

Adaptionsmöglichkeiten und Modifikationserfordernisse des Balanced- Scorecard-Konzeptes bei der Anwendung in Non-Profit-Organisationen

Markus Pfeffer

Fraunhofer-ITWM, Fraunhofer-Platz 1, D-67663 Kaiserslautern (www.itwm.de)
sowie Internationales Hochschulinstitut (IHI), Markt 23, D-02763 Zittau
(www.ihl-zittau.de), Deutschland
E-Mail: markusmpfeffer@gmx.de

Thomas A. Martin

Ludwigshafen University of Applied Sciences, Ernst-Boehe-Str. 4,
D-67059 Ludwigshafen am Rhein sowie Internationales Hochschulinstitut (IHI),
Markt 23, D02763 Zittau, Deutschland
E-Mail: thomas.martin@fh-lu.de

Abstract: Non-Profit-Organizations of the Third Sector have lately gained an increasing importance both in scientific research and as far as their economical weight is concerned. Adapting the concept of the Balanced Scorecard for those organizations, their particularities need to be determined and based on the findings, the need of changes within and additions to the concept need to be questioned and discussed.

Keywords: Non-Profit-Organisationen, Balanced Scorecard, Controlling, Performance Measurement

1 Non-Profit-Organisationen als Forschungsgegenstand der Wirtschaftswissenschaften

Verfolgt man die Entwicklung der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur und insbesondere der Betriebswirtschaftslehre als Teildisziplin, so ist festzustellen dass sich der Betrachtungshorizont lange Zeit im Wesentlichen auf den

Objektbereich der gewinnmaximierenden Organisationen beschränkt hat. Eine Einschränkung des Untersuchungsgegenstandes dergestalt erscheint nicht weiter haltbar,¹ denn in allen deutschsprachigen Ländern sowie auf gesamteuropäischer Ebene spielt der Non-Profit-Sektor eine wichtige und in den letzten Jahren stets wachsende gesellschaftliche, kulturelle und wirtschaftliche Rolle.² Non-Profit-Organisationen (NPOs) tauchten als Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre lange Zeit entweder gar nicht oder nur mit einer eng umgrenzten Themenstellung auf.³ In den vergangenen Jahren ist das Interesse der wirtschaftswissenschaftlichen Forschung an Organisationen jenseits von Staat und Markt deutlich gestiegen.⁴ In der Soziologie wurde das Thema der NPOs vor allem seit den siebziger Jahren des vergangenen Jahrhunderts prominent, dabei schwerpunktmäßig orientiert an dem ehrenamtlichen Engagement als Ausdruck bürgerlicher Partizipation.⁵ Auch das Rechnungswesen und Controlling nicht-erwerbswirtschaftlicher und insbesondere institutionell geprägter öffentlicher Betriebe finden im deutschsprachigen Raum seit den siebziger Jahren⁶ verstärkte Beachtung. Insbesondere seit Beginn der neunziger Jahre des vergangenen Jahrhunderts ist ein sprunghafter Anstieg der wissenschaftlichen Veröffentlichungen zum Themengebiet der NPOs festzustellen. Dies lässt die Vermutung zu, dass ein gesteigertes Interesse der Scientific Community an Fragestellungen des Non-Profit-Sektors besteht.

1.1 Begriff der Non-Profit-Organisation und Einordnung des Dritten Sektors

Die Gesamtheit solcher Organisationen, die nicht-kommerziellen Zwecken dienen, wird in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur uneinheitlich bezeichnet. Begriffe wie „Non-Profit-Sektor“, „intermediärer Sektor“, „Dritter Sektor“ oder auch „Organisationen ohne Erwerbszweck“ finden Verwendung, wobei die einzige offensichtliche Gemeinsamkeit in dem Merkmal begründet liegt, dass diese Organisationen nicht das Ziel der Gewinnerwirtschaftung verfolgen.⁷ Im deutschsprachigen Schrifttum hat sich inzwischen der Begriff der „Non-Profit-Organisation“ aufgrund der überwiegend aus dem US-amerikanischen Raum stammenden Literatur durchgesetzt.⁸ In allen Branchen besetzen NPOs

¹ Vgl. Horak, Ch. (1995), S. 1.

² Vgl. Badelt, C. (2002), S. 659.

³ Vgl. Mayrhofer, W. / Scheuch, F. (2002), S. 92.

⁴ Vgl. Salamon, L. M. (2001), S. 29.

⁵ Vgl. Simsa, R. (2002), S. 131.

⁶ Vgl. z. B. Goetzke, W. (1979), S. 517 – 535; König, E. (1979), S. 536 – 553; Schaeffer, K. (1979), S. 554 – 580; Strebel, H. (1978), S. 64 – 76 sowie Jäger, P. (1976), S. 65 - 74.

⁷ Vgl. Lenz, T. (2001), S. 72.

⁸ Vgl. Klingebiel, N. (1999), S. 372.

unterschiedliche Nischen,⁹ die Heterogenität des Sektors ist groß und der Versuch einer positiven Eingrenzung ist nicht frei von Schwierigkeiten.¹⁰ In Ermangelung eines positiven Oberbegriffs wurde schließlich die Negativabgrenzung „Non-Profit-Organisation“ gewählt,¹¹ ein einheitliches Begriffsverständnis existiert jedoch bis dato noch nicht.¹² Goetzke zufolge zeichnen sich nicht erwerbswirtschaftliche Betriebe grundsätzlich dadurch aus, dass erstens die Bedarfsdeckung in der Zielkonzeption des Betriebes übergeordnet ist und zweitens die Sachzielverfolgung den eigentlichen „Sinn“ des Wirtschaftens darstellt.¹³ Die verbindende Klammer hinsichtlich des Zielsystems zwischen den verschiedenen NPO-Formen bildet somit deren so genannte „Sachzieldominanz“ gegenüber der Formalzieldominanz privatwirtschaftlicher Unternehmen.¹⁴ Hinsichtlich der Ziele von NPOs herrscht im Schrifttum weitgehend Einigkeit im Hinblick darauf, dass entweder eine Nutzenstiftung der Mitglieder (so genannte „Eigenleistungs-NPOs“) oder der Öffentlichkeit (so genannte „Fremdleistungs-NPOs“) verfolgt wird.¹⁵ Ein weiteres zentrales Abgrenzungskriterium für NPOs ist vielen Verfassern zufolge die so genannte „Überschussverwendungsbeschränkung“,¹⁶ also das Ausschüttungsverbot erzielter Gewinne an Eigentümer oder Mitglieder.¹⁷ Das Erkenntnisobjekt der NPOs wird für den weiteren Gang der Untersuchung dem Begriffsverständnis von Horak folgend definiert als „ein zielgerichtetes, produktives, soziales, offenes, dynamisches, komplexes System, dessen Ziel die Befriedigung von Bedürfnissen verschiedener Interessensgruppen durch die Erbringung von Sach- und, in dominierendem Ausmaß, Dienstleistungen ist, wobei eventuell erzielte Gewinne nicht an Organisationsmitglieder verteilt werden dürfen“.¹⁸

Um terminologische Verwechslungen zu vermeiden sei darauf hingewiesen, dass der „Dritte Sektor“ nicht mit dem so genannten „Tertiärsektor“ gleichzusetzen ist. In der Volkswirtschaftslehre sind die Sektoren für die strukturell verschiedenen Hauptbereiche der Wirtschaft der Primärsektor (Produktion von Naturgütern, d.h. in Land-, Vieh-, Fisch- und Forstwirtschaft sowie im Bergbau), der Sekundärsektor (Transformation von Naturgütern) sowie der Tertiärsektor

⁹ Vgl. Lenz, T. (2001), S. 73.

¹⁰ Vgl. Weiß, M. (1997), S. 8.

¹¹ Vgl. Urselmann, M. (1998), S. 5.

¹² Vgl. Tiebel, Ch. (1998), S. 16 sowie Berens, B. / Karlowitsch, M. / Mertens, M. (2000), S. 23.

¹³ Vgl. Goetzke, W. (1979), S. 526.

¹⁴ Vgl. Klingebiel, N. (1999), S. 373; Bergmann, M. (2004), S. 229; Gmür, M. / Brandl, J. (2002), S. 35 sowie Beyer, R. (2002), S. 85.

¹⁵ Vgl. Jauss, R. (1990), S. 242.

¹⁶ Vgl. z. B. Berens, B. / Karlowitsch, M. / Mertens, M. (2000), S. 23.

¹⁷ Vgl. Klingebiel, N. (1999), S. 373.

¹⁸ Horak, Ch. (1995), S. 18.

(Erbringung von Dienstleistungen).¹⁹ In der US-amerikanischen Gliederung hingegen werden NPOs unter dem Dritten Sektor (Third Sector) zusammengefasst und von privaten, gewinnstrebenden Unternehmen (First Sector) sowie öffentlichen Behörden und Organisationen (Second Sector) abgegrenzt.²⁰ Diesem Definitionsansatz wird auch in der vorliegenden Schrift gefolgt.

1.2 Wirtschaftliche Bedeutung des Dritten Sektors

Das ökonomische Gewicht des Dritten Sektors ist unbestritten.²¹ Non-Profit-Organisationen stellen z. B. in Deutschland eine bedeutende gesamtwirtschaftliche Größe dar.²² Als ein „Meilenstein“ in der empirischen Erfassung und systematischen Analyse des Dritten Sektors oder Non-Profit-Sektors²³ ist das „Johns Hopkins Comparative Nonprofit-Sector Project“ anzusehen.²⁴ Im Rahmen dieses Projekts der Johns Hopkins University wurden, ausgehend vom Institute for Policy Studies in Baltimore, ab 1990 ca. 50 Wissenschaftler aus 12 Ländern (u.a. Deutschland, USA, Großbritannien sowie diverse Entwicklungsländer) vereinigt, um die Dimension, die Struktur und die Funktionen des Dritten Sektors auf internationaler Basis zu analysieren.²⁵ Die Untersuchung zeigt unter anderem, dass sich ein erhebliches ökonomisches Potenzial des Sektors vermuten lässt.²⁶ In dieser Studie werden solche Organisationen zum Dritten Sektor gerechnet, die formal organisiert sind im Sinne einer feststellbaren institutionellen Dauerhaftigkeit (d.h. Versammlungen, die ad hoc zustandekommen, fallen nicht unter diesen Begriff), selbstverwaltet sind, nicht gewinnorientiert arbeiten (d.h. sie schütten keine Gewinne an leitende Angestellte oder Eigner aus) und in deren organisatorischem Verhalten und Mitgliedschaft dem Prinzip der Freiwilligkeit eine gewisse Rolle zugewiesen ist.²⁷

Den Ergebnissen der Studie zufolge haben NPOs einen signifikanten Anteil sowohl an bezahlter als auch an unbezahlter Beschäftigung. In Deutschland beschäftigt der Dritte Sektor über eine Million Vollzeitkräfte²⁸ und hat seit 1960 bedeutende Beschäftigungszuwächse zu verzeichnen. Hinsichtlich seiner

¹⁹ Vgl. Schneider-Barthold, W. / Reinhard, V. / Teltscher, S. / Noack-Späth, G. / Balkenhol, B. / Sethuraman, S. V. (1995), S. 17.

²⁰ Vgl. Horak, C. (1994), S. 602 sowie Mugler, J. (1998), S. 36.

²¹ Vgl. Anheier, H. K. / Seibel, W. / Priller, E. / Zimmer, A. (2002), S. 27.

²² Vgl. Lenz, T. (2001), S. 72.

²³ Die beiden Begriffe werden im weiteren Gang der Untersuchung synonym verwendet.

²⁴ Vgl. Priller, E. / Zimmer, A. (2001a), S. 12.

²⁵ Vgl. Weiß, M. (1997), S. 11.

²⁶ Vgl. Salamon, L. M. / Anheier, H. K. (1997), S. 212.

²⁷ Vgl. Weiß, M. (1997), S. 11; Priller, E. / Zimmer, A. (2001a), S. 13 sowie Salamon, L. M. / Anheier, H. K. (1999), S. 9.

²⁸ Vgl. Weiß, M. (1997), S. 18.

Zusammensetzung wird der deutsche Non-Profit-Sektor durch die drei Bereiche Gesundheitswesen, Soziale Dienste sowie Bildung und Forschung dominiert.²⁹

Beschäftigungsentwicklung im Nonprofit Sektor 1990 und 1995 nach Bereichen (Basis Vollzeitäquivalente)					
Bereiche gem. ICNPO (International Classification of Nonprofit Organizations)	1990 (früheres Bundesgebiet)		1995 (gesamtes Bundesgebiet)		Veränderung Beschäftigte 1990 - 1995
	Beschäftigte	Anteil am NPO-Sektor	Beschäftigte	Anteil am NPO-Sektor	
Soziale Dienste	328.700	32,3%	559.500	38,8%	70,2%
Gesundheitswesen	364.100	35,8%	441.000	30,6%	21,1%
Bildung und Forschung	131.450	12,9%	168.000	11,7%	27,8%
Wohnungswesen und Beschäftigung	60.600	6,0%	87.850	6,1%	45,0%
Kultur und Erholung	64.350	6,3%	77.350	5,4%	20,2%
Wirtschafts- und Berufsverbände	44.800	4,4%	55.800	3,9%	24,6%
Bürger- und Verbraucherinteressen	13.700	1,3%	23.700	1,6%	73,0%
Umwelt und Naturschutz	2.500	0,2%	12.000	0,8%	380,0%
Internationale Aktivitäten	5.100	0,5%	9.750	0,7%	91,2%
Stiftungen	2.700	0,3%	5.400	0,4%	100,0%
Gesamt	1.018.000	100,0%	1.440.350	100,0%	41,5%

Datenbasis: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, Teilstudie Deutschland

Abb. 1

Beschäftigungsentwicklung im Non-Profit-Sektor in Deutschland nach Bereichen

(Quelle: Anheier, H. K. / Seibel, W. / Priller, E. / Zimmer, A. (2002), S. 34)

Ein differenziertes Bild ergibt sich bei einer Unterscheidung zwischen ost- und westdeutschen Non-Profit-Organisationen. Den Daten aus der nachfolgenden Abbildung zufolge sind ostdeutsche Non-Profit-Organisationen in der Mehrzahl jünger, kleiner und finanzschwächer als jene in den alten Bundesländern und in vergleichsweise größerem Umfang von öffentlichen Mitteln abhängig. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass nach den Ergebnissen der Organisationsbefragung fast die Hälfte der ostdeutschen NPOs zum damaligen Zeitpunkt vor finanziellen Problemen stand, was in den alten Bundesländern mit gut einem Drittel (35 Prozent) deutlich weniger Organisationen betraf.³⁰

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass der Non-Profit-Sektor eine bedeutende Größe im Wirtschaftsleben darstellt. Aufgrund der Vielfalt der unter ihm zusammengefassten Organisationen und inhaltlichen Bereiche ist eine Typisierung des Dritten Sektors mit Problemen behaftet und bei nahezu jedem Systematisierungsversuch sind Mischformen der daraus resultierenden Typologien denkbar. Durch den Trend der Verknappung öffentlicher Mittel und die steigende

²⁹ Vgl. Anheier, H. K. (1997), S. 35.

³⁰ Vgl. Priller, E. / Zimmer, A. (2001b), S. 208.

nachfragebedingte Diversifizierung der Leistungsangebote ist davon auszugehen, dass es zunehmend schwieriger werden wird, eine klare Trennlinie zwischen dem Non-Profit-Sektor und anderen Sektoren zu ziehen.

Ost- und Westdeutschland		
	Ostdeutsche NPOs	Westdeutsche NPOs
	Anteile in %	
<i>Alter</i>		
Gründungsjahr nach 1989	75%	11%
<i>Größe: Anzahl der Mitglieder</i>		
- unter 100 Mitglieder	56%	40%
- über 10.000 Mitglieder	3%	10%
<i>Finanzen: Gesamteinnahmen 1996</i>		
- bis 100 TDM	44%	36%
- 500 TDM bis 2 Mio. DM	38%	41%
- über 2 Mio. DM	17%	22%
<i>Finanzen: Finanzierung aus öffentlichen Mitteln</i>		
- Keine bzw. unter 10 Prozent	44%	59%
- Mehr als 80 Prozent	21%	8%

Datenbasis: WWU Münster/WZB - Organisationserhebung 1998 (n = 2.240)

Abb. 2

Unterschiede zwischen ost- und westdeutschen Non-Profit-Organisationen
(Quelle: Priller, E. / Zimmer, A. (2001b), S. 209)

1.3 Grundlegende Charakteristika

Die überwiegende Mehrheit der NPO hat ihre Entstehung einem Bedürfnis zu verdanken, das weder durch den Staat noch durch den Markt in zufriedenstellendem Maße erfüllt werden konnte (Subsidiaritätsprinzip).³¹ Die primäre Funktion von NPOs liegt demzufolge darin, eine unbefriedigte Nachfrage zu decken.³² Sie sind überwiegend dem Dienstleistungssektor zuordenbar und im so genannten intermediären Bereich zwischen Markt und Staat angesiedelt.³³ Non-Profit-Organisationen sind oftmals durch Auftreten auf zumindest

³¹ Vgl. Bergmann, M. (2004), S. 230.

³² Vgl. Tiebel, C. (1998), S. 10.

³³ Vgl. Theuvsen, L. (2004), Sp. 948.

wettbewerbsverzerrten, wenn nicht wettbewerbslosen Märkten gekennzeichnet.³⁴ Tendenziell haben sie eine andere Finanzierungsstruktur als erwerbswirtschaftliche Unternehmen, denn ihre Einnahmen enthalten zusätzlich zu Vergütungen für erbrachte Dienstleistungen bspw. staatliche Zuwendungen, Stiftungserträge, Spenden oder auch Sponsorengelder.³⁵ Auch das Prinzip der Gemeinwirtschaftlichkeit ist für NPOs von besonderer Bedeutung. Es manifestiert sich in Deutschland im steuerlichen Gemeinnützigkeitsstatus der Organisationen und/oder in ihren Rechtsformen als eingetragene Vereine (e.V.), gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter Haftung (gGmbH) oder Stiftungen.³⁶ Die vorherrschenden Rechtsformen von NPOs in Deutschland sind dabei der eingetragene und der nicht eingetragene Verein.³⁷ Non-Profit-Organisationen sind als intermediäre Organisationen an den Schnittstellen mehrerer gesellschaftlicher Subsysteme angesiedelt. Vor allem in Hinblick auf die jeweilige Nähe oder Ferne zum privatwirtschaftlichen Bereich einerseits und zum staatlich-behördlichen Bereich andererseits waren und sind die Übergänge zwischen den einzelnen institutionellen Formen fließend.³⁸ Wählt man diese institutionelle Nähe als Ordnungskriterium, so sind wirtschaftsnahe (QUAPOs, „Quasi Profit Organizations“) von verwaltungsnahen (QUANGOs, „Quasi Nongovernmental Organizations“) und basisnahen NPOs (z. B. Gewerkschaften) zu unterscheiden.³⁹

2 Anwendung des Balanced Scorecard-Konzeptes in Non-Profit-Organisationen

Seit Beginn des neuen Jahrtausends wird vermehrt die Frage nach der Eignung respektive nach spezifischen Adaptionserfordernissen des inzwischen weit verbreiteten Balanced Scorecard-Ansatzes (BSC) für NPO⁴⁰ thematisiert. Er könnte eine mögliche Lösung des vielfach konstatierten Steuerungsdefizits in NPOs unter besonderer Berücksichtigung sowohl der Zielsysteme als auch der erbrachten Leistungen liefern. Die BSC wurde in einer Kooperation von Wissenschaftlern und Unternehmenspraktikern entwickelt,⁴¹ und seit der Veröffentlichung des Artikels von Kaplan und Norton in der Harvard Business

³⁴ Vgl. Potocnik, R. (1994), S. 295.

³⁵ Vgl. Berens, B. / Karlowitsch, M. / Mertes, M. (2000), S. 24 sowie Heyd, R. (2000), S. 219 - 220.

³⁶ Vgl. Urselmann, M. (1998), S. 6.

³⁷ Vgl. Bergmann, M. (2004), S. 230.

³⁸ Vgl. Anheier, H. K. / Seibel, W. / Priller, E. / Zimmer, A. (2002), S. 25.

³⁹ Vgl. Zauner, A. (2002), S. 161ff.

⁴⁰ Vgl. z. B. Bergmann, M. (2004), S. 229 – 236 sowie Beyer, R. (2002), S. 75 – 89.

⁴¹ Vgl. Berens, B. / Karlowitsch, M. / Mertes, M. (2000), S. 24.

Review im Jahre 1992 findet das Konzept weltweit starke Beachtung in den unterschiedlichsten Unternehmen und Organisationsformen.⁴² Die Balanced Scorecard löst sich von einer einseitig monetären Betrachtung und greift auch auf nicht-finanzielle Steuerungsgrößen und –perspektiven zurück.⁴³ Darüber hinaus lässt das Konzept offen, welche Ziele zu verfolgen sind und woran diese gemessen werden, so dass auch eine Eignung für NPO nicht kategorisch auszuschließen ist.⁴⁴ Vereinzelt jüngeren wirtschaftswissenschaftlichen Fachbeiträgen zufolge sei die BSC als Steuerungsinstrument für NPOs sogar prädestiniert.⁴⁵ Da das Basismodell in erster Linie für den Einsatz in gewinnorientierten Unternehmen entwickelt wurde, ist zu hinterfragen, ob und wenn ja inwieweit mit dem Ansatz konkret den Herausforderungen an ein Controlling in NPO Rechnung getragen werden kann. Die Annahmen der „klassischen“ BSC sind hinsichtlich ihrer Gültigkeit für den Anwendungsbereich der NPO zu überprüfen und gegebenenfalls zu modifizieren und/oder zu erweitern.⁴⁶ Auch im erwerbswirtschaftlichen Bereich sind vermehrte Modifikationsversuche des Balanced Scorecard-Konzeptes festzustellen. Beispielhaft für die Vielzahl solcher Modelle seien an dieser Stelle die „Multi-level BSC“⁴⁷, die „Sustainability BSC“⁴⁸, die „Wissens-Scorecard“⁴⁹, die „Standort-BSC“⁵⁰, die „Sustainable BSC“⁵¹, die „X-BSC“⁵², die „Synergiescorecard“⁵³, die „Environmental Scorecard“⁵⁴, die „Value Scorecard“⁵⁵, die „Projekt-Scorecard“⁵⁶ sowie die „Total Performance Scorecard“⁵⁷ angeführt.

⁴² Vgl. z. B. Bach, N. (2006), S. 298 – 304 sowie Bernhard, M. G. (2001), S. 22.

⁴³ Vgl. Bergmann, M. (2004), S. 229.

⁴⁴ Vgl. Gmür, M. / Brandl, J. (2002), S. 34.

⁴⁵ Vgl. z. B. Graßhoff, J. / Kothcier, V. (2006), S. 209; Brade, J. (2005), S. 309ff.; Kothcier, V. (2005), S. 134ff.; Beyer, R. (2002), S. 84; Matul, C. / Scharitzer, D. (2002), S. 607; Lange, W. / Lampe, S. (2002), S. 101 sowie Tiebel, C. (1998), S. 115.

⁴⁶ Vgl. z. B. bei Berens, B. / Karlowitsch, M. / Mertes, M. (2000), S. 23 – 28.

⁴⁷ Vgl. Wunderlin, G. (1999), S. 61.

⁴⁸ Vgl. Schäfer, H. / Langer, G. (2005), S. 5 – 13 sowie Schaltegger, S. (2004), S. 511 - 516.

⁴⁹ Vgl. Helm, R. / Meckl, R. / Strohmeyer, M. / Bernau, A. (2004), S. 133 - 140.

⁵⁰ Vgl. Kinkel, S. (2003).

⁵¹ Vgl. Arnold, W. / Freimann, J. (2003), S. 391 - 400.

⁵² Vgl. Kaufmann, L. / Thiel, C. / Becker, A. (2006), S. 125 - 132.

⁵³ Vgl. Biberbacher, J. (2006), S. 294 - 297.

⁵⁴ Vgl. Sturm, N. (2003), S. 597 - 605.

⁵⁵ Vgl. Welge, M. K. / Lattwein, J. (2002), S. 455 - 464.

⁵⁶ Vgl. Zimmermann, G. / Jöhnk, Th. (2003), S. 73 - 78.

⁵⁷ Vgl. Rampersad, H. K. (2004).

2.1 Besonderheiten des Zielsystems in Non-Profit-Organisationen und Auswirkungen auf das Balanced Scorecard-Modell

Die BSC berücksichtigt neben **finanziellen** Zielsetzungen zusätzliche Ziele, die im Hinblick auf **Kunden, interne Prozesse** sowie auf **Lern- und Entwicklungsaktivitäten** von Bedeutung sind.⁵⁸ Das Zielsystem einer Non-Profit-Organisation ist mit dem eines gewinnorientierten Unternehmens nur sehr bedingt vergleichbar.⁵⁹ NPO werden per se nicht mit der Gewinnabsicht, sondern mit dem Ziel einer spezifischen Bedarfsdeckung gegründet.⁶⁰ Infolgedessen sind finanzielle Größen im Hinblick auf die Messung des Zielerreichungsgrades in NPO weniger von Belang.⁶¹ Insbesondere Mehrfachzielsetzungen in NPOs führen vielfach zu Zielkonflikten, sowohl zwischen den einzelnen Sachzielen als auch zwischen Sachzielen und finanziellen Rahmenbedingungen.⁶² Non-Profit-Organisationen sind zu einem großen Teil demokratisch strukturierte Sozialsysteme, die durch komplexe politische Prozesse gesteuert werden.⁶³ Während bei erwerbswirtschaftlichen Organisationen Formalziele (Gewinn, Rentabilität, Effizienz) dominieren, steht bei nicht erwerbswirtschaftlichen Organisationen das Sachziel in Form der Bedarfsdeckung durch die Bereitstellung eines von der Organisationsumwelt akzeptierten Leistungsangebotes im Vordergrund.⁶⁴ Durch den Zweck ihrer Existenz, die Mission, verfügen NPOs zwar ebenfalls wie gewinnorientierte Unternehmen über ein Oberziel, dieses ist aber in den meisten Fällen nicht quantitativ messbar und auf verschiedene Arten zu erreichen.⁶⁵ Für NPOs empfiehlt es sich, eine Umgestaltung der Balanced Scorecard dergestalt vorzunehmen, dass der monetären Perspektive die Aufgabe einer notwendigen, zu erfüllenden Rahmenbedingung zukommt und qualitative, nicht-monetäre Größen eine stärkere Betonung erfahren.⁶⁶ Voraussetzung dafür ist die Entwicklung von interdisziplinären Leistungsmaßstäben, die mehrere fachliche Dimensionen und auch wirtschaftliche Aspekte berücksichtigen müssen.⁶⁷ Ersten Erfahrungen zufolge haben die meisten NPO tatsächlich nachweisbar mit der ursprünglichen Struktur der BSC, dabei insbesondere mit der Finanzperspektive an der Spitze, große Schwierigkeiten.⁶⁸

⁵⁸ Vgl. Beyer, R. (2002), S. 76 sowie Körnert, J. / Wolf, C. (2007), S. 130.

⁵⁹ Vgl. Horak, C. / Matul, C. / Scheuch, F. (2002), S. 198.

⁶⁰ Vgl. Theuvsen, L. (2004), Sp. 951.

⁶¹ Vgl. Kaplan, R. S. / Norton, D. P. (2001), S. 121.

⁶² Vgl. Theuvsen, L. (2004), Sp. 952.

⁶³ Vgl. Purtschert, R. (2001), S. 51.

⁶⁴ Vgl. Urselmann, M. (1998), S. 5 sowie Purtschert, R. (2001), S. 50.

⁶⁵ Vgl. Horak, C. / Matul, C. / Scheuch, F. (2002), S. 198.

⁶⁶ Vgl. Bergmann, M. (2004), S. 235.

⁶⁷ Vgl. Badelt, C. (2002), S. 672.

⁶⁸ Vgl. Kaplan, R. S. / Norton, D. P. (2001), S. 120.

2.2 Beispielhafte Modellmodifikation

In der nachfolgenden Abbildung ist exemplarisch der Vorschlag eines auf die Bedürfnisse von NPOs angepassten Balanced Scorecard-Modells von Berens, Karlowitsch und Mertes dargestellt.

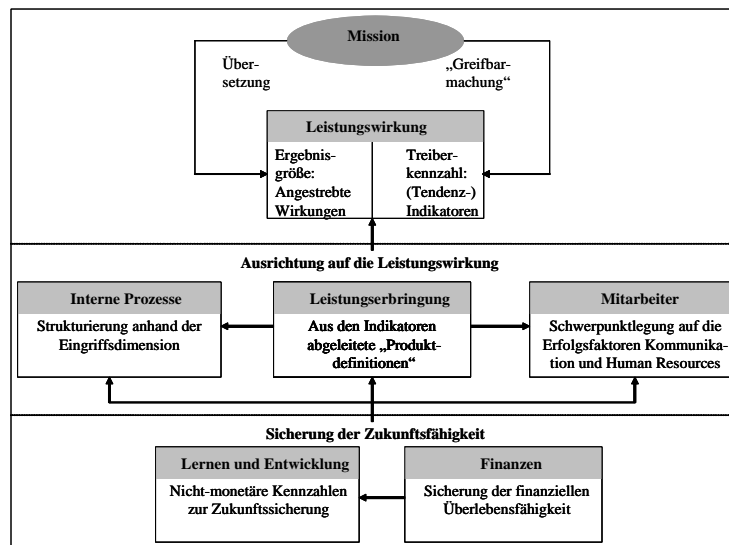


Abb. 3

Modifizierte Grundstruktur der Balanced Scorecard für Non-Profit-Organisationen

(Quelle: Berens, W. / Karlowitsch, M. / Mertes, M. (2000), S. 27)

Den Forderungen im Schrifttum und der Sachzieldomianz in NPOs folgend tritt die **Finanzperspektive** im Vergleich zu dem von Kaplan und Norton entwickelten Modell in den Hintergrund. An ihre Stelle an der Spitze des ursprünglichen Modells tritt die Mission der Non-Profit-Organisation. Damit wird der Sachzieldomianz in NPOs Rechnung getragen.⁶⁹ Dies deckt sich sowohl mit der von Lange und Lampe für das Deutsche Rote Kreuz entwickelten Modifikation des Balanced Scorecard-Konzeptes⁷⁰ als auch mit der Umgestaltung von Kothcier für Großforschungseinrichtungen.⁷¹ Die mit der Reduktion der Finanzperspektive auf eine Sicherungsfunktion verbundene psychologische Komponente ist von nicht zu unterschätzender Bedeutung. Betriebswirtschaftliche Instrumente, die auf rein monetäre Größen abstellen, lösen im Regelfall eine Abwehrreaktion seitens der Betroffenen in NPOs aus, mit der berechtigten Begründung, dass eine

⁶⁹ Vgl. Bergmann, M. (2004), S. 235; Lange, W. / Lampe, S. (2002), S. 107 sowie Graßhoff, J. / Kothcier, V. (2006), S. 207.

⁷⁰ Vgl. Lange, W. / Lampe, S. (2002), S. 101 – 108.

⁷¹ Vgl. Kothcier, V. (2005), S. 134ff.

Monetarisierung dem eigentlichen Organisationsziel in Form der Mission nicht gerecht würde.⁷²

In vielen Fällen werden von NPOs erbrachte Leistungen nicht an jene Personen oder Organisationen abgegeben, die für diese Leistung bezahlen.⁷³ Die ursprüngliche **Kundenperspektive** wurde deshalb geteilt in eine Perspektive der **Leistungswirkung** und eine Perspektive der **Leistungserbringung**. Auf der Ebene der Leistungserbringung sind insbesondere betriebswirtschaftliche Qualitäts- und Leistungskriterien relevant. Zu der Perspektive der Leistungswirkung ist einschränkend zu bemerken, dass die Mess- und Quantifizierbarkeit in diesem Bereich als besonders schwierig einzustufen ist. Der Erreichungsgrad von Leistungswirkungen ist dabei mit Hilfe von Indikatoren abzubilden. Eine geeignete Methode zur Bewertung fachlicher Indikatoren könnte auch die Nutzwertanalyse sein. Durch sie werden qualitative Aspekte explizit durch subjektive Expertenurteile quantifiziert.⁷⁴

Bei der Perspektive der **internen Prozesse** ist zu beachten, dass es sich bei NPOs im Regelfall um Dienstleistungserbringer handelt.⁷⁵ Diese Perspektive hat sich bei NPOs demzufolge mit den Prozessen der Erstellung von Dienstleistungen zu beschäftigen.⁷⁶ Eine Trennung der Einheiten nach strategischen Geschäftsfeldern und ihre Leitung als Profit Center scheint dabei sinnvoll.⁷⁷

In der **Lern- und Entwicklungsperspektive** werden die zur Erreichung der Ziele notwendige Infrastruktur und Potenziale identifiziert, die die Non-Profit-Organisation zur Leistungsverbesserung und langfristigen Existenzsicherung schaffen und erhalten muss.⁷⁸ Inhaltlich lässt sich aus der Sicht von Berens et. al kein Änderungsbedarf für eine Anwendung in NPOs identifizieren.⁷⁹ Demgegenüber ist die Lern- und Entwicklungsperspektive vorliegenden empirischen Befunden zufolge nur sehr schwach in Balanced Scorecard-Konzepten in der Praxis expliziert,⁸⁰ so dass eine prinzipielle Eignung dieser Perspektive auch bei der Anwendung des Balanced Scorecard-Konzeptes in in NPOs generell kritisch zu hinterfragen ist.

Da in der überwiegenden Zahl der Fälle in NPOs der zentrale Produktionsfaktor das Personal ist, erfolgt eine Konzepterweiterung durch eine eigene

⁷² Vgl. Badelt, C. (2002), S. 673.

⁷³ Vgl. Matul, C. / Scharitzer, D. (2002), S. 613.

⁷⁴ Vgl. Heyd, R. (2000), S. 232.

⁷⁵ Vgl. z. B. Theuvsen, L. (2004), Sp. 948; Heyd, R. (2000), S. 219 - 220 sowie Badelt, C. (2002b), S. 662.

⁷⁶ Vgl. Kotchier, V. (2005), S. 130.

⁷⁷ Vgl. Heimerl, P. / Meyer, M. (2002), S. 275.

⁷⁸ Vgl. Brade, J. (2005), S. 303.

⁷⁹ Vgl. Berens, B. / Karlowitsch, M. / Mertes, M. (2000), S. 27.

⁸⁰ Vgl. Marr, B. (2005), S. 646.

Mitarbeiterperspektive. Qualifizierung und Motivation von Mitarbeitern führen in der Regel zu effizienten Prozessabläufen.⁸¹ Zur Messung der Qualifikation der Mitarbeiter sind bspw. Schulungs- und Fortbildungszeiten in die Balanced Scorecard mit einzubeziehen.⁸²

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Modifikation des Balanced Scorecard-Konzeptes für NPOs von Berens, Karlowitsch und Mertes als modellhaft zweckadäquat einzustufen ist. Die vorgenommenen Spezifizierungen stellen jedoch nur eine erste Annäherung an die Besonderheiten von NPOs dar.

5 Fazit und Ausblick

Zu einer anwendbaren Modifikation des Balanced Scorecard-Konzeptes in NPOs erscheint es sowohl auf Grund der Vielzahl an Ausprägungsformen von NPO als auch angesichts der Heterogenität des deutschen NPO-Sektors⁸³ zur weiteren wissenschaftlichen Betrachtung notwendig, den Objektbereich in abgrenzbare Teilgebiete zu untergliedern.⁸⁴ Eine inhaltliche Passgenauigkeit für den konkreten Anwendungsfall scheint nur möglich, indem das Modell der inhaltlichen Ausrichtung der jeweiligen Non-Profit-Organisation oder Gruppen solcher Organisationen Rechnung trägt. Im Non-Profit-Sektor gibt es keine dem Gewinnziel entsprechenden, einfachen und einheitlichen Regeln für Erfolgsmessungen.⁸⁵ Explizierte Indikatoren und Kennzahlen für Wohlfahrtsorganisationen wie das Deutsche Rote Kreuz, Umweltschutzorganisationen wie Greenpeace oder Forschungsorganisationen wie die Fraunhofer-Gesellschaft werden sich inhaltlich stark unterscheiden müssen. In der weiteren wissenschaftlichen Diskussion hat deshalb eine Spezialisierung hinsichtlich des Leistungsgegenstandes (z. B. Forschungsleistungen, Soziale Dienste, Umweltschutz etc.) zu erfolgen, da die erbrachten Leistungen inhaltlich als Abgrenzungskriterium erst dann klar identifizierbar und definierbar sind. Da NPOs überwiegend im Dienstleistungsbereich tätig sind⁸⁶ ist es für die methodische Vorgehensweise in Erwägung zu ziehen, vorliegende Ansätze der BSC-Anpassung speziell für Dienstleistungsunternehmen⁸⁷ auf ihre Eignung für das neu zu entwickelnde Konzept hin zu prüfen und in Form eines durchzuführenden Analogieschlusses im angemessenen Maße zu adaptieren und

⁸¹ Vgl. Kothcier, V. (2005), S. 177.

⁸² Vgl. Lange, W. / Lampe, S. (2002), S. 107.

⁸³ Vgl. Theuvsen, L. (2004), Sp. 949.

⁸⁴ Vgl. Horak, Ch. (1995), S. 25.

⁸⁵ Vgl. Matul, C. / Scharitzer, D. (2002), S. 606.

⁸⁶ Vgl. Klingebiel, N. (1999), S. 374 sowie Lange, W. / Lampe, S. (2002), S. 26.

⁸⁷ Vgl. z. B. Fließ, S. / Lashof, B. / Matznik, T. (2006), S. 99 – 106.

gegebenenfalls anzupassen. Basierend auf diesen Vorüberlegungen ist ein Rahmenkonzept mit allgemeinen Aussagen zu entwickeln, das für den Einsatz der BSC in NPOs mit der gewählten inhaltlichen Ausrichtung zu verstehen ist und einen Beitrag dazu leisten soll, für die vielschichtigen Probleme und Anpassungserfordernisse adäquate Lösungsalternativen anzubieten.

Quellenverzeichnis

- [1] **Anheier, Helmut K. / Seibel, Wolfgang / Priller, Eckhard / Zimmer, Annette** (2002): Der Nonprofit Sektor in Deutschland. In: Badelt, Christoph (Hrsg.): Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management. 3., überarb. und erw. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2002, S. 19 - 44.
- [2] **Anheier, Helmut K.** (1997): Der Dritte Sektor in Zahlen: Ein sozial-ökonomisches Porträt. In: Anheier, Helmut K. / Priller, Eckhard / Seibel, Wolfgang, Zimmer, Annette (Hrsg.): Der Dritte Sektor in Deutschland: Organisationen zwischen Staat und Markt im gesellschaftlichen Wandel. Berlin: Ed. Sigma, S. 29 - 74.
- [3] **Arnold, Wolfgang / Freimann, Jürgen** (2003): Sustainable Balanced Scorecard (SBS): Integration von Nachhaltigkeitsaspekten in das BSC-Konzept: Konzept -Erfahrungen - Perspektiven. In: ZfCM-Zeitschrift für Controlling und Management, 47. Jg., 2003, Heft 6, S. 391 - 400.
- [4] **Bach, Norbert** (2006): Analyse der empirischen Balanced Scorecard Forschung im deutschsprachigen Raum. In: ZfCM-Zeitschrift für Controlling und Management, 50. Jg., 2006, Heft 5, S. 298 - 304.
- [5] **Badelt, Christoph** (2002): Ausblick: Entwicklungsperspektiven des Nonprofit Sektors. In: Badelt, Christoph (a.a.O.), S. 659 - 691.
- [6] **Berens, Wolfgang / Karlowitsch, Martin / Mertes, Martin** (2000): Die Balanced Scorecard als Controllinginstrument in Non-Profit-Organisationen. In: CONTROLLING, Heft 1 / 2000, S. 23 - 28.
- [7] **Bergmann, Michael** (2004): Balanced Scorecard in Non-Profit-Organisationen: Einsatzmöglichkeiten und Adaptionserfordernisse. In: CONTROLLING, Heft 4/5 2004, S. 229 - 236.
- [8] **Bernhard, Martin G.** (2001): Grundprinzipien der Balanced Scorecard. In: Bernhard, Martin G. / Hoffschroer, Stefan (Hrsg.): Report Balanced Scorecard - Strategien umsetzen, Prozesse steuern, Kennzahlensysteme entwickeln. Düsseldorf: Symposion, 2001, S. 21 - 44.
- [9] **Beyer, Rainer** (2002): Ist die Balanced Scorecard ein innovativer Ansatz oder ein herkömmliches Kennzahlensystem? In: Scherer, Andreas G. / Alt, Jens M. (Hrsg.): Balanced Scorecard in Verwaltung und Non-Profit-Organisationen. Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2002, S. 75 - 89.

M. Pfeffer *et al.*

Adaptionsmöglichkeiten und Modifikationserfordernisse des Balanced-Scorecard-Konzeptes bei der Anwendung in Non-Profit-Organisationen

- [10] **Biberbacher, Johannes** (2006): Synergiecontrolling - Bindeglied zwischen Akquisitionszielen und Realisierung. In: ZfCM-Zeitschrift für Controlling und Management, 50. Jg., Heft 5, S. 291 - 297.
- [11] **Brade, Janet** (2005): Strategisches Management in der außeruniversitären Forschung: Entwicklung einer Konzeption am Beispiel der Helmholtz-Gemeinschaft. Wiesbaden: Dt. Univ.-Verl., 2005. Zugl.: Chemnitz, Techn. Univ., Diss., 2004.
- [12] **Fließ, Sabine / Lasshof, Britta / Matznik, Thorsten** (2006): Balanced Scorecard für Dienstleister - Das Beispiel der Flughafen Stuttgart GmbH. In: CONTROLLING, Heft 2 / 2006, S. 99 - 106.
- [13] **Gmür, Markus / Brandl, Julia** (2002): Die Steuerungsfähigkeit wiedererlangen – Die Balanced Scorecard für das Management von Non-Profit-Organisationen. In: Scherer, Andreas G. / Alt, Jens M. (Hrsg.): Balanced Scorecard in Verwaltung und Non-Profit-Organisationen. Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2002, S. 28 – 41.
- [14] **Goetzke, Wolfgang** (1979): Aufgabenanalyse als Grundlage der Gestaltung des Rechnungswesens nicht erwerbswirtschaftlicher Betriebe. In: BFuP - Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 31. Jg., Heft 6 / 1979, S. 517 – 535.
- [15] **Graßhoff, Jürgen / Kothcier, Viorika** (2006): Balanced Scorecard für öffentliche Forschungseinrichtungen. In: CM-controller magazin, Heft 3 / 2006, S. 207 – 210.
- [16] **Heimerl, Peter / Meyer, Michael** (2002): Organisation und NPOs. In: Badelt, Christoph (a.a.O.), S. 259 - 290.
- [17] **Helm, Roland / Meckl, Reinhard / Strohmeyer, Manfred / Bernau, Antje** (2004): Ein Wissensmanagementansatz auf Basis der Balanced Scorecard. In: CONTROLLING, Heft 3, März 2004, S. 133 - 140.
- [18] **Heyd, Reinhard** (2000): Controlling in Non-Profit-Organisationen (NPO). In: Steinmüller, Peter H. (Hrsg.): Die neue Schule des Controllers – Band 3: Spezielles Controlling, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2000, S. 219 - 235.
- [19] **Horak, Christian** (1995): Controlling in Non-Profit-Organisationen: Erfolgsfaktoren und Instrumente. 2. Aufl., Wiesbaden: DUV 1995. Zugl.: Wien, Wirtschaftsuniv., Diss., 1992.
- [20] **Horak, Christian** (1994): Besonderheiten des Controlling in Nonprofit-Organisationen (NPO). In: Eschenbach, Rolf (Hrsg.): Controlling. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1994, S. 600 - 608.
- [21] **Horak, Christian / Matul, Christian / Scheuch, Fritz** (2002): Ziele und Strategien von NPOs. In: Badelt, Christoph (a.a.O.), S. 197 - 223.

- [22] **Jäger, Peter** (1976): Gemeinwirtschaftliche Erfolgswürdigung privater Unternehmungen und öffentlicher Betriebe. In: BFuP - Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, H. 1 / 1976, S. 65 - 74.
- [23] **Jauss, Ralph** (1990): Umsetzungsprobleme von Controlling-Konzepten in Non-Profit-Organisationen. In: krp-Kostenrechnungspraxis, Heft 4 / 1990, S. 242 - 244.
- [24] **Kaplan, Robert S. / Norton, David P.** (2001): Die strategiefokussierte Organisation - Führen mit der Balanced Scorecard. Aus dem Amerikanischen von Péter Horváth und Damir Kralj. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2001.
- [25] **Kaufmann, Lutz / Thiel, Claus / Becker, Alexander** (2006): Innovative Beschaffungsportfolios und X-Balanced Scorecards - Komplementäre Instrumente für das strategische Controlling. In: CONTROLLING, Heft 3 / 2006, S. 125 - 132.
- [26] **Kinkel, Steffen** (2003): Dynamische Standortbewertung und strategisches Standortcontrolling. Frankfurt a.M.: Peter Lang Verlag, 2003. Zugl.: Stuttgart, Univ., Diss., 2002.
- [27] **Klingebiel, Norbert** (1999): Steuerungserfordernisse in Non-Profit-Organisationen. In: krp-Kostenrechnungspraxis, 43. Jg., Heft 6 / 1999, S. 372 - 379.
- [28] **König, Elke** (1979): Überlegungen zur Rechnungslegung öffentlicher Betriebe. In: BFuP - Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Heft 6 / 1979, S. 536 - 553.
- [29] **Körnert, Jan / Wolf, Cornelia** (2007): Systemtheorie, Shareholder Value-Konzept und Stakeholder-Konzept als theoretisch-konzeptionelle Bezugsrahmen der Balanced Scorecard. In: ZfCM - Controlling & Management, 51. Jg. 2007, Heft 2, S. 130 - 140.
- [30] **Kothcier, Viorika** (2005): Controllingkonzept für außeruniversitäre öffentliche Forschungseinrichtungen. Hamburg: Kovac, 2005. Zugl.: Rostock, Univ., Diss., 2005.
- [31] **Lange, Wilfried / Lampe, Stefanie** (2002): Balanced Scorecard als ganzheitliches Führungsinstrument in Non-Profit-Organisationen. In: krp-Kostenrechnungspraxis, 46. Jg. (2002), Heft 2, S. 101 - 108.
- [32] **Lenz, Thilo** (2001): E-Government und E-Nonprofit: Management von Internetprojekten in Verwaltung und Nonprofit-Organisationen, Stuttgart: Schaeffer-Poeschel, 2001.
- [33] **Marr, Bernhard** (2005): Corporate Performance Measurement - State of the Art. In: CONTROLLING, Heft 11, November 2005, S. 645 - 652.
- [34] **Matul, Christian / Scharitzer, Dieter** (2002): Qualität der Leistungen in NPOs. In: Badelt, Christoph (a.a.O.), S. 605 - 632.

M. Pfeffer *et al.*

Adaptionsmöglichkeiten und Modifikationserfordernisse des Balanced-Scorecard-Konzeptes bei der Anwendung in Non-Profit-Organisationen

- [35] **Mayrhofer, Wolfgang / Scheuch, Fritz** (2002): Zwischen Nützlichkeit und Gewinn - Nonprofit Organisationen aus betriebswirtschaftlicher Sicht. In: Badelt, Christoph (a.a.O.), S. 87 - 105.
- [36] **Mugler, Josef** (1998): Betriebswirtschaftslehre der Klein- und Mittelbetriebe. Band 1, 3. Aufl., Wien, New York: Springer 1998.
- [37] **Potocnik, Rudolf** (1994): Controlling in Nonprofit-Organisationen. In: CM-controller magazin, Heft 5 / 1994, S. 293 – 297.
- [38] **Priller, Eckhard / Zimmer, Annette** (2001a): Wohin geht der Dritte Sektor? In: Priller, Eckhard / Zimmer, Annette (Hrsg.): Der Dritte Sektor international: Mehr Markt - weniger Staat? Berlin: Ed. Sigma, S. 9 - 26.
- [39] **Priller, Eckhard / Zimmer, Annette** (2001b): Wachstum und Wandel des Dritten Sektors in Deutschland. In: Priller, Eckhard / Zimmer, Annette (a.a.O.), S. 199 - 228.
- [40] **Purtschert, Robert** (2001): Marketing für Verbände und weitere Nonprofit-Organisationen. Bern, Stuttgart, Wien: Haupt, 2001.
- [41] **Rampersad, Hubert K.** (2004): Die Total Performance Scorecard - Mitarbeitermotivation und Unternehmensstrategie in Einklang bringen. Weinheim, Wiley-CH, 2004.
- [42] **Salamon, Lester M.** (2001): Der Dritte Sektor im internationalen Vergleich - Zusammenfassende Ergebnisse des Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project. In: Priller, Eckhard / Zimmer, Annette (a.a.O.), S. 29 - 56.
- [43] **Salamon, Lester M. / Anheier, Helmut K.** (1999): Der dritte Sektor: aktuelle internationale Trends; CNP - the Johns Hopkins comparative nonprofit sector project, Phase II. Gütersloh: Verl. Bertelsmann Stiftung.
- [44] **Schäfer, Henry / Langer, Gunner** (2005): Sustainability Balanced Scorecard - Managementsystem im Kontext des Nachhaltigkeits-Ansatzes. In: CONTROLLING, Heft 1, Januar 2005, S. 5 - 13.
- [45] **Schaeffer, Klaus** (1979): Erweiterung der Rechnungslegung nicht erwerbswirtschaftlicher Betriebe durch Sozialbilanzen. In: BFuP - Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Heft 6 / 1979, S. 554 – 580.
- [46] **Schaltegger, Stefan** (2004): Sustainability Balanced Scorecard - Unternehmerische Steuerung von Nachhaltigkeitsaspekten. In: CONTROLLING, Heft 8/9, August/September 2004, S. 511 - 516.
- [47] **Schneider-Barthold, Wolfgang / Reinhard, Viola / Teltscher, Susanne / Noack-Späth, Gabriele / Balkenhol, Bernd / Sethuraman, S. V.** (1995): Die Organisationsfähigkeit des informellen Sektors: der Beitrag des Kleingewerbes zur Reform des Wirtschafts- und Rechtssystems in Entwicklungsländern. München u.a.: Weltforum Verl. (Forschungsberichte

des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, Bd. 19).

- [48] **Simsa, Ruth** (2002): NPOs und die Gesellschaft: Eine vielschichtige und komplexe Beziehung - Soziologische Perspektiven. In: Badelt, Christoph (a.a.O.), S. 129 - 152.
- [49] **Strebel, Heinz** (1978): Überlegungen zu einer entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre öffentlicher Betriebe. In: BFuP - Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Heft 1 / 1978, S. 64 – 76.
- [50] **Sturm, Norbert** (2003): Environmental Scorecard - Ein Konzept zur Unterstützung der Implementierung und Aufrechterhaltung von Umweltmanagementsystemen. In: CONTROLLING, Heft 11 / 2003, S. 597 - 605.
- [51] **Theuvsen, Ludwig** (2004): Non-Profit-Organisationen. In: Schreyögg, Georg / von Werder, Axel (Hrsg.): Handwörterbuch Unternehmensführung und Organisation, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, Sp. 948 - 956.
- [52] **Tiebel, Christoph** (1998): Strategisches Controlling in Non-Profit-Organisationen: theoretische Konzeption und praktische Umsetzung. München: Vahlen, 1998.
- [53] **Urselmann, Michael** (1998): Erfolgsfaktoren im Fundraising von Nonprofit-Organisationen. - Wiesbaden: Dt. Univ.-Verl., 1998. Zugl.: München, Univ., Diss., 1997.
- [54] **Weiß, Marcus** (1997): Der "dritte Sektor" zwischen Markt und Staat: eine Analyse zur Relevanz ökonomischer Theorien amerikanischer Provenienz am Beispiel der USA und der BRD. Frankfurt am Main u.a.: Lang, 1997. Zugl.: Witten, Herdecke, Privatuniv., Diss., 1997.
- [55] **Welge, Martin K. / Lattwein, Johannes** (2002): Wertorientiertes Controlling mit der Value Scorecard - Darstellung eines Referenzkonzeptes in der Automobilindustrie. In: CONTROLLING, Heft 8/9, August/September 2002, S. 455 - 464.
- [56] **Wunderlin, Georg** (1999): Performance Measurement. Rosch-Buch: Schlessitz 1999. Zugl.: St. Gallen, Univ., Diss., 1998.
- [57] **Zauner, Alfred** (2002): Über Solidarität zu Wissen: Ein systemtheoretischer Zugang zu Nonprofit Organisationen. In: Badelt, Christoph (a.a.O.), S. 153 - 177.
- [58] **Zimmermann, Gebhard / Jöhnk, Thorsten** (2003): Die Projekt-Scorecard als Erweiterung der Balanced Scorecard Konzeption. In: CONTROLLING, Heft 2, Februar 2003, S. 73 - 78.