

# Verständlichere Rechnungen dank IPSAS

Die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) sind auch in den Gemeinden ein Thema. In einem Pilotprojekt unter Führung des Instituts für Verwaltungs-Management (IVM) der Zürcher Hochschule Winterthur wurde die Jahresrechnung 2001 der Stadt Kloten nach den Bestimmungen der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) erstellt. Prof. Dr. Andreas Bergmann und Andreas Gamper haben die Resultate sowie Empfehlungen zur Anwendung der neuen Richtlinien in einer Publikation zusammengefasst. Das Pilotprojekt zeigt, dass eine vollständige Anwendung von IPSAS für Gemeinden derzeit noch nicht realistisch ist, aber auch, dass sich das jetzige HRM einfach mit IPSAS-Grundsätzen präzisieren lässt.

Die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) sind eine neue, standardisierte und dem heutigen Wissensstand entsprechende Rechnungslegung. Geschaffen wurden sie von der International Federation of Accountants. IPSAS ermöglicht die Präsentation der Jahresabschlüsse öffentlicher Körperschaften im Sinne einer True and Fair View. Die Jahresrechnung nach IPSAS lässt sich in einer kompakten Form darstellen. Für Politiker und Bevölkerung wird sie verständlicher, da in erster Linie die wesentlichen Informationen abgebildet werden. Während der herkömmliche Rechnungsabschluss nach HRM bis zu 260 Seiten umfasst, beinhaltet der IPSAS-Rechnungsabschluss lediglich 23 Seiten. Das macht einerseits Entscheide über Investitionsvorhaben einfacher, andererseits lässt eine übersichtliche Gliederung auch finanzielle Probleme frühzeitig erkennen. Um die finanzielle Lage einer öffentlichen Körperschaft zu verstehen, sind neben der korrekten Darstellung der finanziellen Grössen auch Informationen über bestehende Eventualverpflichtungen im Anhang notwendig.

## Vorteile gegenüber den bestehenden Rechnungslegungsnormen

Eine Jahresrechnung nach IPSAS beinhaltet neben der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Geldflussrechnung, auch einen Nachweis des Eigenkapitals sowie einen klar strukturierten Anhang. Dieser Aufbau der Jahresrechnung ist mit demjenigen von privatwirtschaftlichen Unternehmen vergleichbar. Er ermöglicht dem geübten Bilanzleser einen schnellen und effizienten Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse der öffentlichen Institution. Zusätzlich wird der Konsolidierung besonderes Augenmerk geschenkt. Im Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM) werden öffentliche Unternehmen und Zweckverbände häufig aufgrund der Bevölkerungsgrösse konsolidiert. Diese so genannten Verteilungsschlüssel entsprechen häufig

Kategorie	Rechnung 2001		Rechnung 2002		Rechnung 2003	
	AUSWAHRE	ERFOLG	AUSWAHRE	ERFOLG	AUSWAHRE	ERFOLG
<b>341</b> Städtische und Sportanlagen	534 533.00	534 533.00	292 220.00	292 220.00	237 400.00	237 400.00
341.0100 Zufuhrleistungen	301.000.00	301.000.00	170.000.00	170.000.00	130.000.00	130.000.00
341.0200 Abfallentsorgung	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.0300 Wasser- und Abwasserentsorgung	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.0400 Energieerzeugung	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.0500 Verkehrsmittel	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.0600 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.0700 Sportanlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.0800 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.0900 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1000 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1100 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1200 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1300 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1400 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1500 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1600 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1700 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1800 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.1900 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2000 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2100 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2200 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2300 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2400 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2500 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2600 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2700 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2800 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.2900 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3000 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3100 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3200 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3300 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3400 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3500 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3600 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3700 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3800 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.3900 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4000 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4100 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4200 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4300 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4400 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4500 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4600 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4700 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4800 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.4900 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
341.5000 Sonstige Anlagen	100.000.00	100.000.00	50.000.00	50.000.00	40.000.00	40.000.00
342 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.0100 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.0200 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.0300 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.0400 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.0500 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.0600 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.0700 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.0800 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.0900 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1000 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1100 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1200 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1300 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1400 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1500 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1600 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1700 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1800 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.1900 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2000 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2100 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2200 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2300 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2400 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2500 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2600 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2700 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2800 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.2900 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3000 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3100 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3200 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3300 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3400 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3500 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3600 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3700 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3800 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.3900 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.4000 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.4100 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.4200 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.4300 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.4400 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.4500 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00
342.4600 Sachverhalte SF Netto	37 141.61	37 141.61	37 000.00	37 000.00	37 000.00	37 000.00

## Was ist IPSAS?

IPSAS steht für International Public Sector Accounting Standards. Diese Standards sind Normen, deren Einhaltung gewährleistet, dass die finanzielle Berichterstattung von öffentlichen Körperschaften eine so genannte «True and Fair View», ein wahres und gerechtes Bild des finanziellen Zustandes einer öffentlichen Körperschaft vermittelt. Sie basieren auf den IAS-Normen für private Unternehmen, wurden aber an die Bedürfnisse der öffentlichen Hand angepasst. Die IPSAS werden von der International Federation of Accountants (IFAC), einer privaten Fachvereinigung, erlassen. Sie haben somit keine rechtlich bindende Wirkung. Allerdings wurde ihre Erarbeitung mehrheitlich vom Internationalen Währungsfonds und der Weltbank, denen auch die Schweiz angehört, angeregt und finanziert. Tatsächlich werden die IPSAS bei den angelauten Reformen auf Stufe Bund und Kantone (Finanzdirektorenkonferenz) berücksichtigt. Die Schweiz ist im Public Sector Committee der IFAC nicht vertreten, in der begleitenden Consultative Group vertritt Prof. Dr. Andreas Bergmann seit Herbst 2003 die Schweizer Interessen.

materiell anderen Aussage unter IPSAS als unter HRM. Das HRM kann somit nicht in Anspruch nehmen, einen True and Fair View zu vermitteln.

- Die Rechnung nach IPSAS ist viel kompakter (weniger als 30 Seiten) als diejenige unter HRM (mehr als 200 Seiten). Sie verzichtet auf die Darstellung von unwesentlichen Details, enthält aber zusätzlich wichtige risikorelevante Informationen wie z.B. den Cashflow oder die Eventualverpflichtungen. Die Darstellung entspricht in den Grundzügen derjenigen privater Unternehmen und ist deshalb miliztauglicher.
- Der Umstellungsaufwand ist beträchtlich und IPSAS lässt viele Wahlmöglichkeiten offen. Aus diesen Gründen ist eine unmittelbare Anwendung von IPSAS weniger empfehlenswert. Vielmehr sollen nationale Anwendungsrichtlinien geschaffen werden, welche die Umstellungsarbeiten erleichtern und eine homogene Anwendung in der Schweiz sicherstellen.
- Eine vollständige Anwendung von IPSAS ist für eine lokale öffentliche Institution nicht realistisch. Dies vor allem dann, wenn diese bereits die nationalen Standards des Harmonisierten Rechnungslegungsmodells (HRM 2), die nicht immer in Übereinstimmung zu IPSAS stehen, anwendet.

## Aktuelle Entwicklungen in der Schweiz

An vorderster Front der gegenwärtigen Entwicklung steht der Bund, der sein Rechnungsmodell grundlegend überarbeitet. Er hat unter der Bezeichnung Neues Rechnungsmodell Bund (NRM) ein IPSAS-konformes System geschaffen. Dieses soll auf den Voranschlag 2007 in Kraft treten. Das NRM-Bund ist eindeutig näher am HRM als das gegenwärtige, primär auf der Finanzrechnung basierende Modell.

Auf kantonaler Ebene sind die Arbeiten in den Kantonen Zürich, Genf, Solothurn und Bern am weitesten fortgeschritten. Diese Kantone orientieren sich stark an IPSAS, haben aber ein unterschiedliches Vorgehen gewählt. Im Kanton Zürich soll das Finanzhaushaltsgesetz (FHG) auf 2005 durch ein Controlling- und Rechnungslegungsgesetz (CRG) abgelöst werden. Die Gemeinden sollen allerdings vorerst vom Geltungsbereich ausgenommen werden. Der Kanton Bern reformiert schrittweise einzelne Teilbereiche, diese jedoch auf kantonaler und kommunaler Ebene gleichzeitig. Der Kanton Solothurn verfolgt mit einer umfassenden Reform auf kantonaler und kommunaler Ebene die ehrgeizigsten Ziele. Im Kanton Genf geht die Reform von den öffentlichen Betrieben, die bereits auf IAS umgestellt haben, aus.

Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) hat im Licht dieser Entwicklungen, aber auch in Kenntnis der Projektergebnisse des Klotener Projekts, im Herbst 2003 ein Projekt zur Überarbeitung des Harmonisierten Rechnungsmodells (HRM) gestartet. Das Projekt unter dem Namen HRM2 soll das bestehende Modell unter Berücksichtigung von IPSAS, aber auch der Vorarbeiten des Bundes und der Kantone, einer grundlegenden Überarbeitung unterziehen. Die Projektergebnisse sollen bis 2005 vorliegen. Aus weiteren Kantonen sind Signale zu entnehmen, welche auf Reformen hindeuten. Allerdings warten diese die Ergebnisse des Projektes HRM2 ab.

## Einführung auf nationaler Ebene, dann lokal adaptieren

Die IPSAS sind nicht für eine unangepasste Anwendung auf lokaler und regionaler Ebene konzipiert. «Die einzelnen Standards lassen zum Teil Wahlfreiheiten. Deshalb können sie verschieden interpretiert werden», stellt Bergmann fest. «So lässt IPSAS offen, ob eine regionale öffentliche Körperschaft ihre Verwaltungsgebäude mit dem Erwerbspreis, abzüglich Abschreibung über seine Nutzungszeit, oder zum aktuellen Marktwert bilanziert. Sobald Marktwerte für Sachanlagen ermittelt werden können, empfiehlt es sich diesen in die Bücher aufzunehmen, um dem True and Fair View-Prin-

zip Rechnung zu tragen. Die Entscheidung, welche Methode angewendet werden soll, muss auf nationaler und nicht auf regionaler Ebene festgelegt werden. Dies vor allem, um die Vergleichbarkeit der Rechnungen unterschiedlicher öffentlicher Institutionen zu gewährleisten. Wenn jede Institution ihre eigene Bewertungsmethode anwendet, sind Vergleiche nur sehr schwer möglich.»

## Was bedeutet es für die Gemeinden?

Die Stossrichtung der gegenwärtigen Reformen ist durch IPSAS bestimmt. Für die Autoren der Studie ist es ein Anliegen, dass die Anspruchsgruppen der öffentlichen Finanzen, wie Politiker, aber auch Rechnungsführer und nicht zuletzt die Bürgerin-



Im Rahmen des vom Bund unterstützten Forschungsprojekts «Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS» wurden die neuen Standards erstmals am Beispiel des Restatements der Jahresrechnung 2001 der Stadt Kloten umgesetzt. In einer Publikation der ZHW veröffentlichten Prof. Dr. Andreas Bergmann, Leiter Institut für Verwaltungsmanagement IVM, und Andreas Gämper die Resultate des Projekts. Die Publikation zeigt auf, wie die neuen internationalen Rechnungslegungsnormen angewendet und umgesetzt werden können und welche Chancen und Risiken zu beachten sind. Weitere Themen sind das Rating unter IPSAS und die Auswirkungen der neuen «Basler Eigenkapitalvereinbarung» (Basel II). Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS, Fr. 47.50, Kantonale Druck- und Materialzentrale, Räflestr. 32, 8090 Zürich, Tel. 043 259 99 99.

nen und Bürger, mehr über IPSAS erfahren. «Nur mit Fachkenntnissen der neuen Rechnungslegung wird den IPSAS ohne Ablehnung und falsche Interpretationen begegnet. Dies ist ein weiterer Grund für eine gut geplante Einführung der IPSAS», erläutert Bergmann. Deshalb warnt er vor Reformen einzelner Gemeinden im Alleingang. Ein solches Vorgehen mache allenfalls für Städte Sinn. Um den Umstellungsaufwand in Grenzen zu halten, empfiehlt Bergmann den Gemeinden jedoch, einzelne Teilaspekte, insbesondere im Bereich der Datenbeschaffung, vorzuziehen.

Für die beiden Autoren kommen vor allem folgende Bereiche in Betracht:

- Anlagebuchhaltung: Eine Anlagebuchhaltung wird sinnvollerweise im Rah-

men eines integrierten Softwarepakets eingeführt. Bei geplanten Ablösungen ist deshalb unbedingt auf diese Funktionalität zu achten. Sind die Voraussetzungen in der EDV geschaffen, kann die Datenerfassung bei aktuellen Beschaffungs- und Investitionsvorhaben ohne nennenswerten Mehraufwand an die Hand genommen werden. Der Umstellungsaufwand im Rahmen von IPSAS/CRG/HRM2 kann damit wesentlich reduziert und besser verteilt werden.

- Geldflussrechnung: Auch die Geldflussrechnung ist möglichst mit EDV-Unterstützung zu erstellen. Auch wenn hier kaum Daten erfasst und aufbereitet werden müssen, so sollte doch zumindest die entsprechende Funktionalität

der Software bei EDV-Ablösungen sichergestellt werden.

- Anhang: Die im Anhang offenzulegenden Fragen, namentlich die Eventualverpflichtungen und Beziehungen zu nahe stehenden Gesellschaften, können auch mit dem heutigen Kenntnis- und Regulierungsstand ohne weiteres erhoben und offengelegt werden. Auch hier ist der Datenbeschaffungsaufwand wesentlich geringer, wenn er im Rahmen der ordentlichen Tätigkeit erfolgt. Neben der Datenbeschaffung sollte somit auch bei EDV-Beschaffungen oder -Ablösungen die laufende Entwicklung berücksichtigt werden.

sts