

## Überarbeitung DRS 3 *Segmentberichterstattung*

40. Sitzung HGB-FA am 29.11.2018  
40\_02a\_HGB-FA\_DRS3\_Basis

### Einleitende Fragen an den HGB-FA

1. In den letzten Jahren hat der HGB-FA mehrere Deutsche Rechnungslegungs Standards einer grundlegenden Überarbeitung bzw. Neufassung unterzogen. Aufgrund der zumeist deutlichen Loslösung vom alten Standard wurde im Zuge dessen auch die alte DRS-Nummerierung aufgegeben (bspw. DRS 4 → DRS 23; DRS 8 → DRS 26 usw.).

Soll auch dieser Standard nach Fertigstellung der Überarbeitung neu nummeriert werden oder stattdessen als DRS 3 (neue Fassung) weitergeführt werden?

2. Die zuletzt vom HGB-FA überarbeiteten Standards beinhalten jeweils eine Begründung zum Standard, in welcher die Beweggründe und Abwägungen des HGB-FA für die getroffenen Regelungen, sowie erörterte aber verworfene alternative Sichtweisen (bspw. aus Stellungnahmen zum Standardentwurf) dargestellt werden. Die Begründung zum bisherigen DRS 3 fällt dahingegen sehr kurz aus und greift im Wesentlichen nur ausgewählte redaktionelle Änderungen auf. Bei der Erarbeitung des DRS 3 getroffene inhaltliche Entscheidungen werden nicht erläutert bzw. begründet.

Soll im Zuge der Überarbeitung des DRS 3 auch eine inhaltliche/fachliche Begründung zum Standard erarbeitet werden? Wenn ja, soll diese nur Änderungen bzw. Ergänzungen ggü. dem bisherigen DRS 3 aufgreifen oder auch beibehaltene bzw. bestätigte bisherige Regelungen erläutern?

### Erörterung der Regelungen des DRS 3

DRS 3	Anmerkungen / Diskussionspunkte
Ziel	
<b>1. Die Segmentberichterstattung hat das Ziel, Informationen über die wesentlichen Geschäftsfelder eines Unternehmens zu geben. Sie soll den Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Einschätzung der Chancen und Risiken der einzelnen Geschäftsfelder verbessern.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stärkere Betonung der Verbesserung der Entscheidungsnützlichkeit des Konzernabschlusses? Minderung von Informationsdefiziten?</li> <li>• „Chancen und Risiken“ entstammen dem (ehemaligen) IAS 14-<i>Risk and Rewards-Approach</i> → Aufweichung des <i>Management Approachs</i></li> <li>• bei stringenterer Umsetzung des <i>Management Approachs</i>: Erläuterung in Begründung zum Standard?</li> </ul>

<p>2. Viele Unternehmen bieten unterschiedliche Produkte und Dienstleistungen an oder sind auf unterschiedlichen Märkten und in verschiedenen geographischen Regionen tätig. Die so gekennzeichneten Geschäftsfelder haben in der Regel unterschiedliche Rentabilität, Wachstumschancen und Zukunftsaussichten oder weisen spezifische Chancen und Risiken auf. Entsprechend gegliederte Informationen erlauben daher eine bessere Einschätzung der Risiken und Ertragsaussichten eines Unternehmens als sie aggregierte Daten eines Jahres- oder Konzernabschlusses ermöglichen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Möglichkeit zur Analyse der einzelnen Erfolgsbeiträge der Segmente zur Wertschöpfung des diversifizierten Unternehmens?</li> <li>• Erkennbarkeit gegenläufiger Entwicklungen einzelner Geschäftsfelder?</li> <li>• Harmonisierung von interner und externer Berichterstattung?</li> </ul>
<p>Gegenstand und Geltungsbereich</p>	
<p>3. <b>Dieser Standard regelt die Segmentberichterstattung, um die der Konzernabschluss gemäß § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB erweitert werden kann.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „konkretisiert“ statt „regelt“?</li> </ul>
<p>3a. <b>Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen, sofern sie diesen freiwillig um eine Segmentberichterstattung erweitern. Der Standard gilt auch für Mutterunternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind und freiwillig eine Segmentberichterstattung erstellen.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Formulierungsvorschlag gem. neuerer Standards: „Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses gemäß §§ 290 ff. HGB oder eines Konzernabschlusses gemäß §§ 11 ff. PublG verpflichtet sind oder dies freiwillig tun und diesen um eine Segmentberichterstattung erweitern.“</li> </ul>
<p>3b. <b>Der Standard gilt nicht für Mutterunternehmen, die nach § 315e HGB einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „gem. § 315e HGB“ statt „nach § 315e HGB“; oder Streichung des Gesetzesverweises</li> </ul>

<p>4. Anderen Unternehmen, die freiwillig eine Segmentberichterstattung erstellen, wird empfohlen, diesen Standard zu beachten.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anwendungsfall?</li> </ul>
<p>5. <b>Dieser Standard gilt für Unternehmen aller Branchen. Besonderheiten der Segmentberichterstattung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten sowie Versicherungsunternehmen sind in Anlage 2 und 3 zu diesem Standard geregelt.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Begriffsverwendung „Unternehmen“ vs. „Mutterunternehmen“</li> <li>• zu späterem Zeitpunkt: Erörterung der Notwendigkeit der Anlagen 2 und 3 für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute bzw. Versicherungsunternehmen und entsprechende Anpassung an dieser Stelle</li> </ul>
<p>6. aufgehoben</p>	
<p>7. Unternehmen steht es frei, über die Anforderungen dieses Standards hinausgehende Informationen in ihre Segmentberichterstattung aufzunehmen, soweit diese dazu beitragen, das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu verbessern und das Verständnis ihrer geschäftlichen Tätigkeit zu fördern.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kein Änderungsbedarf</li> </ul>
<p>Definitionen</p>	
<p>8. <b>Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reihenfolge der definierten Begriffe, in anderen Standards alphabetisch</li> </ul>

**Operatives Segment: Teil eines Unternehmens,**

- a) **der geschäftliche Tätigkeiten entfaltet, die potentiell oder tatsächlich zu externen bzw. intersegmentären Umsatzerlösen führen, und**
- b) **der regelmäßig von der Unternehmensleitung überwacht wird, um seine wirtschaftliche Lage zu beurteilen.**

**Als operatives Segment gilt auch ein Segment, das seine Leistung ausschließlich oder überwiegend an andere operative Segmente abgibt.**

**Anzugebende Segmente: Operative oder zusammengefasste operative Segmente, die eines der Größenmerkmale gemäß Tz. 15 erfüllen oder die von der Unternehmensleitung als anzugebendes Segment bestimmt worden sind.**

**Sonstige Segmente: Alle operativen Segmente, die nicht ein anzugebendes Segment oder nicht mit anderen operativen Segmenten zu einem anzugebenden Segment zusammengefasst worden sind.**

**Produktorientiertes Segment: Teileinheit eines Unternehmens, das anhand gleicher oder ähnlicher Produkte oder Dienstleistungen abgegrenzt werden kann. Nach Kundengruppen abgegrenzte Segmente gelten als produktorientierte Segmente.**

Abgrenzungsmerkmale eines produktorientierten Segments sind insbesondere:

- a) die Gleichartigkeit der Produkte und Dienstleistungen,
- b) die Gleichartigkeit der Produktions- oder Dienstleistungsprozesse,
- c) die Gleichartigkeit der Kundengruppen,
- d) die Gleichartigkeit der Methoden des Vertriebs oder der Bereitstellung von Produkten und Dienstleistungen und
- e) geschäftszweigbedingte Besonderheiten, z. B. für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungen oder für öffentliche Versorgungsbetriebe.

- Fokussierung auf Umsatzerlöse: zusätzlich Aufwendungen (bspw. bei Gründungstätigkeiten/Start-ups) oder andere Leistungsindikatoren?
- „Umsatzerlöse“ zudem nicht zutreffend für Kredit- und Finanzdienstleistungsunternehmen sowie Versicherungen
- IFRS 8.5: zusätzlich „c) für welchen eigenständige Finanzinformationen vorliegen.“ → eigentlich Voraussetzung für Erfüllung von b)

- kein Änderungsbedarf

- kein Änderungsbedarf

- kein Änderungsbedarf

***Geographisches Segment: Teileinheit eines Unternehmens, die nach einem spezifischen regionalen Umfeld abgegrenzt werden kann.***

Abgrenzungsmerkmale für ein geographisches Segment sind insbesondere:

- a) Gleichartigkeit der wirtschaftlichen und politischen Rahmenbedingungen,
- b) Nähe der Beziehungen zwischen Tätigkeiten in unterschiedlichen geographischen Regionen,
- c) räumliche Nähe der Tätigkeiten zu einander,
- d) spezielle Risiken von Tätigkeiten in einem bestimmten Gebiet,
- e) Gleichartigkeit der Außenhandels- und Devisenbestimmungen,
- f) gleichartiges Währungsrisiko.

***Segmenterträge (Umsatzerlöse beziehungsweise sonstige Erträge): Einem Segment direkt oder nach einem sachgerechten Schlüssel zuordenbare Erträge. Sie umfassen externe und intersegmentäre Erträge.***

***Segmentaufwendungen: Einem Segment direkt oder nach einem sachgerechten Schlüssel zuordenbare Aufwendungen. Sie umfassen externe und intersegmentäre Aufwendungen.***

***Segmentergebnis: Segmenterträge abzüglich der Segmentaufwendungen. Das Segmentergebnis eines Konzerns schließt die Ergebnisanteile anderer Gesellschafter ein.***

***Segmentvermögen: Einem Segment direkt oder nach einem sachgerechten Schlüssel zuordenbares Vermögen.***

***Segmentsschulden: Einem Segment direkt oder nach einem sachgerechten Schlüssel zuordenbare Schulden.***

Die Schulden umfassen die dem Working Capital zuzurechnenden Schulden und die Finanzschulden.

- zusätzliche Erläuterung, dass die geographische Segmentierung dabei nach den Absatzmärkten (ertragsorientiert) oder nach den Standorten der Aktiva (aufwandsorientiert) vorgenommen werden kann?
  
- kein Änderungsbedarf
  
- Begriff „Working Capital“ erläuterungsbedürftig?

Regeln	
<b>Bestimmung der anzugebenden Segmente</b>	
<i>Segmentierung</i>	
<p><b>9.</b>  <b>Die Segmentierung hat primär anhand der operativen Segmente des Unternehmens zu erfolgen. Dabei sind grundsätzlich die Kriterien zugrunde zu legen, nach denen die Unternehmensleitung Teileinheiten des Unternehmens bestimmt, die sie ihrer wirtschaftlichen Beurteilung und ihren operativen Entscheidungen insbesondere auch im Hinblick auf die Ressourcenallokationen zugrunde legt.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Notwendigkeit „primär“</li> <li>• Verständnis von „Unternehmensleitung“ vs. „Chief Operating Decision Maker (CODM)“ erläuterebedürftig? (Identifizierung (Person/Organ/Gremium); Beeinflussbarkeit des Segmentergebnisses; leistungsabhängige Vergütung)</li> </ul>
<p>10.  Die Segmentierung ergibt sich somit aus der internen Organisations- und Berichtsstruktur des Unternehmens. Dabei wird unterstellt, dass die Strukturierung auf die unterschiedlichen Chancen und Risiken der Aktivitäten des Unternehmens abstellt. Danach wird sich in der Regel eine produktorientierte oder eine geographische Segmentierung ergeben. Diese können auch nebeneinander bestehen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die operativen Segmente sind auch dann nach der internen Organisations- und Berichtsstruktur abzugrenzen, wenn diese nicht auf unterschiedliche Chancen und Risiken abstellt, sondern bspw. auf rechtlich selbstständige Einheiten.</li> <li>• Änderung Satz 2?  bspw.: „Da die für innerbetriebliche Zwecke optimierte Struktur die interne Überwachung und Steuerung des Unternehmens am besten widerspiegelt und damit auch den externen Abschlussadressaten die beste Entscheidungsgrundlage bietet.“</li> <li>• Ergänzung, dass neben produktorientierter oder geographischer Segmentierung auch andere möglich sind? (z.B. nach rechtlichen Einheiten oder Vermögenswerten)</li> </ul>

<p><b>11.</b> Sofern in der internen Organisations- und Berichtsstruktur mehrere Segmentierungen bestehen, hat sich die Unternehmensleitung bei der Segmentberichterstattung für die Segmentierung zu entscheiden, die annahmegemäß die Chancen- und Risikostruktur des Unternehmens am besten widerspiegelt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „interne Überwachung und Steuerung“ statt „Chancen- und Risikostruktur“?</li> </ul>
<p><b>12.</b> Wenn die den anzugebenden Segmenten zuordenbaren externen Umsatzerlöse insgesamt weniger als 75 % der konsolidierten Umsatzerlöse des Unternehmens ausmachen, sind zusätzliche operative Segmente als anzugebende Segmente zu bestimmen, bis mindestens 75 % der Umsatzerlöse durch die anzugebenden Segmente erreicht sind. Die Möglichkeit der Zusammenfassung von operativen Segmenten gemäß Tz. 13 bleibt unberührt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• in Abhängigkeit von vorheriger Erörterung: Fokussierung auf Umsatzerlöse?</li> </ul>
<p><i>Zusammenfassung von operativen Segmenten</i></p>	
<p><b>13.</b> Operative Segmente, die im Verhältnis zueinander homogene Chancen und Risiken aufweisen, dürfen zusammengefasst werden, wenn dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit verbessert wird.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „deren qualitative bzw. wirtschaftliche Merkmale homogen sind“ statt „die im Verhältnis zueinander homogene Chancen und Risiken aufweisen“?</li> </ul>
<p><b>14.</b> Zur Beurteilung der Homogenität von produktorientierten oder geographischen Segmenten sind insbesondere die Kriterien nach Tz. 8 heranzuziehen. Erfolgt die Segmentierung nach anderen Gesichtspunkten, gelten die genannten Homogenitätskriterien entsprechend.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ist ergänzend zu den Kriterien gem. Tz 8 auch die vergleichbare Ertragskraft der betreffenden Segmente erforderlich? So ist z.B. im Fall eines dauerhaft verlustträchtigen und eines profitablen Segments zweifelhaft, dass beide homogenen Chancen und Risiken unterliegen bzw. deren wirtschaftliche Merkmale homogen sind.</li> </ul>

<i>Größenmerkmale</i>	
<p><b>15.</b>  <b>Ein operatives Segment, ggf. nach Zusammenfassung mit anderen operativen Segmenten (Tz. 13), ist immer dann ein anzugebendes Segment, wenn</b></p> <p>a) <b>seine Umsatzerlöse mit externen Kunden und mit anderen Segmenten mindestens 10 % der gesamten externen und intersegmentären Umsatzerlöse ausmachen oder</b></p> <p>b) <b>sein Ergebnis mindestens 10 % des zusammengefassten Ergebnisses aller operativen Segmente mit positivem Ergebnis oder aller operativen Segmente mit negativem Ergebnis beträgt, wobei der jeweils größere Betrag maßgebend ist, oder</b></p> <p>c) <b>sein Vermögen mindestens 10 % des gesamten Vermögens aller operativen Segmente ausmacht.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• in Abhängigkeit von vorheriger Erörterung: Fokussierung auf Umsatzerlöse; ggf. zusätzliche „Leistungsindikatoren“?</li> </ul>
<p><b>16.</b>  Ein operatives Segment, das keines der Größenmerkmale überschreitet, kann als anzugebendes Segment bestimmt werden, sofern die Klarheit und Übersichtlichkeit der Segmentberichterstattung dadurch nicht beeinträchtigt werden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Entscheidungsnützlichkeit [...] verbessert“ statt „Klarheit und Übersichtlichkeit [...] nicht beeinträchtigt“?</li> </ul>
<p><b>17.</b>  Ein operatives Segment, das in der vorangegangenen Periode ein anzugebendes Segment war, kann, auch ohne die Voraussetzungen gemäß Tz. 15 zu erfüllen, ein anzugebendes Segment sein, wenn ihm die Konzernleitung weiterhin eine wesentliche Bedeutung beimisst.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kein Änderungsbedarf</li> </ul>
<p><b>18.</b>  Wird für ein operatives Segment, das bisher kein anzugebendes Segment war,</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kein Änderungsbedarf</li> </ul>



<p>aufgrund außergewöhnlicher Umstände eines der Größenmerkmale voraussichtlich einmalig überschritten, so kann von einem Ausweis als anzugebendes Segment abgesehen werden.</p>	
--	--