

Kerstin Lopatta/Patrick Stein

Die Nutzung von Bewertungsspielräumen im Rahmen der Erstellung kommunaler Eröffnungsbilanzen – Eine empirische Analyse

Zusammenfassung

Mit der Umstellung des öffentlichen Rechnungswesens von Kameralistik auf Doppik in den Gebietskörperschaften in Deutschland wurden in den Landesregelungen Spielräume im Rahmen der Erstbewertung geschaffen. Die vorliegende Studie untersucht, welche Faktoren die Wahrscheinlichkeit der Nutzung dieser Bewertungsspielräume beeinflussen. Die Datenerhebung erfolgte über eine internetbasierte Befragung bei Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohnern. Im logistischen Regressionsmodell wurden 136 von ihnen untersucht. Unsere empirische Analyse zeigt, dass die Parteizugehörigkeit des Bürgermeisters sowie die Prüfungsinstitution, welche die Eröffnungsbilanz geprüft hat, einen signifikanten Einfluss auf die Wahrscheinlichkeit der Nutzung von Bewertungsspielräumen haben.

Schlagerworte: Öffentliches Rechnungswesen, Bilanzpolitik, Logistische Regression

Abstract

Accounting choice options in the opening balance of municipalities – An empirical analysis

With the change of the accounting behavior in German municipalities to the accrual-based system, the governments of the states have been given accounting choice options in the preparation of the first financial statement. This paper examines which factors have an impact on the option of using accounting choice. Data is gathered via an internet-based questionnaire in municipalities with more than 10,000 citizens. We test our hypotheses with a logistic regression based on a survey of 136 municipalities. We have proof that basically two factors, the party affiliation of the mayor and the audit institution which has audited the first financial statement, have a significant influence on the accounting choice. Up to our knowledge, we are the first who examine how municipality attributes influence the probability of applying an accounting choice. In addition, we analyzed the data both descriptively and inductively, whereas the latter is not used in available public accounting studies in Germany.

Key words: municipal accounting, accounting choice options, logistic regression

1. Einleitung

Mit der Einführung des doppischen Rechnungswesens (nachfolgend auch als „Doppik“ bezeichnet) in den öffentlichen Gebietskörperschaften werden im Vergleich zur Kameralistik Anreize für ein effektives und effizientes Verwaltungshandeln geschaffen. Ferner werden Informationen durch die Kosten- und Leistungsrechnung sowie des finanziellen Rechnungswesens geliefert, die zur Beurteilung der Vermögens-, Schulden-, Finanz- und

Ertragslage benötigt werden (vgl. *Budäus* 1999, S. 325; *Lüder* 2000, S. 838f.). Die Umstellung auf die Doppik erfordert die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz, die erstmalig das kommunale Vermögen, das Eigenkapital und die Schulden aufzeigt (vgl. *Henkes* 2008, S. 245; *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* 2006, S. 17). Aufgrund des Beschlusses der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 haben sich für die Erstbewertung auf Ebene der Landesgesetzgeber unterschiedliche Regelungen ergeben. Dabei sind Bewertungsspielräume in den Landesregelungen entstanden, welche die Möglichkeit zur Bilanzpolitik eröffnen (vgl. *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* 2006, S. 47; *Müller* 2011, S. 101; *Thormann* 2008, S. 13). Bilanzpolitik kann dabei als die bewusste, auf die Ziele der kommunalen Gebietskörperschaft fokussierte, zweckorientierte Gestaltung der Rechnungslegungsinformationen im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten verstanden werden (vgl. *Freidank* 1990, S. 6; *Hennies* 2005, S. 10, *Matz* 2008, S. 193). Auf kommunaler Ebene kann sie in eine formelle und in eine materielle Bilanzpolitik unterteilt werden (*Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement* 2011, S. 7). Die formelle Bilanzpolitik hat keine materiellen Auswirkungen und bezieht sich ausschließlich auf gestalterische Maßnahmen zur Struktur, zur Gliederung, zum Ausweis sowie zur Erläuterung der Bilanzposten (vgl. *Hennies* 2005, S. 10; *Pfleger* 1991, S. 22; *Matz* 2008, S. 194). Im Rahmen der materiellen Bilanzpolitik werden vor allem Ermessensspielräume und Wahlrechte zusammengefasst.

Der Gesetzgeber hat bei der Erstbewertung von Vermögensgegenständen in der kommunalen Eröffnungsbilanz vor allem Bewertungsspielräume, welche unter die materielle Bilanzpolitik subsumiert werden können, eingeräumt (vgl. *Hüttche/Brandis* 2003, S. 57f.; *Pfleger* 1991, S. 34). In der vorliegenden Untersuchung werden diese näher betrachtet. Aufgrund der hohen materiellen Bedeutung werden die Bilanzposten Grundstücke, Gebäude und Finanzanlagevermögen analysiert (vgl. *Adam* u.a. 2012, S. 33; *Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement* 2007, S. 12; *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* 2006, S. 38; *Rahe* 2005, S. 220; *Thormann* 2008, S. 13-15). Durch die Eigenschaft der Doppelstellung als Länder und Gemeinden (ungeteilte Gebietskörperschaft) wird der kommunale Status bei den Stadtstaaten Berlin, Freie Hansestadt Bremen und Hamburg überlagert (vgl. *Deutelmoser* 2000, S. 23-30; *Gern* 2003, Randnummer 119; *Schmidt* 2011, Randnummer 210; *Zimmermann* 2009, S. 52). Daher werden alle Stadtstaaten von der Analyse ausgeschlossen.

Bei der Betrachtung von Grundstücken gilt, dass hier auf Ersatzwerte zurückgegriffen werden kann, sofern die Ermittlung von historischen Anschaffungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist. Aus den Landesregelungen ist zu erkennen, dass die Ersatzwerte in Form von Erfahrungswerten, Vergleichswerten oder Zeitwerten auf Bodenrichtwerten basieren. Als Bodenrichtwerte werden nach § 196 Baugesetzbuch die flächendeckenden durchschnittlichen Lagewerte aufgrund von Kaufpreissammlung sowie unter Berücksichtigung unterschiedlicher Entwicklungszustände bezeichnet. In Hessen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen und Schleswig-Holstein wird ferner eine Rückindizierung des ermittelten Wertes auf den originären Anschaffungszeitpunkt beziehungsweise einen „fiktiven“ Zeitpunkt vorgesehen (vgl. auch *Adam* u.a. 2012, S. 41f.; *Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann* 2010; *Körner/Duhm/Huber* 2009; *Körner/Meidel* 2003; *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* 2006). Der Bilanzersteller hat damit die Möglichkeit, einerseits über die Ermittlung eines Ersatzwertes anhand von Bodenrichtwerten und andererseits über die Rückindizierung Einfluss auf die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz zu nehmen.

Die Landesregelungen für die erstmalige Gebäudebewertung erlauben alternativ zum Ansatz von Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Ansatz von Erfahrungswerten oder Vergleichswerten. Dabei hat sich das Sach- und Ertragswertverfahren durchgesetzt. Beim Sachwertverfahren sind die Herstellungskosten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr wertbestimmend, wobei das Alter und die Bauschäden oder Baumängel wertmindernd zu berücksichtigen sind (vgl. *Körner/Duhm/Huber* 2009; *Körner/Meidel* 2003). Dies bietet Raum für bilanzpolitische Maßnahmen (vgl. auch *Thormann* 2008, S. 14). Bei den Grundlagen zur Ermittlung des Sachwertes wird in den Landesregelungen häufig der Bezug zu den Normalherstellungskosten 2000¹ hergestellt. Beim Ertragswertverfahren sind die zukünftigen Ein- und Auszahlungen abzuschätzen und auf den Eröffnungsbilanzstichtag zu diskontieren, wobei sich auch hier Möglichkeiten zu Bewertungsspielräumen eröffnen (vgl. *Dörschell/Franken/Schulte* 2007, S. 26).

Sofern sich die tatsächlichen Anschaffungskosten bei der erstmaligen Bewertung des Finanzanlagevermögens nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermitteln lassen, können Ersatzwerte angesetzt werden. Hierzu können sowohl Vergleichswerte als auch die Tiefstkursmethode und die Eigenkapital-Spiegelmethode herangezogen werden. Beim Vergleichswert findet eine Orientierung am An- oder Verkauf vergleichbarer Anteile statt. Die Tiefstkursmethode kommt zur Anwendung, sofern die Anteile oder Beteiligungen der Gemeinde in Form von Wertpapieren verbrieft und an einer Börse zum regulierten Markt zugelassen oder im Freiverkehr einbezogen sind. Die Bewertung muss anhand des Tiefstkurses der letzten 12 Monate erfolgen. Der Wertansatz bei der Eigenkapital-Spiegelmethode erfolgt durch den Anteil der Gemeinde am Eigenkapital der Beteiligung. Die Vergleichswerte und Tiefstkursmethode geben Spielraum für eine zeitwertnahe Bewertung. Die Eigenkapital-Spiegelmethode kann tendenziell zu einer Unter- oder Überbewertung führen, da diese von der wirtschaftlichen Entwicklung der jeweiligen Beteiligung abhängt (vgl. *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* 2006, S. 227). Nordrhein-Westfalen und das Saarland sehen bei der Beteiligungsbewertung das Ertrags- oder Sachwertverfahren vor. Es zeigt sich ebenfalls, dass im Rahmen der Erstbewertung des Finanzanlagevermögens Bewertungsspielräume vorhanden sind (vgl. *Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann* 2010; *Dörschell/Franken/Schulte* 2007, *Grimberg* u.a 2002; *Körner/Duhm/Huber* 2009; *Ramke/Angermüller* 2008).

2. Überblick über bisherige empirische Studien

In den vergangenen Jahren hat sich die Kommunalforschung in Deutschland verändert. Gründe für den Wandel dürften in einer Veränderung von Organisations- und Steuerungsformen durch das Neue Steuerungsmodell (NSM) sowie in der Einführung eines doppelten Rechnungswesens im Rahmen des neuen Haushalts- und Rechnungswesens liegen (vgl. *Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement* 1993; *Müller/Papenfuß/Schaefer* 2009, S. 16-20). Mit Hilfe eines explorativen Forschungsansatzes betrachten wir für unsere empirische Untersuchung bisherige Studien, die Einflussfaktoren auf die Bilanzpolitik im Rahmen der Erstbilanzierung identifizieren. *Tabelle 1* gibt einen Überblick über die empirischen Studien. Bisher existieren auf nationaler Ebene keine Studien im Bereich der Bilanzpolitik im öffentlichen Sektor.

Die Studien zeigen, dass die Erreichung eines ausgeglichenen Haushalts in der Doppik schwieriger ist als in der Kameralistik (Die Kameralistik stellt einen Rechnungsstil der Ver-

waltung dar, welcher an kassenmäßige Vorgänge anknüpft (vgl. *Sell* 2006, S. 191; *Winkelmann* 1950, S. 24), wobei hier ein sogenanntes Haushaltssicherungskonzept als Faktor betrachtet werden kann. In einem Haushaltssicherungskonzept ist abzubilden, mit welchen Maßnahmen und zu welchem Zeitpunkt die Gemeinde wieder einen ausgeglichenen Haushalt erreichen kann (vgl. *Grimberg* u.a. 2002, S. 410f.). Ferner kann die parteipolitische Färbung als Determinante gesehen werden, da *Caspari* gezeigt hat, dass Bürgermeister einer linksorientierten Partei mit einem höheren finanziellen Druck zu kämpfen haben als Gemeinden mit anderen Parteien (vgl. *Caspari* 2009). Dies kann sich schließlich auch auf das Verhalten bei der Nutzung von Bewertungsspielräumen auswirken, um zum Beispiel den finanziellen Druck durch künftig verminderte Abschreibungen zu mildern. Ebenfalls geht aus den Studien hervor, dass die Unterstützung externer Wirtschaftsprüfer neben kommunalen Rechnungsprüfungsämtern für notwendig erachtet wird, da diese Spezialwissen in dem Prüfungsgebiet von doppischen Bilanzen haben (vgl. *Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann* 2010, S. 381; *Kowalewski/Kohl* 2012, S. 35). Darüber hinaus wird die Gebäudeveräußerung zur Haushaltsentlastung thematisiert, so dass dieses ebenfalls als Indiz für die Nutzung von Spielräumen im Rahmen der Erstbewertung gesehen werden kann.

Tabelle 1: Überblick über bisherige empirische Studien

Studie	Untersuchungsziele	Datengewinnung	Zentrale Ergebnisse
<i>Hilgers/Burth</i> (2011/2012)	Welcher Mehrwert wird durch die Doppik generiert? Auf welche Probleme sind die Kommunen bei der Umstellung gestoßen?	Kämmerer aller Landkreise, Städte und Gemeinden ab 20.000 Einwohnern im Oktober/November 2011 (Kämmerer-Studie) Politiker alle Landkreise, Städte und Gemeinden ab 20.000 Einwohnern im Mai/Juni 2012 (Politiker-Studie)	<ul style="list-style-type: none"> – 91,9% der Kämmerer haben angegeben, dass das Eigenkapital in der Kommune positiv ist. – Externe Berater schneiden bei der Umstellungsunterstützung am besten ab. – Das größte Problem der Doppik-Umstellung wird in der Vermögenserfassung und -bewertung gesehen. – In der Doppik ist es leichter eine generationsgerechte Politik durchzuführen als in der Kameralistik. – Vorteil der Doppik ist, dass die Finanzlage der Kommune transparenter dargestellt wird.
<i>Deutscher Städtetag/ Pricewaterhouse-Coopers</i> (2011)	Gewinnung eines Informationsstands zur aktuellen Sachlage der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens	Befragung bei den Mitgliedsstädten des Deutschen Städtetags im Zeitraum von April bis Juni 2010	<ul style="list-style-type: none"> – Bei 51,0% der Städte mit doppischem Rechnungswesen liegt ein Haushaltssicherungskonzept vor. – Von 72,0% der Städte mit doppischem Rechnungswesen und 59,0% der Städte mit Kameralistik wird die Unterstützung von externen Beratungsleistungen bei der Umstellung auf das neue Haushalts- und Rechnungswesen als positiv beurteilt. – Aus der Doppik-Umstellung ergibt sich eine erhöhte Notwendigkeit zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts.
<i>Caspari</i> (2009)	Identifikation möglicher Effizienzveränderungen bei Privatisierungen	Umfrage unter den Kommunen in Nordrhein-Westfalen im Jahr 2006	<ul style="list-style-type: none"> – Finanzieller Druck könnte ein Indiz für Privatisierung sein; wobei keine Korrelation zwischen Schuldenstand und Anzahl der Privatisierungen festgestellt werden konnte. – Bürgermeister in linksorientierten Kommunen haben im Durchschnitt mit höherem finanziellen Druck zu kämpfen als andere Kommunen.
<i>Deloitte</i> (2008)	Stand der Umstellung des Haushaltswesens	Befragung bei den hessischen Kommunen mit mehr als	<ul style="list-style-type: none"> – Bei der Erstbewertung des Anlagevermögens sehen 50,0% der Teilnehmer einen Problembereich.

Studie	Untersuchungsziele	Datengewinnung	Zentrale Ergebnisse
		10.000 Einwohnern in einem Zeitraum von November 2007 bis Februar 2008	<ul style="list-style-type: none"> - 53,3% der Kommunen haben externe Beratung bei der Vermögensbewertung herangezogen. - 43,5% / 35,9% haben bei der Aufstellung / Prüfung der Eröffnungsbilanz Unterstützung von externen Beratern in Anspruch genommen.
<i>Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2008)</i>	Stand der Doppik-Einführung	Umfrage unter deutschen Kommunen im Sommer 2007	<ul style="list-style-type: none"> - 67,4% der Kommunen planen, eine Eröffnungsbilanz mit Stichtag 31. Dezember 2009 aufzustellen. - 44,1% der Teilnehmer sieht die Notwendigkeit des Einsatzes von externen Prüfungsinstitutionen bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz. - Von 49,1% wird die Bewertung als zentrale Herausforderung gesehen. - 38,6% der Kommunen sehen den Haushaltsausgleich in der Doppik als Problemfeld an.
<i>Steria Mummert Consulting AG (2006)</i>	Evaluierung des Umsetzungsstands des doppischen Rechnungswesens sowie Identifikation von offenen Fragen und Unterstützungsbedarf	Schriftliche Befragung aller Kommunen Nordrhein-Westfalens im Januar 2006	<ul style="list-style-type: none"> - 75,0% der Teilnehmer schätzen das Erreichen eines ausgeglichenen Haushalts in der Doppik schwieriger ein als in der Kameralistik. - 85,0% der Kommunen ohne Haushaltssicherungskonzept schätzen die Erreichung eines ausgeglichenen Haushalts als schwieriger ein. - 80,0% der Kommunen nutzen die Möglichkeiten im Rahmen der Erstbewertung von Vereinfachungsmethoden bzgl. der Vermögenserfassung und -bewertung teilweise oder überwiegend; 11% vollumfänglich.
<i>Deutsches Institut für Urbanistik/ Deutscher Städtetag (2005)</i>	Identifikation von Verwaltungsmaßnahmen mit dem Schwerpunkt auf modernem Finanzmanagement	Gemeinschaftsumfrage in 2004 bei: 226 unmittelbaren Mitgliedsstädten des Deutschen Städtetags; 17 Städten, die Zuwender des Deutschen Instituts für Urbanistik sind, jedoch nicht unmittelbare Deutsche Städtetag-Mitgliedsstädte	<ul style="list-style-type: none"> - Vollständige Umsetzung der Vermögensbewertung bei 7,9% der Städte. - Als wichtige bis sehr wichtige Steuerungsinformation gaben 97,5% der Städte die Darstellung des Vermögenswerts an. - 95,7% der Befragten bewerteten Abschreibungen als wichtige Steuerungskennzahl.
<i>KPMG (2004)</i>	Identifikation der Erfolgsaussichten der Einführung eines doppischen Rechnungswesens vor dem Hintergrund der Haushaltskonsolidierung	Bundesweite schriftliche Umfrage unter Städten mit über 70.000 Einwohnern und Kreisen mit über 20.000 Einwohnern im Juni 2004	<ul style="list-style-type: none"> - Kommunen mit Haushaltssicherungskonzept empfinden die Steuerungsdefizite der Kameralistik höher als Kommunen ohne Haushaltssicherungskonzept. - Bei 50,0% der Teilnehmer werden u.a. Outsourcing, Privatisierung, interkommunale Kooperationen und Public Private Partnership zukünftig an Bedeutung gewinnen. Bei 30,0% der Kommunen wird das Leasing zukünftig an Bedeutung gewinnen. - Der Verkauf von Gebäuden und die Anmietung von Räumlichkeiten gelten bei 48,0% der Kreise und rund 44,0% der Städte als Alternative.

3. Hypothesenentwicklung

3.1 Materielle Eigenkapitalwirkung

Aus der Analyse der Landesregelungen zur Erstbewertung in *Kapitel I* ist erkennbar, dass die Ersatzwertansätze Zeitwertcharakter haben. Aufgrund der Ersatzwertbegrifflichkeiten wird daher nachfolgend der Begriff „Alternativwert“ verwendet (vgl. ähnlich auch *Thormann* 2008, S. 13, 14). Sofern ein Alternativwertansatz im Rahmen der Erstbewertung gewählt wird und dieser Wert unterhalb oder oberhalb der originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, wirkt sich das unmittelbar auf das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz und auf das zukünftige Periodenergebnis im Ergebnishaushalt beziehungsweise in der Ergebnisrechnung aus (vgl. *Adam u.a.* 2012, S. 269). Es kann unterstellt werden, dass je größer der Einfluss auf das eröffnungsbilanzielle Eigenkapital, desto wahrscheinlicher ist die Nutzung bilanzpolitischer Bewertungsspielräume. Dabei ist zu erwarten, dass der Nutzen einer bestimmten bilanzpolitischen Maßnahme größer ist als der Nutzen einer alternativen Maßnahme (Zur Wahrscheinlichkeitstheoretischen Argumentation vgl. im Allgemeinen *Urban* 1993, S. 115). Die Hypothese lautet somit:

H1: Je größer der materielle Einfluss auf das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz ist, desto wahrscheinlicher ist die Nutzung bilanzpolitischer Bewertungsspielräume.

Zur Messung des materiellen Einflusses auf das Eigenkapital wird der Alternativwert den originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegenübergestellt. Sofern der Alternativwert oberhalb oder unterhalb der originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, nehmen wir an, dass Bilanzpolitik vorliegt. Dabei unterstellen wir, dass die originären Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelbar sind und somit eine Einschätzung möglich ist. Um schließlich die Vergleichbarkeit zwischen den Erstanwendern der Gemeinden zu gewährleisten wird ein Ansatz von *Detert*, der für die Privatwirtschaft bilanzpolitische Instrumente bei einer Umstellung der Rechnungslegung von Handelsrecht auf internationale Rechnungslegung analysiert hat, genutzt. In diesem Zusammenhang wurde der SCORE-Wert entwickelt (vgl. *Detert* 2008). Für die vorliegende Studie berechnet sich die SCORE-Verhältniszahl wie folgt:

$$\text{SCORE}_i = \frac{1}{g_i} \times \Sigma (\text{GRUNDAW}_i + \text{GEBAW}_i + \text{FAVAW}_i) \quad (1)$$

mit

g	Anzahl der Instrumente
i	Gemeinde
GRUNDAW	Punktwert 1, wenn das Instrument zu einer Eigenkapitalerhöhung führt (d.h. der Alternativwert oberhalb der originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt).
GEBAW	Punktwert 0, wenn das Instrument zu einer neutralen Eigenkapitalwirkung führt (d.h. der Alternativwert gleich den originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist).
FAVAW	Punktwert -1, wenn das Instrument zu einer Eigenkapitalverminderung führt (d.h. der Alternativwert unterhalb der originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt).

Die Variablen in *Formel 1* richten sich nach den in *Kapitel 1* dargestellten Bilanzposten Grundstück (GRUNDAW), Gebäude (GEBAW) und Finanzanlagevermögen (FAVAW). SCORE kann die Werte zwischen -1 und 1 annehmen. Werden beispielsweise alle 3 Instrumente ($g = 3$) genutzt und der Alternativwert liegt oberhalb der originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so nimmt SCORE den Wert 1 an [$1 = 1/3 * (1+1+1)$]. Zum Beispiel kann SCORE den Wert -0,33 [$-0,33 = 1/3 * (-1-1+1)$] annehmen, sofern alle 3 Instrumente genutzt werden und der Alternativwert bei zwei (einem) Bilanzposten unterhalb (oberhalb) der originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Die SCORE-Werte werden im Anschluss aggregiert und auf die abhängige STRATEGIE-Variable im Regressionsmodell (*Formel 2*) übergeleitet. Die SCORE-Werte zwischen -1 und -0,33 werden der STRATEGIE-Gruppe 1 (Eigenkapitalverminderung) zugeordnet. Nimmt der SCORE-Wert 0 an (ergebnisneutral im Eigenkapital), so wird dies der STRATEGIE-Gruppe 2 zugeordnet. Die STRATEGIE-Gruppe 3 (Eigenkapitalerhöhung) entspricht SCORE-Werten zwischen 0,33 und 1. *Tabelle 2* zeigt zusammenfassend die Hypothese H1 sowie die entsprechende Variablenbezeichnung und ihre Merkmalsausprägungen.

3.2 Einzelhypothesen

Nachfolgend werden die Einzelhypothesen zum Haushaltssicherungskonzept, zu den Eröffnungsbilanzzielen, zur Parteizugehörigkeit des Bürgermeisters, zum Bewertungsentscheider, zur Prüfungsinstitution und zu den Alternativen zur Vermögensveräußerung und Einsparpotenzial aufgestellt. *Tabelle 2* zeigt zusammenfassend die Hypothesen H2-1 bis H2-6 sowie die entsprechenden Variablenbezeichnungen und ihre Merkmalsausprägungen.

Haushaltssicherungskonzept: Ein Haushaltsausgleich ist erreicht, wenn die Erträge zur Deckung der Aufwendungen ausreichen (vgl. *Hilgers/Burth* 2011, S. 242). In empirischen Studien zeigt sich, dass der Haushaltsausgleich ein Problemfeld der Doppik darstellt (vgl. *Steria Mummert Consulting AG* 2006; *Deutscher Städtetag/ PricewaterhouseCoopers* 2011; *Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement* 2008). Ist der Haushalt nicht ausgeglichen, so sind Gemeinden in der Regel verpflichtet, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, welches die Maßnahmen zur Erreichung eines ausgeglichenen Haushalts innerhalb einer bestimmten Zeit darstellt (vgl. *Budäus* 2006, S. 177; *Held* 1996, S. 75; *Schwarting* 2010a, S. 290). Sofern bei einer Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufgestellt ist, kann angenommen werden, dass sich die kommunalen Entscheidungsträger bei der erstmaligen Bewertung des kommunalen Vermögens an dem Ziel der Erreichung eines ausgeglichenen Haushalts orientieren. Allerdings müssen die Entscheidungsträger beachten, dass eine Aufdeckung stiller Reserven im Rahmen der Erstabibilanzierung künftig zu höheren Abschreibungen bei gleicher Laufzeit führt, die den Haushalt belasten (vgl. *KPMG* 2004). Im Bereich der Gebäude treten planmäßige Abschreibungen auf. Ferner können außerplanmäßige Abschreibungen im Bereich des Finanzanlagevermögens und der Grundstücke auftreten, falls eine Überbewertung bei der Erstabibilanzierung stattgefunden hat. Um das Ziel eines ausgeglichenen Haushalts schnellstmöglich wieder zu erreichen, kann angenommen werden, dass Gemeinden mit einem Haushaltssicherungskonzept von der Aufdeckung stiller Reserven im Rahmen der Erstabibilanzierung Abstand nehmen. Demnach würde ein geringerer Alternativwert gewählt werden als die ori-

ginären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, was schließlich eigenkapitalvermindernd wirkt. Wir vermuten daher, dass Gemeinden mit einem Haushaltssicherungskonzept einen geringeren Alternativwert wählen und stellen die folgende Hypothese auf:

H2-1: Bei Gemeinden, die zum Zeitpunkt der Erstbewertung ein Haushaltssicherungskonzept aufgestellt haben, ist ein niedrigerer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher als bei Gemeinden ohne Haushaltssicherungskonzept.

Hinsichtlich der Existenz eines Haushaltssicherungskonzepts zum Zeitpunkt der Erstbewertung haben wir eine Dummy-Variable namens HSKEB mit den Ausprägungen „1 = Ja, ein Haushaltssicherungskonzept liegt vor“ oder „0 = Nein, kein Haushaltssicherungskonzept liegt vor“ definiert.

Eröffnungsbilanzziele: Die politischen Leitungsorgane haben verschiedene Ziele, wobei die Rangfolge dieser Ziele bei der Eröffnungsbilanz eine Rolle spielt (vgl. *Gehne/Holtkamp* 2005; ähnlich auch *Hilke* 2002, S. 12). Die politischen Ziele richten sich dabei an die unterschiedlichen kommunalen Rechnungslegungsadressaten, wobei die folgenden Konstellationen denkbar sind: Vor dem Hintergrund der Generationengerechtigkeit ist die Bildung stiller Reserven und Lasten zu vermeiden, da jede einzelne Generation für die eigenen Verpflichtungen einstehen muss (vgl. *Hennies* 2005, S. 12f.). Die Aufdeckung stiller Reserven (stiller Lasten) bedeutet eine Erhöhung (Verringerung) des Eigenkapitals. Ein weiteres Ziel von Gemeinden könnte sein, zukünftigen Gläubigern eine positive Vermögenslage darzustellen, um im Rahmen von Kreditfinanzierungen vorteilhafte Kreditkonditionen auszuhandeln (vgl. *Gern* 2003, Randnummer 673; ähnlich auch *Hilgers/Burth* 2011/2012). Damit würden die Bilanzersteller tendenziell eine höhere Bewertung des Vermögens vornehmen und stille Reserven aufdecken, obwohl Kommunen selbst in höchst prekärer Finanzlage noch relativ günstige Kredite erhalten. Werden andere Gebietskörperschaften als Rechnungslegungsadressat betrachtet, so ist denkbar, zukünftig eine negative Ertragslage vor dem Hintergrund von Finanzausgleichszahlungen darzustellen (vgl. *Hennies* 2005, S. 17-19). Ferner kann vor dem Hintergrund eines interkommunalen Vergleichs die Darstellung einer positiven Vermögenslage ein Ziel sein (vgl. *Thau* 2009, S. 33). Um diese beiden Teilziele erreichen zu können, ist es notwendig, stille Reserven aufzudecken, welche durch die Abschreibung abnutzbarer Vermögensgegenstände jedoch die Ergebnisrechnung belasten. Daraus leiten wir die folgende Hypothese ab:

H2-2: Je wichtiger die Ziele bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz sind, desto wahrscheinlicher ist ein höherer STRATEGIE-Wert.

Die Einzelziele (keine Bildung stiller Reserven und Lasten vor dem Hintergrund der Generationengerechtigkeit, Darstellung einer positiven Ertrags-/Vermögenslage vor dem Hintergrund zukünftiger Kreditaufnahmen, Darstellung einer zukünftigen negativen Ertragslage vor dem Hintergrund von Finanzausgleichszahlungen, Darstellung einer positiven Ertrags-/Vermögenslage vor dem Hintergrund eines interkommunalen Vergleichs) werden über eine Itematterie auf einer fünf-Punkte-Likert-Skala mit den Ausprägungen „sehr wichtig“, „wichtig“, „indifferent“, „weniger wichtig“ sowie „unwichtig“ gemessen. Zur Entwicklung der Modellvariablen werden die Punktwerte aus den Ausprägungen der Einzelziele normiert und die daraus entstehende Dummy-Variable EBZIEL in zwei Merkmalsausprägungen (1 = sehr wichtig/wichtig und 0 = indifferent/weniger wichtig/unwichtig) dichotomisiert.

Parteizugehörigkeit des Bürgermeisters: Zwischen den Parteien in der Gemeinde bestehen unterschiedliche parteipolitische Ziele (vgl. *Niedermayer* 2007, S. 130f.; *Schmid/Zolleis* 2009, S. 67). Die *CDU/CSU* und *FDP* verfolgen eher konservativ-liberale Ziele, welche vor allem durch ökonomische Elemente mit sozialen Aspekten geprägt sind und materialistische Grundzüge beinhalten (vgl. *Andersen* 2009, S. 90, 110; *Debus* 2008, S. 65; *Haas/Jun/Niedermayer* 2008, S. 12f.; *Kießling* 2007, S. 230). Linksorientierte Ziele, mit stärkerem Fokus auf sozial-ökologische Werte als auf ökonomische Elemente, lassen sich bei *SPD*, *Bündnis 90/Die Grünen* und *Die Linke* erkennen (vgl. *Alemann* 2000, S. 99, 110, 151; ähnlich auch *Jun* 2007, S. 390; *Haas/Jun/Niedermayer* 2008, S. 29; *Debus* 2008, S. 65f.). Für die vorliegende Untersuchung konzentrieren wir uns auf die Parteizugehörigkeit des Bürgermeisters, da durch die Übernahme von Gesamtverantwortung politischer Entscheidungen und der Direktwahl von einer Entmachtung des Rats gesprochen werden kann (vgl. *Fuchs* 2010, S. 51; *Gehne/Holtkamp* 2005; *Wehling* 2010, S. 360, 365). Ferner nehmen wir an, dass bei Kommunalwahlen die Bürger ihre verfügbaren Stimmen gleichen Parteien zuordnen. Es ist somit wahrscheinlich, dass der Bürgermeister der gleichen Partei angehört wie die Mehrheit der Ratsmitglieder. Zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben einer Gemeinde ist eine solide Finanzausstattung notwendig (vgl. *Künzel* 2010, S. 87f.). Hierzu kann auch nicht-kommunalnotwendiges Vermögen veräußert werden. Dabei ist denkbar, dass Bürgermeister einer konservativ-liberalen Partei (*CDU/CSU* und *FDP*) aufgrund der Parteiprogrammatik eher zu einer Veräußerung von Vermögen tendieren als linksorientierte Parteien (*SPD*, *Bündnis 90/Die Grünen* und *Die Linke*). Die beschriebene Parteigruppierung richtet sich auch nach der gegenseitigen Koalitionsfähigkeit (Vgl. *Haas/Jun/Niedermayer* 2008, S. 17). Um eine Vermögensveräußerung unter dem eigentlichen Wert zu verhindern sowie eine gute Verhandlungsbasis im Veräußerungsprozess zu haben, ist davon auszugehen, dass tendenziell eine hohe Bewertung durchgeführt wird (vgl. ähnlich *Adam u.a.* 2012, S. 56). Um dieses Ziel zu erreichen, ist die Wahrscheinlichkeit der Nutzung bilanzpolitischer Maßnahmen zur Aufdeckung stiller Reserven (Eigenkapitalerhöhung) bei Bürgermeistern einer konservativ-liberalen Partei höher als bei Bürgermeistern einer linksorientierten Partei. Hieraus lässt sich folgende Hypothese ableiten:

H2-3: Bei Gemeinden mit Bürgermeistern einer konservativ-liberalen Partei ist ein höherer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher als bei Gemeinden mit Bürgermeistern einer linksorientierten Partei.

Zur Überprüfung dieser Hypothese erfolgt die Erhebung der Parteizugehörigkeit des Bürgermeisters (BMPARTEI). Dabei wird sich auf das Fünfparteiensystem, bestehend aus den oben genannten Parteien, in Deutschland bezogen (vgl. *Niedermayer* 2007, S. 130f.; *Schmid/Zolleis* 2009, S. 67). Darüber hinaus wird die Ausprägung „parteilos“ berücksichtigt. Die Variable kann die folgenden Ausprägungen annehmen: 1 = konservativ-liberal (*CDU/CSU* und *FDP*), 2 = linksorientiert (*SPD*, *Bündnis 90/Die Grünen* und *Die Linke*), 3 = parteilos.

Bewertungsentscheider: *KPMG* und *Deloitte* haben gezeigt, dass die Herausforderung für Gemeinden bei der Bilanzierung im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz vor allem in der Erstbewertung des Vermögens liegt (vgl. *KPMG* 2004; *Deloitte* 2008). Daher wird die Erstbewertung oft mit externer Unterstützung durchgeführt (vgl. *Freytag/Hamacher/Wohland* 2009, S. 15f.). Es kann davon ausgegangen werden, dass die privaten

Bewertungsexperten aufgrund eines höheren Erfahrungsschatzes die Bewertungsspielräume und deren materiellen Auswirkungen auf das Eigenkapital sowie auf die zukünftige Ergebnisrechnung besser identifizieren können. *Hilgers* und *Burth* haben gezeigt, dass Kämmerer vorzugsweise externe Unterstützung bei der Doppik-Umstellung in Anspruch nehmen (vgl. *Hilgers/Burth* 2011/2012). Hierbei wird davon ausgegangen, dass die Arbeitsergebnisse privater Bewertungsexperten von den Gemeinden angenommen und umgesetzt werden. Andererseits unterstellen wir, dass Gemeinden einen Anreiz zu einem höheren Wertansatz haben, um das eröffnungsbilanzielle Eigenkapital möglichst positiv darzustellen. Mögliche Über-/Unterbewertungen lassen sich ergebnisneutral korrigieren (vgl. *Adam u.a.* 2012, S. 56; *Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement* 2010, S. 29f.). Um den zukünftigen Spielraum für die Gemeinde möglichst groß zu gestalten, ist die Wahrscheinlichkeit einer eigenkapitalerhöhenden Bewertung bei Gemeinden, die private Bewertungsentscheider einsetzen, höher als bei Gemeinden, in denen solche Bewertungsentscheider nicht zum Einsatz kommen. Daraus leiten wir die folgende Hypothese ab:

H2-4: Bei Gemeinden, in denen private Bewertungsentscheider im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum Einsatz gekommen sind, ist die Wahrscheinlichkeit für einen höheren STRATEGIE-Wert größer als bei Gemeinden, in denen keine privaten Bewertungsentscheider im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum Einsatz gekommen sind.

Über die Dummy-Variable EBBEW mit den Ausprägungen „1 = Ja, private Bewertungsexperten“ (Unternehmensberater, Wirtschaftsprüfer und Bewertungsgutachter) und „0 = Nein, keine privaten Bewertungsexperten“ (Kämmerer, Bürgermeister, Ratsmitglieder, Leiter Rechnungswesen, Kommunalen Rechnungsprüfer) werden die Bewertungsentscheider identifiziert.

Prüfungsinstitution: Mit Hilfe eines risikoorientierten Prüfungsansatzes sollen Unrichtigkeiten in der Eröffnungsbilanz aufgedeckt werden (vgl. *Adam u.a.* 2012, S. 297; *Ellerich/Lickfett* 2010, S. 145f.; *Kowalewski/Kohl* 2012, S. 35f.). Ohne externe Unterstützung dürfte der Prüfungsmehraufwand für die Rechnungsprüfungsämter kaum zu bewältigen sein (vgl. *Adam u.a.* 2012, S. 294). In der Erhebung von *Deloitte* wird der Einsatz von externen Prüfungsinstitutionen bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz als notwendig gesehen (vgl. *Deloitte* 2008). Aufgrund des bisherigen Fokus auf die Prüfung kameralistischer Zahlenwerke besteht bei den Rechnungsprüfungsämtern ein relativ geringer Erfahrungsschatz hinsichtlich der Prüfung doppischer Bilanzierungssachverhalte. Eine Darstellung der prüfungsrelevanten Unterschiede zwischen Doppik und Kameralistik findet sich bei *Schuster* 2006. Diesbezüglich kann bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz durch Rechnungsprüfungsämter eine geringere Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung wesentlicher Falschdarstellungen beim Bewertungsansatz in der Eröffnungsbilanz vermutet werden, womit das Entdeckungsrisiko steigt (Zum Entdeckungsrisiko vgl. *Jürgens* 2006, S. 7f.). Wir nehmen an dieser Stelle an, dass Gemeinden eher eine eigenkapitalerhöhende statt eine eigenkapitalvermindernde Erstbewertung durchführen. Damit könnte die Wahrscheinlichkeit einer eigenkapitalerhöhenden Erstbewertung bei Gemeinden mit kommunal geprüften Eröffnungsbilanzen höher sein, als bei Gemeinden mit privatwirtschaftlich geprüften Eröffnungsbilanzen. Es lässt sich folgende Hypothese formulieren:

H2-5: Die Wahrscheinlichkeit eines höheren STRATEGIE-Wertes ist in Gemeinden mit kommunaler Prüfungsinstitution höher als in Gemeinden mit privatwirtschaftlichen Prüfungsinstitutionen.

Die Dummy-Variable EBAUDINS misst die Prüfungsgesellschaft. Sie kann folgende Ausprägungen annehmen: 1 = Kommunales Rechnungsprüfungsamt; 0 = Private Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (*Deloitte, Ernst & Young, KPMG* und *PricewaterhouseCoopers* sowie andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften).

Alternativen zur Vermögensveräußerung und zum Einsparpotential: Die Veräußerung von Sachanlagen kann als kommunales Konsolidierungsinstrument angesehen werden (vgl. *Holtkamp* 2010, S. 36, 77, 81). Eine Veräußerung von Vermögen ist nur dann sinnvoll, wenn die Vermögenstransaktion zu einem höheren öffentlichen Wohlfahrtsnutzen führt (vgl. *Bräunig* 2011, S. 249). Dies bedeutet, dass der Veräußerungserlöse oberhalb des Buchwerts liegen muss, um schließlich einen Buchgewinn zu erzielen. Allerdings besteht hierbei die Gefahr, dass bei einer tendenziellen Unterbewertung des Vermögensgegenstands – um einen möglichst hohe Buchgewinn zu erzielen – eine Vermögensveräußerung unter dem eigentlich Wert stattfindet (vgl. *Adam u.a.* 2012, S. 56). Darüber hinaus dürfte die Identifikation von Einsparpotentialen für Gemeinden bedeutsamer werden. In diesem Zusammenhang ist *KPMG* zu dem Ergebnis gekommen, dass Outsourcing, Privatisierung, interkommunale Kooperationen, Public Private Partnership und Leasing zukünftig an Bedeutung gewinnen werden. Dabei können auch der Verkauf von Gebäuden sowie die Anmietung von Räumen als Alternativen zur Haushaltsentlastung in Betracht gezogen werden (vgl. *KPMG* 2004). *Caspari* hat gezeigt, dass es durch erhöhten finanziellen Druck innerhalb der Kommunen zu mehr Privatisierungen kommen kann (vgl. *Caspari* 2009). Auch *Schneyer* erwähnt, dass aufgrund der krisenhaften Haushaltssituationen Privatisierungen stattfinden (vgl. *Schneyer* 2005, S. 88, 97). Zudem könnten sich Leasingtransaktionen oder Fusionen mit anderen Gemeinden als vorteilhaft erweisen (vgl. *Künzel* 2010, S. 89; zu Fusionen vgl. auch *Bost* 2009 und *Hennies* 2005, S. 19). Damit die Gemeinde auch hier eine starke Verhandlungsmacht hat, können sich aus strategischen Aspekten Anreize für die Nutzung von Bewertungsspielräumen im Rahmen der Erstbewertung des kommunalen Vermögens ergeben. Die Ziele können schließlich durch die Aufdeckung stiller Reserven (Eigenkapitalerhöhung) bei der Erstbewertung erreicht werden. Damit ist bei Gemeinden, die entweder Veräußerungsintentionen oder zukünftige Einsparpotentiale in Betracht ziehen, ein höheres eröffnungsbilanzielles Eigenkapital wahrscheinlicher als bei Gemeinden, die solche Absichten nicht haben. Vor diesem Hintergrund ergibt sich die folgende Hypothese:

H2-6: Bei Gemeinden, die zukünftig alternative Einnahmengenerierungen sowie Einsparpotentiale in Betracht ziehen, ist ein höherer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher als in Gemeinden ohne solche Absichten.

Mit Fokus auf den Schwerpunkt der Nutzung von Bewertungsspielräumen der Grundstücke, Gebäude und Finanzanlagevermögen wird die Veräußerung dieser Vermögensposten mit in die Itematterie aufgenommen. Zudem werden die Alternativen Leasing und Fusionen mit anderen Gemeinden berücksichtigt. Zum Zwecke der formulierten Hypothese wird die Dummy-Variable ALTVERKAUF definiert. Diese kann die Ausprägungen „1 = Ja, eine Alternative“ oder „0 = Nein, keine Alternative“ annehmen.

Tabelle 2: Gesamtdarstellung der Hypothesen H1 sowie H2-1 bis H2-6 und Variablen mit den Merkmalsausprägungen

Hypothesennummer	Hypothesen	Variablen	Beschreibungen und Merkmalsausprägungen
H1	Je größer der materielle Einfluss auf das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz ist, desto wahrscheinlicher ist die Nutzung bilanzpolitischer Bewertungsspielräume.	STRATEGIE	1 = Eigenkapitalverminderung 2 = Eigenkapitalneutral 3 = Eigenkapitalerhöhung
H2-1	Bei Gemeinden, die zum Zeitpunkt der Erstbewertung ein Haushaltssicherungskonzept aufgestellt haben, ist ein niedrigerer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher als bei Gemeinden ohne Haushaltssicherungskonzept.	HSKEB	1 = Ja, ein Haushaltssicherungskonzept liegt vor. 0 = Nein, kein Haushaltssicherungskonzept liegt vor.
H2-2	Je wichtiger die Ziele bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz sind, desto wahrscheinlicher ist ein höherer STRATEGIE-Wert.	EBZIEL	1 = sehr wichtig/wichtig 0 = indifferent/weniger wichtig/unwichtig
H2-3	Bei Gemeinden mit Bürgermeistern einer konservativ-liberalen Partei ist ein höherer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher als bei Gemeinden mit Bürgermeistern einer linksorientierten Partei.	BMPARTEI	1 = konservativ-liberal (<i>CDU/CSU und FDP</i>) 2 = linksorientiert (<i>SPD, Bündnis 90/Die Grünen und Die Linke</i>) 3 = parteilos
H2-4	Bei Gemeinden, in denen private Bewertungsentscheider im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum Einsatz gekommen sind, ist die Wahrscheinlichkeit für einen höheren STRATEGIE-Wert größer als bei Gemeinden, in denen keine privaten Bewertungsentscheider im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum Einsatz gekommen sind.	EBBEW	1 = Ja, private Bewertungsexperten 0 = Nein, keine privaten Bewertungsexperten
H2-5	Die Wahrscheinlichkeit eines höheren STRATEGIE-Wertes ist in Gemeinden mit kommunaler Prüfungsinstitution höher als in Gemeinden mit privatwirtschaftlichen Prüfungsinstitutionen.	EBAUDINS	1 = Kommunales Rechnungsprüfungsamt 0 = Private Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (<i>Deloitte, Ernst & Young, KPMG und PricewaterhouseCoopers</i> sowie andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften)
H2-6	Bei Gemeinden, die zukünftig alternative Einnahmengenerierungen sowie Einsparpotentiale in Betracht ziehen, ist ein höherer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher als in Gemeinden ohne solche Absichten.	ALTVERKAUF	1 = Ja, eine Alternative 0 = Nein, keine Alternative

4. Methodik zur empirischen Untersuchung

4.1 Untersuchungsdesign und Datensatz

Die Datenerhebung wurde mittels eines standardisierten, internetbasierten Fragebogens durchgeführt (vgl. *Stier* 1999, S. 181-183; *Bortz/Döring* 2006, S. 260f.). Als Untersuchungseinheit sind alle Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohnern betrachtet worden, da bisher vorhandene Studien gezeigt haben, dass bei diesen Gemeinden bereits ein Doppik-Umstellungsstand erzielt wurde (vgl. *Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement* 2008). Die empirische Kommunalforschung in Deutschland findet im Rahmen der Datenerhebung häufig in Zusammenarbeit mit kommunalen Verbänden statt (vgl. zum Beispiel die Studien von *Deutsches Institut für Urbanistik/Deutscher Städtetag* 2005; *Deutscher Städtetag/PricewaterhouseCoopers* 2011). Durch die Kooperation mit einem deutschen Kommunalverband konnten wir die Grundgesamtheit (1.588) laut amtlicher Statistik (vgl. *Statistische Ämter des Bundes und der Länder* 2010) hinsichtlich der Verteilung mit den Gemeinden dieses Verbands (1.098) abgleichen und haben festgestellt,

dass die Verteilung nicht wesentlich verzerrt ist. Diese Untersuchung erfolgte anhand der Verteilung der Gemeinden innerhalb der einzelnen Flächenstaaten zwischen den Gemeinden laut amtlicher Statistik und den Verbandsgemeinden. Um unsere Ergebnisse zu stützen verwenden wir im weiteren Verlauf der Untersuchung Signifikanztests.

4.2 Entwicklung eines Logit-Modells

Um die Einflussfaktoren auf die Wahrscheinlichkeit der Nutzung von Bewertungsspielräumen bei der Aufstellung doppischer Eröffnungsbilanzen zu untersuchen, verwenden wir unter Berücksichtigung der formulierten Hypothesen (*Kapitel 3*) folgendes Regressionsmodell:

$$\text{STRATEGIE}_i = \alpha + \beta_1 \text{HSKEB}_i + \beta_2 \text{EBZIEL}_i + \beta_3 \text{BMPARTEI}_i + \beta_4 \text{EBBEW}_i + \beta_5 \text{EBAUDINS}_i + \beta_6 \text{ALTVERKAUF}_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

mit

α	Niveaunkonstante
i	Gemeinde
β_1 bis β_6	Koeffizienten der Einflussfaktoren aus den Hypothesen <i>H2-1</i> bis <i>H2-6</i>
ε	Störterm

Um Aussagen darüber treffen zu können, ob es einen Zusammenhang zwischen der abhängigen Variable und den unabhängigen Variablen gibt, ist eine multivariate Analyse notwendig. Für unser Modell kommen aufgrund der ordinalen Skalierung der STRATEGIE-Variablen die Probit-Analyse sowie die Logit-Analyse in Betracht. Aufgrund ihrer guten Prognoseleistung wird die Logit-Analyse in dieser Untersuchung verwendet (vgl. *Horowitz 1981; Aldrich/Nelson 1984*). Ferner besteht mit diesem Modell die Möglichkeit, die partiellen Effektstärken zu schätzen (vgl. *Urban 1993, S. 6, 7, 9*).

Zur Ermittlung der Wahrscheinlichkeiten der Beobachtungswerte ist eine Wahrscheinlichkeitsfunktion notwendig, die unter Berücksichtigung der aggregierten Einflussstärken Z (alle z -Werte) der unabhängigen Variablen die Ausprägungen der abhängigen Variable beeinflusst. Die Parameter des logistischen Modells, die sich in den Ausprägungen der unabhängigen Variablen zeigen, werden so bestimmt, dass die Wahrscheinlichkeit für die erhaltenen Beobachtungen maximiert wird (Maximum-Likelihood-Methode) (vgl. *Krafft 1997, S. 628; Menard 2011, S. 1413-1416*). Damit ergibt sich folgende logistische Regressionsgleichung:

$$p_i^k = \frac{1}{1 + e^{-z_i}} \quad (3)$$

mit

p	Wahrscheinlichkeit
i	Gemeinde
k	STRATEGIE-Gruppen; k kann die Werte $\{1, 2, 3\}$ annehmen.
e	Eulersche Zahl $e \approx 2,71828 \dots$
z_i	$\alpha + \beta_1 \text{HSKEB}_i + \beta_2 \text{EBZIEL}_i + \beta_3 \text{BMPARTEI}_i + \beta_4 \text{EBBEW}_i + \beta_5 \text{EBAUDINS}_i + \beta_6 \text{ALTVERKAUF}_i + \varepsilon_i$

5. Untersuchungsergebnisse

Die Datenerhebung lief vom 25. Oktober 2010 bis zum 28. Dezember 2010. In der Erhebung wurden nur die Gemeinden berücksichtigt, die bereits eine Eröffnungsbilanz aufgestellt haben (hier: 269 Fälle), da nur diese eine Aussage zur Erstbewertung treffen können. Ausgehend von der Stichprobe (1.098) ergibt sich damit eine Quote von 24,5%.

Für die nachfolgende Auswertung der Untersuchungsergebnisse haben wir die Annahme getroffen, dass die ursprünglichen Werte der Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Umfrageteilnehmern (zumindest subjektiv) bekannt sind. Im Grundstücksbereich war in 39,9% (21,5%) der Fälle der Alternativwert höher (geringer) als die originären Anschaffungskosten. 38,6% der befragten Gemeinden gaben an, dass der Alternativwert den originären Anschaffungskosten entspricht. Hinsichtlich der Erstbewertung kommunaler Gebäude hat sich gezeigt, dass bei 34,5% (20,9%) der Gemeinden der Alternativwert höher (geringer) als die originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten war. Bei 44,6% der Fälle hat sich eine neutrale Eigenkapitalwirkung ergeben. Beim Finanzanlagevermögen hat sich aus der Stichprobe in 34,3% (15,7%) der Fälle eine eigenkapitalerhöhende (eigenkapitalvermindernde) Wirkung beim Ansatz eines Alternativwertes im Rahmen der Erstbewertung ergeben. Bei 50,0% der Gemeinden entsprach der Alternativwert den originären Anschaffungskosten.

Von den 269 Gemeinden, die eine Eröffnungsbilanz aufgestellt haben, nutzten 97 keines der verfügbaren bilanzpolitischen Instrumente. Damit beträgt der Nenner g in *Formel 1* gleich 0. Die Anzahl der gültigen Fälle mit materieller Wirkung auf das Eigenkapital beträgt somit 172 (269 – 97). Von den 172 Gemeinden haben 23 auf ein Instrument ($g = 1$), 62 auf zwei Instrumente ($g = 2$) und 87 auf drei Instrumente ($g = 3$) zurückgegriffen. *Tabelle 3* zeigt die Ergebnisse der SCORE-Berechnungen gemäß *Formel 1* sowie die Transformation auf die STRATEGIE-Werte.

Tabelle 3: Häufigkeiten der SCORE-Werte und Transformation auf die STRATEGIE-Variable

SCORE-Werte	Anzahl der gültigen Fälle		Materielle Wirkungsrichtung auf das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz	STRATEGIE-Werte	Summe der Fälle je Gruppe Eigenkapitalwirkung	
	Absolut	Relativ			Absolut	Relativ
-1	19	11,0				
-0,67	4	2,3	Verminderung	1	42	24,4
-0,5	13	7,6				
-0,33	6	3,5				
0	58	33,7	Neutral	2	58	33,7
0,33	13	7,6	Erhöhung	3	72	41,9
0,5	8	4,7				
0,67	9	5,2				
1	42	24,4				
Summe	172	100,0			172	100,0

Eine Voraussetzung für die Anwendung der logistischen Regression ist, dass zwischen den Einflussfaktoren keine Kollinearität vorliegt (vgl. *Aldrich/Nelson* 1984, S. 49; *Fromm* 2005, S. 6; *Krafft* 1997, S. 626). Die mit Hilfe von Spearman-Rho und Kendall-Tau-b ge-

fundenen Ergebnisse (*Anhang 1* und *Anhang 2*) zeigen, dass die Koeffizienten nicht weit über Null liegen. Damit liegt keine ernsthafte Kollinearität zwischen den Variablen vor.

Für dieses Modell ergibt sich ein Chi-Quadrat-Wert von 32,366 (Die Devianz (-2LL-Wert) des Null-Modells beträgt 188,553 und die Devianz des vollständigen Modells nimmt einen Wert von 156,187 an.). Die Nullhypothese, dass alle Regressionskoeffizienten gleich Null sind, kann nicht angenommen werden ($p < 0,05$). Damit zeigt sich, dass das Modell eine gute Trennkraft für die Unterscheidung der STRATEGIE-Gruppen 1, 2 und 3 aufweist.

Von den 172 Gemeinden, die ein bilanzpolitisches Instrument in Anspruch genommen haben, haben 36 Gemeinden keine Aussage hinsichtlich der Höhe des Alternativwerts zu den originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten getroffen. Die Stichprobe im Modell beträgt damit 136 (172 – 36) Fälle. Um aussagekräftige Ergebnisse aus der Anwendung einer logistischen Regression erhalten zu können, wird eine Fallzahl von mindestens 100 vorausgesetzt (vgl. *Fromm* 2005, S. 6; *Rese/Bierend* 1999, S. 240; *Urban* 1993, S. 13). Um eine Aussage hinsichtlich der Vorhersagegenauigkeit des Modells machen zu können, wird die Trefferquote der proportionalen Zufallswahrscheinlichkeit gegenübergestellt (vgl. *Backhaus u.a.* 2011, S. 293f.; *Krafft* 1997, S. 631f.). Für das Modell ergeben sich eine Trefferquote von 52,2% und eine proportionale Zufallswahrscheinlichkeit von 35,5%. Die Werte sprechen ebenfalls für eine gute Modellgüte und stützen die Verwendung des Logit-Modells. Aufgrund der Argumentationsketten bei der Herleitung der Hypothesen sowie der Mehrzahl der beobachteten Fälle, wird die STRATEGIE-Gruppe 3 als Referenzkategorie festgelegt. Die Referenzkategorie kann aus statistischer Sicht beliebig gewählt werden (vgl. *Kühnel* 1995, S. 68).

Tabelle 4 illustriert die Ergebnisse der Parameterschätzer. Es sind die Schätzungen der Referenzkategorie STRATEGIE = 3 gegen die Alternativgruppen STRATEGIE = 1 und STRATEGIE = 2 mit den konstanten Termen sowie den Merkmalsausprägungen der Einflussfaktoren (Spalte 1) dargestellt. Weiterhin sind die erwarteten Vorzeichen der B-Schätzer (Spalte 2), Koeffizienten der B-Schätzer (Spalte 3) mit den dazugehörigen Standardfehlern (Spalte 4) sowie die Werte für die Wald-Teststatistik (Spalte 5) illustriert. Mit dem Wald-Test werden die Signifikanzen jedes einzelnen Effekts über die gesamten geschätzten Logit-Gleichungen ermittelt (vgl. *Urban* 1993, S. 59, 84). Liegt der Wert von Exp (B) (Spalte 6) über 1, so ist die entsprechende Variable zugunsten der Alternativgruppe 1 bzw. 2 im Verhältnis zur Referenzgruppe 3 ausgeprägt. In Spalte 7 ist der Kehrwert $1/\text{Exp (B)}$ abgebildet.

Mit Hypothese *H2-1* wird vermutet, dass Gemeinden, die zum Zeitpunkt der Erstbewertung ein Haushaltssicherungskonzept aufgestellt haben, ein niedrigerer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher ist als bei Gemeinden ohne Haushaltssicherungskonzept. Der Parameter B zu HSKEB in der Alternativgruppe 1 (Eigenkapitalverminderung) ist entgegen der Erwartung negativ. Dies bedeutet, dass Gemeinden mit einem Haushaltssicherungskonzept die Erstbewertung tendenziell eigenkapitalerhöhend durchgeführt haben. Das Ergebnis des Wald-Tests deutet darauf hin, dass die Variable nur eine geringe Trennkraft zwischen den Gruppen 3 und 1 hat. Der Parameterschätzer ist in der Gruppe 2 positiv. Damit ist es wahrscheinlicher, dass Gemeinden mit einem Haushaltssicherungskonzept eher eine eigenkapitalneutrale gegenüber einer eigenkapitalerhöhenden Erstbewertung bevorzugen. Exp (B) von 1,837 zeigt, dass das Chancenverhältnis, beim Vorhandensein eines Haushaltssicherungskonzeptes eher der Gruppe 2 (eigenkapitalneutral) anzugehören als der Gruppe 3 (eigenkapitalerhöhend) um das 1,837-fache steigt. Insgesamt lässt sich

aus dem Ergebnis allerdings nur bedingt eine Vorhersage zur Wahrscheinlichkeit der Nutzung von bilanzpolitischen Maßnahmen aufgrund des Vorhandenseins eines Haushaltssicherungskonzeptes treffen.

Tabelle 4: Parameterschätzer des logistischen Regressionsmodells

	Strategie	Erwartete Vorzeichen der B-Schätzer	B	Standardfehler	Wald	Exp (B)	1
							Exp (B)
1	Konstanter Term		1,229	0,788	2,436		
	HSKEB	H2-1 (+)	-0,009	0,546	0,000	0,991	1,009
	EBZIEL	H2-2 (-)	-0,122	0,542	0,051	0,885	1,130
	BMPARTEI = 1	H2-3 (+)	-0,943	0,660	2,046	0,389	2,569
	BMPARTEI = 2	H2-3 (+)	-1,493	0,688	4,713*	0,225	4,449
	EBBEW	H2-4 (-)	-0,529	0,495	1,143	0,589	1,697
	EBAUDINS	H2-5 (-)	-2,792	0,825	11,441***	0,061	16,310
	ALTVERKAUF	H2-6 (-)	0,273	0,661	0,170	1,314	0,761
2	Konstanter Term		0,562	0,759	0,547		
	HSKEB	H2-1 (+)	0,608	0,500	1,482	1,837	0,544
	EBZIEL	H2-2 (-)	-0,272	0,465	0,342	0,762	1,312
	BMPARTEI = 1	H2-3 (+)	-1,350	0,602	5,037*	0,259	3,859
	BMPARTEI = 2	H2-3 (+)	-0,528	0,574	0,845	0,590	1,695
	EBBEW	H2-4 (-)	-0,300	0,438	0,468	0,741	1,350
	EBAUDINS	H2-5 (-)	-1,020	0,489	4,354*	0,361	2,772
	ALTVERKAUF	H2-6 (-)	0,609	0,555	1,203	1,838	0,544

***p < 0,001; **p < 0,01; *p < 0,05

Mit der Hypothese *H2-2* vermuten wir, dass ein höherer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher ist, je wichtiger die Ziele bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz sind. Die negativen B-Schätzer zur Variable EBZIEL deuten darauf hin, dass Gemeinden eher eine eigenkapitalerhöhende Erstbewertung durchführen, je wichtiger sie die verfolgten Ziele bei Eröffnungsbilanzerstellung einschätzen.² Die Resultate zum Wald-Test zeigen, dass die Variable EBZIEL keinen signifikanten Einfluss auf die Trennung der Gruppen 3 vs. 1 beziehungsweise 3 vs. 2 hat. Damit kann festgehalten werden, dass die Wahrscheinlichkeitseffekte den Erwartungen entsprechen, allerdings die Variable insgesamt nur eingeschränkt zur Vorhersage der Wahrscheinlichkeit verwendet werden kann.

Bei Gemeinden mit Bürgermeistern einer konservativ-liberalen Partei vermuten wir, dass ein höherer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher ist als bei Gemeinden mit Bürgermeistern einer linksorientierten Partei (Hypothese *H2-3*). Die negativen Vorzeichen zu BMPARTEI in beiden Gruppen deuten darauf hin, dass bei einem Skalenwert (BMPARTEI = linksorientiert oder parteilos) der betrachteten Variablen die Beobachtungen eher der Referenzkategorie 3 (eigenkapitalerhöhend) als den Gruppen 1 (eigenkapitalvermindernd) beziehungsweise 2 (eigenkapitalneutral) angehören. In der Gruppe 1 zeigt sich ein Wald-Wert von 2,046 beziehungsweise 4,713 ($p < 0,05$). Damit kann die Nullhypothese nicht angenommen werden und die Parteizugehörigkeit des Bürgermeisters hat keinen Einfluss auf die Trennkraft zwischen Gruppe 1 und Referenzgruppe. Das Chancenverhältnis, eine eigenkapitalerhöhende statt eigenkapitalvermindernde Erstbewertung durchzuführen, verändert sich um das 2,569-fache, sofern ein Bürgermeister einer linksorientierten Partei anstatt einer konservativ-liberalen Partei angehört. Das Verhältnis ändert sich um das 4,449-fache, sofern ein Bürgermeister parteilos ist und keine linksorientierte Parteizugehörigkeit hat. Dieser Effekt kann auch mit einer Wahrscheinlichkeit von 95% eintreten. In der Alternativgruppe 2 kann mit einem Wald-Wert von 5,037 ($p < 0,05$) die

Nullhypothese, dass diese Variable keinen Einfluss auf die Trennfähigkeit der Gruppen 2 und 3 hat, nicht abgelehnt werden. Es zeigt sich auch hier, dass bei einer Gemeinde mit einem linksorientierten Bürgermeister das Chancenverhältnis, eine eigenkapitalerhöhende statt einer eigenkapitalneutralen Erstbewertung durchzuführen, um das 3,859-fache höher liegt als bei einer Gemeinde mit einem konservativ-liberalen Bürgermeister. Gehört der Bürgermeister keiner Partei statt des linken Lagers an, so beträgt das Chancenverhältnis, eher der Referenzgruppe statt der STRATEGIE-Gruppe 2 anzugehören, das 1,695-fache. Zwar fallen die B-Schätzer nicht wie erwartet aus, allerdings kann die Parteizugehörigkeit des Bürgermeisters ein guter Faktor zur Prognose der Nutzung von bilanzpolitischen Maßnahmen im Rahmen der Erstbewertung sein.

In Hypothese *H2-4* haben wir formuliert, dass bei Gemeinden, in denen private Bewertungsentscheider im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum Einsatz gekommen sind, die Wahrscheinlichkeit für einen höheren STRATEGIE-Wert größer ist als bei Gemeinden, in denen keine privaten Bewertungsentscheider im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz zum Einsatz gekommen sind. Die Ergebnisse des Wald-Tests zur Variable *EBBEW* deuten darauf hin, dass sie nur eine geringe Trennkraft im Modell besitzt. Das Chancenverhältnis bei der Gruppe 1 ändert sich von 1 auf 1,697 zugunsten einer eigenkapitalerhöhenden Bewertung und bei der Gruppe 2 auf 1,350, sofern private Bewertungsentscheider im Rahmen der Erstbewertung einbezogen wurden. Insgesamt lässt sich festhalten, dass dieser Faktor aufgrund insignifikanter Ergebnisse zur Vorhersage der aufgestellten Vermutung nur bedingt möglich ist.

Hinsichtlich der Prüfungsinstitution wird angenommen, dass die Wahrscheinlichkeit eines höheren STRATEGIE-Wertes in Gemeinden mit kommunaler Prüfungsinstitution höher ist als in Gemeinden mit privatwirtschaftlichen Prüfungsinstitutionen (Hypothese *H2-5*). Es zeigt sich, dass innerhalb der Gruppe 1 bei einem Ergebnis der Wald-Teststatistik von 11,441 ($p < 0,01$) die Variable *EBAUDINS* eine gute Trennkraft besitzt. Das Chancenverhältnis, bilanzpolitische Maßnahmen eher eigenkapitalerhöhend als eigenkapitalvermindernd zu nutzen ändert sich um das 16,310-fache, sofern die Eröffnungsbilanz durch ein Rechnungsprüfungsamt und nicht durch eine private Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft worden ist. In der Alternativgruppe 2 zeigt sich bei einem Wald-Wert von 4,354 ($p < 0,05$) ebenfalls ein signifikantes Ergebnis. Sofern die Eröffnungsbilanz durch eine kommunale Prüfungseinrichtung geprüft worden ist, ist es um das 2,772-fache wahrscheinlicher, dass Gemeinden eher eine eigenkapitalerhöhende als eine eigenkapitalneutrale Erstbewertung durchführen. Aufgrund der signifikanten Ergebnisse in beiden STRATEGIE-Gruppen hat sich gezeigt, dass die Prüfungsinstitution als Einflussfaktor der Wahrscheinlichkeit der Nutzung bilanzpolitischer Maßnahmen herangezogen werden kann.

In Hypothese *H2-6* nehmen wir an, dass bei Gemeinden, die zukünftig alternative Einnahmengenerierungen sowie Einsparpotentiale in Betracht ziehen, ein höherer STRATEGIE-Wert wahrscheinlicher ist als in Gemeinden ohne solche Absichten. Die Vorzeichen der B-Schätzer entsprechen nicht diesen Erwartungen. Die Trennkraft der Variable *ALTVERKAUF* bei Gruppe 2 (Wald-Wert = 1,203) ist höher als bei Gruppe 1 (Wald-Wert = 0,170), wobei sich in beiden Fällen keine signifikanten Ergebnisse ergeben haben. $\text{Exp}(B)$ in der Gruppe 1 beziehungsweise 2 beträgt 1,314 beziehungsweise 1,838. Dies deutet darauf hin, dass es in Gemeinden mit Veräußerungsabsichten um diesen Wert wahrscheinlicher ist, eine eigenkapitalvermindernde beziehungsweise eigenkapitalneutrale als eine eigenkapitalerhöhende Erstbewertung durchzuführen. Insgesamt hat sich gezeigt, dass die Variable nur eine geringe Bedeutung für das Modell hat.

6. Zusammenfassung der Ergebnisse und Implikationen für Forschung und Praxis

Nach Auswertung der relevanten theoretischen und empirischen Literatur ist es uns gelungen, mögliche Einflussfaktoren zu identifizieren. Allerdings sind die Erkenntnisse im bisherigen Schrifttum nur rudimentär. Daher haben wir ein eigenes Hypothesensystem aufgebaut und eine Operationalisierung der Variablen vorgenommen. Dieses basiert auf einem Beziehungsgeflecht zwischen Nutzung von Bewertungsspielräumen im Rahmen der Erstbewertung und Bilanzpolitik auf kommunaler Ebene. Durch die Adaption eines Modellansatzes aus dem privatwirtschaftlichen Bereich ist es uns gelungen, die aufgestellten Hypothesen durch ein eigenes Modell messbar zu machen (vgl. dazu *Detert* 2008). Vor dem Hintergrund des Ziels dieser Untersuchung, welche Faktoren Einfluss auf die Wahrscheinlichkeit der Nutzung bilanzpolitischer Maßnahmen haben, hat sich im Rahmen der Prüfung der Modellgüte gezeigt, dass das hier aufgestellte Logit-Modell verwendbar ist.

In unserer Untersuchung konnten zwei von sechs Faktoren mit signifikanten Ergebnissen identifiziert werden. Hinsichtlich der Parteizugehörigkeit des Bürgermeisters einer Gemeinde hat sich gezeigt, dass linksorientierte Bürgermeister eher eigenkapitalerhöhende bilanzpolitische Maßnahmen nutzen als konservativ-liberale Bürgermeister. Ein Grund dafür könnte sein, dass die Notwendigkeit für Privatisierungen gesehen wird, um schließlich eine solide Finanzbasis zu schaffen (vgl. ähnlich *Künzel* 2010, S. 87f.). Allerdings wären Privatisierungen eher ein Widerspruch zur linksorientierten Parteiprogrammatik (vgl. *Alemann* 2000, S. 110, 151; *BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* 2002, S. 58, 64; *Debus* 2008, S. 65f.; *DIE LINKE* 2012, S. 4, 11, 46f.; *Haas/Jun/Niedermayer* 2008, S. 29; *SPD* 2007, S. 15f.). Ein Grund für dieses Ergebnis könnte sein, dass die Aufdeckung stiller Reserven schließlich zur Nutzung von Bewertungsspielräumen führt, um eine bessere Verhandlungsbasis zu haben (vgl. ähnlich *Adam u.a.* 2012, S. 56). Dies unterstützt auch das Ergebnis von *Caspari*, da Bürgermeister in eher linksorientierten Kommunen mit höherem finanziellem Druck zu kämpfen haben als Bürgermeister anderer Kommunen (vgl. *Caspari* 2009).

Die aufgestellte Hypothese, dass die Wahrscheinlichkeit eines höheren STRATEGIE-Wertes in Gemeinden mit kommunaler Prüfungsinstitution höher ist als in Gemeinden mit privatwirtschaftlichen Prüfungsinstitutionen, hat sich mit signifikantem Ergebnis bestätigt. Allerdings überrascht das Ergebnis in Anbetracht dessen, dass beide Prüfungsinstitutionen in gleichem Maße dem Problem der Informationsasymmetrie gegenüberstehen. Wie in der bestehenden Literatur häufig aufgezeigt, scheint es, dass für die Rechnungsprüfungsämter die Prüfung der Eröffnungsbilanz eine Herausforderung ist (vgl. *Jürgens* 2006, S. 7f.). Bei Eröffnungsbilanzen, die von kommunalen Prüfungsinstitutionen geprüft werden, scheint das Entdeckungsrisiko von Überbewertungen des kommunalen Vermögens größer zu sein als bei privaten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Daher können Rechnungsprüfungsämter aus dieser Studie den Hinweis ziehen, dass die Prüfungsstrategie von Sachverhalten auf der Grundlage doppelter Buchhaltung weiterentwickelt werden muss, um das Entdeckungsrisiko zu minimieren.

Aus den gewonnenen Ergebnissen dieser Studie lassen sich Implikationen für Forschung und Praxis ableiten. Das aufgestellte Modell kann dazu verwendet werden, anhand gemeindlicher Charakteristika eine Prognose hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit der Nutzung bilanzpolitischer Spielräume in Eröffnungsbilanzen vorzunehmen. Dadurch kann festgestellt werden, ob bei der Eröffnungsbilanz eine bilanzpolitische Gestaltung im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten vorgenommen wurde. In diesem Zusammenhang ist es uns

daher mit dem aufgestellten Modell gelungen, einen Forschungsbeitrag zur Reduzierung von Informationsasymmetrien zwischen kommunalen Bilanzsteller und externe Adressaten zu liefern. Im bisherigen Schrifttum wurde ein solcher Beitrag auf kommunaler Ebene weder modelltheoretisch noch empirisch geliefert. Darüber hinaus konnte, aufgrund der zur Prüfung der Hypothesen verwendeten deskriptiven und induktiven Analyse, eine methodische Erweiterung zum bisherigen Forschungsstand geschaffen werden. Die Erkenntnisse dieser Studie lassen sich ebenfalls als Leitfaden für die Praxis nutzen, da sich neben unserer Untersuchung auch bei der Studie der *Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement* gezeigt hat, dass die Umstellung auf Doppik noch nicht bei allen Kommunen vollzogen ist (vgl. *Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement* 2008). Neben den bereits genannten praxisbezogenen Aspekten zur Weiterentwicklung des risikoorientierten Prüfungsansatzes bei Rechnungsprüfungsämtern können auch die kommunalen Entscheidungsträger von den Ergebnissen bezüglich der materiellen Wirkung der Erstbewertung auf das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz praktisch profitieren.

7. Grenzen der eigenen Untersuchung und zukünftiger Forschungsbedarf

Auf der Theorieebene haben wir mit Hilfe eines theoretischen Konstrukts die Hypothesen hergeleitet. Jede Theorie basiert auf Annahmen, die in der Praxis in dieser Art und Weise nicht vorzufinden sein müssen. Zur Vereinheitlichung der Begrifflichkeiten haben wir die heterogenen Wertebegriffe aus den Rechtsnormen zum Begriff „Alternativwert“ konvergiert. Obwohl wir einen Pretest durchgeführt haben und Definitionen im Fragebogen vorgenommen haben, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Umfrageteilnehmer ein unterschiedliches Terminologieverständnis hatten. In diesem Zusammenhang war es notwendig, eine Einschätzung durch die Umfrageteilnehmer hinsichtlich der Höhe des Alternativwertes im Vergleich zu den originären fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen zu lassen. Da die Einschätzung schließlich auf subjektiver Basis erfolgte, können Über- oder Unterschätzungen vorliegen, die sich schließlich auf die Gütekriterien des Fragebogens auswirken können (zu den Gütekriterien vgl. *Bortz/Döring* 2006, S. 195).

Im methodischen Bereich lassen sich folgende Grenzen aufzeigen: Hinsichtlich der Operationalisierung der Variablen lässt sich einwenden, dass die Ableitung möglicher Faktoren aus den bisher vorhandenen empirischen Kommunalstudien für unsere Erhebung nur bedingt möglich war. Daher wurden die meisten Variablen über die Literatur hergeleitet und zu Modellzwecken dichotomisiert. Weiterhin könnte die Repräsentativität dieser Studie als kritisch gesehen werden, da die Datenerhebung in Kooperation mit einem Kommunalverband stattgefunden hat und daher keine Zufallsstichprobe vorliegt. Allerdings ist die Ziehung einer echten Zufallsstichprobe bei internetbasierten Umfragen häufig nur schwer möglich (vgl. *Bandilla/Hauptmanns* 1999, S. 202).

Im Hinblick auf weiterführende Forschungsthemen sehen wir die folgenden Möglichkeiten: Die Bilanzierung und strategische Steuerung einer Kommune stehen eng nebeneinander, da zum Beispiel zukünftige Abschreibungen die Ergebnisrechnung und den Ergebnishaushalt belasten (vgl. ähnlich *Henkes* 2008, S. 245). Damit wird deutlich, dass die bilanzpolitische und haushaltspolitische Ebene eng miteinander verknüpft sind. Diesbezüglich könnte Forschungsbedarf in der Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens im kommunalen Sektor und einer normativen Ausgestaltung eines „optima-

len“ Harmonisierungsbereichs bestehen. In diesem Zusammenhang wird aktuell auch auf europäischer Ebene unter dem Stichwort „European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)“ die europaweite Harmonisierung doppischer Haushalts- und Rechnungslegungsstandards diskutiert (vgl. weiterführend dazu online unter: <http://www.epsas.eu/de/>, Stand: 08.02.2014). Unstrittig dürfte auch sein, dass die Jahresabschlussanalyse im kommunalen Sektor an Bedeutung gewinnen wird. Diesbezüglich ist es notwendig, geeignete Kennzahlen zu entwickeln und deren Anwendung über eine empirische Erhebung zu validieren. Erste Ansätze liegen zwar im Schrifttum schon vor (hier lassen sich zum Beispiel *Magin 2006*, *Matz 2007*, *Owczarzak 2007* und *Weißnicht 2012* nennen), allerdings berücksichtigen diese nur unzureichend die Besonderheiten des öffentlichen Sektors. Um interkommunale Vergleiche, auch mit der First-Best-Gemeinde zu ermöglichen, müssen vom Gesetzgeber Unterschiede in den landesrechtlichen Regelungen beseitigt werden (vgl. ähnlich *Schwarting 2010b*, S. 278). In unserer Studie konnte gezeigt werden, dass die Prüfung von Hypothesen mit der induktiven Analyse auch in der Kommunalforschung möglich ist. Um die bestehenden methodischen Defizite weiter zu beseitigen, sollten weitere Möglichkeiten ausgeschöpft werden. In diesem Zusammenhang wäre es wünschenswert, die in unserer Studie aufgestellten Hypothesen anhand einer echten Zufallsstichprobe bei allen Gemeinden in Deutschland zu untersuchen.

Anhang

Anhang 1: Korrelationen Spearman-Rho

	HSKEB	EBZIEL	BMPARTEI	EBBEW	EBAUDINS	ALTVERKAUF
HSKEB	1,000					
EBZIEL	0,072	1,000				
BMPARTEI	0,171**	0,044	1,000			
EBBEW	-0,014	0,007	0,032	1,000		
EBAUDINS	0,288**	0,117	-0,032	-0,196**	1,000	
ALTVERKAUF	0,113	-0,057	0,095	0,158*	-0,066	1,000

** Die Korrelation ist auf dem 0,01 Niveau signifikant (zweiseitig).

* Die Korrelation ist auf dem 0,05 Niveau signifikant (zweiseitig).

Anhang 2: Korrelationen Kendall-Tau-b

	HSKEB	EBZIEL	BMPARTEI	EBBEW	EBAUDINS	ALTVERKAUF
HSKEB	1,000					
EBZIEL	0,072	1,000				
BMPARTEI	0,163**	0,042	1,000			
EBBEW	-0,014	0,007	0,031	1,000		
EBAUDINS	0,288**	0,117	-0,030	-0,196**	1,000	
ALTVERKAUF	0,113	-0,057	0,090	0,158*	-0,066	1,000

** Die Korrelation ist auf dem 0,01 Niveau signifikant (zweiseitig).

* Die Korrelation ist auf dem 0,05 Niveau signifikant (zweiseitig).

Anhang 3: Reliabilitätsstatistik und Test auf Nicht-Additivität der Eröffnungsbilanzziele

Reliabilitätsstatistiken							
Cronbachs Alpha			Cronbachs Alpha für standardisierte Items		Anzahl		
0,790			0,790		5		
ANOVA mit Friedman-Test und Test auf Nicht-Additivität nach Tukey							
			Quadrat-summe	df	Mittel der Quadrate	Friedmans Chi-Quadrat	p-Wert
Zwischen Personen			767,368	213	3,603		
Innerhalb Personen	Zwischen Items		106,649 ^a	4	26,662	121,722	0,000
	Nicht standardisierte Residuen	Nicht-Additivität	0,002 ^b	1	0,002	0,002	0,962
		Ausgewogenheit	643,350	851	0,756		
		Gesamt	643,351	852	0,755		
Gesamt			750,000	856	0,876		
Gesamt			1517,368	1069	1,419		

Gesamtmittelwert = 3,02

a. Konkordanzkoeffizient nach Kendall (W) = 0,070.

b. Tukey-Schätzung des Exponenten, mit dem Beobachtungen potenziert werden müssen, damit gilt: Additivität = 0,986.

Anmerkungen

- Bei den Normalherstellungskosten 2000 handelt es sich um Mittelwerte für Baukosten (ohne Baunebenkosten; einschließlich Mehrwertsteuer) nach dem Preisstand 2000 für einen spezifischen Gebäudetyp je Quadratmeter-Fläche. Diese sind in der Anlage 7 zu den Richtlinien für die Ermittlung der Verkehrswerte (Marktwerte) von Grundstücken (Wertermittlungsrichtlinien 2006); in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. März 2006 (Bundesanzeiger Nummer 108a, berichtigt Nummer 121) enthalten.
- Im Rahmen der induktiven Analyse ist es notwendig, die Wichtigkeit der Einzelziele aus Hypothese H2-2 auf die Modellvariable EBZIEL zu aggregieren. Dazu müssen die Einzelziele möglichst hoch korreliert sein und der Itemblock einen hohen Reliabilitätswert aufweisen. Vgl. *Brosius* 2011, S. 432, 438f., 443. Auf Basis der Zusammenhangsmaße Gama, Kendall-Tau-b und Kendall-Tau-c mit den dazugehörigen p-Werten konnte gezeigt werden, dass die Erhebungsmerkmale statistisch nicht unabhängig voneinander sind. Es ergibt sich ein Cronbachs α von 0,790, was als akzeptabel angesehen werden kann. Die Nullhypothese, dass die Einzelziele additiv sind, kann nicht abgelehnt werden. Damit ist es möglich, die Wichtigkeit der Einzelziele auf die Modellvariable EBZIEL zu aggregieren. Vgl. die Ergebnisse in *Anhang 3*.

Literatur

- Adam, Berit/Borning, Andreas/Erdmann, Christian/Gräf, Sabine/Hellenbrand, Andreas/Hofmann, Sylvia/Kummer, Lutz/Liese, Dietmar/Maaß, Christian/Müller-Elmau, Christian/Pfleiderer, Hartmut/Rindfleisch, Christian/Schindler, Bernd J./Vinke, Rainer*, 2012: Doppik Leitfaden. Von der Projektierung zum Gesamtabschluss, 2. Aufl., Wiesbaden: Kommunal- und Schul-Verlag Wiesbaden.
- Aldrich, John H./Nelson, Forrest D.*, 1984: Linear Probability, Logit, and Probit Models, Newbury Park, California: Sage Publication.
- Alemann, Ulrich von*, 2000: Das Parteiensystem der Bundesrepublik Deutschland, Opladen: Leske + Budrich.
- Andersen, Uwe*, 2009: Konstanten und Veränderungen im deutschen Parteiensystem, in: *Andersen, Uwe* (Hrsg.), Parteien in Deutschland, Krise oder Wandel? Schwalbach am Taunus: Wochenschau-Verlag, S. 86-112.

- Bernhardt, Horst/Mutschler, Klaus/Stockel-Veltmann, Christoph*, 2010: Kommunales Finanzmanagement NRW. Fachbuch mit praktischen Übungen und Lösungen, 6. Aufl., Witten: Bernhardt-Witten.
- Backhaus, Klaus/Erichson, Bernd/Plinke, Wulff/Weiber, Rolf*, 2011: Multivariate Analysemethoden. Eine anwendungsorientierte Einführung, 13. Aufl., Berlin: Springer.
- Bandilla, Wolfgang/Hauptmanns, Peter*, 1999: Internetbasierte Umfragen: Eine geeignete Datenerhebungstechnik für die empirische Forschung?, in: *Fritz, Wolfgang* (Hrsg.), Internet-Marketing. Perspektiven und Erfahrungen aus Deutschland und den USA, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, S. 197-216.
- Bortz, Jürgen/Döring, Nicola*, 2006: Forschungsmethoden und Evaluation. Für Human- und Sozialwissenschaftler, 4. Aufl., Heidelberg: Springer-Medizin-Verlag.
- Bost, Willi*, 2009: Freiwillige Fusion sorgt für erhebliche Synergien, in: *Innovative Verwaltung*, 31, S. 19-20.
- Bräunig, Dietmar*, 2011: Accounting, Accountability and Governance: What Goes Wrong in the Public Sector? in: *Greiling, Dorothea/Halachmi, Arie/Schauer, Reinbert* (Eds.), Accounting, Accountability and Governance in the Public Sector. 9th International Symposium on Public Sector Management, Johannes Kepler University, Linz (Austria): Trauner, S. 244-250.
- Brosius, Felix*, 2011: SPSS 19, Heidelberg: mitp.
- Budäus, Dietrich*, 1999: Neues öffentliches Rechnungswesen – Notwendigkeiten, Probleme und Perspektiven, in: *Budäus, Dietrich/Gronbach, Peter* (Hrsg.), Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen, Freiburg/Berlin/ München, S. 321-341.
- Budäus, Dietrich*, 2006: Entwicklung und Perspektiven eines Public Management in Deutschland, in: *Jann, Werner/Röber, Manfred/Wollmann, Hellmut* (Hrsg.), Public Management – Grundlagen, Wirkungen, Kritik. Festschrift für Christoph Reichard zum 65. Geburtstag, Berlin: Ed. Sigma, S. 173-186.
- BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN*, 2002: Die Zukunft ist grün. Grundsatzprogramm von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN. Das Grundsatzprogramm wurde auf der Bundesdelegiertenkonferenz von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN am 15. – 17. März 2002 im Berliner Tempodrom beschlossen. Online verfügbar unter: http://www.gruene-partei.de/cms/files/dokbin/68/68425.grundsatzprogramm_die_zukunft_ist_gruen.pdf, Stand: 06.06.2011).
- Caspari, Ingo*, 2009: Positionen zu Privatisierungen. Wissenschaftliche und politische Einstellungen und ihre Bedeutung für das kommunale Handeln, Frankfurt am Main: Peter Lang.
- Debus, Marc*, 2008: Parteienwettbewerb und Koalitionsbildung in den deutschen Bundesländern, in: *Jun, Uwe/Haas, Melanie/Niedermayer, Oskar* (Hrsg.), Parteien und Parteiensysteme in den deutschen Ländern, Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 57-78.
- Deloitte*, 2008: Hessen: Die DOPPIK kommt. Erhebung und Stand der Umsetzung bei den Kommunen in Hessen. Online verfügbar unter: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Germany/Local%20Assets/Documents/DE_PS_Doppik_in_Hessen_260508.pdf, Stand: 05.05.2012).
- Detert, Karsten*, 2008: Bilanzpolitisches Verhalten bei der Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IFRS. Eine empirische Untersuchung deutscher Unternehmen, Frankfurt am Main: Peter Lang.
- Deutmoser, Anna*, 2000: Die Rechtsstellung der Bezirke in den Stadtstaaten Berlin und Hamburg, Berlin: Duncker & Humblot.
- Deutscher Städtetag/PricewaterhouseCoopers*, 2011: Evaluierung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens. Ergebnisse eines Kooperationsprojekts des Deutschen Städtetags mit der PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin.
- Deutsches Institut für Urbanistik/Deutscher Städtetag*, 2005: Verwaltungsmodernisierung in deutschen Kommunalverwaltungen – Eine Bestandsaufnahme. Ergebnisse einer Umfrage des Deutschen Städtetages und des Deutschen Instituts für Urbanistik, Berlin: Difu.
- DIE LINKE* 2012, Programm der Partei DIE LINKE. Beschluss des Parteitag der Partei DIE LINKE vom 21. bis 23. Oktober 2011 in Erfurt, bestätigt durch einen Mitgliederentscheid im Dezember 2011. Online verfügbar unter: http://www.die-linke.de/fileadmin/download/dokumente/programm_der_partei_die_linke_erfurt2011.pdf, Stand: 06.06.2012.
- Dörschell, Andreas/Franken, Lars/Schulte, Jörn*, 2007: Die Bewertung öffentlicher Beteiligungen für die Zwecke einer kommunalen Eröffnungsbilanz, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 60, S. 23-31.

- Ellerich, Marian/Lickfett, Urte*, 2010: Der risikoorientierte Prüfungsansatz im Rahmen der kommunalen Rechnungsprüfung nach NKF – Konzeption und Vorteile, in: *der gemeindehaushalt*, 111, S. 145-147.
- Freidank, Carl-Christian*, 1990: Entscheidungsmodelle der Rechnungslegungspolitik. Computergestützte Lösungsvorschläge für Kapitalgesellschaften vor dem Hintergrund des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Stuttgart: Poeschel.
- Freitag, Dieter/Hamacher, Klaus/Wohland, Andi*, 2009: Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF) Nordrhein-Westfalen. Kommentar, 2. Aufl., Stuttgart: Kohlhammer.
- Fromm, Sabine*, 2005: Binäre logistische Regressionsanalyse. Eine Einführung für Sozialwissenschaftler mit SPSS für Windows, Bamberger Beiträge zur empirischen Sozialforschung, Nr. 11, Bamberg: Professur für Methoden der Empirischen Sozialforschung Otto-Friedrich-Universität.
- Fuchs, Georg*, 2010: Kommunalpolitik im Freistaat Bayern, in: *Kost, Andreas/Wehling, Hans-Georg* (Hrsg.), *Kommunalpolitik in den deutschen Ländern – Eine Einführung*, 2. Aufl., Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 40-62.
- Gehe, David H./Holtkamp, Lars*, 2005: Fraktionsvorsitzende und Bürgermeister in NRW und Baden-Württemberg, in: *Bogumil, Jörg/Heinelt, Hubert* (Hrsg.), *Bürgermeister in Deutschland. Politikwissenschaftliche Studien zu direkt gewählten Bürgermeistern*, Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 87-142.
- Gern, Alfons*, 2003: *Deutsches Kommunalrecht*, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos.
- Grimberg, Michael/Bernhardt, Horst/Schünemann, Heinz/Schwingeler, Rainer*, 2002: *Kommunales Haushaltsrecht Sachsen-Anhalt. Mit Bezügen zum Neuen Kommunales Finanzmanagement (NKF)*, 3. Aufl., Witten: Bernhardt-Witten.
- Haas, Melanie/Jun, Uwe/Niedermayer, Oskar*, 2008: Die Parteien und Parteiensysteme der Bundesländer – Eine Einführung, in: *Jun, Uwe/Haas, Melanie/Niedermayer, Oskar* (Hrsg.), *Parteien und Parteiensysteme in den deutschen Ländern*, Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 9-38.
- Held, Friedrich Wilhelm*, 1996: Steuerung kommunaler Aufgabenerfüllung durch Haushaltssicherungskonzepte und staatliche Genehmigungsvorbehalte bei Umlageerhebungen, in: *Henneke, Hans-Günter* (Hrsg.), *Steuerung der kommunalen Aufgabenerfüllung durch Finanz- und Haushaltsrecht*, Stuttgart: Boorberg, S. 63-79.
- Henkes, Jörg*, 2008: *Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften. Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik*, Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Hennies, Marc*, 2005: *Bilanzpolitik und Bilanzanalyse im kommunalen Sektor. Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns Kommune mit Hilfe der Informationsinstrumente des Neuen Rechnungswesens*, München: Herbert Utz Verlag.
- Holtkamp, Lars*, 2010: *Kommunale Haushaltspolitik bei leeren Kassen. Bestandsaufnahme, Konsolidierungsstrategien, Handlungsoptionen*, Berlin: Ed. Sigma.
- Hilgers, Dennis/Burth, Andreas*, 2011: Konzept einer doppischen Kommunalschuldenbremse für das Land Hessen, in: *Verwaltung und Management*, 17, S. 242-251.
- Hilgers, Dennis/Burth, Andreas*, 2011/2012: Der Mehrwert der kommunalen Doppik in Deutschland aus Sicht von Kämmerern und Haushaltspolitikern – Ergebnisse zweier bundesweiter Befragungen -, Online verfügbar unter: <http://www.doppik-studie.de/>, Stand: 08.02.2014.
- Hilke, Wolfgang*, 2002: *Bilanzpolitik. Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht*, 6. Aufl., Wiesbaden: Gabler.
- Horowitz, Joel*, 1981: Testing the Multinomial Logit Model against the Multinomial Probit Model without Estimating the Probit Parameters, in: *Transportation Science*, 15, S. 153-163.
- Hüttche, Tobias/Brandis, Henning von*, 2003: *Lexikon der Rechnungslegung, Bilanzanalyse und Bilanzpolitik*. HGB und IAS/IFRS, Stuttgart.
- Jürgens, Andreas*, 2006: Die Prüfung der Eröffnungsbilanz nach dem neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, in: *Zeitschrift für Kommunalfinanzen*, 56, S. 7-9.
- Jun, Uwe*, 2007: Sozialdemokratische Partei Deutschlands, in: *Decker, Frank/Neu, Viola* (Hrsg.), *Handbuch der deutschen Parteien*, Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 381-400.
- Kießling, Andreas*, 2007: Christlich-Soziale Union in Bayern, in: *Decker, Frank/Neu, Viola* (Hrsg.), *Handbuch der deutschen Parteien*, Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 223-235.

- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement*, 1993: Das neue Steuerungsmodell: Begründung, Konturen, Umsetzung, Bericht Nr. 5, Köln: KGSt.
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement*, 2007: Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen. Band 2: Prüfung von Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss, Bericht Nr. 8, Köln: KGSt.
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement*, 2008: Stand der Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens. Ergebnisse einer bundesweiten Umfrage, Materialien Nr. 4, Köln: KGSt.
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement*, 2010: Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse. Band 5: Rechnungsabgrenzungsposten, Wertansätze nach Eröffnungsbilanz, Haushaltsausgleich, Eigenkapital, Bericht Nr. 6, Köln: KGSt.
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement*, 2011: Jahresabschlussanalyse im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, Bericht Nr. 1, Köln: KGSt.
- Körner, Horst/Duhm, Sönke/Huber, Monika*, 2009: Erfassung und Bewertung kommunalen Vermögens in Bayern, München: Haufe.
- Körner, Horst/Meidel, Holger*, 2003: Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem. Grundlagen der Entwicklung eines doppischen Rechnungs- und Haushaltswesens; Anwendung und Umsetzung im Rahmen des Projekts „Neues kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem“ des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport für die Kommunen Lahn-Dill-Kreis Landkreis Darmstadt-Dieburg Stadt Dreieich, Nürnberg: Gesellschaft für Finanzwissenschaftliche Forschung.
- Kowalewski, Sandra/Kohl, Thomas*, 2012: Die kommunale Jahresabschlussprüfung – eine Herausforderung für Kommunen?, in: *der gemeindehaushalt*, 113, S. 35-40.
- KPMG*, 2004: Haushaltskonsolidierung und Doppik, Köln.
- Krafft, Manfred*, 1997: Der Ansatz der Logistischen Regression und seine Interpretation, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 67, S. 625-642.
- Kühnel, Steffen*, 1995: Programme zur Logitanalyse von kategorialen abhängigen Variablen auf Individualdatenebene, in: *Historical Social Research*, 20, S. 63-87.
- Künzel, Werner*, 2010: Kommunalpolitik in Brandenburg, in: *Kost, Andreas/Wehling, Hans-Georg* (Hrsg.), *Kommunalpolitik in den deutschen Ländern – Eine Einführung*, 2. Aufl., Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 79-119.
- Lüder, Klaus*, 2000: Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und Finanzkontrolle, in: *Die Öffentliche Verwaltung*, 53, S. 837-845.
- Magin, Christian*, 2006: Möglichkeiten und Grenzen der Jahresabschlussanalyse mit Kennzahlen eines kommunalen Haushalts, in: *der gemeindehaushalt*, 107, S. 202-206.
- Marettke, Christian/Dörschell, Andreas/Hellenbrand, Andreas*, 2006: Kommunales Vermögen richtig bewerten. Haufe Praxisratgeber zur Erstellung der Eröffnungsbilanz und als Grundlage der erweiterten Kameralistik, 2. Aufl., Freiburg: Haufe.
- Matz, Jürgen*, 2007: Die Analyse kommunaler doppischer Jahresabschlüsse, in: *der gemeindehaushalt*, 108, S. 193-205.
- Matz, Jürgen*, 2008: Bilanzpolitik in der kommunalen Doppik – Teil I –, in: *Zeitschrift für Kommunalfinanzien*, 58, S. 193-200.
- Menard, Scott*, 2011: Standards for Standardized Logistic Regression Coefficients, in: *Social Forces*, 89, S. 1409-1428.
- Müller, Florian*, 2011: Kaufmännische Rechnungslegung im kommunalen Gesamtabschluss. Instrument zur Steuerung des „Konzerns Kommune“, Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Müller, Stefan/Papenfuß, Ulf/Schaefer, Christina*, 2009: Rechnungslegung und Controlling in Kommunen: Status quo und Reformansätze, Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Niedermayer, Oskar*, 2007: Die Entwicklung des bundesdeutschen Parteiensystems, in: *Decker, Frank/Neu, Viola* (Hrsg.), *Handbuch der deutschen Parteien*, Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 114-135.
- Owczarzak, Herbert*, 2007: Kennzahlen für die kommunale Jahresabschlussanalyse, in: *der gemeindehaushalt*, 108, S. 8-12.

- Pfleger, Günter*, 1991: Die neue Praxis der Bilanzpolitik. Strategien und Gestaltungsmöglichkeiten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß, 4. Aufl., Freiburg: Haufe.
- Rahe, Christian*, 2005: Die erstmalige Vermögenserfassung im neuen Öffentlichen Rechnungswesen – eine kritische Darstellung aus kommunaler Sicht, in: *Goldbach, Arnim/Söffker, Christiane, Di Pietro, Stefano/Rahe, Christian* (Hrsg.), Entwicklungslinien und Problemschwerpunkte der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre. Festschrift für Helmut Brede zu seinem 70. Geburtstag, Frankfurt am Main: Peter Lang, S. 219-236.
- Ramke, Thomas/Angermüller, Niels O.*, 2008: Bewertung von Beteiligungen in Kommunen, in: der gemeindehaushalt, 109, S. 32-36.
- Rese, Mario/Bierend, Andrea*, 1999: Logistische Regression. Eine anwendungsorientierte Darstellung, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 28, S. 235-240.
- Schmid, Josef/Zolleis, Udo*, 2009: Entwicklung ausgewählter Parteien: Dramatische Krisen – oder geplanter Wandel? in: *Andersen, Uwe* (Hrsg.), Parteien in Deutschland, Krise oder Wandel? Schwalbach am Taunus: Wochenschau-Verlag, S. 62-85.
- Schmidt, Thorsten I.*, 2011: Kommunalrecht: Mohr Siebeck, Tübingen.
- Schneyer, Frank*, 2005: Beteiligungen des Bundes, der Länder und der kommunalen Gebietskörperschaften an Unternehmen mit mehr als 0,5 Mio. € Nominalkapital – Stand und Entwicklungstendenzen, in: *Goldbach, Arnim/Söffker, Christiane, Di Pietro, Stefano/Rahe, Christian* (Hrsg.), Entwicklungslinien und Problemschwerpunkte der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre. Festschrift für Helmut Brede zu seinem 70. Geburtstag, Frankfurt am Main: Peter Lang, S. 77-99.
- Schuster, Falko*, 2006: Neue Kommunale Rechnungsprüfung – Überlegungen zur Rechnungsprüfung im NKF bzw. NKR, in: der gemeindehaushalt, 107, S. 241-251.
- Schwarting, Gunnar*, 2010a: Der kommunale Haushalt. Haushaltssteuerung – Doppik – Finanzpolitik, 4. Aufl., Berlin: Schmidt.
- Schwarting, Gunnar*, 2010b: Ziele und Kennzahlen – zwischen Steuerung und Aufwand –, in: der gemeindehaushalt, 111, S. 277-279.
- SPD*, 2007: Hamburger Programm. Grundsatzprogramm der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands. Beschlossen auf dem Hamburger Bundesparteitag der SPD am 28. Oktober 2007. Online verfügbar unter: http://www.spd.de/linkableblob/1778/data/hamburger_programm.pdf, Stand: 05.06.2011.
- Statistische Ämter des Bundes und der Länder*, 2010: Gemeindeverzeichnis GV 2000, Gebietsstand: 31.12.2009 (4. Quartal), Erscheinungsmonat: Februar 2010, Auszug aus Gemeindedaten (ergänzt mit Gemeindeverband), Alle politisch selbständigen Gemeinden in Deutschland nach Fläche, Einwohner und Postleitzahl. Online abrufbar unter: <http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Statistiken/Regionales/Gemeindeverzeichnis/Administrativ/AdministrativeUebersicht,templateId=renderPrint.Psml>, Stand: 16.05.2010.
- Steria Mummert Consulting AG*, 2006: Einführung des doppelischen Haushalts- und Rechnungswesens für die Kommunen in Nordrhein-Westfalen. Befragung aller Kommunen Nordrhein-Westfalens – Auswertung der Ergebnisse. Online verfügbar unter: <http://opus.kobv.de/zlb/volltexte/2008/6160/pdf/finanzmanagement.pdf>, Stand: 17.05.2010.
- Stier, Winfried*, 1999: Empirische Forschungsmethoden, 2. Aufl., Berlin: Springer.
- Thau, Alexander*, 2009: Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen. Theoretische Fundierung und mögliche Weiterentwicklung eines Modernisierungsinstruments, Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag.
- Thormann, Martin*, 2008: Die Gestaltung der kommunalen Eröffnungsbilanz im Hinblick auf den doppelischen Haushaltsausgleich und eventuelle spätere Vermögensveräußerungen, in: der gemeindehaushalt, 109, S. 10-17.
- Sell, Friedrich L.*, 2006: Kameralistik, in: *Voigt, Rüdiger/Walkenhaus, Ralf* (Hrsg.), Handwörterbuch zur Verwaltungsreform, Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 190-193.
- Urban, Dieter*, 1993: Logit-Analyse. Statistisches Verfahren zur Analyse von Modellen mit qualitativen Response-Variablen, Stuttgart: Fischer.
- Wehling, Hans-Georg*, 2010: Kommunalpolitik in Baden-Württemberg, in: *Kost, Andreas/Wehling, Hans-Georg* (Hrsg.), Kommunalpolitik in den deutschen Ländern – Eine Einführung, 2. Aufl., Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 19-39.

Weißnicht, Elmar, 2012: Besonderheiten der Jahresabschlussanalyse in der Kommunalverwaltung, in: der Gemeindehaushalt, 113, S. 25-29.

Winkelmann, Hans, 1950: Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben: Eine grundsätzliche Betrachtung, Berlin: Duncker & Humblot.

Zimmermann, Klaus, 2009: Kommunal финанzen. Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwirtschaft, 2. Aufl., Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag.

Anschrift der Autorin und des Autors:

Prof. Dr. Kerstin Lopatta, Professur für Accounting and Corporate Governance, Carl von Ossietzky Universität Oldenburg, Ammerländer Heerstraße 114-118, 26129 Oldenburg
E-Mail: kerstin.lopatta@uni-oldenburg.de

Dr. Patrick Stein, Professur für Accounting and Corporate Governance, Carl von Ossietzky Universität Oldenburg, Ammerländer Heerstraße 114-118, 26129 Oldenburg
E-Mail: patrick.stein@uni-oldenburg.de