



Teil 2:

# Performance Measurement in Non-Profit-Organisationen

von Prof. Dr. Dorothea Greiling

## Nutzung der Balanced Scorecard

Wesentlich kleiner angelegt war eine zweite empirische Untersuchung, die sich speziell mit der Balanced Scorecard auseinandersetzte. Aus dem Kreis der steuerungsorientierten Performance-Measurement-Systeme ist die Balanced Scorecard jener Ansatz, der bei den Gestaltungsvorschlägen für Non-Profit-Organisationen in der Literatur am häufigsten rezipiert wird. Mittlerweile kann man zwei Generationen von Gestaltungsvorschlägen unterscheiden. Beispiele der ersten Generation leisten eine erste Übersetzungsleistung der Ursprungs-Scorecard von Kaplan und Norton, indem sie die klassische Balanced Scorecard unter Beachtung der Charakteristika von Non-Profit-Organisationen modifizieren. Dies geht häufig mit einer Rangfolgenvariation der vier Balanced-Scorecard-Perspektiven einher, insbesondere mit Änderungen bei der Priorisierung der Finanzperspektive, oder führt zu einer Aufnahme einer Missionsperspektive als Spitzenperspektive. Als Zeichen einer zunehmenden Ausdifferenzierung kann man die zweite Generation der Balanced-Scorecard-bezogenen Gestaltungsvorschläge werten, die sich auf eine Branche beschränken, aber dafür konkretere Aussagen bei den Kennzahlvorschlägen machen. Das Branchenspektrum reicht dabei von Altenhilfeeinrichtungen über Krankenhäuser bis hin zu Jugendverbänden, Sportvereinen, Wirtschaftsverbänden und kirchlichen Einheiten.

Insgesamt wurden 20 Interviews zum Einsatz und zu den Herausforderungen der *Balanced Scorecard in Non-Profit-Organisationen* in freigemeinnützigen Einrichtungen geführt. Dabei zeigte sich, dass die meisten Organisationen erst am Anfang eines Implementierungsprozesses standen. Als überraschend lässt sich werten, dass die befragten Non-Profit-Organisationen weitestgehend unmodifiziert die verschiedenen Balanced-Scorecard-Perspektiven von Kaplan und Norton übernommen haben. Nur vier von 20 Interviewpartnern sahen explizit eine Leistungswir-

kungs- oder Missionsperspektive vor. Die Auswertung von 21 verschiedenen *Nutzenerwartungen* an die Balanced Scorecard weist darauf hin, dass die Strategieimplementierung eindeutig über die Strategieentwicklung dominiert. An die erste Stelle platzieren die Interviewten die „Klärung und Kommunikation der Strategie“. Bei der Strategieausrichtung bevorzugen die Teilnehmer erwartungsgemäß eine Qualitätsführerschaftsstrategie vor der Strategie einer Kostenführerschaft. Die Verknüpfung der Balanced Scorecard mit einem Anreizsystem spielt nur eine nachrangige Rolle, wobei diese Frage die Interviewten polarisiert. In Bezug auf eine Verbesserung des Verständnisses über Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge haben die Befragten keine hohen Nutzenerwartungen. Bei den 30 abgefragten *Einsatzschwierigkeiten* wurden erwartungsgemäß besonders hoch gereiht, dass das Vergütungssystem wenig Möglichkeiten für finanzielle Anreize eröffne, die Ermittlung der Zielerreichung bei den nichtfinanziellen Zielen aufwendig sei und es Probleme bei der Erfolgszuordnung auf Mitarbeiter/Teams gäbe. Änderungen bei den gesetzlichen Rahmenbedingungen lassen zudem eine strategische Planung schnell zur Makulatur werden. Als überraschende Abweichung lässt sich Rang 25 für Schwierigkeiten aufgrund des geringen Konkretisierungsgrades der Organisationsziele werten. Überraschend gering platzierten die Manager auch Widerstände seitens der Mitarbeitenden (Rang 27). Die Überwindung solcher Widerstände sahen einige Interviewte als ihre originäre Managementaufgabe an. Die Ergebnisse in Bezug auf die eingesetzten *Kennzahlen und Kennzahlenarten* machen deutlich, dass die Balanced Scorecards nicht zufriedenstellend mit Kennzahlen unterlegt sind und es sich insofern, im Sinne Kaplan und Nortons, um unvollendete Balanced Scorecards handelt, die eher die Funktion einer multikriteriellen Kennzahlensystematik erfüllen.

Insgesamt zeigen die empirischen Ergebnisse sowohl einen Entwicklungsbedarf hinsichtlich eines steuerungsorientierten Einsatzes des Performance Measurement in Non-Profit-Organisationen als auch in Bezug auf eine verstärkte Nutzung des Performance Measurement als Instrument für eine Verbesserung der Rechenschaftslegung. Nicht einmal ein Drittel der Antwortenden hat die Chance ergriffen, die ein Performance Reporting zur Demonstration der Vertrauenswürdigkeit und der spezifischen freigemeinnützigen Dienstleistungsqualität bieten könnte. Hier zeigt sich ein Nachholbedarf, um angesichts eines abnehmenden Vertrauensvorschlusses eine rechenschaftsorientierte Berichterstattung als Instrument zur Steigerung der organisationalen Vertrauenswürdigkeit einzusetzen. Ansätze für ein solchermaßen vertrauensförderndes Performance Reporting werden im Folgenden in Grundzügen dargestellt.

### **Ansatzpunkte zur Verbesserung des Performance Reporting**

Ausgehend von der Kennzeichnung Non-Profit-Organisationen als anspruchgruppen- oder stakeholderplurale Organisationen, ergeben sich für ein Performance Reporting verschiedene Herausforderungen. Erstens resultiert aus der Anspruchsgruppenvielfalt eine *Pluralität der Erfolgsmaßstäbe*, was die Anzahl an abbildungs- oder steuerungsrelevanten Performance-Größen erhöht. Damit einher geht in Non-Profit-Organisationen auch das Risiko, dass sie sich mit *widersprüchlichen*, im Zeitablauf *wenig stabilen Erfolgsmaßstäben* konfrontiert sehen, ohne über eindeutige Entscheidungsregeln zur Priorisierung der divergierenden Anspruchsgruppen zu verfügen. Die im Performance Measurement enthaltene Anforderung nach validen, reliablen Erfolgsmaßstäben stößt in Non-Profit-Organisationen auch aufgrund der Anspruchsgruppenvielfalt an *Operationalisierungs- und Quantifizierungsgrenzen*. Auf der Ebene der *Gestaltungsempfehlungen* legt eine anspruchgruppenplurale Sicht für ein Performance Reporting nahe, dass sich eine entsprechende Rechenschaftslegung an den Informationsbedürfnissen der verschiedenen, als zentral eingestuften Anspruchsgruppen orientieren sollte. Das

erfordert im Vergleich zur traditionellen finanzwirtschaftlichen Berichterstattung eine Perspektivenerweiterung in puncto Berichtsinhalte und Berichtsadressaten. Zweifel sind an einem „one size fits all reporting“ angebracht.

Einsatzgrenzen des Performance Measurement in Non-Profit-Organisationen, die sich aus einem substanziellen Informationsqualitätsproblem ergeben, legt auch die Prinzipal-Agenten-Theorie nahe. In Bezug auf das Performance Measurement lenkt die Prinzipal-Agenten-Theorie unter anderem das Augenmerk auf den *Umgang mit Informationsasymmetrien* (hidden characteristics, hidden intentions, hidden knowledge und hidden action) zwischen Berichterstatter und Berichtsempfänger. Massive *Probleme*, vor allem bei der *Ergebnisevaluation*, wirken hier kontraproduktiv. Besitzen die zu berichtenden Kennzahlen eine große Ungenauigkeit oder lassen sie sich sehr leicht erreichen, führt ein Mehr an Kennzahlen nicht automatisch zu einer Informationsverbesserung und Produktivitätssteigerung. Die Forderung nach validen und reliablen objektiven Ergebnisindikatoren ist im Fall der Non-Profit-Dienstleistungen jedoch in der Regel, insbesondere auf der Ergebnisqualitätsebene, selten erfüllt. Damit besteht bei falsch gesetzten Anreizen ein großes Verschleierungspotenzial, das jedoch für das Bestreben, mit einem entsprechenden Reporting der Vertrauenserosion, mit dem sich auch Non-Profit-Dienstleistungsanbieter konfrontiert sehen, entgegengusteuern, kontraproduktiv ist. Ob sich die Informationsasymmetrien zulasten der Berichtsadressaten verringern, hängt maßgeblich von den Anreizen ab, die eine transparente Berichterstattung der berichterstattenden Non-Profit-Organisation bietet.

Von der Anlage her muss ein entsprechendes Performance Reporting im Interesse der Förderung der Glaubwürdigkeit dazu beitragen, den Eindruck der *Offenheit und Transparenz* zu vermitteln. Eine derartige Berichterstattung geht deutlich über das Erfüllen von extern eingeforderten Mindestberichtsgehalten hinaus. Das Performance Reporting sollte außerdem der *Demonstration der Kompetenz und Zuverlässigkeit* dienen und im Sinne einer Reflexivität der Selbstdarstellung auf die *Informationsbedürfnisse zentraler Anspruchsgruppen* zugeschnitten sein.



Ferner muss das Performance Reporting in den Grenzen eines vertretbaren Erhebungsaufwandes *Mindestanforderungen an eine Informationsqualität von Kennzahlen und von Kennzahlensystemen* genügen.

Wie die Ausführungen zur Stakeholderpluralität gezeigt haben, sollte ein vertrauensgenerierendes Performance Reporting zudem auf einen Dialog mit den für die jeweilige Non-Profit-Organisation relevanten Anspruchsgruppen setzen. Hinsichtlich des Ablaufs erfordert ein solchermaßen ausgehandeltes Performance Reporting folgende Schritte: (1) Festlegen der relevanten Verhandlungspartner, (2) Etablieren einer Dialogarena mit dem Ziel, geeignete Indikatoren und Messverfahren zu bestimmen, (3) Durchführung der Performance Evaluation und (4) Erstellen und Diskussion der Evaluationsergebnisse mit den relevanten Stakeholder-Gruppen. Bereits das Festlegen der relevanten Stakeholder gestaltet sich komplex und erfordert transparente Identifikationskriterien. Während die Ansätze des Stakeholder-Managements relativ unpräzise in Bezug auf die konkrete Ausgestaltung des notwendigen Stakeholder-Dialoges bleiben, liegen im Rahmen des Social und Ethical Accounting erste hilfreiche Ansätze zur Kodifizierung von Prozessstandards für einen Stakeholder-Dialogprozess vor, die auch Transparenzanforderungen für den Auswahlprozess enthalten. Schwierig dürfte sich auch der Umgang mit konfliktären oder zu weit reichenden Informationsanforderungen gestalten. Auch hierfür gilt es entsprechend transparente Verfahrensregeln zu entwickeln.

Auch auf instrumenteller Ebene besteht ein Entwicklungsbedarf. *Für die Verbesserung der Berichterstattung der einzelnen Non-Profit-Organisation sind Rechenschaftslegungsstandards* zu entwickeln, die über die Inhalte der für den deutschsprachigen Raum sehr fortschrittlichen Swiss GAAP FER 21 noch hinausgehen. Inhaltlich sollten sich entsprechende Rechenschaftslegungsstandards auf die finanziellen Berichtsinhalte, den Leistungsbericht und eine Dokumentation der Einhaltung von „Principles of good Governance“ beziehen. Angesichts der institutionellen Widmungen von Non-Profit-Organisationen kommt (im Vergleich zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen)

dem Leistungsbericht eine besondere Bedeutung zu. Die Dokumentation der Aktivitäten zur Umsetzung der „Principles of good Governance“ – als drittem Element einer Non-Profit-Rechenschaftslegung – soll in einem reputationssensiblen Bereich mehr Transparenz schaffen.

Ergänzend zu einer transparenten Rechenschaftslegung vermag potenziell eine *Auditierung* als stellvertretendes Vertrauenswürdigkeitssignal einen positiven Effekt zu entfalten, wenn sie Mindeststandards genügt. Die Auditierung nichtfinanzieller Berichtsinhalte steht allerdings in Non-Profit-Organisationen noch am Anfang. Ein weiteres vertrauensunterstützendes Instrument kann das *Qualitäts-Signaling* sein, wobei sich jedoch nicht alle Signaling-Formen gleich gut für Non-Profit-Organisationen eignen. Ferner kommt das Performance Measurement als *Vertragsabsicherungsinstrument* zur Unterstützung von Vertrauen in Betracht, um Leistungsrisiken zu reduzieren. Ferner eignet sich ein entsprechend transparentes und vertrauenswürdiges Performance Measurement als *Instrument der symbolischen Kontrolle*. Das Ausüben einer symbolischen Kontrolle kann sich laut Niklas Luhmann ebenfalls positiv auf die Vertrauenserwartung und Vertrauenshandlung auswirken.

Jenseits des ausbaufähigen Einsatzes des Performance Measurement für die einzelnen freigemeinnützigen Dienstleistungsanbieter sollte angesichts des sinkenden Vertrauensbonus des Non-Profit-Sektors generell darüber nachgedacht werden, wie die sektorspezifische Leistungsfähigkeit besser kommuniziert werden kann. Dies ist nötig, da sich nicht nur einzelne Non-Profit-Organisationen, sondern weite Teile des Sektors mit einem sinkenden Vertrauensvorsprung konfrontiert sehen. Institutionell wäre ein solches Performance Reporting auf der Ebene der Spitzenverbände oder eines Zusammenschlusses verschiedener Spitzenverbände anzusiedeln.

Im Rahmen des Forschungsprojektes wurde ein Vorschlag für einen Non-Profit-Sektor-Accountability-Index als *Vorschlag zur Bewertung des gesellschaftlichen Leistungsbeitrags* von Non-Profit-Organisationen entwickelt. Inhaltlich handelt es sich um eine Weiterentwicklung des Civil-Society-Indexes, in

dessen Zentrum die Erfassung des zivilgesellschaftlichen Beitrags von Non-Profit-Organisationen steht. Erweiterungen des Civil-Society-Indexes sind notwendig, um besser fremddienstleistungserstellende Non-Profit-Organisationen in die Berichterstattung mit einzubeziehen und um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass Non-Profit-Organisationen sich verstärkt auch mit negativen Zuschreibungen auseinandersetzen müssen. Als theoretischer Bezugsrahmen für einen *Non-Profit Sektor Accountability-Index* dienen unter anderem die in der interdisziplinären Non-Profit-Forschung identifizierten gesellschaftlichen Funktionen von Non-Profit-Organisationen und die auf den Politologen Lester Salamon zurückgehenden „voluntary failures“ (philanthropischer Partikularismus, philanthropischer

Paternalismus, philanthropischer Amateurismus bzw. exzessiver Professionalismus, philanthropische Ressourcenineffizienz und eine bestehende Rechenschaftslücke). Auch wenn die Vorstellungen deutliche Investitionen in den Ausbau der Berichterstattung erfordern, um von einer Rechnungslegung zu einem modernen, transparenten Rechenschaftsinstrument zu kommen und es selbst bei intensiven, Suchen immer Messgrößen mit einem hohen Unschärfeanteil geben wird, ist ein entsprechender Ausbau erforderlich, um als einzelne Organisation, aber auch als Non-Profit-Sektor nicht die Glaubwürdigkeit und Legitimität und damit auch eine Sonderstellung gegenüber zentralen Anspruchsgruppen zu verlieren.

## Die Autorin

Prof. Dr. Dorothea Greiling leitet das Institut für Management Accounting an der Johannes Kepler Universität Linz (Österreich). Zu ihren langjährigen Forschungsschwerpunkten zählt das Non-Profit-Management. Ihre Habilitationsschrift „Performance Measurement in Nonprofit-Organisationen“ ist vor Kurzem im Gabler Verlag, Edition Wissenschaft, in der von Prof. Dr. Dieter Witt herausgegebenen Reihe NPO-Management erschienen (ISBN 978-8349-1185-8)

## Impressum:

Verantwortlich für den Inhalt: Prof. Dr. Dieter Witt

## Redaktion:

Dr. Hilmar Sturm  
sturm@verbandforschung.de

## Adresse:

Seminar für Vereins- und Verbandsforschung (SVV)  
C/O Dienstleistungsökonomik – Technische Universität München

85350 Freising-Weihenstephan, Vöttinger Straße 12  
Telefon (08161) 713402, Telefax (08161) 714537, Internet: [www.verbandforschung.de](http://www.verbandforschung.de)