

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 8,
November 2019

HGB direkt

pwc

DRSC veröffentlicht E-DRS 36 „Segmentberichterstattung“

Aktueller Anlass

Unternehmen, die ihren handelsrechtlichen Konzernabschluss freiwillig um eine Segmentberichterstattung erweitern (§ 297 Abs. 1 Satz 2 HGB), haben dabei derzeit den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 3 „Segmentberichterstattung“ (DRS 3) zu beachten. Am 29. Oktober 2019 hat der HGB-Fachausschuss des DRSC das Ergebnis einer umfassenden Überarbeitung dieses Standards als **Entwurf** eines neuen Standards – E-DRS 36 „Segmentberichterstattung“ – veröffentlicht.

Ziel dieser Überarbeitung ist eine stringente Implementierung des **Management Approachs**. Indem der internen Überwachungs- und Steuerungsstruktur der Segmente durch die Konzernleitung bei der Segmentabgrenzung, der Bestimmung, welche Segmentdaten anzugeben sind, und der Ermittlung dieser Segmentdaten grundsätzlich gefolgt wird, soll den Adressaten der Segmentberichterstattung die Beurteilung der geschäftlichen Entwicklung der wesentlichen Teilbereiche des Konzerns aus Sicht der Konzernleitung ermöglicht werden. Der derzeitige DRS 3 enthält demgegenüber auch Elemente eines „Risks and Rewards Approach“ bzw. lehnt sich an den Konzernabschluss an.

Im Folgenden werden die wesentlichen Regelungen des E-DRS 36 dargestellt und auf wesentliche Unterschiede zu DRS 3 hingewiesen.

Auswirkungen

1. Geltungsbereich

Der neue Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die ihren **nach HGB oder PubLG aufgestellten Konzernabschluss** freiwillig um eine Segmentberichterstattung erweitern (E-DRS 36.5). Im Fall einer freiwilligen Erweiterung des Jahresabschlusses um eine Segmentberichterstattung, wird die Anwendung empfohlen (E-DRS 36.7). Der Standard gilt **branchenunabhängig**, ohne Besonderheiten der Segmentberichterstattung von Instituten oder Versicherungsunternehmen zu regeln (E-DRS 36.8).

DRS 3 enthält demgegenüber mit den Anlagen 2 und 3 Besonderheiten der Segmentberichterstattung von Instituten bzw. Versicherungsunternehmen.

2. Bestimmung der anzugebenden Segmente

Nach E-DRS 36 sind in einem ersten Schritt **operative Segmente** nach dem Management Approach abzugrenzen (E-DRS 36.11), d.h. nach der zur internen Steuerung genutzten Organisations- und Berichtsstruktur. Im Fall mehrerer interner Segmentierungen ist diejenige zu verwenden, nach der vorrangig gesteuert wird (E-DRS 36.14). Operative Segmente dürfen bei wirtschaftlicher Homogenität zusammengefasst werden (E-DRS 36.15). In einem zweiten Schritt sind daraus die sogenannten **anzugebenden (= berichtspflichtigen) Segmente** zu bestimmen. Anzugeben sind operative Segmente insbesondere dann, wenn sie einen Schwellenwert von 10% bezogen auf die Umsatzerlöse bzw. vergleichbaren Erträge, das Ergebnis oder das Vermögen aller operativen Segmente erreichen (E-DRS 36.19) oder ihre Angabe erforderlich ist, um 75% der konsolidierten Umsatzerlöse oder vergleichbaren Erträge des Konzerns abzudecken (E-DRS 36.23). Das Abstellen auf „vergleichbare Erträge“ trägt der Tatsache Rechnung, dass die Neuregelungen auch für Institute und Versicherungsunternehmen gelten, die keine Umsatzerlöse ausweisen (E-DRS 36.B4).

Diese zweistufige Vorgehensweise entspricht grundsätzlich der bisherigen Segmentabgrenzung nach DRS 3. Im Fall mehrerer interner Segmentierungen fordert DRS 3.11 allerdings eine Abgrenzung der operativen Segmente nach der Chancen- und Risikostruktur des Konzerns statt nach der vorrangigen internen Steuerung.

3. Bestimmung und Ermittlung der Segmentdaten

Nach E-DRS 36 hat sowohl die Bestimmung des Maßes für das Segmentergebnis, für das Segmentvermögen und für die Segmentschulden wie auch ihre Ermittlung entsprechend dem **Management Approach** nach der (vorrangigen) internen Steuerung zu erfolgen (E-DRS 36.24-.26).

DRS 3 sieht zwar auch eine Bestimmung des Segmentergebnisses durch die Konzernleitung vor (DRS 3.24), folgt bei der Ermittlung der Segmentdaten aber nicht dem Management Approach. Diese hat stattdessen in Übereinstimmung mit den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des zugrunde liegenden Konzernabschlusses zu erfolgen (DRS 3.19). Außerdem regelt DRS 3 die Datenermittlung bei inter- und innersegmentären Liefer- und Leistungsbeziehungen sowie bei von mehreren Segmenten genutzten Vermögensgegenständen bzw. Schulden und den korrespondierenden Ergebniskomponenten (DRS 3.19-.23).

4. Darstellung

Anders als für die Kapitalflussrechnung (DRS 21) und den Eigenkapitalspiegel (DRS 22) sieht E-DRS 36 – wie auch DRS 3 – für die Segmentberichterstattung **keine bestimmte Darstellung** vor. Unternehmen können damit entsprechend dem Management Approach ihrer internen Berichtsstruktur folgen.

5. Angabepflichten

a) Segmentabgrenzung

Nach E-DRS 36 ist jedes anzugebende Segment zu **beschreiben**. Dabei sind die Merkmale für die Abgrenzung und die eventuelle Zusammenfassung operativer Segmente zu erläutern. Ist ein anzugebendes Segment nicht produktorientiert abgegrenzt, sind die diesem Segment zuordenbaren **Produkte und Dienstleistungen** anzugeben (E-DRS 36.29-.31).

DRS 3 verlangt ergänzend eine Angabe und Begründung, wenn in einem Segment Geschäftsfelder mit unterschiedlichen Risiken und Chancen zusammengefasst worden sind (DRS 3.28).

b) Bewertungsgrundlagen

Nach E-DRS 36 sind die Bewertungsgrundlagen der Segmentberichterstattung zu erläutern. Neben Erläuterungen zu intersegmentären Verrechnungsmethoden und zur Allokation von Vermögensgegenständen und Schulden sowie entsprechender Ergebniskomponenten auf Segmente gehören dazu Erläuterungen zu **Bewertungsunterschieden** im Vergleich zum Konzernabschluss (E-DRS 36.32).

Da DRS 3 einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in der Segmentberichterstattung und im Konzernabschluss fordert, ist eine Erläuterung der Bewertungsunterschiede nicht erforderlich.

c) Betragsmäßige Angaben je anzugebendes Segment

Nach E-DRS 36 ist für jedes anzugebende Segment Folgendes anzugeben (E-DRS 36.33-37):

- **Segmentergebnis;**
- **Segmentvermögen** und **Segmentschulden**, falls diese Werte der Konzernleitung regelmäßig berichtet werden;
- folgende **Werte**, falls sie im Segmentergebnis bzw. im Segmentvermögen enthalten sind oder der Konzernleitung regelmäßig berichtet werden: (a) Umsatzerlöse oder vergleichbare Erträge, unterteilt in Umsätze mit Dritten und mit anderen Segmenten, (b) Zinserträge und -aufwendungen (unter bestimmten Voraussetzungen saldierbar), (c) planmäßige Abschreibungen, (d) wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten, (e) Ergebnis aus Beteiligungen, die nach der Equity-Methode abgebildet werden, (f) Ertragsteuerergebnis, (g) wesentliche nicht zahlungswirksame Posten (außer Abschreibungen), (h) Buchwert der nach der Equity-Methode abgebildeten Anteile, (i) Buchwert der Zugänge zum Anlagevermögen.

Abweichend vom Management Approach sind damit die meisten Angaben auch dann zu machen, wenn sie der Konzernleitung lediglich **regelmäßig berichtet** werden, auch ohne dass sie für sich genommen ggf. steuerungsrelevant sind.

Trotz Unterschiede im Detail fordert DRS 3 grundsätzlich ähnliche Angaben, diese aber unabhängig von einer regelmäßigen Berichterstattung an die Konzernleitung (DRS 3.31-35). Des Weiteren fordert DRS 3, abweichend zu E-DRS 36, diese Angaben auch für die (zu einem „Segment“ zusammengefassten) **sonstigen Segmente** (= operative Segmente, die keine anzugebenden Segmente sind) (DRS 3.29 u. 31). Darüber hinaus empfiehlt DRS 3, abweichend zu E-DRS 36, die Angabe des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit je Segment (DRS 3.36 f.).

d) Überleitungen

Nach E-DRS 36 sind die Gesamtbeträge der Segmentumsatzerlöse (bzw. vergleichbarer Segmenterträge), Segmentergebnisse, Segmentvermögen, Segmentschulden sowie sonstigen wesentlichen Segmentposten auf die entsprechenden Posten (bzw. ggf. Zwischensummen) der **Konzernbilanz und -GuV** überzuleiten. Dabei sind wesentliche Überleitungsposten anzugeben und zu erläutern (E-DRS 36.38 f.).

DRS 3 enthält entsprechende Anforderungen.

e) Sonstige Angaben

Nach E-DRS 36 sind Informationen anzugeben, anhand derer die Abschlussadressaten die Art und die finanziellen Auswirkungen der vom Konzern und seinen Segmenten ausgeübten Geschäftstätigkeiten sowie das wirtschaftliche Umfeld, in dem der Konzern tätig ist, beurteilen können. Ob

aufgrund dieser „**Generalnorm**“ sonstige Angaben erforderlich sein können, die über die geforderten Einzelangaben hinausgehen, bleibt offen.

Vorjahresangaben werden nach E-DRS 36 weder gefordert noch grundsätzlich empfohlen.

DRS 3 empfiehlt demgegenüber Vorjahresangaben (DRS 3.43). Außerdem wird eine Reihe von Zusatzangaben gefordert, zum einen produktorientierte bzw. geografisch orientierte Zusatzangaben im Fall einer nicht produktorientierten bzw. nicht geografisch orientierten Segmentabgrenzung (DRS 3.38-.41), zum anderen Zusatzangaben im Fall wesentlicher externer Kunden (DRS 3.42).

6. Stetigkeit und Vergleichbarkeit

Die in E-DRS 36 formulierten Wahlrechte sind stetig auszuüben. Ist ausnahmsweise eine Stetigkeitsdurchbrechung zulässig, ist sie zu begründen; eventuell berichtete Vorjahreszahlen sind anzupassen (E-DRS 36.41 f.). Des Weiteren enthält E-DRS 36 Regelungen für den Fall, dass sich aufgrund der internen Steuerung anzugebende Segmente oder die Art oder Ermittlung von Segmentdaten **ändern** (E-DRS 36.43), sowie für den Fall, dass anzugebende Segmente erstmals entstehen oder wegfallen (E-DRS 36.21 f. u. .44 f.).

DRS 3 enthält grundsätzlich entsprechende Anforderungen (DRS 3.17 f. u. .46-.48), auch wenn die Vorgehensweise im Fall einer Änderung der internen Steuerung nicht explizit geregelt ist.

Handlungsbedarf

Es besteht die Möglichkeit, zum E-DRS 36 bis zum 31. Dezember 2019 Stellung zu nehmen. Auch wenn der Standardentwurf noch keinen konkreten Erstanwendungszeitpunkt enthält, dürfte der endgültige Standard damit voraussichtlich frühestens für **nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Geschäftsjahre** anzuwenden sein. Konzerne, die bislang eine abweichende Segmentberichterstattung erstellt haben, haben im Geschäftsjahr der Erstanwendung auf diese Tatsache hinzuweisen (E-DRS 36.46).

Eine **frühere Anwendung** des Standards für Geschäftsjahre, die nach dem Datum der Bekanntmachung des endgültigen Standards im Bundesanzeiger beginnen, ist zulässig – dann allerdings nur vollumfänglich – und wird empfohlen (E-DRS 36.47). Es bleibt abzuwarten, ob die konsequente Anwendung des Management Approachs Anwendungshürden des bisherigen Standards abbaut und es zu einer vermehrten freiwilligen Segmentberichterstattung kommt.

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: pwplus.knowledgetransfer@de.pwc.com.

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

Sind sie darüber hinaus an unserer Webcast-Reihe „PwC Accounting and Reporting Talks“ interessiert, können Sie diese über folgenden Link abonnieren:
www.pwc.de/ARTalks.

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.