

RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Mit Serie
VRV 2015!

Herausgeber **Walter Leiss**
Schriftleitung und Redaktion **Markus Achatz, Peter Pilz**
Redaktion **Christoph Grabenwarter, Ferdinand Kerschner, Katharina Pabel,
Alfred Riedl, Ursula Stingl-Lösch**

Juni 2020

02

57 – 108

Schwerpunkt

COVID-19 und Gemeinden

Auswirkungen der Coronakrise auf Gemeinden

*Tatjana Katalan-Dworak, Marie Sophie Wagner-Reitingger und
Reinhard Jantscher* ➔ 60

Verfahrensrechtliche Begleitmaßnahmen zu COVID-19

Anna Katharina Struth ➔ 64

Kompetenzen des Bürgermeisters bei Gefahr in Verzug und Notstand

Dieter Neger und Elisabeth Paar ➔ 72

Gemeinden in der COVID-Krise *Jennifer Almer und Katja Pilz* ➔ 78

Checkliste Sicherstellung der nachhaltigen Finanzierungsfähigkeit

Michael Grahammer, Peter Pilz und Markus Unterhofer ➔ 85

Übersicht

Steuer-Radar ➔ 88

Beiträge

Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde *Stefan Leo Frank* ➔ 90

Vermietung und Verpachtung durch Gemeinden

Ursula Stingl-Lösch ➔ 93

Forderungen im Allgemeinen nach VRV 2015

Alexander Herbst und Veronika Meszarits ➔ 100

Forderungen im Allgemeinen dem Grunde und der Höhe nach

Nach der VRV 2015 sind alle privat- und öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gebietskörperschaft in ihrem Rechnungsabschluss auszuweisen. Bei der Folgebewertung der Posten am Abschlussstichtag ist differenziert nach kurz-/langfristigen, zweifelhaften und (un-)einbringlichen Forderungen sowie Fremdwährungsforderungen vorzugehen.

Die dabei im Allgemeinen anzuwendenden Normen¹⁾ stehen im Fokus des Beitrags. Darauf aufbauend fokussiert der Folgebeitrag in RFG Heft 3/2020 auf Überlegungen zum Ausweis von Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen (in den Bereichen der Jubiläumsgelder, Abfertigungen und Pensionen) als Forderungen bzw als aktive Finanzinstrumente.

Von Alexander Herbst und Veronika Meszarits

Inhaltsübersicht:

- A. Inhalt des Postens
 - 1. (Privat-/öffentlich-rechtliche) Forderungen
 - 2. Kurz-/langfristige Forderungen
- B. Aktivierung dem Grunde nach
- C. Aktivierung der Höhe nach
 - 1. Erstbewertung
 - a) Kurzfristige Forderungen
 - b) Langfristige Forderungen
 - c) Fremdwährungsforderungen
 - 2. Folgebewertung
 - a) Abgezinste Forderungen
 - b) Fremdwährungsforderungen
 - c) (Un-)einbringliche/zweifelhafte Forderungen
- D. Abgang
 - 1. Abgang durch Tilgung
 - 2. Abgang bei Uneinbringlichkeit

A. Inhalt des Postens

1. (Privat-/öffentlich-rechtliche) Forderungen

Nach § 21 VRV 2015 stellen Forderungen ieS finanzielle Ansprüche auf den Empfang von Geldleistungen dar. Nach hM sind Forderungen iwS aber auch dann zu bilanzieren, wenn ihre Tilgung seitens des Schuldners durch die Verrichtung von Dienstleistungen oder im Wege der Übertragung von anderen Vermögenswerten als Geld erfolgt.

Naturgemäß unterscheidet sich die öffentliche Forderungsstruktur deutlich von jener privater Unternehmen. Während bei Letzteren vorwiegend **privatrechtliche Forderungen** aufgrund von gegenseitigen Verträgen – wie insb Kauf-, Miet- oder Pachtverträgen –, deren Leistung durch die bilanzierende Partei bereits erbracht wurde, deren Gegenleistung jedoch noch ausständig ist, vorkommen werden, treten bei Gebietskörperschaften regelmäßig **öffentlich-rechtliche Forderungen** aus Abgaben (Gebühren, Beiträgen, Steuern), die aufgrund gesetzlicher Vorgaben bestehen und nicht

zwingend eine (unmittelbare) Gegenleistung erfordern, hinzu.

Auswirkungen zeigt diese Differenzierung nicht nur beim Ansatz von Forderungen dem Grunde nach oder ihrem Ausweis im Rahmen der Vermögensrechnung. Auch bei der vorzunehmenden Zuteilung von Forderungen zum Kurz-/Langfristbereich ist die grundlegende Wesensart der Forderungen maßgeblich.

2. Kurz-/langfristige Forderungen

Kurzfristige Forderungen liegen vor, wenn ihre **Tilgung innerhalb eines Jahres** erwartet wird. Ist von einer voraussichtlichen Erfüllungsdauer von mehr als einem Jahr auszugehen, besteht eine langfristige Forderung.

Bei öffentlich-rechtlichen Forderungen wird es sich regelmäßig um kurzfristige Titel handeln. Schließlich wird sich die Frist zur Abgabenträchtigung für gewöhnlich auf nicht mehr als ein Jahr erstrecken. Nach hM werden in Einzelfällen auch Forderungen aus Ab-

1) Grundlage dieser Überlegungen bilden die folgenden VRV-spezifischen Werke: Auer/Bogensberger/Holzapfel/Hörmann/Pfau/Pircher/Schleritzko, Erstmalige Erstellung des Voranschlags nach der VRV 2015 (2019); Blösch/Hödl/Maimmer, Vermögensbewertung – Leitfaden für die kommunale Praxis (2016); Dessulemoustier-Bovekercke/Drescher, Praxiswissen – Rechnungsabschluss der Gemeinden (2017); Flotzinger/Leiss, Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren² (2015); Hörmann, Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach der VRV 2015 (2019); KDZ, Kontierungsleitfaden 2018 – Für Gemeinden und Gemeindeverbände lt VRV (2018). Als weiterführende UGB-Literatur wurde verwendet: Aichwalder, Die bilanz- und steuerrechtliche Bewertung von Forderungen, in Umik/Fritz-Schmied (Hrsg), Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2011 (2011); Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ (2019); Bertl/Fraberger, Bilanzierung von Fremdwährungsforderungen, RWZ 2002, 111; Christian, Forderungsverkauf, BÖB 2013/56, 31; Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch¹⁷ Bd 1 (2018); Grünberger, Die Bewertung von Forderungen, SWK 1998/32, 703; Grünberger, Praxis der Bilanzierung 2019/2020¹⁵ (2019); Grünberger, Wertberichtigung von Auslandsforderungen, SWK 2004/19, 632; Hirschler, Bilanzrecht – Kommentar, Einzelabschluss² (2019); Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg), BilPoKom, Bilanzposten-Kommentar (2017).

gaben, die aufgrund von Ratenzahlungen oder Stundungen materiell dem langfristigen Bereich zuzuordnen wären, unter den kurzfristigen Forderungen ausgewiesen.

Privatrechtliche Forderungen können per se nicht dem Lang- oder Kurzfristbereich zugeordnet werden. Zu ihrer Klassifizierung ist je Einzelfall stets auf die **vereinbarte Fälligkeit** abzustellen.

Die Zuordnung von Forderungen zum kurz- oder langfristigen Vermögen ist nicht nur für den korrekten Ausweis im Rahmen der Vermögensrechnung von Relevanz, sondern bestimmt zudem wesentlich den zu verwendenden Bewertungsansatz.

B. Aktivierung dem Grunde nach

Kurz- wie langfristige Forderungen stellen Vermögenswerte dar, die – wie alle anderen Posten auch – gem § 19 VRV 2015 ab dem **Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums** auf Seiten der Gebietskörperschaft anzusetzen sind.

Bezogen auf die konkrete Bilanzposition der Forderungen bedeutet dies, dass vom wirtschaftlichen Eigentumserwerb im Fall privatrechtlich begründeter Forderungen ab Erlangung des vertraglichen Anspruchs auf Einzahlung der liquiden Mittel auszugehen ist; also nachdem die Gebietskörperschaft die Leistung vollständig(!) erbracht hat und die Gefahr auf den Vertragspartner übergegangen ist. Unvollständige Lieferungen/Leistungen sind regelmäßig von Forderungen abzugrenzen und unter den „noch nicht abrechenbaren Lieferungen/Leistungen“ als Teil der Vorräte auszuweisen. Nur in Einzelfällen können erbrachte **Teilleistungen** als Forderungen ausgewiesen werden, bspw wenn eine Teilerfüllung vertraglich explizit vereinbart und diese sodann auch vollständig erbracht und abgerechnet wurde. Denkbar ist eine solche Vorgangsweise insb iZm Bauvorhaben, da sich die Leistungserbringung in diesem Bereich regelmäßig auf einen längeren Zeitraum erstreckt. Liegt hingegen bloß auf Seiten des Lieferungs-/Leistungsempfängers ein **Annahmeverzug** vor oder ist nur noch die Rechnungsausstellung seitens des Lieferenden/Leistenden ausständig, so hindert das den Ansatz einer Forderung nicht. Bestehende **Nebenleistungsverpflichtungen**, wie freiwillig gewährte Garantien oder gesetzlich normierte Gewährleistungsansprüche, hemmen den Forderungsausweis nicht. In diesem Fall ist vielmehr der Ansatz einer Rückstellung nach §§ 28 ff VRV 2015 zu prüfen.

Öffentlich-rechtliche Forderungen sind hingegen bilanzierungsfähig, sobald die **Abgabeforderung begründet** wird. Davon wird im Regelfall ab Bekanntgabe des zugrunde liegenden Bescheids auszugehen sein. Nach hM muss der jeweilige Bescheid seine Rechtskraft zum Forderungsansatz noch nicht erlangt haben. Vielmehr wird dem aus den Erfahrungswerten in der Praxis abzuleitenden Ausmaß an vor der eintretenden Rechtskraft beeinspruchten Bescheiden und der gegebenenfalls damit einhergehenden, notwendigen Korrektur zu hoch ausgewiesener Forderungen im Wege von Wertberichtigungen zu begegnen sein.

C. Aktivierung der Höhe nach

1. Erstbewertung

Hat ein Forderungsansatz dem Grunde nach zu erfolgen, stellt sich am Abschlussstichtag die Frage nach der Aktivierung der Höhe nach. Zu ihrer Beantwortung ist zwischen kurz- und langfristigen Forderungen (in Euro) einerseits sowie (kurz-/langfristigen) Fremdwährungsforderungen andererseits zu differenzieren.

a) Kurzfristige Forderungen

Kurzfristige Forderungen sind bei ihrem Erstansatz zum **Nominalwert** zu bewerten. Er bemisst sich bei privatrechtlich begründeten Forderungen nach dem vom Leistungsempfänger als Gegenleistung geschuldeten Entgelt, also dem **Preis** inkl allfälliger Umsatzsteuerbeiträge, abzüglich sämtlicher sofort gewährten Rabatte und Preisnachlässe. Bei öffentlich-rechtlich legitimierten Forderungen, die auf Verwaltungsakten beruhen, entspricht der Nennbetrag der (bescheidmäßig) festgestellten **Zahlungsverpflichtung**.

Ursprünglich als kurzfristig klassifizierte Forderungen bleiben nach Fälligkeit auch weiterhin Teil des kurzfristigen Vermögens, auch wenn sie schon lange nicht bezahlt wurden. Dem Umstand der **langen Nichtbezahlung** ist gegebenenfalls durch Wertberichtigungen und nicht durch Umbuchungen in den Langfristbereich zu entsprechen.

Beispiel

Eine Gemeinde vermietet Teile ihres Amtsgebäudes an eine Konditorei. Die Miete wird nachschüssig jeweils zum Monatsletzten in Rechnung gestellt und ist per Banküberweisung bis zum 15. des Folgemonats zu entrichten. Der Mietzins beläuft sich auf € 1.500,-. Umsatzsteuerliche Aspekte sollen aus der Betrachtung ausgeklammert werden. Die Buchungen in der Vermögens- (VR), Ergebnis- (ER) und Finanzierungsrechnung (FR) lauten wie folgt:²⁾

a) Buchung am 31. 12.:

VR Klasse 2 Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an ER Konto 8110 Miet- und Pächterträge € 1.500,-

FR ist nicht betroffen!

b) Buchung bei Zahlungseingang im Jänner des Folgejahres:

VR Klasse 2 Liquide Mittel an VR Klasse 2 Kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen € 1.500,-

FR – Einzahlung

ER ist nicht betroffen! →

2) Alle Buchungssätze in diesem Beitrag wurden auf Basis des Kontenplans für Gemeinden (laut VRV 2015 Anlage 3b) gebildet; für Länder sind die sinngemäß passenden Konten (laut VRV 2015 Anlage 3a) zu verwenden.

b) Langfristige Forderungen

Nominalwertansatz

Langfristige un(ter)verzinsten Forderungen, deren Nominalwert im Einzelnen € 10.000,- nicht übersteigt, sowie langfristige adäquat verzinsten Forderungen unbeachtlich ihrer Höhe sind nicht anders als kurzfristige Forderungen zu behandeln. Auch sie sind – wie im vorherigen Beispiel dargestellt – mit ihrem Nominalwert anzusetzen.

In der Natur der Sache liegt es, dass von adäquat verzinsten Forderungen nicht bereits bei irgendeiner vereinbarten Verzinsung, sondern erst bei einem entsprechend „hoch“ angesetzten Zins gesprochen werden kann. Unterverzinsten Forderungen dürfen demnach nur dann mit ihrem Nominalwert angesetzt werden, wenn dieser nicht mehr als € 10.000,- beträgt. Andernfalls ist beim Wertansatz zwingend der Barwertkonzeption zu folgen.

Als Anhaltspunkt, ob bei Forderungen mit einem Nominalwert von über € 10.000,- eine Verzinsung in ausreichender Höhe vereinbart wurde, die einen Nominalwertansatz zulässt, kann bspw. der **Durchschnittszinssatz von Bundesanleihen** herangezogen werden. Ob der aktuellen Niedrigzinsphase hält sich die praktische Relevanz dieser Überlegungen zwar in Grenzen, soll aber mit Blick auf eine in Zukunft zu erwartende, höhere Zinslandschaft nicht ungenannt bleiben.

Beispiele

- Eine Forderung iHv € 4.000,- ist in vier Jahren fällig. Unabhängig davon, ob eine adäquate Verzinsung vereinbart wurde oder nicht, kann ein Nominalwertansatz der langfristigen Forderung erfolgen, da ihr Nennwert unter € 10.000,- liegt.
- Mitarbeiter A hat einen in zwei Jahren fälligen Gehaltsvorschuss iHv € 5.000,- erhalten. Mitarbeiter B erhielt Gehaltsvorschüsse iHv € 6.000,-, die nach drei Jahren zurückzuzahlen sind. Eine Verzinsung wurde in beiden Fällen nicht vereinbart. Zwar liegen insgesamt unverzinsten Forderungen über € 10.000,- vor, da die Positionen im Einzelnen den Grenzwert aber nicht überschreiten, kann trotz Unverzinstheit dem Nominalwertansatz gefolgt werden.
- Eine Forderung iHv € 15.000,- ist in sechs Jahren fällig. Vereinbart wurde eine Verzinsung in Höhe des Durchschnittszinssatzes für Bundesanleihen. Da diesfalls eine ausreichend hohe Verzinsung gegeben ist, hat eine Aktivierung zum Nennwert und sohin mit € 15.000,- zu erfolgen. Wäre keine oder eine deutlich unter dem Durchschnittszins liegende Verzinsung vereinbart worden, müsste dem Barwertansatz gefolgt werden. Eine Aktivierung der Forderung zum Nennwert wäre unzulässig.

Barwertansatz

Langfristige un(ter)verzinsten Forderungen, deren Nominalwert im Einzelnen € 10.000,- übersteigt, sind mit ihrem Barwert anzusetzen, da der Erfüllungsbetrag

erst in der Zukunft fällig wird und die Forderung in der Gegenwart weniger wert ist. Unter dem Barwert wird nach § 19 Abs 5 VRV 2015 jener Wert verstanden, der sich aus der Summe der abgezinsten in Zukunft erwarteten Forderungseingänge (unbeachtlich allfälliger, bonitätsbedingter Zahlungsausfälle) ergibt. Als Diskontierungssatz zur Barwertbestimmung ist nach leg cit jener Zins zu verwenden, der der am Rechnungsabschlussstichtag gültigen durch Umlauf gewichteten **Durchschnittsrendite für österreichische Bundesanleihen** (kurz UDRB) entspricht.

Die Anwendungspraxis wird mangels teilweiser Verfügbarkeit der täglichen Werte (die zwar für mehrere Stichtage pro Monat, aber nicht zwingend für jeden Kalender- und damit Abschlussstichtag veröffentlicht werden) regelmäßig auf die **Periodendurchschnittswerte** für das betreffende Abschlussjahr zurückgreifen. Diese werden auf der Homepage der Österreichischen Nationalbank³⁾ veröffentlicht; ihre Höhe beläuft sich je Kalenderjahr auf wie folgt:

Periodendurchschnitt je Kalenderjahr	UDRB-Durchschnitt
2017	0,178% pa
2018	0,329% pa
2019	- 0,090% pa

Abb 1: Durchschnittsrendite für Bundesanleihen

Zur Berücksichtigung unterjähriger Zinszeiträume wird die Umrechnung und Anwendung des Zinssatzes „pa“ in einen äquivalenten, unterjährigen Zins bei unwesentlichen Auswirkungen auf den sich final ergebenden Barwert wohl unterbleiben können. Wird eine abzuzinsende Forderung bspw. erst in drei Jahren und drei Monaten fällig, so wird die Diskontierung mit dem Jahreszins über einen Zeitraum von 3,25 Jahren ($0,25 \cdot 12$ Monate pro Jahr = 3 Monate) aus Praktikabilitätsgründen zulässig sein.

Beispiel

Eine Gebietskörperschaft hat am 31. 12. 2017 eine erst in drei Jahren fällige, gänzlich unverzinstliche Forderung iHv € 50.000,- erstmalig bilanziell zu erfassen. Diese ist mit ihrem Barwert wie folgt zu aktivieren: $€ 50.000,00 \cdot (1+0,00178)^{-3} = € 49.733,95$

Da der Wert der langfristigen Forderung € 10.000,- überschreitet und eine Verzinsung nicht vereinbart wurde, hat ein Barwertansatz zwingend zu erfolgen. Am 31. 12. 2017 beläuft sich die UDRB auf 0,178% pa = 0,00178 pa. Mittels „ \wedge^{-3} “ findet eine Abzinsung des Nominalbetrages über einen Zeitraum von drei Jahren statt. Kaufmännisch gerundet, ergibt sich draus ein Barwert von € 49.733,95. Damit ist die Forderung zu aktivieren. In analoger Höhe ist ihr passivseitig gegebenenfalls ein äquivalenter Ertrag gegenüberzustellen. Die Differenz zwischen dem Barwert (iHv € 49.733,95)

3) Siehe www.oenb.at; Statistik – Datenangebot – Zinssätze und Wechselkurse – Renditen österreichischer Bundesanleihen – umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (Periodendurchschnitte).

und dem Nominalwert (iHv € 50.000,-) und sohin € 266,05 wird im Zuge der Folgebewertung aktivseitig sukzessive der Forderung „zuschrieben“ und passivseitig anteilig Jahr für Jahr als Zinsertrag ausgewiesen.

Wie das vorherige Beispiel zeigt, bedingt die verpflichtende Verwendung der Barwertkonzeption im Zugangsjahr aktivseitig einen niedrigeren Bilanzansatz und führt passivseitig gleichzeitig zu geringer auszuweisenden Erlösen. Erst in den Folgejahren wird der Wertunterschied im Vergleich zum Nominalwertansatz über die jährliche Erfassung von Zinserträgen ausgeglichen. Insgesamt findet mit Blick auf die Ergebnisrechnung sohin eine **stärkere Ertragsverteilung** statt. Mangels bestehender Zahlungsflüsse bleibt die Finanzierungsrechnung von den Unterschieden zwischen den Bewertungskonzeptionen aber unberührt.

Sollte im Zuge der Forderungseinstellung im Einklang mit dem Betrag laut Rechnungslegung zunächst der Nominalwert aktiviert werden, so ist dieser am Abschlussstichtag auf den niedrigeren Barwert „abzuwerten“. Die hierzu vorzunehmenden Buchungen gestalten sich uE – nach der gängigen Rechnungslegungspraxis und anders als in Kommentierungen zur VRV 2015 – wie folgt:

Buchungen

a) Forderungseinstellung zum Nominalwert:

VR Klasse 2 Langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an ER Klasse 8 Erträge aus [...] € 50.000,-

FR ist nicht betroffen!

b) Korrektur des Forderungsansatzes auf den niedrigeren Barwert:

ER Klasse 8 Erträge aus [...] an VR Klasse 2 Langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen € 266,05

FR ist nicht betroffen!

Eine „Abwertung“ der Forderung bedingt unstrittig eine „Korrektur“ der ex ante (zu hoch) ausgewiesenen Erlöse. Eine Erfassung der Wertdifferenz als Zinsaufwand kommt uE nicht in Betracht.

c) Fremdwährungsforderungen

Fremdwährungsforderungen sind – zunächst losgelöst von der Frage, ob sie mit ihrem Nominal- oder Barwert anzusetzen sind – zum Zugangszeitpunkt in Euro umzurechnen. Ob der konvertierte Betrag daraufhin zum Nennwert zu aktivieren ist oder auf einen niedrigeren Barwert abgezinst werden muss, richtet sich erneut nach den in den vorherigen Abschnitten erläuterten Bestimmungen.

Wie bei allen anderen Bilanzpositionen gilt auch im Bereich der Forderungen: Sämtliche Beträge in fremder Währung sind nach § 19 Abs 11 VRV 2015 mit dem **Referenzkurs der Europäischen Zentralbank (EZB)** umzurechnen.⁴⁾ Ist der Referenzkurs nicht verfügbar,

sind die Beträge in fremder Währung zum jeweiligen nationalen niedrigeren Devisenkurs zu konvertieren.

2. Folgebewertung

Am Abschlussstichtag ist der Ansatz von offenen Forderungen der Höhe nach auf einen allfälligen Korrekturbedarf hin zu überprüfen. Eine notwendige Wertveränderung kann sich aufgrund von einzubuchenden Zinserträgen im Fall zuvor abgezinster Langfristposten, bei Kursschwankungen im Bereich der Fremdwährungsforderungen oder aber im Fall zu erwartender Zahlungsausfälle ergeben.

a) Abgezinste Forderungen

Wurden Forderungen im Zuge einer erstmaligen Aktivierung mit dem Barwert angesetzt, ist der aktivierte Betrag an allen folgenden Stichtagen bis zu seiner Tilgung um den anteiligen Zinsertrag des Abschlussjahres aufzuwerten. Hierzu ist wie folgt zu buchen:

Buchung

VR Klasse 2 Langfristige Forderungen an ER Klasse 8 Zinserträge € 88,53
FR ist nicht betroffen!

Beispiel

Bei Fortführung des Beispiels ergibt sich der Aufwertungsbedarf iHv € 88,53 wie folgt: € 49.733,95 * 0,00178 = € 88,53. Daraus resultiert ein nunmehriger Bilanzansatz von € 49.822,48. Dieser entspricht der mit der UDRB um ein Jahr aufgezinster Forderung (€ 49.733,95 * 1,00178 = € 49.822,48). Die Beibehaltung dieser Vorgangsweise bis zum Fälligkeitsdatum resultiert in einem jährlichen Ausweis des anteiligen Zinsertrags, der ob seiner Aktivierung zu einem finalen Forderungsstand iHv € 50.000,-, dem Tilgungsbetrag, führt. Tabellarisch lässt sich die Entwicklung der Forderung wie folgt darstellen:

Forderungsstand am:	Zuschreibung des jährlichen Zinsertrags:	Forderungsstand am:
1. 1. 18: € 49.733,95	€ 88,53 (€ 49.733,95 * 0,00178)	31. 12. 18: € 49.822,48
1. 1. 19: € 49.822,48	€ 88,68 (€ 49.822,48 * 0,00178)	31. 12. 19: € 49.911,16
1. 1. 20: € 49.911,16	€ 88,84 (€ 49.911,16 * 0,00178)	31. 12. 20: € 50.000,00

b) Fremdwährungsforderungen

Beruhet die Änderung des Wertansatzes auf einer **Wechselkursschwankung**, greifen die Regelungen des § 19 Abs 11 VRV 2015. Notwendige Abwertungen auf der Aktivseite werden bis zum finalen Abgang der

4) Siehe www.oenb.at; Statistik – Datenangebot – Zinssätze und Wechselkurse – Tägliche Referenzkurse der EZB.

Forderung passivseitig erfolgsneutral einer Fremdwährungsumrechnungsrücklage zugeführt. Die hierzu vorzunehmende Buchung lautet wie folgt:

Buchung

VR Konto 9410 Fremdwährungsumrechnungsrücklage an VR Klasse 2 Forderungen € ...
ER und FR sind nicht betroffen!

Analoges gilt spiegelverkehrt im Fall einer wechselkursbedingten Werterhöhung der Forderung. Notwendige Aufwertungen auf der Aktivseite werden bis zum Abgang der Forderung passivseitig erfolgsneutral einer Fremdwährungsumrechnungsrücklage zugeführt. Die hierzu vorzunehmende Buchung lautet wie folgt:

Buchung

VR Klasse 2 Forderungen an VR Konto 9410 Fremdwährungsumrechnungsrücklage € ...
ER und FR sind nicht betroffen!

Dabei ist es nicht von Belang, ob und, wenn ja, in welcher Höhe die Forderung zuvor abgewertet wurde. Jegliche wechselkursbedingt zu bilanzierende Aufwertung ist bis zum Abgang und der damit eintretenden finalen Realisierung der Kursveränderung erfolgsneutral über die FW-RL zu ziehen. Folgerichtig kann sich aktivseitig ein Wertansatz ergeben, der über dem Erstansatz liegt.

c) (Un-)einbringliche/zweifelhafte Forderungen

Unabhängig von allfällig notwendigen Auf-/Abwertungen aufgrund von Zins- oder Wechselkursschwankungen sind sämtliche offenen Forderungen am Rechnungsabschlussstichtag detailliert auf ihre **Einbringlichkeit** zu prüfen, je nach sich dabei ergebender Realisierbarkeit einer der drei in folgender Grafik dargestellten Bewertungsgruppen zuzuordnen und gemäß dem je Gruppe normierten Bewertungsprozedere der Höhe nach auszuweisen:

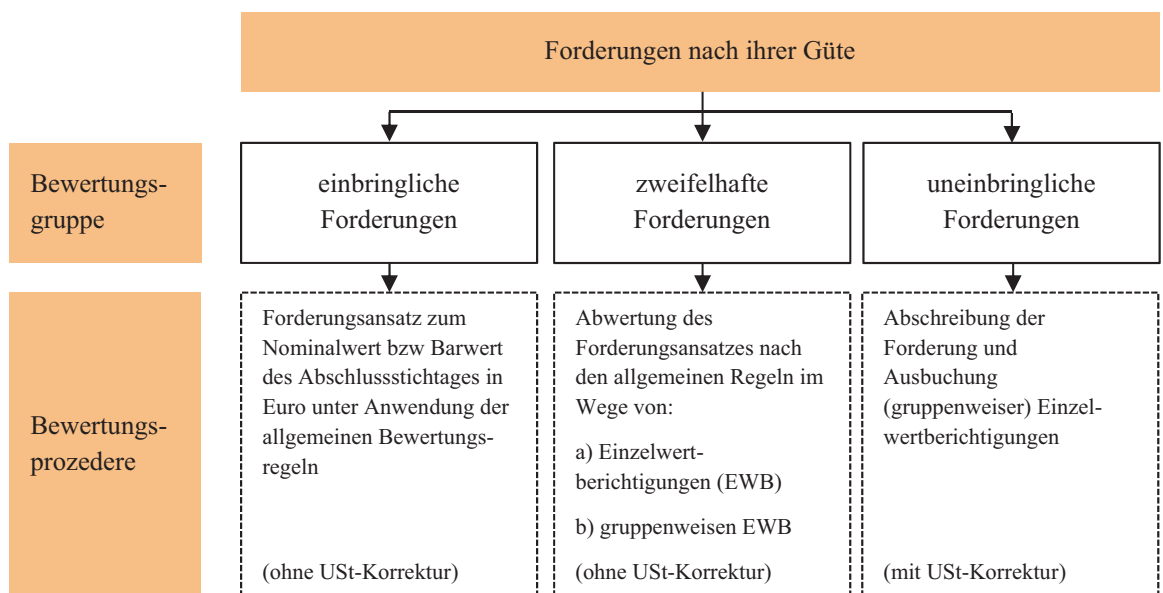


Abb 2: (un-)einbringliche/zweifelhafte Forderungen/Wertansatz

Insb bei Fremdwährungsforderungen, die auch dem Risiko des Zahlungsausfalls unterliegen, kann es zu wechselseitigen Entwicklungen kommen. Bspw könnte sich die Bonität des Kunden zuungunsten der Gebietskörperschaft verschlechtern, während gleichzeitig eine positive Entwicklung des Wechselkurses zum Vorteil der öffentlichen Hand führt. In solchen Fällen ist eine **Kompensation** gegenläufiger Effekte nicht zulässig. Die Bonitätsverluste sind stets getrennt von den Kursgewinnen darzustellen.

Einbringliche Forderungen

In der Regel wird der Großteil der Forderungen von Gebietskörperschaften dieser Gruppe zuzuordnen sein. Einbringlich iSv **einwandfrei** bedeutet idZ, dass die Einziehbarkeit des Postens nahezu sicher ist, dh kein Zweifel an ihrer Einbringlichkeit besteht, insb, da der Forderungsschuldner zahlungsfähig/-willig ist.

Regelmäßig werden va Forderungen gegenüber anderen Gebietskörperschaften, wie dem Bund oder den Ländern, hierunter fallen. Aber auch Grundsteuerforderungen sind – selbst bei Zahlungsunfähigkeit des Schuldners – für gewöhnlich einwandfreie Forderungen. Schließlich normiert § 11 GrStG hinsichtlich der GrSt ein gesetzliches Pfandrecht an der jeweiligen Liegenschaft, das der Gebietskörperschaft als GrSt-Gläubigerin im Insolvenzfall ein Absonderungsrecht einräumt.

Da die Einbringlichkeit bei dieser Forderungsgruppe als gewiss gilt, leitet sich aus dem Titel ihrer Forderungsgüte **kein veränderter Wertansatz** ab. Der Posten wird daher nach obig vorgestellten Regelungen zum Nominal- oder Barwert des Abschlussstichtages ausgewiesen.

Zweifelhafte Forderungen

Ist die Einbringlichkeit der Forderung gänzlich oder teilweise **ungewiss** (bestehen also Bedenken hinsichtlich ihrer Realisierbarkeit), so ist sie der Gruppe der zweifelhaften Forderungen zuzuordnen. **Indizien**, die dubiose Forderungen anzeigen, sind:

- das Vorliegen unvollständiger Zahlungen oder eine (deutliche) Überschreitung des Zahlungsziels;
- Umstände, die regelmäßig auf Liquiditätsprobleme des Schuldners zurückzuführen sind,
 - fehlende Zahlungseingänge trotz mehrmaliger Mahnung,
 - nicht eingehaltene Ratenzahlungsvereinbarungen,
- eingeleitete und in der Folge erfolglos verlaufene Exekutionsverfahren oder
- die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (wie eines Sanierungsverfahrens mit/ohne Eigenverantwortung bzw eines Konkurses iS der IO).

Tritt zumindest einer der genannten Umstände iZm einer bilanzierten Forderung auf, so darf die Forderung nach § 21 Abs 2 VRV 2015 nicht mehr mit ihrem ursprünglichen/höheren Wert angesetzt werden, sondern ist nur mehr mit dem Wert, der aller Wahrscheinlichkeit nach tatsächlich eingehen wird, auszuweisen. Dabei bleibt das Forderungskonto bis zum Feststehen des final tatsächlich (un-)einbringlichen Betrags unangetastet. Das bis dahin nur vermutete Ausmaß des Zahlungsausfalls ist als **Wertberichtigung** auf einem gesonderten Konto (den „Wertberichtigungen zu Forderungen“, Klasse 2) zu verbuchen. Erst im Rahmen des Ausweises in der Vermögensrechnung tritt die Forderungsposition durch ihren saldierten Ansatz mit dem Wertberichtigungskonto abzüglich der vorgenommenen Wertberichtigung in Erscheinung.

Einzelwertberichtigung

In prozessualer Hinsicht ist zur Ermittlung der zu verbuchenden Wertberichtigungsbeträge zunächst jede Forderungsposition einzeln durchzusehen und auf ihre Werthaltigkeit hin zu prüfen. Daher wird dieser Wertansatz auch als Einzelwertberichtigung (EWB) bezeichnet.

In welchem Ausmaß die jeweiligen Posten beim Vorliegen der genannten Indizien abzuwerten sind, hängt wesentlich von der erreichten **Mahnstufe** ab. Als Richtwerte können im Einklang mit der hL folgende Berichtigungssätze genannt werden:

Mahnstufe	empfohlene Wertberichtigung in %
Der Schuldner wurde seitens der Gebietskörperschaft zur Begleichung der Forderung ermahnt.	10% – 40%
Die Forderung wurde zur Eintreibung an ein Inkassobüro übergeben.	30% – 50%
Ein Sanierungsverfahren mit Eigenverantwortung wurde eingeleitet.	70%
Ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverantwortung wurde eingeleitet.	80%

Mahnstufe	empfohlene Wertberichtigung in %
Ein Konkursverfahren wurde eingeleitet.	85% bis 100%

Abb 3: Mahnstufen und empfohlene Wertberichtigung

Bemessungsgrundlage für den Wertberichtigungssatz ist stets der Nettobetrag der Forderung (dh der Wert exklusive USt). Schließlich darf eine **Korrektur der USt** in steuerlicher Hinsicht erst erfolgen, wenn der Forderungsausfall tatsächlich feststeht. Eine Rückforderung von Teilen der USt erfolgt sohin immer erst bei der Ausbuchung der Forderung.

Die aktivseitige Abwertung der Forderungsposition über die Einzelwertberichtigung wird passivseitig durch die Erfassung eines Aufwands, der das Ergebnis minimiert, ausgeglichen. Je nach veränderter Einbringlichkeit der Forderung an den Abschlussstichtagen in der Folge ist die Einzelwertberichtigung bis zum finalen Abgang der Forderung über das Aufwandskonto „Wertberichtigung zu Forderungen“ (Klasse 6) zu erhöhen bzw über das Ertragskonto „Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen zu Forderungen“ (Klasse 8) aufzulösen. Zuschreibungen sind beim Wegfall der Gründe, die zuvor zur Wertberichtigung führten, nur bis zur Höhe des ursprünglichen Forderungsbetrages zulässig.

Beispiel

Ein Tischlereibetrieb schuldet der Gemeinde Ende 2018 € 4.000,- an KommSt. Diese wurde im Rechnungsabschluss 2018 bis dato wie folgt verbucht:

VR Klasse 2 Forderungen aus Abgaben an ER Konto 8330 KommSt € 4.000,-
FR ist nicht betroffen!

Hinweise auf eine Uneinbringlichkeit der Forderung liegen Ende 2018 nicht vor. Einzelwertberichtigungen werden sohin nicht vorgenommen. Da die Forderung nach wie vor dem kurzfristigen Bereich zuzuordnen ist, hat eine Abzinsung zu unterbleiben.

Ende 2019 ist die Forderung wider Erwarten noch immer offen. Mittlerweile ist das Unternehmen insolvent. Das Zustandekommen eines Sanierungsverfahrens (egal ob mit oder ohne Eigenverantwortung) wird nicht erwartet. Vielmehr ist mit einem Konkurs zu rechnen. Es wird von einer Quote iHv 10% ausgegangen. Sohin ist die offene, USt-freie Forderung Ende 2019 zu 90% wie folgt wertzuberichtigen:

ER Konto 6950 Einzelwertberichtigungen zu Forderungen an VR Konto 2980 Einzelwertberichtigungen zu kurzfristigen Forderungen aus Abgaben € 3.600,-
FR ist nicht betroffen!

Auch zweifelhafte Forderungen, die bspw mittels Garantie oder über eine sonstige Regressmöglichkeit besichert sind, sind zunächst wie unbesicherte Forderungen wertzuberichtigen. Der Ersatzanspruch führt nicht zum Entfall der Abwertung der Ursprungsforderung.

Ihm wird vielmehr durch eine eigens zu aktivierende Forderung gegenüber den Besichernden Rechnung getragen.

Beispiel

Ein Abgabepflichtiger ist der Gebietskörperschaft die Erschließungskosten für ein Grundstück iHv € 20.000,- schuldig. Da die unzulängliche Bonität des Schuldners bereits im Vorjahr bekannt war, wurde eine Einzelwertberichtigung im Ausmaß von 90% vorgenommen. Des Weiteren wurde eine Versicherung abgeschlossen, die gegebenenfalls 80% des Ausfalls deckt.

Im Abschlussjahr wird der Schuldner insolvent. Der Konkurs wird mangels Masse abgewiesen. Der Ausfall beträgt sohin 100%. Folgerichtig ist die Einzelwertberichtigung (iHv € 18.000,- = € 20.000,- * 0,9) aufzulösen und die Forderung gänzlich auszubuchen.

Sobald die Bestätigung der Versicherungsgesellschaft zur Erbringung der vereinbarten Leistung vorliegt, kann eine sonstige Forderung bilanziert und zu ihrem Ansatz ein sonstiger, ergebniswirksamer Ertrag von € 16.000,- (80% von € 20.000,-) angesetzt werden.

Gruppenweise Einzelwertberichtigung

Da eine individuelle Bonitätsbeurteilung des Schuldners – wie sie zum Ansatz von Einzelwertberichtigungen erforderlich ist – nicht immer möglich bzw zweckmäßig ist, bspw wenn viele Kleinforderungen gegenüber unzähligen Schuldnern bestehen, lässt § 21 Abs 3 VRV 2015 aus Praktikabilitätsgründen vom fundamental bestimmten Grundsatz der Einzelbewertung abweichend – und sohin für nicht im Einzelnen bereits wertberichtigte Forderungen – auch **pauschale Wertberichtigungen**, sog gruppenweise Einzelwertberichtigungen, zu. Voraussetzung hierfür ist, dass die Forderungen in Risikogruppen eingeteilt werden können und ein Risikoabschlag je Risikogruppe errechnet werden kann.

Nach den Erläuterungen sind Risikoabschläge für Forderungsgruppen zu ermitteln, wenn in den Rechnungsabschlüssen der letzten (zumindest) drei Finanzjahre wiederholt und mehrfach Einzelwertberichtigungen in einer Forderungsgruppe notwendig waren. Risikoabschläge ergeben sich sohin aus den Erfahrungswerten der Vergangenheit. Sie sind als Prozentsatz anzugeben. Der Prozentsatz drückt aus, in welchem Ausmaß die Forderungssumme der jeweiligen Risikogruppe (exklusive der bereits ex ante über Einzelwertberichtigungen korrigierten Forderungswerte) wertberichtigungen ist. Die Höhe des Risikoabschlags ist je **Risikogruppe** wie folgt zu ermitteln:

- **1. Schritt:** Es ist der Gesamtbestand an Forderungen einer Risikogruppe der letzten fünf Finanzjahre (zumindest drei Finanzjahre) einzeln und dessen Durchschnitt zu ermitteln.
- **2. Schritt:** Es sind die bonitätsbedingten Abschreibungen (Wertberichtigungen und zusätzlichen Ausbuchungen) auf diese Forderungen der letzten fünf Finanzjahre (zumindest drei Finanzjahre) einzeln und deren Durchschnitt zu ermitteln.

- **3. Schritt:** Es sind die durchschnittlichen Abschreibungen nach dem 2. Schritt durch den durchschnittlichen Forderungsbestand nach dem 1. Schritt zu dividieren. Dieser Wert entspricht dem Risikoabschlag. Mit ihm sind die zum Rechnungsabschlussstichtag offenen und bis dato nicht einzelwertberichtigten Forderungen der betreffenden Gruppe zu multiplizieren. Für den so errechneten Wert ist eine pauschale Einzelwertberichtigung anzusetzen.

Beispiel

Eine Gebietskörperschaft führt Forderungen aus Benützungsgebühren als eigene Bewertungsgruppe. Die durchschnittlichen Forderungen in dieser Kategorie haben sich in den letzten drei Jahren auf € 200.000,- belaufen. Im gleichen Zeitraum konnten durchschnittlich Gebühren iHv € 20.000,- nicht eingetrieben werden. Am Abschlussstichtag beläuft sich der Saldo offener Forderungen aus Benützungsgebühren auf € 240.000,-. Einzelwertberichtigungen wurden im Hinblick auf die Benützungsgebühren keine gebildet. Die gruppenweisen Einzelwertberichtigungen zu Benützungsgebühren aus den Vorperioden belaufen sich vor Vornahme der Um- und Nachbuchungen auf € 20.000,-.

Sohin ergeben sich die zu bilanzierenden gruppenweisen Einzelwertberichtigungen wie folgt: € 20.000,- / € 200.000,- = 10% Risikoabschlag. € 240.000,- * 10% = € 24.000,-. Unter Berücksichtigung der bereits bilanzierten gruppenweisen Einzelwertberichtigungen iHv € 20.000,- ergibt sich im laufenden Bilanzierungsjahr ein zusätzlicher Wertminderungsbedarf (Aufwand) von € 4.000,-. Insgesamt werden die Forderungen aus Benützungsgebühren um € 24.000,- wertberichtigt und sohin final iHv € 216.000,- (€ 240.000,- abzüglich € 24.000,-) ausgewiesen.

Nach welchen Kriterien Risikogruppen zu bilden sind, lässt die VRV 2015 offen. Denkbar ist eine **Gruppenbildung nach der ABC-Analyse**. Dabei werden die Forderungen nach ihrem wert- und mengenmäßigen Anteil am Gesamtstand als A-, B- oder C-Forderungen – bspw nach den folgenden Wertegrenzen – klassifiziert:

Forderungsgruppe	Wertanteil in %	Mengenanteil in %
A-Forderungen (bspw ab € 10.000,-)	ca 80%	ca 10%
B-Forderungen (bspw von € 1.000,- bis inkl € 9.999,99)	ca 15%	ca 20%
C-Forderungen (bspw bis inkl € 999,99)	ca 5%	ca 70%
Summe	100%	100%

Abb 4: ABC-Analyse

Vereinzelte Großforderungen gelten als A-Forderungen. Mengenmäßig vorwiegend vorkommende Kleinforderungen werden als C-Forderungen klassifiziert. Die Kategorie der B-Forderungen bildet den Auffangbestand. Naturgemäß sind die bei der Zuteilung ver-

wendeten Wertgrenzen an der **Größe** der bilanzierenden **Gebietskörperschaft** auszurichten. Während bspw kleinere Gemeinden bereits bei einem Betrag iHv € 1.000,- von einer hohen Forderung sprechen werden, werden insb Großstädte derartige Beträge wohl eher als kleine Posten bezeichnen.

Werden sowohl einzeltitelbezogene Abwertungen als auch gruppenweise Einzelwertberichtigungen vorgenommen, so ist darauf zu achten, dass es zu keiner Doppelerfassung der Wertminderungen kommt. Forderungsposten, die bereits einzeltitelbezogen wertberichtigt wurden, sind daher aus der risikogruppenbezogenen Betrachtung auszuschneiden. Auf sie ist der pauschale Risikoabschlag nicht mehr anzuwenden.

Gruppenweise Wertberichtigungen sind buchungs-technisch nicht anders zu erfassen als Einzelwertberichtigungen. Eine nochmalige Beleuchtung der zu erfassenden Einträge kann an dieser Stelle daher unterbleiben.

Uneinbringliche Forderungen

Posten, die gewiss nicht mehr realisiert werden können, fallen in die Gruppe der uneinbringlichen Forderungen. Sie sind gänzlich abzuschreiben. **Indizien**, die für eine Uneinbringlichkeit sprechen, sind insb:

- Der Tod des Schuldners,
- die Ablehnung eines Konkursverfahrens mangels Masse oder
- das Festlegen der Quote im Rahmen eines Insolvenzverfahrens (diesfalls gelten die die Quote übersteigenden Anteile als uneinbringlich).

Anders als Wertberichtigungen, die bereits dann zu erfassen sind, wenn ein Forderungsausfall droht, können Abschreibungen erst vorgenommen werden, wenn die Uneinbringlichkeit feststeht. Zu buchen ist diesfalls wie im folgenden Abgangskapitel dargestellt.

D. Abgang

Forderungen werden für gewöhnlich durch Tilgung (Zahlungsmittelerhalt/Erhalt des Tausch- oder Gegen-geschäftes) abgehen. Fallweise wird auch das Herausstellen ihrer teilweisen/gänzlichen Uneinbringlichkeit (mangels Bonität des Schuldners oder bei Forderungsverzicht) den Abgangszeitpunkt normieren.

1. Abgang durch Tilgung

Bei am Stichtag in Euro zum Bar- oder Nominalwert bewerteten Forderungen wird der Zufluss an liquiden Mitteln dem aktivierten Wert entsprechen. Folglich ist im Abgangszeitpunkt zu buchen:

Buchung

VR Klasse 2 Liquide Mittel an VR Klasse 2 Forderungen € 1.000,-
FR – Einzahlung
ER ist nicht betroffen!

Bei Fremdwährungsforderungen könnte zudem die Auflösung allfällig bestehender FW-RL wie folgt vonnöten sein:

Buchungen

a) Auflösung einer FW-RL mit anfänglichem Habensaldo:

VR Konto 9410 Fremdwährungsumrechnungsrücklage an ER Konto 8250 Kursgewinne € ...
FR ist nicht betroffen!

b) Auflösung einer FW-RL mit anfänglichem Sollsaldo:

ER Konto 6970 Kursverluste an VR Klasse 9410 Fremdwährungsumrechnungsrücklage € ...
FR ist nicht betroffen!

Treten zwischen dem letztmaligen Bewertungsansatz und dem finalen Konvertierungsbetrag ob weiterer Wechselkurschwankungen wertmäßige Differenzen auf, sind auch sie über die Kursverluste in der Klasse 6 bzw die Kursgewinne in der Klasse 8 auszugleichen.

Beispiel

Eine Fremdwährungsforderung wurde mit € 8.000,- eingestellt, am Bilanzstichtag über die FW-RL auf € 8.200,- aufgewertet und schließlich bei Tilgung mit einem Gegenwert iHv € 8.300,- abgerechnet. Es ergeben sich folgende Buchungen im Abgangszeitpunkt:

VR Klasse 9 Fremdwährungsumrechnungsrücklage an ER Klasse 8 Kursgewinne € 200,-
VR Klasse 2 Liquide Mittel € 8.300,- an VR Klasse 2 Fremdwährungsforderungen € 8.200,-
und an ER Klasse 8 Kursgewinne € 100,-
FR € 8.300,- Einzahlung

Um eine richtige Zuordnung der Einzahlungen (bzw Auszahlungen) zu den Konten der Finanzierungsrechnung zu erreichen, müssen die Spiegelsachkonten der Ergebnisrechnung (bzw Vermögensrechnung) konsequent berücksichtigt werden. Im Fall von Barzahlungen werden die **Spiegelkonten** direkt angesprochen. Bei Forderungen (oder Verbindlichkeiten) ist es notwendig, statistische Merker auf den Spiegelsachkonten zu berücksichtigen. Bei Bezahlung werden diese im Hintergrund automatisch angesprochen und richtig zugeordnet.

2. Abgang bei Uneinbringlichkeit

Die Ausbuchung von uneinbringlichen Forderungen aus Abgaben hat nach den Bestimmungen der BAO (siehe § 235 BAO) zu erfolgen. Uneinbringliche Forderungen, die keine Abgabenforderungen sind, sind im Einklang mit den landesgesetzlichen Bestimmungen auszubuchen. Die aktivseitige Reduzierung des Forderungspostens ist passivseitig

- bei ursprünglicher privatrechtlicher Begründung der Forderung über das Aufwandskonto „Abschreibung von Forderungen (Schadensfälle)“ (Klasse 6) bzw
- bei seinerzeitiger öffentlich-rechtlicher Begründung als Abgabenforderung über das jeweilige Ertragskonto (der Klasse 8) zu ziehen.

Mit der finalen Ausbuchung einhergehend kann auch eine Korrektur der gegebenenfalls in den ausgewiese-

nen Forderungen enthaltenen USt vorgenommen werden. In Vorperioden im Hinblick auf die nunmehr einbringlich gewordenen Forderungen ausgewiesene (gruppenweise) (Einzel-)Wertberichtigungen sind über die „übrigen nicht finanzierungswirksamen Erträge“ (Klasse 8) aufzulösen.

Beispiel

In 2020 wird das Konkursverfahren des Tischlereibetriebs abgeschlossen. Die finale Quote beträgt 5%. Sihin können der Zahlungseingang der noch immer offenen KommSt, die Auflösung der Wertberichtigung (aus 2019 wie obig dargestellt) sowie die Ausbuchung der restlichen KommSt-Forderung wie folgt vorgenommen werden:

a) Zahlungseingang:

VR Klasse 2 Liquide Mittel an VR Klasse 2 Forderungen aus Abgaben € 200,-
FR – Einzahlung
ER ist nicht betroffen!

b) Auflösung der Wertberichtigung:

VR Klasse 2 Wertberichtigungen zu Forderungen aus Abgaben an ER Konto 8190 Übrige nicht finanzierungswirksame Erträge € 3.600,-
FR ist nicht betroffen!

c) Ausbuchung der Restforderung:

ER Konto 8330 KommSt an VR Klasse 2 Forderungen aus Abgaben € 3.800,-
FR ist nicht betroffen!

→ In Kürze

Privatrechtlich begründete Forderungen sind ab der Erlangung des vertraglichen Anspruchs anzusetzen. Öffentlich-rechtliche (Abgaben-)Forderungen sind im Regelfall bei Bescheiderteilung zu aktivieren. Kurzfristige Forderungen und langfristige un(ter)verzinsten Forderungen, deren Nominalwert im Einzelnen € 10.000,- nicht übersteigt, sowie adäquat verzinsten langfristige Forderungen sind mit ihrem Nominalwert zu bilanzieren. Bei langfristigen un(ter)verzinsten Forderungen über € 10.000,- hat ein Barwertansatz zu erfolgen. Fremdwährungsforderungen sind (am Abschlussstichtag) in Euro umzurechnen und allfällige Wechselkursschwankungen bis zum Forderungsabgang passivseitig erfolgsneutral einer Fremdwährungsumrechnungsrücklage zuzuführen. Zweifelhafte Forderungen sind am Abschlussstichtag (gruppenweise) einzelwertberichtigen. Uneinbringliche Forderungen müssen abgeschrieben werden.

→ Zum Thema

Über die Autorin und den Autor:

Mag. Veronika Meszarits, MBA ist Geschäftsführerin des Instituts für Öffentliches Rechnungswesen sowie geschäftsführende Gesellschafterin der ICG Integrated Consulting Group. Kontaktadresse: ICG Integrated Consulting Group, Entenplatz 1a, 8020 Graz. Tel: +43 316 71 89 400, E-Mail: veronika.meszarits@public-finance.at Internet: www.public-finance.at

Mag. Dr. Alexander Herbst ist langjähriger wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt.

Kontaktadresse: Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Universitätsstraße 65–67, 9020 Klagenfurt am Wörthersee. Tel: +43 (0)463 2700 4026, E-Mail: Alexander.Herbst@aau.at Internet: www.aau.at/ifm

Von der Autorin und dem Autor erschienen:

Meszarits/Saliterer, Die Aussagekraft der Vermögensrechnung im öffentlichen Bereich, ÖHW Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich 2014 Bd 54, 12;

Meszarits/Saliterer, Die Bundeshaushaltsrechtsreform – Ausgangspunkt und Zielkorridor für eine neue Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung für Länder und Gemeinden, RWZ 2013, 15;

Herbst/Meszarits/Saliterer, IPSAS 13 – Leasingverhältnisse, in *Adam* (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2015) 169;

Saliterer/Herbst/Pertl, IPSAS 17 – Bewertung des Sachanlagevermögens, in *Adam* (Hrsg), Praxishandbuch IPSAS (2015) 245.

Serie VRV 2015:

Dieser Beitrag ist der 15. Beitrag einer Serie über die VRV 2015. Bisher erschienen sind:

Meszarits, Umstieg auf die VRV 2015, RFG 2017/21;

Meszarits, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil 1), RFG 2017/33;

Meszarits, VRV 2015 – anschaulich erklärt (Teil 2), RFG 2018/4;

Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung, RFG 2018/17;

Meszarits, VRV 2015 – Vermögenserfassung und -bewertung von immateriellem Vermögen und Sachanlagen, RFG 2018/22;

Meszarits, VRV 2015 – Beurteilung der Finanzlage einer Gemeinde, RFG 2018/35;

Meszarits/Kuntner, VRV 2015 – Rückstellungen, RFG 2019/2;

Hörmann, Erstmalige Anwendung der VRV 2015 – Zeitleiste, RFG 2019/3;

Meszarits/Kuntner, VRV 2015 – Personalrückstellungen, RFG 2019/15;

Herbst/Meszarits, VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmungen & Beteiligungen, RFG 2019/27;

Meszarits, VRV 2015 – Voranschlag 2020, RFG 2019/28;

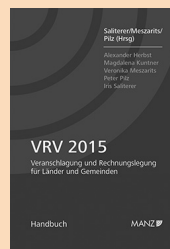
Herbst/Meszarits, VRV 2015 Beteiligungsbewertung, RFG 2019/38;

Loske-Vittorelli, Gewinnermittlung für Betriebe gewerblicher Art aufgrund der VRV 2015, RFG 2019/39;

Herbst, Investitionszuschüsse gem § 36 VRV 2015 dem Grunde und der Höhe nach, RFG 2020/12.

Die Serie wird fortgesetzt.

→ Literatur-Tipp



Saliterer/Meszarits/Pilz (Hrsg), VRV 2015 – Veranschlagung und Rechnungslegung für Länder und Gemeinden (2020).

MANZ Bestellservice:

Tel: (01) 531 61-100

Fax: (01) 531 61-455

E-Mail: bestellen@manz.at

Besuchen Sie unseren Webshop unter www.manz.at

