

47. Sitzung HGB-FA am 13.02.2020  
47\_01a\_HGB-FA\_E-DRS36\_IDW

Herrn  
Prof. Dr. Andreas Barckow  
Präsident des Deutschen Rechnungslegungs  
Standards Committee e.V.  
Zimmerstraße 30  
10969 Berlin

01  
E-DRS 36

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
www.idw.de

E-MAIL:  
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 17. Dezember 2019

565

vorab per E-Mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

## E-DRS 36: Segmentberichterstattung

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu E-DRS 36: Segmentberichterstattung.

### Frage 1:

Der umfassenden Überarbeitung des DRS 3 – und damit der Erarbeitung des E-DRS 36 – liegt die angestrebte stringente Implementierung des Management Approachs (Tz. 3) zugrunde. Dadurch soll den Adressaten der Segmentberichterstattung die Beurteilung der geschäftlichen Entwicklung der wesentlichen Teilbereiche eines Konzerns aus der Perspektive der Konzernleitung ermöglicht werden, indem der internen Überwachungs- und Steuerungsstruktur der Segmente durch die Konzernleitung bei Segmentabgrenzung, Segmentdatenermittlung oder Bestimmung der anzugebenden Segmentdaten gefolgt wird.

*Begrüßen Sie diese Vorgehensweise? Halten Sie ggf. Abweichungen vom Management Approach bei Segmentabgrenzung, Segmentdatenermittlung oder Bestimmung der anzugebenden Segmentdaten für geboten? Wenn ja, an welcher Stelle?*

Die mit dem Entwurf vorgesehene konsequentere Ausrichtung der Segmentberichterstattung am sog. Management Approach findet unsere Unterstützung.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

**Seite 2/6** zum Schreiben vom 17.12.2019 an das DRSC e.V., Berlin

Unklar ist aber, warum bei der Bestimmung der anzugebenden Segmentdaten vom Management Approach (i.S.v. „Steuerungsrelevanz“) abgewichen wird und die Angabepflicht stattdessen an die interne Berichterstattung geknüpft wird. Diese Abweichung kommt auch in Frage 4 zum Ausdruck. Die (von IFRS 8 abweichende) Differenzierung sollte im Falle ihrer Aufrechterhaltung deutlicher dargestellt und Tz. 3 zudem differenzierter formuliert werden (siehe auch unsere Antwort zu Frage 6).

### **Frage 2:**

E-DRS 36 nimmt verschiedene Definitionen (Tz. 9) vor. Der im Standardentwurf häufig verwendete Begriff „Steuerung“ wird jedoch nicht definiert, da einerseits dessen Verständnis unproblematisch und einheitlich sowie andererseits eine exakte Definition schwierig erscheint.

*Sollte der Begriff „Steuerung“ definiert werden? Wenn ja, welche Definition schlagen Sie vor?*

Die Begründung, von einer Definition des Begriffs „Steuerung“ abzusehen, scheint zwar etwas widersprüchlich, im Ergebnis stimmen wir aber zu. Die Praxis hat mit der bisherigen Anwendung des Begriffs augenscheinlich keine größeren Probleme. Zudem entstünden ggf. unerwünschte Folgen für die Berichterstattung von finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Konzernlagebericht gemäß DRS 20.

### **Frage 3:**

Gemäß E-DRS 36 hat die Segmentberichterstattung in Übereinstimmung mit den Methoden und Wertansätzen zu erfolgen, welche der internen Berichterstattung zugrunde liegen. Sofern für die Ermittlung der internen Daten Ansatz- und Bewertungsmethoden abweichend vom Konzernabschluss ausgeübt wurden, ist es in diesen Fällen zulässig bzw. sogar erforderlich, diese internen Daten für die Segmentberichterstattung zu verwenden. Zudem sind in die Segmentberichterstattung sämtliche weiteren in der zugrunde liegenden internen Berichterstattung vorgenommenen Anpassungen und Eliminierungen einzubeziehen, bspw. kalkulatorische Kosten und Konsolidierungen. Tz. 32 sieht verschiedene Erläuterungen zu den Bewertungsgrundlagen für die Segmentberichterstattung vor.

*Welche Erläuterungen halten Sie für verzichtbar oder würden Sie ggf. zusätzlich aufnehmen?*

**Seite 3/6** zum Schreiben vom 17.12.2019 an das DRSC e.V., Berlin

Die grundsätzliche Vorgabe des Management Approach ist auch insoweit zu begrüßen. Unklar ist in Tz. 32 Buchst. b bis e aber, ob die erläuterungspflichtigen „Bewertungsgrundlagen“ auch „Ansatzmethoden“ umfassen (so anscheinend nach der Formulierung der Frage beabsichtigt). Fraglich ist zudem, warum gemäß Tz. 32 Buchst. e allein Änderungen im Zusammenhang mit dem Segmentergebnis berichtet werden müssen und nicht etwa auch andere Änderungen, z.B. Änderungen des Maßes für das Segmentvermögen oder die Segmentschulden (obgleich in IFRS 8.27(e) identisch geregelt).

#### **Frage 4:**

E-DRS 36 verlangt bestimmte betragsmäßige Angaben je anzugebendem Segment (Tz. 34 ff.), sofern diese der Konzernleitung regelmäßig berichtet werden. Diese (Zusatz-)Angaben werden gefordert, da sie als informativ und sachgerecht angesehen werden, gleichwohl dadurch vom grundsätzlich verfolgten Management Approach abgewichen wird, falls die Konzernleitung nach diesen Werten nicht steuert.

*Stimmen Sie dieser Vorgehensweise zu? Welche betragsmäßigen Angaben je anzugebendem Segment halten Sie für verzichtbar oder würden Sie ggf. zusätzlich aufnehmen?*

Da eine regelmäßige interne Berichterstattung in aller Regel kein Selbstzweck ist, sondern zumindest in einem gewissen Maße mit der internen Steuerung im Zusammenhang gesehen werden muss, ist die vorgesehene Vorgabe grundsätzlich zu begrüßen. Siehe aber auch unsere Anmerkung zu Frage 1. Um zu verhindern, dass eine zu umfangreiche Berichtspflicht für ggf. nicht steuerungsrelevante Segmentdaten etabliert wird, sollte eine (weitergehende) Ausweitung der genannten Größen unterbleiben.

#### **Frage 5:**

E-DRS 36 sieht bewusst keine Regelungen oder Vorgaben zur Darstellung einer Segmentberichterstattung vor, obwohl diese idealerweise einer inneren Struktur bzw. Logik folgt. Die Anwender können ihre Segmentberichterstattung also nach eigenen Vorstellungen, bspw. der Struktur der bereits vorliegenden internen Berichterstattung folgend, aufbauen bzw. strukturieren. Dies

**Seite 4/6** zum Schreiben vom 17.12.2019 an das DRSC e.V., Berlin

beeinträchtigt jedoch möglicherweise die Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Konzernen.

*Stimmen Sie dem Verzicht auf Regelungen zur Darstellung einer Segmentberichterstattung zu oder halten Sie diese für notwendig oder wünschenswert?*

Die Darstellungsfreiheit ist grundsätzlich zu begrüßen, da sie auch mit dem Management Approach in Einklang steht. Es sollte aber in Erwägung gezogen werden, zumindest eine Darstellungsstetigkeit zu verlangen (vergleichbar DRS 20.26 oder DRS 21.23), solange keine Änderung der internen Berichterstattung vorgenommen wird. Ferner sollte klarstellend aufgenommen werden, dass der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 297 Abs. 2 Satz 1 HGB) auch für die Segmentberichterstattung gilt.

#### **Frage 6:**

*Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Tz. des Entwurfs?*

- Tz. 3: Gemäß dieser Textziffer folgt u.a. die Bestimmung der anzugebenden Segmentdaten dem Management Approach. Dies trifft aber nur für das Segmentergebnis zu. Segmentvermögen und Segmentschulden eines jeden anzugebenden Segments sind hingegen unabhängig von ihrer Steuerungsrelevanz stets in der Segmentberichterstattung anzugeben, wenn sie intern der Konzernleitung regelmäßig berichtet werden (Tz. 34); dasselbe gilt für die sonstigen Werte gemäß Tz. 35 bis 37.
- Tz. 9, Stichwort „Segmenterträge“: Der Klammerzusatz „(Umsatzerlöse oder vergleichbare Erträge)“ ist ggf. zu einengend, da je nach interner Definition des Segmentergebnisses auch andere Erträge enthalten sein können.
- Tz. 9, Stichwort „Sonstige Segmente“: Die Definition sollte gestrichen werden, da der Begriff an keiner anderen Stelle des Entwurfs Verwendung findet.
- Tz. 12: Fraglich ist, warum der Inhalt dieser Textziffer „fingiert“ werden muss („gilt“). Entweder unterliegt ein solches Segment der internen Steuerung (dann ist es per se „operativ“) oder es unterliegt nicht einer solchen Steuerung (dann ist es aber auch nicht sinnvoll, es als operatives

Seite 5/6 zum Schreiben vom 17.12.2019 an das DRSC e.V., Berlin

Segment zu fingieren, weil dies im Widerspruch zum Management Approach stünde).

- Tz. 19 Buchst. b: Die Formulierung muss lauten „wobei der jeweils größere *absolute* Betrag maßgebend ist“ (so bereits korrekt in Anlage 1).
- Tz. 20: Hier wird der dem HGB fremde Begriff der „Entscheidungsnützlichkeit“ eingeführt, der – soweit ersichtlich – bislang auch in keinem anderen DRS Verwendung findet. Üblicherweise werden zusätzliche freiwillige Angaben als zulässig angesehen, soweit infolge ihrer Aufnahme in die Berichterstattung nicht gegen den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit verstoßen wird. Tz. 20 formuliert mit der „Entscheidungsnützlichkeit“ (wohl entsprechend IAS 1.9) erstmals eine Voraussetzung für eine freiwillige Angabe. Der Begriff „Entscheidungsnützlichkeit“ sollte zugunsten einer Formulierung im vorstehenden Sinne oder einer Formulierung ähnlich Tz. 28 geändert werden.
- Tz. 22: Anstelle von „das *bisher* kein anzugebendes Segment war“ sollte präziser formuliert werden „das *in der vorangegangenen Periode* kein anzugebendes Segment war“.
- Tz. 23: Es sollte heißen „bis mindestens 75 % der *konsolidierten* Umsatzerlöse oder vergleichbaren Erträge“.
- Tz. 27: Fraglich ist, ob es sich hierbei lediglich um eine Art „Einleitung“ handelt, die durch die nachfolgenden Textziffern konkretisiert wird, oder um eine eigenständige Vorgabe (so dass sich daraus ggf. über die nachfolgenden Detailanforderungen hinausgehende Angabepflichten ergeben können). Dies sollte entsprechend eindeutig formuliert werden.
- Tz. 29 und 30: Es erscheint mit Blick auf zusammengefasste operative Segmente hinsichtlich des Verbindlichkeitsgrads der Regelungen widersprüchlich, wenn in Tz. 29 Satz 2 eine Pflicht zur Erläuterung („ist zu erläutern“), in Tz. 30 Satz 2 demgegenüber lediglich eine Empfehlung zur Beschreibung („sollte beschrieben werden“) vorgesehen ist.
- Tz. 34: Fraglich ist, ob eine Pflicht zur Angabe des Segmentvermögens und der Segmentschulden auch in denjenigen Fällen bestehen soll, in denen nur ein Saldo der Werte an die Konzernleitung regelmäßig berichtet wird (typisches Praxisbeispiel: Segment-Working Capital als segmentspezifische Segmentvermögenssteuerungsgröße).
- Tz. 35 Buchst. d: Es sollte heißen „wesentliche *sonstige* Ertrags- und Aufwandsposten“.

**Seite 6/6** zum Schreiben vom 17.12.2019 an das DRSC e.V., Berlin

- Tz. 37 Buchst. b: Es sollte präziser heißen „Buchwert der Zugänge *des Berichtszeitraums* zum Anlagevermögen“.
- Tz. 42: Der Entwurf enthält keine explizite Regelung zur Angabe von Vorjahreszahlen; das Thema wird nur implizit in Tz. 42 adressiert. Eine ausdrückliche Regelung sollte in Form einer Empfehlung zur Angabe von Vorjahreszahlen ergänzt werden.
- Tz. 42: Die Textziffer ist u.E. widersprüchlich formuliert: Während Satz 2 allgemein eine Begründung im Falle einer Durchbrechung des Grundsatzes der Stetigkeit vorsieht, verlangt Satz 4 im Fall fehlender Vorjahreszahlen nur einen Hinweis (also ohne Begründung).
- Tz. B5: Die Formulierung „zulässig bzw. sogar erforderlich“ in Satz 1 ist unklar. Es sollte allein heißen „erforderlich“ (oder „geboten“).

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann