

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 7,
Juni 2018

HGB direkt

pwc

IDW RH HFA 1.005: Anhangangaben zu bestimmten Finanzinstrumenten

Aktueller Anlass

Durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz wurde der Anwendungsbereich der (Konzern-)Anhangangaben zu mit dem beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten (§§ 285 Nr. 20, 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB), der sich zuvor auf bestimmte Finanzinstrumente bei Instituten beschränkte, auf alle Kaufleute erweitert.

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat dies zum Anlass genommen, den bestehenden IDW Rechnungslegungshinweis zu den Anhangangaben nach § 285 Nr. 18 und 19 HGB (IDW RH HFA 1.005) um einen neuen Abschnitt zu den Anhangangaben nach § 285 Nr. 20 HGB zu erweitern und bei dieser Gelegenheit die Anforderungen an die übrigen, in dem Rechnungslegungshinweis behandelten Angaben geringfügig zu überarbeiten sowie redaktionelle Änderungen vorzunehmen. Der überarbeitete Rechnungslegungshinweis wurde in der HFA-Sitzung am 7./8. Juni 2018 verabschiedet. Am 22. Juni 2018 wurde eine Änderungsfassung im Vergleich zur bisherigen Fassung aus dem Jahr 2010 im Mitgliederbereich auf der IDW Homepage bekannt gemacht.

Auswirkungen

1. Mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumenten

Nach §§ 285 Nr. 20, 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB sind zu mit dem beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten bestimmte Angaben im (Konzern-)Anhang erforderlich. Dies betrifft zum einen Finanzinstrumente, die mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden bewertet wurden (z.B. nicht börsennotierte Vermögensgegenstände des Finanzanlagevermögens), zum anderen derivative Finanzinstrumente. Dazu enthält die überarbeitete Verlautbarung insb. folgende Ergebnisse:

- Unter die Angabepflicht fallen ausschließlich Finanzinstrumente, für die sich der **Bewertungsmaßstab „beizulegender Zeitwert“** ausdrücklich aus dem HGB ergibt. Dies betrifft lediglich Finanzinstrumente des Deckungsvermögens sowie Rückstellungen für wertpapiergebundene Versorgungszusagen (IDW RH HFA 1.005 Tz. 36b). Finanzinstrumente, die im Abschluss zwar mit einem Wert angesetzt werden, der dem beizulegenden Zeitwert entspricht, die aber handelsrechtlich nach anderen Maßstäben bewertet werden, fallen nicht unter diese Angabepflicht, sondern

im Fall derivativer Finanzinstrumente unter die (schon bislang bestehende) Angabepflicht nach §§ 285 Nr. 19, 314 Abs. 1 Nr. 11 HGB („nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierte derivative Finanzinstrumente“). Dies betrifft bspw. Derivate, für die in Höhe ihres negativen Marktwerts eine Drohverlustrückstellung passiviert wird (IDW RH HFA 1.005 Tz. 24). Ebenfalls nicht unter die (neue) Angabepflicht fallen im Konzernabschluss Finanzinstrumente, die im Rahmen der Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (IDW RH HFA 1.005 Tz. 37a).

- Finanzinstrumente, die in eine handelsbilanzrechtliche **Bewertungseinheit** einbezogen werden, fallen nicht unter diese Angabepflicht, sondern unter die speziellen Angabepflichten zu Bewertungseinheiten (§§ 285 Nr. 23, 314 Abs. 1 Nr. 15 HGB) (IDW RH HFA 1.005 Tz. 36c).
- Entspricht der beizulegende Zeitwert dem Preis auf einem **aktiven Markt**, ist dies nicht angabepflichtig. Ebenfalls nicht angabepflichtig – im Unterschied zu nicht zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten – ist der **beizulegende Zeitwert** selbst (IDW RH HFA 1.005 Tz. 36e). Für Finanzinstrumente des Deckungsvermögens ist dieser Wert allerdings nach §§ 285 Nr. 25, 314 Abs. 1 Nr. 17 HGB angabepflichtig.

Für **Finanzinstrumente des Deckungsvermögens**, d.h. solche, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, ergeben sich keine neuen Angabepflichten, da die entsprechenden Angaben schon bislang nach §§ 285 Nr. 25, 314 Abs. 1 Nr. 17 HGB gefordert waren. Die materiellen Auswirkungen der neuen Angabepflicht sind damit begrenzt.

2. Nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertete derivative Finanzinstrumente

Schon bislang sind nach §§ 285 Nr. 19, 314 Abs. 1 Nr. 11 HGB im (Konzern-) Anhang bestimmte Angaben zu nicht zum beizulegenden Zeitwert bewerteten derivativen Finanzinstrumenten erforderlich. Die Ausführungen dazu wurden geringfügig überarbeitet. Insb. reicht nach Auffassung des HFA für den Fall, dass der anzugebende beizulegende Zeitwert nach allgemein anerkannten Bewertungsmethoden ermittelt wird (z.B. Black-Scholes-Modell bei Optionen) nun die **Nennung des verwendeten Modells** aus (IDW RH HFA 1.005 Tz. 34). Bislang wurde gefordert, zusätzlich die wichtigen Einflussgrößen auf das verwendete Modell anzugeben.

Durch den komplementären Anwendungsbereich beider Angabepflichten („mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet“/„nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet“) hat die Begrenzung des Anwendungsbereichs der neuen Angabepflichten zur Folge, dass der **Anwendungsbereich** der bisherigen Angabepflichten nach §§ 285 Nr. 19, 314 Abs. 1 Nr. 11 HGB ggf. weiter ist als bisher angenommen (s.o.). So fallen unter die bisherigen Angabepflichten zwar unverändert keine derivativen Finanzinstrumente, die in handelsbilanzrechtliche Bewertungseinheiten einbezogen werden, allerdings grds. alle übrigen, einzeln bilanzierten derivativen Finanzinstrumente. Dies betrifft bspw. Optionen, soweit sie nicht zu Sicherungszwecken eingesetzt werden, sowie derivative Finanzinstrumente, die zwar zu Sicherungszwecken eingesetzt, aber nicht in handelsbilanzrechtliche Bewertungseinheiten einbezogen werden, weil solche nicht gebildet werden.

3. Über ihrem beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumente des Finanzanlagevermögens

Ebenfalls schon bislang ist nach §§ 285 Nr. 18, 314 Abs. 1 Nr. 10 HGB für über ihrem beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzanlagen u.a. die Angabe des beizulegenden Zeitwerts erforderlich. Bislang wurden in diesem Zusammenhang Angaben zur Wertermittlung gefordert, bspw. ob es sich um einen Marktpreis handelt oder die tragenden Annahmen eines ggf. verwendeten Bewertungsmodells. Derartige Angaben zur Wertermittlung sind nach der überarbeiteten Fassung der Verlautbarung nicht mehr erforderlich (IDW RH HFA 1.005 Tz. 13).

Handlungsbedarf

Da die überarbeitete Fassung des IDW RH HFA 1.005 keinen Erstanwendungszeitpunkt enthält, ist sie ab dem Zeitpunkt zu beachten, an dem sie in der Zeitschrift „IDW Life“ veröffentlicht wird. Dies ist im Juli 2018 vorgesehen.

Ansprechpartner

Guido Fladt
Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@pwc.com

Dr. Bernd Kliem
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Peter Flick
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

Dirk Rimmelspacher
Tel.: +49 69 9585-3153
dirk.rimmelspacher@pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: pwcplus.knowledgetransfer@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:
Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.