

Pfandrückstellung – Probleme und Lösungen

BILANZIERUNG UND CONTROLLING | Das Thema Pfandrückstellung beschäftigt Brauereien nicht nur im Rahmen des Jahresabschlusses und bei steuerlichen Betriebsprüfungen. In Zeiten angespannter Liquidität rücken auch die Leergut-Investitionen in den Vordergrund und damit die Frage nach Höhe und Ursachen des Leergutverlustes.

GRUNDSÄTZLICH ist die Bepfandung von Leergut erfolgsneutral zu bilanzieren: Die erhaltenen Pfandgelder werden als Betriebseinnahmen erfasst. Diesen steht in der Bilanz eine Rückstellung für die Pfandrückgabe-Verpflichtung gegenüber. Bei Rückgabe des Leerguts wird das Pfand ausgezahlt. Die Auszahlung wird in der Buchhaltung als Betriebsausgabe gebucht und die Rückstellung um diesen Betrag vermindert. Per saldo entsprechen sich Vereinnahmung und Pfandrückzahlung. Soweit die Theorie. Denn in der Praxis stimmen Ein- und Auszahlungen fast nie überein. Nicht alles bepandete Leergut bleibt im Kreislauf (Stichwort: Leergutverlust) und nicht alles Leergut wird an den ursprünglichen Lieferanten zurückgegeben (Stichworte: Mehr- bzw. Minderrücknahmen).

Leergutverlust

„Zerbrechlich wie Glas“ ist ein geflügelter Ausdruck. Dies gilt auch für die Glasflasche,



Autoren: Eva Herder und Detlef Ortseifen, HLB Linn GoppoldTreuhand GmbH, München; Dirk Freiherr von Pechmann (Foto), Seneca Business Software GmbH, München

die in der Regel für die Bierabfüllung verwendet wird. Die abgefüllten Bierflaschen (Vollgut) werden sowohl beim Transport zum Händler als auch von dort weiter zum Endverbraucher mehrfach auf- und abgeladen und umgeräumt. Nach Verbrauch durch den Abnehmer nehmen die Flaschen als Leergut diesen Weg wieder zurück. Dabei gehen einige Flaschen zu Bruch. Auch das Pfandgeld stellt nicht immer einen ausreichenden Anreiz zur Rückgabe der Flaschen auf Seiten der Endverbraucher dar. Selbst die Kästen finden nicht immer den Weg zurück in die Brauerei.

Mehr- und Minderrücknahmen

Diese Problematik stellt sich insbesondere beim Einheitsleergut. Beim Individualleergut sind die Flasche oder der Kasten eindeutig einem Lieferanten zuzuweisen, zum Beispiel weil Name oder Logo eingepreßt oder dauerhaft aufgedruckt sind. Beim Einheitsleergut fehlt diese Zuordnungsmöglichkeit. Das Leergut kann von verschiedenen Abfüllern verwendet werden. Von Mehrrücknahmen spricht man, wenn der Abfüller mehr Leergut zurückerhält als er als Vollgut ausgeliefert hat. Gerade im Handel kommt es oft zu Differenzen zwischen Bezug und Rückgabe, da regelmäßig Lieferbeziehungen zu mehreren Brauereien bestehen.

Bilanzierungsmethoden

In der Branche sind zwei Methoden zur Berechnung der Pfandrückstellung verbreitet: Bei der Kontenmethode wird für jeden Kunden ein separates Pfandkonto geführt, auf dem die Einzahlungen und Auszahlungen verbucht werden.

Bei der Umlaufmethode wird der rückzustellende Betrag aus Absatz und durchschnittlichen Umlaufzeiten des Leerguts hochgerechnet.

Kontenmethode: Problem der Bilanz-aufblähung

Bei der Kontenmethode werden in einer Nebenbuchhaltung auf Kontokorrentkonten separate Pfandkonten geführt, auf die sämtliche Pfandeinzahlungen und Pfandrückerstattungen verbucht werden. Auf diese Weise werden Mehr- und Minderrücknahmen buchhalterisch erfasst.

Beispiel: Die Brauerei X liefert Vollgut mit einem Pfandwert in Höhe von 100 000 EUR an den Getränkehändler G. Dieser bezieht daneben von der Brauerei Y Vollgut ebenfalls mit einem Pfandwert in Höhe von 100 000 EUR. Beide Brauereien verwenden das gleiche Einheitsleergut. Unabhängig von der ursprünglichen Lieferung gibt G an die Brauerei X Leergut mit einem Pfandwert in Höhe von 80 000 EUR zurück. Das verbleibende Leergut mit einem Pfandwert von 120 000 EUR geht an die Brauerei Y zurück. Dabei wird vereinfachend davon ausgegangen, dass zum Jahresende sämtliches verfügbares Leergut von dem Getränkehändler an seine Lieferanten zurückgegeben wurde.

Auswirkung bei der Kontenmethode: Die Brauerei X weist zum Jahresende eine Rückstellung von 100 000 EUR – 80 000 EUR = 20 000 EUR aus. Tatsächlich besteht die Verpflichtung zur Pfandrückerstattung nicht mehr gegenüber dem Getränkehändler G, da dieser kein rückgabefähiges Leergut mehr in seinem Bestand hat.

Die Forderung ist mit dem Leergut auf die Brauerei Y übergegangen. Diese hat Pfandgelder in Höhe von 100 000 EUR vereinnahmt und musste für die Mehrrücknahme Pfand in Höhe von 120 000 EUR auszahlen. Damit zeigt sich hier ein Pfandsaldo von 20 000 EUR im Soll. Auch hier ist für die Brauerei nicht erkennbar, gegen wen sich diese Forderung eigentlich richtet.

Dies ist das Problem bei der Kontenmethode. Es wird nur scheinbar eine Zuord-

nung von Pfand und Kunde hergestellt. Tatsächlich ist es aber nicht möglich, die Konten abzustimmen. Damit können auch Fehler bei der Quittierung von Leergut und der Führung der Pfandkonten im Nachhinein nicht erkannt und korrigiert werden. Erfahrungsgemäß wachsen bei der Kontenmethode Rückstellungen und Forderungen kontinuierlich an, unabhängig von der Absatzentwicklung. Dadurch wird die Bilanzsumme künstlich vergrößert – mit allen negativen Folgen für die Eigenkapitalquote und andere wesentliche Bilanzkennzahlen.

Außerdem wird bei dieser Methode der Leergutverlust nicht berücksichtigt: Beispiel: Die Brauerei X liefert Vollgut mit einem Pfandwert in Höhe von 100 000 EUR an den Getränkehändler G. Durch das Handling beim Getränkehändler und seinen Kunden geht Leergut im Wert von 10 000 EUR unter. Das verbleibende Leergut mit einem Pfandwert von 90 000 EUR geht an die Brauerei X zurück. Dabei wird vereinfachend davon ausgegangen, dass zum Jahresende sämtliches verfügbares Leergut von dem Getränkehändler an seine Lieferanten zurückgegeben wurde. Auswirkung: Die Brauerei X weist zum Jahresende eine Rückstellung von 100 000 EUR – 90 000 EUR = 10 000 EUR aus, obwohl kein rückgabefähiges Leergut mehr im Umlauf ist.

Wenn sich der Vorgang über mehrere Jahre wiederholt, wird die Rückstellung immer größer, ohne dass ein Ausgleich erfolgen kann.

Umlaufmethode: „Deckelung“ der Rückstellung

Bei der Umlaufmethode wird die Rückstellung unabhängig von den Pfandein- und auszahlungen ermittelt. Dabei wird anhand von Erfahrungswerten geschätzt, wie viel Leergut bei den eigenen Kunden zum Bilanzstichtag im Umlauf ist. In der Regel ist das Leergut rund zwei Monate im Umlauf, bevor es wieder in die Brauerei zurückkommt. Entsprechend wird die Rückstellung anhand der Absatzstatistik der letzten zwei Monate vor Bilanzstichtag gebildet. Aus der Statistik wird die Anzahl der abgesetzten pfandpflichtigen Gebinde ermittelt. Diese werden mit dem Pfandsatz multipliziert. Das Ergebnis wird als Rückstellung passiviert. Es handelt sich somit nicht um eine Fortschreibung historischer Werte, sondern um eine jährliche Neuberechnung. Ein Anwachsen der Rückstellung „ins Unendliche“ ist damit ausgeschlossen. Kernpunkt bei dieser Methode ist die

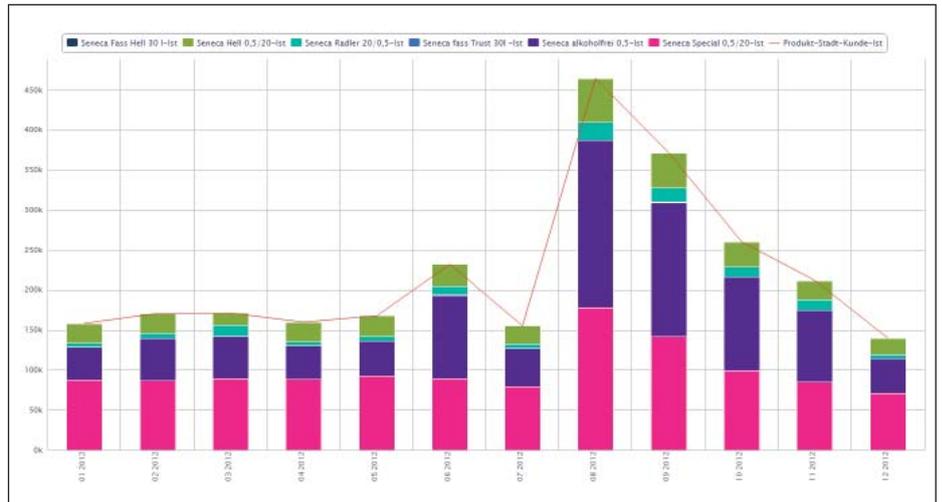


Abb. 1 Transparenz per Controlling-Software – hier dargestellt: die Saisonalität der Absatzstatistik

Analyse der Pfandgelder

Pos.	Absatzzahlen	Schlüssel und Konto	Absoluter Wert	Abs. Kumulierter Wert	Relativer Wert (%)	Rel.Kumuliert (%)	Klasse
1	Seneca energizer 20l/0,5l	0560	3.535.357,92	3.535.357,92	20,40%	20,40%	A
2	Seneca Wasser Limo 0,5	0128	2.540.989,87	6.076.347,79	14,66%	35,06%	A
3	Seneca Special 0,5/20	0115	1.513.550,13	7.589.897,91	8,73%	43,79%	A
4	Seneca Multi Jung 0,5/20	0117	1.092.181,87	8.682.079,78	6,30%	50,09%	A
5	Seneca Original 0,5/20	0564	1.078.317,99	9.760.397,77	6,22%	56,31%	B
6	Seneca alkoholfrei 0,5	0110	1.009.810,69	10.770.208,47	5,83%	62,14%	B
7	Seneca Wasser Min 12/1,0	0715	932.386,51	11.702.594,97	5,38%	67,52%	B
8	Seneca Wasser 12/1,0	0712	820.799,17	12.523.394,14	4,74%	72,25%	B
9	Seneca Apfelschorle 0,5	0125	761.467,78	13.284.861,92	4,39%	76,64%	B
10	Seneca Fit 0,5/20	0441	639.379,78	13.924.241,70	3,69%	80,33%	C
Summe			13.924.241,70		80,33%		

Abb. 2 Hilfreich: Analyse der Pfandgelder per Controlling-System

Ermittlung und der Nachweis der durchschnittlichen Umlaufzeit des Pfandgutes. Dafür müssen zumindest für einen repräsentativen Zeitraum Auslieferung von Vollgut und Rücklauf von Leergut detailliert erfasst und ausgewertet werden. Hier ist der Einsatz entsprechender Software hilfreich (s. Abb. 1).

■ Erfassung des Leergutrücklaufs

Zur Feststellung des geeigneten Zeitraums sowie der tatsächlichen Leergutmengen werden verschiedene Daten aus der Warenwirtschaft bzw. des ERP-Systems benötigt. Aus diesen können, auch im Rahmen einer integrierten Finanzplanung, die unterschiedlichen Rückstellungsbedarfe nach den eben beschriebenen Methoden ermittelt werden. Die Absatzstatistiken und Leergutrücknahmeerfassungen liefern eine monatliche Kennzahl der Rücklaufquote je Leerguttyp, wie Flaschengröße oder Fasstyp. Ein geeignetes Controlling-System kann die Zahlen automatisiert für die letz-

ten Monate darstellen oder Saisonalitäten berücksichtigen. Ebenso können aus entsprechend gegliederten Plan- und Forecastzahlen die benötigten Quoten ermittelt werden. Dabei ist der monatliche Verlauf der Leergutarten zu berücksichtigen.

Welcher Wert für die bilanzielle Rückstellung herangezogen wird, also Durchschnitt der letzten zwei oder mehr Monate, Saisonwerte oder auch Planwerte, sollte mit dem Wirtschaftsprüfer besprochen werden. Für die interne Steuerung können alle Verfahren parallel genutzt werden.

Die Erfassung der Rückläufe erfolgt in der Regel durch Scanner oder manuell. Dabei ist ein monatlicher Abgleich mit den Angaben der zurückliefernden Händler empfehlenswert. Um Abgrenzungsprobleme zu vermeiden, sollten die erfassten Mengen umgehend in die Warenwirtschaft bzw. in das Controlling-System übertragen werden. Bei einer Überprüfung ist so jederzeit die ordnungsgemäße Errechnung der Rücklaufquote nachweisbar.

Die bilanzielle Auswirkung kann im Controlling durch Gegenüberstellung beider Varianten der Pfandrückstellung verglichen werden. Eine beispielhafte Aufstellung, wie diese Auswertung aussehen kann, zeigt Tabelle 1. Ebenso ist durch die resultierende Ermittlung der Unternehmenskennzahlen zu erkennen, dass sich hierbei auch wichtige Werte wie die Eigenkapitalquote ändern. Diese spielt bekanntlich bei Bankgesprächen und Ratingverfahren eine große Rolle.

Pfand – auch eine Controlling-Aufgabe

Da das Pfand in der Regel bei Weitem nicht dem Wert des Mehrweg-Leerguts entspricht, wirken sich Minderrückgaben mittelfristig sowohl auf den Ertrag als auch auf die Liquidität aus. Je weniger Leergut zurückgegeben wird, desto mehr muss in Leergutnachkäufe investiert werden. Daher ist es für die Geschäftsführung interessant, wie hoch die Rückgabequote ist und ob es bei bestimmten Kunden oder Vertriebswegen Auffälligkeiten gibt. Nur mit diesen Informationen ist ein steuernder Eingriff möglich.

Auch hierzu ist die Nutzung von Analyse- und Simulationsinstrumenten im Rahmen eines Controlling-Systems hilfreich. Durch Mehrjahresvergleiche, Abweichungsanalysen oder detaillierte ABC-Auswertungen kann der Hersteller feststellen, welche Kunden tendenziell oder stetig einen hohen Mehr- oder Mindermengenwert aufzeigen. Wie viele Fremdfaschen aus welchem Vertriebskanal angeliefert werden, ist eine wichtige Vertriebsinformation. Gibt es regionale Unterschiede oder bestehen Zusammenhänge zwischen Händler, Saisonalität und Pfandvolumen (s. Abb. 2)? Diese Daten wirken sich nicht nur auf den Rück-

PASSIVA-SZENARIEN DER RÜCKLAUFQUOTE UND RÜCKSTELLUNGSBEDARF			
	Pfandkonto	Quotenrechnung	Differenz
Gezeichnetes Kapital	100000	100000	0%
Kapitalrücklage	234332	234332	0%
Jahresüberschuss	45236	45236	0%
Eigenkapital	379568	379568	0%
Steuerrückstellungen	27600	27600	0%
Sonstige Rückstellungen	234950	153670	-35%
Rückstellungen	262550	181270	-31%
Verb. gg. Kreditinstituten	22547	22547	0%
Verb. LuL	161350	161350	0%
Verbindlichkeiten	183897	183897	0%
Passiva	826015	744735	-10%
EK-Quote	46%	51%	11%

Tab. 1

stellungsbedarf und die Vertriebssteuerung aus, sondern sind ebenso für die Liquiditätsplanung und Erfolgsrechnung relevant. Schließlich kann hieraus abgeleitet werden, in welcher Höhe Pfandgelder ausbezahlt sind und wann in welchem Umfang neue Flaschen und Fässer bestellt werden müssen. Dies wiederum wirkt sich auf die Investitionsplanung aus. Zuletzt kann die Auswirkung auf die Lagerhaltung abgeschätzt werden und die Logistik kann sich auf die entsprechenden Mengen vorbereiten.

Das Thema Pfandrückstellung hat somit, neben der wichtigen bilanziellen Optimierung der Passivseite und Verkürzen der Bilanzsumme, zahlreiche Nebenaspekte, die das Controlling aufdecken kann. Dies beginnt bei dem Erkennen von „schwarzen Schafen“ und der Darstellung vertrieblicher Chancen und Risiken durch die Analyse von Mehr- und Mindermengen je Händler.

Schließlich kann es ein Alarmsignal sein, wenn ein Kunde hohe Mehrmengen durch Fremdprodukte erzielt. Umgekehrt sind Mehrwegverluste je nach Kunde zu hinterfragen. Gibt es gehäufte Transportschäden, gibt es Abweichungen zwischen gemeldeten und empfangenen Mengen?

Fazit

Pfand und Leergutverlust haben wesentlichen Einfluss auf Bilanz und Liquidität. Durch die Wahl der entsprechenden Bilanzierungsmethode kann eine Verwässerung der Bilanzkennzahlen vermieden werden. Voraussetzung dafür ist die Kenntnis der Leergutströme zwischen der Brauerei und ihren Kunden. Diese Daten bilden auch die Basis für die laufende Steuerung des Vertriebs und der Logistik bei möglicherweise erhöhten Leergutverlusten bei einzelnen Kunden oder Vertriebswegen. ■