

Dennis Hilgers/Andreas Burth

Nutzen-Determinanten der kommunalen Doppik aus Sicht der Haushaltspolitiker

Zusammenfassung

Seit mehreren Jahren befindet sich das deutsche Kommunalhaushaltsrecht im Umbruch. Im Großteil der deutschen Kommunen wird die Kameralistik durch ein den Ressourcenverbrauch berücksichtigendes, neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen ersetzt. Der Beitrag untersucht auf Basis eines Strukturgleichungsmodells die Determinanten des Nutzens der Doppik-Einführung aus Sicht der kommunalen Haushaltspolitik. Als Replikationsstudie konzipiert, orientieren sich die Autoren im Forschungsdesign an einer zuvor durchgeführten Studie bei kommunalen Kämmerern und vergleichen die Ergebnisse dieser beiden Gruppen von Entscheidungsträgern. Im Ergebnis zeigt sich, dass aus Sicht der Haushaltspolitik die verbesserte Effektivität den wichtigsten direkten, und die gesteigerten Steuerungsmöglichkeiten den wichtigsten indirekten, Nutzentreiber der Doppik darstellt. Die Steuerungsmöglichkeiten in der Doppik werden ihrerseits maßgeblich durch die erhöhte Entscheidungsrelevanz doppischer Informationen determiniert.

Schlagerworte: Doppik, Kommunen, Haushaltspolitik, Reform, Strukturgleichungsmodell, PLS

Abstract

Determinants of the benefits of the municipalities' new accrual accounting system from a political perspective

The municipal budgeting and accounting system in Germany has been in state of fundamental upheaval for several years: Most municipalities replace their traditional cash-based system by an accrual-based system. Our paper analyses the determinants of the benefits of accrual budgeting and accounting from a political perspective using a structural equation model. As a replication study, the research design is based on an earlier study covering the perspective of public financial managers on accrual budgeting and accounting. Results show that improved effectiveness is the most important direct determinant of benefits. Improved management capabilities represent the most important indirect determinant of benefits. The management capabilities in an accrual system are primarily determined by the enhanced decision relevancy of accrual-based information.

Key words: accrual accounting, municipalities, fiscal policy, reform, structural equation model, PLS

1 Einleitung¹

Die Einführung der Kommunal Doppik stellt eine der größten Verwaltungsreformen in Deutschland in den vergangenen Jahrzehnten dar und lässt sich als ein Teil des Konzepts des New Public Management begreifen (Lüder/Jones 2003; Jagalla/Becker/Weber 2011; Schedler/Proeller 2011; Thom/Ritz 2008). Kernidee der Reform ist es, einen Übergang von der traditionellen, zahlungsstrombasierten Haushaltssteuerung hin zu einer produkt-

basierten, ressourcenverbrauchsorientierten Haushaltssteuerung auf Grundlage eines doppelten Buchführungssystems zu schaffen. Ausgangspunkt der Haushaltsreform waren hierbei die Beschlüsse der Innenministerkonferenz (IMK) im Jahr 2003 (IMK 2003a; IMK 2003b; IMK 2003c). Die Empfehlungen der Innenministerkonferenz sind von den einzelnen Flächenländern seitdem in heterogener Form in das Kommunalhaushaltsrecht überführt worden. Alle Länder ermöglichen ihren Kommunen einen Umstieg auf die Doppik, wenngleich nicht alle Länder selbige verpflichtend vorschreiben (Burth u.a. 2013, S. 158ff.; Mühlenkamp/Glöckner 2009).

Inhaltlich basiert das System der kommunalen Doppik idealtypischerweise auf der integrierten Verbundrechnung (IVR) für die Kernverwaltung, die nach doppischer Logik Haushaltsplanung, Rechnungslegung und Kosten- und Leistungsrechnung verknüpft (Budäus/Hilgers 2009, S. 385). Ergänzt wird die IVR auf der Rechnungslegungsebene durch den Gesamt-/Konzernabschluss, der die Kernverwaltung mit den ausgelagerten Einheiten (z.B. kommunale Unternehmen) in konsolidierter Form zusammenfasst (Kiamann 2010; Müller-Marqués Berger/Krebs 2010; Budäus/Hilgers 2010).

Die Promotoren der Doppik versprechen sich von ihr u.a. eine potenziell gesteigerte Generationengerechtigkeit der Haushaltswirtschaft durch Offenlegung des Ressourcenverbrauchs, Effizienz- und Effektivitätszuwächse in der Verwaltung durch eine output-/outcomeorientierte Verwaltungssteuerung sowie eine erhöhte Transparenz der kommunalen Finanzsituation (z.B. Lüder 1999; Lüder 2001; Berens u.a. 2007; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009). Gleichwohl ist zu beachten, dass die Doppik-Umstellung nicht ausschließlich positiv gesehen wird und ebenso wie das übergeordnete Neue Steuerungsmodell Gegenstand wissenschaftlicher Debatten ist (z.B. Sarrazin 2007; Budäus 2007; Holtkamp 2008; Banner 2008; Bogumil/Ebinger/Holtkamp 2011; Reichard 2011; Bogumil/Ebinger/Holtkamp 2012). Neben den hohen Kosten der Umstellung werden die an die Reform geknüpften Hoffnungen (z.B. Produktorientierung, Leistungsvergleiche, Transparenz- und Steuerungsverbesserungen) teilweise hinterfragt (siehe z.B. Sarrazin 2007; Bogumil/Ebinger/Holtkamp 2011). Ferner wird bemängelt, dass die Länder keine einheitliche Doppik, sondern vielmehr 13 verschiedene Systeme eingeführt haben (Lasar 2010; Mühlenkamp/Glöckner 2009; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009).

Die bisherige Diskussion um den Nutzen der Doppik erfolgt in der Literatur noch immer zu großen Teilen auf Grundlage von Thesen bzw. sachlogischen Argumentationen. Empirische, quantitative Studien sind selten und bleiben deskriptiv in ihrer Ergebnisdarstellung (Burth/Hilgers 2014). Kausalzusammenhänge werden nicht abgeleitet. Einen ersten Schritt zur Schließung dieser Forschungslücke haben Burth/Hilgers (2014) mit ihrer strukturgleichungsbasierten Analyse der Nutzen-Determinanten der kommunalen Doppik aus Sicht von Kämmerern gemacht. Der vorliegende Beitrag baut auf dieser Analyse auf und zielt darauf ab, den Nutzen der kommunalen Doppik aus Sicht der Kommunalpolitik unter Nutzung eines Strukturgleichungsmodells zu untersuchen. Er soll damit einen Beitrag dazu leisten, die Fachdiskussionen um den Nutzen der Doppik auf eine empirisch fundierte Basis zu stellen.

2 Stand der empirischen Forschung

Burth/Hilgers (2014) haben in ihrem Beitrag einen detaillierten Überblick über den Stand der empirischen Forschung im Bereich des Nutzens der kommunalen Doppik gegeben (inkl. Kurzzusammenfassungen der wichtigsten Ergebnisse dieser Arbeiten). An quantita-

tiven Untersuchungen zu Deutschland sind demnach – neben *Burth/Hilgers* (2014) – insb. die Veröffentlichungen von *KGSt* (2008), *Deutscher Städtetag/PWC* (2011), *Franke* (2011) und *Bogumil/Ebinger/Holtkamp* (2011) zu nennen. Im Bereich qualitativer Studien ist z.B. auf *Burth/Hilgers* (2012), *Spraul* u.a. (2012), *Jagalla/Weber* (2009), *Jagalla/Becker/Weber* (2011) und *Ridder/Bruns/Spier* (2006) hinzuweisen. Die Autoren *Burth/Hilgers* (2014) zeigen in ihrer Analyse des aktuellen Forschungsstandes, dass selbiger noch immer hochgradig rudimentär ist. Bisherige Studien sind zumeist qualitativer Natur oder bleiben deskriptiv. Strukturgleichungsmodelle im Bereich des Nutzens der kommunalen Doppik sind nicht identifiziert worden. Die Untersuchung von *Burth/Hilgers* (2014) stellt insofern den ersten Beitrag dar, der sich dieser Herangehensweise annimmt.

Inhaltlich untersucht der Beitrag von *Burth/Hilgers* (2014) den Nutzen der kommunalen Doppik aus dem Blickwinkel der Kämmerer. Die Untersuchung basiert auf einer deutschlandweit unter allen Landkreisen sowie Städten/Gemeinden ab 20.000 Einwohnern durchgeführten Umfrage. Die Analyse differenziert zwischen Kommunen, die bereits die Doppik nutzen und solchen, die die Doppik (noch) nicht nutzen. Im Ergebnis wird festgestellt, dass die Steuerung einen wichtigen indirekten sowie Effizienz, Generationengerechtigkeit und Transparenz direkte Nutzentreiber darstellen. Die Effektivität wird nicht als signifikante Nutzendeterminante wahrgenommen. Weiterentwicklungserfordernisse zeigen sich vor allem in der Umsetzung der neuen output-/outcomeorientierten Steuerungsrationaltät und in der Notwendigkeit einer Haushaltsrechtsharmonisierung.

Mit ihrem ersten Schritt im strukturgleichungsbasierten Forschungsprozess um den Nutzen der kommunalen Doppik haben *Burth/Hilgers* (2014) die Grundlage für spätere Arbeiten in diesem Bereich gelegt. Durch die ausschließliche Analyse der Finanzverwaltungssicht bleibt indes eine nicht minder wichtige kommunale Entscheidungsebene außen vor: die Kommunalpolitik. Der vorliegende Beitrag versucht diese Forschungslücke durch Analyse eben dieser Gruppe zu schließen. Ferner haben *Burth/Hilgers* (2014) darauf verzichtet, den Nutzen des kommunalen Gesamt-/Konzernabschlusses in die Analysen einzubeziehen. Auch dieses Forschungsfeld soll der vorliegende Beitrag durch Integration des Gesamt-/Konzernabschlusses erstmals abdecken.

3 Hypothesen und Untersuchungsmodell

Das Untersuchungsmodell des vorliegenden Beitrags basiert im Kern auf dem Untersuchungsmodell von *Burth/Hilgers* (2014, S. 14), welches um das Konstrukt „verbesserte Gesamtsicht auf den Konzern Kommune durch den Gesamt-/Konzernabschluss“ (kurz: Gesamtsicht Konzern) und damit einhergehend um drei Hypothesen (H4-H6) ergänzt wird. Es sei vor diesem Hintergrund daher auch darauf hingewiesen, dass sich die Herleitung der Hypothesen H1-H3 und H7-H13 größtenteils eng an der Herleitung von *Burth/Hilgers* (2014, S. 7ff.) orientiert.

Nicht zuletzt basiert der vorliegende Beitrag auch im Hinblick auf die Struktur der Analyse und Ergebnisdarstellung auf dem Grundlagenbeitrag von *Burth/Hilgers* (2014). Die Parallelität mit dem Aufsatz von *Burth/Hilgers* (2014) ist bewusst gewählt worden, um die Vergleichbarkeit beider Untersuchungen möglichst hoch zu halten. So analysieren *Burth/Hilgers* (2014) den Nutzen der Doppik aus dem Blickwinkel der wichtigsten Entscheidungsträger in der Kämmerer, während der vorliegende Beitrag die Perspektive der haushaltspolitischen Fraktionssprecher untersucht.

Die angesprochene Ergänzung des Untersuchungsmodells um das Konstrukt „Gesamtsicht Konzern“ ist im vorliegenden Beitrag erstmals umsetzbar, da die hier genutzten Umfragedaten später erhoben wurden, was einen weiter fortgeschrittenen Umstellungsstand im Hinblick auf den Gesamt-/Konzernabschluss impliziert. *Burth/Hilgers* (2014, S. 32) haben auf die Integration dieses Konstrukts verzichten müssen, da in deren Studie nur acht Kommunen angegeben hatten, bereits einen Gesamt-/Konzernabschluss festgestellt zu haben.

Die zur Hypothesenherleitung verwendete Literatur stammt teilweise auch aus dem Ausland. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich die Rechnungssysteme anderer Länder von denen in Deutschland unterscheiden (können). Dies gilt im Besonderen für Detailfragen (z.B. Vermögensbewertung). Da der vorliegende Beitrag jedoch Grundzusammenhänge und keine Detailfragen zum Gegenstand hat, kann davon ausgegangen werden, dass sich die aus den unterschiedlichen Systemen ergebenden Unterschiede merklich reduzieren. Nicht zuletzt sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die Analyse des wahrgenommenen Nutzens auf Basis von Strukturgleichungsmodellen noch immer am Anfang des Forschungsprozesses steht und damit teilweise noch explorativen Charakter hat. Mit *Burth/Hilgers* (2014) ist den Autoren nur ein Beitrag bekannt, der einen derartigen Ansatz wählt.

Effekt der Entscheidungsrelevanz auf die Steuerung

Im vorliegenden Beitrag wird Steuerung in Anlehnung an *Burth/Hilgers* (2014) verstanden als die Gesamtheit aller politischen Entscheidungen, über die das Verhalten organisatorischer Einheiten einer Kommune (Kernverwaltung plus Auslagerungen) beeinflusst werden soll. Das Treffen politischer Steuerungsentscheidungen bedarf grundsätzlich Informationen, die auf die Informationsbedürfnisse der politischen Mandatsträger zugeschnitten sind (entscheidungsrelevante Informationen). Als entscheidungsrelevant können Informationen angesehen werden, sofern sie einen Beitrag zu den Zwecken der Finanzsteuerung leisten, wie z.B. zur Sicherstellung der Generationengerechtigkeit sowie zur Gewährleistung der Effizienz und Effektivität des Verwaltungshandelns (*Burth/Hilgers* 2014, S. 8).

Die traditionelle/kamerale Haushaltssteuerung erfolgt über die einseitige Zuteilung von Inputs/Finanzmitteln, um hierüber programmatische Schwerpunkte zu setzen. Problematisch an dieser Steuerungsrationaltät ist, dass die Finanzmittel zugeteilt werden, ohne zu betrachten, was mit den Mitteln erreicht wird. Die Doppik schafft hier den Übergang von der Input- zur Output-/Wirkungssteuerung, die die Budgetzuteilung an das Erreichen politisch determinierter Output-/Wirkungsziele knüpft. Der Zielerreichungsgrad wird über Kennzahlen gemessen (*Burth* u.a. 2012, S. 219). Die Informationsversorgung der Mandatsträger wird auf diesem Wege enger an das Hauptziel öffentlicher Einheiten, die Gemeinwohlmaximierung, angepasst. So geht *Bals* (2008, S. 48) davon aus, dass, wenn sich Politik und Verwaltungsführung v.a. auf Ziele, Wirkungen und Leistungen konzentrieren und sich bei den Inputs stärker auf die Ergebnisse, Zuschussbedarfe und Deckungsbeiträge fokussieren, Kräfte freigesetzt werden, die Strategiediskussionen anstoßen, überhöhte Standards diskutierbar und Kosten transparent machen. Durch die an gemeinwohlorientierte Wirkungsziele und -kennzahlen geknüpfte Budgetierung im doppelischen Produkthaushalt kann folglich davon ausgegangen werden, dass sich die Informationsversorgung und damit die Grundlage für das Treffen politischer Steuerungsentscheidungen verbessert.

Neben der Output/Wirkungsorientierung entspringt auch der Bilanz als neuer Komponente im Vergleich zur Kameralistik eine Verbesserung der Informationsqualität für finanzpolitische Entscheidungen. So wird in der Doppik erstmals die Höhe des gesamten Vermögens und der gesamten Verschuldung ersichtlich, wobei dies sowohl für Kernverwaltung als auch für den Konzern Kommune (d.h. inkl. Auslagerungen) gilt. Hinzu kommt, dass in Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen in Form von Aufwendungen und Erträgen erstmals vollständig und periodengerecht erfasst und einander gegenüber gestellt werden (*Raupach/Stangenberg* 2009, S. 69). Diese Informationen sind bei Steuerungsentscheidungen unerlässlich, um die Generationengerechtigkeit der Finanzwirtschaft beurteilen zu können, da eine generationengerechte Finanzpolitik per Definition immer dann gegeben ist, wenn Erträge und Aufwendungen ausgeglichen sind (*Glöckner/Gnädinger/Grieger* 2008, S. 4). Die Kameralistik vermag es aufgrund des vorherrschenden Geldverbrauchskonzepts nicht, die Generationengerechtigkeit der Haushaltswirtschaft zu beurteilen (*Lüder* 1993, S. 225ff.; *Cortès* 2004, S. 58ff.).

Verbesserungen in der Entscheidungsrelevanz doppischer Informationen sind eine Einschätzung, die sich häufiger in der Literatur findet (*Berens* u.a. 2007, S. 3; *Lüder* 2001, S. 16; *Lapsley/Mussari/Paulsson* 2009, S. 720f.; *Wynne* 2004, S. 7; *Blöndal* 2004, S. 105; *Franke* 2011, S. 653; *Martí* 2006, S. 65). Aufbauend auf obigen Ausführungen kann folgende These formuliert werden (*Burth/Hilgers* 2014, S. 8f.):

H1: *Die wahrgenommene Verbesserung der Entscheidungsrelevanz steht in einem positiven Kausalzusammenhang zur wahrgenommenen Verbesserung der Steuermöglichkeiten.*

Effekt von Leistungsvergleichen auf die Steuerung

Mehrere Autoren gehen im Kontext der Doppik-Einführung davon aus, dass Leistungsvergleiche mit Privaten bzw. anderen Kommunen potentiell erleichtert werden (*Berens* u.a. 2007, S. 5; *Wynne* 2004, S. 7). *KGSt/Bertelsmann Stiftung* (2009, S. 15) wenden gleichwohl ein, dass derartige Gegenüberstellungen von Gebietskörperschaften eine Harmonisierung des Haushaltsrechts durch einheitliche Mindeststandards erfordern. So besteht bezüglich der Harmonisierung noch erheblicher Handlungsbedarf (*Lasar* 2010; *KGSt/Bertelsmann Stiftung* 2008, S. 17f.; *Gnädinger/Grieger* 2008, S. 60f.; *Mühlenkamp/Glöckner* 2009). Unterschiedliche Bewertungs- und Produktgliederungsvorschriften erschweren produkt-/leistungsorientierte Kennzahlenvergleiche. Selbiges gilt für Finanzkennzahlenvergleiche. Zumindest innerhalb einzelner Länder sind die rechtlichen Unterschiede jedoch geringer (*Mühlenkamp/Glöckner* 2009), weshalb hier Leistungsvergleiche auf Basis doppischer Daten eher möglich sind.

Nach *Berens* u.a. (2007, S. 5) wird ferner ein Benchmarking mit Privaten durch die Doppik erleichtert, da das bisherige Problem der verschiedenartigen Rechnungsstile (insbesondere die unvollständige Erfassung des Ressourcenverbrauchs) gelöst wird. Von besonderer Bedeutung sind Informationen aus Leistungsvergleichen (mit Privaten oder anderen Kommunen) für Steuerungsentscheidungen (*Burth/Hilgers* 2014, S. 9). Beispielhaft zu nennen sind Make-or-Buy-Entscheidungen oder Benchmarkings mit anderen Kommunen, die Ineffizienzen aufdecken und daher Gegensteuerungsmaßnahmen nach sich ziehen (Lernen vom Besten) (*Schauer* 2010, S. 177ff.). Die Wichtigkeit von Benchmarkings rührt hierbei im öffentlichen Sektor insb. daher, dass öffentliche Einheiten nicht im Wett-

bewerb stehen, sondern in vielen Bereichen Quasi-Monopolisten sind. Benchmarkings sind vor diesem Hintergrund als Wettbewerbssurrogat zu begreifen (Thom/Ritz 2008, S. 156). Bessere Vergleichsmöglichkeiten verbessern damit potenziell die Steuerungsmöglichkeiten der politischen Mandatsträger. Mithin kann somit die folgende These aufgestellt werden (Burth/Hilgers 2014, S. 9):

H2: *Die wahrgenommene Erleichterung von Leistungsvergleichen steht in einem positiven Kausalzusammenhang zur wahrgenommenen Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten.*

Effekt von Leistungsvergleichen auf die Transparenz

Mithin tragen verbesserte Vergleichsmöglichkeiten (z.B. bei Produktkennzahlen) auch zu einem höheren Grad an Transparenz bei (Christiaens/Rommel 2008, S. 59). Transparenz bezeichnet hierbei den Grad, zu dem kommunale Finanz- und Leistungsdaten für Stakeholder (Politik, Verwaltungsmitarbeiter, Bürger, Unternehmen, Medien etc.) zugänglich, nachvollziehbar, übersichtlich und verständlich sind (Burth/Hilgers 2014, S. 9).

Um die Transparenz der kommunalen Finanzsituation zu erhöhen, ist es erforderlich, interkommunale Vergleiche von Produkt- und Finanzkennzahlen zu veröffentlichen. Eine entsprechende Veröffentlichung kann z.B. im Haushaltsplan, im Jahresabschluss oder im Gesamt-/Konzernabschluss erfolgen (Burth/Hilgers 2014, S. 9). Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass insb. Finanzkennzahlenvergleiche (z.B. zur Bilanz oder Ergebnisrechnung) in der Doppik erleichtert werden und Stakeholdern ein Mehr an Transparenz gewährleisten, da die Doppik komplett neue Vergleichsgebiete (z.B. zum Vermögen, zu den Rückstellungen, zum Ressourcenverbrauch (von Kernverwaltung und Konzern Kommune)) eröffnet. Nach aktuellem Umsetzungsstand gilt dies für produktorientierte Kennzahlen (noch) nicht in selbigem Maße, da Leistungsziele und Kennzahlen vielerorts nicht oder nur rudimentär in Haushaltsplan und Jahresabschluss verankert sind (z.B. *Deutscher Städtetag/PWC* 2011, S. 75). Gleichwohl kann für die analysierte Stichprobe (Kommunen mit Gesamt-/Konzernabschluss) davon ausgegangen werden, dass Ziele und Kennzahlen (im Vergleich zu den übrigen Kommunen) bereits relativ häufig genutzt werden, da die analysierten Kommunen im Umstellungsprozess am weitesten fortgeschritten sind. Im Kontext von länderübergreifenden Kennzahlenvergleichen ist ferner nochmals auf die bereits erwähnten haushaltsrechtliche Unterschiede hinzuweisen, die die Vergleichbarkeit einschränken (Mühlenkamp/Glückner 2009).

Ungeachtet der tatsächlichen Umsetzung wohnt der Doppik das Potential inne, produktorientierte Kennzahlenvergleiche und Finanzkennzahlenvergleiche zu vereinfachen (Berens u.a. 2007, S. 5; Wynne 2004, S. 7) und demzufolge die Transparenz zu steigern, sofern Kennzahlenvergleiche konsistent und dauerhaft veröffentlicht werden. Aufbauend auf diesen Überlegungen kann folgende These aufgestellt werden (Burth/Hilgers 2014, S. 9f.):

H3: *Die wahrgenommene Erleichterung von Leistungsvergleichen steht in einem positiven Kausalzusammenhang zur wahrgenommenen Verbesserung der Transparenz der Kommunalfinanzsituation.*

Effekt der Gesamtsicht auf den Konzern Kommune auf die Steuerung

Ein wichtiges Motiv der Einführung der kommunalen Doppik besteht in dem Ziel die Finanzinformationen von kommunaler Kernverwaltung und Auslagerungen (kommunale

Fonds, Einrichtungen und Unternehmen) erstmals zu einem finanzwirtschaftlichen Gesamtbild des Konzerns Kommune zusammenzuführen (Berens u.a. 2007, S. 4; IMK 2000, S. 2). Konkret angesprochen ist in diesem Kontext der sog. Gesamt-/Konzernabschluss, der die Jahresabschlüsse von Kernverwaltung und Auslagerungen in konsolidierter Form zusammenfasst (Kiamann 2010; Müller-Marqués Berger/Krebs 2010). Der Gesamt-/Konzernabschluss wird von verschiedenen Autoren als ein wesentlicher Vorteil des doppischen Systems im Vergleich zur Kameralistik angesehen (z.B. Budäus/Hilgers 2010, S. 78ff.; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009, S. 37), da er z.B. gewährleistet, dass in Auslagerungen verortete Schulden, Defizite etc. nunmehr schwieriger dem Blick der Politik (aber auch dem Blick von Bürgern, Gläubigern und sonstigen Stakeholdern einer Kommune) entzogen werden können. Die Aufwendungen, Erträge, Vermögensgegenstände, Schulden, Ein- und Auszahlungen des Konzerns Kommune werden in einem Dokument erfasst und damit konsolidierter dargestellt als dies der Beteiligungsbericht vermag (zur kommunalen Beteiligungsberichterstattung siehe z.B. Papenfuß/Schaefer 2011). Die finanzielle Lage des Konzerns Kommune ist damit auf Grundlage des Gesamt-/Konzernabschlusses besser beurteilbar. Finanzkennzahlenvergleiche mit Kommunen, die einen anderen Auslagerungsgrad aufweisen, werden deutlich erleichtert. Einen besonderen Informationsmehrwert dürfte insbesondere der kaufmännisch vorgebildete Teil der politischen Mandatsträger in Rat und Kreistag aus dem neuen Gesamt-/Konzernabschluss ziehen, da dieser viele Parallelen zum kaufmännischen Konzernabschluss aufweist.

Zum Treffen rationaler finanzpolitischer Entscheidungen benötigen die Mandatsträger eine bedarfsgerechte Versorgung mit Finanzinformationen – sowohl zur Kernverwaltung als auch zum Konzern Kommune. Aus Sicht der Politik ist auf Basis vorstehender Überlegungen davon auszugehen, dass der Gesamt-/Konzernabschluss im Vergleich zur Kameralistik in einer besseren Informationsversorgung für Steuerungsentscheidungen – insbesondere im Kontext der Steuerung des Konzerns Kommune – resultiert.

H4: *Die wahrgenommene Verbesserung der Gesamtsicht auf den Konzern Kommune steht in einem positiven Kausalzusammenhang zur wahrgenommenen Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten.*

Effekt der Gesamtsicht auf den Konzern Kommune auf die Generationengerechtigkeit

Ein Kernelement der Doppik-Einführung besteht in der Ressourcenverbrauchsorientierung dieses Systems (IMK 2000). Das Ressourcenverbrauchskonzept findet hierbei auch im Gesamt-/Konzernabschluss seinen Niederschlag. So ist aus der Gesamt-/Konzernergebnisrechnung (analog zur Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Kernverwaltung) der Ressourcenverbrauch in Form von Aufwendungen und das Ressourcenaufkommen in Form von Erträgen ersichtlich. Ist die Gesamt-/Konzernergebnisrechnung in Erträgen und Aufwendungen ausgeglichen, so hat der Konzern Kommune im betreffenden Rechnungsjahr per Definition generationengerecht gewirtschaftet (Burth u.a. 2012, S. 203). Der Gesamt-/Konzernabschluss offenbart somit, ob aus finanzwirtschaftlicher Sicht dem ethischen Leitbild der Generationengerechtigkeit entsprochen worden ist. Die Kameralistik erstreckt sich im Gegensatz zur Doppik nur auf den Geldverbrauch und enthält keine Ressourcenverbrauchsdaten – weder zur Kernverwaltung noch in konsolidierter Form zum Konzern Kommune (Burth u.a. 2012, S. 215).

Es ist gleichwohl auch darauf hinzuweisen, dass die reine Darstellung ressourcenverbrauchsorientierter Informationen noch keine Verbesserung der Generationengerechtig-

keit der Finanzwirtschaft des Konzerns Kommune bewirkt. Vielmehr müssen die finanzpolitischen Entscheidungen der Mandatsträger auch tatsächlich an dieser Maxime ausgerichtet werden. Nichtsdestotrotz kann davon ausgegangen werden, dass bereits besagte Darstellung ressourcenverbrauchsorientierter Informationen die Wahrscheinlichkeit erhöht, dass mit zunehmender Routine im Umgang mit den neuen Informationen, Entscheidungen nicht mehr am Geldverbrauch, sondern am Ressourcenverbrauch ausgerichtet werden. Damit verbessert sich durch den in der Doppik erstmals aufgestellten Gesamt-/Konzernabschluss potenziell auch die Generationengerechtigkeit im Konzern Kommune.

H5: *Die wahrgenommene Verbesserung der Gesamtsicht auf den Konzern Kommune steht in einem positiven Kausalzusammenhang zur wahrgenommenen Steigerung der Generationengerechtigkeit.*

Effekt der Gesamtsicht auf den Konzern Kommune auf die Transparenz

Neben dem zuvor beschriebenen Einfluss auf politische Steuerungsentscheidungen lässt sich aus der verbesserten Informationsversorgung hinsichtlich der finanziellen Situation des Konzerns Kommune schließen, dass sich auch die übrigen (potenziellen) Nutzer/Stakeholder kommunaler Finanzinformationen (z.B. Steuerzahler, ortsansässige Unternehmen, Gläubiger, Wissenschaftler, Medienvertreter) ein besseres Bild von der Vermögens-, Verschuldungs-, Finanz- und Aufwands-/Ertragslage ihrer Kommune (einschließlich der ihr wirtschaftlich zuzurechnenden Auslagerungen) machen können. Dies gilt im Besonderen, sofern der Gesamt-/Konzernabschluss online zugänglich gemacht wird. So ermöglicht ein konsolidierter Gesamt-/Konzernabschluss z.B. Gläubigern eine bessere Beurteilung der Bonität einer Kommune sowie ihrer Auslagerungen. Für Wähler leistet der Gesamt-/Konzernabschluss einen Beitrag zu einer informierten Wahlentscheidung. Unternehmen, die eine Ansiedlung in der betreffenden Kommune erwägen, gibt der Gesamt-/Konzernabschluss Hinweise darauf, inwiefern z.B. künftig aufgrund eines Konsolidierungsbedarfs im Konzern Kommune Abgabenerhöhungen (z.B. Grundsteuer B, Gewerbesteuer) zu erwarten sind. Auch aus politischer Sicht ergeben sich Chancen aus einer erhöhten Transparenz der Finanzlage durch den Gesamt-/Konzernabschluss. So eröffnet sich auch und gerade im Kontext von (Haushalts-)Defiziten die Möglichkeit, die Notwendigkeit unpopulärer Konsolidierungsmaßnahmen gegenüber Bürgern, Unternehmen etc. einfacher zu kommunizieren.

H6: *Die wahrgenommene Verbesserung der Gesamtsicht auf den Konzern Kommune steht in einem positiven Kausalzusammenhang zur wahrgenommenen Verbesserung der Transparenz der Kommunalfinanzsituation.*

Effekt der Steuerung auf Effektivität und Effizienz

Die Steuerung der Verwaltung durch die Politik ist kein Selbstzweck. Sie zielt darauf ab, das Verwaltungshandeln in einer bestimmten, politisch gewünschten Weise zu beeinflussen. Ein wichtiges Steuerungsfeld betrifft das Ziel, das Verwaltungshandeln effizienter und effektiver zu gestalten (Burth/Hilgers 2014, S. 10). Konkret leitet sich die neue Steuerungsrationalität aus der Erweiterung der traditionellen Inputsteuerung (die in abgewandelter Form grundsätzlich auch in der Doppik weiterhin praktiziert werden kann) um eine output-/wirkungsorientierte Budgetierung verknüpft mit produktorientierten Zielen und Kennzahlen ab (KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009, S. 17ff.; Berens u.a. 2007, S. 5). So sollen Anreize gesetzt werden, den Zielerreichungsgrad des Verwaltungshandelns zu erhö-

hen (Effektivität) und den Zielerreichungsprozess wirtschaftlicher zu vollziehen (Effizienz) (Lüder 2001, S. 13).

Verbesserte Steuerungsmöglichkeiten werden von mehreren Autoren als ein Hauptvorteil der Doppik gegenüber der Kameralistik angesehen (Lüder 1999; Lüder 2001; Berens u.a. 2007, S. 1; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009). Mit der zwar noch rudimentären aber dennoch stetig zunehmenden Umsetzung output-/wirkungsorientierter Budgetierung verknüpft mit Zielen und Kennzahlen ist anzunehmen, dass mit der Doppik-Einführung potenziell auch die Effizienz und Effektivität des Verwaltungshandelns steigt. Hieraus lassen sich folgende Hypothesen ableiten (Burth/Hilgers 2014, S. 10):

- H7:** *Die wahrgenommene Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten steht in einem positiven Kausalzusammenhang zur wahrgenommenen Steigerung der Effektivität des Verwaltungshandelns.*
- H8:** *Die wahrgenommene Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten steht in einem positiven Kausalzusammenhang zur wahrgenommenen Steigerung der Effizienz des Verwaltungshandelns.*

Effekt der Steuerung auf die Generationengerechtigkeit

Neben der Steigerung der Effizienz und Effektivität ist die Gewährleistung der Generationengerechtigkeit ein wichtiges politisches Steuerungsfeld. Wie bereits beschrieben bezeichnet der Begriff der Generationengerechtigkeit in der Konkretisierung des Prinzips der interperiodischen Gerechtigkeit den Idealzustand, dass jede Generation nur die Ressourcen verbraucht, die sie selbst erwirtschaftet hat (Burth u.a. 2012, S. 203; Glöckner/ Gnädinger/Grieger 2008, S. 4; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009, S. 16f.). Die Doppik stellt im Ergebnishaushalt bzw. in der Ergebnisrechnung Informationen zum Ressourcenverbrauch (Aufwand) bzw. Ressourcenaufkommen (Ertrag) in der Kernverwaltung bereit (Burth u.a. 2013, S. 160ff.). Im Gesamt-/Konzernabschluss finden sich ferner Ressourcenverbrauchs- und Ressourcenaufkommensdaten zum Konzern Kommune. Sofern diese Informationen im Sinne des Erreichens eines dauerhaften Ausgleichs von (ordentlichen) Erträgen und Aufwendungen zu Steuerungszwecken verwendet werden, kann die politische Ebene eine generationengerechte Finanzpolitik in der Kommune sicherstellen. Die Kameralistik stellt bedingt durch die Zahlungsstromorientierung keine entsprechenden Daten zur Verfügung, weshalb es in der traditionellen Kameralistik faktisch nicht möglich ist, gezielt eine generationengerechte Finanzpolitik zu betreiben (Lüder 1993, S. 225ff.; Cortès 2004, S. 58ff.).

Die verbesserten Steuerungsmöglichkeiten in der Doppik (Lüder 2001; Berens u.a. 2007, S. 1; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009) erleichtern es demzufolge potenziell, die Gewährleistung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit finanzpolitisch sicherzustellen. Es kann damit im Vergleich zur Kameralistik die folgende Hypothese aufgestellt werden (Burth/Hilgers 2014, S. 10f.):

- H9:** *Die wahrgenommene Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten steht in einem positiven Kausalzusammenhang zur wahrgenommenen Steigerung der Generationengerechtigkeit.*

Effekt von Effektivität und Effizienz auf den Nutzen

Mit der Doppik geht ein Übergang von der traditionellen kameralen Inputsteuerung hin zu einer output-/wirkungsorientierten Steuerung einher (Mühlenkamp 2011, S. 1; Lüder 2001, S. 69ff.). Der Übergang begründet sich in dem Merkmal öffentlicher Verwaltungen, dass

selbige nicht nach der Maximierung des Gewinns, sondern nach der Maximierung des Gemeinwohls streben (Bals 2008, S. 2). Das Gemeinwohlstreben wird in der kommunalen Finanzwirtschaft übersetzt in Output-/Wirkungsziele, welche über Kennzahlen operationalisiert werden. Maßstab zur Überprüfung der Wirksamkeit von Maßnahmen sowie zur Kontrolle des Zielerreichungsgrades ist die sog. Effektivität (Schauer 2010, S. 33ff.; Burth u.a. 2012, S. 115).

Die Effektivität stellt im sog. 3-E-Modell die strategische Ebene dar. Operationalisiert wird die Effektivität durch Vereinbarung organisationaler/individueller Ziele zu deren Erreichung entsprechende Budgets zugeteilt werden (Budäus/Buchholtz 1997, S. 322ff.; Burth u.a. 2012, S. 359f.; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009, S. 23). Die Ziele sind mit dem verfügbaren Budget möglichst effizient, das heißt im Sinne des ökonomischen Prinzips (Minimal-/Maximalprinzip) (Schauer 2010, S. 33ff.; Wöhe 2002, S. 1f.), zu erreichen.

Die drei zentralen Steuerungsrationitäten Input-, Output- und Wirkungssteuerung lassen sich im Sinne einer Prioritätenrangfolge verstehen. So sollte zuvorderst im Rahmen eines Kontraktmanagements (mit dem Haushaltsplan als Hauptkontrakt) (Bals 2008, S. 7) eine wirkungsorientierte Steuerung betrieben werden. Hintergrund ist, dass Inputs zur Erzeugung von kommunalen Produkten (Outputs) dienen und jedes kommunale Produkt wiederum letztlich nur Mittel zum Zweck – nämlich zur Erreichung einer bestimmten Wirkung – ist (Bals 2008, S. 62). Ist die Wirkungsmessung nicht möglich, ist alternativ auf die Steuerung über Outputziele und -kennzahlen zurückzugreifen. Sofern auch Outputs als Steuerungsinstrument nicht praktikabel sind, kann in letzter Instanz auch in der Doppik auf die inputorientierte Steuerungsrationität zurückgegriffen werden. Die Inputsteuerung ist zuletzt zu wählen, da sie eine wesentliche Schwäche aufweist: So blendet sie Outputs und Wirkungen vollständig aus und schafft keine Anreize, die Finanzmittel/Inputs effizient und effektiv einzusetzen (Burth/Hilgers 2014, S. 11).

Nach Ansicht zahlreicher Autoren liegt in der Steigerung der Effektivität durch Umsetzung der Wirkungsorientierung der Verwaltungssteuerung ein wesentlicher Treiber des Nutzens² der Doppik (z.B. Berens u.a. 2007, S. 7; Hilgers 2010, S. 1101; Raupach/Stangenberg 2009, S. 18; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009, S. 8; Hilgers 2011, S. 51). Neben der Steigerung der Effektivität wird der Doppik auch das Potential zur Erhöhung der Effizienz des Verwaltungshandelns zugesprochen (Budäus/Hilgers 2009, S. 377; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009, S. 8). Zahlreiche Autoren sehen in der verbesserten Effizienz im neuen doppischen Planungs-, Steuerungs- und Informationssystem einen Hauptgrund zur Doppik-Einführung und demzufolge einen weiteren wesentlichen Nutzentreiber der Doppik (Berens u.a. 2007, S. 7; Hilgers 2010, S. 1101; Raupach/Stangenberg 2009, S. 18; Cohen/Kaimenaki/Zorgios 2007, S. 93; Franke 2011, S. 653). Als Thesen können demzufolge aufgestellt werden (Burth/Hilgers 2014, S. 11f.):

H10: *Die wahrgenommene Steigerung der Effektivität des Verwaltungshandelns steht in einem positiven Kausalzusammenhang zum wahrgenommenen Doppik-Nutzen.*

H11: *Die wahrgenommene Steigerung der Effizienz des Verwaltungshandelns steht in einem positiven Kausalzusammenhang zum wahrgenommenen Doppik-Nutzen.*

Effekt der Generationengerechtigkeit auf den Nutzen

Ein Hauptelement der Doppik-Einführung besteht, wie bereits angesprochen, im Übergang vom traditionellen Geldverbrauchskonzept der Kameralistik zum Ressourcenver-

brauchskonzept der Doppik (*KGSt/Bertelsmann Stiftung* 2009, S. 13ff.; *Budäus/Hilgers* 2009, S. 377ff.). Eine entsprechende Zielsetzung ist auch seitens der Innenministerkonferenz formuliert worden (*IMK* 2000; *IMK* 2003a). Der Vorteil der Doppik gegenüber der Kameralistik besteht hierbei darin, dass der Ressourcenverbrauch lückenlos erfasst und berichtet wird. So deckt die Kameralistik nur zahlungswirksame Ressourcenverbräuche (zum Beispiel Personalaufwendungen) ab – Rückstellungsbildungen und Abschreibungen finden demgegenüber zum Beispiel keine Berücksichtigung (*Budäus/Hilgers* 2009, S. 377ff.; *KGSt/Bertelsmann Stiftung* 2009, S. 13ff.; *Mühlenkamp* 2011, S. 8). Erträge und Aufwendungen werden in der Doppik im Ergebnishaushalt geplant. Die Rechnungslegung erfolgt in der Ergebnisrechnung. Die Ausgeglichenheit von (ordentlichen) Erträgen und Aufwendungen in Planung und Rechnung (bzw. der Erhalt des Eigenkapitals) wird gemeinhin als finanzwirtschaftliche Konkretisierung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit angesehen (z.B. *Gnädinger/Grieger* 2008, S. 60; *Gnädinger* 2012, S. 193ff.).

Die ressourcenorientierten Finanzinformationen ermöglichen der Politik mithin das Betreiben einer generationengerechten Haushaltssteuerung. Die Doppik stellt indes in erster Linie ein Informationssystem dar. Die Generationengerechtigkeit der Finanzwirtschaft kann in diesem Sinne erst gewährleistet werden, sobald auch die politischen Steuerungsentscheidungen tatsächlich dieses Ziel verfolgen. Es bedarf demzufolge auch dem entsprechenden politischen Willen, die neue, verbesserte Informationsgrundlage für Steuerungsentscheidungen zu nutzen, um so dem ethischen Leitbild der Generationengerechtigkeit gerecht zu werden. Das kommunale Haushaltsrecht gibt mit der Verpflichtung zum Ergebnisausgleich indes einen Rahmen vor (*Burth* u.a. 2013, S. 162ff.).

Analog zur Intention der Innenministerkonferenz wird in der einschlägigen Fachliteratur die Abbildung der Generationengerechtigkeit durch Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts als einer der zentralen Vorteile/Nutzentreiber der Doppik genannt (z.B. *KGSt/Bertelsmann Stiftung* 2009; *Berens* u.a. 2007, S. 3; *Hilgers* 2010, S. 1101; *Glöckner/Gnädinger/Grieger* 2008; *Schwarting* 2009; *Gnädinger/Grieger* 2008). Hieraus ergibt sich folgende Hypothese (*Burth/Hilgers* 2014, S. 12):

H12: *Die wahrgenommene Steigerung der Generationengerechtigkeit steht in einem positiven Kausalzusammenhang zum wahrgenommenen Doppik-Nutzen.*

Effekt der Transparenz auf den Nutzen

Im Vergleich zur Kameralistik stellt die Doppik u.a. in den Bereichen Produktorientierung, Jahresabschluss und Gesamt-/Konzernabschluss neue Finanzinformationen für Stakeholder bereit. So können im Produkthaushalt z.B. Informationen zu den Produktkosten (z.B. Gesamtkosten pro Schüler), zur Leistungsqualität (z.B. Klassenstärke) sowie zur Produktmenge (z.B. Schülerzahl) abgebildet werden (*Bals* 2008, S. 61). Über geeignete Ziele und Kennzahlen wird offenkundig, was mit den öffentlichen Geldern konkret erreicht worden ist bzw. welche gemeinwohlorientierten Wirkungen erzeugt worden sind. Im Jahresabschluss werden das Vermögen und die Schulden (inkl. Rückstellungen) der Kernverwaltung vollständig erfasst und einander in der Bilanz gegenübergestellt (*Lüder* 2001, S. 47ff.; *Raupach/Stangenberg* 2009, S. 15ff.; *Hilgers* 2010, S. 1101). Ressourcenverbrauch und Ressourcenaufkommen werden in der Ergebnisrechnung transparent. Ergänzend konsolidiert der Gesamt-/Konzernabschluss die Finanzdaten der Kernverwaltung mit denen der Auslagerungen, was die Beurteilung der finanziellen Lage des Konzerns Kommune erleichtert (*Kiamann* 2010; *Müller-Marqués Berger/Krebs* 2010; *Budäus/Hilgers* 2010;

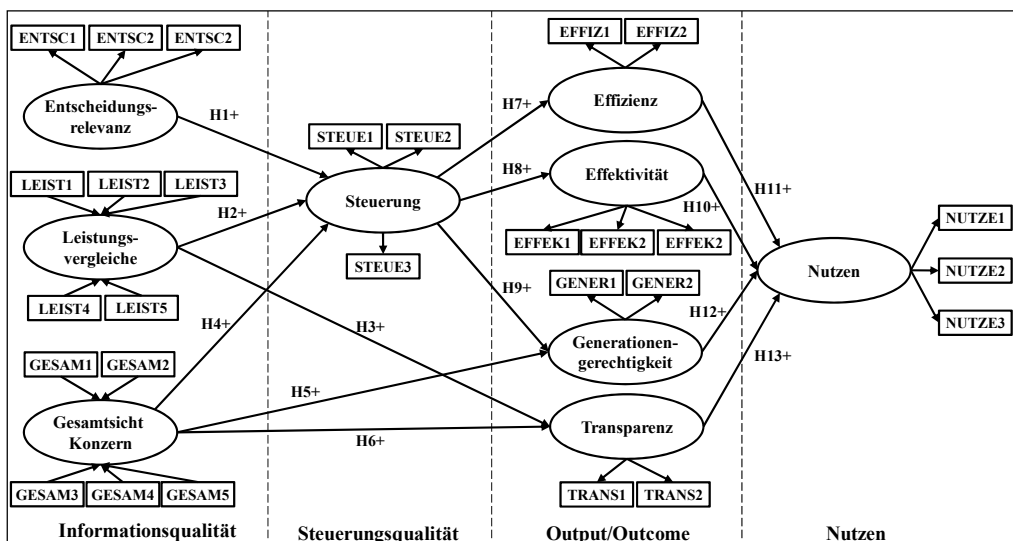
Berens u.a. 2007, S. 4). Jagalla/Becker/Weber (2011, S. 148) differenzieren konkret zwischen unspezifischen (z.B. verbesserte Gesamtsicht auf finanzielle Lage der Kommune) und spezifischen Transparenzsteigerungen (z.B. bessere Transparenz bezüglich Aufwendungen, Erträgen, Vermögenswerten, Schulden).

Die neuen Rechnungslegungskomponenten sind ein wesentlicher Grund, weshalb viele Autoren davon ausgehen, dass die Doppik die Transparenz der öffentlichen Finanzsituation steigert und die Transparenz gleichzeitig einen Hauptvorteil/-nutzentreiber der Doppik darstellt (Budäus/Hilgers 2009, S. 377; Jagalla/Becker/Weber 2011, S. 148; Berens u.a. 2007, S. 7; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009, S. 10; Lüder 2001, S. 34ff.; Franke 2011, S. 653; Raupach/Stangenberg 2009, S. 45). Vorstehende Ausführungen führen zu folgender Hypothese (Burth/Hilgers 2014, S. 13):

H13: Die wahrgenommene Verbesserung der Transparenz steht in einem positiven Kausalzusammenhang zum wahrgenommenen Doppik-Nutzen.

Im Untersuchungsmodell werden die Konstrukte Entscheidungsrelevanz, Leistungsvergleiche und Gesamtsicht Konzern zur Ebene „Informationsqualität (in der kommunalen Doppik)“ zusammengefasst. Dem Konstrukt „Steuerung“ wird eine eigene Ebene im Modell zugewiesen, um dessen Bedeutung hervorzuheben. Hintergrund ist, dass die Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten gemäß mehrerer Autoren (z.B. Berens u.a. 2007, S. 1; Lüder 2001; KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009) als eines der zentralen Reformmotive angesehen wird. Auch Burth/Hilgers (2014, S. 13) kommen in ihrer Untersuchung zu dem Ergebnis, dass der Steuerungsebene in der Doppik eine Sonderstellung zukommt.

Abb. 1: Untersuchungsmodell



Quelle: Eigene Darstellung.

4 Datenerhebung und methodisches Vorgehen

Der vorliegende Beitrag basiert auf einer Umfrage unter kommunalen Haushaltspolitikern, die die Autoren im Mai/Juni 2012 durchgeführt haben. Die Umfrage war gerichtet an alle Landkreise sowie alle Städte/Gemeinden ab 20.000 Einwohnern. Adressiert war sie an die haushaltspolitischen Sprecher von zwei großen Kreistags-/Ratsfraktionen je Kommune.³ Insgesamt erhielten die Autoren 608 ausgefüllte, auswertbare Fragebögen zurück (Rücklaufquote: 30,4%). Vier zurückgesendete Fragebögen waren nicht auswertbar.

Um sicherzustellen, dass die Antworten der Haushaltspolitiker tatsächliche Erfahrungen und keine Mutmaßungen widerspiegeln, sind im vorliegenden Beitrag lediglich diejenigen 136 Fragebögen analysiert worden, bei denen angegeben wurde, dass bereits ein Gesamt-/Konzernabschluss von der Kommune festgestellt worden ist. Da der Gesamt-/Konzernabschluss i.d.R. den letzten Schritt bei der Umstellung auf die kommunale Doppik darstellt, kann davon ausgegangen werden, dass die Antwortenden bereits langjährige Erfahrungen mit dem neuen System haben. Bei den 136 analysierten Fragebögen handelt es sich in 30 Fällen um Haushaltspolitiker aus kreisfreien Städten, in 65 Fällen aus kreisangehörigen Städten/Gemeinden und in 39 Fällen aus Landkreisen. In zwei Fällen ist zum Kommunaltyp keine Angabe gemacht worden.

Die im vorliegenden Beitrag verwendete Analysemethode ist die sog. Strukturgleichungsmodellierung (engl. „structural equation modeling“ – SEM). SEM bezeichnet eine multivariate Analysemethode, die multiple Regressionen zwischen Konstrukten (hier z.B. Generationengerechtigkeit, Transparenz, Gesamtsicht Konzern) durchführt. Konstrukte (latente Variablen) sind Variablen, die nicht direkt messbar sind. Es wird daher versucht sie mittels messbarer, manifester Variablen (Indikatoren, Items) zu operationalisieren. Der Vollständigkeit halber ist außerdem darauf hinzuweisen, dass Regressionsanalysen zwar die Annahme kausaler Zusammenhänge zugrundeliegt, die angewendeten statistischen Verfahren faktisch jedoch lediglich Korrelationen und keine kausalen Beziehungen nachweisen können (Freedman 1997).

Strukturgleichungsmodelle bestehen aus einem Mess- und einem Strukturmodell. Das Messmodell beschreibt die Beziehung zwischen einem Konstrukt und dessen (messbaren) Items. Das Messmodell zielt darauf ab, zu untersuchen, ob die gewählten Items den formellen Voraussetzungen (insb. Reliabilität und Validität) genügen. Auf Grundlage der Untersuchung des Messmodells auf Reliabilität und Validität erfolgt die Analyse des Strukturmodells. Das Strukturmodell bezeichnet die Beziehungen zwischen den Konstrukten, wobei sowohl indirekte als auch direkte Beziehungen abgebildet werden können. Demzufolge können Konstrukte in einem Strukturmodell sowohl als unabhängige als auch als abhängige Variablen fungieren (z.B. Ringle u.a. 2006; Reinartz/Haenlein/Henseler 2009).

Zur Analyse des Strukturgleichungsmodells wird im vorliegenden Beitrag Partial Least Squares SEM (PLS-SEM) genutzt. Zur Analyse des Strukturgleichungsmodells ist die Software SmartPLS 2.0.M3 (Ringle/Wende/Will 2005) verwendet worden. Fehlende Werte sind durch den Mittelwert ersetzt worden. Bei der Anwendung des PLS-Algorithmus sind die folgenden Einstellungen gewählt worden: 1,0 als Initialwert für die „outer weights“ (Henseler 2010, S. 114f.), „path-weighting scheme“ (Henseler 2010, S. 114f.), max. 300 Iterationen (Ringle/Wende/Will 2005) und 10^{-5} als Stop-Kriterium (Wold 1982, S. 14). Der Bootstrapping Algorithmus (Chin 1998, S. 320; Henseler/Ringle/Sinkovics 2009, S. 305ff.; Efron 1981) ist mit 5.000 Samples (Hair u.a. 2012, S. 16) und der Option „individual sign changes“ (Henseler/Ringle/Sinkovics 2009, S. 307) durchgeführt worden.

5 Konstruktoperationalisierung und deskriptive Statistiken

Die Items zur Operationalisierung der Konstrukte sind primär von *Burth/Hilgers* (2014, S. 20ff.) übernommen worden. Ergänzend sind in Kombination mit Experteninterviews beim formativen Konstrukt Leistungsvergleiche sowie bei einigen reflektiv gemessenen Konstrukten einzelne Items ergänzt worden, mit dem Ziel, die Messung der Konstrukte zu verbessern. Nicht zuletzt ist mit dem Konstrukt Gesamtsicht Konzern eine weitere latente Variable eingefügt worden, deren Items von den Autoren in Kombination mit Experteninterviews entwickelt worden sind. Der Anteil in Experteninterviews (weiter-)entwickelter Items verdeutlicht den noch immer explorativ geprägten Forschungsstand zu den Nutzen-Determinanten der kommunalen Doppik in Deutschland.

Die Items der Konstrukte sind in Tab. 1 aufgelistet. Sie sind jeweils auf einer 7er-Likert-Skala operationalisiert worden, wobei 1 einer starken Ablehnung und 7 einer starken Zustimmung entspricht. Die befragten Haushaltspolitiker sind jeweils explizit aufgefordert worden, die Fragen/Items im Vergleich von Doppik und Kameralistik zu beantworten/beurteilen. Zu beachten ist, dass die ENTSC3, LEIST2, LEIST5, GESAM1, GESAM4, GESAM5, STEUE1, STEUE3, EFFIZ2 und EFFEK3 im Originalfragebogen umgekehrt formuliert worden waren, um dem Problem der Ja-Sage-Tendenz entgegenzuwirken. Für die vorliegenden Darstellungen und Auswertungen sind die Fragen indes in ihrer Richtung wieder einheitlich formuliert worden, um die Lesbarkeit zu verbessern.

Tab. 1: Items zur Konstruktoperationalisierung

Konstrukt	Code	Item	Quelle
Entscheidungsrelevanz	ENTSC1	Die Doppik stellt relevantere Informationen für politische Entscheidungen bereit als die Kameralistik.	Burth/Hilgers (2014)
	ENTSC2	Auf Basis von Informationen aus der Doppik lassen sich bessere politische Entscheidungen treffen.	Burth/Hilgers (2014)
	ENTSC3	Die Informationen aus der Doppik sind als Entscheidungsgrundlage besser geeignet.	Eigenes Design i.V.m. Experteninterviews
Leistungsvergleiche	LEIST1	Die Daten aus der Doppik erleichtern es, Leistungsvergleiche mit privatwirtschaftlichen Unternehmen durchzuführen.	Burth/Hilgers (2014)
	LEIST2	In der Doppik ist es einfacher, Leistungsvergleiche innerhalb der Kommunalverwaltung anzustellen.	Eigenes Design i.V.m. Experteninterviews
	LEIST3	Die Daten aus der Doppik erleichtern es, Leistungsvergleiche mit anderen Kommunen aus demselben Bundesland anzustellen.	Burth/Hilgers (2014)
	LEIST4	Die Daten aus der Doppik erleichtern es, Leistungsvergleiche mit Kommunen aus anderen Bundesländern anzustellen.	Burth/Hilgers (2014)
	LEIST5	In der Doppik ist es einfacher, Leistungsvergleiche mit Kommunen aus anderen Staaten anzustellen.	Eigenes Design i.V.m. Experteninterviews
Gesamtsicht Konzern	GESAM1	Der Gesamt-/Konzernabschluss erleichtert mir die Beurteilung der Verschuldungslage.	Eigenes Design i.V.m. Experteninterviews
	GESAM2	Der Gesamt-/Konzernabschluss verschafft mir einen besseren Überblick über die Vermögenssituation.	Eigenes Design i.V.m. Experteninterviews
	GESAM3	Der Gesamt-/Konzernabschluss verschafft mir einen besseren Überblick über die Aufwendungen.	Eigenes Design i.V.m. Experteninterviews
	GESAM4	Der Gesamt-/Konzernabschluss erleichtert mir die Beurteilung der Ertragslage.	Eigenes Design i.V.m. Experteninterviews
	GESAM5	Der Gesamt-/Konzernabschluss erleichtert mir die Beurteilung der Liquiditätslage.	Eigenes Design i.V.m. Experteninterviews

Konstrukt	Code	Item	Quelle
Steuerung	STEUE1	In der Doppik ist es einfacher, das Handeln der Verwaltungseinheiten (z.B. Abteilungen, Ämter) zu steuern.	Burth/Hilgers (2014)
	STEUE2	Die Doppik macht es leichter, die Verwaltung als Ganzes zu steuern.	Burth/Hilgers (2014)
	STEUE3	In der Doppik ist es leichter, den „Konzern Kommune“ (d.h. inklusive der Auslagerungen, wie z.B. öffentliche Unternehmen) zu steuern.	Burth/Hilgers (2014)
Generationen-gerechtigkeit	GENER1	Aufgrund der Berücksichtigung des Ressourcenverbrauchs in der Doppik (z.B. über Abschreibungen, Rückstellungen) ist es leichter eine generationengerechte Politik zu betreiben.	Burth/Hilgers (2014)
	GENER2	Die Doppik macht deutlich, ob auf Kosten künftiger Generationen gelebt wird.	Burth/Hilgers (2014)
Effizienz	EFFIZ1	Die Doppik trägt zu einem wirtschaftlicheren Verwaltungshandeln bei.	Burth/Hilgers (2014)
	EFFIZ2	In der Doppik können die gleichen kommunalen Leistungen mit geringeren Haushaltsmitteln bereitgestellt werden.	Eigenes Design i.V.m. Burth/Hilgers (2014)
Effektivität	EFFEK1	Die Doppik hilft dabei, den Zielerreichungsgrad von politisch gesetzten Zielen zu erhöhen.	Burth/Hilgers (2014)
	EFFEK2	Die Doppik hilft dabei, die Qualität der Arbeitsergebnisse der Verwaltung zu erhöhen.	Burth/Hilgers (2014)
	EFFEK3	In der Doppik werden politische Ziele leichter erreicht als in der Doppik.	Eigenes Design i.V.m. Experteninterviews
Transparenz	TRANS1	In der Doppik wird transparenter, wofür Haushaltsmittel verwendet wurden.	Burth/Hilgers (2014)
	TRANS2	In der Doppik wird transparenter, was mit den eingesetzten Haushaltsmitteln erreicht wurde.	Burth/Hilgers (2014)
Nutzen	NUTZE1	Die Doppik bietet Vorteile gegenüber der Kameralistik.	Burth/Hilgers (2014)
	NUTZE2	Die Doppik ist ein sinnvolles System für das kommunale Finanzwesen.	Burth/Hilgers (2014)
	NUTZE3	Wenn es die Doppik nicht gäbe, müsste sie erfunden werden.	Burth/Hilgers (2014)

Quelle: Eigene Darstellung.

Zur Entscheidung, ob das zusätzlich eingefügte Konstrukt Gesamtsicht Konzern formativen oder reflektiven Charakter hat, sind die vier Entscheidungsregeln von *Jarvis/MacKenzie/Podsakoff* (2003, S. 203) herangezogen worden: Die erste Regel betrifft die Richtung der Kausalbeziehung zwischen dem Konstrukt und seinen Items. Sofern demnach der Kausalzusammenhang vom Item zum Konstrukt gerichtet ist, ist das Konstrukt als formativ einzuordnen. Die zweite Regel betrifft die Frage der Austauschbarkeit von Items. Formative Items sollten demnach nicht austauschbar sein und verschiedene Facetten des Konstrukts widerspiegeln, während reflektive Items austauschbar sein dürfen. Die dritte Entscheidungsregel bezieht sich auf die Kovarianz der Items. Demnach sollten reflektive Items miteinander korrelieren, um die interne Konsistenz und Reliabilität zu gewährleisten. Formative Items sollten demgegenüber nicht miteinander korrelieren, da Multikollinearität formative Konstrukte instabiler machen kann (*Petter/Straub/Rai* 2007, S. 634). Die vierte Regel von *Jarvis/MacKenzie/Podsakoff* nimmt Bezug zur Frage, ob die Items eines Konstrukts dieselben Antezedenten und Konsequenzen haben. Sofern dies zutrifft, hat das Konstrukt reflektiven Charakter, andernfalls ist es als formativ zu kategorisieren. Im Ergebnis der benannten vier Entscheidungsregeln sind die Autoren zudem resultat gekommen, das Konstrukt als formativ einzuordnen.

Auf Basis der deskriptiven Statistiken (Tab. 2) zeigt sich, dass Haushaltspolitiker, die ihrem Mandat in Kommunen mit weit fortgeschrittenem Doppik-Umstellungsprozess nachgehen (d.h. Kommunen mit Gesamt-/Konzernabschluss), eine tendenziell positive Einstellung gegenüber der Doppik haben. Mit Ausnahme von LEIST4 (länderübergreifende Leis-

tungsvergleiche) werden bei allen Items tendenziell Verbesserungen gegenüber der Kamera-listik wahrgenommen. Das Ergebnis bei LEIST4 überrascht dahingehend wenig, als dass die 13 Flächenländer jeweils ihre eigene Doppik eingeführt haben (*Mühlenkamp/Glückner* 2009).

Besonders positiv beurteilen die bereits den Gesamt-/Konzernabschluss nutzenden Politiker eben diesen Gesamt-/Konzernabschluss bzw. die aus ihm resultierende, verbesserte Gesamtsicht auf den Konzern Kommune. Selbiges gilt im Hinblick auf das Generationengerechtigkeitskonstrukt und hier insb. GENER2. Positive Bewertungen seitens der befragten Haushaltspolitiker sind nicht zuletzt auch hinsichtlich Effizienz-Verbesserungen durch die Doppik-Einführung zu beobachten.

Tab. 2: Deskriptive Statistiken

Item	Mittelwert	Median	Standard- abweichung	Anzahl Nennungen							
				1 (lsa)	2	3	4	5	6	7 (ssz)	k.A.
ENTSC1	4,627	5	1,707	9	12	12	20	25	46	10	2
ENTSC2	4,522	5	1,784	11	12	13	24	22	38	14	2
ENTSC3	4,672	5	1,759	10	10	13	20	25	40	16	2
LEIST1	4,119	4	1,758	14	18	12	27	30	26	8	1
LEIST2	4,382	4,5	1,760	9	14	21	24	24	28	16	0
LEIST3	4,434	4	1,499	7	6	22	34	26	35	6	0
LEIST4	3,963	4	1,551	12	12	25	37	22	26	2	0
LEIST5	4,940	5	1,585	5	7	7	35	19	38	22	3
GESAM1	4,932	5	1,489	2	7	15	25	26	39	18	4
GESAM2	5,358	6	1,146	0	2	8	19	33	55	17	2
GESAM3	5,097	5	1,213	0	6	4	31	36	44	13	2
GESAM4	4,925	5	1,396	2	7	9	32	29	41	14	2
GESAM5	4,872	5	1,427	2	10	7	30	32	39	13	3
STEUE1	4,404	4,5	1,639	10	10	13	35	30	26	12	0
STEUE2	4,603	5	1,502	5	12	10	29	38	33	9	0
STEUE3	4,713	5	1,614	5	10	15	29	24	36	17	0
GENER1	4,632	5	1,577	8	7	13	29	33	34	12	0
GENER2	5,235	6	1,546	5	7	7	10	36	45	26	0
EFFIZ1	4,824	5	1,596	7	9	10	18	37	41	14	0
EFFIZ2	4,985	5	1,625	3	10	13	22	26	34	27	1
EFFEK1	4,662	5	1,526	7	10	10	19	48	33	9	0
EFFEK2	4,385	5	1,501	6	15	9	33	43	21	8	1
EFFEK3	4,585	5	1,604	7	11	13	27	29	38	10	1
TRANS1	4,618	5	1,768	10	12	17	13	24	49	11	0
TRANS2	4,471	5	1,677	11	9	17	22	30	39	8	0
NUTZE1	4,860	5	1,773	11	9	5	22	27	40	22	0
NUTZE2	4,853	5	1,728	11	6	6	27	27	37	22	0
NUTZE3	4,030	4	1,981	22	14	11	35	17	16	20	1

(lsa) = lehne stark ab; (ssz) = stimme stark zu; k.A. = keine Angabe

Quelle: Eigene Darstellung.

6 Ergebnisse

6.1 Messmodell

Zur Beurteilung der internen Konsistenz des Messmodells werden nachfolgend Tests bezüglich Reliabilität und Validität durchgeführt.

Tab. 3: Cronbachs Alpha, Composite Reliability und AVE

Konstrukt	Cronbachs Alpha	Composite Reliability	AVE
Entscheidungsrelevanz	0,863	0,917	0,786
Leistungsvergleiche	–	–	–
Gesamtsicht Konzern	–	–	–
Steuerung	0,706	0,836	0,630
Transparenz	0,883	0,945	0,895
Effektivität	0,745	0,855	0,664
Effizienz	0,482	0,794	0,658
Generationengerechtigkeit	0,758	0,890	0,802
Nutzen	0,935	0,958	0,885

Die Reliabilität beurteilt, ob die Items eines Konstrukts dasselbe Konzept messen. Die Bewertung der Reliabilität der Messung erfolgt bei reflektiv gemessenen Konstrukten über Cronbachs Alpha (Cronbach 1970) bzw. die Composite Reliability (Werts/Linn/Jöreskog 1974). Beide Kenngrößen sollten jeweils Werte von mindestens 0,7 (bzw. 0,6 bei einem explorativen Untersuchungsdesign) aufweisen (Bagozzi/Yi 1988, S. 74ff.).⁴ Cronbachs Alpha ist von beiden Kriterien das konservativere, strengere Maß. Die Schwelle von 0,7 wird mit einer Ausnahme von allen Konstrukten und bei beiden Messgrößen erreicht, womit bei diesen Konstrukten eine reliable Messung vorliegt.

Das einzige Konstrukt, das zwar bei der Composite Reliability (0,794), aber nicht bei Cronbachs Alpha (0,482), die geforderte Schwelle erreicht, ist das Konstrukt Effizienz. Das Effizienz-Konstrukt ist folglich gemäß Composite-Reliability-Kriterium als reliabel einzustufen, während die Reliabilität des Konstrukts unter Anwendung konservativer Schwellenwerte für Cronbachs Alpha kritisch gesehen werden kann. Bezüglich Cronbachs Alpha ist gleichwohl anzumerken, dass sein Wert mit zunehmender Anzahl reflektiver Items steigt (Cortina 1993, S. 101; Homburg/Giering 1996, S. 8). Vor diesem Hintergrund kann nach Ansicht einiger Autoren für latente Variablen mit zwei oder drei Items für Cronbachs Alpha auch ein Schwellenwert von 0,4 festgelegt werden (Peter 1999, S. 180; Zinnbauer/Eberl 2004, S. 7; Güttler 2009, S. 171). Ferner kommen Henseler/Ringle/Sinkovics (2009, S. 299) zu dem Schluss, dass Cronbachs Alpha dazu neigt, die Interne Konsistenz Reliabilität latenter Variablen in PLS-Modellen stark zu unterschätzen. Henseler/Ringle/Sinkovics (2009, S. 299) schlagen daher die Nutzung der Composite Reliability vor. Auch andere Autoren sehen in der Composite Reliability eine geeignetere Größe zur Beurteilung der Reliabilität latenter Variablen, da die Composite Reliability z.B. auch berücksichtigt, dass Items unterschiedliche Ladungen haben (Bagozzi/Yi 1988, S. 80; Chin/Gopal 1995, S. 54; Chin 1998, S. 320). Vor dem Hintergrund vorstehender Ausführungen kann auch das Messmodell des 2-Item-Konstrukts Effizienz als reliabel angesehen werden, da Cronbachs Alpha mit 0,482 die angesprochene 0,4-Schwelle überschreitet und die Composite Reliability mit einem Wert von 0,794 ein solides Niveau erreicht.

Das Kriterium der Konvergenzvalidität bewertet, wie genau die Konstrukte von ihren Items widerspiegelt werden. Um die Konvergenzvalidität zu beurteilen, ist zunächst die Average Variance Extracted (AVE) zu berechnen. Hieraus lassen sich Rückschlüsse im Hinblick auf die Frage ziehen, inwiefern die Varianz des Konstrukts durch die Indikatoren erklärt werden kann (Fornell/Larcker 1981, S. 45f.). Nach Bagozzi/Yi (1988, S. 80) sollte die AVE einen Wert von mindestens 0,5 erreichen. Wie aus Tab. 3 ersichtlich ist, ist diese Bedingung bei allen Konstrukten erfüllt. Zusätzlich zur AVE sollten im Kontext

der Beurteilung der Konvergenzvalidität die Faktorladungen Werte von mindestens 0,7 erreichen (*Chin* 1998, S. 325; *Hulland* 1999, S. 198). Dies trifft, wie aus Tab. 5 abgelesen werden kann, für alle reflektiv gemessenen Konstrukte zu.

Neben den reflektiven Messmodellen sind auch die formativen Messmodelle der Konstrukte Leistungsvergleiche und Gesamtsicht Konzern zu analysieren. Hierzu ist zunächst zu fragen, ob die Items signifikant sind (*Ringle/Spreeen* 2007, S. 213; *Hair* u.a. 2012, S. 17). Nicht signifikant auf einem Niveau von mindestens 0,1 sind demnach LEIST4, GESAM1, GESAM4 und GESAM5. Die fehlende Signifikanz von LEIST4 kann erklärt werden über im Ländervergleich den hohen Grad an Heterogenität im Haushaltsrecht, der länderübergreifende Leistungsvergleiche erschwert (*Lasar* 2010; *Mühlenkamp/Glöckner* 2009). Überraschend ist aus Sicht der Autoren indes, dass im Kontext des Gesamt-/Konzernabschlusses die Bereiche Verschuldung, Erträge und Liquidität keinen signifikanten Einfluss haben. Eine denkbare Erklärung kann in den vorhandenen, aber vielerorts vermutlich noch immer gering ausgeprägten praktischen Erfahrungen mit dem Steuerungsinstrument Gesamt-/Konzernabschluss gesehen werden. So ist zu vermuten, dass mit zunehmender Routine im Umgang mit diesem Instrument auch die Verschuldungs-, Ertrags- und Liquiditätsinformationen des Gesamt-/Konzernabschlusses zunehmend genutzt werden.

Aufbauend auf der Signifikanzbeurteilung sind die Gewichte der Items zu analysieren (*Hair* u.a. 2012, S. 17). Das höchste Gewicht im Kontext von Leistungsvergleichen fällt Vergleichen mit privaten Unternehmen (LEIST1) und innerhalb der Verwaltung (LEIST2) zu. Im Falle des Konstrukts Gesamtsicht Konzern determinieren Verbesserungen in der Beurteilung der Vermögenslage (GESAM2) und insbesondere der Aufwandssituation (GESAM3) die Informationsqualität im Konzern Kommune.

Abschließend ist im Zusammenhang mit der Beurteilung formativer Messmodelle selbige auf Multikollinearität zu überprüfen. Dies geschieht anhand der Variance Inflation Factors (VIF) und des Toleranz-Werts. Der VIF sollte unterhalb von 5,0 liegen, während der Toleranz-Wert die Schwelle von 0,2 überschreiten sollte (*Hair/Ringle/Sarstedt* 2011, S. 145; *Hair* u.a. 2012, S. 17). Wie aus Tab. 4 ersichtlich ist, weisen alle formativen Items Werte unterhalb (VIF) bzw. oberhalb (Toleranz) der geforderten Schwellen auf.

Tab. 4: Gewichte, VIF- und Toleranz-Werte der formativen Items (inkl. t-Werte)

Item	Gewicht	VIF	Toleranz	t-Wert
LEIST1	0,430	1,677	0,596	2,672***
LEIST2	0,426	1,336	0,748	2,829***
LEIST3	0,338	3,416	0,293	1,711*
LEIST4	0,018	3,686	0,271	0,131
LEIST5	0,205	1,429	0,700	1,693*
GESAM1	0,175	1,636	0,611	1,262
GESAM2	0,336	2,099	0,477	2,357**
GESAM3	0,557	2,235	0,447	3,784***
GESAM4	0,163	2,278	0,439	1,604
GESAM5	0,023	2,475	0,404	0,236

* p=0,10; ** p=0,05; *** p=0,01 (zweiseitig)

Über das Kriterium der Diskriminanzvalidität wird untersucht, ob jedes Konstrukt signifikant verschieden ist von den übrigen Konstrukten. Zur Beurteilung der Diskriminanzvalidität ist erstens zu überprüfen, ob die Items der reflektiven Konstrukte am höchsten auf

demjenigen Konstrukt laden, das sie messen sollen (*Chin* 1998, S. 321; *Grégoire/Fisher* 2006, S. 39). Wie aus Tab. 5 ersichtlich ist, trifft dies in allen Fällen zu.

Tab. 5: Ladungen und Kreuzladungen⁵

Item	Effekt.	Effizienz	Entsch.	Generat.	Ges.Kon.	Leistung.	Nutzen	Steuerung	Transp.
EFFEK1	0,879	0,624	0,678	0,473	0,563	0,517	0,675	0,530	0,638
EFFEK2	0,807	0,562	0,552	0,431	0,371	0,483	0,584	0,502	0,580
EFFEK3	0,753	0,602	0,600	0,417	0,445	0,508	0,625	0,700	0,408
EFFIZ1	0,674	0,833	0,560	0,616	0,464	0,538	0,696	0,509	0,562
EFFIZ2	0,513	0,789	0,476	0,449	0,500	0,548	0,514	0,583	0,435
ENTSC1	0,695	0,616	0,905	0,434	0,584	0,488	0,757	0,547	0,607
ENTSC2	0,713	0,620	0,930	0,474	0,573	0,531	0,805	0,578	0,662
ENTSC3	0,597	0,472	0,822	0,412	0,399	0,480	0,498	0,624	0,402
GENER1	0,550	0,647	0,531	0,925	0,415	0,474	0,632	0,541	0,462
GENER2	0,405	0,526	0,337	0,865	0,382	0,439	0,477	0,367	0,384
GESAM1	0,375	0,373	0,522	0,293	0,640	0,388	0,499	0,417	0,310
GESAM2	0,428	0,527	0,455	0,392	0,841	0,407	0,462	0,446	0,491
GESAM3	0,523	0,520	0,510	0,374	0,910	0,477	0,521	0,470	0,580
GESAM4	0,364	0,317	0,284	0,291	0,532	0,256	0,305	0,239	0,316
GESAM5	0,419	0,386	0,342	0,288	0,505	0,327	0,350	0,213	0,304
LEIST1	0,542	0,517	0,374	0,445	0,405	0,783	0,541	0,414	0,423
LEIST2	0,309	0,399	0,443	0,342	0,293	0,698	0,373	0,415	0,329
LEIST3	0,558	0,550	0,437	0,323	0,453	0,717	0,473	0,331	0,437
LEIST4	0,460	0,452	0,372	0,204	0,426	0,629	0,379	0,339	0,332
LEIST5	0,286	0,400	0,298	0,296	0,291	0,546	0,328	0,342	0,239
NUTZE1	0,747	0,723	0,769	0,582	0,567	0,595	0,944	0,691	0,695
NUTZE2	0,758	0,770	0,714	0,657	0,586	0,647	0,965	0,722	0,677
NUTZE3	0,678	0,615	0,689	0,527	0,508	0,514	0,912	0,580	0,561
STEUE1	0,552	0,505	0,516	0,373	0,298	0,455	0,517	0,809	0,431
STEUE2	0,603	0,570	0,551	0,460	0,538	0,413	0,608	0,739	0,594
STEUE3	0,547	0,509	0,499	0,391	0,402	0,423	0,554	0,831	0,386
TRANS1	0,552	0,546	0,610	0,456	0,579	0,492	0,669	0,588	0,948
TRANS2	0,702	0,625	0,571	0,445	0,558	0,501	0,633	0,549	0,944

Die Ladungen aller reflektiv gemessenen Konstrukte sind signifikant auf $p=0,01$ (zweiseitig)

Das Kriterium der Diskriminanzvalidität fordert zweitens, dass die Quadratwurzel des AVE eines jeden Konstrukts höher sein sollte als der Korrelationskoeffizient nach Pearson zwischen diesem Konstrukt und den anderen Konstrukten (Fornell-Larcker-Kriterium) (*Fornell/Larcker* 1981; *Chin* 1998, S. 321). Wie aus Tab. 6 ersichtlich ist, ist das Fornell-Larcker-Kriterium bei allen Konstrukten erfüllt.

Zum Dritten fordert das Kriterium der Diskriminanzvalidität, dass die Korrelationskoeffizienten zwischen den einzelnen Konstrukten nicht über 0,8 liegen sollten (*Bagozzi* 1994). Auch diese Bedingung ist hier erfüllt. Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass das vorliegende Messmodell Diskriminanzvalidität aufweist.

Tab. 6: Quadratwurzel von AVE (fett) und Korrelationskoeffizienten

Konstrukt	Entsch.	Leistung.	Ges.Konz.	Steuerung	Generat.	Effizienz	Effekt.	Transp.	Nutzen
Entscheid.	0,887								
Leistungsver.	0,565	–							
Ges.Konz.	0,582	0,519	–						
Steuerung	0,662	0,543	0,529	0,794					
Generation.	0,497	0,511	0,445	0,519	0,896				
Effizienz	0,640	0,669	0,592	0,670	0,661	0,811			
Effektivität	0,754	0,621	0,570	0,719	0,542	0,736	0,815		
Transparenz	0,625	0,525	0,601	0,601	0,476	0,618	0,661	0,946	
Nutzen	0,770	0,625	0,591	0,710	0,629	0,775	0,751	0,688	0,941

Alle Korrelationen sind signifikant auf $p=0,01$ (zweiseitig)

6.2 Strukturmodell

Zum Zweck der Interpretation des Strukturmodells werden auf Basis von Tab. 7 zunächst die standardisierten Beta-Koeffizienten analysiert.

Tab. 7: Standardisierte Beta-Koeffizienten (inkl. t-Werte) und Effektstärke

Hypothesen	β	t-Wert	Effektstärke
H1: Entscheidungsrelevanz→Steuerung	0,454	4,357***	0,230
H2: Leistungsvergleiche→Steuerung	0,204	1,975*	0,050
H3: Leistungsvergleiche→Transparenz	0,291	3,633***	0,107
H4: Gesamtsicht Konzern→Steuerung	0,158	1,743*	0,030
H5: Gesamtsicht Konzern→Generationengerechtigkeit	0,238	2,185**	0,058
H6: Gesamtsicht Konzern→Transparenz	0,450	6,352***	0,256
H7: Steuerung→Effektivität	0,719	14,567***	1,070
H8: Steuerung→Effizienz	0,670	10,393***	0,815
H9: Steuerung→Generationengerechtigkeit	0,393	4,087***	0,159
H10: Effektivität→Nutzen	0,231	4,299***	0,181
H11: Effizienz→Nutzen	0,365	2,952***	0,067
H12: Generationengerechtigkeit→Nutzen	0,172	2,026**	0,060
H13: Transparenz→Nutzen	0,222	2,982***	0,092

* $p=0,10$; ** $p=0,05$; *** $p=0,01$ (zweiseitig)

Die Beta-Koeffizienten aller 13 Hypothesen haben gemäß den Erwartungen ein positives Vorzeichen. H1 und H3 sind signifikant auf $p=0,1$, H5 und H12 auf $p=0,05$. Die übrigen neun Hypothesen erreichen ein Niveau von $p=0,01$. Die 13 Hypothesen können damit als bestätigt angesehen werden.

Der nach Ansicht der Haushaltspolitiker aus Kommunen mit Gesamt-/Konzernabschluss wichtigste direkte Nutzentreiber der Doppik ist die Effizienz, gefolgt von der Effektivität und der Transparenz. Dieses Ergebnis wird indes bei Betrachtung der Effektstärke in Teilen relativiert. Nach *Cohen* (1988, S. 412ff.) bzw. *Chin* (1998, S. 317) spiegeln Effektstärken von 0,02 einen schwachen, Werte von 0,15 einen mittelstarken und Werte von 0,35 einen starken Effekt wider. Von den vier latenten Variablen mit direktem Einfluss auf den Nutzen hat die Effizienz mit 0,067 ebenso wie die Generationengerechtigkeit mit 0,060 lediglich einen schwachen bis mittelstarken Effekt auf den Nutzen. Sowohl die Transparenz (0,092) als auch die Effektivität (0,181) weisen eine höhere Effektstärke auf.

Tab. 8: Direkte, indirekte und totale Effekte

	direkte Effekte	indirekte Effekte	totale Effekte
Entscheidungsrelevanz→Steuerung	0,454		0,454
Entscheidungsrelevanz→Generationengerechtigkeit		0,178	0,178
Entscheidungsrelevanz→Effizienz		0,304	0,304
Entscheidungsrelevanz→Effektivität		0,326	0,326
Entscheidungsrelevanz→Nutzen		0,220	0,220
Leistungsvergleiche→Steuerung	0,204		0,204
Leistungsvergleiche→Transparenz	0,291		0,291
Leistungsvergleiche→Generationengerechtigkeit		0,080	0,080
Leistungsvergleiche→Effizienz		0,137	0,137
Leistungsvergleiche→Effektivität		0,147	0,147
Leistungsvergleiche→Nutzen		0,164	0,164
Gesamtsicht Konzern→Steuerung	0,158		0,158
Gesamtsicht Konzern→Transparenz	0,450		0,450
Gesamtsicht Konzern→Generationengerechtigkeit	0,238	0,062	0,300
Gesamtsicht Konzern→Effizienz		0,106	0,106
Gesamtsicht Konzern→Effektivität		0,114	0,114
Gesamtsicht Konzern→Nutzen		0,118	0,118
Steuerung→Generationengerechtigkeit	0,393		0,393
Steuerung→Effizienz	0,670		0,670
Steuerung→Effektivität	0,719		0,719
Steuerung→Nutzen		0,485	0,485
Generationengerechtigkeit→Nutzen	0,172		0,172
Effizienz→Nutzen	0,365		0,365
Effektivität→Nutzen	0,231		0,231
Transparenz→Nutzen	0,222		0,222

Neben den Beta-Koeffizienten (direkte Effekte) sowie der Effektstärke können zusätzlich indirekte Effekte berücksichtigt werden (Tab. 8). Die Ergebnisse zeigen hierbei, dass unter Berücksichtigung der totalen Effekte die Steuerung der stärkste Nutzentreiber der Doppik ist. Das Steuerungs-Konstrukt selbst wird maßgeblich durch die Entscheidungsrelevanz doppischer Informationen determiniert. Die verbesserten Steuerungsmöglichkeiten haben ihrerseits besonders starke Effekte auf die Konstrukte Effizienz und Effektivität.

Tab. 9: Bestimmtheitsmaße der abhängigen Variablen

Konstrukt	Bestimmtheitsmaß
Steuerung	0,495
Transparenz	0,423
Effektivität	0,517
Effizienz	0,449
Generationengerechtigkeit	0,310
Nutzen	0,718

Aus Tab. 9 sind die Bestimmtheitsmaße der abhängigen Variablen ersichtlich. Das Bestimmtheitsmaß zeigt den Anteil an, zu dem die Varianz der abhängigen Variablen durch die unabhängigen Variablen erklärt werden kann. Gemäß *Chin* (1998, S. 323), erreichen die Konstrukte Transparenz (0,423), Effizienz (0,449) und Generationengerechtigkeit (0,310)

mittelhohe Niveaus beim Bestimmtheitsmaß. Die übrigen Konstrukte weisen hohe Bestimmtheitsmaße aus. Das Bestimmtheitsmaß des Kernkonstrukts (Nutzen) ist mit 0,718 als sehr hoch.

7 Diskussion der Ergebnisse

Mit der strukturgleichungsbasierten Untersuchung des Nutzens der kommunalen Doppik aus dem Blickwinkel der Haushaltspolitik hat der vorliegende Beitrag eine wichtige Forschungslücke geschlossen. Die Ergebnisse der Analyse zeigen, dass alle 13 Hypothesen auf einem Niveau von mindestens 0,1 signifikant sind. Hierin ist bereits ein Unterschied zur Analyse von *Burth/Hilgers* (2014) auszumachen, deren Kämmerer-Untersuchung bei der Proposition zwischen Effektivität und Nutzen keinen signifikanten Zusammenhang nachzuweisen vermochte. Hieraus lässt sich ableiten, dass Haushaltspolitik im späten Doppik-Umstellungsstadium Effektivität als einen wichtigeren Nutzentreiber ansehen als Kämmerer in früheren Umstellungsstadien. Das Ergebnis liefert ferner dahingehend Hinweise, dass Kommunen in einem späterem Umstellungsstadium in größerem Maße output-/wirkungsorientierte Ziele und Kennzahlen einsetzen, woraus sich besagte Effektivitätssteigerungen ableiten. Dies nährt die Hoffnung, dass mit zunehmender Erfahrung mit der Doppik auch produktbasierte, outcomeorientierte Haushaltssteuerung in der Doppik zunehmend in den Fokus der Steuerung durch Politik und Verwaltungsführung rückt.

Die aus Sicht der Politik stärksten direkten Nutzentreiber sind gemessen an den Beta-Koeffizienten die Konstrukte Effizienz, Effektivität und Transparenz. Beurteilt nach der Effektstärke fällt die Rolle des stärksten Nutzentreibers indes der Effektivität zu. Dies verdeutlicht noch einmal die oben beschriebene, wichtige Rolle, die die Haushaltspolitik Effektivitätssteigerungen zumessen.

Unter Berücksichtigung direkter und indirekter Effekte fällt die Funktion der zentralen Nutzen-Determinanten indes den verbesserten Steuerungsmöglichkeiten zu. Dieses Ergebnis betont – wie auch bereits von *Burth/Hilgers* (2014) in ihrer Analyse der Kämmerer identifiziert – erneut die besondere Bedeutung der verbesserten Steuerungsmöglichkeiten in der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens. So stellt die Doppik im Kern ein Informationssystem dar, das die Effizienz und die Effektivität der Verwaltung sowie die Generationengerechtigkeit der Haushaltspolitik zunächst nicht unmittelbar beeinflusst. Das neue Haushalts- und Rechnungswesen verbessert indes im Vergleich zur Kameralistik die Informationsversorgung für Politik und Verwaltung. Diese verbesserte Informationsversorgung bildet wiederum die Grundlage für das Treffen besserer finanzpolitischer (Steuerungs-)Entscheidungen und führt damit einhergehend indirekt zu einer erhöhten Effizienz, Effektivität und Generationengerechtigkeit. Somit kann das Ergebnis auch als Bestätigung dafür angesehen werden, dass es richtig und wichtig ist, der Steuerung in einem Untersuchungsmodell zum Nutzen der kommunalen Doppik eine eigene Ebene und damit eine Sonderstellung zuzuweisen.

Vor dem Hintergrund der Erkenntnis der speziellen Rolle der Steuerung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen stellt sich darauf aufbauend die Frage, welche Konstrukte wiederum dieses Konstrukt maßgeblich beeinflussen. Die Analyse des Strukturgleichungsmodells zeigt hierbei auf, dass sowohl gemessen am Beta-Koeffizienten als auch gemessen an der Effektstärke der Entscheidungsrelevanz doppischer Informationen die

größte Bedeutung zukommt. Dieses Ergebnis verdeutlicht, dass es von besonderer Wichtigkeit ist, doppelische Finanzinformationen (d.h. insb. Haushaltsplan, Jahresabschluss, Gesamt-/Konzernabschluss) möglichst nah an den Informationsbedürfnissen der Politik auszurichten. Die neuen Finanzdokumente sollten demnach in enger Zusammenarbeit mit den politischen Mandatsträgern entwickelt werden.

Der vergleichsweise geringere Einfluss der Konstrukte Gesamtsicht Konzern und Leistungsvergleiche deutet gleichwohl auch auf bestehende Fortentwicklungserfordernisse hin. So werden Leistungsvergleiche über Ländergrenzen hinweg bedingt durch haushaltsrechtliche Unterschiede stark erschwert. Die mangelnde Vergleichbarkeit mindert den Nutzen von doppelischen Finanzdokumenten und bereitgestellte Informationen für Steuerungsentscheidungen. Selbiges gilt auch für den Gesamtabschluss. Die hieraus abgeleiteten Zahlen lassen sich nur bedingt über Landesgrenzen hinweg vergleichen (z.B. aufgrund unterschiedlicher Bewertungs- und Gliederungsansätze). Hier sind die Landesgesetzgeber gefordert, ein harmonisiertes Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland zu schaffen. Eine günstige Gelegenheit bietet in diesem Kontext die auf EU-Ebene diskutierte EPSAS-Einführung. Hierbei handelt es sich um die Idee, ein EU-weit einheitliches, doppelisches Rechnungswesen zu etablieren (*Budäus/Burth/Hilgers 2013a; Budäus/Burth/Hilgers 2013b*).

Das neu eingefügte Konstrukt Gesamtsicht Konzern hat den stärksten Einfluss auf das Konstrukt Transparenz. Das Ergebnis bestätigt damit eine zentrale Hoffnung, die in das Informationsinstrument Gesamt-/Konzernabschluss gesteckt wird: Die Verbesserung der Informationsversorgung für alle Stakeholder im Hinblick auf die finanzielle Lage des Konzerns Kommune, d.h. der Kernverwaltung der Kommune zuzüglich der ihr wirtschaftlich zuzurechnenden öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen.

Einen relativ schwachen Einfluss auf den Nutzen der Doppik rechnen die Haushaltspolitiker der Möglichkeit zur Gestaltung einer generationengerechteren Haushaltspolitik zu. Dies deutet darauf hin, dass die Doppik an sich die Generationengerechtigkeit aus finanzieller Hinsicht nur offenlegen, aber nicht durchsetzen kann. Das dauerhafte Erreichen des Haushaltsausgleichs in (ordentlichen) Erträgen und Aufwendungen obliegt noch immer v.a. der Politik selbst. Vor diesem Hintergrund erscheint es sinnvoll, das bestehende doppelische Haushaltsrecht um eine doppelische Kommunalschuldenbremse zu ergänzen (*Burth u.a. 2013*).

8 Limitationen und künftige Forschungsfragen

Die Autoren sind sich dessen bewusst, dass die vorliegende Untersuchung einer Reihe von Limitationen unterliegt. Zuvorderst zu nennen ist hierbei, dass Regressionsanalysen aus statistischer Sicht lediglich Korrelationen und keine Kausalbeziehungen nachweisen können. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Umfrage, auf der der vorliegende Beitrag basiert, eine Rücklaufquote von 30,4% hatte. Vor diesem Hintergrund lässt sich nicht ausschließen, dass den verbleibenden 69,6% eine systematische Verzerrung zugrundeliegt.

Eine weitere Limitation ist in der ausschließlichen Betrachtung derjenigen Kommunen zu sehen, die bereits einen doppelischen Gesamt-/Konzernabschluss vorgelegt haben (d.h. weit fortgeschrittener Umstellungsprozess). Hierdurch ist zwar gewährleistet, dass die Analysen tatsächliche Erfahrungen und keine Mutmaßungen beinhalten. Zugleich bleiben jedoch die Erwartungen derjenigen, die das System noch nicht nutzen, außen vor.

Diese Gruppe ebenfalls einer entsprechenden Analyse zu unterziehen, erwägen die Autoren für einen späteren Beitrag. Ferner ist es denkbar, dass der Untersuchung der Gruppe der Gesamtabchluss-Kommunen ebenfalls eine Verzerrung innewohnt, da z.B. vermutet werden kann, dass besonders innovative und leistungsfähige Kommunen am frühesten und schnellsten auf die Doppik umgestellt haben und somit auch als erste einen Gesamt-/Konzernabschluss vorgelegt haben. Ebenso ist zu berücksichtigen, dass in die Analysen lediglich Kommunen ab 20.000 Einwohnern einbezogen worden sind. Die Ergebnisse können demzufolge auch nur Gültigkeit für eben diese Kommunen entfalten. Rückschlüsse auf kleinere Kommunen sind nur eingeschränkt möglich. Ebenfalls einschränkend hinsichtlich der Ergebnisse des vorliegenden Beitrags ist nochmals darauf hinzuweisen, dass diejenigen Kommunen, die in die Analyse eingeflossen sind, v.a. aus Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Niedersachsen kommen. Die Ergebnisse des Strukturgleichungsmodells spiegeln damit primär Erfahrungen in eben diesen Bundesländern wider – und weniger z.B. die Erfahrungen in Schleswig-Holstein, Baden-Württemberg, Bayern etc. Zuletzt sei angemerkt, dass die bisherigen strukturgleichungsbasierten Analysen der Doppik beim Nutzen stehen bleiben. Es erfolgt mithin keine Gegenüberstellung von (positivem) Nutzen und (negativen) Kosten im Sinne eines „Nettonutzens“.

Künftige Forschungsarbeiten im Bereich des Nutzens der kommunalen Doppik sollten an den zuvor genannten Limitationen anknüpfen und die bestehenden Forschungslücken sukzessive schließen. So sollten insbesondere kleinere Kommunen einer speziellen Analyse unterzogen werden, um deren Besonderheiten Rechnung zu tragen.

Anmerkungen

- 1 Die Autoren danken Prof. Dr. Dr. h.c. Dietrich Dudäus (Universität Hamburg) und Prof. Dr. Christoph Ihl (Technische Universität Hamburg-Harburg) für ihre Inspiration und Expertise im Rahmen der Umsetzung des hier dokumentierten Forschungsvorhabens.
- 2 Der Begriff des Nutzens bezeichnet nach *Burth/Hilgers* (2014, S. 12) die Vorteile des doppelischen Haushalts- und Rechnungswesens im Vergleich zur Kameralistik unter Berücksichtigung von Verbesserungen für politische Steuerungsentscheidungen wie auch Steigerungen des Gemeinwohls. Das Gemeinwohl kann hier durch eine generationengerechtere Ressourcenzuteilung, eine transparentere Darstellung der Finanzsituation oder durch eine Erhöhung der Effizienz/Effektivität des Verwaltungshandelns gesteigert werden. Der Nutzen der Doppik hat einen rein positiven Charakter, d.h. er ist nicht als Nettonutzen (=Nutzen–Kosten) zu verstehen.
- 3 Die (mutmaßliche) Größe der Fraktionen der einzelnen Parteien/Wählervereinigungen ist anhand der letzten Kommunalwahlergebnisse des jeweiligen Bundeslandes bestimmt worden, wobei pro Bundesland jeweils in allen angeschriebenen Kommunen dieselben zwei Parteien/Wählervereinigungen angeschrieben worden sind. Der Ansatz zwei große Fraktionen anzuschreiben ist gewählt worden, um tendenziell sowohl die Sicht der Mehrheitsfraktion als auch die Sicht der „Opposition“ in die Umfrage einfließen zu lassen.
- 4 Nach *Nunnally* (1978, S. 245) kann ein Referenzwert von 0,7 in frühen Phasen des Forschungsprozesses als akzeptabel eingestuft werden. In späteren Phasen sind höhere Werte anzustreben (z.B. 0,8 oder 0,9).
- 5 Es sei darauf hingewiesen, dass die Konstrukte Leistungsvergleiche und Gesamtsicht Konzern formativ gemessen worden sind.

Literatur

Barclay, Donald/Thompson, Ricardo/Higgins, Charles, 1995, The Partial Least Squares (PLS) Approach to Causal Modeling: Personal Computer Adoption and Use an Illustration, in: *Technology Studies* 2 (2): 285-309.

- Bagozzi, Richard*, 1994: Structural equation models in marketing research, in: *Bagozzi, Richard* (Hrsg.), principles of marketing research, Blackwell, Oxford: 317-385.
- Bagozzi, Richard/Yi, Youiae*, 1988: On the evaluation of structural equation models, in: *Journal of the Academy of Marketing Science* 16 (1): 74-94.
- Bals, Hansjürgen*, 2008: Neues kommunales Finanz- und Produktmanagement – Erfolgreich steuern und budgetieren, 2. Auflage, Jehle, Heidelberg.
- Banner, Gerhard*, 2008: Logik des Scheiterns oder Scheitern an der Logik – Kommentar zu Lars Holtkamp „Das Scheitern des Neuen Steuerungsmodells“, in: *dms – der moderne staat* 1 (2): 447-455.
- Berens, Wolfgang/Budäus, Dietrich/Buschor, Erst/Fischer, Edmund/Lüder, Klaus/Mundhenke, Eberhard/ Streim, Hannes*, 2007: Hamburger Thesen – Kamerales Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen nicht mehr vertretbar – 20 Thesen zum notwendigen Wechsel von der Kameralistik zu einer integrierten Verbundrechnung mit outputorientierter Budgetierung, Hamburg.
- Blöndal, Jon*, 2004: Issues in Accrual Budgeting, in: *OECD Journal on Budgeting* 4 (1): 103-119.
- Bogumil, Jörg/Ebinger, Falk/Holtkamp, Lars*, 2011: Vom Versuch, das Neue Steuerungsmodell verpflichtend einzuführen – Wirkungen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements in NRW, in: *Verwaltung & Management* 17 (4): 171-180.
- Bogumil, Jörg/Ebinger, Falk/Holtkamp, Lars*, 2012: Vom Versuch, unerfreuliche Ergebnisse als normative Wissenschaft abzutun – Eine Replik auf die Replik von Christoph Reichard, in: *Verwaltung & Management* 18 (1): 3-6.
- Budäus, Dietrich*, 2007: Sarrazins Rechnung geht nicht auf – Zur Notwendigkeit der Kosten-Leistungs-Rechnung (KLR) und der Doppik in öffentlichen Verwaltungen, in: *Der Neue Kämmerer* 03/2008: 3.
- Budäus, Dietrich/Buchholtz, Klaus*, 1997: Konzeptionelle Grundlagen des Controlling in öffentlichen Verwaltungen, in: *DBW – Die Betriebswirtschaft* 57 (3): 322-337.
- Budäus, Dietrich/Burth, Andreas/Hilgers, Dennis*, 2013a: Ist eine Harmonisierung des europäischen Haushaltsrechts sinnvoll?, in: *HaushaltsZeitung – Zeitschrift für Finanzmanagement in Kommunen, Ländern und öffentlichen Unternehmen* 2/2013: 11-14.
- Budäus, Dietrich/Burth, Andreas/Hilgers, Dennis*, 2013b: European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) – Bedarf, aktuelle Entwicklungen und Perspektiven eines harmonisierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens für Europa, in: *Verwaltung & Management* 19 (6): 289-295.
- Budäus, Dietrich/Hilgers, Dennis*, 2009: Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven, in: *Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (ZP)* 19 (4): 377-396.
- Budäus, Dietrich/Hilgers, Dennis*, 2010: Gesamtabschluss von Gebietskörperschaften: Aktuelle Situation und ausgewählte Problemfelder unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Ebene, in: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU)*, Beiheft 40/2010: 73-94.
- Burth, Andreas/Geißler, René/Gnädinger, Marc/Hilgers, Dennis*, 2013: Kommunalen Finanzreport 2013 – Einnahmen, Ausgaben und Verschuldung im Ländervergleich, Bertelsmann Stiftung, Gütersloh.
- Burth, Andreas/Gnädinger, Marc/Grieger, Thomas/Hilgers, Dennis*, 2012: Lexikon der öffentlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft, Driesen, Taunusstein.
- Burth, Andreas/Hilgers, Dennis*, 2012: Kommunale Risikoberichterstattung – Eine vergleichende Analyse doppischer Lageberichte, in: *Verwaltung & Management* 18 (1): 7-16.
- Burth, Andreas/Hilgers, Dennis*, 2014: Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany, in: *Journal of Business Economics* 84 (4): 531-570.
- Chin, Wynne W.*, 1998: The partial least squares approach to structural equation modeling, in: *Marcoulides, George A.* (Hrsg.), Modern methods for business research, Lawrence Erlbaum Associates, Mahwah: 295-336.
- Chin, Wynne W./Gopal, Abhijit*, 1995: Adoption Intention in GSS: Relative Importance of Beliefs, in: *Data-base for Advances in Information Systems* 26 (2): 42-64.
- Christiaens, Johan/Rommel Jan*, 2008: Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments, in: *Financial Accountability and Management* 24 (1): 59-75.
- Cohen, Jacob*, 1988: Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences, Lawrence Erlbaum Associates, Hillsdale.

- Cohen, Sandra/Kaimenaki, Efrosini/Zorgios, Yannis, 2007: Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities, in: *Financial Accountability and Management* 23 (1): 91-111.
- Cortès, Joseph L., 2004: The Meaning of Intergenerational Equity in Governmental Financial management, in: *Public Fund Digest* 4 (1): 58-76.
- Cortina, Jose M., 1993: What is Coefficient Alpha? Examination of Theory and Applications, in: *Journal of Applied Psychology* 78 (1): 98-104.
- Cronbach, Lee J., 1970: *Essentials of psychological testing*, 3. Auflage, New York: Harper & Row.
- Deutscher Städtetag/PWC, 2011: *Evaluierung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens*, Deutscher Städtetag/PWC, Berlin.
- Efron, Bradley, 1981: Nonparametric estimates of standard error: the jackknife, the bootstrap and other methods, in: *Biometrika* 68 (3): 589-599.
- Fornell, Claes G./Larcker David F., 1981: Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error, in: *Journal of Marketing Research* 18 (1): 39-50.
- Franke, Dieter, 2011: Aus Erfahrung klug – Zur Umstellung des kommunalen Finanzwesens, in: *Kommunalwirtschaft* 102 (10-11): 652-654.
- Freedman, David, 1997: From association to causation via regression, in: *Advances in Applied Mathematics* 18 (1): 59-110.
- Glöckner, Andreas/Gnädinger, Marc/Grieger, Thomas, 2008: Einführung und Weiterentwicklung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung des ethischen Leitbildes der intergenerativen Gerechtigkeit. URL: http://doppikvergleich.de/uploads/tx_jpdownloads/lexikon-finanzpolitik.pdf, 2013-12-01.
- Gnädinger, Marc, 2012: Generationengerechte Haushalts- und Finanzpolitik in Kommunen – Haushaltsausgleich, -konsolidierung und Schuldenabbau bis hin zur Schuldenfreiheit in Städten und Gemeinden, Driesen, Taunusstein.
- Gnädinger, Marc/Grieger, Thomas, 2008: Gerechte Regelung, in: *Kommune* 21 8 (10): 60-61.
- Grégoire, Yany/Fisher, Robert J., 2006: The effects of relationship quality on customer retaliation, in: *Marketing Letters* 17 (1): 31-46.
- Güttler, Karsten, 2009: *Formale Organisationsstrukturen in Wachstumsorientierten Kleinen und Mittleren Unternehmen*, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden.
- Hair, Joseph F./Ringle, Christian M./Sarstedt, Marko, 2011: PLS-SEM: Indeed a silver bullet, in: *Journal of Marketing Theory and Practice* 19 (2): 139-151.
- Hair, Joseph F./Sarstedt, Marko/Ringle, Christian M./Mena Jeannette A., 2012: An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research, in: *Journal of the Academy of Marketing Science* 40 (3): 414-433.
- Henseler, Jörg, 2010: On the convergence of the partial least squares path modeling algorithm, in: *Computational Statistics* 25 (1): 107-120.
- Henseler, Jörg/Ringle, Christian M./Sinkovics, Rudolf R., 2009: The use of partial least square path modeling in international marketing, in: *Advances in International Marketing* 20 (1): 277-319.
- Hilgers, Dennis, 2010: Die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, in: *WISU – Das Wirtschaftsstudium* 39 (8-9): 1101-1107.
- Hilgers, Dennis, 2011: Last Developments in German Public Sector Accounting and Budgeting, in: *Greiling, Dorothea/Halachmi, Arie/Schauer, Reinbert* (Hrsg.), *Accounting, Accountability and Governance in the Public Sector*, Trauner, Linz: 51-66.
- Holtkamp, Lars, 2008: Das Scheitern des Neuen Steuerungsmodells, in: *dms – der moderne staat* 1 (2): 423-446.
- Homburg, Christian/Giering, Annette, 1996: Konzeptualisierung und Operationalisierung komplexer Konstrukte: Ein Leitfaden für die Marketingforschung, in: *Marketing – Zeitschrift für Forschung und Praxis* 18 (1): 5-24.
- Hulland, John, 1999: Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies, in: *Strategic Management Journals* 20 (2): 195-204.
- IMK, 2000: Eckpunkte für ein kommunales Haushaltsrecht zu einem doppischen Haushalts- und Rechnungssystem – Beschluss vom 9./10.10.2000.

- IMK, 2003a: Beschlussniederschrift über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder am 21. November 2003 in Jena, Jena.
- IMK, 2003b: Reform des Gemeindehaushaltsrechts: Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen, Jena.
- IMK, 2003c: Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen, Jena.
- Jagalla, Tobias/Becker, Sebastian D./Weber, Jürgen, 2011: A Taxonomy Of The Perceived Benefits Of Accrual Accounting And Budgeting: Evidence From German States, in: *Financial Accountability and Management* 27 (2): 134-165.
- Jagalla, Tobias/Weber, Jürgen, 2009: Best Practices für die Doppik-Einführung in Bundesländern, WHU/ISPRAT, Vallendar/Hamburg.
- Jarvis, Cheryl Burke/MacKenzie, Scott B./Podsakoff, Philip M., 2003: A Critical Review of Construct Indicators and Measurement Model Misspecification in Marketing and Consumer Research, in: *Journal of Consumer Research* 30 (2): 199-218.
- KGSt, 2008: Stand der Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens – Ergebnisse einer bundesweiten Umfrage (Bericht 4/2008), KGSt, Köln.
- KGSt/Bertelsmann Stiftung, 2009: Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland – Mehr Transparenz, Effektivität und Effizienz in Politik und Verwaltungen durch ein einheitliches doppisches Haushalts- und Rechnungswesen, Bertelsmann Stiftung, Berlin.
- Kiaman, Oliver, 2010: Der kommunale Gesamtabschluss: Ist die Konzernrechnungslegung nach HGB eine sinnvolle Referenz?, in: *dms – der moderne staat* 3 (1): 187-207.
- Lapsley, Irvine/Mussari, Riccardo/Paulsson, Gert, 2009: On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform, in: *European Accounting Review* 18 (4): 719-723.
- Lasar, Andreas, 2010: Keine Harmonisierung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen, in: *Verwaltung & Management* 16 (1): 3-16.
- Lüder, Klaus, 1993: Governmental Accounting in Germany: State and Need for Reform, in: *Financial Accountability & Management* 9 (4): 225-234.
- Lüder, Klaus, 1999: Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Auflage, Staatsanzeiger für Baden-Württemberg, Stuttgart.
- Lüder, Klaus, 2001: Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen – Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Edition Sigma, Berlin.
- Lüder, Klaus/Jones, Rowan, 2003: Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, *Moderne Wirtschaft*, Frankfurt/Main.
- Martí, Caridad, 2006: Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy, in: *Public Budgeting & Finance* 26 (2): 45-65.
- Mühlenkamp, Holger, 2011: Zu den Steuerungswirkungen des Neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und seiner Akzeptanz (Speyerer Arbeitsheft Nr. 203).
- Mühlenkamp, Holger/Glückner, Andreas, 2009: Rechtsvergleich kommunale Doppik – Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer (Speyerer Forschungsberichte 260), DHV Speyer, Speyer.
- Müller-Marqués Berger, Thomas/Krebs, Uwe, 2010: Der kommunale Gesamtabschluss, Schäffer Poeschel, Stuttgart.
- Nunnally, Jum C., 1978: *Psychometric theory*, 2. Auflage, McGraw-Hill, New York.
- Peter, Sibylle Isabelle, 1999: Kundenbindung als Marketingziel, 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden.
- Petter, Stacie/Straub, Detmar/Rai, Aarun, 2007: Specifying Formative Constructs in Information Systems Research, *MIS Quarterly* 31 (4): 623-656.
- Raupach, Björn/Stangenberg, Katrin, 2009: Doppik in der öffentlichen Verwaltung: Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete. 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden.
- Reichard, Christoph, 2011: Vom Versuch, NSM und NKF in einen Topf zu werden – Eine Replik, in: *Verwaltung & Management* 17 (6): 283-287.
- Ridder, Hans-Gerd/Bruns, Hans-Jürgen/Spier, Fabian, 2006: Management implementation processes – The role of public managers in the implementation of accrual accounting – evidence from six case studies in Germany, in: *Public Management Review* 8 (1): 87-118.

- Ringle, Christian M./Boysen, Nils/Wende, Sven/Will, Alexander*, 2006: Messung von Kausalmodellen mit dem Partial-Least-Squares-Verfahren, in: *WISU – Das Wirtschaftsstudium* 35 (1): 81-88.
- Ringle, Christian M./Spreen, Florentine*, 2007: Beurteilung der Ergebnisse von PLS-Pfadanalysen, in: *WISU – Das Wirtschaftsstudium* 36 (2): 211-216.
- Ringle, Christian M./Wende, Sven/Will, Alexander*, 2005: SmartPLS 2.0 (Beta) – www.smartpls.de, University of Hamburg, Hamburg.
- Sarrazin, Thilo*, 2007: Die Rechnung geht nicht auf – Neues öffentliches Rechnungswesen hält nicht, was es verspricht, in: *Der Neue Kämmerer* 01/2008: 3.
- Schedler, Kuno/Proeller, Isabella*, 2011: *New Public Management*, 5. Auflage, UTB, Bern/Stuttgart/Wien.
- Schwarting, Gunnar*, 2009: Haushaltsausgleich im Sinne der intergenerativen Gerechtigkeit – Doppik zwischen Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit, in: *Innovative Verwaltung, special issue* 2/2009: 5-6.
- Spraul, Katharina/Scheefer, Anna/Helmig, Bernd/Eckstein, Bernd*, 2012: Doppik und Produkthaushalte als Instrument strategischen Managements in Kommunen – Eine vergleichende Fallstudie, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 82 (9): 935-968.
- Thom, Norbert/Ritz, Adrian*, 2008: *Public Management Innovative Konzepte zur Führung im öffentlichen Sektor*. 4. Auflage, Gabler, Wiesbaden.
- Tsang, Eric W. K./Kwan, Kaiman*, 1999: Replication and Theory Development in Organizational Science: A Critical Realist Perspective, in: *The Academy of Management Review* 24 (4): 759-780.
- Werts, Charles E./Linn, Robert L./Jöreskog, Karl G.*, 1974: Interclass reliability estimates: Testing structural assumptions, in: *Educational and Psychological Measurement* 34: 25-33.
- Wold, Herman*, 1982: Soft modeling: The basic design and some extensions, in: *Jöreskog, Karl G./Wold, Herman* (Hrsg.), *Systems under indirect observations: Part II*. North-Holland, Amsterdam: 1-54.
- Wynne, Andy*, 2004: Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting?, in: *ACCA* (Hrsg.), *A century of innovation and responsibility in accounting 1904-2004*, ACCA, London: 1-30.
- Zinnbauer, Markus/Eberl, Markus*, 2004: Die Überprüfung von Spezifikation und Güte von Strukturgleichungsmodellen: Verfahren und Anwendung – Schriften zur Empirischen Forschung und Quantitativen Unternehmensplanung (Nr. 21), Institut für Unternehmensentwicklung und Organisation der Ludwig-Maximilians-Universität München, München.

Anschrift der Autoren:

Prof. Dr. Dennis Hilgers, Institut für Public und Nonprofit Management, Johannes Kepler Universität Linz, Altenberger Straße 69, A-4040 Linz, Österreich
E-Mail: Dennis.Hilgers@jku.at

Andreas Burth, M.Sc., Institut für Public und Nonprofit Management, Johannes Kepler Universität Linz, Altenberger Straße 69, 4040 Linz, Österreich
E-Mail: andreas.burth@haushaltssteuerung.de