

PROJEKT do dyskusji publicznej

Kaucje w systemie kaucyjnym – ujęcie w księgach rachunkowych oraz prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym Rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości

Spis treści

- 1. Wstęp**
- 2. Zarys działania systemu kaucyjnego**
- 3. Ewidencja i prezentacja kaucji wraz z ujawnieniami u poszczególnych uczestników systemu kaucyjnego**
 - 3.1. Podmiot wprowadzający**
 - 3.2. Jednostki handlu hurtowego i detalicznego**
 - 3.2.1. Zapłata i pobranie kaucji**
 - 3.2.2. Zniszczenie opakowania na skutek zdarzeń niezamierzonych**
 - 3.2.3. Zbieranie pustych opakowań i odpadów opakowaniowych**
 - 3.3. Podmiot reprezentujący**
 - 3.4. Użytkownik końcowy**
 - 3.4.1. Model rozrachunkowy**
 - 3.4.2. Model uproszczony**

1. Wstęp

Celem niniejszych rekomendacji Komitetu Standardów Rachunkowości jest wsparcie jednostek w prawidłowym ujęciu w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym kaucji pobieranych i rozliczanych w ramach systemu kaucyjnego, o którym mowa w art. 8 pkt 13a ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz.U. z 2026 r. poz. 619).

Rekomendacje są adresowane do jednostek będących uczestnikami systemu kaucyjnego, tj. przedsiębiorców wprowadzających do obrotu napoje w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, podmiotów reprezentujących prowadzących ten system, jednostek handlu detalicznego i hurtowego, w których oferowane są takie napoje oraz użytkowników końcowych, a w szczególności do:

- kierowników ww. jednostek w rozumieniu ustawy o rachunkowości, jako osób odpowiedzialnych za rachunkowość,
- osób, którym powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych tych jednostek (księgowych i biur rachunkowych),
- biegłych rewidentów,
- członków rad nadzorczych tych jednostek,
- innych interesariuszy, polegających na informacjach zawartych w księgach rachunkowych ww. uczestników systemu kaucyjnego i sporządzonych na podstawie tych ksiąg sprawozdaniach finansowych.

Rekomendacje mają wspierać osoby odpowiedzialne za rachunkowość, natomiast decyzje odnośnie do ujęcia w księgach rachunkowych skutków operacji związanych z kaucjami podejmowane są przez kierownika danej jednostki z uwzględnieniem uwarunkowań występujących w tej jednostce.

Rekomendacje nie odnoszą się do kwestii podatkowych.

Rekomendacje zostały przygotowane na podstawie najlepszej wiedzy dostępnej na dzień opracowania rekomendacji.

Biorąc pod uwagę możliwe zmiany w regulacjach dotyczących systemu kaucyjnego, rekomendacje te mogą zostać zmienione lub uzupełnione w zależności od potrzeb i zagadnień zgłaszanych do rozpatrzenia przez Komitet Standardów Rachunkowości.

2. Zarys działania systemu kaucyjnego

System kaucyjny w Polsce funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz.U. z 2026 r. poz. 619), zwanej dalej „uod”, i został wprowadzony ustawą z dnia 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2023 r. poz. 1852).

Zgodnie z art. 8 pkt 13a uod przez system kaucyjny rozumie się system, w którym przy sprzedaży produktów w opakowaniach na napoje jednorazowego albo wielokrotnego użytku, o których mowa w załączniku nr 1a do uod¹, będących napojami, pobierana jest kaucja, która jest zwracana użytkownikowi końcowemu w momencie zwrotu odpowiednio opakowania objętego systemem kaucyjnym albo odpadu opakowaniowego powstałego z opakowania objętego systemem kaucyjnym.

W myśl art. 1 ust. 1 pkt 5 uod celem systemu kaucyjnego w gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi jest zmniejszenie ilości i szkodliwości dla środowiska materiałów i substancji zawartych w opakowaniach i odpadach opakowaniowych oraz ilości i szkodliwości dla środowiska opakowań i odpadów opakowaniowych na etapie procesu produkcyjnego, wprowadzania do obrotu, dystrybucji i przetwarzania, w szczególności przez wytwarzanie czystych produktów i stosowanie czystych technologii.

Na podstawie art. 40g ust.1 uod system kaucyjny:

- 1) obejmuje terytorium kraju przez zapewnienie w każdej gminie co najmniej jednego stacjonarnego punktu odbierania opakowań i odpadów opakowaniowych objętych systemem kaucyjnym od użytkowników końcowych;
- 2) zapewnia powszechny i równy dostęp dla użytkowników końcowych, z uwzględnieniem przepisów dotyczących uczestniczenia jednostek handlu detalicznego i hurtowego w systemie kaucyjnym ze względu na powierzchnię sprzedaży;
- 3) zapewnia powszechny i równy dostęp dla wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje, wprowadzających bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje, jednostek handlu detalicznego i hurtowego oraz innych punktów zbierających opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym, bez względu na ich powierzchnię;
- 4) nie wymaga okazania dowodu zakupu produktu w opakowaniu na napoje objętym systemem kaucyjnym w celu zwrotu pobranej kaucji.

Przez uruchomienie systemu kaucyjnego rozumie się dzień, od którego system kaucyjny jest prowadzony przez podmiot reprezentujący zgodnie z zasadami określonymi w ww. art. 40g ust. 1, jednak nie wcześniejszy niż dzień 1 października 2025 r. (art. 8 pkt 15ba uod). Od tej daty w obrocie

¹ W obecnym stanie prawnym systemem kaucyjnym objęte są opakowania na napoje będące butelkami plastikowymi (PET) o pojemności do 3 litrów, puszki metalowe o pojemności do 1 litra oraz butelki szklane wielokrotnego użytku o pojemności do 1,5 litra.

mogą pojawiać się produkty w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, oznaczone znakiem wskazującym na objęcie opakowania systemem kaucyjnym oraz określającym wysokość kaucji.

W systemie kaucyjnym, prowadzonym przez podmiot reprezentujący, uczestniczą przedsiębiorcy wprowadzający do obrotu napoje w opakowaniach objętych systemem, jednostki handlu detalicznego i hurtowego prowadzące sprzedaż tych napojów oraz użytkownicy końcowi.

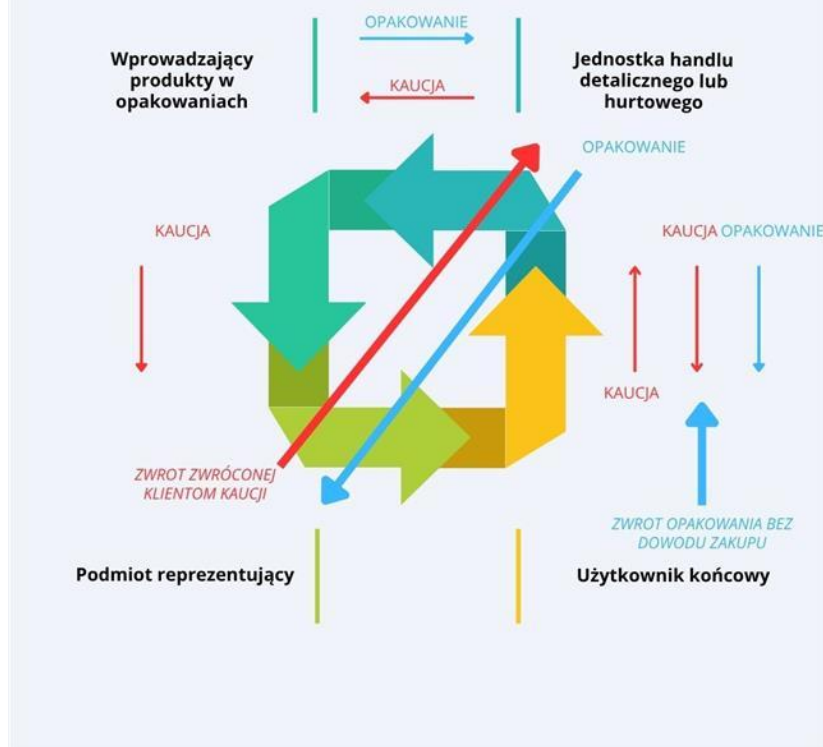
Kaucja to określona kwota pieniężna pobierana w momencie sprzedaży produktu w opakowaniu na napoje jednorazowego albo wielokrotnego użytku, o których mowa w ww. załączniku nr 1a do uod, będącego napojem, zwracana w momencie zwrotu odpowiednio opakowania objętego systemem kaucyjnym albo odpadu opakowaniowego powstałego z opakowania objętego systemem kaucyjnym (art. 8 pkt 6a uod).

Kaucję pobiera się na etapach dystrybucji produktu w opakowaniu, o którym mowa w ww. załączniku nr 1a do uod, będącego napojem, poprzedzających sprzedaż tego produktu użytkownikowi końcowemu oraz od użytkownika końcowego nabywającego ten produkt (art. 40 g ust. 16 uod).

Środki finansowe pochodzące z nieodebranej kaucji oraz ze sprzedaży odpadów opakowaniowych zebranych w ramach systemu kaucyjnego i sprzedaży materiałów pochodzących z przetwarzania tych odpadów przeznacza się na finansowanie systemu kaucyjnego (art. 40i ust. 4 uod).

Poniższy schemat pokazuje w sposób uproszczony przepływ kaucji (związanej z opakowaniem) w ramach systemu kaucyjnego.

Uproszczony schemat przepływu kaucji w ramach systemu kaucyjnego



Źródło: opracowanie własne

3. Ewidencja i prezentacja kaucji wraz z ujawnieniami u poszczególnych uczestników systemu kaucyjnego

Prezentowana poniżej charakterystyka poszczególnych jednostek w systemie kaucyjnym ma na celu określenie roli, jaką pełnią w tym systemie oraz przedstawienie, zgodnie z treścią ekonomiczną, operacji dotyczących kaucji oraz ich ewidencji w księgach rachunkowych tych jednostek.

Zamieszczone w rekomendacjach schematy księgowania odnoszą się do typowych operacji związanych z systemem kaucyjnym. Mają formę uproszczoną, nie uwzględniają wszystkich operacji występujących w systemie kaucyjnym, w tym rozrachunków z tytułu zakupu napojów czy konsekwencji podatkowych². Zaproponowane rozwiązania ewidencyjne są podporządkowane treści ekonomicznej transakcji, w której kaucje są ewidencjonowane w księgach rachunkowych na podstawie odpowiedniego

² W odniesieniu do podatku od towarów i usług zostały wydane objaśnienia podatkowe z 29 sierpnia 2025 r. w zakresie zasad rozliczania na gruncie podatku od towarów i usług transakcji związanych z systemem kaucyjnym w rozumieniu art. 8 pkt 13a ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi ([link](#))

dokumentu księgowego (gdzie kwota kaucji jest pozycją dowodu księgowego dokumentującego zakup napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym).

Należy zaznaczyć, że szereg kwestii dotyczących sposobu rozliczeń pomiędzy uczestnikami systemu kaucyjnego będzie wynikać z zawartych umów. Może to wpłynąć na odmienne podejście księgowe i tym samym odmienny sposób ewidencji niż wskazany w niniejszych rekomendacjach.

Jednostki uczestniczące w systemie kaucyjnym w każdym przypadku powinny przyjąć takie zasady (politykę) rachunkowości w przedmiotowym zakresie, aby rzetelnie i jasno przedstawić sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki.

3.1. Podmiot wprowadzający

Przez „podmiot wprowadzający” na potrzeby niniejszych rekomendacji rozumie się podmiot wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje oraz podmiot wprowadzający bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje w rozumieniu uod. Definicje tych podmiotów zawiera poniższa tabela.

Podmiot	Definicja w uod
wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje	przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie wprowadzania do obrotu produktów w opakowaniach na napoje jednorazowego albo wielokrotnego użytku, o których mowa w załączniku nr 1a do ustawy, będących napojami, z wyłączeniem sprzedaży bezpośredniej polegającej na dostarczaniu napojów w opakowaniach przez wprowadzającego bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje (uod, art. 8 pkt 21a);
wprowadzający bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje	przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie wprowadzania do obrotu produktów w opakowaniach na napoje wielokrotnego użytku, o których mowa w poz. 3 załącznika nr 1a do ustawy, będących napojami, dokonujący wyłącznie sprzedaży bezpośredniej polegającej na dostarczaniu napojów w opakowaniach przez wprowadzającego bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje do miejsca ustalonego między tym wprowadzającym a nabywającym i jednocześnie odbieraniu przez tego wprowadzającego opakowań po produktach tego samego rodzaju, wprowadzonych do obrotu przez tego samego wprowadzającego (uod, art. 8 pkt 21b);

Źródło: uod

Jak wynika z brzmienia art. 40i ust. 1 i 2 uod, podmiot wprowadzający finansuje działania podmiotu reprezentującego wskazane w pkt 3.3 rekomendacji.

Podmiotowi wprowadzającemu przysługuje prawo własności opakowań w postaci butelek szklanych wielokrotnego użytku o pojemności do półtora litra, zebranych w ramach tego systemu kaucyjnego, w których ci przedsiębiorcy wprowadzili do obrotu produkty będące napojami (art. 40g ust. 15 uod).

Podmiot wprowadzający jest obowiązany do przekazania pobranej kaucji podmiotowi reprezentującemu prowadzącemu dany system kaucyjny, z którym zawarł umowę, w określonych w uod terminach (art. 40g ust. 17 uod).

Warunkiem przystąpienia podmiotu wprowadzającego do systemu kaucyjnego jest zawarcie z podmiotem reprezentującym umowy, dotyczącej przystąpienia do systemu kaucyjnego w odniesieniu do całej masy opakowań jednego rodzaju lub kilku rodzajów (art. 40h ust. 3 uod).

Jak wynika z powyższego, pobrana przez podmiot wprowadzający kaucja towarzysząca sprzedaży produktów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym zostaje obowiązkowo przekazana podmiotowi reprezentującemu na prowadzenie systemu kaucyjnego.

Podmiot wprowadzający pełni rolę pośrednika w poborze tej kaucji i jej odprowadzeniu do podmiotu reprezentującego. Dlatego, biorąc pod uwagę opisane powyżej zadania podmiotu wprowadzającego w systemie kaucyjnym, przy ewidencji operacji gospodarczych dotyczących pobranej przez ten podmiot kaucji oraz jej przekazania do podmiotu reprezentującego - mają zastosowanie rozwiązania przewidziane do ewidencji rozrachunków (kategoria pozostałych rozrachunków). Pobrana kaucja od jednostki handlu hurtowego lub detalicznego przez podmiot wprowadzający nie stanowi przychodu tego podmiotu. Kaucja przekazana przez podmiot wprowadzający do podmiotu reprezentującego nie jest kosztem dla podmiotu wprowadzającego.

Podmiot wprowadzający – Przykładowe księgowania

1. Sprzedaż jednostce handlu hurtowego lub detalicznego napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym

a) Naliczenie przez podmiot wprowadzający kaucji należnej od jednostki handlu hurtowego lub detalicznego

Wn Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji należnej od jednostki handlu hurtowego lub detalicznego)

Ma Pozostałe rozrachunki (w analityce zobowiązania z tytułu kaucji wobec podmiotu reprezentującego)

b) Wpływ do podmiotu wprowadzającego należności z tytułu kaucji od jednostki handlu hurtowego lub detalicznego

Wn Rachunek bieżący/Kasa

Ma Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji należnej od jednostki handlu hurtowego lub detalicznego)

2. Przekazanie kaucji przez podmiot wprowadzający do podmiotu reprezentującego

Wn Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji należnej dla podmiotu reprezentującego)

Ma Rachunek bieżący/ Kasa

Prezentacja i ujawnienia

Zaleca się prezentację należności z tytułu kaucji należnych od jednostki handlu hurtowego lub detalicznego w sprawozdaniu finansowym podmiotu wprowadzającego w bilansie w aktywach w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1: jako krótko lub długoterminowe należności (odpowiednio od jednostek powiązanych, od pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale lub od pozostałych jednostek w pozycji „inne” (odpowiednio: krótkoterminowe w pozycjach B.II.1.b), B.II.2.b) lub B.II.3.c); długoterminowe w pozycji A.III.1., A.III.2. lub A.III.3.);
- w załączniku nr 4: jako krótko lub długoterminowe aktywa (odpowiednio: krótkoterminowe w pozycji B. Aktywa obrotowe, w tym: - należności krótkoterminowe; długoterminowe w pozycji A. Aktywa trwałe, w tym środki trwałe);
- w załączniku nr 5: jako krótko lub długoterminowe należności (odpowiednio: krótkoterminowe w pozycji B.II. Należności krótkoterminowe; długoterminowe w pozycji A. III. Należności długoterminowe).

Zaleca się prezentację zobowiązań z tytułu kaucji należnych wobec podmiotu reprezentującego w sprawozdaniu finansowym podmiotu wprowadzającego w bilansie w pasywach w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1: jako krótko lub długoterminowe zobowiązania (odpowiednio wobec jednostek powiązanych, wobec pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale lub od pozostałych jednostek w pozycji „inne” (odpowiednio: krótkoterminowe w pozycjach B.III.1.b), B.III.2.b) lub B.III.3.i)); długoterminowe w pozycji B.II.1., B.II.2., B.II.3. e));
- w załączniku nr 4: w pozycji B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania;
- w załączniku nr 5: jako krótko lub długoterminowe zobowiązania (odpowiednio: krótkoterminowe w pozycji B.III. Zobowiązania krótkoterminowe; długoterminowe w pozycji B.II. Zobowiązania długoterminowe).

Na podstawie art. 50 ust. 1 ustawy o rachunkowości podmiot wprowadzający może prezentować w sprawozdaniu finansowym informacje dotyczące rozliczeń w systemie kaucyjnym z większą szczegółowością niż wynika to bezpośrednio ze wzorów określonych w załącznikach do ustawy, jeżeli jest to uzasadnione specyfiką prowadzonej działalności oraz potrzebami informacyjnymi użytkowników sprawozdania finansowego.

Zaleca się, aby w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w części pn. Dodatkowe informacje i objaśnienia, jednostki te ujawniły informację dotyczącą należności i zobowiązań z tytułu kaucji, jeżeli informacja ta mogłaby w sposób istotny wpłynąć na ocenę ich sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy.

Proponuje się ujawnienie tej informacji w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1: w ust. 10;
- w załączniku nr 4 i 5: nie przewidziano takiej pozycji ujawnień; Jeżeli jednak ww. należności lub zobowiązania w sposób istotny wpływają na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy tych jednostek to zasadnym jest skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 50 ust. 1 ustawy i ujawnienie kwoty oraz charakteru tych należności lub zobowiązań.

3.2. Jednostki handlu hurtowego i detalicznego

Kolejnymi uczestnikami systemu kaucyjnego są jednostki handlu hurtowego i detalicznego, które są pośrednikami w sprzedaży napojów objętych systemem kaucyjnym. Przy ich zakupie płacą kaucję, którą odzyskują przy sprzedaży użytkownikom końcowym lub innym pośrednikom.

Jednostki handlu hurtowego i detalicznego w przypadkach określonych w uod są również zobowiązane do zbierania pustych opakowań i odpadów opakowaniowych, za które zwracają kaucję użytkownikom końcowym.

Relacje pomiędzy podmiotem reprezentującym a jednostkami handlu hurtowego i detalicznego opierają się na ścisłej współpracy w ramach systemu kaucyjnego, w którym podmiot reprezentujący wykonuje kluczowe zadania organizacyjne i rozliczeniowe, obejmujące w szczególności obowiązki wynikające z art. 40i ust. 1 pkt 2, 5 i 6 uod, a mianowicie:

- odbieranie opakowań i odpadów opakowaniowych z jednostek handlu detalicznego i hurtowego objętych systemem kaucyjnym;
- rozliczenie kaucji z jednostkami handlu detalicznego i hurtowego zbierającymi opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym, w szczególności finansowanie wypłat kaucji dla użytkownika końcowego;
- finansowanie kosztów zbierania opakowań i odpadów opakowaniowych przez przedsiębiorcę prowadzącego jednostkę handlu detalicznego i hurtowego.

Zgodnie z art. 44 ust. 1 i 2 uod zakres obowiązkowego uczestnictwa jednostek handlu detalicznego i hurtowego w systemie kaucyjnym zależy od powierzchni sprzedaży oraz rodzaju opakowań objętych systemem. Jednostki o powierzchni sprzedaży nie większej niż 200 m² uczestniczą w systemie kaucyjnym co najmniej w zakresie pobierania kaucji, z zastrzeżeniem szczególnych obowiązków dotyczących opakowań szklanych wielokrotnego użytku. Jednostki o powierzchni sprzedaży powyżej 200 m² uczestniczą w systemie co najmniej w zakresie pobierania i zwracania kaucji oraz zbierania pustych opakowań i odpadów opakowaniowych.

Wyżej wskazany zakres uczestnictwa tych jednostek w systemie kaucyjnym determinuje, czy w jej księgach rachunkowych występują wyłącznie rozrachunki z tytułu kaucji pobranej i zapłaconej, czy również rozrachunki z tytułu kaucji zwracanej użytkownikom końcowym i rozliczanej z podmiotem reprezentującym.

Niezależnie od ewidencji prowadzonej w księgach rachunkowych, przedsiębiorcy prowadzący jednostki handlu detalicznego lub hurtowego oraz inne punkty zbierające opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym prowadzą ewidencję wymaganą przepisami uod. Zakres tej ewidencji zależy od sposobu uczestnictwa jednostki w systemie kaucyjnym i obejmuje w szczególności dane dotyczące liczby nabytych i sprzedanych produktów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, liczby zwróconych opakowań i odpadów opakowaniowych oraz wysokości pobranych, zwróconych i niezwróconych kaucji. Informacje wynikające z tej ewidencji powinny umożliwiać prawidłowe rozliczenie kaucji oraz uzgodnienie sald rozrachunków ujmowanych w księgach rachunkowych.

3.2.1. Zapłata i pobranie kaucji

Zapłacona kaucja przy zakupie produktów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym ma charakter zwrotny, bowiem zostanie ona zwrócona jednostce handlu hurtowego lub detalicznego podczas sprzedaży produktów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym użytkownikowi końcowemu. Z punktu widzenia zasad rachunkowości mają w tym przypadku zastosowanie rozwiązania przewidziane do ewidencji rozrachunków (kategoria pozostałych rozrachunków).

Jednostki handlu hurtowego i detalicznego - przykładowe księgowania (nabycie i sprzedaż napojów w systemie kaucyjnym)

1. Nabycie od podmiotu wprowadzającego napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym:

a) naliczenie przez podmiot wprowadzający kaucji należnej od jednostki handlu hurtowego lub detalicznego

Wn Pozostałe rozrachunki (w analityce: z tytułu kaucji należnej od użytkownika końcowego – w przypadku jednostki handlu detalicznego/ z tytułu kaucji należnej od jednostki handlu detalicznego – w przypadku jednostki handlu hurtowego)

Ma Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji należnej dla podmiotu wprowadzającego)

b) spłata zobowiązania z tytułu kaucji wobec podmiotu wprowadzającego

Wn Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji należnej dla podmiotu wprowadzającego)

Ma Rachunek bieżący/ Kasa

2. Sprzedaż użytkownikowi końcowemu/jednostce handlu detalicznego napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym

Pobranie kaucji od użytkownika końcowego przez jednostkę handlu hurtowego lub detalicznego

Wn Rachunek bieżący/ Kasa

Ma Pozostałe rozrachunki (w analityce: z tytułu kaucji należnej od użytkownika końcowego – w przypadku jednostki handlu detalicznego/ z tytułu kaucji należnej od jednostki handlu detalicznego – w przypadku jednostki handlu hurtowego)

Prezentacja i ujawnienia

Należności i zobowiązania z tytułu kaucji zaleca się prezentować w sprawozdaniu finansowym jednostki handlu hurtowego lub detalicznego zgodnie z zasadami wskazanymi w pkt 3.1. „Prezentacja i ujawnienia”. W taki sam sposób stosuje się również wymogi dotyczące ujawnień.

3.2.2. Zniszczenia opakowania na skutek zdarzeń niezamierzonych

Jak wynika z przedstawionych powyżej przykładów księgowania, kaucje w jednostkach handlu hurtowego i detalicznego są ujmowane w rozrachunkach i co do zasady nie wiążą się z powstawaniem kosztów ani przychodów.

Jednakże, w razie zniszczenia lub utraty opakowań zapłacone kaucje, których nie będzie można odzyskać, ujmuje się odpowiednio w pozostałych kosztach operacyjnych albo w kosztach podstawowej działalności operacyjnej w ramach przyjętych w jednostce norm zakładanego poziomu zniszczeń i utraty opakowań.

Jednostki handlu hurtowego i detalicznego - przykład księgowania (zniszczenie lub utrata opakowań w systemie kaucyjnym)

Zniszczenie lub utrata opakowania w jednostce handlu hurtowego lub detalicznego skutkujące brakiem możliwości otrzymania zwrotu kaucji

Wn Pozostałe koszty operacyjne

Ma Pozostałe rozrachunki (w analityce: z tytułu kaucji należnej od użytkownika końcowego – w przypadku jednostki handlu detalicznego/ z tytułu kaucji należnej od jednostki handlu detalicznego – w przypadku jednostki handlu hurtowego)

Prezentacja i ujawnienia

Koszty działalności operacyjnej w jednostce handlu hurtowego lub detalicznego powstałe w wyniku niezamierzonego zniszczenia opakowania objętego systemem kaucyjnym zaleca się zaprezentować w rachunku zysków i strat w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1: w wariantie kalkulacyjnym w pozycji H. Pozostałe koszty operacyjne (w poz. H.III Inne koszty operacyjne) w wariantie porównawczym w pozycji E. Pozostałe koszty operacyjne (w poz. E.III Inne koszty operacyjne);
- w załączniku nr 4: w pozycji D. Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów;
- w załączniku nr 5: w wariantie kalkulacyjnym w pozycji G. Pozostałe koszty operacyjne; w wariantie porównawczym w pozycji E. Pozostałe koszty operacyjne.

Jeżeli informacje w tym zakresie mogą istotnie wpływać na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki to zaleca się, aby jednostki w dodatkowych informacjach i objaśnieniach dokonały ujawnień w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1: w ust. 2 pkt 10, jako koszt, który wystąpił incydentalnie lub ma nadzwyczajną wartość i - według uznania jednostki - w ust. 10, jako inne informacje, które mogłyby wpłynąć w istotny sposób na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki;
- w załączniku nr 4: nie przewidziano takiej pozycji ujawnień. Jeżeli jednak koszty te w sposób istotny wpływają na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki, to zasadnym jest skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 50 ust. 1 ustawy i ujawnienie kwoty oraz charakteru tego kosztu;
- w załączniku nr 5: w punkcie 11, jako koszt, który wystąpił incydentalnie lub ma nadzwyczajną wartość.

3.2.3. Zbieranie pustych opakowań i odpadów opakowaniowych

Jednostki handlu hurtowego i detalicznego, które odbierają opakowania lub odpady opakowaniowe powstałe z opakowań objętych systemem kaucyjnym od użytkownika końcowego, są zobowiązane do zwrotu kaucji użytkownikowi końcowemu bez wymogu okazania dowodu zakupu produktu, który jest objęty systemem kaucyjnym.

Jednostka, która zwróciła kaucję użytkownikowi końcowemu, otrzymuje zwrot tej kaucji od podmiotu reprezentującego, który odebrał od tej jednostki opakowania lub odpady opakowaniowe powstałe z opakowań objętych systemem kaucyjnym; zwrot ten ma charakter obowiązkowy (art. 40g ust. 9a uod).

W świetle powyższego, zwrócona użytkownikowi końcowemu kaucja stanowi dla tych jednostek należność od podmiotu reprezentującego, która obowiązkowo powinna zostać uregulowana przez podmiot reprezentujący (art. 40i ust. 1 pkt 5 uod). Kaucja przekazana użytkownikowi końcowemu przez jednostkę handlu hurtowego lub detalicznego nie jest kosztem dla tej jednostki, co uzasadnia ewidencję tych operacji wyłącznie na kontach rozrachunkowych (kategoria pozostałe rozrachunki).

Jednostki handlu hurtowego i detalicznego - przykładowe księgowania (wypłata użytkownikom końcowym kaucji po zwrocie opakowań i odpadów)

1. Zwrot kaucji użytkownikowi końcowemu przez jednostkę handlu hurtowego lub detalicznego (bez dowodu zakupu)

Wn Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji od podmiotu reprezentującego)
Ma Rachunek bieżący/ Kasa

2. Uregulowanie przez podmiot reprezentujący kaucji zwróconej użytkownikowi końcowemu przez jednostkę handlu hurtowego lub detalicznego

Wn Rachunek bieżący/ Kasa
Ma Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji od podmiotu reprezentującego)

Prezentacja i ujawnienia

Należności z tytułu kaucji od podmiotu reprezentującego zaleca się prezentować w sprawozdaniu finansowym jednostki handlu hurtowego lub detalicznego zgodnie z zasadami wskazanymi w pkt 3.1. „Prezentacja i ujawnienia”. W taki sam sposób stosuje się również wymogi dotyczące ujawnień.

3.3. Podmiot reprezentujący

Zadaniem podmiotu reprezentującego jest prowadzenie systemu kaucyjnego (art. 40g ust. 2 uod) przy jednoczesnym zapewnieniu jego efektywnego funkcjonowania. Wymaga to realizacji zadań, których pełny katalog wynika z art. 40i ust. 1 uod, a mianowicie:

- selektywne zbieranie opakowań i odpadów opakowaniowych w celu osiągnięcia wymaganych poziomów, o których mowa w załączniku nr 1a do ustawy;
- odbieranie opakowań i odpadów opakowaniowych z jednostek handlu detalicznego i hurtowego oraz innych punktów zbierających opakowania i odpady opakowaniowe, objętych systemem kaucyjnym;
- transport opakowań do wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje lub wprowadzającego bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje oraz odpadów opakowaniowych do zakładu przetwarzania odpadów;
- prowadzenie ewidencji, o której mowa w art. 40n ust. 1, i sporządzanie sprawozdań;
- rozliczenie kaucji z jednostkami handlu detalicznego i hurtowego oraz innymi punktami zbierającymi opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym, w szczególności finansowanie wypłat kaucji dla użytkownika końcowego;
- finansowanie kosztów zbierania opakowań i odpadów opakowaniowych przez przedsiębiorcę prowadzącego jednostkę handlu detalicznego i hurtowego oraz inny punkt zbierający opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym.

Podmiotowi reprezentującemu przysługuje prawo własności odpadów powstałych z opakowań, o których mowa w załączniku nr 1a do uod, zebranych w ramach systemu kaucyjnego prowadzonego przez ten podmiot (art. 40g ust. 9 uod).

Podmiot reprezentujący jest obowiązany do zawarcia umowy z każdym wprowadzającym produkty w opakowaniach na napoje lub wprowadzającym bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje, który się do niego zgłosił (art. 40h ust. 4 uod).

W przypadku gdy system kaucyjny jest prowadzony przez więcej niż jeden podmiot reprezentujący, podmioty te są obowiązane do określenia, w drodze umowy, warunków rozliczania pobranej i zwróconej kaucji oraz rozliczania i wymiany opakowań lub odpadów opakowaniowych zebranych w ramach prowadzonych systemów kaucyjnych. Rozliczenia wynikające z tej umowy ujmują się

w księgach rachunkowych podmiotu reprezentującego na kontach rozrachunkowych, odpowiednio jako należności albo zobowiązania wobec innych podmiotów reprezentujących.

Podmiot reprezentujący realizuje określone w uod obowiązki, a dochody uzyskane w ramach wykonywanej działalności gospodarczej przeznacza wyłącznie na cele statutowe (art. 40g ust. 2 pkt 3 uod).

Podmiot ten wykonuje wyłącznie działalność związaną z gospodarowaniem opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz organizowaniem i prowadzeniem systemu kaucyjnego (art. 40g ust. 2 pkt 4 uod).

Biorąc pod uwagę wyżej opisany sposób funkcjonowania systemu kaucyjnego w podmiocie reprezentującym, otrzymana przez ten podmiot kaucja od podmiotu wprowadzającego jest ewidencjonowana na kontach rozrachunkowych i będzie stanowić zobowiązanie podmiotu reprezentującego z tytułu rozliczeń kaucji z uczestnikami systemu kaucyjnego.

A zatem ewidencja kaucji w podmiocie reprezentującym ma co do zasady charakter rozrachunkowy.

Natomiast ta część kaucji otrzymanej przez podmiot reprezentujący, która na dzień bilansowy nie będzie podlegała zwrotowi uczestnikom systemu kaucyjnego, stanowi przychód podmiotu reprezentującego, zgodnie z przyjętą przez jednostkę metodą szacunku. Ustalenie wysokości tego przychodu wymaga zastosowania wiarygodnych szacunków, uwzględniających w szczególności specyfikę funkcjonowania systemu kaucyjnego, dane dotyczące pobranych i zwróconych kaucji, przewidywany poziom zwrotów opakowań i odpadów opakowaniowych oraz informacje dostępne na dzień bilansowy. Metoda zastosowana przez jednostkę powinna zapewnić rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, z zachowaniem wszelkich zasad, jakie wynikają z przepisów o rachunkowości. Przyjęta metoda szacowania powinna zostać opisana w dokumentacji zasad, polityki rachunkowości jednostki. Przy ujmowaniu tego przychodu zaleca się odpowiednie uwzględnienie postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15 "Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów".

Podmiot reprezentujący - przykładowe księgowania

1. Otrzymanie kaucji od podmiotu wprowadzającego

Wn Rachunek bieżący/ Kasa

Ma Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu rozliczeń kaucji z uczestnikami systemu kaucyjnego)

2. Zwrot kaucji uczestnikom systemu kaucyjnego (np. jednostkom handlu detalicznego)

Wn Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu rozliczeń kaucji z uczestnikami systemu kaucyjnego)

Ma Rachunek bieżący/ Kasa

3. Uznanie przychodu z tytułu niezwróconej kaucji ustalony na dzień kończący rok obrotowy (wartość szacunkowa)

Wn Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu rozliczeń kaucji z uczestnikami systemu kaucyjnego)

Ma Przychód z podstawowej działalności operacyjnej

Prezentacja i ujawnienia

Należności i zobowiązania z tytułu kaucji zaleca się prezentować w sprawozdaniu finansowym podmiotu reprezentującego odpowiednio zgodnie z zasadami wskazanymi w pkt 3.1. „Prezentacja i ujawnienia”. W taki sam sposób stosuje się również wymogi dotyczące ujawnień.

Natomiast przychód z tytułu niezwróconej kaucji ustalony na dzień kończący rok obrotowy zaleca się, aby podmiot reprezentujący prezentował jako przychód podstawowej działalności operacyjnej w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1: z uwagi na zachowanie zasady rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego podmiotu reprezentującego, uwzględniając regulacje art. 50 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zasadna jest odrębna prezentacja tych przychodów w rachunku zysków i strat; Dlatego zaleca się następującą prezentację: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji A. Przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów, III. Przychody z tytułu niezwróconych kaucji; w wariantcie porównawczym w pozycji A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, V. Przychody z tytułu niezwróconych kaucji;
- w załączniku nr 4: w pozycji A. Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym zmiana stanu produktów (zwiększenie - wartość dodatnia, zmniejszenie - wartość ujemna);
- w załączniku nr 5: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji A. Przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów; w wariantcie porównawczym w pozycji A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, I. Przychody netto ze sprzedaży; z uwagi na zachowanie zasady rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego podmiotu reprezentującego, uwzględniając regulacje art. 50 ust. 1 ustawy o rachunkowości, możliwa jest odrębna prezentacja tych przychodów w rachunku zysków i strat.

Jeżeli informacje w tym zakresie mogą istotnie wpływać na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy podmiotu reprezentującego to zaleca się, aby w dodatkowych informacjach i objaśnieniach podmiot ten dokonał ujawnień w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1: w ust. 2 pkt 1, jako informacje dotyczące przychodu z działalności operacyjnej podstawowej lub także w ust. 2 pkt 10, jeżeli przychód ten będzie miał nadzwyczajną wartość;
- w załączniku nr 4: nie przewidziano takiej pozycji ujawnień. Jeżeli jednak przychody te w sposób istotny wpływają na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki, to zasadnym jest skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 50 ust. 1 ustawy i ujawnienie kwoty oraz charakteru tego przychodu;
- w załączniku nr 5: w punkcie 11, jeżeli przychód ten będzie miał nadzwyczajną wartość.

3.4. Użytkownik końcowy

Użytkownik końcowy nabywa produkty w opakowaniach na napoje jednorazowego albo wielokrotnego użytku na potrzeby jednostki, a nie do dalszej sprzedaży. Nabycie napojów objętych systemem kaucyjnym wiąże się z obowiązkiem zapłaty kaucji jednostkom handlu hurtowego lub detalicznego. Kaucja jest zwrotna, pod warunkiem dostarczenia podmiotowi sprzedającemu pustych opakowań.

Użytkownik końcowy prowadzący księgi rachunkowe będzie ewidencjonował operacje związane z zapłaconą kaucją i otrzymanym zwrotem kaucji rozrachunkowo (kategoria pozostałych rozrachunków), zwanym dalej modelem rozrachunkowym.

Jeżeli w wyniku inwentaryzacji należności z tytułu kaucji jednostka stwierdzi brak możliwości jej odzyskania, wówczas należność ta podlega odpisaniu z rozrachunków w ciężar kosztów. Odpis tych kwot ujmuje się odpowiednio w pozostałych kosztach operacyjnych albo w kosztach podstawowej działalności operacyjnej, z uwzględnieniem charakteru prowadzonej działalności jednostki, celu nabycia produktów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym oraz istotności tych kwot³. Zasady i okresy dokonywania takich rozliczeń określa kierownik jednostki w dokumentacji przyjętych zasad (polityce) rachunkowości.

3.4.1. Model rozrachunkowy

Użytkownik końcowy - przykładowe księgowania (rozrachunki z tytułu kaucji)

1. Zapłata kaucji przez użytkownika końcowego jednostce handlu hurtowego lub detalicznego
Wn Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji)
Ma Rachunek bieżący/ Kasa
2. Zwrot kaucji użytkownikowi końcowemu przez jednostkę handlu hurtowego lub detalicznego
Wn Rachunek bieżący/ Kasa
Ma Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji)

Prezentacja i ujawnienia

Należności z tytułu kaucji zaleca się prezentować w sprawozdaniu finansowym użytkownika końcowego odpowiednio zgodnie z zasadami wskazanymi w pkt 3.1. „Prezentacja i ujawnienia”. W taki sam sposób stosuje się również wymogi dotyczące ujawnień.

Użytkownik końcowy - przykładowe księgowania (odpisanie należności z tytułu kaucji)

Wn Pozostałe koszty operacyjne / koszty podstawowej działalności operacyjnej
Ma Pozostałe rozrachunki (w analityce z tytułu kaucji)

Prezentacja i ujawnienia

Koszty działalności operacyjnej u użytkownika końcowego powstałe w wyniku odpisania należności z tytułu kaucji, biorąc pod uwagę charakter prowadzonej działalności przez jednostkę, cel nabycia produktów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym oraz istotności tych kwot (decyzję w tym zakresie podejmuje kierownik jednostki i opisuje w dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, zaleca się zaprezentować w rachunku zysków i strat w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1:
 - jako pozostałe koszty operacyjne: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji H. Pozostałe koszty operacyjne (w poz. H.III Inne koszty operacyjne); w wariantcie porównawczym w pozycji E. Pozostałe koszty operacyjne (w poz. E.III. Inne koszty operacyjne) albo
 - jako koszty podstawowej działalności operacyjnej: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji E. Koszty ogólnego zarządu; w wariantcie porównawczym w pozycji B. Koszty działalności

³ W zakresie stosowania zasady istotności zaleca się skorzystanie z postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości nr 16 „Uproszczenia dopuszczone ustawą o rachunkowości”.

operacyjnej (w poz. B.II. Zużycie materiałów i energii albo w poz. B.VII. Pozostałe koszty rodzajowe);

- w załączniku nr 4: w pozycji D. Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów lub w pozycji B. Koszty podstawowej działalności operacyjnej (w poz. B.IV. Pozostałe koszty);
- w załączniku nr 5:
 - jako pozostałe koszty operacyjne: w wariantie kalkulacyjnym w pozycji G. Pozostałe koszty operacyjne; w wariantie porównawczym w pozycji E. Pozostałe koszty operacyjne albo
 - jako koszty podstawowej działalności operacyjnej: w wariantie kalkulacyjnym w pozycji D. Koszty ogólnego zarządu; w wariantie porównawczym w pozycji B. Koszty działalności operacyjnej (w poz. B.II. Zużycie materiałów i energii albo w poz. B.VI. Pozostałe koszty);
- w załączniku nr 6: w pozycji J. Pozostałe koszty operacyjne lub w pozycji B. Koszty działalności statutowej (B.I. Koszty nieodpłatnej działalności pożytku publicznego lub B.II. Koszty odpłatnej działalności pożytku publicznego lub B.III. Koszty pozostałej działalności statutowej) bądź w poz. G. Koszty ogólnego zarządu.

Jeżeli informacje w tym zakresie mogą istotnie wpływać na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki to zaleca się, aby jednostki w dodatkowych informacjach i objaśnieniach dokonały ujawnień, biorąc pod uwagę charakter prowadzonej działalności przez jednostkę, cel nabycia produktów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym oraz istotności tych kwot (decyzję w tym zakresie podejmuje kierownik jednostki i opisuje w dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości), w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1: w ust. 2 pkt 2, jeżeli jednostka sporządza rachunek zysków i strat w wariantie kalkulacyjnym, jako dane o kosztach rodzajowych; w ust. 2 pkt 10, jako koszt, który wystąpił incydentalnie lub ma nadzwyczajną wartość i - według uznania jednostki - w ust. 10, jako inne informacje, które mogłyby wpłynąć w istotny sposób na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki;
- w załączniku nr 4: nie przewidziano takiej pozycji ujawnień. Jeżeli jednak koszty te w sposób istotny wpływają na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki, to zasadnym jest skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 50 ust. 1 ustawy i ujawnienie kwoty oraz charakteru tego kosztu;
- w załączniku nr 5: w punkcie 11, jako koszt, który wystąpił incydentalnie lub ma nadzwyczajną wartość;
- w załączniku nr 6: w punkcie 5) informacje o strukturze poniesionych kosztów albo w punkcie 8) inne informacje niż wymienione w pkt 1-7, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki, w tym dodatkowe informacje i objaśnienia wymienione w załączniku nr 1 do ustawy, o ile mają zastosowanie do jednostki.

3.4.2. Model uproszczony

Z uwagi na relatywnie niską wartość jednostkową i łączną wartość kaucji pobranej przy zakupie napojów – małą istotność kwot, jednostka może rozważyć zastosowanie uproszczenia ewidencyjnego - modelu uproszczonego - polegającego na ujęciu wartości zapłaconej kaucji w pozostałych kosztach operacyjnych albo w kosztach podstawowej działalności operacyjnej, z uwzględnieniem charakteru prowadzonej działalności jednostki, celu nabycia produktów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym oraz istotności⁴ tych kwot.

⁴ Ibidem

Po zwrocie opakowań i odzyskaniu kaucji jednostka rozpoznaje uzyskaną kwotę jako pozostały przychód operacyjny.

Stosowane zasady w tym zakresie powinny być opisane w dokumentacji przyjętych zasad (polityce) rachunkowości.

Użytkownik końcowy - przykładowe księgowania (uproszczona ewidencja)

1. Ewidencja kaucji przy nabyciu przez użytkownika końcowego od jednostki handlu hurtowego lub detalicznego napojów w opakowaniu objętym systemem kaucyjnym

Wn Pozostałe koszty operacyjne/Koszty podstawowej działalności operacyjnej

Ma Rozrachunki z dostawcami/Rachunek bieżący/Kasa

2. Zwrot kaucji użytkownikowi końcowemu przez jednostkę handlu hurtowego lub detalicznego

Wn Rachunek bieżący/Kasa

Ma Pozostałe przychody operacyjne

Prezentacja i ujawnienia

Koszty działalności operacyjnej u użytkownika końcowego w uproszczonej ewidencji kaucji, biorąc pod uwagę charakter prowadzonej działalności przez jednostkę, cel nabycia produktów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym oraz istotności tych kwot (decyzję w tym zakresie podejmuje kierownik jednostki i opisuje w dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, zaleca się zaprezentować w rachunku zysków i strat w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1:
 - jako pozostałe koszty operacyjne: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji H. Pozostałe koszty operacyjne (w poz. H.III Inne koszty operacyjne); w wariantcie porównawczym w pozycji E. Pozostałe koszty operacyjne (w poz. E.III. Inne koszty operacyjne) albo
 - jako koszty podstawowej działalności operacyjnej: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji E. Koszty ogólnego zarządu; w wariantcie porównawczym w pozycji B. Koszty działalności operacyjnej (w poz. B.II. Zużycie materiałów i energii albo w poz. B.VII. Pozostałe koszty rodzajowe);
- w załączniku nr 4: w pozycji D. Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów lub w pozycji B. Koszty podstawowej działalności operacyjnej (w poz. B.IV. Pozostałe koszty);
- w załączniku nr 5:
 - jako pozostałe koszty operacyjne: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji G. Pozostałe koszty operacyjne; w wariantcie porównawczym w pozycji E. Pozostałe koszty operacyjne albo
 - jako koszty podstawowej działalności operacyjnej: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji D. Koszty ogólnego zarządu; w wariantcie porównawczym w pozycji B. Koszty działalności operacyjnej (w poz. B.II. Zużycie materiałów i energii albo w poz. B.VI. Pozostałe koszty);
- w załączniku nr 6: w pozycji J. Pozostałe koszty operacyjne lub w pozycji B. Koszty działalności statutowej (B.I. Koszty nieodpłatnej działalności pożytku publicznego lub B.II. Koszty odpłatnej działalności pożytku publicznego lub B.III. Koszty pozostałej działalności statutowej) bądź w poz. G. Koszty ogólnego zarządu.

Rozpoznane przychody z tytułu odzyskanej kaucji zaleca się prezentować w rachunku zysków i strat w następujący sposób w odpowiednich załącznikach do ustawy o rachunkowości, tj.:

- w załączniku nr 1: jako pozostałe przychody operacyjne: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji *G. Pozostałe przychody operacyjne* (w poz. *G.IV. Inne przychody operacyjne*); w wariantcie porównawczym w pozycji *D. Pozostałe przychody operacyjne* (w poz. *D.IV. Inne przychody operacyjne*);
- w załączniku nr 4: w pozycji *C. Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów*;
- w załączniku nr 5: jako pozostałe przychody operacyjne: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji *F. Pozostałe przychody operacyjne*; w wariantcie porównawczym w pozycji *D. Pozostałe przychody operacyjne*,
- w załączniku nr 6: w pozycji *I. Pozostałe przychody operacyjne*.

Z uwagi na nieistotną wartość kosztów związanych z kaucjami uiszczanymi przy nabyciu napojów objętych systemem kaucyjnym, jak również nieistotny poziom przychodów ujmowanych w związku z odzyskaniem tych kaucji, nie rekomenduje się, aby jednostki stosujące uproszczoną ewidencję dokonywały odrębnych ujawnień w tym zakresie.

Równocześnie, biorąc po uwagę, że ustawa o rachunkowości przewiduje w segmencie rachunku zysków i strat dotyczącym pozostałej działalności operacyjnej prezentację przychodów i kosztów zarówno w szyku rozwartym jak i „per saldo” (tj. jako różnicę pomiędzy przychodami i kosztami), możliwa jest również prezentacja kaucji w ramach pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych w pozycji „Inne przychody operacyjne” - jako nadwyżka przychodów nad kosztami albo „Inne koszty operacyjne” - nadwyżka kosztów nad przychodami, jeżeli nie zniekształci to rzetelnego i jasnego obrazu.

Dodatkowo, w przypadku gdy jednostka wybierze ww. prezentację „per saldo”, powinna rozważyć czy taka prezentacja nie powinna zostać ujawniona w informacji dodatkowej, jeżeli mogłyby to w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.