischen Zielen (§ 20 FHG). Aargau nennt strategische Ziele der Finanzpolitik direkt im Gesetz (§ 2, 3 GAF). Die längerfristig orientierte, auf die Aufgabenerfüllung ausgerichtete strategische Finanzplanung mit Einschluss eines längerfristigen Investitionsprogramms dient als Grundlage für die mittelfristige operative Planung über den Aufgaben- und Finanzplan. Hier haben die Finanzhaushaltsgesetze noch Optimierungspotenzial: So ist die Verknüpfung der Instrumente der Rechnungslegung mit der Langfristplanung (Plangeldflussrechnung) wie die Nutzung von ganzheitlich abgestützten Zielen und Indikatoren aus Nachhaltigkeitsberichten noch in den Kinderschuhen.

3.3.2 Haushaltssteuerung (Ausgaben- und Schuldenbremsen)

Die Absicht, den Finanzhaushalt konjunkturgerecht (antizyklisch) zu führen, verbunden mit dem Spardruck und nicht zuletzt der zunehmenden Komplexität in der Planung der Einnahmen und Ausgaben, hat die Einführung von Instrumenten zur Überwachung eines mittelfristigen Ausgleichs der Rechnungsergebnisse notwendig gemacht. Inzwischen sind in fast allen Kantonen verschiedene Formen von Ausgaben-, Defizit- und Schuldenbremsen in Kraft gesetzt worden, die auf oberster Planungsstufe einen Rahmen für die jährliche Budgetierung, im idealen Fall aber auch für die Finanzplanung setzen.

Der Bund hat mit seiner Schuldenbremse ein international beachtetes Instrument geschaffen. Mit der Limitierung der Ausgaben anhand der konjunkturberinigten Einnahmen konnten seit der definitiven Einführung im Jahr 2007 schöne Erfolge erzielt werden, insbesondere eine rückläufige Schuldenquote (Bundesrat 2013b, 22 ff.). Für Kantone ist eine Übernahme des Bundesmodells mit grösseren Herausforderungen verbunden, weil sie Grossinvestitionen und ungeplante Entwicklungen (insb. bei Steuereinnahmen) nicht gleich rasch kompen-

sieren können. Selbst der Bund hat seine Sonderrechnungen wie den FinöV-Fonds von der Schuldenbremse ausgenommen (Bundesrat 2013b, 59 f.).

Die kantonalen Lösungen sind ausgesprochen vielfältig. Die Instrumente unterscheiden sich insbesondere bezüglich ihrer Ziel- und Steuerungsgrössen, der Art der Konjunkturberücksichtigung und bezüglich des Einbezugs der Investitionen. Es können die Grundmodelle gemäss Abbildung 2 unterschieden werden:

Nr.	Zielgrösse	Modell (in Praxis diverse Varianten und Kombinationen)
1	Ergebnis der Erfolgsrechnung	Die Ergebnisse der Erfolgsrechnung sind mittelfristig auszugleichen (üblich ist eine Zeitspanne von 5-8 Jahren). Die Regel wird mancherorts mit zusätzlichen konjunkturellen Vorgaben (z. B. Pflicht zu Überschüssen bei guter Konjunktur) oder Ausnahmemöglichkeiten ergänzt (AR, BE, BL, FR, GE, GL, GR, LU, OW, ZH; teilweise NE, NW).
2	Eigenkapital	Das Eigenkapital darf eine bestimmte Höhe nicht unterschreiten, oder es dürfen mindestens keine Bilanzfehlbeträge existieren. Fehlbeträge zur Zielvorgabe müssen über einen definierten Zeitraum abgetragen werden. Ist oft Ergänzung zu Modell 1 (AR, GL, GR, SZ, ZH).
3	Ausgaben	Für das Budget wird ein Plafond für die Gesamtausgaben (inkl. Investitionen) festgelegt, der sich nach den erwarteten, konjunkturbereinigten Einnahmen richtet. Der Konjunkturfaktor ist der Quotient aus dem geschätzten realen Bruttoinlandprodukt gemäss langfristig geglättetem Trend und dem voraussichtlichen realen Bruttoinlandprodukt im Voranschlagsjahr (Bund).
4	Selbstfinanzierung	Vom Grundsatz der Selbstfinanzierung der Investitionen darf kurzfristig abgewichen werden; sie muss aber mittel- bis langfristig 100 % betragen, d. h. kumulierter Free Cash Flow mindestens Null (AG, LU; via Selbstfinanzierungsgrad: AR, BE, GL, JU, NE, OW).
5	Nettoverschuldung	Die Nettoverschuldung (in der Schweiz in der umfassendsten Form definiert als Fremdkapital abzüglich Finanzvermögen) darf einen bestimmten Schwellenwert nicht überschreiten, z. B. als Quote zur Wirtschaftsleistung (BS) oder zum Steuerertrag (NW) ausgedrückt.
6	Bruttoverschuldung	Die Bruttoverschuldung (verschiedene Definitionen: von Finanzverbindlichkeiten bis zum ganzen Fremdkapital) darf eine festgelegte Höhe nicht überschreiten, auch hier i. d. R. als Quote festgelegt (BE; zudem Grundlage für Maastrichter Kriterien).

Abb. 2: Instrumente der Haushaltssteuerung

Mit allen Instrumenten soll vermieden werden, dass die Staatsverschuldung zu stark ansteigt und die Handlungsfähigkeit für künftige Generationen über die Zins- und Amortisationsleistungen unverhältnismässig einschränkt. Während die Modelle 1-4 bei den buchhalterischen «Verursachern» der Staatsverschuldung ansetzen, zielen die Modelle 5 und 6 direkt auf die letztlich relevante Verschuldungshöhe. Für die Wirksamkeit der Haushaltssteuerung ist längerfristig weniger entscheidend, welches Grundmodell gesetzlich verankert wird. Wichtig ist, dass es verständlich und konsistent umgesetzt wird.⁷ Bedeutend sind insbesondere eine klare Regelung bezüglich der zulässigen Ausnahmen und der Griffbarkeit von Massnahmen im Falle eines Regelverstosses. Werden solche notwendig, so ist darauf zu achten, dass Ausgabenreduktionen wo möglich Einnahmenerhöhungen vorgezogen werden (Verhinderung eines unkontrollierten Anstiegs der Staatsquote). Mitentscheidend bei der Modellwahl ist die Qualität der verwendeten Finanzinformationen. Sind beispielsweise finanzpolitisch motivierte Abschreibungen zulässig, werden Fonds von der Bilanz (Eigenkapital) ausgenommen oder sind Vermögensbestände mit stillen Absichtsréserven belegt, so sind insbesondere die Modelle 1 und 2 in ihrer Aussagekraft beeinträchtigt (Blaser/Baur 2010).

3.4 Finanzplanung und Budget

Im Bereich der Finanzplanung hat in den letzten Jahren der Aufgaben- und Finanzplan (AFP) eine markante Stellung eingenommen. Über die eigentlichen WOV-Kantone hinaus ist die Erkenntnis gereift, dass die Mittelfriststeuerung gegenüber der jährlichen klassischen Budgetsteuerung aufgewertet werden muss. Der AFP wird üblicherweise als rollende Vierjahresplanung ausgestaltet. Er zeigt das kommende Budgetjahr sowie drei Planjahre (wobei diese teilweise in geringerem Detaillierungsgrad), weist den finanziellen Kennzahlen Aufgaben und Leistungen, Leistungs- und Wirkungsindikatoren zu und informiert über laufende oder geplante Entwicklungen. Der AFP wird somit zum zentralen finanziellen Steuerungsinstrument.

Finanzplanung Kantonen	
Kantone mit Aufgaben- und Finanzplan (13)	Kantone mit klassischer Finanzplanung (13)
AG, AR, BE, GE, GL, LU, SO, SZ, TG, OW, VS, GR, ZH	AI, BL, BS, FR, JU, NE, NW, UR, SH, SG, TI, VD, ZG

Abb. 3: Finanzplanung in den Kantonen

Ein wesentliches Thema sind die Einflussmöglichkeiten des Parlaments. Zu Recht wird regelmässig moniert, dass der Einfluss des Parlaments im Rahmen der Budgetfestlegung für das Folgejahr sehr begrenzt ist. Mit gutem Recht wurde deshalb versucht, die Gestaltungsmöglichkeit des Parlaments im Bereich der Mittelfristplanung zu erhöhen. Einige Kantone lassen deshalb den AFP durch das Parlament genehmigen (z. B. AG, BE, GL, LU). Diverse Kantone haben dem Parlament die Möglichkeit eingeräumt, mit besonderen Vorstössen auf die Planjahre Einfluss zu nehmen. So wurden Instrumente wie die parlamentarische Erklärung, die Finanzmotion oder der parlamentarische Auftrag eingeführt. Diese Instrumente haben Richtliniencharakter. Sie sind zwar für die Regierung verpflichtend, diese kann aber von den Beschlüssen mit Begründung abweichen. Diese Lösung wahrt die verfassungsrechtliche Kompetenzordnung, ist allerdings bei einer stark ablehnenden Haltung der Regierung aus Sicht des Parlaments nicht ganz befriedigend. Der Erfolg des Instruments hängt deshalb stark von der politischen Kultur ab.⁸

Die Kompetenzen des Parlaments bei der Bewilligung des Budgets sind regelmässig ein zentraler Diskussionspunkt. In den WOV-Kantonen bewilligt die Legislative in der Regel nur noch je einen Kredit für die Erfolgsrechnung und die Investitionsrechnung je Produkt- oder Leistungsgruppe (in einigen Kantonen sind allerdings gewisse Aufwandpositionen vom Globalkredit ausgenommen). Innerhalb dieses Globalkredits können die Verwaltungseinheiten zwischen Aufwand und Ertrag sowie zwischen den Sachgruppen (z. B. Personal- und Sachaufwand) verschieben. Diese Beschränkung der Einflussmöglichkeiten der Parlamente sollte durch eine bessere Information kompensiert werden, insbesondere durch Leistungs- und Wirkungsindikatoren zu den Produktegruppen. In einigen Kantonen können die Parlamente neben den Globalkrediten im Rahmen des Budgets noch andere Festlegungen beschliessen, z. B. direktionsübergreifender IT-Aufwand (AG, JU, VS, GE) oder Veränderungen in den Löhnen (AG).⁹

Flächendeckende Globalbudgets werden heute in sieben Kantonen geführt. Solothurn kennt gar mehrjährige Globalbudgets (§ 20 WoV-G). Einige Kantone setzen Globalbudgets nur für geeignete Organisationseinheiten ein, während andere zwar auf Globalbudgets verzichten, aber die Anzahl Kreditpositionen stark reduziert haben oder andere Mechanismen einsetzen, die ähnliche Wirkungen wie Globalbudgets erzielen können (z. B. Kreditübertragungen, Kreditverschiebungen). Eine Besonderheit stellt der Kanton Basel-Stadt dar, der verwaltungsintern praktisch nach Globalbudgets führt, vom Grosse Rat jedoch klassische Kreditpositionen bewilligen lässt.

Globalbudgets in den Kantonen		
Flächendeckend (8)	Kann-Vorschrift/Teilweise (11)	Keine (7)
AG, BE, FR, LU, SO, SZ, ZH, ZG	AR, BS, GE, GL, GR, NW, OW, SH, TG, UR, VS	AI, BL, JU, NE, SG, TI, VD

Abb. 4: Globalbudgets in den Kantonen

Während die ersten WOV-Kantone die Idee von Globalbudgets für definierte Produktgruppen noch relativ dogmatisch durchzogen (ausgeprägt AG, BE, LU, SO), stellte sich über die Jahre ein gewisser Pragmatismus ein. So wurde mit gutem Recht vermieden, dass die Produktgruppenverantwortung von der Linienverantwortung abweicht. Die Gliederung in Aufgaben, Produktgruppen und Produkte wurde vereinfacht, verschiedene Kantone kombinierten die WOV-Steuerungs-idee (Produktbudgets) mit den Dienststellenbudgets. Zudem wurden die anfänglich überzogenen Erwartungen an die Wirkungsindikatoren relativiert und der Fokus auf politisch relevante Informationen gelegt. Die anfänglich mit Vehemenz vertretenen Anreizsysteme mit Boni und Mali zur Steigerung des betriebswirtschaftlichen Denkens und Handelns (vgl. AR, AG, BE, BS, SO, ZH) verloren nach zahlreichen negativen Erfahrungen und politischen Diskussionen an Attraktivität bzw. wurden abgeschafft (BE).

Für die Haushaltsteuerung von hoher Bedeutung ist der Umgang mit Nachtragskrediten. Reichen Budgetkredite nicht aus, so sind grundsätzlich beim Parlament Nachträge einzuholen. Diese ergibt sich schon aus der verfassungsrechtlichen Budgetkompetenz des Parlaments. Die Fälle, in denen Budgetkredite durch Regierung und Verwaltung überschritten werden dürfen, werden auf klar bestimmte Fälle eingegrenzt (Kreditüberschreitungen). Der Kantonsvergleich zeigt auch hier bemerkenswerte Unterschiede: Während in einigen Kantonen der Grundsatz der Budgetbindung und der Verpflichtung zur Einholung von Nachtragskrediten streng durchgespielt wird (z. B. ZH, BE), wird dieser Grundsatz in diversen Kantonen gelockert. So sind in diversen Kantonen bei sämtlichen gebundenen Ausgaben keine Nachträge nötig (z. B. AR, BL, TH, ZG; vgl. auch Musterfinanzhaushaltsgesetz HRM 2 Art. 47). Andere Kantone kennen differenzierte Regelungen (z. B. nach Höhe gestaffelt, Ausnahmen, z. B. GR, SO, VD). Im Kanton Basel-Stadt sind Kreditüberschreitungen anstelle von Nachtragskrediten möglich, wenn die Dienststelle den Mehrbedarf innerhalb des betrieblichen Ergebnisses kompensieren kann. Faktisch ist man hier nahe an Lösungen mittels Globalbudgets (§ 14 FHG). Bemerkenswert ist die Regelung im Kanton Freiburg, die vorsieht, dass ein Nachtragskredit durch eine entsprechende Kürzung zu kompensieren ist (§ 35 FHG). Das Anliegen, wonach Parlamentsgeschäfte ohne eigent-

lichen Handlungsspielraum zu vermeiden sind, kann nachvollzogen werden. Dies sollte aber nicht dazu führen, dass das vom Parlament festgelegte Budget mit einem allzu offenen Nachtragsmechanismus einfach ausgehebelt werden kann.

3.5 Ausgaben und Ausgabenbewilligung

3.5.1 Allgemeines

Viele Kantone haben gestützt auf die Vorarbeiten des Kantons Bern (Kälin/Saladin/Bolz 1986) Ende der 1980er-Jahre das Kreditrecht klar in Voranschlagskredite und Ausgabenbewilligungen getrennt (z. B. BS, LU, ZH, SO, SZ). Damit wird der Eigenständigkeit des kantonalen Ausgabenrechts auf der Grundlage des durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Finanzreferendum geprägten Ausgabenbegriffs (vgl. BGE 123 I 78 ff., 81 ff.) Rechnung getragen. Denn betriebswirtschaftlicher «Aufwand» ist nicht einer ausgabenrechtlichen «Ausgabe» gleichzusetzen.

Bevor die Ausgabe getätigt respektive eine Verpflichtung eingegangen wird, müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein: (1) Rechtsgrundlage, (2) Voranschlagskredit (inkl. Nachtragskredit, Kreditüberschreitungen und Kreditübertragungen), (3) Ausgabenbewilligung (inkl. Zusatzkredit resp. Ausgabenerhöhung). Fehlt die Rechtsgrundlage für ein konkretes Vorhaben, so muss diese vor der Verwendung staatlicher Gelder zuerst geschaffen werden, auch wenn die finanziellen Mittel bereits reserviert wurden. Fehlt es an einem Voranschlagskredit (Budgetkredit), so ist ein Nachtragskredit einzuholen oder von der Regierung eine Kreditüberschreitung zu bewilligen.

Diese «Trilogie» vereinfacht im finanzrechtlichen Alltag die Abläufe, indem sie viele schwierige Abgrenzungsfragen des überlieferten klassischen Kreditrechts, das nicht sauber zwischen Voranschlagskredit und Ausgabenbewilligung unterscheidet, klärt. Sie schafft Transparenz über ausgabenrelevante Beschlüsse und erlaubt es für jeden Beschluss, die Verantwortung klar zuzuweisen. Sie verstärkt damit die finanzielle Steuerung und hilft, insbesondere das Rechtsstaatlichkeitsprinzip und das Wirtschaftlichkeitsprinzip durchzusetzen. Letztlich schützt Sie die Zuständigkeitsordnung und damit letztlich auch das Demokratieprinzip (Finanzreferendum). Für die Umsetzung sind Lösungen vorzusehen, die dem Bedürfnis entgegenkommen, insbesondere bei kleineren Ausgaben oder Ausgaben ohne Handlungsspielräume unnötige administrative Abläufe zu vermeiden. Eine besondere Ausgabenbewilligung ist mindestens nötig auf Stufe Parlament (Parlamentsbeschluss) und Regierung (Regierungsbeschluss). Ausgabenbewilligungen erfolgen zudem auf der obersten Verwaltungsebene i. d. R. durch Verfügungen. Darüber hinaus haben die Kantone pragmatische Lösungen gefunden. So kann durch eine Ausnahmebestimmung auf Verordnungsebene für be-

stimmte Ausgabenkategorien auf explizite Ausgabenbewilligungen verzichtet werden (z. B. für Transferzahlungen) oder bei unbedeutenderen Ausgaben die Unterzeichnung des Rechnungsbelegs als Ausgabenbewilligung genügen. Hier deckt sich die Ausgabenbewilligung letztlich mit der in der Praxis weit verbreiteten und üblichen Unterschriftsberechtigung für ausgabenrelevante Geschäfte.

3.5.2 Neue und gebundene Ausgaben

Ein bedeutendes Thema des Finanzhaushaltsrechts ist immer wieder die Definition von neuen und von gebundenen Ausgaben. Die meisten Kantone haben sich an die in der Zwischenzeit gefestigte Praxis des Bundesgerichts angelehnt, wonach eine Ausgabe neu ist, wenn in Bezug auf Höhe, Zeitpunkt oder andere wesentliche Umstände eine «verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit» besteht (BGE 125 I 87 ff.; zudem BVR 2012, S. 390 mit vielen Hinweisen). Ausdrückliche kantonale Festlegungen betreffen die für die Verwaltungstätigkeit unbedingt erforderlichen Ausgaben oder bauliche Massnahmen, die zur Erhaltung der vorhandenen Bausubstanz erforderlich sind (so z. B. BE, ZH). Bei Mietverträgen darf die Gebundenheit (vgl. BGE 117 Ia 59 ff.) nicht allzu weit gefasst werden. So wurde in Zürich zu recht anerkannt, dass Mietverträge, die via Finanzierungsleasings (z. B. Investorenmodelle oder Public Private Partnerships) zustande kommen, nicht vom Finanzreferendum ausgeschlossen werden können bzw. dürfen (Revision von § 37 CRG im Jahr 2013).

In jüngerer Zeit zeigt sich eine Tendenz, dass Parlamente weit gefasste Auslegungen der Regierungen im Bereich der gebundenen Ausgaben nicht mehr einfach akzeptieren. So wird z. B. in Schwyz neben den gebundenen und den neuen Ausgaben eine dritte Kategorie geführt, nämlich diejenige der «notwendigen Ausgaben»: Ausgaben ohne Spielraum (§ 26 FHG). Ähnlich hat in Bern der Grosse Rat kürzlich beschlossen, die Definition der gebundenen Ausgabe enger zu fassen: Neu ist hier eine Ausgabe bereits dann, wenn «ein Entscheidungsspielraum» besteht (Art. 48 FLG). Basel-Stadt schreibt zusätzlich vor, dass eine Ausgabe im Zweifelsfall als neu zu gelten hat (§ 25 FHG). Eine allgemeine Zuständigkeit der Parlamente zur Bewilligung von gebundenen Ausgaben, wie sie z. B. im Kanton Bern in einer parlamentarischen Initiative gefordert wird¹⁰, ist kritisch zu beurteilen. Ausgabenbeschlüsse im Rahmen des bewilligten Budgets ohne relevanten Handlungsspielraum sollten nicht durch parlamentarische Verfahren belastet werden. Ein zweckmässiges Instrument, um den Kompetenz- und Auslegungskonflikt zwischen Regierung und Parlament in dieser Frage zu entspannen, ist eine transparente Praxis bei jenen Ausgabenbewilligungen, die, wären sie neu, in die Zuständigkeit des Parlaments gefallen wären. In Bern sind solche Ausgabenbewilligungen der Finanzkommission des Grossen Rates zur Kenntnis

zu bringen (Art. 48 FLG). Dies erlaubt einen zweckmässigen Dialog zwischen den beiden Behörden über die Auslegungspraxis.

3.5.3 Ausgabenkompetenzen

Bei den Revisionen erfuhren auch die Ausgabenkompetenzen Anpassungen, wobei in der Regel die Kompetenzen der Regierungen erhöht wurden. Besondere Fragen stellen insbesondere die Ausgabenkompetenzen in Fällen, in denen die Ausgabenbewilligungen nicht ausreichen und eine Erhöhung notwendig wird (Zusatzkredite): Hier finden sich unterschiedlichste Lösungen: ordentliche Zuständigkeiten nach der Höhe des Zusatzes (z. B. AR, BE), Zuständigkeit nach Gesamtausgabe (z. B. ZH, SZ), immer Zuständigkeit des Parlaments, wenn vorangehend schon ein parlamentarischer Kreditbeschluss gefällt wurde (ZH). Nicht ganz nachvollziehbar ist hierbei die Lösung von Thurgau, der für «gebundene» Ausgaben keine Zusatzkredite vorschreibt. Da Zusatzkredite ja einem vorangehenden Ausgabenbeschluss folgen, entziehen sie sich dem herkömmlichen Begriffspaar «neu/gebunden». Berechnung der für die Ausgabenkompetenz relevanten Kreditsumme.

Für die Bestimmung der Zuständigkeit ist die Gesamtausgabe für den gleichen Gegenstand von Bedeutung. Dieser Grundsatz ist mittlerweile breit anerkannt und in diversen Finanzhaushaltsgesetzen verankert: Ausgaben, die sich gegenseitig bedingen, müssen zusammengerechnet werden. In die Ausgabenbewilligung sind diejenigen Aufwendungen aufzunehmen, die in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen (Einheit der Materie, vgl. BGE 112 Ia 221 ff.). Diese Regelungen haben sich so weit bewährt. Sie haben aber im Lichte einer nachhaltigen und wirtschaftlichen Finanzpolitik ein erhebliches Defizit: Die herkömmliche Gesamtausgabe ist auf einmalige Ausgaben zugeschnitten, insbesondere auf Investitionsausgaben. Sie berücksichtigt die Tatsache nicht, dass mit Investitionsentscheiden meist bedeutende Folgekosten verbunden sind, welche die Höhe der Investition um ein Mehrfaches übersteigen können. Der Lebenszyklusansatz ist dem heutigen Finanzrecht noch weitgehend fremd. Die Investitionsausgaben werden nicht mit den damit verursachten Folgekosten zusammengerechnet. Damit kommt die nötige Diskussion, ob mit einer allenfalls teureren Investition längerfristig erhebliche Folgekosten eingespart werden könnten, in aller Regel zu kurz. Es ist deshalb positiv, dass Aargau und Basel-Stadt dazu übergegangen sind, die klassische getrennte Behandlung von neuen einmaligen und damit verbundenen neuen wiederkehrenden Ausgaben zumindest ein Stück weit aufzuheben. Im Aargau wird für die Berechnung der «Kreditkompetenzsumme» der einmalige Aufwand (Investitionsausgabe) zum 10-fachen jährlich wiederkehrenden Aufwand (Ausgabe) hinzugerechnet (§ 27 GAF). Beschlossen werden in-

dessen immer noch die Investitionsausgabe und eine jährliche wiederkehrende Ausgabe. Basel-Stadt geht noch einen Schritt weiter: Hier muss die einmalige neue Ausgabe mit der voraussichtlichen maximalen jährlichen Ausgabe für den Ausgabenbeschluss zusammengerechnet werden (§ 26 FHG). Diese Ansätze zu einer längerfristigen Betrachtung der finanziellen Folgen von Investitionsentscheiden verdienen es, noch weiterentwickelt zu werden.

3.6 Rechnungslegung

Die öffentliche Rechnungslegung in der Schweiz weist seit der Einführung von HRM1 traditionell einen hohen Qualitätsstandard auf, insbesondere auch im internationalen Vergleich (Soguel 2013, 641). Mit der in den Kantonen nach wie vor laufenden Umsetzung von HRM2 und Anbindung an IPSAS¹¹ wird diese Vorreiterrolle gestärkt. Den eigentlichen Anspruch der materiellen Harmonisierung in der Rechnungslegung hat man allerdings nur teilweise erfüllen können.

3.6.1 Verankerung von Rechnungslegungsstandards

Eine besondere rechtliche Herausforderung ist die Art und Weise der Verankerung von Rechnungslegungsstandards in der Gesetzgebung. Da es sich bei IPSAS um Standards einer privaten Organisation handelt, kam ein dynamischer Verweis nicht in Frage. Zürich bereitete in seinem Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) den Weg: Das Gesetz verankert die Ausrichtung der Rechnungslegung an einem (international) anerkannten Standard und kodifiziert die wesentlichsten Grundsätze der Standards (z. B. die Qualitätsklausel «true & fair», die Struktur der Jahresrechnung und die Prinzipien zur Bilanzierung und Bewertung). Der Regierungsrat wird verpflichtet, die einzelnen Standards auf Verordnungsebene zu bezeichnen, Konkretisierungen zu regulieren, Abweichungen zu nennen und für die Nachführung zu sorgen.

3.6.2 Unterschiede in der Rechnungslegung der Kantone

In der Ausarbeitung von HRM2 wurde angestrebt, die formellen Vorgaben von HRM1 (primär Kontierungsrichtlinien) mit materiellen Vorgaben zu ergänzen und damit dem Anspruch der Harmonisierung der Rechnungslegung besser gerecht zu werden (nicht zuletzt auch als Grundlage für Benchmarks und die bundesweite und internationale Finanzstatistik). Obwohl in einigen Bereichen eine klare Verbesserung erreicht wurde (z. B. Rückstellungen), wurden in anderen Themen weitreichende Handlungsfreiheiten gewährt, z. B. Steuerabgrenzungen, Abschreibungen, Vorfinanzierungen, Konsolidierung (vgl. SRS 2012). Erfreulicherweise blieben unter HRM2 aber auch Lösungen nahe einer «true & fair view» gemäss internationalen Standards möglich.¹² Auch die Herausforderungen im

Übergang von den HRM1- zu den HRM2-Rechnungen werden sehr unterschiedlich gelöst. Speziell die Neubewertung der Vermögenspositionen (Verwaltungsvermögen) gemäss den neuen Bewertungsvorgaben (Restatement) zeigt bezüglich Umfang und Qualität ein heterogenes Bild, sodass auf der Aktivseite der Bilanz keine materielle Harmonisierung erzielt werden konnte. Dies widerspiegelt sich in den rechtlichen Grundlagen nicht, weil lediglich die neuen Grundsätze kodifiziert wurden, die nun bezogen auf die tatsächliche Transparenz von Bilanz und Erfolgsrechnung ein zu gutes Qualitätsniveau vermitteln.

Die neuen materiellen Vorgaben von HRM2 und IPSAS führen zu mehr Regulierungsbedarf. Dass die revidierten Gesetze und Verordnungen trotzdem nicht massgeblich umfangreicher werden, ist der Stärkung der Weisungsstufe in der Form von mitunter sehr detaillierten Handbüchern zur Rechnungsführung und Rechnungslegung zuzuschreiben. Zusätzlich konnte dank der Abstützung auf die Rechnungslegungsnormen auf Selbstverständlichkeiten verzichtet werden.

3.6.3 Konsolidierung

Unter IPSAS wie HRM2 ist zu definieren, welche Organisationen Gegenstand der Rechnungslegung sind. Dabei sind zwei Kreise zu unterscheiden: (1) die Jahresrechnung, die üblicherweise die Kernverwaltung und Behörden umfasst, sowie (2) die konsolidierte Rechnung, welche die gesamte wirtschaftliche Einheit zu erfassen versucht («Konzern»).

Nur einzelne Kantone (z. B. BS, LU) und der Bund haben bislang eine konsolidierte Rechnung zu informativen Zwecken eingeführt. Einzig Zürich verwendet sie als Rechenschaftsablage und Steuerungsinstrument im eigentlichen Sinne der Rechnungslegungsstandards. Diese geringe Verbreitung mag auch mit der komplexen Frage zusammenhängen, welche Organisationen in die konsolidierte Rechnung eingeschlossen werden (Konsolidierungskreis). Die Rechnungslegungsstandards basieren auf den Grundsätzen des (wirtschaftlichen) «Nutzens» und der «Beherrschung», womit ein Konsolidierungskreis entstehen kann, der von den «Kreismodellen» der übrigen verwaltungsrechtlichen Disziplinen stark abweicht und auch politisch nicht als relevante Einheit begriffen werden kann (z. B. der Einschluss von Kantonalkassen). Diese rein betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise konnte sich daher in der Schweiz nicht durchsetzen. Empfehlenswert ist eine zwischen Organisationsrecht und Finanzrecht abgestimmte Gliederung. So definiert z. B. Basel-Stadt mit den Grundsätzen der Rechnungslegung den «Pool» an konsolidierungsfähigen Organisationen, wovon jedoch begründete Ausnahmen gemacht werden können (§ 46 FHG).

Auch auf Stufe der Jahresrechnung stellen sich verschiedene «Konsolidierungsfragen», die nur interdisziplinär gelöst werden können. Als Herausforde-

zung stellte sich die Behandlung von Spezialfinanzierungen und Fonds heraus. Aus Sicht der Rechnungslegung muss vorrangig über die Bilanzierung im Fremd- oder Eigenkapital und die Art und den Zeitpunkt der erfolgswirksamen Verbuchung der Transaktionen entschieden werden. Die verschiedenen Formen dieser zweckbestimmten Vermögen sind weniger entscheidend. Anders sieht dies im Lichte des Ausgabenrechts aus. Hier stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt und durch wen die Verwendung der Gelder bewilligt werden muss. Diesbezüglich besteht in verschiedenen Kantonen noch Handlungsbedarf. So hat das Bundesgericht im Fall Lotteriefonds Zürich festgestellt, dass bei Fonds auch Entnahmen als Ausgaben eingestuft werden können (BGE vom 3.3.2010, IC_493/2009, ZBl 12/2010, 693 ff.).

3.7 Verwaltungsinterne Steuerung

Dem Thema Controlling im Sinne der führungsunterstützenden Steuerung des Finanzhaushalts kam im Zuge der Einführung von WOV und betriebswirtschaftlichen Handlungsformen eine grosse Bedeutung zu. Das widerspiegeln auch die Finanzhaushaltsgesetze. So haben diverse Kantone allgemeine Grundsätze für das Controlling von Finanzen und Leistungen aufgestellt und die entsprechenden Aufgaben einem verantwortlichen Organ zugewiesen, z. B. dem Regierungsrat (ZH, LU) bzw., für ihren Zuständigkeitsbereich, den Departementen oder Direktionen. Kerngegenstand sind Finanzen und Leistungen, ergänzt mit dem Controlling verschiedener Funktionsbereiche wie z. B. Personal, Informatik oder Substanzerhaltung des kantonalen Vermögens.

Im Zusammenhang mit der wirkungsorientierten Verwaltungsführung wurden auf verschiedene Arten interne Leistungsaufträge bzw. -vereinbarungen eingeführt. Verbindlich vorgeschrieben werden sie insbesondere im Zusammenhang mit den Globalbudgets. Die Begrifflichkeiten sind hier nicht stringent: Es handelt sich nicht um echte Verträge, sondern um ein Steuerungsinstrument der Verwaltungsführung. Die Leistungsaufträge werden teilweise auf Stufe Regierung beschlossen (z. B. SZ, TG), teilweise als Führungsinstrument der Departemente oder Direktionen ausgestaltet (z. B. BE, LU, SO). Luzern sieht sogar mehrstufige Leistungsaufträge vor (§ 19 FLG).

Einige Kantone haben zudem das Instrument einer periodischen, systematischen Aufgabenüberprüfung auf Verfassungs- oder Gesetzesstufe verankert (z. B. Art. 101 KV BE, § 129 KV BL, BS). So sieht z. B. Basel-Stadt vor, dass alle kantonalen Tätigkeiten mindestens einmal pro Legislaturperiode überprüft werden müssen (§ 7 FHG). Solche Vorschriften sind zu empfehlen, könnten sie doch dazu führen, dass das eine oder andere dringliche Sparpaket vermieden werden kann.

Eine wichtige Stellung kommt in neuen Finanzhaushaltsgesetzen dem Risikomanagement zu. Generelle Vorschriften finden sich in praktisch in allen moderneren Finanzhaushaltsgesetzen. In einigen Kantonen ist das Risikomanagement Teil der Finanzstrategie (z. B. ZG), in anderen ist es eng an das interne Kontrollsystem (IKS) gebunden (z. B. AR). Besonders interessant ist die Zuordnung der Verantwortung für das Risikomanagement: Zu befürworten ist hier klar eine explizite oberste Verantwortung des Regierungsrats, wie dies z. B. im Aargau festgelegt wird (§ 45 GAF).

Einen Ausbau erfuhr auch das betriebliche Rechnungswesen. Bern steuert die Verwaltung beispielsweise über die Betriebsrechnung (Art. 18. ff FLG; vgl. Lienhard/Engel/Schmutz, 2013, 887 ff.). Andere Kantone sind pragmatischer, indem sie die Betriebsrechnung (Kosten- und Erlösrechnung) als Hilfsrechnung einsetzen oder sie nur abgestuft je nach Aufgabe vorschreiben (z. B. ZH). Im betrieblichen Rechnungswesen spielen Verrechnungen zwischen Verwaltungseinheiten eine erhebliche Rolle. Sie dienen der Kostentransparenz, können aber auch rasch zu hohem Aufwand führen. Sie werden in der Regel vorgenommen, wenn sie für die Aufwands- und Ertragsermittlung, die Leistungserfüllung oder die Kostentransparenz wesentlich sind (so z. B. BS, TG, ZG).

Im Zuge der zunehmenden Informatisierung rücken auch Managementinformationssysteme (MIS) in den Vordergrund. Auch sie haben teilweise schon gesetzliche Verankerungen erfahren (z. B. AG).

Besondere Fragen werfen immer wieder gewerbliche Leistungen auf, die Verwaltungseinheiten im Zuge der Einführung von Globalbudgets vermehrt an die Hand nehmen. Diverse Kantone schreiben vor, dass die Verwaltung gewerbliche Dienstleistungen erbringen darf, aber nur gestützt auf eine gesetzliche Grundlage und gegen kostendeckende bzw. marktgerechte Preise. Teilweise reicht eine Bewilligung des Regierungsrats aus, wenn solche Dienstleistungen mit den Hauptaufgaben in einem sachlichen Zusammenhang stehen, keine zusätzlichen Infrastrukturvorgaben erfordern und im Vergleich zu den Hauptaufgaben von geringer Bedeutung sind (so z. B. ZH, SO).

3.8 Verwaltungsexterne Steuerung

Gemessen am Gesamthaushalt wurden in den letzten Jahren Finanztransfers an Dritte, sei es in der Form von Beteiligungen, Programmvereinbarungen, Staatsbeiträgen oder Entgelten, immer wichtiger. Das widerspiegelt sich auch in den Finanzhaushaltsgesetzgebungen.

Kantonale Beteiligungen (öffentlich-rechtliche Anstalten oder finanzielle Beteiligungen an privaten Gesellschaften) sind sehr bedeutsam geworden: Kantonalbanken, Energieunternehmen, Verkehrsbetriebe, Spitäler, Bildungseinrich-

tungen (allgemein Schedler/Müller/Sonderegger 2013, Lienhard 2008). Sie bergen auch erhebliche Risiken (Avenir Suisse 2009). Die Bestrebungen im Bereich der Public Corporate Governance finden auch Eingang in die Finanzhaushalts-erlasse. So sehen die meisten Kantone einen Beteiligungsspiegel kongruent zu den Grundsätzen von HRM2 im Anhang zur Rechnung vor. Kantone mit einer konsolidierten Rechnung gehen hier noch einen Schritt weiter und zeigen definierte Beteiligungen als Teil der Rechnung. Zahlreiche Kantone verankern das Beteiligungsmanagement als allgemeinen Grundsatz (z. B. ZH, SO, SZ). Vereinzelt Kantone verankern ausdrücklich wichtige Elemente des Beteiligungsmanagements, z. B. Eignerstrategien (z. B. TG). An eine umfassende Kodifikation des Beteiligungsmanagements hat sich bisher einzig Luzern gewagt (vgl. § 20a ff FLG). Die Kodifikation erfolgte hier im Rahmen eines Mantelerlasses und umfasste Teilrevisionen in den Bereichen Organisationsgesetz, Kantonsratsgesetz und Finanzhaushaltsgesetz. Weit verbreitet sind hingegen heute Vorgaben zum Beteiligungsmanagement in der Form von Richtlinien oder Weisungen (z. B. AG, BS, BE, SO, TG, UR, ZH).

Die Bedeutung von Staatsbeiträgen (allgemein Poltier 2011, Mächler 2014, 105 ff.) in der Aufgabenerfüllung hat ebenfalls stark zugenommen. Das Controlling der Staatsbeiträge (Beitragscontrolling) hat damit zu recht ebenfalls einen gesetzlichen Niederschlag gefunden. Allerdings hat auch hier einzig Luzern eine umfassende Kodifikation des Controllings auf Gesetzesstufe vorgenommen (vgl. § 20i ff. FHG). Hier besteht noch in vielen Kantonen Handlungsbedarf, da selbst die diversen Staatsbeitragsgesetze (z. B. BS, ZH, BE, VS, LU, FR, JU) das Thema Controlling noch nicht in der nötigen Präzision regeln. Immer wieder für Fragen sorgt hier z. B. der Rechtscharakter der in den letzten Jahren sehr verbreitet eingesetzten Leistungsvereinbarungen mit Einschluss des Rechtswegs.

4 Würdigungen

Die kantonalen Verwaltungen erlebten in den letzten Jahren einen bemerkenswerten Modernisierungsschub. Das FHG war dabei das gesetzgeberische «playing field». Die Reformen führten zu einer klaren Steigerung der Managementkompetenz, einer Verbesserung der Professionalität im Finanz- und Rechnungswesen und einer grösseren Relevanz der Mittelfristplanung. Insgesamt wurden Transparenz und Informationen über Aufgaben, Leistungen und Finanzen erheblich erhöht.

Besondere Sorgfalt im Umgang mit dem Finanzhaushaltsrecht ist wichtig. Es ist zu beobachten, dass dem allgemeinen Grundsatz des «Vorbehalts des Rechts» (Legalitätsprinzip) bei der Verwaltungstätigkeit im modernen Zeitalter des Public Managements nicht immer der nötige Respekt entgegengebracht wird.

Dem sollte klar entgegengewirkt werden. Denn: Klare Regeln fördern auch die Verwaltungseffizienz. Stringente Vorschriften haben zudem relevante Auswirkungen auf die Haushaltsdisziplin (Yerly 2014). Transparenz ermöglicht eine angemessene demokratische Kontrolle, was angesichts des weitgehend fehlenden Rechtsschutzes nötig ist. Ein einwandfreier Umgang mit finanzrechtlichen Vorschriften vermindert Grossrisiken und damit die Gefahr von Regierungskrisen,¹³ Misswirtschaft und gar Korruption. Dabei kann beobachtet werden, dass zwischen der Qualität der Norm (hier Finanzhaushaltsgesetzgebung) und der Kultur des Umgangs mit Recht ein relevanter Bezug besteht.

Der dynamische Entwicklungsprozess der Finanzhaushaltsgesetzgebung ist nicht abgeschlossen. Der mit HRM2 ausgelösten letzten Welle der Gesetzesrevisionen wird in den nächsten Jahren eine Phase der Weiterentwicklung auf verschiedensten Baustellen folgen. Diese dürfte insbesondere die Integration und Abstimmung verschiedenster Instrumente und eine schnellere Verfügbarkeit der Entscheidungsgrundlagen zum Gegenstand haben. Eine optimale Public Governance wird künftig auch daran gemessen werden, wie gut sie die nachhaltige Entwicklung unterstützt.

*Urs Bolz, Dr. iur., Rechtsanwalt, LL.M., bolz+partner GmbH, Geschäftsleiter,
E-Mail: urs.bolz@bolzpartner.ch*

*Beat Blaser, Betriebsökonom FH, bolz+partner GmbH,
E-Mail: beat.blaser@bolzpartner.ch*

Finanzhaushaltsgesetzgebung im Überblick

a) Bund

Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz, FHG) vom 7.10.2005, Stand 01.05.2011, SR 611.

b) Kantone (alphabetisch)

Aargau: Gesetz über die wirkungsorientierte Steuerung von Aufgaben und Finanzen (GAF) vom 11.01.2005, Stand 01.08.2013, SAR 612.100.

Appenzell-AR: Finanzhaushaltsgesetz (FHG) vom 4. Juni 2012, Stand 01.01.2014, bGS 612.0.

Appenzell-IR: Hat kein Finanzhaushaltsgesetz.

Bern: Gesetz über die Steuerung von Finanzen und Leistungen (FLG) vom 26.3.2002, Stand 01.01.2014, BSG 620.0.

Basel-Landschaft: Finanzhaushaltsgesetz vom 18. Juni 1987, Stand 01.01.2013, SGS 310.

Basel-Stadt: Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt vom 14. März 2012, Stand 28.04.2013, 610.100.

Freiburg: Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates (FHG) vom 25. November 1994, Stand 01.01.2011, SGF 610.1.

Genf: Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat (LGAF) du 4 octobre 2013, Stand 01.01.2014, D1 05.

Glarus: Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden vom 3. Mai 2009, Stand 01.01.2012, GS VI A/1/2.

Graubünden: Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden (FHG) vom 19. Oktober 2011, Stand 01.01.2013, BR 710.100.

Jura: Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, Stand 01.08.2013, RSJU 611.

Luzern: Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen (FLG) vom 13. September 2010, Stand 01.08.2013, SRL 600.

Neuenburg: Loi sur les finances du 21 octobre 1980, Stand 01.08.2013, RSN 601.

Nidwalden: Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (kFHG) vom 21.10.2009, Stand 01.04.2014, 511.1.

Obwalden: Finanzhaushaltsgesetz vom 11. März 2010, Stand 01.03.2012, GDB 610.1.

St. Gallen: Staatsverwaltungsgesetz (StVG) vom 16. Juni 1994, Stand 01.06.2012, sGS 140.1

Schaffhausen: Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden vom 26. Juni 1989, Stand 01.04.2010, SHR 611.100.

Solothurn: Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G) vom 3. September 2003, Stand 07.05.2013, BGS 115.1.

Schwyz: Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt vom 20. November 2013 (noch nicht in Kraft).

Thurgau: Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates vom 15. Juni 2011, Stand 01.01.2012, RB 611.1.

Tessin: Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello Stato (LGF) del 20 gennaio 1986, Stand 17.01.2014.

Uri: Verordnung über den Finanzhaushalt des Kanton Uri (FHV) vom 21. Oktober 2009, Stand 01.12.2011, RB 3.2111.

Waadt: Loi sur les finances (LFin) du 20 septembre 2005, Stand 01.01.2014, 610.11.

Wallis: Gesetz über die Geschäftsführung und den Finanzhaushalt des Kantons und deren Kontrolle vom 24. Juni 1980, Stand 16.6.2010, 611.1; Gesetz über die Ausgaben- und Schuldenbremse vom 9. Juni 2004, 612.1.

Zug: Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden vom 31. August 2006, Stand 01.09.2011, BGS 611.1.

Zürich: Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) vom 09.01.2006, Stand 06.05.2013, LS 611.

Anmerkungen

- 1 In Zürich ist der Verpflichtungskredit die Ausgabenbewilligung des Kantonsrates, in Bern ein Synonym für die Ausgabenbewilligung. In Luzern heisst der Verpflichtungskredit des Grossen Rates Sonderkredit, und in vielen Kantonen ist er immer noch primär ein Kredit mit mehrjähriger Budgetbindung (vgl. auch Summermatter 2013, 616 f.).
- 2 Die vorliegenden Ausführungen fokussieren primär auf die deutsche Schweiz, basieren doch die Erlasse in der französischen Schweiz auf einer teilweise erheblich unterschiedlichen Verwaltungskultur.
- 3 Für eine Übersicht vgl. insbesondere den Kantonsvergleich, in: Bundesrat (2013b). Zu den allgemeinen Entwicklungen vgl. Schedler (2013), Lienhard/Ritz/Steiner/Ladner (2005). Zur kritischen Reflexion im Kanton Bern besonders Lienhard/Engel/Schmutz (2013) mit umfassenden Hinweisen.
- 4 Die aktuellen IPSAS-nahen Lösungen in der Schweiz erlauben noch keine Erwähnung des «true & fair view» im Testat.
- 5 Vgl. Schweizerisches Rechnungslegungsgremium SRS, www.srs-csppc.ch
- 6 Art. 33 FHG GR listet gar auf, in welchen Fällen der Grosse Rat Ausgaben ohne Rechtsgrundlage beschliessen kann.
- 7 Dazu gehört auch, dass die für die Finanzen zuständige Direktion die Haushaltsregel in ein abgestimmtes Gesamtmodell der Finanzsteuerung integriert, das die verschiedenen Finanzinformationen

- aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Geldflussrechnung sowie Kennzahlensystemen integral nutzt.
- 8 Bund: Finanzplan-Motion (Art. 143 Parlamentsgesetz); ZH: KEF-Erklärung (§ 13 CRG); Aargau: Planungsbeschluss mit Richtliniencharakter (§ 12 GAF); vgl. Lienhard (2005, 318 ff), mit Hinweisen. Während in einigen Kantonen die Instrumente gut funktionieren, sorgt z. B. die KEF-Erklärung im Kanton Zürich immer wieder für politische Schlagzeilen, weil sich das Parlament mit der Umsetzung durch die Regierung nicht zufrieden zeigt. Vgl. beispielhaft NZZ vom 24.4.2014, S. 17.
 - 9 Vgl. die Zusammenstellung über die parlamentarischen Prozesse in verschiedenen Kantonen in Bundesrat (2013a, 869 f.).
 - 10 Vgl. z. B. die pa. Iv. BE, Vorstoss 185-2013 vom 10.7.2013. Vgl. allgemein Nuspliger/Mäder (2012, 127).
 - 11 Die Umsetzung wird sich voraussichtlich bis zum Ende dieses Jahrzehnts hinziehen, wobei oft die Umsetzung auf Gemeindestufe später erfolgt, vgl. SRS 2012.
 - 12 Allerdings muss in der Verbuchung von Transaktionen über Fonds und Spezialfinanzierungen von HRM2 abgewichen werden, um den internationalen Grundsätzen zu genügen.
 - 13 Es darf auf die eingetretenen Risiken im Bereich Kantonalkassen in den Kantonen BE, VD, SO oder auf die Berner Finanzkrise der 1980er-Jahre verwiesen werden (vgl. Däpp/Hänni/Ramseyer 1986).

Literatur und Quellen

- Avenir Suisse, 2009, Kantone als Konzerne. Einblick in die kantonalen Unternehmensbeteiligungen und deren Steuerung.
- Baur, Andreas/Köhli, Martin/Muggli, Markus, 2008, «HRM2 – eine Chance, die es zu nutzen gilt!», in: *Der Schweizer Treuhänder*, S. 569 ff.
- Bergmann, Andreas, 2008, HRM2 und IPSAS im Vergleich, *Der Schweizer Treuhänder*, S. 577 ff.
- Blaser, Beat/Baur, Andreas, 2010, Einfluss der Rechnungslegung auf die Staatsschulden, *Der Schweizer Treuhänder*, S. 804 ff.
- Bolz, Urs, 1994, Finanzordnung, in: Kälin, Walter/Bolz, Urs, *Handbuch des bernischen Verfassungsrechts*, 1994, S. 515 ff.
- Bundesrat, 2013a, Botschaft vom 20. Nov. 2013 über die Weiterentwicklung der ziel- und ergebnisorientierten Verwaltungsführung – Neues Rechnungsmodell für die Bundesverwaltung (NFB), BBl 2013 767.
- Bundesrat, 2013b, Bericht vom 29. Okt. 2013 «Die Schuldenbremse des Bundes: Erfahrungen und Perspektiven»; www.efv.admin.ch > Dokumentation > Finanzpolitik, Grundlagen > Schuldenbremse.
- Däpp, Heinz/Hänni, Fredi/Ramseyer, Niklaus, 1986, *Finanzaffäre im Staate Bern*.
- Emery, Yves, 2013, *Öffentliches Personalmanagement*, Einleitung, in: Ladner 2013, S. 445 ff.

- Jaag, Tobias/Rüssli, Markus, 2012, Staats- und Verwaltungsrecht des Kantons Zürich, 4. Aufl., S. 276 ff.
- Hablützel, Peter, 2013, Bürokratie – Management – Governance; Schweizer Verwaltung und Verwaltungsführung im Wandel, in: Ladner 2013, S. 93 ff.
- Kälin, Walter/Saladin, Peter/Bolz, Urs, 1986, Rechtsfragen der Ausgabenbewilligung im Kanton Bern, Gutachten z. H. des Regierungsrats des Kantons Bern.
- Koller, Christophe, 2013, Die kantonalen Verwaltungen, in: Ladner 2013, S. 127 ff.
- Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, 1981, Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte, Band I und II.
- Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, 2008, Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden, HRM2.
- Ladner, Andreas et al. (Hrsg.), 2013, Handbuch der öffentlichen Verwaltung in der Schweiz.
- Lienhard, Andreas (Hrsg.), 2011, Finanzrecht, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht Band X.
- Lienhard, Andreas, 2008, Grundlagen der Public Corporate Governance, in: Schweizerische Vereinigung für Verwaltungsorganisationsrecht, Jahrbuch 2008, S. 43 ff.
- Lienhard, Andreas, 2005, Staats- und verwaltungsrechtliche Grundlagen für das New Public Management in der Schweiz.
- Lienhard, Andreas/Engel, Gerhard/Schmutz, Andreas, 2013, Finanzverwaltungsrecht, in: Müller, Markus/Feller, Reto (Hrsg.), 2013, Bernisches Verwaltungsrecht (2. Aufl.), S. 873 ff.
- Lienhard, Andreas/Ritz, Adrian/Steiner, Reto/Ladner, Andreas (Hrsg.), 2005, 10 Jahre New Public Management in der Schweiz.
- Mächler, August, 2014, Finanzrecht, Vorlesungsskript.
- Nuspliger, Kurt / Mäder, Jana, 2012, Bernisches Staatsrecht, 4. Aufl.
- Osborne, David/Gaebler, Ted, 1993, Reinventing Government, How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector.
- Poltier, Etienne, 2011, Les subventions, in: Lienhard 2011, S. 343 ff.
- Rüssli, Markus, 2009, Das Ausgabenreferendum am Beispiel der Stadt Zürich, ZBl 2009, S. 125 ff.
- Schedler, Kuno, 2013, Zwanzig Jahre Public Management – eine Reflexion, *IMPacts* Dezember, S. 15 ff.
- Schedler, Kuno, 1995, Ansätze einer wirkungsorientierten Verwaltungsführung.
- Schedler, Kuno/Müller, Roland/Sonderegger, Roger W., 2013, Führung, Steuerung und Aufsicht von öffentlichen Unternehmen, 2. Aufl.
- Schedler, Kuno/Eicher, Angela, 2013, Das Verhältnis von Verwaltung und Politik, in: Ladner 2013, S. 369 ff.
- SRS (Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor), 2012, Einführung von HRM2 – Zusammenstellung nach Themen, siehe www.srs-csppc.ch, (Stand 16.06.2014).
- SRS, 2013, Übersicht über die Einführung von HRM2 bei Kantonen und Gemeinden, Februar 2013, siehe www.srs-csppc.ch, (Stand 16.06.2014).
- Soguel, Nils, 2013, Die Darstellung der Öffentlichen Rechnungslegung, in: Ladner 2013, S. 62 ff.
- Summermatter, Lukas, 2013, Finanzielle Steuerungsprozesse, in: Ladner 2013, S. 603 ff.
- Yerly, Nadia, 2014, The Political Economy of Budget Rules in the twenty-six Cantons.

Résumé

Le droit financier s'est énormément développé au cours des 25 dernières années. De nouvelles méthodes de gestion administrative, les efforts en matière d'harmonisation des normes comparables, l'importance croissante de la gouvernance publique ont fortement contribué à cette évolution. Les deux auteurs ont suivi de nombreux projets législatifs dans le domaine des finances publiques. Leur article offre un éclairage interdisciplinaire de l'évolution de la législation financière dans les cantons et analyse les défis actuels.