

47. Sitzung HGB-FA am 13.02.2020  
47\_01c\_HGB-FA\_E-DRS36\_Entwurf

**E-DRS 36**

**Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)**

**Segmentberichterstattung**

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme **bis zum 31. Dezember 2019** aufgefordert.  
Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

## **Inhaltsverzeichnis**

	<i>Seite</i>
Aufforderung zur Stellungnahme	3
Vorbemerkung	5
Abkürzungsverzeichnis	6
Zusammenfassung	7
<b>Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)</b>	
<b>Segmentberichterstattung</b>	9
	Textziffer
<b>Ziel</b>	1-3
<b>Gegenstand und Geltungsbereich</b>	4-8
<b>Definitionen</b>	9
<b>Regeln</b>	10-45
Bestimmung der anzugebenden Segmente	10-23
Segmentierung	11-14
Zusammenfassung von operativen Segmenten	15-18
Größenmerkmale	19-23
Segmentdatenermittlung / Bewertungsgrundlagen	24-26
Angabepflichten für die Segmentberichterstattung	27-40
Beschreibung der Segmentierung und der anzugebenden Segmente	29-31
Segmentdatenermittlung / Bewertungsgrundlagen	32
Betragsmäßige Angaben je anzugebendem Segment	33-37
Überleitungen	38-40
Stetigkeit und Vergleichbarkeit	41-45
<b>Inkrafttreten und Übergangsvorschriften</b>	46-47
<b>Außerkräfttreten</b>	48
<b>Anlagen</b>	
Anlage 1: Bestimmung der anzugebenden Segmente	
Anlage 2: Änderungen an DRS 23 <i>Kapitalkonsolidierung</i> <i>(Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)</i>	A1
<b>Begründung</b>	B1-B6

## **Aufforderung zur Stellungnahme**

Das DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme **bis zum 31. Dezember 2019**. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Dabei sind insbesondere Antworten zu den nachfolgend aufgeführten Fragen erwünscht. Bitte begründen Sie Ihre Ansichten.

### **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?*

### **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?*

### **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?*

### **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?*

### **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 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?*

**Frage 6:**

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

## **Vorbemerkung**

### **Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee**

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315e Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

### **Anwendungshinweis**

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

### **Copyright**

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem DRSC zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrechtsgesetz gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX) des DRSC handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS XX berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach seiner Auffassung Standards fehlerhaft anwenden.

### **Herausgeber**

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de).

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
BAnz	Bundesanzeiger
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
E-DRS	Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Standard
e.V.	eingetragener Verein
f. / ff.	folgende / fortfolgende
ggf.	gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-FA	HGB-Fachausschuss
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

## Zusammenfassung

Dieser Standard regelt die Segmentberichterstattung, um die der Konzernabschluss gemäß § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB erweitert werden kann. Die Segmentberichterstattung hat das Ziel, Informationen über die wesentlichen Segmente eines Konzerns zu geben. Sie flankiert den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht.

Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die gemäß § 290 HGB oder gemäß § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind oder dies freiwillig tun und diesen freiwillig um eine Segmentberichterstattung erweitern. Anderen Unternehmen, die zusätzlich zum Jahresabschluss freiwillig eine Segmentberichterstattung erstellen, wird empfohlen, diesen Standard zu beachten.

Ausgangsbasis für die Segmentierung sind die nach dem Management Approach abgegrenzten operativen Segmente des Konzerns. Die Segmentierung ergibt sich somit aus der internen Organisations- und Berichtsstruktur des Konzerns.

Sofern in der internen Organisations- und Berichtsstruktur mehrere Segmentierungen bestehen, hat sich die Konzernleitung bei der Segmentberichterstattung für die Segmentierung zu entscheiden, nach der die Steuerung vorrangig erfolgt.

Operative Segmente, deren wirtschaftliche Charakteristika homogen sind, dürfen zusammengefasst werden.

Ein operatives Segment, ggf. nach Zusammenfassung mit anderen operativen Segmenten, ist immer dann ein anzugebendes Segment, wenn seine Umsatzerlöse oder vergleichbare Erträge mit externen Kunden und mit anderen Segmenten, das Segmentergebnis oder das Segmentvermögen mindestens jeweils 10 % des entsprechenden Gesamtbetrags ausmachen.

Die Segmentberichterstattung hat, im Sinne des Management Approachs, in Übereinstimmung mit den Methoden und Wertansätzen zu erfolgen, welche der internen Berichterstattung zugrunde liegen, die von der Konzernleitung vorrangig für die Konzernsteuerung genutzt wird.

Verwendet die Konzernleitung mehr als ein Maß für das Segmentergebnis sowie für das Vermögen und die Schulden eines Segments, so sind jene Werte zu verwenden, die von der Konzernleitung vorrangig für die Steuerung des Segments verwendet werden.

Ein Konzern hat Informationen anzugeben, anhand derer die Abschlussadressaten die Art und die finanziellen Auswirkungen der von dem Konzern und seinen Segmenten ausgeübten Geschäftstätigkeiten sowie das wirtschaftliche Umfeld, in dem er tätig ist, beurteilen können.

Jedes anzugebende Segment ist zu beschreiben. Dabei ist zu erläutern, welche Merkmale für die Abgrenzung der Segmente zugrunde gelegt wurden und anhand welcher Kriterien über die Zusammenfassung von operativen Segmenten entschieden wurde.

Die Bewertungsgrundlagen für die Segmentberichterstattung sind zu erläutern.

Der Standard sieht verschiedene betragsmäßige Angaben je anzugebendem Segment vor. Zudem ist von Gesamtbeträgen auf die entsprechenden Posten der Konzernbilanz und der Konzerngewinn- und Verlustrechnung bzw. im Falle des Segmentergebnisses auf den Jahresüberschuss/-fehlbetrag oder eine zugehörige Zwischensumme der Konzerngewinn- und Verlustrechnung überzuleiten. Wesentliche Überleitungsposten sind zu erläutern.

Die Durchbrechung der Stetigkeit ist nur in Ausnahmefällen zulässig. Sie ist zu begründen. Sofern Posten des Vorjahrs berichtet werden, sind diese anzupassen und sowohl „wie berichtet“ als auch „angepasst“ anzugeben. Sofern keine Posten des Vorjahrs berichtet werden, ist zumindest auf die Durchbrechung der Stetigkeit hinzuweisen.

Ändert ein Konzern die Struktur seiner internen Organisation derart, dass sich die Zusammensetzung seiner anzugebenden Segmente verändert, oder ändert ein Konzern die Art oder Ermittlung seiner internen Steuerungskennzahlen, ist dies in der Segmentberichterstattung entsprechend abzubilden.

Die Regelungen dieses Standards sind für die Erstellung einer Segmentberichterstattung erstmals in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 20XX beginnen, anzuwenden. Konzerne, die bislang eine von diesem Standard abweichende Segmentberichterstattung erstellt haben, sollen bei erstmaliger Anwendung dieses Standards auf diese Tatsache hinweisen.

## E-DRS 36

### Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)

#### Segmentberichterstattung

*Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.*

#### Ziel

**1. Die Segmentberichterstattung hat das Ziel, Informationen über die wesentlichen Segmente eines Konzerns zu geben. Sie flankiert den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht.**

2. Viele Konzerne bieten unterschiedliche Produkte und Dienstleistungen an oder sind auf unterschiedlichen Märkten und in verschiedenen geographischen Regionen tätig. Die so gekennzeichneten Segmente haben in der Regel unterschiedliche Rentabilität, Wachstumschancen und Zukunftsaussichten oder weisen spezifische Chancen und Risiken auf. Zusätzliche Segmentinformationen erlauben daher eine bessere Einschätzung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Konzerns, als es aggregierte Daten eines Konzernabschlusses allein ermöglichen.

3. Der Standard folgt bei der Segmentabgrenzung, der Segmentdatenermittlung sowie der Bestimmung der anzugebenden Segmentdaten dem Management Approach.

#### Gegenstand und Geltungsbereich

**4. Dieser Standard regelt die Segmentberichterstattung, um die der Konzernabschluss gemäß § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB erweitert werden kann.**

**5. Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die gemäß § 290 HGB oder gemäß § 11 PubliG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind oder dies freiwillig tun und diesen freiwillig um eine Segmentberichterstattung erweitern.**

**6. Der Standard gilt nicht für Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen.**

7. Anderen Unternehmen, die zusätzlich zum Jahresabschluss freiwillig eine Segmentberichterstattung erstellen, wird empfohlen, diesen Standard zu beachten.

**8. Dieser Standard gilt für sämtliche Unternehmen, ungeachtet ihrer Branchenzugehörigkeit.**

#### Definitionen

**9. Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

**Anzugebende Segmente:** Operative oder zusammengefasste operative Segmente, die eines der Größenmerkmale gemäß Tz. 19 erfüllen oder die von der Konzernleitung zur Verbesserung der Entscheidungsnützlichkeit berichtet werden.

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

**Management Approach:** Prinzip der Finanzberichterstattung, welches die Einschätzungen und Beurteilungen der Konzernleitung vermittelt, wobei zur internen Steuerung, bspw. zur Ressourcenallokation, genutzte Informationen verwendet werden und sich an internen Berichtsstrukturen orientiert wird.

**Operatives Segment:** Teil eines Konzerns,

- a) der geschäftliche Tätigkeiten entfaltet, die potentiell oder tatsächlich zu externen bzw. intersegmentären Umsatzerlösen oder vergleichbaren Erträgen führen,
- b) für welchen eigenständige Finanzinformationen vorliegen, und
- c) der regelmäßig von der Konzernleitung zum Zwecke der Konzernsteuerung wirtschaftlich beurteilt wird.

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

**Segmentaufwendungen:** Einem anzugebenden 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.

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

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

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

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

## Regeln

### *Bestimmung der anzugebenden Segmente*

10.

Die in den Tz. 11 bis 23 aufgeführten Regelungen sind zudem in der Anlage in einem Schaubild dargestellt.

### Segmentierung

11.

**Ausgangsbasis für die Segmentierung sind die nach dem Management Approach abgegrenzten operativen Segmente des Konzerns.**

12.

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

13.

Die Segmentierung ergibt sich somit aus der internen Organisations- und Berichtsstruktur des Konzerns, da die für innerbetriebliche Zwecke optimierte Struktur die interne Überwachung und Steuerung des Konzerns am besten widerspiegelt und damit auch den externen Abschlussadressaten die beste Entscheidungsgrundlage bietet.

14.

**Sofern in der internen Organisations- und Berichtsstruktur mehrere Segmentierungen bestehen, hat sich die Konzernleitung bei der Segmentberichterstattung für die Segmentierung zu entscheiden, nach der die Steuerung vorrangig erfolgt.**

Zusammenfassung von operativen Segmenten

15.

**Operative Segmente, deren wirtschaftliche Charakteristika homogen sind, dürfen zusammengefasst werden.**

16.

Zur Beurteilung der Homogenität von produktorientierten oder geographischen Segmenten sind insbesondere die nachfolgenden Kriterien bzw. Abgrenzungsmerkmale heranzuziehen. Erfolgt die Segmentierung nach anderen Gesichtspunkten, gelten die genannten Homogenitätskriterien entsprechend.

17.

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.

18.

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.

Größenmerkmale

19.

**Ein operatives Segment, ggf. nach Zusammenfassung mit anderen operativen Segmenten (Tz. 15), ist immer dann ein anzugebendes Segment, wenn**

- a) **seine Umsatzerlöse oder vergleichbare Erträge mit externen Kunden und mit anderen Segmenten mindestens 10 % der gesamten externen und intersegmentären Umsatzerlöse oder vergleichbaren Erträge ausmachen oder**

- 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**
- c) **sein Vermögen mindestens 10 % des gesamten Vermögens aller operativen Segmente ausmacht.**

20.

Ein operatives Segment, das keines der Größenmerkmale überschreitet, kann als anzugebendes Segment bestimmt werden, sofern die Entscheidungsnützlichkeit der Segmentberichterstattung dadurch verbessert wird.

21.

Ein operatives Segment, das in der vorangegangenen Periode ein anzugebendes Segment war, kann, auch ohne die Voraussetzungen gemäß Tz. 19 zu erfüllen, ein anzugebendes Segment sein, wenn ihm die Konzernleitung weiterhin eine wesentliche Bedeutung beimisst.

22.

Wird für ein operatives Segment, das bisher kein anzugebendes Segment war, aufgrund außergewöhnlicher Umstände eines der Größenmerkmale voraussichtlich einmalig überschritten, so kann von einem Ausweis als anzugebendes Segment abgesehen werden.

23.

**Betragen die den anzugebenden Segmenten zuordenbaren externen Umsatzerlöse oder vergleichbaren Erträge insgesamt weniger als 75 % der konsolidierten Umsatzerlöse oder vergleichbaren Erträge des Konzerns, sind zusätzliche operative Segmente als anzugebende Segmente zu bestimmen, bis mindestens 75 % der Umsatzerlöse oder vergleichbaren Erträge durch die anzugebenden Segmente erreicht sind. Die Möglichkeit der Zusammenfassung von operativen Segmenten gemäß Tz. 15 bleibt unberührt.**

*Segmentdatenermittlung / Bewertungsgrundlagen*

24.

**Die Segmentberichterstattung hat, im Sinne des Management Approachs, in Übereinstimmung mit den Methoden und Wertansätzen zu erfolgen, welche der internen Berichterstattung zugrunde liegen, die von der Konzernleitung vorrangig für die Konzernsteuerung genutzt wird.**

25.

**Verwendet die Konzernleitung mehr als ein Maß für das Segmentergebnis sowie für das Vermögen und die Schulden eines Segments, so sind jene Werte zu verwenden, die von der Konzernleitung vorrangig für die Steuerung des Segments verwendet werden.**

26.

Je Segment ist ein Maß für das Segmentergebnis als das (vorrangig genutzte) Segmentergebnis zu definieren. Für unterschiedliche Segmente können dabei auch jeweils unterschiedliche Maße das relevante Segmentergebnis darstellen.

*Angabepflichten für die Segmentberichterstattung*

27.

**Ein Konzern hat Informationen anzugeben, anhand derer die Abschlussadressaten die Art und die finanziellen Auswirkungen der von dem Konzern und seinen Segmenten ausgeübten Geschäftstätigkeiten sowie das wirtschaftliche Umfeld, in dem er tätig ist, beurteilen können.**

28.

Konzernen steht es frei, über die Anforderungen dieses Standards hinausgehende Informationen in ihre Segmentberichterstattung aufzunehmen, soweit diese dazu beitragen, den Einblick in ihre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu verbessern und das Verständnis ihrer geschäftlichen Tätigkeit zu fördern.

Beschreibung der Segmentierung und der anzugebenden Segmente

29.

**Jedes anzugebende Segment ist zu beschreiben. Dabei ist zu erläutern, welche Merkmale für die Abgrenzung der Segmente zugrunde gelegt wurden und anhand welcher Kriterien über die Zusammenfassung von operativen Segmenten entschieden wurde.**

30.

Beschreibende Merkmale sind z. B. die zuordenbaren Produkte oder Dienstleistungen, die Tätigkeiten, das regulatorische Umfeld oder die geographische Zusammensetzung des anzugebenden Segments. Sofern operative Segmente zusammengefasst wurden, sollte beschrieben werden, auf welcher Grundlage die Homogenität der wirtschaftlichen Charakteristika festgestellt wurde.

31.

**Für jedes anzugebende Segment, das nicht produktorientiert abgegrenzt ist, sind die dem Segment zuordenbaren Produkte und Dienstleistungen, die die Grundlage der Umsatzerlöse oder vergleichbaren Erträge darstellen, anzugeben.**

Segmentdatenermittlung / Bewertungsgrundlagen

32.

**Die Bewertungsgrundlagen für die Segmentberichterstattung sind zu erläutern. Dies betrifft zumindest:**

- a) **die Verrechnungsmethode (Transferpreis-Methode) für sämtliche Geschäftsvorfälle zwischen anzugebenden Segmenten, bspw. Preisvergleichsmethode, Kostenaufschlagsmethode o.a.,**
- b) **die Art etwaiger Unterschiede zwischen den Bewertungsgrundlagen eines jeweiligen Segmentergebnisses und dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag oder einer zugehörigen Zwischensumme der Konzerngewinn- oder Verlustrechnung (falls nicht aus den Überleitungsrechnungen gem. Tz. 38 ersichtlich), bspw. hinsichtlich der Allokation zentral angefallener Kosten,**
- c) **die Art etwaiger Unterschiede zwischen den Bewertungsgrundlagen des Vermögens eines anzugebenden Segments und dem Vermögen des Konzerns (falls nicht aus den Überleitungsrechnungen gem. Tz. 38 ersichtlich), bspw. hinsichtlich der Allokation von gemeinsam genutztem Vermögen,**
- d) **die Art etwaiger Unterschiede zwischen den Bewertungsgrundlagen der Schulden eines anzugebenden Segments und den Schulden des Konzerns (falls nicht aus den Überleitungsrechnungen gem. Tz. 38 ersichtlich), bspw. hinsichtlich der Allokation von gemeinsam genutzten Schulden,**
- e) **die Art etwaiger Änderungen der Bewertungsmethoden im Vergleich zu früheren Geschäftsjahren, die zur Bestimmung des Segmentergebnisses verwendet werden, und ggf. die Auswirkungen dieser Änderungen auf das Segmentergebnis,**
- f) **die Art und die Auswirkungen etwaiger asymmetrischer Allokationen auf anzugebende Segmente, bspw. hinsichtlich der Zuordnung eines Abschreibungsaufwands zu einem Segment, ohne die abschreibungsfähigen Vermögensgegenstände ebenfalls diesem Segment zuzuordnen.**

Betragsmäßige Angaben je anzugebendem Segment

33.

**Für jedes anzugebende Segment ist das Segmentergebnis anzugeben.**

34.

**Das Segmentvermögen und die Segmentschulden eines jeden anzugebenden Segments sind anzugeben, wenn diese Werte der Konzernleitung regelmäßig berichtet werden.**

35.

Zudem sind die folgenden Werte für jedes anzugebende Segment anzugeben, sofern sie im Segmentergebnis enthalten sind, welches der Konzernleitung berichtet wird, oder, sofern sie der Konzernleitung regelmäßig berichtet werden, auch wenn sie im Segmentergebnis nicht enthalten sind:

- a) Umsatzerlöse oder vergleichbare Erträge unterteilt nach Umsatzerlösen oder vergleichbaren Erträgen mit Dritten und mit anderen Segmenten,
- b) Zinserträge und Zinsaufwendungen,
- c) planmäßige Abschreibungen,
- d) wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten,
- e) Anteil des Konzerns am Jahresüberschuss/-fehlbetrag von Unternehmen, die nach der Equity-Methode abgebildet werden,
- f) Ertragsteueraufwand oder -ertrag, und
- g) wesentliche nicht zahlungswirksame Posten, bei denen es sich nicht um Abschreibungen handelt.

36.

Zinserträge und Zinsaufwendungen (sofern gem. Tz. 35b) notwendig) sind für jedes anzugebende Segment grundsätzlich separat anzugeben. Zinserträge und Zinsaufwendungen können jedoch saldiert werden, sofern die Zinserträge die Mehrheit der Segmenterträge ausmachen und die Konzernleitung vorrangig die Nettozinserträge nutzt, um die Ertragskraft des Segments zu beurteilen und Entscheidungen über die Allokation von Ressourcen für das Segment zu treffen. In diesem Fall hat der Konzern anzugeben, dass eine Saldierung vorgenommen wurde.

37.

Ein Konzern hat zudem die folgenden Werte für jedes anzugebende Segment anzugeben, sofern sie im Segmentvermögen enthalten sind, welches der Konzernleitung berichtet wird, oder, sofern sie der Konzernleitung regelmäßig berichtet werden, auch wenn sie im Segmentvermögen nicht enthalten sind:

- a) Buchwert der nach der Equity-Methode abgebildeten Anteile, und
- b) Buchwert der Zugänge zum Anlagevermögen.

Überleitungen

38.

Die Gesamtbeträge der

- a) Segmentumsatzerlöse oder vergleichbarer Segmenterträge,
- b) Segmentvermögen,
- c) Segmentschulden sowie
- d) sonstigen wesentlichen Segmentposten

sind auf die entsprechenden Posten der Konzernbilanz und der Konzerngewinn- und Verlustrechnung überzuleiten.

39.

Der Gesamtbetrag des Segmentergebnisses ist auf den Jahresüberschuss/-fehlbetrag oder eine zugehörige Zwischensumme der Konzerngewinn- oder Verlustrechnung überzuleiten.

40.

Wesentliche Überleitungsposten sind anzugeben und zu erläutern.

*Stetigkeit und Vergleichbarkeit*

41.

Die im Standard formulierten Wahlrechte, bspw. zur Zusammenfassung von Segmenten (vgl. Tz. 15), hinsichtlich der Größenmerkmale (vgl. Tz. 20) oder zu freiwilligen zusätzlichen Informationen (vgl. Tz. 28) sind stetig auszuüben.

42.

**Die Durchbrechung der Stetigkeit ist nur in Ausnahmefällen zulässig. Sie ist zu begründen. Sofern Posten des Vorjahrs berichtet werden, sind diese anzupassen und sowohl „wie berichtet“ als auch „angepasst“ anzugeben. Sofern keine Posten des Vorjahrs berichtet werden, ist zumindest auf die Durchbrechung der Stetigkeit hinzuweisen.**

**43.**

**Ändert ein Konzern die Struktur seiner internen Organisation derart, dass sich die Zusammensetzung seiner anzugebenden Segmente verändert, oder ändert ein Konzern die Art oder Ermittlung seiner internen Steuerungskennzahlen, ist dies in der Segmentberichterstattung entsprechend abzubilden.**

**44.**

Wird ein operatives Segment erstmals zu einem anzugebenden Segment, wird empfohlen, neben den Informationen für den Berichtszeitraum auch die Vergleichszahlen des Vorjahrs anzugeben. Die Angaben für die anderen Segmente sind in diesem Fall grundsätzlich anzupassen.

**45.**

**Bei Wegfall eines Segments (z. B. aufgrund von Veräußerung oder Stilllegung) sind die Beträge des Berichtszeitraums und des Vorjahrs gemäß Tz. 35 anzugeben. Auf den Wegfall ist gesondert hinzuweisen. Wesentliche Posten sind zu erläutern.**

#### Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

**46.**

**Die Regelungen dieses Standards sind für die Erstellung einer Segmentberichterstattung erstmals in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 20XX beginnen, anzuwenden. Konzerne, die bislang eine von diesem Standard abweichende Segmentberichterstattung erstellt haben, sollen bei erstmaliger Anwendung dieses Standards auf diese Tatsache hinweisen.**

**47.**

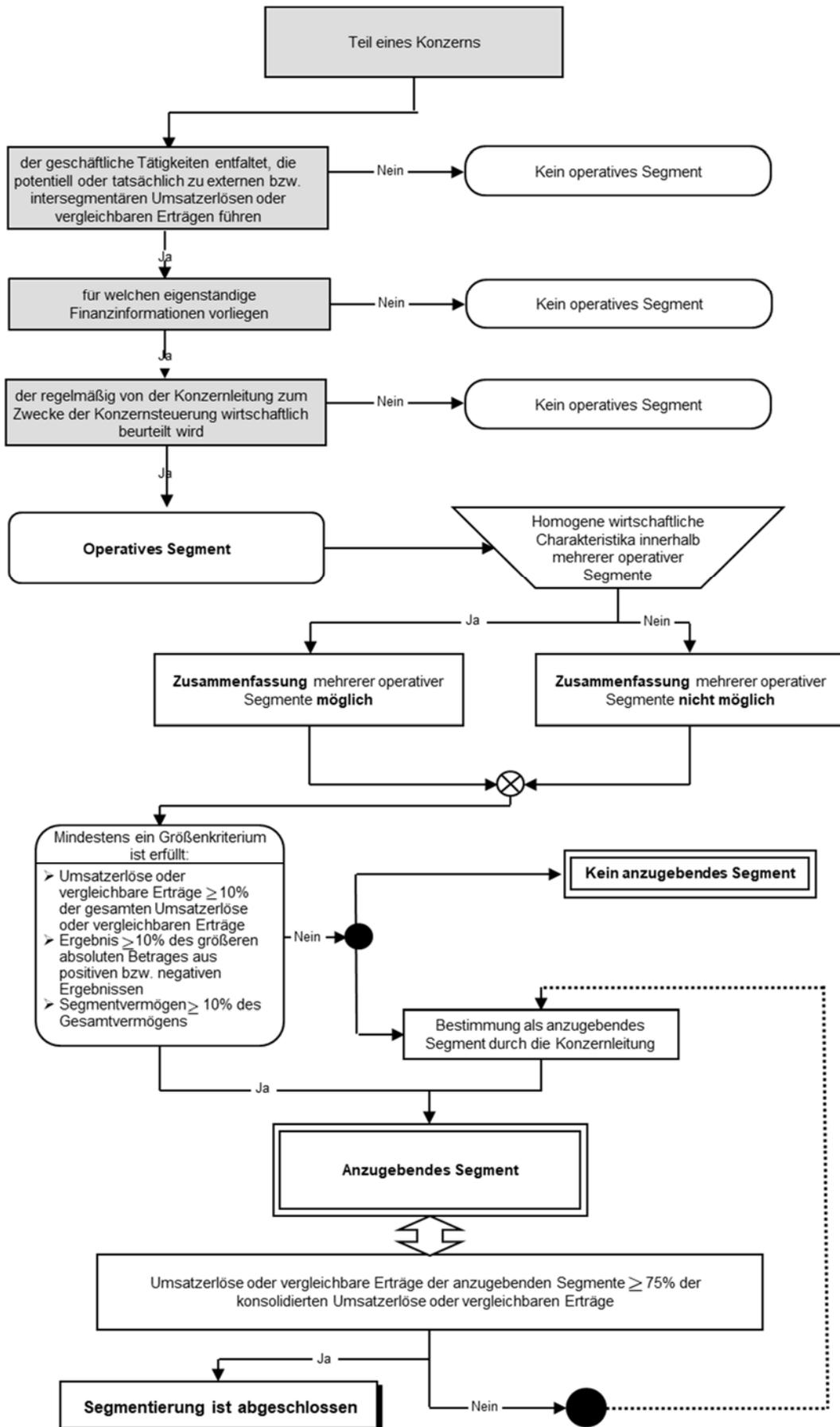
Eine frühere Anwendung in Geschäftsjahren, die nach dem Datum der Bekanntmachung und vor dem verpflichtenden Erstanwendungsdatum beginnen, wird empfohlen. In diesem Fall sind sämtliche Regelungen dieses Standards zu beachten.

#### Außerkräfttreten

**48.**

**DRS 3 *Segmentberichterstattung* vom 20. Dezember 1999 (BAnz vom 31. Mai 2000), letztmalig geändert durch den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 8 vom 22. September 2017 (BAnz vom 04. Dezember 2017), wird aufgehoben; er ist letztmalig anzuwenden auf das Geschäftsjahr, das vor dem oder am 31. Dezember 20XX beginnt.**

# Anlage 1: Bestimmung der anzugebenden Segmente



## **Anlage 2: Änderungen an DRS 23 Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss):**

A1.

In Folge der Erarbeitung des E-DRS 36 (DRS XX) werden die nachfolgenden Tz. in DRS 23 geändert:

86.

Sofern durch das Mutterunternehmen eine Segmentberichterstattung aufgestellt wird, hat sich die Bestimmung der Geschäftsfelder an den Grundsätzen des ~~DRS 34~~E-DRS 36 (DRS XX) zu orientieren. Dabei sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung zu beachten. Stellt das Mutterunternehmen keine Segmentberichterstattung auf, wird empfohlen, die Bestimmung der Geschäftsfelder des erworbenen Tochterunternehmens unter Beachtung der Grundsätze des ~~DRS 34~~E-DRS 36 (DRS XX) vorzunehmen.

117.

Eine Änderung der für die Bestimmung der Geschäftsfelder maßgeblichen Verhältnisse darf nur anhand sachgerechter Kriterien erfolgen. Es wird empfohlen, die in ~~DRS 34~~E-DRS 36.41 ff. (DRS XX.41 ff.) formulierten Anforderungen zu beachten. Eine nicht begründbare Änderung der Aufteilung des Geschäfts- oder Firmenwerts ist unzulässig.

B29.

Allerdings sind auch bei der Aufteilung des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Tochterunternehmens vor allem der Einzelbewertungsgrundsatz, das Anschaffungskostenprinzip und der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit sowie Willkürfreiheit zu beachten. Daher erscheint es sachgerecht, Änderungen bei der Aufteilung des Geschäfts- oder Firmenwerts nur in Abhängigkeit von den in ~~DRS 34~~E-DRS 36.41 ff. (DRS XX.41 ff.) formulierten Anforderungen zuzulassen. Damit sollen die Nachvollziehbarkeit und Willkürfreiheit der Bilanzierung gewährleistet werden.

## **Begründung**

### **Erarbeitung des E-DRS 36 Segmentberichterstattung**

B1.

Durch die Erstellung einer Segmentberichterstattung (vgl. Tz. 1) soll die Verbesserung der Entscheidungsnützlichkeit des Konzernabschlusses und die Minderung von Informationsdefiziten zwischen der Konzernleitung und den verschiedenen Stakeholdern des Konzerns erreicht werden.

B2.

Der dem Standard zugrunde liegende Management Approach (vgl. Tz. 3) folgt der internen Überwachungs- und Steuerungsstruktur der Segmente durch die Konzernleitung. Er ermöglicht den Adressaten der Segmentberichterstattung somit die Beurteilung der geschäftlichen Entwicklung der wesentlichen Teilbereiche eines Konzerns aus der Perspektive der Konzernleitung.

B3.

Der HGB-FA hat das Verständnis und die Erläuterungsbedürftigkeit des Begriffs „Konzernleitung“ (vgl. Tz. 14) erörtert. Dabei war fraglich, ob klargestellt werden muss, auf welcher Ebene die Konzernsteuerung, bspw. die Ressourcenallokation, tatsächlich zu erfolgen hat. Zudem wurde erörtert, ob eine Öffnung „nach unten“, also auf eine Ebene unterhalb der Konzernleitung, gestattet werden soll. Der HGB-FA einigte sich letztendlich darauf, dass es sich um die Konzernleitung handelt, da entscheidend ist, wer die Funktion der Steuerung bzw. Ressourcenallokation zwischen den einzelnen Segmenten vornimmt. Dabei handelt es sich nicht um die Verantwortlichen der einzelnen Segmente, sondern um die übergeordnete Entscheidungsebene.

B4.

Im Gegensatz zu DRS 3, wird der Begriff „Umsatzerlöse“ (vgl. Tz. 19) explizit ergänzt, demnach sind nun „Umsatzerlöse oder vergleichbare Erträge“ bei den Größenmerkmalen eines anzugebenden Segments zu berücksichtigen. Die geänderte Formulierung findet sich auch bei den betragsmäßigen Angaben je anzugebendem Segment wieder. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass der Standard für sämtliche Unternehmen, ungeachtet ihrer Branchenzugehörigkeit, gilt und die zu DRS 3 gehörende Anlage 2 für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie Anlage 3 für Versicherungsunternehmen nicht fortgeführt wird (vgl. auch B6).

B5.

Sofern für die Ermittlung der internen Daten Ansatz- und Bewertungsmethoden abweichend vom Konzernabschluss ausgeübt wurden, ist es in diesen Fällen gem. Tz. 24 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.

B6.

Die zu DRS 3 gehörenden Anlagen 2, 3 und 4 wurden im Rahmen der Überarbeitung des Standards gestrichen. Anlage 2 stellte Besonderheiten der Segmentberichterstattung für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute dar, Anlage 3 regelte Besonderheiten der Segmentberichterstattung für Versicherungsunternehmen. Aufgrund der stringenten Ausrichtung des Standards am Management Approach und der gleichzeitigen Öffnung bestimmter im Standard verwendeter Begriffe bzw. Angabepflichten (vgl. B4), wird keine Notwendigkeit mehr für branchenbezogene spezielle Regelungen gesehen. Auf das Beispiel einer Segmentberichterstattung (Anlage 4 des DRS 3) wird verzichtet, da die Grundlage für eine zu erstellende Segmentberichterstattung des Konzerns, im Sinne des Management Approachs, jeweils eine intern bereits vorliegende unternehmensindividuelle Berichterstattung ist.