

IGC-Arbeitsgruppe

„Wirkungsorientiertes NPO-Controlling“

Bernd Halfar und IGC-Arbeitsgruppe

Teilnehmer der Arbeitsgruppe:

Elisabeth Bauer
Bernd Halfar
Thomas Hegenauer
Christian Horak
Peter Hórvath
Horst Jobelius
Manfred Kölsch
Marco Passardi
Istvan Rado
Éva Révész
Stefan Schieren
Georg Zihl

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	3
Abbildungsverzeichnis	4
Vorwort	5
Präambel	6
A Das Problem: Fehlendes Wissen über Wirkungen von NPOs	9
Unterproblem: Verwirrende Wirkungs- und Erfolgsdefinitionen von NPOs	9
Unterproblem: Die Integration dieser Wirkungsproblematiken in das Controlling	10
Anfangsverdacht: Potenzielle Ineffizienz versus Vermutung: hohe gesellschaftliche Funktionalität	11
B Spezifika von NPOs	12
Rechtliche Bestimmung	13
Rechtsform und steuerliche Sonderstellung	13
Stakeholder	13
Arbeitsfelder	14
Finanzierung	14
Funktionsbestimmungen	15
Fazit	15
Spinnen-Dimensionen	17
C Wirkungsmessung als Herausforderung für das NPO-Controlling: Potentielle Wirkungsdimensionen für NPOs	27
NPO - Stakeholder	27
NPO - Wirkungsdimensionen	29
Einige illustrierende Beispiele: Oper, Kirche, Soziale Wohnungsgesellschaft, Kinderheim	31
D Methoden und Verfahren zur Wirkungsmessung und Wirkungsdokumentation	39
I. Ansätze im Wirkungscontrolling	40
A) Kontrollorientierte Evaluation	40
B) Outcome Monitoring	41
C) Performance-Management/Measurement	41
II. Methodische Verfahren der Wirkungsanalyse	43
Sozialökonomische Verfahren der Wirkungsanalyse	43
Servicequalitätbezogene Wirkungsmessungen: Ereignisorientierte Verfahren	44
Benchmarkingverfahren	44
Lebensqualitäts-messungen	45
Soziologische Verfahren der Ergebnismessung	45
III. Weitere Verwendung der Controlling - Wirkungsindikatoren	46
Arbeitsschritte – Ein verkürzendes Beispiel	48
E Controlleraufgaben für Erfolgsmessung und Wirkungscontrolling (Umsetzungsempfehlungen)	51
a.) Systemverantwortung	51
b.) Planungsverantwortung	52
c.) Beratungsfunktion	53
d.) Richtlinienverantwortung	54
F Entwicklungsbedarf im Bereich des Wirkungscontrollings	55
Literaturverzeichnis	58
Internetportale	61
Glossar	62

Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
BSC	Balanced Scorecard
CD	Compact Disc
EFQM	European Foundation for Quality Management
FER	Fachempfehlung zur Rechnungslegung
FPO	For Profit Organisation
GAAP	Generally accepted accounting Principles
IGC	International Group of Controlling
KWA	Kosten-Wirksamkeits-Analyse
NPO	Nonprofit Organisation
PO	Profit Organisation
SROI	Social Return on Invest
WBG	Wohnungsbaugesellschaft
ZEWO	Zentralstelle für Wohlfahrtsunternehmen

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Grundmodell NPO-Spinne	17
Abbildung 2: Beispiel 1 – Ein Opernhaus (Spinnenmodell).....	23
Abbildung 3: Beispiel 2 – Die soziale Wohnungsbaugesellschaft (Spinnenmodell)	24
Abbildung 4: Beispiel 3 – Das sozialpädagogische Kinderheim (Spinnenmodell)	25
Abbildung 5: Beispiel 4 – Das kirchliche Dekanat (Spinnenmodell)	26
Abbildung 6: Systematisierung der Stakeholder	28
Abbildung 7: NPO-Wirkungsmodell	29
Abbildung 8: NPO – Controllingsystematik: Wirkungsdimensionen mit Stakeholdern	31
Abbildung 9: NPO – Controllingsystematik: Wirkungsdimensionen mit Stakeholdern	33
Abbildung 10: Wie kann man die Zielerreichung erfassen?.....	39
Abbildung 11: Empirische Methoden	43
Abbildung 12: EFQM-Modell.....	46
Abbildung 13: Balanced Score Card	47

Vorwort

Zielsetzung der im Jahr 1995 gegründeten International Group of Controlling (IGC) ist die Profilierung des Berufs- und Rollenbildes des Controllers und die Abstimmung und Weiterentwicklung einer übereinstimmend getragenen Controlling-Konzeption.

Unter anderem hat die IGC schon 1996 ein einheitliches Controllerleitbild veröffentlicht:

CONTROLLER GESTALTEN UND BEGLEITEN DEN MANAGEMENTPROZESS DER ZIELFINDUNG, PLANUNG
UND STEUERUNG UND TRAGEN DAMIT MITVERANTWORTUNG FÜR DIE ZIELERREICHUNG.

Dieses Leitbild – obwohl ursprünglich für For Profit Organisationen verfasst – gilt unseres Erachtens grundsätzlich auch für die Controller in Non for Profit Organisationen (NPOs), wenngleich hier sicherlich einige Erweiterungen und Präzisierungen angebracht sind.

Das Controlling sieht sich im NPO Sektor mit Organisationswelten konfrontiert, bei denen es häufig noch keine klar definierten Ziele gibt.

Daher besteht eine Einstiegsaufgabe für die Controller in der Regel darin, dafür zu sorgen, dass es überhaupt Ziele gibt. Die Controller haben den Prozess der Zielfindung und -formulierung zu begleiten bis methodisch verarbeitbare Operationalisierungsgrade entwickelt sind.

Ohne eine klar formulierte Mission, in der Auftrag, Wesen und Ziele der NPO gebündelt sind, gibt es kein vernünftiges Controlling. Von der IGC Arbeitsgruppe wurde ein „Spinnenmodell“ entwickelt, das zunächst die Ist-Position der einzelnen NPO beschreibt. Wir sind der Ansicht, dass die im Modell entwickelten Spinnendimensionen zur Charakterisierung des Selbstverständnisses jeder NPO ausreichen. Im „Spinnenmodell“ kann der NPO Controller die Differenz zwischen der „Ist-Position“ und den sich aus der Mission der NPO ergebenden „Sollwerten“ darstellen. In der Folge befasst sich das vorliegende Werk vor allem mit dem Wirkungscontrolling und zwar für die unterschiedlichen Stakeholder einer NPO.

Zielsetzung der vorliegenden Arbeit war das Finden von Leitlinien für die Weiterentwicklung des Controllerbereiches in den verschiedensten Formen von NPOs.

Der Dank des geschäftsführenden Ausschusses der IGC gilt allen Mitgliedern der mit diesem Thema befassten Arbeitsgruppe, insbesondere dem federführenden Prof. Dr. Bernd Halfar.

Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang Berger-Vogel
President and Chairman of the Board
International Group of Controlling (IGC)
Mitglied des Kuratoriums des Internationalen Controllervereins (ICV)

Präambel

„Controller gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit eine Mitverantwortung für die Zielerreichung.“

Das heißt:

- Controller sorgen für Strategie-, Ergebnis-, Finanz- und Prozesstransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.
- Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend das zukunftsorientierte Berichtswesen.
- Controller moderieren und gestalten den Management-Prozess der Zielfindung, der Planung und der Steuerung so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.
- Controller leisten den dazu erforderlichen Service der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung.
- Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.“¹

Gilt das hier zitierte IGC Leitbild der Controller auch für Nonprofit Organisationen? Besteht überhaupt eine Notwendigkeit, ein eigenes „NPO-Controlling“ zu entwickeln, das sich von den skizzierten Aufgaben, Verfahren und Methoden der „normalen“ Controllerarbeit maßgeblich unterscheidet?

Unsere Argumentation für ein besonderes NPO-Controlling knüpft an einigen zentralen Begriffen an, die im IGC Controllerleitbild stecken: Zielfindung, Planung, Steuerung, Ergebnistransparenz, Wirtschaftlichkeit, Berichtswesen, Zielorientierung, betriebswirtschaftliche Informationsversorgung...

Das Controlling sieht sich im NPO-Sektor mit Organisationswelten konfrontiert, in der die Steuerung über Plan-Ist-Differenzen häufig nicht möglich ist, weil es kein definiertes Ziel gibt bzw. die Ziele der Organisationen so normativ-abstrakt formuliert werden, dass ein halbwegs an Präzision orientiertes Controlling daran nicht ansetzen kann. In diesen Organisationswelten besteht eine Einstiegsaufgabe für die Controller in der Regel darin, Controlling methodisch überhaupt möglich zu machen. In unserem Verständnis tragen die Controller in solchen Organisationen mit einem eher vagen Zielverständnis eine Mitverantwortung dafür, dass es überhaupt Ziele gibt. Die Controller geben den methodischen Hinweis, dass die Führung nur dann sinnvoll mit Daten gefüttert operieren kann, nur dann der Organisation hinsichtlich ihrer Effizienz und Effektivität praktikable Hinweise geben kann, wenn Ziele als Referenzkriterium vorliegen. Und die Controller begleiten die Prozesse der Zielformulierungen so lange

¹ Controller-Leitbild der IGC. Siehe: www.igc-controlling.org_leitbild/leitbild.php

und so intensiv, bis methodisch verarbeitbare Operationalisierungsgrade entwickelt sind. Nun ist das Controlling in der Lage, die Organisation darüber zu informieren, ob die Ziele erreicht wurden.

Gerade in Nonprofit Organisationen kann sich der Controllerdienst nicht auf seine typischen methodischen Operationen beschränken, sondern muss, sozusagen als definitionsgemäß zielorientierte Instanz, erstmal dafür sorgen und sicherstellen, dass das Controlling als Führungsaufgabe an die Organisation überhaupt anschlussfähig wird: durch Zielformulierung, Zieleroperationalisierung und strategische Entscheidungen.

In der beharrlichen Erinnerung an operationalisierte Zielsysteme wird die Controllingphilosophie im NPO-Sektor nicht nur verständlich, sondern auch zum Ausgangspunkt für wertvolle Kernprozesse innerhalb der Organisation.

Das Museum wird durch seinen Controller angestiftet, mögliche Zielkonflikte zwischen museums-pädagogischen Programmen, wissenschaftlicher Bearbeitung, Sammelanspruch und Wirtschaftlichkeit auszubalancieren. Welche Besucherzahlen sind geplant? Welcher Deckungsbeitrag? Ist es mit dem Selbstverständnis des Museums vereinbar, wenn die angestellten Kunsthistoriker eher populäre Schriften als wissenschaftliche Abhandlungen anfertigen? Orientiert sich das Museum eher an seinem ursprünglichen Auftrag als zentraler akademischer Ort oder an kulturpolitischen Erwartungen eines urbanen Eventortes?

Die internationale Hilfsorganisation lernt durch systematische Controllerarbeit, dass ein langfristig angelegtes Entwicklungsprogramm mit einer hohen aktuellen Unzufriedenheit verschiedenster Stakeholdergruppen rechnen muss, ja möglicherweise sogar durch diese blockiert wird. Die langfristige Wirksamkeit des Programms könnte demnach durch kurzfristige Leistungen für einige blockierende Stakeholder gesichert, aber auch in ihrer Effektivität geschmälert werden. Und welche Auswirkungen auf die Stakeholdergruppe „Spender/Sponsoren“ werden diese „Transaktionskosten“ wiederum haben? Lassen sich alle Spendenziele wie geplant erreichen, wenn ein Teil des Geldes als „rent seeking“ für die Beeinflussung politischer Stakeholder eingesetzt wird?

Woran bemisst eine Kirchengemeinde ihre Tätigkeit? Am ehrenamtlichen Engagement? Am Output: Anzahl der Gottesdienste? Anzahl der Gottesdienstbesucher? Anzahl der Krankenbesuche? Prozentsatz der Jugendlichen, die in Gruppen organisiert sind? An der Zufriedenheit der Gemeindeglieder? Aller? Der Gläubigen? Der Aktiven? Gibt es qualitative Ziele für die Liturgie, die Kirchenmusik oder diakonische Dienste? Orientiert sich die Haushaltsplanung der Kirchengemeinde an quantitativen und qualitativen Zielen oder bleibt die Systematik „wirkungslos“ an einer kameralistischen Ausgabenlogik?

Nonprofit Organisationen neigen dazu, die Mission ihrer Organisation als Aufgabe normativ zu formulieren. Indem der normative Impuls zur Organisationsbildung besondere Wichtigkeit erlangt, wird

die funktionale, nämlich ziel- und wirkungsbezogene Begründung der laufenden Organisation tendenziell unterschätzt.

Insofern, das ist unser Ausgangspunkt, muss der NPO-Controller sich in die Logik von Organisationen hineindenken, die bislang ohne Zielsysteme und folglich ohne transparentes Wirkungswissen funktionieren.

Wir argumentieren aus der Perspektive des Wirkungscontrollings und verkennen nicht, dass viele NPOs ein gutes operatives Controlling aufgebaut haben, das aber in der Regel mit unbewussten oder auch wenig operationalisierten Zielformulierungen auskommen muss.

Die methodischen Schwierigkeiten, die unterschiedlichsten Wirkungen einer Organisation im Controlling zu beobachten und möglicherweise sogar in eine Wirkungsmatrix zu übersetzen, sind keine Besonderheit des Nonprofit Sektors. Auch wenn in der Literatur zum „Profitcontrolling“ das Thema „Wirkungscontrolling“ keinen eigenen Platz gefunden hat, beschäftigt sich das Controlling auch bei Profitorganisationen nicht nur mit wirtschaftlichen Wirkungen, sondern auch mit Kundenzufriedenheit, Produzentenstolz, ökologischer Nachhaltigkeit oder gesellschaftlicher Akzeptanz. Und doch sind solche „weichen“ Organisationswirkungen durch ihren instrumentellen Charakter für das „eigentliche Wirkungsziel Rentabilität“ charakterisiert, während im NPO-Bereich solche stakeholderbezogenen Wirkungen nicht unter dem zentralen Anspruch hierarchisiert werden (müssen), die Spitzenkennzahl des Unternehmens zu steuern.

Idealtypisch formuliert, beobachten Profitorganisationen nur diejenigen Wirkungen, die wiederum eine plausible Wirkungsbeziehung zur Spitzenkennzahl haben.

Und doch finden wir Anzeichen dafür, dass im Profitsektor der instrumentelle Zielcharakter – zum Beispiel durch relationale Zielbalancierungen auf der BSC, sich in Aufweichung befindet; und wir sehen im Nonprofit Sektor Bemühungen, auch eine „Spitzenkennzahl“ zu ermitteln – zum Beispiel durch die Berechnung eines Social Return on Investment.²

² Zum Einsatz der BSC siehe: Hórvath und Partners (Hrsg.) (2007); Halfar/Borger (2007); zum Konzept des SROI siehe: Laskowski/Loidl-Keil (2005)

A Das Problem: Fehlendes Wissen über Wirkungen von NPOs

NPOs sind volkswirtschaftlich relevant, aber im Kern nicht wirtschaftlich orientiert. Ihre Primärcodierung orientiert sich an sozialen, politischen, kulturellen, ökologischen, religiösen oder medizinischen Motiven; ökonomische Größen sind meist Nebencodierungen, die eher in „Kauf genommen“ als ins Zielsystem aufgenommen werden. Insofern besteht für das Controlling in NPOs eine wichtige Aufgabe darin, die Wirkungen und Wirksamkeit der NPO-Aktivitäten als zentrale Erfolgsindikatoren zu erfassen und mit Informationen aus den Kosten-Leistungsrechnungen zu verknüpfen. Die Wirkungs- und Wirksamkeitsmessung im NPO-Sektor gewinnt an Bedeutung, weil sich sowohl die gesellschaftliche Legitimation (und somit auch die Ressourcenallokation) als auch die Selbstlegitimation von NPOs nicht mehr auf Motivation, Input und Dokumentation von social responsibility beschränken können, wenn die typischen NPO-Aktivitätsfelder zunehmend als wettbewerbstauglich eingeschätzt werden.

Das Controlling trifft auf einen Sektor, in dem das „Wirkungsthema“ angekommen ist, aber noch kaum Referenzbeispiele existieren.

Ein Grund für die häufig brachliegende Wirkungsperspektive liegt in der starken Verankerung des klassischen Donabedian Modells³ des Qualitätsmanagements in NPOs. Die Konzentration auf die relativ leicht bestimmbare Strukturqualität (und im besten Fall auch auf die etwas komplizierter bestimmbare Prozessqualität) war von der Überzeugung getragen, dass richtige Methoden auch die richtigen Wirkungen erzeugen. Gewissermaßen ist also der Gedanke, die Aufmerksamkeit auf die Wirkung selbst zu lenken, und dadurch das Methode-Wirkungsgefüge empirisch zu überprüfen, in den meisten NPOs neu.

Unterproblem: Verwirrende Wirkungs- und Erfolgsdefinitionen von NPOs

Bei der Beobachtung von Zielen sowie der Untersuchung von Wirkungen und Wirksamkeit steht das Controlling im NPO-Sektor vor der besonderen Problematik, dass NPOs mit den Erwartungen unterschiedlichster Anspruchsgruppen konfrontiert sind, die nicht – oder nur schwer – in Zielhierarchien geordnet werden können. Die Erwartungen der Anspruchsgruppen entstammen eigenen Logiken, die sich zum Teil widersprechen oder nicht miteinander in Beziehung gesetzt werden können, weil sie auf unterschiedlichen Nutzenskalen liegen. Die Wertschöpfung der einzelnen NPO kann nicht nur höchst unterschiedlich bewertet werden, sondern die Wirkungen werden überhaupt in unterschiedlichem Maße gewünscht, weil die einzelnen Anspruchsgruppen dem NPO-Leistungsergebnis in unterschiedlichem Maße einen meritorischen Gutscharakter⁴ zubilligen. In diesem spezifischem Gefüge haben NPOs, im Gegensatz zu Unternehmen, in der Regel mehr wichtige Stakeholder, sowohl intern als

³ Siehe: Donabedian (1980)

⁴ Zur Erläuterung privater, kollektiver, politischer und meritorischer Güter siehe: Blankart (2008: 52ff.)

auch im engeren und weiteren Umfeld, und sie können lokalen Stakeholdern durch Mobilität kaum ausweichen, weil NPOs in vielen Fällen ortsgebunden sind. Die Aufgabe des NPO-Managements, die Anspruchsgruppen zu identifizieren und zu priorisieren, ist mit der Wahrnehmung potenzieller, multidimensionaler Zielkonflikte verbunden.

Erschwert wird diese Aufgabe für NPOs dadurch, dass die Abgrenzung der Kunden von anderen Stakeholdern, und der Kundenbegriff selbst, nicht klar gefasst sind. Der Kunde als ein rationaler, zahlungsbereiter, zahlungsfähiger, über eine stabile Präferenzskala verfügender Nachfrager und potenzieller Nutzer der Dienstleistung bzw. des Gutes taucht in NPOs nur in Ausnahmefällen auf. Nutzer, Nachfrager und Zahler sind im sozialen Bereich häufig getrennt, Kunden verfügen in vielen Fällen entweder über mangelnde Rationalität, mangelnde Zahlungsfähigkeit, mangelnde Präferenzmuster oder mangelnde Zahlungsbereitschaft. Ob Kirche, psychiatrisches Krankenhaus, Schule oder Museumspädagogik; manche NPOs leben geradezu von der Tatsache, dass ein Großteil ihrer „Kunden“ desinteressiert ist. Neben desinteressierten Kunden (als wichtige Stakeholdergruppe des NPO-Sektors) müssen sich NPOs auch an Stakeholdern orientieren, deren Interesse und Erwartungen sich sprunghaft verändern (können). Gerade die Ansprüche des politischen Systems an NPOs sind im zeitlichen Verlauf tendenziell instabil.

Gütertheoretisch gesehen ist die Stakeholder-Analyse auch deshalb so kompliziert, weil NPOs häufig öffentliche und/oder meritorische Güter herstellen. Wesensmerkmale dieser besonderen Güter sind die „Nicht-Ausschließbarkeit“ in der Nutzung und/oder ein hoher Anteil an externen Effekten. Externe Effekte und „Nicht-Kunden-Nutzer“ bringen methodisch schwer zu bewertende und zu ermittelnde Wirkungen ins Controlling.

Unterproblem: Die Integration dieser Wirkungsproblematiken in das Controlling

Neben der Identifikation der Stakeholder-Erwartungen an die NPO und der Wirkungen der NPO für die einzelnen Stakeholder stellt die Messung der Wirkungen der NPO einen zweiten Stolperstein für das Controlling dar.

Während im „Profitsektor“ mit der Rentabilität eine universell geltende Zielgröße als Erfolgsgröße vorhanden ist, muss jede NPO-Organisation ihre eigenen Zielgrößen finden. Zur Unterstützung der typischen Kennzahlen aus dem Rechnungswesen müssen für das Controlling Referenzgrößen aus dem Wirkungsbereich ermittelt werden, die für die Organisations- und Programmsteuerung Aussagen über die NPO-spezifische Effizienz und Effektivität zulassen.

Im Profitsektor besitzt „Wirkung“ eher instrumentellen Charakter – ob Maßnahmen und Programme wirken, zeigt sich letztlich unmittelbar an betriebswirtschaftlichen Erfolgsgrößen – und so gibt es im „Profit-Controlling“ auch nur eine eingeschränkte „Wirkungsorientierung“.

So wie Rentabilität und Gewinn für Unternehmen, so bilden Wirkungen für NPOs den Existenzsinn. Für das Controlling ist die Integration der Wirkungen eine zentrale, aber angesichts der unterschiedlichen, NPO-typischen Zielkonstrukten enorm schwierige Aufgabe. Da es den NPOs nicht gelingt, ihre Wirkungen zu messen und in Bezug zu wirtschaftlichen Größen zu setzen, wird die Kontrolle eher defensiv an der kameralistischen Rechnungsprüfung ausgerichtet. Die Kontrolle bezieht sich dann auf die Rechtmäßigkeit der Mittelverwendung, auf die Sparsamkeit und, bestenfalls, auf den Output.

Die Aufgabe, die das Controlling im NPO-Sektor lösen muss, ist immer organisations-, bestenfalls branchenspezifisch als Wirkungsmessung gestellt: die Lebensqualität von Krebspatienten, die Spiritualität der Kirchenmitglieder, die Kompetenz der Schulabsolventen, die Sozialität von Straßenbahnfahrern, die Freude an frischer Luft, der Autonomiezuwachs bei geistig behinderten Menschen, gesellschaftliche Verantwortung, die Arbeitsmarktchancen von Kursteilnehmern, die Loyalität von Berufungskammermitgliedern, die Qualität der Zauberflöteninszenierung, die Gesundheit von Marathonläufern, die mittelfristige Handlungsbereitschaft von Entwicklungshilfeempfängern, die Sicherung von 50 Schmetterlingsarten oder die Verschönerung des Stadtbildes durch die Renovierung einer romanischen Kirche.

Anfangsverdacht: Potenzielle Ineffizienz versus Vermutung: hohe gesellschaftliche Funktionalität

Nicht nur theoretische und methodische Hürden beschränken das Controlling im NPO-Sektor, sondern auch ein häufiger Anfangsverdacht der potenziellen Ineffizienz von NPOs. Organisationen, die mit einer Vielzahl von Ehrenamtlichen antreten, mit langwierigen Entscheidungsprozessen, mit jahrhundertealten Strukturen operieren oder möglicherweise sogar „Effizienz“ als solche ideologisch ablehnen, haben nicht selten Angst vor Controlling. Das Controlling, so die berechnete Vermutung, würde sich nicht mit dem Hinweis zufrieden geben, wonach das von der NPO bearbeitete Anliegen gesellschaftlich höchst bedeutsam ist, sondern würde unangenehme Fragen nach der Effektivität und Effizienz stellen. Weiteres Futter erhält die latente Angst vor Controlling durch eine Entwicklung, in der NPOs nicht mehr in den typischen, durch Marktversagen bzw. Staatsversagen markierten Reservaten verbleiben, sondern sich auch Tätigkeitsgebiete wählen, in denen sie in Konkurrenz zu öffentlichen und privaten Unternehmen geraten. Insofern existiert ein gewisses Interesse am Nicht-Controlling, weil die vielfältigen Subventionen und Begünstigungen von NPOs eher durch abstraktere, nicht-operationalisierbare Zielstellungen als durch transparente Controllingverfahren gesichert werden.

Andererseits gewinnen einige klassische gesellschaftliche NPO-Felder an Attraktivität für Profit-Unternehmen. Neue Finanzierungsformen oder neue Definitionen politisch besonders wichtiger Güter oder neue Managementmodelle führen auch dort zu Konkurrenzsituationen für NPOs. Der fachlich versierte Controller taucht als Bedrohung auf, latente Effizienz- und Effektivitätsdefizite typischer NPO-Konstellationen zu diagnostizieren: Ehrenamt, Gremien, Rent-Seeking-Costs, Organisationskulturen.

Lieb gewonnene Organisationsformen und Arbeitsweisen, personelle Konstellationen und kulturell akzeptierte Wirkungsdefizite könnten durch die Vorstellung eines wirkungsvolleren Organisationsmodells gestört werden.

B Spezifika von NPOs

Was ist das Spezifische an einer Nonprofit Organisation? Warum benötigt das Controlling eine detaillierte Unterscheidung von „PO“ und „NPO“? Warum reicht die Unterscheidung von „For Profit“ (Gewinnzielorientierung) und „Not for Profit“ (Sachzielorientierung) nicht aus? Die Bildung einer NPO Organisationstypologie ist deshalb für das Controlling notwendig und hilfreich, weil die Organisationsmerkmale und Organisationsformen selbst nicht nur „Mittel zum Zweck“ sind, sondern in aller Regel auch eigene Zielelemente darstellen. Die Art und Weise, wie eine Organisation, deren zentrale Wirkung sich eben nicht an der Gewinnzielerreichung ablesen lässt, organisiert ist, gibt dem Controlling den Einstieg in einen „organisationsinternen Plan-Ist-Vergleich“. Während im gewinnorientierten Unternehmen die Organisationsformen, Prozessarchitekturen, Managementfunktionen, Rechtsformen bis hin zu kulturellen Orientierungen sich letztlich doch an ihrem Beitrag zur Wertsteigerung des Unternehmens messen lassen müssen, haben solche Organisations- und Funktionsmerkmale im NPO-Bereich für das Selbstverständnis der NPO eine eigene Bedeutung. Insofern muss der Controller die jeweilige Organisation auch darüber informieren, ob und inwieweit der empirisch ermittelte spezifische Organisationstyp mit dem Selbstverständnis der Organisation deckungsgleich ist.

Die in der Fachliteratur auffindbaren Vorschläge zur Typologisierung, Systematisierung und Definition von NPO laufen meistens über die Betonung einzelner Organisationsmerkmale (als Unterscheidungsmerkmale zum Profitsektor), die als NPO-typisch gelten sollen.⁵ Angesichts der empirischen Vielfalt und Kombinatorik von NPOs lesen sich diese Versuche zuweilen etwas blutleer. Für den Controller liegt die Aufgabe sowieso im empirischen Feld der jeweiligen Organisation und nicht in der Beobachtung von Idealtypen: interessant ist nicht der Abstand der Organisation vom organisatorischen Idealtypus, sondern der empirische Abstand der Organisation von ihrer (sachzielorientierten, normativ geladenen) Mission.

Gerade weil es keinen idealtypischen Organisationsgrad einer Nonprofit Organisation gibt, sondern „nur“ organisationsspezifische Gewichtungen eines Selbstverständnisses, wie man tätig sein will, welche Nähe zum Staat gewünscht ist, welche Bedeutung die unterschiedlichen Finanzierungsformen haben sollen, welche Effizienzkriterien beachtet werden sollen oder welche formalen Organisationsregeln eingehalten werden sollen, benötigt das NPO-Controlling ein Instrument, das sich mit diesem organisationsspezifischen Selbstbild beschäftigt -, und die empirische Abweichung vom empirischen Bild

⁵ Einen guten Überblick bieten die Beiträge im Sammelband von Hopt/v.Hippel/Walz (2005) sowie Horak (1995), Horak (1996), Schulze (1997).

als Organisationsproblem erkennen kann. Das Controlling setzt somit empirisch am Selbstverständnis der NPO an, und nicht an definitorischen Reinformen, was eine NPO zu sein hat.

Rechtliche Bestimmung

Ihren Ursprung hat die Begriffsbezeichnung „Non for Profit Organisation“ aus dem Amerikanischen. Er beschreibt Organisationen, die einem Gewinnausschüttungsverbot unterliegen, wobei hier nach amerikanischem Recht wiederum zwischen einer gesellschaftsrechtlichen (Verbot der Gewinnausschüttung an diejenigen, die Einfluss auf die Organisation ausüben - Mitglieder, Vorstand, Geschäftsführung) und steuerrechtlichen Definition (Gemeinnützigkeit, Verbot der politischen Betätigung, Gewinnausschüttungsverbot) unterschieden wird.

Es ist aber einhellige Meinung, dass diese Begriffsbestimmung viel zu wenig beschreibt, um der Vielfalt im Nonprofit Sektor auch nur einigermaßen adäquat gerecht zu werden. Als Orientierung zur Entwicklung eines wirkungsorientierten Controllinginstrumentariums hilft sie daher auch nicht weiter.

Rechtsform und steuerliche Sonderstellung

Ferner lässt sich die Auffassung finden, Nonprofit Organisationen unterscheiden sich von For-Profit-Organisationen dadurch, dass sie keine Anteilseigner hätten und entsprechende Organisationsformen wählen (wie den Verein oder die Stiftung, die ja nicht einmal Mitglieder besitzt). Die wirtschaftliche Tätigkeit darf dann im Sinne eines Nebenzweck- oder Nebentätigkeitsprivileg nur als Finanzierungsquelle zur Erfüllung der nichtwirtschaftlichen Vereins- bzw. Stiftungszwecke dienen. Jedoch lassen sich auch NPOs als Kapitalgesellschaften (zum Beispiel die gemeinnützige GmbH oder gemeinnützige AG) finden und gewinnorientierte Vereine und Genossenschaften auf der anderen Seite. Auch die steuerliche und abgabenrechtliche Sonderstellung ist kein eindeutiges NPO-Charakteristikum, sondern von länderspezifischen Rechtskonstruktionen und Definitionen der „Gemeinnützigkeit“ abhängig.

Ein triftigeres Kriterium für Nonprofit Orientierung liegt wohl in der rechtlichen Konstruktion des Gewinnausschüttungsverbotes, wobei dieses Merkmal keinen Erkenntnisgewinn gegenüber der eigentlichen Charakterisierung einer NPO als primär nicht gewinnorientierter Organisation bietet.

Stakeholder

NPOs haben als Unterscheidungskriterium nicht per se mehr, weniger oder andere Stakeholder als profitgetriebene Organisationen. Doch sie haben deutlich größere Spielräume, sich auf die Erwartungen der unterschiedlichen Stakeholder einzustellen; ja sie sind in der Regel sogar in der Lage, die Ansprüche

der Stakeholder nach eigenen Kriterien zu relativieren und zu priorisieren. Die Festlegung, auf welche Stakeholdergruppen sich die NPO beziehen will, ist eine Folge der jeweiligen Mission und folgt somit im Zweifel einer anderen Logik als die Bestimmung der relevanten Stakeholder aus deren Relevanz für das wirtschaftliche Ergebnis. Das Controlling muss sich auch auf Stakeholdergruppen methodisch einrichten, deren Ansprüche irrational, liebhaberisch, unökonomisch, wertgetrieben, kurzum ökonomisch-komisch sind.

Arbeitsfelder

Der Versuch, den NPO-Sektor über diejenigen Arbeitsfelder zu definieren, in denen NPOs dominant tätig sind, folgt weitgehend einer amerikanischen Logik, alles das als „third sector“ zu definieren, was nicht Markt oder Staat ist. Bei empirischer, europäischer Betrachtung lässt sich der NPO-Sektor so begrifflich nicht gewinnen, weil sich kaum gesellschaftliche Arbeitsfelder benennen lassen, die exklusiv NPOs überlassen sind. Ob im Gesundheits-, Bildungs-, Sozial-, Umweltschutz-, Kultur- oder Sportbereich finden wir Mixes von Organisationen aus allen gesellschaftlichen Sphären. Das arbeitsfeldbezogene Controlling ist somit methodisch ein branchenbezogenes Controlling, aus dem allein noch keine NPO-Spezifika gewonnen werden können.

Finanzierung

Eine Unterscheidung nach der Finanzierungsart bietet für die Entwicklung von spezifischen NPO-Controllinginstrumenten einen sinnvollen Anknüpfungspunkt, weil die Finanzierungsart schon Hinweise auf die Zielerreichung liefert.

Bei Spenden handelt es sich um unentgeltliche Leistungen Dritter an die Organisation. Mit der Spende ist in aller Regel nur die Erwartung verbunden, dass die Organisation die Spende zweckgemäß einsetzt, was einen beträchtlichen Vertrauensvorschuss voraussetzt. Das Motiv des Spenders ist altruistisch. Diese Art der Finanzierung ist in ausgeprägter Weise wertgetrieben.

Mitgliedernützige Organisationen finanzieren sich in der Hauptsache aus Mitgliedsbeiträgen. Anders als bei Spendern ist an diese Geldleistungen aber häufig die Erwartung geknüpft, für diese Mitgliedsbeiträge Leistungen zurückzuerhalten, sei es in Form exklusiver und aufbereiteter Informationen, in Form von Vertretungsmacht, in Form von Vergünstigungen (zum Beispiel vorrangiger Zugang zu Eintrittskarten), als Nutzungsrechte (z.B. von Sportstätten) und so weiter. Die Organisation verfolgt ihr Eigeninteresse in Form der Interessenvertretung für ihre Mitglieder. Eine Parallelität zu Genossenschaften ist dieser Art von NPO aus Sicht der Finanzierung zuzusprechen. Diese Art der NPO ist durch immaterielle und materielle Vergünstigungen (ohne Profitabsichten zu verfolgen) ihrer Mitglieder getrieben.

Ob Spenden, Mitgliedsbeiträge, Stiftungsgelder oder sonstige Arten von Zuwendungen: die Geldgeber rechnen bei diesen Organisationen zumindest mit einem Gewinnausschüttungsverbot und begnügen sich mit einem, wie auch immer gearteten, „social return“.

Allerdings sind diese besonderen Finanzierungsarten für NPOs nicht zwingend. Auch komplett über Leistungsentgelte finanzierte, am Markt agierende Einrichtungen verlieren ihren „Not For Profit“ Charakter nicht, wenn sie sich in der Finanzierungsart nicht von kommerziellen Anbietern unterscheiden, wohl aber durch Verbot der Gewinnausschüttung.

Funktionsbestimmungen

Eine weitere Charakterisierung von NPOs wird über die Funktionsbestimmung versucht. Unabhängig von ihrer Rechtsform, ihrem Organisationstyp, ihren Stakeholdern, ihren Arbeitsfeldern und ihrer Finanzierungsart können sie unterschiedliche gesellschaftliche Funktionen erfüllen. An prominenter Stelle wird in der Literatur die Funktion der Staatsentlastung angeführt⁶. NPOs bieten Leistungen an, die in ihrer Art oder Menge den Staat überfordern. Eng mit dieser Funktion verknüpft ist die Herleitung der NPOs aus dem Markt- und Staatsversagen. Die gesellschaftliche Funktion des NPO-Sektors liegt demnach darin, solche Angebote und Leistungen hervorzubringen, für die der Markt via Preismechanismus kein Angebot schaffen kann und für die der Staat kein Innovationspotenzial besitzt. Gütertheoretisch gesprochen handelt es sich dabei um die Herstellung und Bereitstellung öffentlicher, kollektiver bzw. meritorischer Güter.

Aber diese gesellschaftliche Funktionalität, Güter und Dienstleistungen zu produzieren, die der Gesellschaft sonst nicht (ausreichend) zur Verfügung stehen würden, bietet keine ausreichende Definition für NPOs. Denn nicht wenige NPOs stecken gar nicht an den „Bruchstellen“ zwischen Staat und Markt oder in den Gesellschaftsräumen des Staats- und Marktversagen, sondern mitten drin in Aufgabenfeldern, die Staat und Markt bedienen. Die Unterscheidung liegt dann nicht in der Funktionalität, sondern in der Motiv- und Traditionsstruktur des zivilgesellschaftlichen Engagements. Diese NPO-Aktivitäten sind das sozial-normative Kapital einer liberalen Gesellschaft, die für ihre Existenz auf normative Voraussetzungen angewiesen ist, die sie aus sich heraus nicht selbst schaffen kann. Ihre Bedeutung, möglicherweise ihre zentrale Funktion und Wirkung, besteht schon allein darin, dass sie existieren.

Fazit

Die Darstellung verdeutlicht, dass NPOs sich nicht einheitlich definieren lassen. NPOs haben keine einheitlichen Organisationsmerkmale, keine gemeinsame Funktionsbasis, keine typischen, disjunkte

⁶ Siehe: Toepler/Anheier (2005)

Aufgabenfelder, keine zwingend besondere Finanzierungsstruktur; NPOs sind mehrdimensionale Kompositionen verschiedener Komponenten. Die Vielfalt von Kompositionsmöglichkeiten macht es für das Controlling schwierig, auf einen Zusammenhang zwischen einer typischen NPO-Organisationsstruktur und NPO-Wirkungen abzielen. Das Controlling wird für den Nonprofit Sektor fruchtbar, wenn es methodisch in der Lage ist, die organisationsindividuellen Motive, Strukturen und Wirkungen miteinander in Beziehung zu setzen. Jede NPO, zumindest jede „NPO-Branche“ hat ein eigenes „Wirkungsfeld“, das in das Controlling integriert werden muss.

Unser Vorschlag geht in diese Richtung. Mit dem „Spinnenmodell“ kann das NPO-Controlling die Differenz zwischen den „Soll-Werten“ des Selbstverständnisses der einzelnen NPO und den „Ist-Werten“ beobachten. Über die „Spinne“ werden nicht die Wirkungen der NPO gemessen, sondern zwei Aspekte beobachtet: Die Übereinstimmung der tatsächlichen Organisationswerte mit dem Proprium und der Mission und zweitens die Funktionalität der NPO-Konstruktion im Hinblick auf die gewünschten Wirkungen.

Das Spinnenmodell soll verdeutlichen, dass die Nonprofit Organisation als „Non for Profit“ Organisation möglicherweise definitorisch das „Gegenteil“ der Profit-Organisation darstellt, aber empirisch eher durch andere Akzentuierungen, andere Gewichtungen, andere Mischungen gekennzeichnet ist, was zu anderen Effizienzmustern führen und andere Wirkungsgrade erzeugen kann.

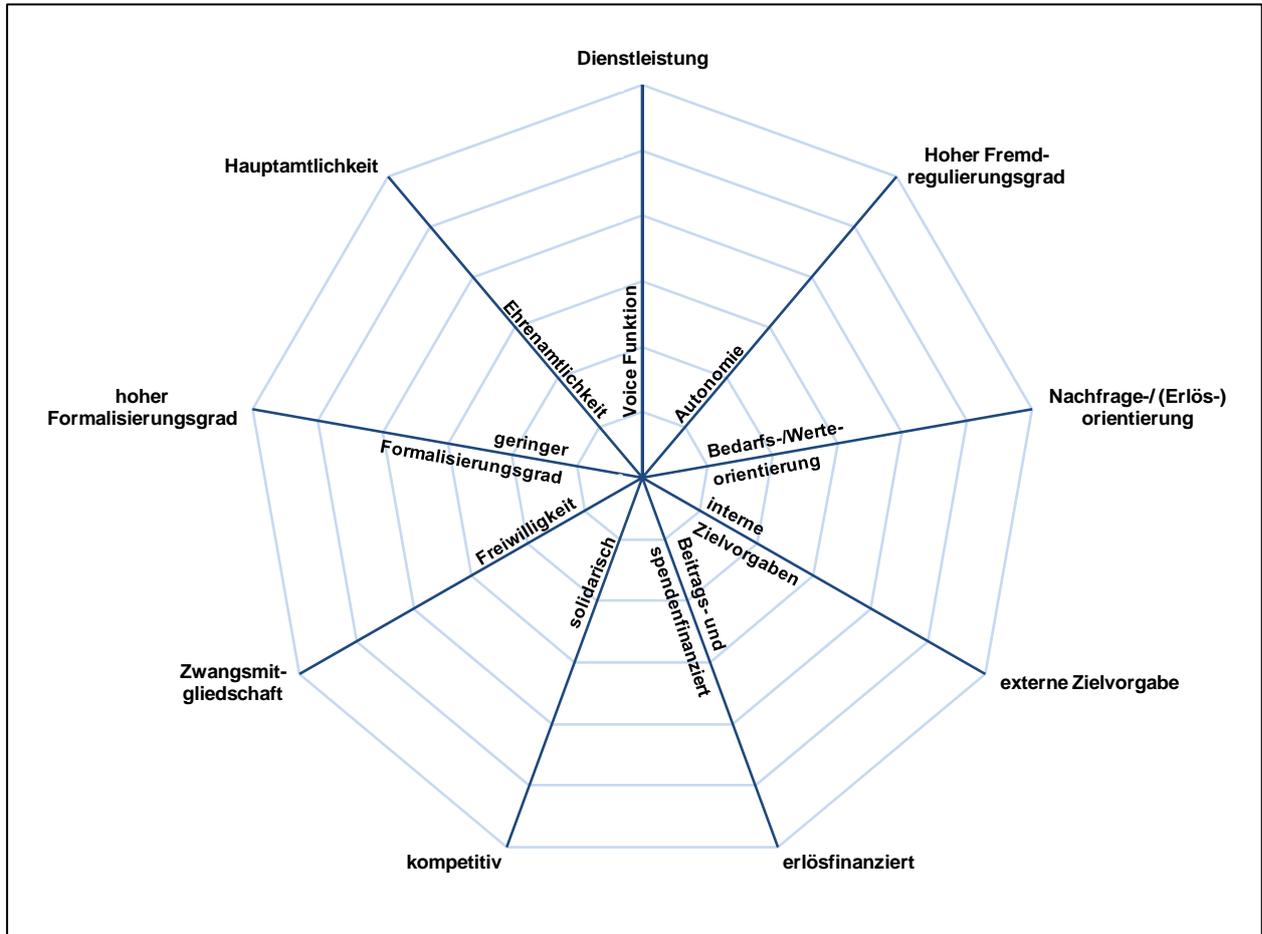
Nicht alle Spinnen-Dimensionen werden auf jede NPO anwendbar sein, aber unsere Vermutung ist, dass die vorgelegten Dimensionen erschöpfend zur Charakterisierung des Selbstverständnisses und Mission jeder NPO sind.

Da NPOs sich aus diesen Spinnen-Dimensionen nicht nur empirisch typisieren und beschreiben, sondern auch in ihrer Zielorientierung charakterisieren lassen, gehört die Beobachtung der entsprechenden Differenzen zu einer typischen Aufgabe für das NPO-Controlling.

Diese Dimensionen bilden gleichsam das Proprium ab. Es sind implizite Organisationsziele, die output-, outcome-, effect- und impactorientierte, explizite Organisationsziele steuern.

Spinnen-Dimensionen

Abbildung 1: Grundmodell NPO-Spinne



Als ersten Ansatzpunkt für das Controlling schlagen wir neun Dimensionen zur Charakterisierung von NPOs vor:

Dimension 1: Voice Funktion ----- Dienstleistung

Dimension 2: Autonomie ----- Hoher Fremdregulierungsgrad

Dimension 3: Bedarfs-/Werteorientierung ----- Nachfrage-/ (Erlös-)orientierung

Dimension 4: interne Zielvorgaben ----- externe Zielvorgaben

Dimension 5: Beitrags- und spendenfinanziert ----- erlösfinanziert

Dimension 6: solidarisch ----- kompetitiv

Dimension 7: Freiwilligkeit ----- Zwangsmitgliedschaft

Dimension 8: Geringer Formalisierungsgrad ----- hoher Formalisierungsgrad

Dimension 9: Ehrenamtlichkeit ----- Hauptamtlichkeit

Erläuterung Dimension 1:

Voice Funktion ----- Dienstleistung

NPOs können ihr Aufgabenfeld unterschiedlich definieren. Denkbar sind am einen Ende der Skala Organisationen, die sich auf die Herstellung und Verteilung von Dienstleistungen konzentrieren, während wir am anderen Ende der Skala NPOs finden, die nichts anderes herstellen als Aufmerksamkeit für ein besonderes Anliegen.

Beispiel: Die „Tafel“, die täglich aus Restaurants und Supermärkten Lebensmittel einsammelt und diese an bedürftige Menschen weitergibt, am einen Skalenende, und am anderen Ende der Skala vielleicht eine Gruppe von Amnesty International, die es sich zur Aufgabe gemacht hat, auf politische Strafprozesse in einem fernen Land aufmerksam zu machen.

Erläuterung Dimension 2:

Autonomie ----- Hoher Fremdregulierungsgrad

NPOs können in ihrer Aufgabenstellung, Organisationsform und in ihren Tätigkeiten von Vorstellungen anderer Organisationen vollständig unabhängig sein. Denkbar sind aber auch NPOs, die weder ihre Mission, ihre Organisation noch ihr Tun selbst bestimmen können, sondern auf Weisungen Dritter angewiesen sind.

Beispiel: Der Wanderverein, der alle Entscheidungen, ob, wann und wohin gewandert wird, selbst trifft und der Katastrophenhilfsdienst auf der anderen Seite, der die Entscheidung, wo, wie und wem geholfen werden soll, dem nationalen Entwicklungshilfeministerium überlässt.

Erläuterung Dimension 3:

Bedarfs-/Werteorientierung ----- Nachfrage-/(Erlös)orientierung

NPOs orientieren sich in einem Spannungsfeld zwischen Bedarfs-/Werteorientierung und einer Nachfrage- bzw. Erlösorientierung. Im einen Fall ist denkbar, dass sich eine NPO vollständig aus ihrem Wertekanon erklärt und organisiert, während auch eine NPO denkbar ist, deren Existenz komplett von Erlösen aus marktformigen Tätigkeiten abhängig ist.

Beispiel: Der Naturschutzbund sieht die ökologische Notwendigkeit und auch den Schöpfungsauftrag, in Mitteleuropa Urwaldgebiete zu fördern, als hinreichende Begründung seines Tuns und seiner Organisation, während eine Verbraucherschutzorganisation möglicherweise seine Testlabors und Publikationen vollständig über den Verkauf von Publikationen und Gutachten finanzieren muss, und als Nachweis der Mission, auch will.

Erläuterung Dimension 4:

interne Zielvorgaben ----- externe Zielvorgaben

Das Selbstverständnis als NPO kann ebenso mit zwei konträren Freiheitsgraden in der Formulierung von Organisationszielen verknüpft sein. So werden NPOs in großer Zahl vorhanden sein, die ihre Ziele und Zieloperationalisierungen in Eigenregie definieren, aber ebenso treten NPOs auf, die bei der Zielformulierung kaum eigene Spielräume besitzen.

Beispiel: Während ein Sportverein sich zum Ziel setzen kann, möglichst viele Menschen für sportliche Betätigung ohne jeglichen Leistungsgedanken zu gewinnen, muss ein Bildungsträger damit leben, dass ihm von der Arbeitsverwaltung detaillierte Vermittlungsquoten und Erfolgsziele als Ausschlusskriterium vorgeschrieben werden.

Erläuterung Dimension 5:

Beitrags- und spendenfinanziert ----- erlösfinanziert

Die NPO-Welt kennt eine Vielfalt von Finanzierungsformen und Finanzierungsmixes. Die Spannweite reicht von Organisationen, die sich „aus sich heraus“ durch Spenden und Mitgliedsbeiträge finanzieren bis zu Organisationen, deren gesamtes Budget durch Kundenzahlungen zustande kommt.

Beispiel: An einem Skalenende sehen wir den Architekturverein, der aus den Donationen der eigenen Mitglieder denkmalgeschützte Häuser aufkauft, restauriert und der Gemeinde für öffentliche Zwecke zur Verfügung stellt, und am anderen Ende steht die als gemeinnützige Kapitalgesellschaft organisierte Rehaklinik für Unfallopfer, deren Finanzierung vollständig über Leistungsverträge mit den Sozial- und Privatversicherungen läuft.

Erläuterung Dimension 6:

solidarisch ----- kompetitiv

Auch hinsichtlich der Solidaritäts- und Wettbewerbsorientierung zeigt der NPO-Sektor ein breites Spektrum. Manche NPOs konkurrieren in ihrem Handlungsfeld mit anderen NPOs, mit staatlichen Regiebetrieben, öffentlichen Einrichtungen und Profit-Unternehmen um Kunden, Aufträge und Einnahmen, andere NPOs hingegen sind geradezu wettbewerbsavers und betont solidarisch hinsichtlich „potenzieller Marktteilnehmer“.

Beispiel: Kirchliche Hochschulen stehen mit privaten und staatlichen Universitäten ebenso wie untereinander im harten Wettbewerb um Studenten, Forschungsmittel und Reputation. Diesen Wettbewerbsgedanken kennen und verstehen solche NPOs nicht, die sehr froh wären, wenn andere Organisationen ihr Anliegen (auch) aufgreifen würden. Die gemeinnützige Wohnstätte für obdachlose Männer wartet auf das Engagement der städtischen Wohnungsgesellschaft oder der Vogelschutzbund würde sich kooperativ und solidarisch zeigen, wenn sich im selben Revier ein Fledermausschutzbund einnisten würde.

Erläuterung Dimension 7:

Freiwilligkeit ----- Zwangsmitgliedschaft

Zwischen der völlig freiwilligen Mitgliedschaft in einer NPO, die man jederzeit durch Austritt beenden kann und der Zwangsmitgliedschaft, die in der Regel an eine berufsständische oder durch wirtschaftliche Aktivität verknüpfte Kammer verbunden ist, existieren weitere Bindungsgrade von Mitgliedschaften. Auch wenn die Mitgliedschaft in den allermeisten NPOs rechtlich freiwillig ist, bestehen doch kulturelle Unterschiede in dem normativen Kohäsionsgrad. Wir finden eine Vielzahl von NPOs, deren Mitglieder einem gewissen kulturellem, sozialem oder religiösem Zwang unterliegen, einer spezifischen NPO anzugehören.

Beispiel: Die philantelistische Vereinigung setzt sich aus Mitgliedern zusammen, die freiwillig und ohne jeglichen normativen Zwang in organisierter Form Briefmarken sammeln und tauschen, während die Rechtsanwaltskammer

eine NPO verkörpert, die eine Berufsausübung an eine (Zwangs-)mitgliedschaft koppelt. Die Mitgliedschaft eines Einwohners in der Freiwilligen Feuerwehr eines bayerischen Dorfes oder die Mitgliedschaft von Eltern im Förderkreis einer Privatschule oder die Mitgliedschaft eines amerikanischen Unternehmers in einer Charityorganisation oder die Mitgliedschaft eines Chirurgieprofessors in der Chirurgischen Gesellschaft illustrieren solche Mischungen aus rechtlicher Freiwilligkeit und normativem Zwang.

Erläuterung Dimension 8:

Geringer Formalisierungsgrad ----- hoher Formalisierungsgrad

Aus dem Non-for-Profit-Charakter einer Organisation lässt sich noch kein entsprechender Formalisierungsgrad ableiten. Im Gegensatz zum „Profitsektor“ tummeln sich alle möglichen Rechtsformen, Selbst- und Fremdbindungen der Verfahren, formelle und informelle Regelungen, definierte und undefinierte Arbeitsweisen.

Beispiel: Auf der einen Seite die hochformalisierte Gewerkschaft mit klaren Satzungsregelungen, Wahlverfahren, Mitgliedschaftsrechten und -pflichten, Zweckbetrieben und hohem Bürokratieaufwand; auf der anderen Seite der Skala die Angehörigenorganisation der psychisch Kranken, die sich monatlich zu einem Erfahrungsaustausch trifft und außer einer Kaffeekasse und einer Website keine Organisationsstruktur herausbildet.

Erläuterung Dimension 9:

Ehrenamtlichkeit ----- Hauptamtlichkeit

Ein wichtiges Unterscheidungsmerkmal zum Profitsektor, aber nicht für alle NPOs typisch, ist die Tätigkeit von ehrenamtlichen Mitarbeitern. Es lassen sich NPOs finden, deren personelle Ressourcen ganz auf ehrenamtliche Kapazitäten abgestellt sind und NPOs, die ohne einen einzigen Ehrenamtlichen funktionieren. Und neben diesen „Reinformen“ existieren die meisten NPOs als entsprechende Personalmischungen aus Hauptamtlichen und Nebenamtlichen.

Beispiel: Von Wohlfahrtsorganisationen getragene Besuchsdienste für kranke und alte Menschen sind notwendiger und sinnvoller Weise ausschließlich ehrenamtlich tätig, während die Oper einer Großstadt notwendiger und sinnvoller Weise ausschließlich hauptamtliche Kräfte beschäftigt. Viele NPOs haben diverse Mixes in ihrer Beschäftigtenstruktur, die sich auf Mixes innerhalb der Funktionen, aber häufig auch auf Mixes zwischen Funktionen beziehen. So gibt es ehrenamtliche Vorstände im Museumsverein, aber hauptamtliches Museumspersonal; denkbar sind aber andere Kooperationen zwischen Haupt- und Ehrenamtlichen wie im Entwicklungsdienst, in dem haupt- und ehrenamtliche Ärzte miteinander wirken.

Die beschriebenen Dimensionen bilden eine Spinne. Als Ausgangspunkt für alle dimensional Entscheidungen der NPO bildet eine Mission. Ohne eine klar formulierte Mission, in der Auftrag, Wesen und Ziele der NPO gebündelt sind, gibt es kein vernünftiges Controlling. Das Controlling darf an dieser Stelle kein wirtschaftliches Rentabilitätsziel erwarten, sondern eine qualitative Mission, die klar und unmissverständlich verfasst ist. Vielfach wird der Controller jedoch nicht auf eine strikte, operationalisierte Mission, sondern auf ein eklektisch zusammengesetztes Zielsammelsurium von Missionsbausteinen stoßen. Solche konfliktaversen Missionsformulierungen sind für das Controlling methodisches Gift, weil man sich mit Kompromissen auf die Frage „Wozu sind wir als Organisation da?“ die bei der Missionsformulierung vermiedenen Konflikte als „Kollateralschaden“ in das Controlling selbst hinein holt.

Wenn eine NPO keine einheitliche Mission formulieren kann/will, kann das Controlling die Dimensionen der „Spinne“ im „organisationsbezogenen Reporting“ nicht beobachten und es kann im Zweifel auch nicht die stakeholderbezogenen „Wirkungen“ beurteilen.

Das Controlling kann mit Kompromissen im „Missionskern“ nicht leben, aber es kann Spielräume in der Operationalisierung der Mission auf den einzelnen „Spinnendimensionen“ akzeptieren.

Insofern wird es eher die Regel als die Ausnahme darstellen, wenn sich eine NPO auf einer Dimension, beispielsweise zwischen „Voice und Dienstleistung“, nicht auf einen „Punkt“, sondern auf einen Korridor zwischen zwei naheliegenden Punkten als Zielwert verständigt. Und doch bleibt für jede NPO die Aufgabe, ihre Mission möglichst präzise zu operationalisieren.

Solche „Korridore“ können auch das Resultat von „Konzernstrukturen“ im NPO-Feld sein. Sobald eine NPO eine gewisse Vielfalt an Einrichtungen, Aufgaben und Services umfasst, wird es für das Controlling nicht möglich sein, für alle Arbeitsfelder präzise gemeinsame „Dimensionspunkte“ zu definieren.

Insofern muss das Controlling bei „NPO-Konzernstrukturen“ entweder „Korridore“ auf den einzelnen Spinnendimensionen akzeptieren und/oder die Methode auf einzelne Organisationsbereiche beziehen.

Dieses Modell darf nicht so interpretiert werden, dass eher außen angesiedelte Punkte vom „eigentlichen“ NPO-Gedanken weiter entfernt sind als Punkte, die eher „nach innen“ orientiert sind. Die Pole der Dimensionen sind neutral; nicht der Abstand zur Mitte, sondern der Abstand zwischen „Soll-Punkt“ und „Ist-Punkt“ ist für das Controlling relevant.

Und dieses Modell darf auch nicht so interpretiert werden, als müsste zu jeder Dimension ein exakter „Soll-Punkt“ gefunden werden. Realistischer ist es, in Bandbreiten, in Korridoren zu denken.

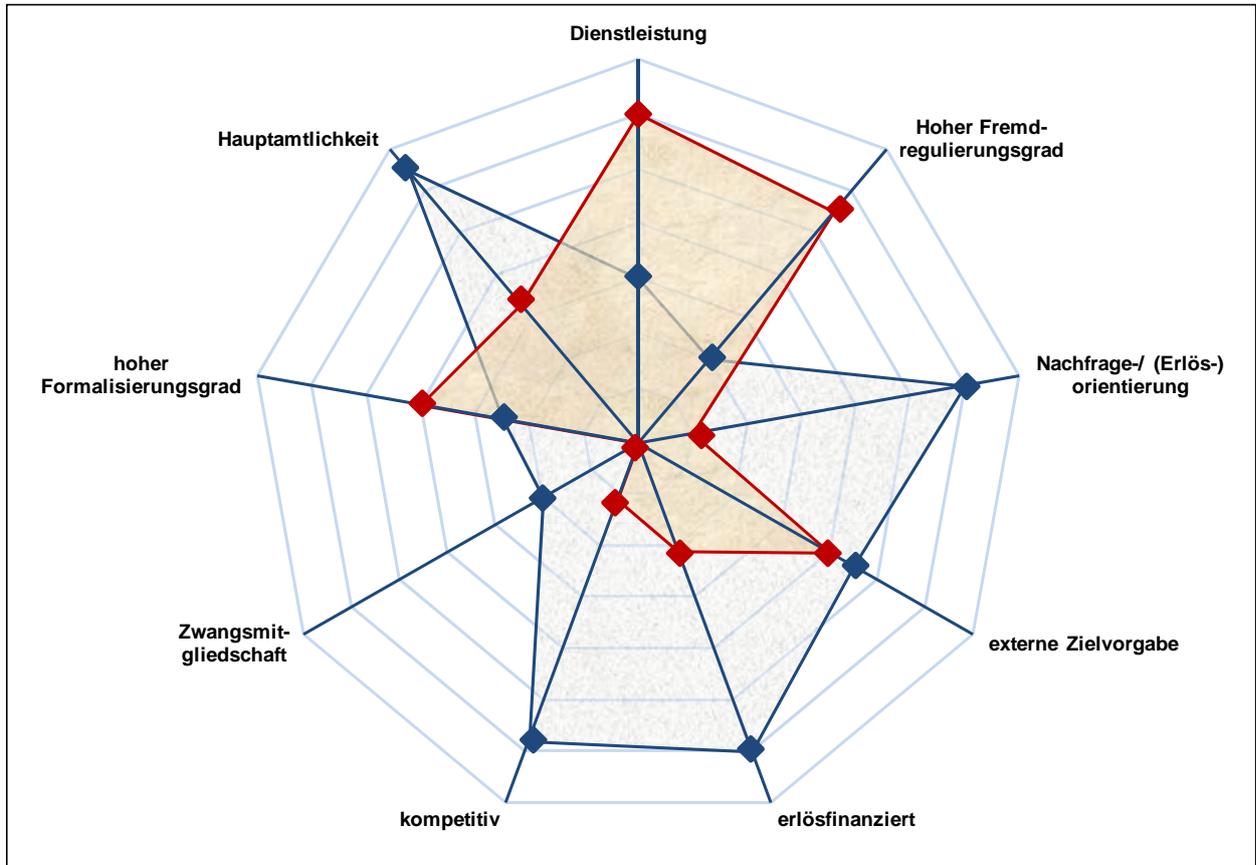
Die Festlegung dieser „internen Zielwerte“ ist eine Top-Führungsaufgabe. Verantwortliche Haupt- und Ehrenamtliche werden sich in einer Klausurtagung mit dem gewünschten Eigenbild und mit dem (abweichenden) Fremdbild beschäftigen. In vielen Fällen wird es ausreichen, die einzelnen Dimensionen einfach („stark – mittel – schwach“ oder 10-er oder 7-er Skala) zu operationalisieren, um zum Selbstbild zu gelangen. Beim Fremdbild ist es natürlich wichtig, auch externe Informationen über die eigene Organisation zu besorgen. Im Mittelpunkt des Verfahrens steht nicht die mathematische Exaktheit, sondern die Auseinandersetzung um das Proprium der NPO.

Beispiel 1: Ein Opernhaus

Mission: Das städtische Opernhaus sieht sich als Avantgarde im Bereich der modernen Oper. Ganz bewusst wird das Repertoire nicht am üblichen Publikumsgeschmack ausgerichtet, sondern am Stiftungszweck, der ausdrücklich jegliche Form harmonischer Musik untersagt. Problematisch ist der mit 1% sehr geringe Finanzierungsanteil durch Eintrittskarten, der in der Konsequenz dazu führt, dass der eigene Anspruch an ein hochprofessionelles Ensemble nicht aufrechterhalten werden kann. Sowohl Chor als auch Orchester setzen sich schon komplett aus Laienmusikern zusammen. Die Oper wurde bislang weitgehend durch einen solventen Förderverein finanziert, dessen Förderung jedoch an Qualitätsvorgaben und an die Zahl verkaufter Eintrittskarten geknüpft ist.

Diese Charakterisierung führt zu folgender Einstufung der Ist-Situation (rot) und der Soll-Situation (blau) in die Dimensionen:

Abbildung 2: Beispiel 1 – Ein Opernhaus (Spinnenmodell)

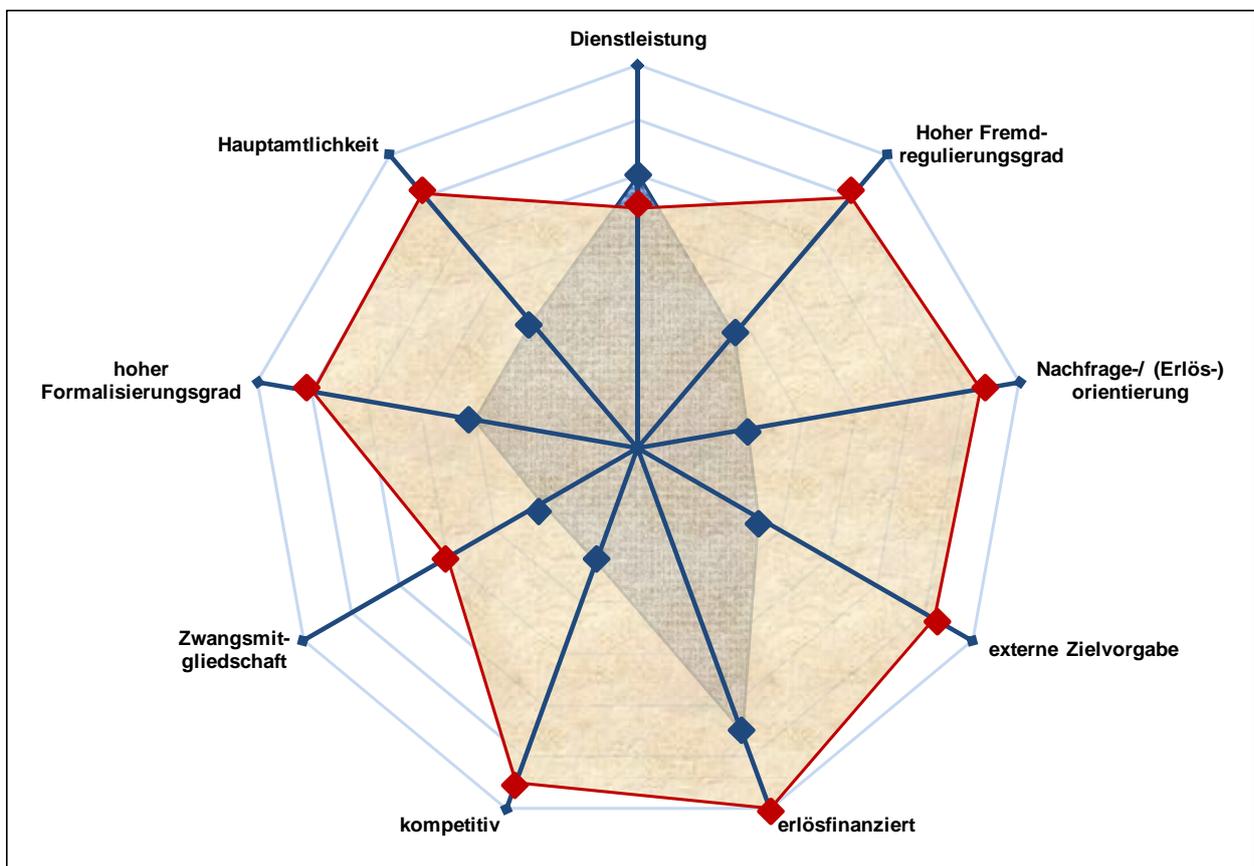


Beispiel 2: Die soziale Wohnungsbaugesellschaft

Mission: Die Soziale WBG ist ein gemeinnütziges Unternehmen, das unabhängig von der jeweiligen Situation am Wohnungsmarkt und unter ausdrücklichem Verzicht auf die Wahrnehmung spekulativer Gewinnchancen Wohnungen und Stadtquartiere entwickeln, bauen und anbieten will, die auch für Menschen mit geringem Einkommen und/oder sozialen Problemen zugänglich sind. Ein besonderer Schwerpunkt liegt auf dem Konzept der „interethnischen Nachbarschaft“. Die Spielräume der Sozialen WBG sind durch das Gemeinnützigkeitsrecht, durch das Genossenschaftsrecht und durch sozialpolitische Wohnungsvorgaben stark bestimmt. Die Attraktivität der Wohnprojekte wird stark von dem freiwilligen Engagement der Mieter geprägt.

Diese Charakterisierung führt zu folgender Einstufung der Ist-Situation (rot) und der Soll-Situation (blau) in die Dimensionen:

Abbildung 3: Beispiel 2 – Die soziale Wohnungsbaugesellschaft (Spinnenmodell)

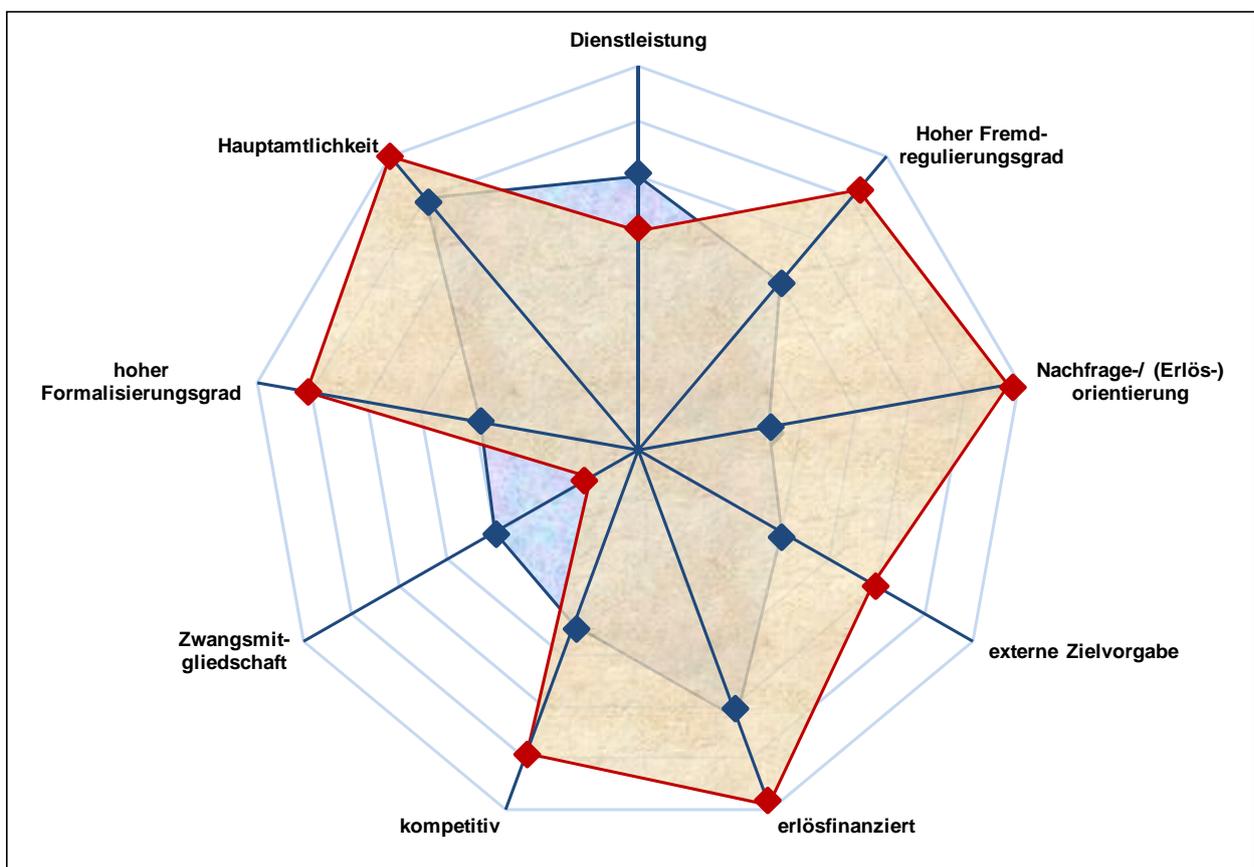


Beispiel 3: Das sozialpädagogische Kinderheim

Mission: Das auf die hoch qualifizierte, sozialpädagogische Betreuung von Kindern, die in ihren Herkunftsfamilien Opfer von Gewalt, sexuellem Missbrauch und Vernachlässigung wurden, spezialisierte Kinderheim wird über Leistungsverträge mit dem Jugendamt finanziert, lediglich die Delphintherapie wird aus Spenden finanziert. Das Kinderheim unterliegt den strengen Qualitätsrichtlinien des Gesetzes und muss regelmäßig Entwicklungsberichte und Maßnahmenreports an das Jugendamt liefern. Die Direktiven des Jugendamtes reichen teilweise bis in den Gestaltung pädagogischer Leistungsprozesse hinein.

Diese Charakterisierung führt zu folgender Einstufung der Ist-Situation (rot) und der Soll-Situation (blau) in die Dimensionen:

Abbildung 4: Beispiel 3 – Das sozialpädagogische Kinderheim (Spinnenmodell)

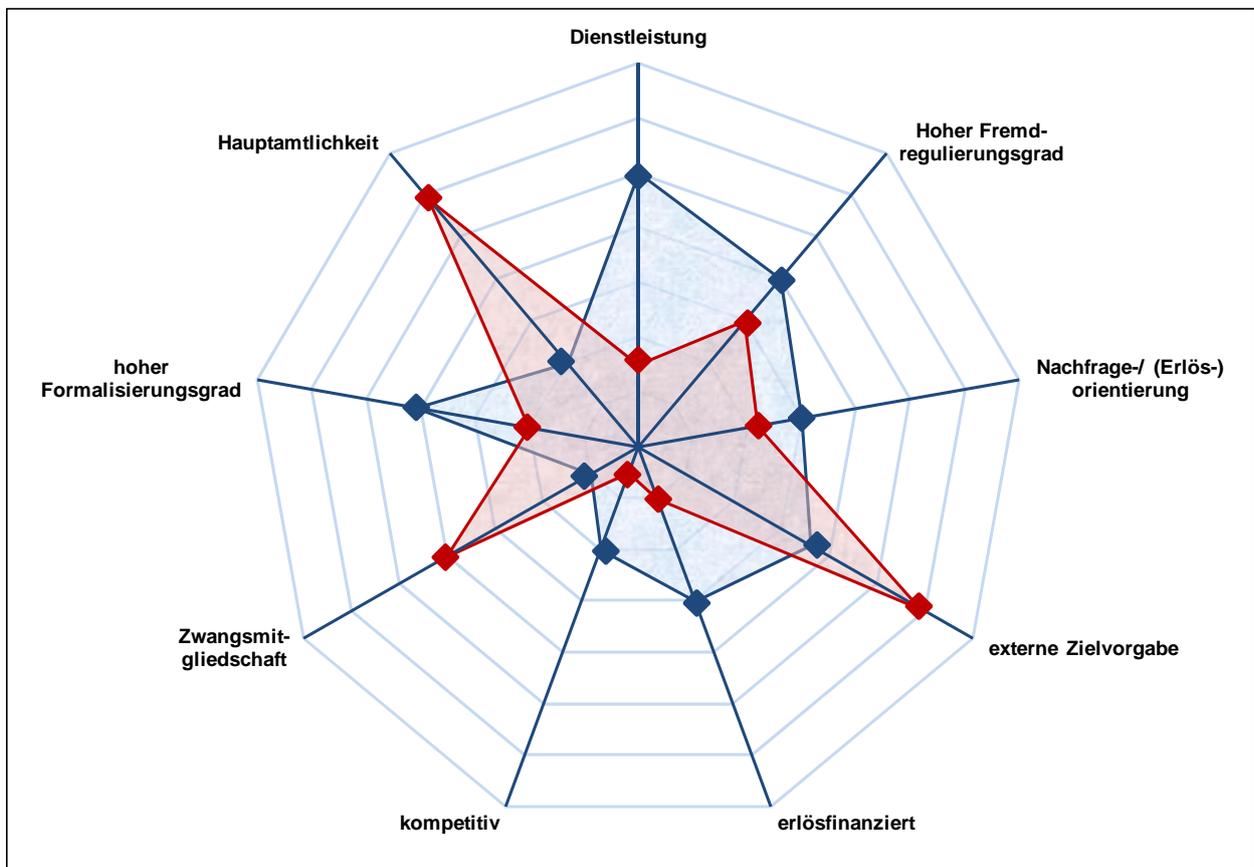


Beispiel 4: Das kirchliche Dekanat

In dem Dekanat sind Pfarrgemeinden und kirchliche Einrichtungen eines Stadtgebietes auf Anordnung des Bischofs zusammengeschlossen. Die Aufgaben an sich sind durch den Auftrag Gottes definiert, die mengen- und qualitätsmäßige Ausgestaltung werden durch Beschlüsse der Synode und durch die Inanspruchnahmestrukturen der Kirchenmitglieder bestimmt. Das Dekanat finanziert sich durch Kirchensteuern, Spenden und (freiwillige) Nutzungsgebühren. Mit anderen Konfessionen besteht ein gutes kooperatives Verhältnis, wobei allerdings im Spendenbereich und bei der Gewinnung ehrenamtlicher Helfer doch Konkurrenzen auftauchen.

Diese Charakterisierung führt zu folgender Einstufung der Ist-Situation (rot) und der Soll-Situation (blau) in die Dimensionen:

Abbildung 5: Beispiel 4 – Das kirchliche Dekanat (Spinnenmodell)



C Wirkungsmessung als Herausforderung für das NPO-Controlling: Potentielle Wirkungsdimensionen für NPOs

Aus der Mission einer NPO ergibt sich, wie geschildert, ein spezifisches Selbstbild der Organisation, dessen empirische Realität als „Zielerreichungsgrad I“ vom Controlling analysiert werden soll. Das eigentliche Wirkungscontrolling setzt jedoch an den Ergebnisse der NPO an, die diese bei ihren Stakeholdern erzielt. Beim wirkungsorientierten NPO-Controlling weiterhin zu unterscheiden sind die verschiedenen Formen der Wirkungen, die bei einzelnen Stakeholdergruppen beabsichtigt sind bzw. wirksam werden.

Stakeholder auf der x-Achse, Wirkungsformen auf der y-Achse: die dargelegte Tabelle ist ein Vorschlag für ein Basismodell für „Wirkungsorientiertes NPO-Controlling“ vor. In unseren Diskussionen dieser Tabelle sind wir gedanklich zwischen „Wirkungen bei Stakeholdern durch NPO“ und „Erwartungen der Stakeholder an NPO“ hin und her gewandert. Letztlich haben wir uns entschieden, ausschließlich die Wirkungsperspektive aufzunehmen.

NPO - Stakeholder

Auch wenn die einzelnen NPOs hinsichtlich ihrer Stakeholder, Arbeitsfelder und Wirkungen verschieden sind, so lässt sich diese Vielfalt im Controlling doch systematisch einfangen.

In der Kopfzeile sind die typischen Stakeholdergruppen eingetragen. Hierzu zählen die “primary customers”, die direkten Wirkungsempfänger der von der NPO produzierten Güter und Dienstleistungen. Das können Patienten, Klienten, Schüler, Arbeitslose, Museumsbesucher, Bibliotheksnutzer, Mitglieder einer Rechtsanwaltskammer oder Hausbesitzer im Sprengel einer Freiwilligen Feuerwehr sein. Diese Stakeholder haben möglicherweise Erwartungen an die Wirkungsqualität, Leistungsmenge und Leistungsbereitschaft der NPO. Allerdings definieren NPOs durchaus auch solche Personengruppe zu ihren “primary customers”, die subjektiv interesselos sind und keine Erwartungen an die NPO richten.

Als “Weitere externe Stakeholder” tauchen solche gesellschaftliche Gruppen auf, die entweder indirekt, sozusagen als Nebenwirkung von der NPO-Leistung positiv betroffen sind und/oder kollektive Interessen repräsentieren. Die karitative Suchtambulanz nützt eben nicht nur direkt den Klienten, sondern indirekt auch den Bewohnern des Stadtviertels, weil die Beschaffungskriminalität sinkt und den Immobilienmaklern, weil der Grundstückswert möglicherweise steigt. Und die soziale Einrichtung wirkt sich auch positiv auf die Ausgaben der Krankenversicherung aus.

Programme von Naturschutzorganisationen, die Moorlandschaften sichern und die Auswilderung von Giftschlangen fördern, haben mit Wanderern, Jägern und Waldbesitzern möglicherweise Stakeholdergruppen in ihrem Wirkungsbereich, die damit einhergehende Wirkungen anders beurteilen als der “Umwelt vertretende Verband”.

Auch Finanziers sind häufig relevante Stakeholder für NPOs. Wenngleich die Zahlungen von Spendern, Sponsoren, staatlichen und halbstaatlichen Institutionen oder Stiftungen nur in seltenen Fällen mit einer klaren “social return on invest”-Erwartung verknüpft sind, so bestehen doch deutliche Erwartungen zumindest an die Wirkungsorientierung der NPO.

Und je nach organisatorischem Zuschnitt bedeutsam sind die Erwartungen der “internen Stakeholder”, der Mitglieder an die NPO. Die erwartete Wirkung des geselligen, gegenseitigen Sparvereins ist klar auf die Mitglieder zentriert, während Amnesty International Mitglieder erwarten, dass die Organisation ihre gesamte Wirkungskraft außerhalb der Organisation nachweisen kann.

Aufgrund der Stakeholderstruktur gibt es bei NPOs tendenziell mehr Konflikte bei der stakeholder-spezifischen Interpretation der Wirkungen und der Wirkungsgrade. Zwischen den, aber möglicherweise auch innerhalb einzelner, Stakeholdergruppen, können unterschiedliche, auch widersprüchliche Erwartungen an die Wirkungen der NPO verzeichnet werden. Das Controlling ist darauf angewiesen, diese Zielkonflikte zu kennen und transparent zu machen, damit Zielkonflikte bereits im Entscheidungsprozess ausbalanciert werden können.

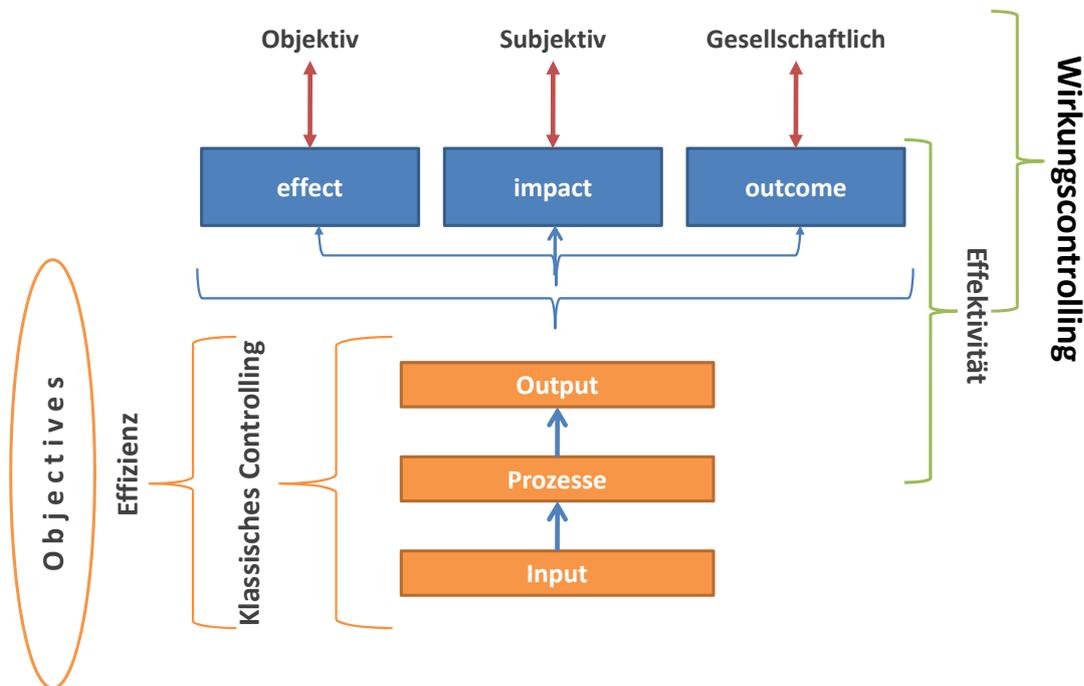
Abbildung 6: Systematisierung der Stakeholder



NPO - Wirkungsdimensionen

Die Wirkungen der NPO landen bei den verschiedenen Stakeholdergruppen, und das ist ein zusätzliches NPO-spezifisches Controllingproblem, auf verschiedenen Wirkungsebenen. Da es sich bei NPO-Leistungen regelmäßig um meritorische, kollektive oder öffentliche Güter handelt, fehlen dem Controlling rationale Anhaltspunkte für die Priorisierung der Wirkungen. Der im „Profit-Controlling“ als theoretische Klammer hierfür existierende Gesichtspunkt der „Wirtschaftlichkeit“ fehlt im NPO-Bereich zumindest als „Oberziel“, weil die Wirkungen im NPO-Bereich zusätzlich noch auf unterschiedlichen Skalenniveaus laufen.

Abbildung 7: NPO-Wirkungsmodell



In Anlehnung an die Literatur schlagen wir die Unterscheidung von vier Wirkungsarten vor.⁷ Problematisch bei dieser „Anlehnung an die Literatur“ ist allerdings, dass wir eine Vielzahl von zum Teil widersprüchlichen Definitionen und Ansätzen finden. Unsere pragmatische Lösung besteht darin, diejenigen Definitionen anzuwenden, die in den Programmevaluationen der Europäischen Union und internationaler Organisationen mehrheitlich verwendet werden.⁸

⁷ Siehe: Bono (2006: 149 f.)

⁸ Ebenso orientiert haben wir uns am 3-E-Konzept, das mit Efficiency, effectivity und economy operiert. Siehe hierzu: Budäus/Buchholtz (1997), Schedler/Proeller (2003)

- **Output:** quantitative Leistungsmenge, die letztlich die Basis für qualitative Wirkungseffekte (Impact, Outcome, Effect) darstellt. Der Output ist das mengenmäßige Produktionsergebnis der NPO. Output ist eigentlich ein begrifflicher Zwitter: er bezeichnet sowohl eine Seite der (quantitativen) Wirkung und gibt gleichfalls, in Bezug auf die Inputs, einen Hinweis auf die interne Effizienz der Organisation.

Beispiele: Der Output beschreibt die Anzahl der durchgeführten Impfungen, nicht die durch Impfprogramme gesenkte Sterblichkeit. Der Output zeigt, wie viele Inszenierungen die Oper (mit gegebenen Inputfaktoren) in einer Saison schafft, er zeigt aber nicht, ob die Oper im nationalen Ranking einen Spitzenrang innehat. Der Output des Naturschutzbundes zeigt die Fläche der angekauften Landschaftsgebiete, nicht aber, ob sich dort wieder Seeadler angesiedelt haben.

- **Outcome:** gesellschaftliche Wirkungen und Nutzen (objektive kollektive Effektivität), den die von der NPO erstellten Güter oder Dienstleistungen haben. Die Leistungen der NPO wirken sich bei verschiedensten Adressatengruppen, bei Dritten, in der Gesellschaft, allgemein: im Gemeinwohl, aus. Outcome bezieht sich somit auf die „wider effects“.

Beispiele: Der Outcome einer Impfkampagne ist die Verhinderung einer Epidemie, nicht die Impfquote oder die Inzidenzrate einer Gesellschaftsgruppe. Die Oper produziert als Outcome urbane Lebensqualität, nicht Applaus des Publikums. Und der Outcome des Naturschutzgebietes lässt sich über die Artenvielfalt bestimmen, nicht über Arbeitsplätze in der Forstwirtschaft.

- **Effect:** unmittelbare, objektiv ersichtliche und nachweisbare Wirkung (objektive Effektivität) für einzelne Stakeholder. Abgebildet werden hier zielgruppenspezifische, intendierte, von der Wahrnehmung und Deutung der Zielgruppen unabhängig bestehende Wirkungen.

Beispiele: Der Effect als direkter, objektivierbarer Nutzen der NPO für definierte Zielgruppen besteht bei Impfprogrammen in der nachweisbaren Senkung der Mortalität, nicht in der Akzeptanz von Impfprogrammen. Der Effect eines Opernspielplanes könnte in der zielgruppenspezifischen Zahl der Abonnenten gemessen werden, und ein Effect des Naturschutzgebietes ließe sich in den Übernachtungszahlen der Wanderhütten ablesen, und nicht in der Zufriedenheit des Hotel- und Gaststättenverbandes.

- **Impact:** subjektiv erlebte Wirkung des Leistungsempfängers bzw. der Stakeholder (subjektive Effektivität) und somit eine Reaktion der Zielgruppen auf Leistungen (Output) und/oder auf die (objektiven) Wirkungen (Effects) der Leistungen. Impacts als subjektive Reaktionen sind Einstellungen, Urteile, Zufriedenheitsäußerungen, aber auch die Änderung bzw. Stabilisierung von Verhaltensweisen.

Beispiele: Der Impact bezieht sich auf die individuelle Bereitschaft, an Impfprogrammen teilzunehmen, nicht auf die veränderte Inzidenzrate von Krankheiten. Der Stolz der interessierten Bevölkerung auf die Leistungsqualität der städtischen Oper stellt einen Impact dar, nicht die Anzahl der Fernsehaufzeichnungen neuer Inszenierungen. Die subjektive Wirkungsseite des Naturschutzgebietes liegt in der Akzeptanz, die Wanderwege nicht zu verlassen, unabhängig von der Wahrscheinlichkeit, dadurch objektiv die Begegnung mit einem Braunbären vermeiden zu können.

Abbildung 8: NPO – Controllingsystematik: Wirkungsdimensionen mit Stakeholdern

	Direkte Wirkungsempfänger Primary Customer	Weitere externe Stakeholder	Finanziers	Mitglieder/interne Stakeholder
Outcome				
Impact				
Effect				
Output				

Einige illustrierende Beispiele: Oper, Kirche, Soziale Wohnungsgesellschaft, Kinderheim

Im Folgenden wollen wir beispielhaft verschiedene Varianten zeigen, die aufgezeigten Wirkungsdimensionen mit den unterschiedlichen Stakeholdergruppen systematisch zu verknüpfen. Zur Illustration dienen „unsere“ vier verschiedenen NPO-Organisationen: ein Opernhaus, eine gemeinnützige Wohnungsgesellschaft, ein kirchliches Dekanat und ein sozialpädagogisches Kinderheim. Auch wenn sich die thematischen Aufgabenfelder unserer NPOs deutlich unterscheiden, sind sie doch alle prinzipiell für das Controlling zugänglich, wenn sie die Kraft aufbringen, für ihre Stakeholder zugeschnittene Zielformulierungen auf unterschiedenen Wirkungsdimensionen vorzunehmen. Nicht alle NPOs werden in ihrem Zielsystem alle Zielfelder ausfüllen (müssen), nicht alle Zielfelder werden mit einem identischen Operationalisierungsgrad präzisiert werden (können). Manchmal gelingt es, eine gute Kennzahl, manchmal einen interessanten Indikator zu finden, manchmal wird eine Zielformulierung sprachlich ziemlich präzise möglich sein, und manchmal wird das Controlling mit einer eher vagen Zielformulierung arbeiten müssen. Das NPO Controlling muss sich auf diese Vielfalt in Zielsystemen einstellen und muss entsprechend elastisch reagieren.

Kommen wir zu unseren Beispielen.

Das **Opernhaus** will eine neue Balance zwischen künstlerischer Qualität, Publikumsinteresse und Kostenniveau herstellen, hat eine Prozesskostenrechnung, Target Costing und eine Deckungsbeitragsrechnung zur Unterstützung eingeführt – und ein Zielsystem.

Das **kirchliche Dekanat** ist auch in einer Großstadt angesiedelt und ist durch sinkende Zahlen bei Kirchenbesuchen, Mitgliedern, Einnahmen, Haupt- und Ehrenamtlichen ebenso gekennzeichnet wie durch eine Aufbruchstimmung und Bereitschaft bei den Verantwortlichen, die kirchlichen Angebote stakeholderspezifisch zu formulieren. Zum ersten Mal seit 2000 Jahren wird ein Controlling installiert.

Die **Wohnungsgesellschaft** will als gemeinnütziges Unternehmen eine wohnungspolitische Antwort auf die Zuwanderung ausländischer Bürger und deren schwierige Integration in eine großstädtische

Gesellschaft geben. Auf der Grundlage strategischer Integrationsziele entwickelt die NPO ein Wohnmodell, das ganz bewusst auch die unterschiedlichen Interessen unterschiedlicher Stakeholder des Wohnprojektes berücksichtigt.⁹

Das **sozialpädagogische Kinderheim** kennt den Bedarf an erzieherischen Hilfen, den darauf ansetzenden Bedarf an eigener Infrastruktur und Personal, auch die Qualität pädagogischer Prozesse ist transparent definiert, nur die (überprüfbaren) Wirkungen der sozialpädagogischen Einrichtung blieben undeutlich. Doch genau diese Wirkungen interessieren die diversen Stakeholdergruppen des Kinderheimes eigentlich am meisten.

⁹ Zum Hintergrund: Ludl (2003)

Abbildung 9: NPO – Controllingsystematik: Wirkungsdimensionen mit Stakeholdern

Beispiel „Opernhaus“

Direkte Wirkungsempfänger Primary Customer	Stellvertreter Stakeholder Gesellschaft Umwelt	Finanziers	Mitglieder/interne Stakeholder
Ziele mit Mengenbezug (output)			
Wirkungsdefinition Attraktives Repertoire: möglichst viele neue Stücke; möglichst viele Aufführungen Indikator Effektivität Messung Benchmarking	Wirkungsdefinition Sehr viele Ausführungen mit hoher Platzauslastung und hohem Durchschnittspreis Indikator Produktivität Messung Kosten-Nutzwert-Analyse	Wirkungsdefinition Kostenstruktur Indikator Durchschnittlicher Deckungsbeitrag pro Aufführung Messung Kostenrechnung	
Ziele mit gesellschaftlicher Wirkung (Outcome)			
Wirkungsdefinition Öffentliche Auseinandersetzung mit Operthemen in Foren / Diskursen Indikator Anzahl einschlägiger Diskussionsforen im Internet Messung Auswertung von Suchmaschinen	Wirkungsdefinition Positive Wirkung der Erlebnisse im Opernhaus auf andere gesellschaftliche Bereiche und Wirtschaft. Indikator Anzahl verkaufter Opern CDs in ausgewählten örtlichen Musikmärkten pro Jahr Messung Auswertung Sortimentsstatistik	Wirkungsdefinition Erhöhung des Spendenaufkommens für Kultur Indikator Anzahl neuer Mitglieder im Förderkreis der Oper Messung Auswertung Mitgliederstatistik	Wirkungsdefinition Berufsbild von Künstlern, Tontechnikern, Bühnenbildern etc. wird attraktiver Indikator Anzahl der Einladungen von Ensemblemitgliedern an Schulen pro Jahr Messung Befragung der PR-Abteilung
Ziele mit subjektiven Wirkungen (impact)			
Wirkungsdefinition Hohe Besucherzufriedenheit mit Servicequalität Indikator Anzahl kritischer Ereignisse pro 100 Besucher Messung Critical Incident Techniqual		Wirkungsdefinition Latente Bereitschaft, die nächste Qualitätsstufe durch Investitionen zu fördern Indikator Zahlungsbereitschaft Messung Zahlungsbereitschaftsmessung	Wirkungsdefinition Prestigegewinn bei Künstlern; Zufriedenheit bei technischen und Servicemitarbeitern, da eigener Beitrag zum Erfolg sichtbar wird Indikator Produzentenstolz- und Mitarbeiterzufriedenheitsindex (Median und Standardabweichung) Messung Standardisierte Befragung
Ziele mit objektiver Wirkung im Adressatenkreis (effect)			
Wirkungsdefinition Besucher kommen regelmäßiger Indikator Anzahl der Abonnements Messung Auswertung der Verkaufsstatistik	Wirkungsdefinition Bekanntheit und Prestige der Oper in der Gesellschaft steigen Indikator Bekanntheitsgrad (%) der Oper bei „opernfernen“, erwachsenen Einwohner in der Stadt Messung Telefonische Interviews über gestützte Bekanntheit und Image von Kultureinrichtungen bei Nichtkonsumenten	Wirkungsdefinition Höhere Identifikation des Fördervereins mit der Oper. Indikator Anzahl der Teilnehmer an Veranstaltungen des Fördervereins Messung Zählung	Wirkungsdefinition Gute Besucherzahlen und hohe Reputation ermöglichen es, auch für künstlerische Spitzenkräfte ein attraktiver Arbeitgeber zu sein. Indikator Anzahl abgelehnter Angebote von exzellenten Opernhäusern Messung Mitarbeiterbefragung

Beispiel „Kirche“

Direkte Wirkungsempfänger Primary Customer	Stellvertreter Stakeholder Gesellschaft Umwelt	Finanziers	Mitglieder/interne Stakeholder
---	--	------------	-----------------------------------

Ziele mit Mengenbezug (output)

<p>Wirkungsdefinition Zeitlich klar definierte und stabile Serviceangebote</p> <p>Indikator % von Kirchenmitgliedern in Stichproben, die Angebotsstruktur kennen</p> <p>Messung Gestützte und ungestützte standardisierte Marktforschung</p>	<p>Wirkungsdefinition Hohe Angebotsdichte mit Resonanz im Zielbereich</p> <p>Indikator Durchschnittlicher Zielerreichungsgrad im Angensegment</p> <p>Messung Gestützte und ungestützte standardisierte Marktforschung</p>	<p>Wirkungsdefinition Einhaltung von Kostenbudgets</p> <p>Indikator % der Budgets, die eingehalten werden</p> <p>Messung Haushaltsstatistik</p>	<p>Wirkungsdefinition Zeitlich klar definierte und stabile Angebotslandschaft</p> <p>Indikator % der Angebote, die auch ohne eigene Präsenz laufen würden</p> <p>Messung Testverfahren in Versuchsgebieten</p>
---	--	--	---

Ziele mit gesellschaftlicher Wirkung (Outcome)

<p>Wirkungsdefinition Aktive Mission durch Gläubige strahlt in der Kommune aus und beeinflusst Handlungen</p> <p>Indikator Teilnahme an kirchlichen Veranstaltungen und deren Anzahl</p> <p>Messung Kirchenstatistik</p>	<p>Wirkungsdefinition „Funktionierende Kirchen“ führen zu neuen Gruppen von Ehrenamtlichen, zu neuen sozialen Angeboten und zu erhöhtem Spendenaufkommen für Erhaltung der Kirchengebäude</p> <p>Indikator Anzahl der neuen Ehrenamtlichen pro Jahr.</p> <p>Messung Befragung der Gemeindeleitungen</p>	<p>Wirkungsdefinition Übernahme von kunsthistorischen Renovierungsaufgaben durch Firmenpatenschaften.</p> <p>Indikator Anzahl der Zustiftungen und Patenschaften</p> <p>Messung Auswertung der Buchhaltung Kirchenverwaltung</p>	<p>Wirkungsdefinition Mehr „Apostel“</p> <p>Indikator % der Schulabgänger, die sich für einen kirchlichen Beruf entscheiden. Anzahl Eintritte ins Priesterseminar</p> <p>Messung Standardisierte Befragung der Abschlussklassen. Kirchenstatistik</p>
---	--	---	--

Ziele mit subjektiven Wirkungen (impact)

<p>Wirkungsdefinition Mitglieder haben ihre Lieblingskirche gefunden, deren Architektur, Atmosphäre und/oder Angebote individuell als passend erlebt werden.</p> <p>Indikator % der positiven Rückmeldungen</p> <p>Messung Telefonische Befragung mit teilstandardisiertem Fragebogen</p>	<p>Wirkungsdefinition Leben wird als erfüllt und sinnvoll wahrgenommen.</p> <p>Indikator Zustimmungsquote zu „Sinn -Items“</p> <p>Messung Rückmeldungen aus befragten Fokusgruppen engagierter Gottesdienstbesucher</p>	<p>Wirkungsdefinition Bistum empfindet das Dekanat als förderungswürdiges Pilotmodell</p> <p>Indikator % der Förderanträge, die bewilligt werden</p> <p>Messung Experteninterviews mit Finanzdirektoren</p>	<p>Wirkungsdefinition Mitarbeiter verspüren Rückenwind und individuelle Entfaltungsmöglichkeit durch plurale Angebotslandschaft.</p> <p>Indikator % der Kündigungen und Versetzungsgesuche wegen beruflicher Unzufriedenheit</p> <p>Messung Leitfadengestützte Interviews mit ehemaligen Mitarbeitern</p>
--	--	--	--

Ziele mit objektiver Wirkung im Adressatenkreis (effect)

<p>Wirkungsdefinition Plurale Gottesdienstlandschaft mit ausreichenden Angeboten für unterschiedliche religiöse Milieus vorhanden.</p> <p>Indikator Anzahl wöchentlicher Gottesdienste mit liturgischer Spezialität</p> <p>Messung Inhaltsanalyse des Gottesdienstspiegels</p>	<p>Wirkungsdefinition „Funktionierende Kirche“ führt zu neuen Gruppen von Ehrenamtlichen, zu neuen sozialen Angeboten und zur finanziellen Entlastung des Haushaltes der Kommune.</p> <p>Indikator Kirchliche Angebote, die dem städtischen Sozialatlas gemeldet werden im Jahresvergleich</p> <p>Messung Anzahl der Clicks auf der Homepage</p>	<p>Wirkungsdefinition Sinkende „liturgische Stückkosten“ durch steigende Besucherzahlen in Gottesdiensten</p> <p>Indikator Besucherzahlen an „Zählsonntagen“</p> <p>Messung Zählen</p>	<p>Wirkungsdefinition Neue inhaltliche Impulse für kirchliches Leben durch aktivierte religiöse Milieus.</p> <p>Indikator Milieuspezifische Gottesdienstqualität</p> <p>Messung Likertskalierte Bewertung von Gottesdiensten durch Besucher</p>
---	---	---	--

Beispiel: „Wohnungsgesellschaft“

Direkte Wirkungsempfänger Primary Customer	Weitere externe Stakeholder Gesellschaft Umwelt	Finanziers	Mitglieder/interne Stakeholder
Ziele mit Mengenbezug (output)			
<p>Wirkungsdefinition Hohe Beratungs- und Vermittlungskapazität für ausländische Interessenten</p> <p>Indikator Anzahl bearbeiteter Wohnungsanfragen mit Migrationshintergrund</p> <p>Messung Beobachtung und Dokumentation der Geschäftsvorgänge an ausgewählten Tagen</p>	<p>Wirkungsdefinition Optimale Neubau- Angebotsmenge für Problemfamilien</p> <p>Indikator Sozialer Ertragswert</p> <p>Messung Social Return on Invest Berechnung</p>	<p>Wirkungsdefinition Zielkostenorientierung in der Bauplanung</p> <p>Indikator Realisierte Kosten/qm</p> <p>Messung Kostenrechnung</p>	<p>Wirkungsdefinition Geringe Wartezeiten für Genossenschaftsmitglieder</p> <p>Indikator Durchschnittliche Wartezeit zwischen Antragsstellung und Einzug</p> <p>Messung Silent shopper Verfahren (verdeckte Kunden)</p>
Ziele mit gesellschaftlicher Wirkung (Outcome)			
<p>Wirkungsdefinition Wohnungsnot für Migranten mit niedrigem Einkommen sinkt</p> <p>Indikator Durchschnittliche Wartezeit von Antrag bis Einzug</p> <p>Messung Aktenanalyse Wohnungsamt</p>	<p>Wirkungsdefinition Veränderung der Einstellung gegenüber Migranten</p> <p>Indikator Segregationsindex in ausgewählten Stadtteilen</p> <p>Messung Statistische Sekundärdatenanalyse Einwohnermeldeamt</p>	<p>Wirkungsdefinition Forcierung des gemeinnützigen Wohnungsbaus</p> <p>Indikator Einschlägige Fördermittel</p> <p>Messung Auswertung Haushaltsplan</p>	
Ziele mit subjektiven Wirkungen (impact)			
<p>Zieldefinition Migrantenfamilien fühlen sich im Wohnumfeld geborgen</p> <p>Indikator Kontaktdichte in der Nachbarschaft</p> <p>Messung Soziometrik</p>	<p>Zieldefinition Das Image ausgewählter Wohngebiete verbessert sich</p> <p>Indikator Preisentwicklung für Immobilien</p> <p>Messung Datenbankabfrage Immobilienwirtschaft</p>	<p>Zieldefinition Überzeugung, dass Fördergeld sinnvoll eingesetzt wird und in diesem Konzept Migranten eine gute, neue Kundengruppe sind</p> <p>Indikator Investitionsquote für neue Projekte</p> <p>Messung Analyse Vorstandsbeschlüsse</p>	<p>Zieldefinition Mitglieder der Genossenschaft sind stolz auf Wohnintegrationsmodell</p> <p>Indikator Anzahl von Präsentationen auf Veranstaltungen und Exkursionen</p> <p>Messung Auswertung Marketingbericht</p> <p>Arbeitszufriedenheit steigt; Zusammenhang der eigenen Arbeit mit Erfolg wird sichtbar erlebt</p>
Ziele mit objektiver Wirkung im Adressatenkreis (effect)			
<p>Wirkungsdefinition Migranten erhalten gute Wohnungen.</p> <p>Indikator Anteil der Migranten bei Wohnungsneuvergaben</p> <p>Messung Aktenanalyse bei Wohnungsgesellschaft</p>		<p>Wirkungsdefinition Fluktuationskosten sind unterdurchschnittlich</p> <p>Indikator Durchschnittliche Leerstandskosten pro 100 Wohnungen im Branchenvergleich</p> <p>Messung Daten aus RW und Benchmarking</p>	<p>Wirkungsdefinition Mitgliedsstruktur der Genossenschaft entspricht den ethnischen Relationen im Mietbereich</p> <p>Indikator % Abweichungen</p> <p>Messung Sekundärberechnungen der Mieter- und Genossenstatistik</p>

Beispiel: „Kinderheim“

Direkte Wirkungsempfänger Primary Customer	Weitere externe Stakeholder Gesellschaft Umwelt	Finanziers	Mitglieder/interne Stakeholder
---	---	------------	-----------------------------------

Ziele mit Mengenbezug (output)

<p>Wirkungsdefinition Minimale Wartezeiten bei akutem Hilfebedarf</p> <p>Indikator Zeitdifferenz zwischen erster Hilfefeldung und erster Hilfeaktivität</p> <p>Messung Silent Shopper Testverfahren</p>		<p>Wirkungsdefinition Verbesserung der Ausgabenprognose des Jugendamtes</p> <p>Indikator Durchschnittskosten pro Fall</p> <p>Messung Kostenträgerrechnung</p>	<p>Wirkungsdefinition Verbesserung des Verhältnisses indirekter und direkter Arbeitszeiten pro Mitarbeiter</p> <p>Indikator Anteil der Arbeitszeiten ohne Klientenbezug an der Gesamtarbeitszeit</p> <p>Messung Arbeitszeitanalyse</p>
--	--	--	---

Ziele mit gesellschaftlicher Wirkung (Outcome)

<p>Wirkungsdefinition Lebenschancen für Kinder steigen</p> <p>Indikator Kriminalitätsrate bei Kindern</p> <p>Messung: Sozialberichtserstattung</p>	<p>Wirkungsdefinition Kinder landen nicht auf der Straße, weniger Kinderkriminalität, weniger Kindesmissbrauch</p> <p>Indikator Jugendkriminalitätsrate im Stadtteil</p> <p>Messung Auswertung Jahresbericht Jugendgerichtshilfe</p>	<p>Wirkungsdefinition Erhöhung des Spendenaufkommens für Kinderbetreuungsprogramme</p> <p>Indikator Aufkommen in €</p> <p>Messung Auswertung Spendenstatistik</p>	<p>Wirkungsdefinition Berufsbild „Kinderpädagoge“ wird attraktiver</p> <p>Indikator Bewerbungszahlen an Hochschulen</p> <p>Messung Auswertung Studentenstatistik</p>
---	---	--	---

Ziele mit subjektiven Wirkungen (impact)

<p>Wirkungsdefinition Kinder haben glückliche Kindheit und leben gerne im Heim</p> <p>Indikator Häufigkeit der Identität von Heim und subjektiver Lebensqualität</p> <p>Messung Interpreation thematischer Bilder</p>	<p>Wirkungsdefinition Kinderheim wird im Stadtteil geschätzt</p> <p>Indikator Schulnote</p> <p>Messung Telefonbefragung</p>	<p>Wirkungsdefinition Spender sind zufrieden, weil sie spürbare Wirkungen ihrer Spendenzahlungen erkennen</p> <p>Indikator Anzahl der Spender mit Daueraufträgen</p> <p>Messung Daten aus Spendenberichtswesen</p>	<p>Wirkungsdefinition Hohe Arbeitszufriedenheit, weil eigener Beitrag zum Erfolg sichtbar ist</p> <p>Indikator EFQM Punkte</p> <p>Messung Selbstbewertungsverfahren und externe Evaluation</p>
--	--	---	---

Ziele mit objektiver Wirkung im Adressatenkreis (effect)

<p>Wirkungsdefinition Klar feststellbare Fortschritte der Kinder im Sozialverhalten und in der Lernfähigkeit</p> <p>Indikator % Veränderungswerte als arithmetisches Mittel</p> <p>Messung Pädagogische Kompetenzskalen</p>		<p>Wirkungsdefinition In den Hilfeplanungen beschriebene Ziele werden zeitgerecht erreicht</p> <p>Indikator % der Fälle, die im Plansoll sind</p> <p>Messung Aggregierende Auswertung der individuellen Entwicklungsberichte</p>	<p>Wirkungsdefinition Pädagogische Erfolgsquote zeigt sich in niedrigen Fehlzeiten</p> <p>Indikator Abweichung der altersbereinigten Fehlzeiten vom Branchendurchschnitt</p> <p>Messung Auswertung Personalstatistik und Benchmarking</p>
--	--	---	--

„Natürlich“ bleiben die „klassischen Controllingdimensionen“ relevant und in das NPO-Controlling integriert. Wirkungscontrolling muss, auch wenn es über die Wirkungen der NPO auf verschiedensten Dimensionen und für verschiedenste Stakeholder Bescheid weiß, natürlich auch die „Produktionsbedingungen“ der NPO beobachten und über die Effizienz der NPO informieren.

Angesichts der thematischen, organisatorischen und konzeptionellen Vielfalt im NPO-Sektor stellt die vorliegende Tabelle lediglich ein systematisches Gerüst dar, das im Einzelfall unterschiedlich zu bearbeiten ist. Nicht jede Zelle soll und kann von jeder NPO ausgefüllt werden, nicht jede Zelle hat für jede NPO eine Bedeutung. Die Tabelle dient als „MEMO-Taste“, dem Controlling als Erinnerungsfeld, die Wirkungen für die einzelnen Stakeholder ebenso präzise auseinander zu halten wie die unterschiedlichen Wirkungsdimensionen.

Das Controlling erkennt Zielwidersprüche zwischen Stakeholdern und möglicherweise Hinweise auf organisationsspezifische Effizienzmuster, wenn die Wirkungen mit den „Klassischen Controllingdimensionen“ in Bezug gebracht werden.

Im zweiten Teil der Abbildung¹⁰ befinden sich die durch das Controlling klassisch erfassten Produktionsfaktoren der Organisation. Und auch hier tauchen NPO-Spezifika auf, die sich aus den unterschiedlichsten Qualitätsansprüchen der unterschiedlichen Stakeholder an die Produktionsfaktoren ergeben. Qualitätsdefinitionen, so das Einmaleins des Qualitätsmanagements, orientieren sich an den Kundenerwartungen. Doch bei NPOs beziehen sich diese Erwartungen in vielen Fällen eben nicht nur auf das eigentliche Ergebnis der Organisation, sondern auch auf die Produktion selber. In der Folge, das ist für das Controlling eine wichtige Unterscheidung, können durchaus unterschiedliche Effizienzbegriffe auftauchen. Andersrum geschrieben: die Art und Weise der Produktion kann selbst zum Organisationsziel werden.

Die Prozessgeschwindigkeit wird durch die gewünschte Beschäftigung von Menschen mit Behinderung möglicherweise reduziert, das Management soll durch ehrenamtliche Gremien erledigt werden, aus ökologischen Gründen wird das Biotop nicht gebaggert, sondern geschaufelt und die Kirchengemeinde ist stolz, dass sie eine arbeitslose, alleinerziehende Frau mit Migrationshintergrund als Sekretärin einstellen konnte, die zwar kein Excel kann, aber sehr freundlich ist.

Hinter jeder dieser NPO-spezifischen „Ineffizienzen“ steckt eine NPO-spezifische Effizienz, die allerdings auf einer anderen Wirkungsebene aufscheint. Diese Ineffizienz/Effizienz-Verschiebungen sind für das NPO-Controlling Besonderheiten, die methodisch dadurch eingefangen werden können, dass die Stakeholder-Perspektive nicht auf die Ergebnisdimension beschränkt bleibt, sondern auf den „Produktionsprozess“ erweitert wird.

¹⁰ Siehe die Abbildung 7 in diesem Text

NPOs sind häufig in solchen gesellschaftlichen Arbeitsfeldern tätig, in denen – meritorische, kollektive, öffentliche – Güter und Dienstleistungen hergestellt werden. Dies geschieht in den verschiedensten Formen von „Nicht-Markt-Ökonomien“ mit Subventionen, starken staatlichen Regulierungen, politischen Preisen, Bedarfsorientierung oder bewusster Akzeptanz von „roten Zahlen“.

Als eine typische Konsequenz für viele NPOs ergibt sich hieraus die Unkenntnis einer arbeitsfeld- bzw. branchentypischen Produktionsfunktion. Die Beziehungen zwischen Inputfaktoren und dem Output sind wissenschaftlich ebenso wenig aufgeklärt wie etwaige kausale Beziehungen zwischen Output und qualitativen Wirkungen (Impact, Effect, Outcome). Das NPO-Controlling bewegt sich hier (noch) auf einem Spielfeld „plausibler Wirkungsbeziehungen und Kausalitäten“; nicht zuletzt auch deshalb, weil das Controlling von NPOs noch so zaghaft eingesetzt wird, dass sich handfestes, zahlengestütztes Wissen über die Produktivität von NPO-Aktivitäten noch kaum herausbilden konnte.

D Methoden und Verfahren zur Wirkungsmessung und Wirkungsdokumentation

„Was nicht gemessen werden kann, entzieht sich auch der Steuerung – und was sich nicht steuern lässt, widerspricht dem Anspruch, finanzielle Mittel optimal einzusetzen.“¹¹

Drucker¹² hat sich mit der Erfolgsmessung auseinander gesetzt und dabei zwischen Effektivität (Ziel-Output-Verhältnis) und Effizienz (Input-Output-Verhältnis) durch ein einfaches Wortspiel differenziert:

- Effektivität: Doing the Right Things!

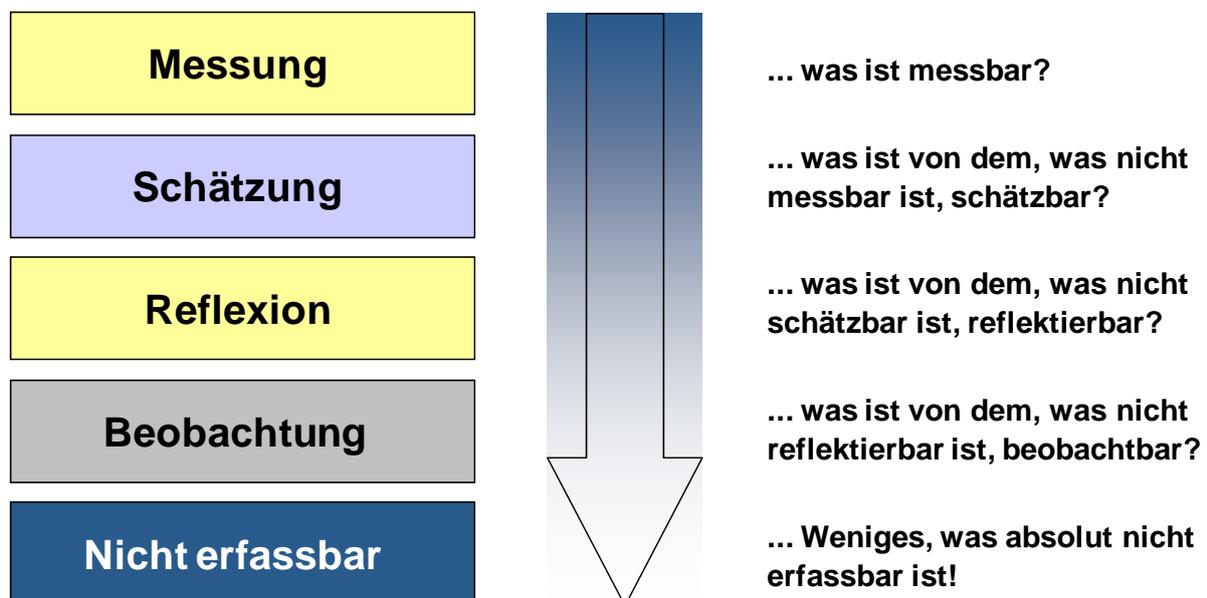
Effektivität befasst sich mit dem Zielerreichungsgrad, mit der Frage, inwieweit die Leistungen die beabsichtigte Wirkung erreichen.

- Effizienz: Doing the Things Right!

Effizienz stellt dem Output das Input gegenüber bzw. den Leistungen die damit verbundenen Kosten und entspricht in vielen Fällen der Wirtschaftlichkeit.

In NPOs muss im Sinne der zu erzielenden Wirkungen Hauptaugenmerk auf die Effektivität gelegt werden. Die falschen Leistungen effizient zu erbringen, bleibt eine Verschwendung wertvoller Ressourcen.¹³

Abbildung 10: Wie kann man die Zielerreichung erfassen?



¹¹ Bono (2006: 141)

¹² Drucker (1990)

¹³ Abbildung siehe: Mangold (2001)

Bei genauer Betrachtung der im NPO-Bereich eingesetzten Methoden und Verfahren zur Feststellung und Dokumentation von Wirkungen, lässt sich eine Tendenz beobachten, auch solche Wirkungen, „latente Wirksamkeitskonstrukte“, die sich nicht exakt messen lassen, in die Verfahren zu integrieren. Hierzu werden mit standardisierten Instrumenten unterstützte Schätzverfahren ebenso eingesetzt wie subjektive Bewertungsverfahren, Textanalysen oder Beobachtungsverfahren.

Auch wenn in diesen Versuchen der Wirkungsbestimmung nicht nur „Zahlen“, sondern zuweilen durchaus auch Texte und Bilder eingesetzt werden, läuft doch ein klarer methodischer Trend in Richtung „Objektivierung qualitativer Information“. Die qualitativen Informationen erhalten zweifelsohne eine wachsende Bedeutung im NPO-Controlling, aber die klare Unterscheidung von „harten und weichen“ Daten, von qualitativer und quantitativer Methodik verliert an Bedeutung. Auch der Begriff der „Wirkungsmessung“ beinhaltet in der Literatur bereits auch solche methodischen Ansätze, die im exakten Sinne nicht messen.

I. Ansätze im Wirkungscontrolling

Auch wenn die Begriffe im Wirkungscontrolling nicht immer scharf gehalten werden, lassen sich doch stichprobenhafte, auf Einzelzeitpunkte bezogene, zumeist extern durchgeführte kontrollorientierte Evaluationen von auf Dauer gestellten Outcome-Monitorings unterscheiden, wie auch vom Performance Measurements, das aus Ergebnissicht der Stakeholder nicht nur die Wirkungen, sondern auch die organisationsinternen Wirkungsketten beobachtet. Stimmt es, so könnte die kontrollorientierte Evaluation fragen, dass die Oper einen Bekanntheitsgrad von x % hat? Und wie veränderte sich eigentlich die Zusammensetzung des Publikums in den letzten fünf Jahren? Gibt es hier Nachfragetrends, aus denen die Oper ihre Programmwirkungen ablesen könnte? Eine solche Frage könnte sich das Outcome-Monitoring stellen. Das Performance Measurement würde noch eine Schicht tiefer bohren und nach Erklärungen für die Nutzerstruktur in den Leistungs- und Managementprozessen des Opernhaus selbst suchen.

A) Kontrollorientierte Evaluation

Evaluation ist ein Megabegriff, der hier als ein Verfahren zur Messung und Überprüfung der Wirksamkeit und Wirkungen von Programmen und Maßnahmen verstanden wird. Dabei wird das Ergebnis der Messung, Bewertung und Begutachtung der Leistungsfähigkeit, der Wirkungen, des Erfolgs und/oder der Effizienz/Wirtschaftlichkeit von Maßnahmen und Programmen nach bestimmten Kriterien genauso wie der Prozess der Messung, Bewertung und Begutachtung selbst als Evaluation bezeichnet.

Evaluation ist ein Gebiet, das über allgemein akzeptierte und normierte Nützlichkeits-, Durchführbarkeits-, Korrektheits- und Genauigkeitsstandards verfügt.¹⁴ Das Problem für das evaluationsorientierte Controlling besteht wahrscheinlich darin, dass es keine in der Psychodiagnostik, empirischen Sozialforschung, Organisations- und Ökonometrieforschung existierende Datenerhebungsmethode gibt, die in der Evaluationsliteratur nicht auch als „Evaluationsmethode“ auftaucht. Wenn sich nun das Wirkungsorientierte NPO-Controlling auch im Werkzeugkasten der Evaluation umsehen und bedienen will, so entstehen enorme Anforderungen an die methodische Kompetenz des NPO-Controllers. Je nach Sichtweise wird dadurch das Controlling reizvoll erweitert oder überfrachtet.

In der Literatur wird eine große Anzahl von Evaluationstypen aufgelistet.¹⁵ Für unser Thema besonders bedeutsam ist die **Kontrollorientierte Evaluation**, deren Hauptzweck neben der Überprüfung der Wirtschaftlichkeit und Rechtmäßigkeit einer Maßnahme vor allem in der Erfolgskontrolle liegt. Durch kontrollorientierte Evaluationen wird für das Controlling ein Soll-Ist Vergleich auf inhaltlichen Ebenen möglich, der den NPOs Impulse für die Verbesserung zukünftiger Leistungen geben kann.

B) Outcome Monitoring

Nicht trennscharf von der Evaluation unterscheidbar ist das Outcome Monitoring als systematische Dauerbeobachtung bzw. über einen bestimmten Zeitraum angelegte Beobachtung, mit dem Ziel

- die Einhaltung bestimmter Vorgabe-Werte zu gewährleisten
- und/oder positive oder negative Veränderungen im Zeitablauf zu erkennen.¹⁶

Im Gegensatz zur Evaluation handelt es sich beim Outcome Monitoring um eine regelmäßige Erfassung der Wirkungen, wobei auf eine nähere Analyse der Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge verzichtet wird. Die Datenerfassung erfolgt mit Hilfe adäquater Wirkungsindikatoren organisationsintern.

C) Performance-Management/Masurement

„What you can measure, you can manage, and what you want to manage, you have to measure!“¹⁷

Ob eher als Evaluation oder als Outcome Monitoring angelegt, wird sich das wirkungsorientierte NPO-Controlling leichter tun, wenn die NPO ihre Entscheidungsprozesse auf oberster Ebene systematisch an den stakeholder-bezogenen Zieldefinitionen ausrichtet. Das Controlling kann dann die Performance der gesamten NPO-Prozesse als jeweiligen Beitrag zur Zielerreichung der NPO analysieren und bewerten.

¹⁴ Schenker-Wicki (1999: 67 ff.)

¹⁵ vgl. Pachlatko (2005: 41 ff); Kromrey (2000: 25 f.)

¹⁶ Online-Verwaltungslexikon: Stichwort „Monitoring“

¹⁷ Roos et al. (1997: 7)

„Die Performance des Unternehmens als System und im System seiner Umwelt bestimmt sich aus der Effizienz mit der das Unternehmen Ressourcen Inputs in angestrebte Outputs transformiert und der Effektivität, mit der Erwartungsinputs durch die generierten Outputs befriedigt werden können.“¹⁸ So selbstverständlich dieser Gedanke auch ist, ist der für NPOs möglicherweise doch interessant. Gilt es doch, das Performance-Measurement nicht rein finanziell, sondern mehrdimensional zu betrachten als „Aufbau und Einsatz meist mehrerer quantifizierbarer Maßgrößen verschiedener Dimensionen [...], die zur Beurteilung der Effektivität und Effizienz der Leistung und Leistungspotentiale unterschiedlichster Objekte [...] im Unternehmen herangezogen werden.“¹⁹ Atkinson et al. stellt vier Ansprüche an ein solches Performance-Management-System:

1. Die Messung der Beiträge der Stakeholder an das Unternehmen muss sichergestellt sein. Ist dies nicht der Fall, müssen Korrekturmaßnahmen durchgeführt werden.
2. Die Evaluation der Outcomes/Wirkungen, die im Austausch für die Beiträge an die Anspruchsgruppen geleistet werden, muss durch das Performance-Management-System unterstützt werden. Sollte es Abweichungen geben, müssen Anpassungen durchgeführt werden, damit die Erreichung der Primärziele gewährleistet wird.
3. Fehler in den Ursache-Wirkungsketten können durch den regelmäßigen Vergleich der Plandaten mit der Ist-Performance aufgefunden werden, die in einem Re-Design-Prozess behoben werden müssen.
4. Das Performance-Measurement-System soll als Basis für eine lernende Organisation zur Verfügung gestellt werden. Neben den primären Organisationszielen werden auch die Sekundärziele in regelmäßigen Abständen überprüft.²⁰

In diesen Ansprüchen zeigt sich eine Konzeption des NPO-Controllings, das die in der Evaluation und im Monitoring gewonnenen Wirkungsinformationen mit einem Organisationsmodell verknüpft, das stakeholderbezogene Wirkungen systematisch anstrebt und beobachtet.

¹⁸ Wunderlin (1999: 33)

¹⁹ Gleich (2001: 11 f.)

²⁰ Atkinson et al. (1997: 30)

II. Methodische Verfahren der Wirkungsanalyse

Abbildung 11: Empirische Methoden

	Methoden	Literaturhinweis	Praxisbeispiel
Sozialökonomische Verfahren der Wirkungsanalyse			
	<p>Kosten-Wirksamkeits-Analyse (Kosten-Effektivitäts-Analyse)</p> <p>Die Kosten-Wirksamkeits-Analyse stellt sich die Aufgabe, die nicht-monetären Wirkungskomponenten von NPO-Aktivitäten zu erfassen und diesen messbaren Größen die entsprechenden Kosten gegenüberzustellen.</p>	Schöffski/ v.d. Schulenburg (2002)	Was kostet die Senkung der Säuglingssterblichkeit um 10%?
	<p>Nutzwert-Analyse (cost-utility-analysis)</p> <p>Bei diesem Verfahren werden verschiedene nicht-monetäre Wirkungskomponenten hinsichtlich ihrer relativen Bedeutsamkeit für den Nutzwert mit einem Faktor gewichtet und hinsichtlich ihres Zielerreichungsgrades auf einer Skala bewertet.</p>	Schöffski/ v.d. Schulenburg (2002)	Welcher der alternativen Standorte ist für eine Moschee am besten geeignet?
	<p>QUALY – Konzept</p> <p>Verfahren zur Beurteilung von (Be)Handlungsalternativen, in dem die „Restlebenserwartung“ mit „Lebensqualitätseffekten“ in Beziehung gesetzt werden.</p>	Schöffski/ v.d. Schulenburg (2002)	Lohnt sich Chemotherapie aus Sicht der qualitätsbereinigten Jahre?
	<p>Social Return on Invest Berechnung</p> <p>In diesem Konzept werden die Wirkungen von sozialen NPOs als Wertschöpfung gemessen und dem investierten Kapital zugerechnet, so dass für die jeweilige NPO ein Organisationswert berechnet werden kann.</p>	Laskowsky/Loidl-Keil (2005)	Welche sozialökonomische Wertschöpfung ist einer Behindertenwerkstatt zuzurechnen?
	<p>Die Zahlungsbereitschaftsmessung</p> <p>Hier wird versucht, Lebensqualität als einen intangiblen Zustand, der auf keinem Markt gehandelt wird, in Geldeinheiten zu messen. Die Wirkung wird hier als Differenz zwischen der Summe der maximalen individuellen Zahlungsbereitschaft für die Situation A und der Summe der notwendigen finanziellen Ausgleichs zur Erhaltung des Wohlfahrtsniveaus bei den „Verlierern“ definiert.</p>	Schöffski/ v.d. Schulenburg (2002)	Wie hoch wäre der maximal akzeptierte Preis für perfekte Sauberkeit im Wohnumfeld?

	Methoden	Literaturhinweis	Praxisbeispiel
Servicequalitätbezogene Wirkungsmessungen: Ereignisorientierte Verfahren	<p>Durch die Analyse und Bewertung besonders relevanter Ereignisse im Stakeholderkontakt und/oder der Dienstleistungserstellung wird auf die wahrgenommene Leistungsqualität der NPO geschlossen. Außergewöhnlich positive Erlebnisse und besonders negative Ereignisse werden ermittelt. Zu den typischen ereignisorientierten Methoden gehören:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Die Beschwerdeanalyse ○ Die Critical Incident Technique sowie ○ die sequentielle Ereignismethode. 	Bruhn/Stauss (2000)	Welche Erfahrungen, wann? wo?, mit wem?, wie bedeutsam?, machen Mieter, wenn sie in ihrer Wohnungsgesellschaft einen Antrag stellen?
	<p>Merkmalsorientierte Verfahren</p> <p>Bei diesen Verfahren wird die Gesamtqualität einer NPO aus der Bewertung der verschiedensten Qualitätsbausteine geschlossen. Hier werden Kataloge mit verschiedensten Merkmalen der Dienstleistungsqualität gebildet, die dann von den Stakeholdern beurteilt werden. Typische Verfahren sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Das Servqual Modell ○ Die Vignette Methode ○ Das Penalty Reward Verfahren ○ Die Frequenz-Relevanz-Analyse 	Bruhn/Stauss (2000)	Wie zufrieden sind Studenten mit der Studienqualität an ihrer Hochschule? Welche Dimensionen sind für die Qualitätsbeurteilung zentral?
Benchmarkingverfahren	<ul style="list-style-type: none"> • Datenbankgestütztes, multidimensionales Benchmarking <p>Systematisches, datenbankgestütztes Benchmarking ermittelt die Wirkungen und Wirksamkeit von NPOs gleichsam „naiv“. Für die verschiedensten Dimensionen der NPO werden standardisierte Messinstrumente eingesetzt, die zu einer Vielzahl von Einzeldaten führen. Diese Einzeldaten, aber auch durch sie gebildete Kennzahlen und multidimensionale Indikatoren werden unter den teilnehmenden NPOs mit Mittelwerten und Streuungsmaßen gebenchmarked.</p>	Zdrowomyslaw/Kasch (2002)	Warum wurden mehr Nobelpreise nach Harvard vergeben als nach Hollywood?
	<ul style="list-style-type: none"> • Fallaggregiertes Benchmarking <p>Bei NPOs lässt sich die „Organisationswirkung“ auch als Aggregationsmaß individueller Fallverläufe hinsichtlich intendierter Veränderungen bilden. Durch feste, definierte Maßstäbe und</p>	Tornow (2005)	Warum sind finnische Schüler besser in Mathematik?

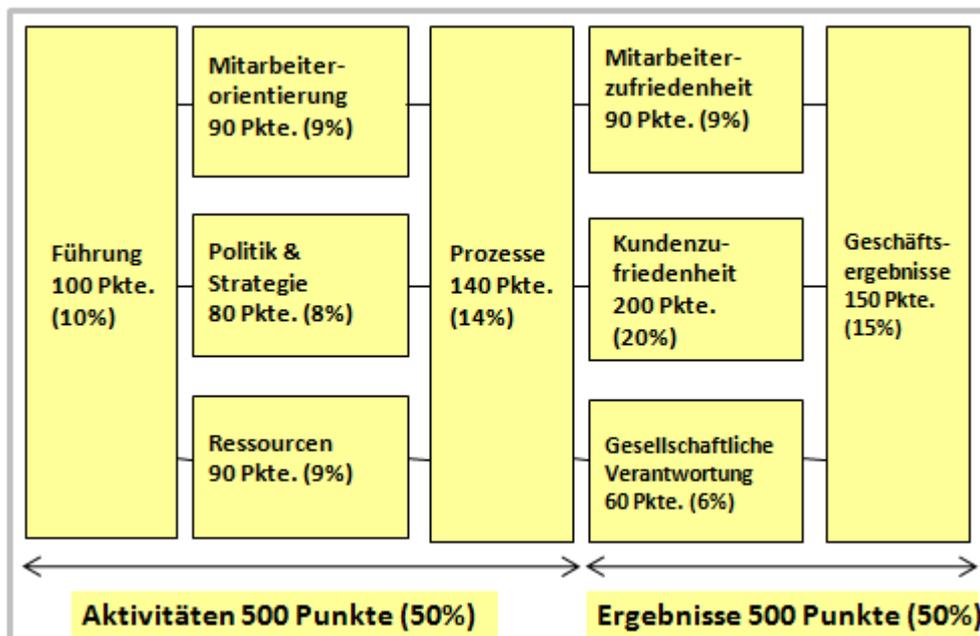
	Methoden	Literaturhinweis	Praxisbeispiel
	eine hinreichende intersubjektive Problemlagen wahrgenommen und gemessen werden. Soweit im Einzelfall keine guten Indikatoren vorliegen, können Testkonstruktionen herangezogen werden, in denen homogene Einzelitems zu Gesamt-Scores zusammengefasst werden. Denkbar sind auch Rating-Verfahren mit entsprechenden Skalenstufen.		
Lebensqualitätsmessungen	<ul style="list-style-type: none"> ○ Die nutzentheoretische Lebensqualitätsmessung, mit der versucht wird, individuelle und statistische Nutzenbetrachtungen zu gemeinsamen Werten zu vereinen. ○ Rating-Scale-Verfahren, das gefühlte Zustände der Lebensqualität auf Prozentskalen misst. ○ Standard Gamble Verfahren, das den Nutzenerwartungswert misst. ○ Die psychometrische Lebensqualitätsmessung. 	Schöffski/ v.d. Schulenburg (2002)	Wie relativ behindert fühlt sich ein blinder Mensch im Vergleich zum medizinischen Behinderungsgrad?
Soziologische Verfahren der Ergebnismessung			
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Leistungstests ○ Teilnehmende- und nicht-teilnehmende Beobachtungsverfahren ○ Akten- und Dokumentenanalyse ○ Qualitative, inhaltsanalytische Textanalyse ○ Quantitative Textanalyse ○ Psychophysiologische Messungen ○ Soziometrische Messungen ○ Standardisierte Befragung ○ Teilstandardisierte Befragung ○ Gruppendiskussionen ○ Narratives Interview 	Schnell/Hill/Esser (2008)	Singen Opernabonnenten in der Badewanne emphatischer als die Kontrollgruppe?

III. Weitere Verwendung der Controlling - Wirkungsindikatoren

Empirisch gewonnene Informationen über Wirkungen können in verdichteter Form als Indikatoren insbesondere in zwei Managementinstrumente unkompliziert und fruchtbar eingebaut werden.

Zu Einen sind empirisch gewonnene Wirkungsindikatoren für das EFQM – Modell eine echte Bereicherung. Gerade im NPO-Sektor wird das EFQM – Modell wegen seiner Mehrdimensionalität sehr geschätzt und häufig im Qualitätsmanagement praktiziert. Da die Wirkungen von NPOs für verschiedene Stakeholder besonders beachtet und gemessen werden müssen, und die organisatorischen Wirkungsbeziehungen eher über die Messung von plausiblen Wirkungsvariablen indirekt erfolgen, greifen das Wirkungscontrolling und das Qualitätsmanagement auf seiner Wirkungsseite in denselben Kennzahlenkorb.

Abbildung 12: EFQM-Modell



Die Qualität der Leistung wird durch verschiedenste Qualitätsfelder (Aktivitäten) bestimmt und zeigt sich wiederum in verschiedenen Qualitätswirkungsfeldern (Ergebnisse). Insofern ist das EFQM-Modell ein wirkungsorientiertes QM - System, das mit Plausibilitätsannahmen über qualitative Wirkungszusammenhänge operiert.

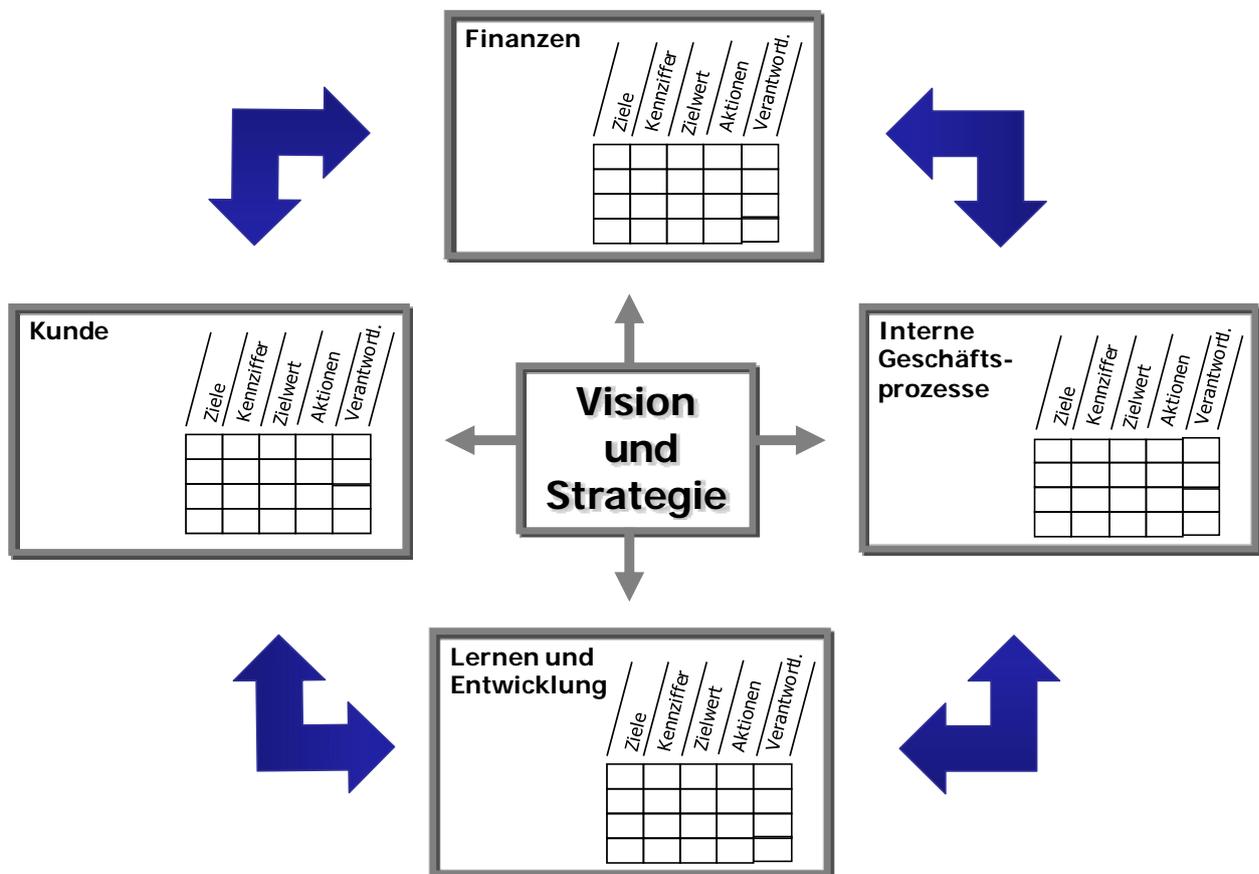
Im Anschluss an diese Qualitätsbewertung werden Maßnahmen, die der Verbesserung der einzelnen Kriterien dienen, in den gesamten Führungsprozess integriert und definiert.

Eine methodisch vorzügliche Verknüpfung mit EFQM bietet hier die Balanced Score Card, die als strategisches Steuerungsinstrument schon von vielen NPOs eingesetzt wird. Insbesondere die „Kundenkarte“ lässt sich als Zielkarte für beabsichtigte Wirkungen konstruieren. Es könnten die Ziele für

einzelne Stakeholdergruppen ausgewiesen werden, denkbar ist aber auch eine Gliederung der „Kundenkarte“ nach den Wirkungsdimensionen „outcome“; „effect“ und „impact“.

Da im NPO Bereich, wie ausführlich dargelegt, das Denken von der Mission der Organisation in ersten Synapsen zur „Stakeholderkarte“ führt, - und eben nicht zur Finanzkarte, würde die Lieferung von Wirkungsindikatoren durch das Controlling für NPOs - Balanced Score Cards eine höchst innovative Bereicherung darstellen, da sich diese häufig auf der „Kundenkarte“ mit bedarfsorientierten Zielen aushelfen.

Abbildung 13: Balanced Score Card



Arbeitsschritte – Ein verkürzendes Beispiel

1. Formulierung der Mission der NPO

Der Domchor in der Bischofsstadt sieht sich als stimmlich hochklassiges Ensemble mit den Aufgaben der Mitgestaltung ausgewählter feierlicher Gottesdienste, der Durchführung einzelner Konzerte im Dom sowie der Mitwirkung bei Gottesdiensten im Bistum auf Anfrage. Eher als Nebenprodukt sollen auch Eigenkompositionen des Domkapellmeisters einstudiert und aufgeführt werden.

2. Übersetzung der Mission in Strategie

Der Domchor konzentriert sich auf Hochämter in der Oster-, Advents- und Weihnachtszeit, zur Refinanzierung auf öffentliche Konzerte im Dom mit Schwerpunkt auf klassische Kirchenmusik und bietet den einzelnen Dekanaten des Bistums die Option auf einen Auftritt im Zweijahresrhythmus.

3. Übersetzung der Strategie in Wirkungsziele und Indikatoren (am Beispiel einer Stakeholdergruppe)

a) Stakeholder A-D / effect

Für Stakeholder „Bistumsleitung“: Qualitative Bereicherung der Liturgie. Indikator: Differenz der Besucherzahl von Gottesdiensten mit und ohne Domchor

b) Stakeholder A-D / impact

Für Stakeholder „Bistumsleitung“: Imagertransfer der Chorqualität auf Bistum. Indikator: Anzahl positiver Print-, Radio- und TV Berichterstattungen in einem Jahr

c) Stakeholder A-D / outcome

Für Stakeholder „Bistumsleitung“: Domchor wird zu einem Markenzeichen der Stadt. Indikator: Anzahl der Clicks auf englischsprachige website Domchor

d) Stakeholder A-D / output

Für Stakeholder „Bistumsleitung“: Leistungsmenge. Indikator: Anzahl der Besucher/Jahr.

4. Übersetzung der Indikatoren in Wirkungswerte

a) Im Durchschnitt plus 200

b) 100 Fernsehminuten, 50 einschlägige Artikel in Tageszeitungen, 200 Radiominuten

c) 50/Monat

d) 5000

5. Überlegung, wie sich die Wirkungen jeweils empirisch bestimmen lassen

a) Gottesdienststatistik

b) Auswertung PR-Stelle

c) Website-Zählwerk

d) Verkaufte Eintrittskarten und Gottesdienststatistik

6. Übersetzung der Mission auf IGC-Controlling Spinne „Zielwert“ (am Beispiel einer Dimension)

Dimension Ehrenamt/Hauptamtlichkeit: Der Domchor hätte gerne das Management und die Stelle des Kapellmeisters hauptamtlich organisiert und würde sich wünschen, dass die Hälfte der Chormitglieder über eine Gesangsausbildung verfügt. Der Zielwert liegt ziemlich genau zwischen Ehrenamtlich und Hauptamtlichkeit.

7. Ermittlung der „Istwerte“ auf der NPO-Spinne

Tatsächlich wird nur eine Drittel-Kapellmeisterstelle finanziert; das Management wird ehrenamtlich erbracht. Die Sänger/innen sollten eigentlich alle über eine einschlägige Gesangsausbildung verfügen, tatsächlich weist dieses Merkmal nur die Hälfte des Chores auf. Also: Auf dieser Spinnendimension trägt man nach Diskussion den Istwert deutlich in Richtung „Ehrenamtlichkeit“ ein.

8. Ermittlung der Differenz zwischen Plan- und Istwerten auf der Spinne

Zwischen dem Selbstverständnis und Wunsch nach mehr Professionalität und Hauptamtlichkeit und dem stark durch ehrenamtliches Laienengagement geprägten Ist-Zustandes, klafft eine Lücke von fiktiv 3 Punkten auf einer 10-er Skala.

9. Ermittlung der damit verbundenen „Akzeptierten Effizienzverluste“

Gewisse Effizienzverluste gibt es dadurch in der (kommerziell-verwertbaren) Leistungsmenge, in der Reiseorganisation im Bistum, aber auch im Repertoire, da nicht alle gewünschten Partien in ausreichender Qualität besetzt werden können.

10. Ausbalancierung der stakeholderbezogenen Wirkungsziele mit den „akzeptierten Effizienzverlusten“

Das Ziel „Liturgiebereicherung“ kann mit den vorhandenen „Bordmitteln“ erreicht werden; der eigentlich gewünschte (auch internationale) Imagetransfer sowie die (auch internationale) Verbesserung des Markenbekanntheitsgrades der Stadt hingegen sind ohne Ausbau der hauptamtlichen Strukturen wahrscheinlich nicht im beabsichtigten Ausmaß zu erzielen. Die Outputmenge und entsprechende Stabilisierung des Eigenanteils an der Finanzierung sind wahrscheinlich auch mit der gegebenen Leistungsstruktur realistisch.

11. Auswahl der für die jeweiligen Stakeholdergruppe besonders wichtigen Zieldimension

Für die (vier) Stakeholdergruppen gibt es im IGC-Modell ja vier Zieldimensionen, insgesamt also 16 Zielfelder. An dieser Stelle sollten ca. fünf davon für die Balanced Scorecard ausgesucht werden.

12. Übertragung dieser relevanten Werte auf die „Kundenkarte“ und die „Finanzkarte“ der Balanced Scorecard

Kundenkarte: Qualitative Bereicherung der Liturgie. Indikator: Differenz der Besucherzahl von Gottesdiensten mit und ohne Domchor. Zielwert: arithmetisches Mittel 200

Finanzkarte: Eigenfinanzierungsanteil durch Eintrittsgelder. Indikator: %. Zielwert: 15%

13. Übertragung der „internen Spinnenzielwerte“ auf die „Prozesskarte“ und die „Finanzkarte“ der Balanced Scorecard

Prozesskarte: Organisation eines akzeptablen Reisemanagement für durchschnittlich vier Eintagesreisen im Bistum. Indikator: Zeitaufwand für Reisemanagement/Reise. Zielwert: 5 Std.

Finanzkarte: Finanzaufwand für Reisemanagement. Indikator: Hauptamtliche Arbeitsstunden. Zielwert: 0 Std.

14. Übertragung der Planwerte aus der NPO-Spinne als Indikatoren für Leistungstreiber auf die „linken“ Felder im EFQM Modell.

Ressourcenfeld: Std. Hauptamt/Jahr; Std. Ehrenamt/Jahr für Organisation, Management und Chorleitung.

Mitarbeiterorientierungsfeld: Prozentsatz der Chormitglieder mit Gesangsausbildung

15. Übertragung der Wirkungswerte als Indikatoren für Leistungsergebnisse aus dem Controlling auf die „rechten“ Felder im EFQM Modell.

Geschäftsergebniskarte: Anzahl der Zuhörer/Jahr; Eigenfinanzierungsanteil

Kundenzufriedenheit: Domchorinduzierte Gottesdienstbesucherzahl

E Controlleraufgaben für Erfolgsmessung und Wirkungscontrolling (Umsetzungsempfehlungen)

Für das Controlling in NPOs wird keine eigene Controlling-Theorie, kein eigenes Controlling-Konzept, kein eigenes Controller-Selbstverständnis und auch kein eigener methodischer Controlling-Apparat benötigt.

Auch in NPOs sorgen Controller für Ergebnis-, Finanz-, Prozess- und Strategietransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei. Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend das zukunftsorientierte Berichtswesen nach innen und außen.

Controller moderieren den Management-Prozess der Zielfindung, der Planung und der Steuerung so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann. Controller leisten den dazu erforderlichen Service der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung.

Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.

Als Verantwortungsebenen des Controllers nennt Rieder²¹:

a.) Systemverantwortung

Dazu gehören Auswahl, Aufbau und Weiterentwicklung führungsunterstützender Systeme im erfolgs- und leistungswirtschaftlichen Bereich:

- Aufbau von Kosten- und Leistungsrechnungen unter Berücksichtigung der Aspekte Verantwortlichkeit, Beeinflussbarkeit und Soll-Ist-Vergleichbarkeit
 - Kostenstellen/-artendefinition und -gliederung, Kostenträgergliederung
 - Verdichtungsmöglichkeiten entsprechend der Hierarchie
 - Leistungserfassung im produktiven und im administrativen Bereich (Standards of Performance)
- Aufbau von kurzfristigen Erfolgsrechnungen, insbesondere von mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnungen
- Aufbau ergänzender Kennzahlensysteme und Indikatorensysteme mit
 - Input- und Outputindikatoren,
 - Prozess- und Wirtschaftlichkeitsindikatoren,
 - Wirksamkeitsindikatoren.

²¹ Der folgende Text ist dem Controller-Leitfaden von Siegart/Rieder entnommen: Rieder (1997:49 ff.) Lediglich die eingefügten „Ergänzungen zum NPO-Controlling“ stammen von den Autoren des vorliegenden Textes.

- Entwicklung von Kosten-/Wirkungsrechnungen
- Aufbau einer Projektplanungs- und Projektverfolgungssystematik.
- Konsequente Anwendung dynamischer Investitionsrechnungsmethoden zur Entscheidungsvorbereitung.

Dazu kommt die Auswahl oder Entwicklung von EDV-Hilfsmitteln, die die Anwendung obiger Instrumente erst ermöglichen sowie die Schulung der Führungskräfte in der Anwendung der Instrumente.

Ergänzung zum NPO-Controlling

- Das Controlling entwickelt Vorschläge für die Beschreibung von stakeholderbezogenen Wirkungen, unterschieden nach Impact-, Effect- und Outcomezielen, und operationalisiert diese Ziele durch Kennzahlen und Indikatoren. Weiterhin werden Messinstrumente entwickelt und vorhandene Messverfahren eingesetzt, die geeignet sind, die spezifischen NPO-Wirkungen zu messen.
- Der NPO-Controller leistet die Integration dieser Indikatoren und Kennzahlen aus „Wirkungsmessungen“ in das „klassische“ Controlling.

b.) Planungsverantwortung

Es ist dafür zu sorgen, dass eine Planungssystematik besteht, verstanden und angewendet wird:

- Konsequenter Aufbau der Instrumente als Plan-, (Soll-) und Ist-Rechnung.
- Definition produkt-, leistungs- und hierarchiegerechter Gesamtkonsolidierungsstrukturen.
- Aufbau von Simulationsmodellen zur Unterstützung der Zielfindung.
- Unterstützung der Führungskräfte im gesamten Prozess der Führung durch Zielvereinbarung, insbesondere bei der Zielfindung und der Zielformulierung im erfolgs- und leistungswirtschaftlichen Bereich.
- Initiierung und Moderation des strategischen Planungsprozesses.
- Ständige kritische Hinterfragung der Aufgabenprogramme der Verwaltung und Offenlegung des Bedürfniswandels der Bürger im Sinne von Frühwarnung.
- Festhalten und Überwachen der Entwicklung strategischer Prämissen (Dokumentationsfunktion).
- Saubere Qualifizierung des Leistungsauftrages.
- Planung und Operationalisierung der Wirkungen.
- Aufstellung von „Erwartungsrechnungen“.

Ergänzung zum NPO-Controlling

In diese Planungsaufgabe eingeschlossen sind die „organisierte Aufmerksamkeit“ für die Relevanz der NPO-Mission, für die darauf aufbauende Strategieentwicklung und deren Übersetzung in ein Wirkungscontrolling.

c.) Beratungsfunktion

- Unterstützung der Führungskräfte beim Soll-Ist-Vergleich und bei der Evaluation von Korrekturmaßnahmen.
- Unterstützung der Führungskräfte bei der Quantifizierung von Erwartungsrechnungen.
- Schulung der Führungskräfte in betriebswirtschaftlichen Zusammenhängen.
- Quantifizierung der Folgekosten neuer Gesetze und Verordnungen für die Entscheidungsunterstützung.

Ergänzung zum NPO-Controlling

Die Einführung eines wirkungsorientierten Controllings in NPOs hat nicht nur eine methodische, sondern auch eine kulturelle Seite. Der Controller muss bei den Führungskräften der Organisation ein Verständnis entwickeln, dass es nicht ausreicht, Ziele zu begründen und zu verankern, sondern dass Ziele auch empirisch überprüft werden müssen. Der Controller erscheint möglicherweise als Vertreter einer fremden Kultur der Verbindlichkeit, der Präzision, der Effektivität und möglicherweise auch als kalter Fremdkörper in einer durch Solidarität definierten Organisation. Für den Controller stellt sich die Aufgabe, den Soll-Ist-Vergleich sowohl auf der Ergebnisseite vorzunehmen als auch auf die Organisation selbst auszuweiten. Das „Spinnenmodell“ soll hierbei helfen, das kulturelle Selbstverständnis der NPO ins Controlling zu integrieren. Die Führungskräfte müssen ein Verständnis entwickeln, in dem Controlling mehr als die Beobachtung und Steuerung von Finanzdaten bedeutet, und Wirkungscontrolling als Steuerungsinstrument und nicht als von außen auferlegtes Rechenschaftslegungsinstrument verstanden wird. Und indem Controlling als unverzichtbares Verfahren geschätzt wird, die organisatorische Identität des NPO-Charakters zu beobachten, wird Controlling in NPOs auch zur Warninstanz für Entwicklungen der NPO, zur „Wacht am Nein“.

In seiner Beratungsfunktion muss sich der Controller bei Führungskräften in NPOs auch auf ehrenamtliche Personen einzustellen, die keinen oder gar einen ablehnenden Bezug zum wirtschaftlichen Denken haben. Insofern muss sich das NPO-Controlling an verschiedene Denkgewohnheiten der NPO-Stakeholder anschließen können.

Die spezifische Komplexität und Widersprüchlichkeit der NPO-Ziele, Konflikte zwischen Ehrenamtlichen und Hauptamtlichen, zwischen unterschiedlichen politischen und organisatorischen Akteuren machen

den Controller zu einem „Sparringspartner“ der NPO, dessen Beratungsverständnis verschiedenste Perspektiven bedienen muss.

d.) Richtlinienverantwortung

- Erstellung von Vorgaben für die Kostenbelastung und die Erlösgutschriften (Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträger-Erlösträgerkontierung).
- Erstellung von Vorgaben für die Leistungserfassung und die Bestimmung von Qualitätsmaßstäben.
- Festlegung der Inhalte und der Periodizitäten in der Berichterstattung.
- Festlegung von Formularen und Terminen für den Ablauf der strategischen und der operativen Planung.
- Festlegung des Verfahrens für die Einreichung und Bearbeitung von Investitionsanträgen (Rechenverfahren, Anforderungen, Begründungsqualität).
- Herausgabe und Pflege von Richtlinien zur Bestandsbewertung für das betr. Rechnungswesen.
- Bestimmung anzuwendender Methoden und Sätze für kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen.
- Definition der Abläufe für die Bestimmung innerbetrieblicher Verrechnungspreise (z.B. für den Leistungsaustausch zwischen Departementen).

Ergänzung zum NPO-Controlling

Der NPO-Controller sieht sich deutlicher als der klassische Controller einer kommunikativen Aufgabe ausgesetzt, die bei der Aufstellung eines potentiell konflikthaften Zielsystems beginnt und bei der Anwendung auch von Methoden, die im klassischen Controlling ungewöhnlich sind, noch nicht endet.

Denn die Ergebnisse des Controllings müssen für die unterschiedlichen Stakeholder in einem „empfängerorientierten Berichtswesen“ zugänglich gemacht und in „die Sprache des Empfängers übersetzt“ werden. Diese Fähigkeiten, ein NPO-passendes Berichtswesen aufzubauen und zu standardisieren, werden das kostenorientierte Image des Controllers deutlich aufwerten.

F Entwicklungsbedarf im Bereich des Wirkungscontrollings

Im Bereich des Wirkungscontrollings in NPOs gibt es methodischen Entwicklungsbedarf. Sobald die Aufgabe erkannt wird, Wirkungen und Wirksamkeit in das Controlling einzubeziehen, sieht sich jeder Controller eher in der Rolle eines Pioniers, der für die Erkundung eines unbekanntes Gebietes die Ausrüstung selbst erfinden und zusammenstellen, die Landkarte selbst zeichnen und den Reisebericht selbst schreiben muss.

Es fehlen „Instrumentenkoffer“ für die Messungen, Landkarten mit Wirkungsindikatoren und Standards für das Berichtswesen.

Solche Controllingpakete wären für die einzelnen NPO-Branchen äußerst hilfreich, aber eben auch nur als Branchenlösungen.

Über Branchenstandards für das Controlling wäre es dann in den folgenden Schritten auch – endlich – möglich, nicht nur die Messbarkeit der Wirkungen und die Validität der Controllingindikatoren zu beleuchten, sondern NPO-branchenspezifische Produktivitätsforschungen vorzunehmen. Über die Qualität und Wirksamkeit der spezifischen Effizienzmuster, also eigentlich über die spezifische Produktionsfunktion in NPOs wissen wir wenig.

Das Controlling in NPOs muss klären, ob und inwieweit vorhandene Controlling-Software für wirkungsorientiertes Controlling geeignet ist bzw. wie die Software-Architektur aussehen müsste, um reibungslose Schnittstellen auch zum „forschenden Wirkungscontrolling“ zu garantieren.

Dem Controller möglicherweise fremd, aber im Einzelfall unverzichtbar, sind die Entwicklung von Konzepten zur Integration von „Nicht-Zahlen“ (zum Beispiel „evidence based“ Texten), die durch qualitative Methoden gewonnenen wurden, ins Controllingsystem. Überhaupt ist ein elegantes Wirkungscontrolling darauf angewiesen, die Verfahren und Methoden der empirischen Sozialforschung, gleichberechtigt zu den Klassikern der Kostenrechnung, in den eigenen methodischen Werkzeugkasten zu übernehmen.

Möglicherweise handelt sich das NPO-Controlling hier ein zusätzliches Problem ein, weil der Bedarf an handhabbaren, standardisierten, branchenspezifischen Wirkungscontrolling- Instrumenten besonders auch bei den kleineren NPOs besteht.

Eine Aufgabe besteht somit darin, das Wirkungscontrolling methodisch so zu konstruieren, dass es auch, hinsichtlich des Forschungs- und Erhebungsaufwandes, second best Lösungen gibt.

Eine Arbeitsaufgabe liegt in der Entwicklung eines NPO-spezifischen Berichtswesens, das auch die vom Wirkungscontrolling ermittelten Resultate dokumentiert. Die NPOs sind ebenso an steuerungsorientierten Wirkungsdiagrammen interessiert, die sie zur Ergänzung der rechnungsorientierten Jahresberichte einsetzen können.

Neben dem bereits erwähnten empirischen Forschungsbedarf, solche Wirkungsdiagramme überhaupt zu entwickeln, da vorhandene Wirkungsgrößen noch unter dem „Eklektizismus- und Plausibilitätsverdacht“ stehen, ist noch unklar, wie ein wirkungsorientiertes Berichtswesen nach innen und nach außen aussehen könnte.

Erste Ansatzpunkte gibt es bereits, so die hier beschriebene politische Vorgabe aus der Schweiz „Controlling und externe Rechnungslegung für NPOs gem. Swiss GAAP FER 21“.

Um die Wirksamkeit der Tätigkeiten einer NPO nach außen aufzeigen zu können, besitzt auch die externe Rechnungslegung eine hohe Bedeutung. In der Schweiz besteht diesbezüglich für *gemeinnützige, soziale Nonprofit Organisationen*²², die bei der ZEW (Zentralstelle für Wohlfahrtsunternehmen) zertifiziert sind, ein Obligatorium in Richtung einer bestimmten Standardisierung der externen Berichterstattung. Die Jahresrechnung besteht – nebst den klassischen Elementen wie Bilanz, Betriebs- und Geldflussrechnung –, auch aus einem Leistungsbericht. Er gibt Auskunft über die Effektivität und die Effizienz einer gemeinnützigen, sozialen Nonprofit Organisation und verkörpert dabei das qualitative Element einer Jahresrechnung. Der Leistungsbericht beinhaltet unter anderem die gesetzten Ziele der Organisation und die Beschreibung der erbrachten Leistungen als auch die Verwendung der zur Verfügung stehenden Ressourcen, um die Ziele der Nonprofit Organisation zu erreichen. Mit dem Leistungsbericht soll vor allem dem nicht gewinnorientierten, gemeinnützigen Wesen einer Nonprofit Organisation Rechnung getragen werden und so die Transparenz erhöht werden. Der Leistungsbericht untersteht nicht der ordentlichen Prüfungspflicht der Revisionsstelle und wird in der Praxis höchst unterschiedlich gestaltet.

²² Es sind dies Organisationen, die gemeinnützig sind und insbesondere soziale Leistungen, unabhängig von einem Anspruch für Außenstehende und/oder einer Mitgliedschaft im Interesse der Allgemeinheit, erbringen; zudem wenden sie sich öffentlich an eine unbestimmte Zahl von Spendern oder erhalten unentgeltliche Zuwendungen und/oder werden mit zweckbestimmten Geldern der öffentlichen Hand finanziert.

Fazit:

Entwicklungsaufgaben für das NPO-Controlling sind:

- Erstellung von branchenspezifischen Instrumentenkoffer mit Messverfahren, empirischen Instrumenten, validen Skalen, Softwarepaketen.
- Integration von „Nicht-Zahlen“-Informationen der qualitativen Sozialforschung in das Controlling.
- Erstellung eines validen und praktikablen Indikatorensets für einzelne NPO-Bereiche.
- Entwicklung eines Branchenstandards zur Systematisierung des Wirkungscontrollings.
- Entwicklung von Mustern für Wertschöpfungsrechnungen, Förderbilanzen und Social Returns of Investments.
- Erstellung von Standards und Mustern für Leistungsberichte.
- Kommunikation der Wirksamkeit des Controllings für NPOs.
- Kommunikation der Wirksamkeit der NPOs für die Gesellschaft.
- Kommunikation der Messungen intangibler Wirkungen als methodische Schablone für „Social Responsibility“-Programme von Wirtschaftsunternehmen.

Und es gibt nicht nur das Fazit, wonach das NPO-Controlling Entwicklungsaufgaben hat. Das zumindest genauso wichtige andere Fazit heißt: NPOs können sich nicht nur über ihre – wie auch immer begründete – Wichtigkeit legitimieren, sondern müssen auch ihre Wirkungen kennen und beweisen. Diese Aufgabe ist nicht ohne das „klassische Controlling“ zu bewerkstelligen, aber das Controlling muss sich spezifische Logiken, Verfahren und Methoden hinzufügen, um im NPO-Sektor selbst wirksam werden zu können.

Literaturverzeichnis

- Anheier, Helmut/Toepler, Stefan (2005): Definition und Phänomenologie der Nonprofit Organisationen, in: Hopt/v. Hippel/Walz, S. 17 - 33.
- Badelt, Christoph (Hg.) (2007): Handbuch der Nonprofit Organisation. Strukturen und Management, 4.Aufl., Stuttgart
- Becker, Florian (2005): Kooperative und konsensuale Strukturen in der Normsetzung, Tübingen.
- Blankert, Charles B. (2008): Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 7. Aufl., München
- Blazek, Alfred (2005): Controlling, in: Hauser, Albert/Neubarth, Rolf/Obermair, Wolfgang (Hg.): Sozial-Management. Praxis-Handbuch soziale Dienstleistungen, 2., erw. und überarb. A., Stuttgart, S. 456 - 476.
- Bono, Maria Laura (2006): NPO-Controlling. Professionelle Steuerung sozialer Dienstleistungen, Stuttgart
- Bruhn, Manfred/ Stauss, Bernd (Hg.) (2000): Dienstleistungsqualität, 3. Aufl., Wiesbaden
- Budäus, Dietrich/Buchholtz, Klaus (1997): Konzeptionelle Grundlagen des Controlling in öffentlichen Verwaltungen. In: Die Betriebswirtschaft, Heft 3, S. 322 – 337.
- Donabedian, Avedis (1980): Explorations in Quality Assessment and Monitoring. Vol. I: The Definition of Quality and Approaches to its Assessment, Ann Arbor
- Drucker, Peter (1990): Managing the Non-Profit organization, London-Oxford
- Eschenbach, Rolf (Hg.) (1996): Controlling, 2. Aufl., Stuttgart
- Eschenbach, Rolf/Horak, Christian (Hg.) (2003): Führung der Nonprofit Organisation, 2. Aufl., Stuttgart
- Furtmüller, Stefan (2003): Erfolgsmessung. In: Eschenbach/Horak, S. 286-291
- Greiling, Dorothea (2001): Ziele als Erfolgsmaßstäbe in privaten Nonprofit-Organisationen. In: Schauer/Budäus, S. 41-81
- Halfar, Bernd/Borger, Andrea 2007: Kirchenmanagement, Baden-Baden
- Herzlinger, Regina E. (1997): Measuring the Financial Performance of Nonprofit Organizations: Text and Cases, Boston
- Hippel von, Thomas (2005): Begriffsbildung und Problemkreise der Nonprofit Organisationen aus juristischer Sicht, in: Hopt/v. Hippel/Walz, S. 35 - 46.
- Hippel von, Thomas (2005): Typologie der Nonprofit Organisationen, in: Hopt/v. Hippel/Walz, S. 87 - 102.

- Hopt, Klaus J./von Hippel, Thomas/Walz, W. Rainer (Hg.) (2005): Nonprofit Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft. Theorien, Analysen, Corporate Governance, Tübingen
- Horak, Christian (1995): Controlling in Nonprofit-Organisationen: Erfolgsfaktoren und Instrumente, 2. Aufl., Wiesbaden
- Horak, Christian (1996): Besonderheiten des Controlling in Nonprofit-Organisationen (NPO). In: Eschenbach, Rolf (Hg.): Controlling, 2. Aufl., Stuttgart
- Hórvath und Partners (Hg.)(2007): Balanced Scorecard umsetzen, 4. Aufl., Stuttgart
- Hórvath, Peter (2003): Controlling, 9. Aufl., München
- International Group of Controlling: Controller-Leitbild, www.igc-controlling.org/_leitbild/leitbild.php
- International Group of Controlling (Hg.) (2003): Controller-Wörterbuch, 3. Aufl., Stuttgart
- International Group of Controlling (Hg.) (2005): Controller-Wörterbuch. Deutsch - Englisch / Englisch - Deutsch: Die zentralen Begriffe der Controllerarbeit mit ausführlichen Erläuterungen
- Kaplan, Robert S./Norton, David P. (2004): Strategy Maps, aus dem Amerikanischen von Peter Hórvath und Bernd Gaiser, Stuttgart
- Kaplan, Robert S./ Norton, David P.(1997): Balanced Scorecard, aus dem Amerikanischen von Peter Hórvath, Stuttgart
- Krönes, Gerhard V. (2001): Die Balanced Scorecard als Managementinstrument für Non-Profit-Organisationen. In: Witt/Eckstaller/Faller, S. 53-66
- Kromrey, Helmut (2000): Empirische Sozialforschung, 9. Aufl., Opladen
- Kromrey, Helmut/Struck, Eckhart (2009): Empirische Sozialforschung, Opladen
- Laskowski, Wolfgang/Loidl-Keil, Rainer (2005): SROI – Social Return on Investment. Methodology. REDF Roberts Enterprise Development Fund, San Francisco
- Ludl, Herbert (Hg.) (2003): Das Wohnmodell Inter-Ethnische Nachbarschaft, Wien-New York
- Matul, Christian/Scharitzer, Dieter (2007): Qualität der Leistungen in NPOs. In: Badelt, S. 532-556
- Online-Verwaltungslexikon: www.olev.de
- Pachlatko, Roman Georg (2005): Möglichkeiten der Wirkungserfassung in Nonprofit-Organisationen, Diplomarbeit Johannes Kepler Universität Linz
- Rieder, Lukas (1997): Konzeptentwurf für das Verwaltungscontrolling. In: Siegwart/Rieder(Hg.), Kap.16/6, 6.Ergänzung
- Rieder, Lukas (Hg.) (2001): Controllers Zukunft, Zürich

- Rieder, Lukas (2005): Kosten-/Leistungsrechnung für die Verwaltung, Bern
- Roos, Johan et al. (1997): Intellectual capital, Navigation the New Business Landscape, London
- Schauer, Reinbert (2003): Rechnungswesen für Nonprofit-Organisationen. Ergebnisorientiertes Informations- und Steuerungsinstrument für das Management in Verbänden und anderen Nonprofit-Organisationen, 2. Aufl., Bern
- Schauer, Robert/Budäus, Dietrich (Hg.) 2001: Public Management, Linz
- Schedler, Kuno/Proeller, Isabella (2003): New Public Management, Bern-Stuttgart-Wien
- Schenker-Wicki, Andrea (1996): Evaluation von Hochschulleistungen. Leistungsindikatoren und Performance Measurements, Wiesbaden
- Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke (2008): Methoden der empirischen Sozialforschung, 8. Aufl., München
- Schöffski, Oliver/v.d. Schulenburg, J.-Matthias Graf (2002): Gesundheitsökonomische Evaluationen, Berlin-Heidelberg
- Schubert, Bernd (2000): Controlling in der Wohlfahrtspflege, Münster-Hamburg-London
- Schulze, Marion (1997): Profit in der Nonprofit-Organisation, Wiesbaden
- Seibel, Wolfgang (1992): Erfolgreich scheiternde Organisationen, Baden-Baden
- Seufert, Gernot (1999): Verbandscontrolling. Ansätze einer operativen Führungskoordination, München
- Siegart, Hans / Rieder, Lukas (1997)(Hg.): Controller-Leitfaden, Loseblattsammlung, Zürich
- Toepler, Stefan/Anheier, Helmut (2005): Theorien zur Existenz von Nonprofit Organisationen, in: Hopt/v. Hippel/Walz, S. 47 - 63
- Tornow, Harald (2005): Wirkungsorientierte Steuerung der Sozialen Arbeit. In: NDV, Heft 7, S. 1 - 5
- Weber, Jürgen/ Schäffer, Utz (2000): Balanced Scorecard & Controlling, 3. Aufl., Wiesbaden
- Witt, Dieter/Eckstaller, Claudia/Faller, Peter (Hg.) (2001): Non-Profit-Management im Aufwind? Festschrift für Karl Oettle zum 75. Geburtstag, Wiesbaden
- Wunderlin, Georg (1999): Performance Management, Dissertation an der Hochschule St. Gallen, Schesslitz
- Zdrawomyslaw, Norbert/Kasch, Robert 2002: Betriebsvergleich und Benchmarking für die Managementpraxis, München

Internetportale

- www.npm-online.de
- www.wu-wien.ac.at/npo
- www.npo.or.at
- www.socialnet.de
- www.vmi.ch
- www.ibgu.uni-linz.ac.at
- www.deutsche-efqm.de
- www.olev.de

Glossar

Benchmarking ist ein kontinuierlicher Vergleich von Produkten, Dienstleistungen, Kosten, Leistungen, Wirkungen, Prozessen, Technologien und Organisationsstrukturen anhand von Kennzahlen, um die Leistungslücke zum sog. Klassenbesten systematisch zu schließen. Grundidee ist es, festzustellen, welche Unterschiede bestehen, warum diese Unterschiede bestehen und welche Verbesserungsmöglichkeiten bestehen.

Controlling als betriebswirtschaftliches Verfahren unterstützt durch Information und Vorschläge das Managements bei der (gewinn)zielorientierten Steuerung der unternehmerischen Wertschöpfung. Es besteht aus den Teilkonzepten operatives und strategisches Controlling.

Die **Critical incident technique (CIT)** ist ein halbstandardisiertes Verfahren zur empirischen Analyse von Leistungsprozessen. Grundidee ist es, bestimmte Verhaltensweisen und kritische Ereignisse in ihrer Bedeutsamkeit für die Zielerreichung der Organisation zu klassifizieren.

Deckungsbeitrag bezeichnet die in Grenzkostenrechnungen ermittelten Bruttogewinne und gibt somit an, wie viel die Erlöse der Organisationseinheit zur Deckung der Fixkosten bzw. Gemeinkosten beitragen können.

Dritter Sektor bezeichnet einen gesellschaftlichen Bereich, der durch ein Nebeneinander von Marktmechanismus, staatlicher Steuerung und Leistung und gemeinschaftlicher bzw. familiärer Arbeit geprägt ist, in dem jedoch keiner dieser Mechanismen eindeutig vorherrscht. Der Begriff Dritter Sektor wird auch auf Unternehmen angewandt, deren primäres wirtschaftliches Ziel nicht die Gewinnerzielung, sondern die sachzielorientierte Erbringung einer Leistung ist.

Externe Effekte sind die unkompensierten Auswirkungen ökonomischer Entscheidungen auf unbeteiligte Marktteilnehmer. Sie werden nicht in das Entscheidungskalkül des Verursachers einbezogen.

Input bezieht sich auf die Ressourcen, die verwendet werden, um die Leistungen, den Output zu erzeugen; somit alles, was in einem Arbeitsprozess an Arbeit, Energie, Material, Informationen eingegeben und verarbeitet wird.

Die **Inzidenzrate** drückt die Häufigkeit des Auftretens eines Merkmals, eines Defektes oder einer Krankheit in einer Population und Zeitperiode aus.

Kameralistik ist das klassische Rechnungswesen der öffentlichen Hand, das sich auf die Erfassung der im Haushaltsplan ausgewiesenen Sollbeträge, der tatsächlichen Ausgaben und des Saldos beschränkt. Nicht berücksichtigt werden der Output, die Effizienz sowie die durch den Ressourcenverbrauch entstandenen Wertveränderungen.

Meritorische Güter sind grundsätzlich private Güter, deren Förderung durch den Staat damit gerechtfertigt wird, dass aufgrund verzerrter Präferenzen der Bürger / Konsumenten die marktförmige Nachfrage zu einem zu geringen Versorgungsgrad führen würde, der politisch nicht gewünscht wird.

Nonprofit-Organisationen (NPO) sind solche Organisationen, welche ganz oder teilweise nicht-erwerbswirtschaftlich agieren. Bei NPOs steht nicht die Gewinnerzielungsabsicht im Zentrum, sondern die organisationsspezifische Sachzielorientierung.

Öffentliche Güter (Kollektivgüter) zeichnen sich – im Gegensatz zu privaten Gütern – dadurch aus, dass andere nicht von deren Nutzung ausgeschlossen werden können.

Output bezeichnet die in einer Periode erzeugte Produkt- bzw. Ausbringungsmenge.

Rentabilität ist das Verhältnis einer Erfolgsgröße zu dem eingesetzten Kapital in einer Rechnungsperiode.

Return on Invest (ROI) bezeichnet das Maß für die Ertragskraft einer Unternehmung. Er gibt an, welchen Gewinn das investierte Gesamtkapital erbracht hat.

Rent seeking bezeichnet den Versuch von Akteuren, die Politik durch den Einsatz von Ressourcen zu beeinflussen, um die eigenen Einkommenserzielungschancen im Marktbereich mit Hilfe politisch erwirkter Privilegien zu verbessern. Die hier eingesetzten Ressourcen gelten ökonomisch als verschwendet, da sie dem Produktionsprozess entzogen sind.

Der **Segregationsindex** ist eine Maßzahl zur Beschreibung der (ungleichen) räumlichen Verteilung von Teilgruppen (z.B. sozialer oder ethnischer Gruppen) über Teilgebiete (z.B. Zensusbezirke, Baublöcke) eines Gebietes (z.B. Stadt).

Stakeholder sind Interessengruppen, Einzelpersonen oder Unternehmen mit rechtmäßigem Interesse an der Tätigkeit eines Unternehmens oder einer Organisation.

Target Costing zeigt, welche Kosten für ein zu entwickelndes Produkt entstehen dürfen, wenn die Produkteigenschaften aus Sicht des Kundennutzen, der Preisbereitschaft und der angestrebten Umsatzrendite betrachtet werden. Target Costing ist somit eine marktgesteuerte Zielkostenplanung, die den gesamten Produktionsprozess steuert.