

## Operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole cultivatoare și procesatoare de legume - Partea a II-a -

Ec. Paul C. ȘCHIOPU

Teleorman

### Abstract

*Following the article published in the previous issue of the magazine, we restore the second theme, regarding the accounting of selling the vegetables of the cooperative members by means of/to the agricultural cooperative in case they are obtained from their own exploitations. The sales/deliveries by/to the cooperative can take place in several variants, respectively based on the commission for services, based on the trade markup practised by the cooperative, directly at its shop, at the warehouse of its processing section, for selection/sorting and packaging or for storage/custody on the premises of the cooperative.*

**Key terms:** agricultural cooperative, cooperative members, accounting, vegetables, commission for services, trade markup, shop, warehouse

**Termeni-cheie:** cooperativă agricolă, membri cooperatori, contabilitate, legume, comision pentru servicii, adaos comercial, magazin, depozit

**Clasificare JEL:** M41, Q13

**To cite this article:** Paul C. Șchiopu, *Operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole cultivatoare și procesatoare de legume (II)*, *CECCAR Business Review*, Nº 5/2023, pp. 26-34, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.05.03>

*În continuarea articolului publicat în numărul anterior al revistei, prezentăm cea de-a doua temă, referitoare la contabilitatea vânzării legumelor membrilor cooperatori prin/către cooperativa agricolă în cazul în care acestea sunt obținute din exploatațiile proprii.*

Unul dintre scopurile cooperativelor agricole este acela de a valorifica în comun legumele produse de membrii cooperatori în fermele proprii. Astfel, aceștia obțin prețuri acceptabile, iar producția are continuitate/constanță.

Baza legală a vânzărilor prin/către cooperativă o constituie prevederile statutului și regulamentului relațiilor dintre cooperativă și membrii săi și hotărârile adunărilor generale. Aceștia li se adaugă dispoziția din Legea cooperatiei agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia, pentru a beneficia de facilități fiscale, membrii sunt obligați să valorifice prin/către cooperativă cel puțin 50% din producția realizată în fermă. De asemenea, cei care au obținut fonduri europene pentru investiții având la bază adeverința de membru cooperativ trebuie să valorifice cel puțin cinci ani producția prin/către cooperativă, semnând în acest sens un contract de angajare.

Vânzările/livrările prin/către cooperativă pot avea loc în mai multe variante, și anume:

1. pe baza comisionului pentru servicii;
2. pe baza adaosului comercial practicat de cooperativă;
3. direct la magazinul cooperativei;
4. la depozitul secției de procesare a cooperativei;
5. pentru selectare/sortare și ambalare;
6. pentru depozitare/custodie în spațiile cooperativei.

Documentele aferente vânzărilor/livrărilor prin/către cooperativă, după caz, includ:

- carnetul de comercializare a produselor din sectorul agricol, pe baza căruia se primesc mărfurile de la membrii cooperatori persoane fizice neautorizate sau gospodării țărănești;
- facturi, cu sau fără TVA, pe baza cărora se primesc bunurile de la membrii cooperatori persoane juridice.

**Atenție!** Cooperatorilor care au accesat fonduri europene pentru investiții în fermele proprii având la bază adeverința de membru, emisă de cooperativă, le recomandăm ca în facturile respective să menționeze numărul și data contractului încheiat cu cooperativa, întrucât aceste operațiuni pot face obiectul unor controale și rapoarte ale/la AFIR (Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale).

**Notă:** În exemplele care urmează, cooperativa este plătitoare de TVA.

### 1. Vânzarea legumelor pe baza comisionului pentru servicii

Regulile vânzării legumelor prin/către cooperativă pe baza comisionului pentru servicii sunt prevăzute în statutul acesteia, în regulamentul relațiilor dintre cooperativă și membrii săi și în hotărârile adunărilor generale. Pe lângă procedurile de urmat, sunt stabilite și mărimea comisionului convenit cooperativei, în funcție de produs/gama de produse/distanțe etc., și modul de decontare a acestuia.

Procedul prin care cooperativa îndeplinește numai rolul de intermediar presupune parcurgerea următoarelor etape:

- ✓ Legumele se preiau de cooperativă la prețul stabilit, pe baza facturii/carnetului de comercializare emis/e de membrul cooperador.
- ✓ Cooperativa efectuează recepția **fără adaos comercial**, utilizând nota de intrare-recepție.
- ✓ Aceasta vinde legumele terților la prețul cu care a cumpărat de la membrul cooperador, pe baza avizului de expediție/facturii.
- ✓ Cooperativa emite factura de comision pentru servicii către membrul cooperador.

#### Exemplu

Ion Popa, plătitor de TVA, vinde 2.000 kg de tomate timpurii obținute din exploatarea propriei cooperativei al cărei membru este, la prețul de 3,8 lei/kg, pe baza carnetului de comercializare și a facturii. Aceasta vinde mai departe legumele magazinului B, întocmind avizul de expediție/factura, la prețul cu care a cumpărat de la membrul cooperador. Cooperativa practică un comision de 2% din valoarea rulajului.

– Primirea facturii de la membrul cooperador pentru cantitatea de 2.000 kg de tomate timpurii (care include eventual și ambalajele returnabile/nereturnabile):

8.284 lei	%	=	401	8.284 lei
7.600 lei	371		„Furnizori” / analitic	
	„Mărfuri”		Ion Popa, acționar	
684 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

În cazul în care legumele se primesc de la o gospodărie țărăneasă (GȚ), pe baza carnetului de producător al gospodăriei și a notei de intrare-recepție emise de cooperativă, se face înregistrarea:

7.600 lei	371	=	401	7.600 lei
	„Mărfuri”		„Furnizori” / analitic GȚ Marin Vasile	

– Înregistrarea vânzării celor 2.000 kg de tomate timpurii, pe baza facturii emise de cooperativă către magazinul B (care include eventual și ambalajele):

8.284 lei	4111	=	%	<u>8.284 lei</u>
	„Clienți” / analitic Supermarketul B		707	7.600 lei
			„Venituri din vânzarea mărfurilor” 4427	684 lei
			„TVA colectată”	

– Concomitent, descărcarea din gestiune a tomatelor vândute:

7.600 lei	607	=	371	7.600 lei
	„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

Vânzarea în comun către terți recunoscuți le creează avantaje membrilor cooperatori, care pot astfel să acceseze piețele respective, să obțină prețuri mai mari, iar producția are continuitate, cu șanse reale de creștere.

Concomitent ori la sfârșitul campaniei/decadei/lunii, cooperativa emite factura de comision pentru servicii către membrul cooperativ, extrăgând rulajele din contul 401 „Furnizori” (7.600 lei x 2% = 152 lei, sumă la care se adaugă TVA). Din punct de vedere fiscal, comisionarea/intermedierea este considerată serviciu.

181 lei	4111	=	%	<u>181 lei</u>
	„Clienți” / analitic Ion Popa, acționar		704	152 lei
			„Venituri din servicii prestate” 4427	29 lei
			„TVA colectată”	

**Notă:** În factura de comision pentru servicii, cooperativa face trimitere la documentul intern care a statuat procedeul, respectiv „Facturat conform prevederilor art. nr. ... din Regulamentul relațiilor cooperativei cu membrii” sau „Facturat conform art. nr. ... din Hotărârea adunării generale nr. .../.....”.

Factura de comision pentru servicii poate fi achitată de membrul cooperativ separat ori prin compensare din suma de 7.600 lei, datorată acestuia (401 = 4111).

Atunci când se stabilește nivelul comisionului trebuie avut în vedere ca acesta să acopere toate cheltuielile efectuate de cooperativă cu operațiunile respective: cheltuieli cu licitațiile/ofertele, eventuala publicitate, comisioanele bancare, TVA, alte cheltuieli, dar și o marjă de profit.

## 2. Vânzarea legumelor pe baza adaosului practicat de cooperativă

Ca în cazul vânzărilor pe bază de comision pentru servicii, vânzarea cu adaos practicat de cooperativă se stabilește, pentru legalitate, în statutul cooperativei, în regulamentul relațiilor dintre cooperativă și membrii săi și prin hotărârile adunărilor generale.

Acest procedeu, în care cooperativa este beneficiarul de facto al legumelor, presupune parcurgerea următoarelor etape:

- ✓ Membrul cooperativă emite o factură către cooperativă la prețul stabilit în comun.
- ✓ La primirea legumelor și a facturii, cooperativa efectuează recepția cu adaos comercial, pe baza notei de intrare-recepție.
- ✓ Aceasta vinde legumele unui terț consacrat, întocmind factura de livrare la prețul cu adaos negociat la contractare.

### Exemplu

Ion Popa, plătitor de TVA, vinde 2.000 kg de tomate timpurii obținute din exploatarea propriei cooperativei al cărei membru este, la prețul de 3,8 lei/kg, pe baza carnetului de comercializare și a facturii. Aceasta vinde mai departe legumele magazinului B, întocmind avizul de expediție/factura. Cooperativa practică un adaos de 8%.

– Primirea facturii de la membrul cooperativă pentru cantitatea de 2.000 kg de tomate timpurii (care include eventual și ambalajele returnabile/nereturnabile):

8.947 lei	371	=	%	<u>8.947 lei</u>
	„Mărfuri”		401	7.600 lei
			„Furnizori” / analitic	
			Ion Popa, acționar	
			378	608 lei
			„Diferențe de preț	
			la mărfuri”	
			4428	739 lei
			„TVA neexigibilă”	
684 lei	4426	=	401	684 lei
	„TVA deductibilă”		„Furnizori” / analitic	
			Ion Popa, acționar	

– Înregistrarea vânzării celor 2.000 kg de tomate timpurii, pe baza facturii emise de cooperativă către magazinul B, care include și adaosul comercial:

8.947 lei	4111	=	%	<u>8.947 lei</u>
	„Clienți” / analitic		707	8.208 lei
	Supermarketul B		„Venituri din	
			vânzarea mărfurilor”	
			4427	739 lei
			„TVA colectată”	

– Concomitent, descărcarea din gestiune a tomatelor vândute:

8.947 lei	%	=	371	8.947 lei
7.600 lei	607		„Mărfuri”	
	„Cheltuieli privind mărfurile”			
608 lei	378			
	„Diferențe de preț la mărfuri”			
739 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			

Cooperativa îi va achita membrului cooperator Ion Popa suma de 7.600 lei. Analizând soldurile acestei operațiuni, la cooperativă se înregistrează un câștig de 608 lei.

În toate situațiile, pe facturile de livrare a legumelor se fac mențiuni și despre ambalaje: returnabile sau nereturnabile, folosindu-se, după caz, contul 358 „Ambalaje aflate la terți” pentru cele cu valoare și contul 381 „Ambalaje” pentru cele fără valoare.

#### ■ Diferențe constatate la recepție

În eventualitatea în care la momentul recepției gestionarul cooperativei constată o diferență **în minus** față de cantitatea înscrisă în avizul de expediție, exclusiv din cauza furnizorului, acesta va consemna cantitatea respectivă în nota de intrare-recepție, un exemplar ajungând la furnizor.

#### Exemplu

Reluând datele din exemplul anterior, la momentul recepției, gestionarul cooperativei constată o diferență de 15 kg de tomate în minus față de cantitatea înscrisă în avizul de expediție (15 kg tomate lipsă x 3,8 lei/kg), cauza fiind a furnizorului.

– Înregistrarea diferenței:

- pentru cantitatea confirmată/recepționată:

7.543 lei	371	=	408	7.543 lei
	„Mărfuri”		„Furnizori – facturi nesosite”	

- pentru marfa lipsă:

57 lei	461	=	408	57 lei
	„Debitori diverși”		„Furnizori – facturi nesosite”	

În cazul în care marfa este expedită cu factură, diferența se înregistrează tot în contul 461, iar în urma informării membrului cooperator despre diferența în minus, acesta va emite o factură de stornare care va fi înaintată cooperativei.

– Înregistrarea facturii la cooperativă:

57 lei	401	=	461	57 lei
	„Furnizori” / analitic Ion Popa, acționar		„Debitori diverși” / analitic Ion Popa, acționar	

Dacă diferența constatată lipsă este din vina delegatului transportatorului, aceasta va fi recuperată din contravaloarea transportului, în contabilitate folosindu-se același cont 461.

– Stingerea datoriei:

57 lei	401	=	461	57 lei
	„Furnizori” / analitic Firma de transport Q		„Debitori diverși” / analitic Gheorghe Marin, șofer	

Atunci când diferența este din vina delegatului cooperativei, ea se înregistrează în debitul contului 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”, plus 4427 „TVA colectată”, și va fi încasată de la el în numerar sau prin poprire pe statul de salarii, conform deciziei emise în acest sens.

În cazul în care la momentul recepției nu se poate stabili cine se face vinovat de lipsa respectivă, suma va fi înregistrată temporar în contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”. Dacă se descoperă autorul, suma va fi trecută în debitul contului 461 „Debitori diverși” sau, după caz, al contului 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”, plus 4427 „TVA colectată”.

Mărfurile constatate **în plus** cu ocazia recepționării se consemnează de gestionarul cooperativei într-o notă de intrare-recepție separată, din care un exemplar, confirmat prin semnătura membrului cooperat ori a delegatului acestuia, va fi înmânat furnizorului/membrului cooperat.

### Exemplu

Reluând datele din exemplul anterior, la momentul recepției, gestionarul cooperativei constată o diferență de 15 kg de tomate în plus față de cantitatea înscrisă în avizul de expediție (15 kg tomate în plus x 3,8 lei/kg).

– Înregistrarea tomatelor recepționate în plus în cazul în care acestea nu sunt însoțite de factură:

<u>62 lei</u>	%	=	408	62 lei
57 lei	371		„Furnizori – facturi nesosite” / analitic	
	„Mărfuri”			
5 lei	4428		Ion Popa, acționar	
	„TVA neexigibilă”			

– La primirea facturii, înregistrarea diferențelor acceptate de cooperativă:

57 lei	408	=	401	57 lei
	„Furnizori – facturi nesosite” / analitic Ion Popa, acționar		Furnizori” / analitic Ion Popa, acționar	
5 lei	4426	=	4428	5 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

Dacă legumele sunt însoțite de aviz de expediție, pe baza confirmării cooperativei, membrul cooperatorm va emite o factură conținând și diferența respectivă.

În cazul în care cooperativa refuză să primească și cantitatea constatată în plus (nu are nevoie de ea sau este un sortiment necomandat), acest lot se recepționează totuși, dar va sta la dispoziția furnizorului ca marfă trimisă în custodie. Diferența respectivă, recepționată cu notă de intrare-recepție separată, se înregistrează la cooperativa în contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”, urmând ca acele produse să fie preluate de membrul cooperatorm furnizor conform înțelegerii amiabile.

### 3. Vânzarea legumelor direct la magazinul cooperativei

Dacă un membru cooperatorm își vinde legumele direct magazinului cooperativei, procedura este următoarea:

- ✓ Membrul cooperatorm emite o factură/carnetul de comercializare către cooperativa (se specifică magazinul/gestiunea) la prețul stabilit.
- ✓ Gestionarul magazinului întocmește nota de intrare-recepție la prețul de achiziție plus adaosul comercial practicat.

#### Exemplu

Conform facturii și notei de intrare-recepție, magazinul cooperativei recepționează 1.000 kg de tomate timpurii la prețul de 3 lei/kg plus TVA, livrate de membrul cooperatorm Vasile Toma. Magazinul practică un adaos comercial de 10%.

3.597 lei	371	=	%	<u>3.597 lei</u>
	„Mărfuri” / analitic		401	3.000 lei
	Magazin – gestiunea		„Furnizori” / analitic	
	Ion Gheorghe		Vasile Toma, fondator	
			378	300 lei
			„Diferențe de preț	
			la mărfuri”	
			4428	297 lei
			„TVA neexigibilă”	
270 lei	4426	=	401	270 lei
	„TVA deductibilă”		„Furnizori” / analitic	
			Vasile Toma, fondator	

În această variantă, cooperativa nu mai întocmește factura de comision pentru servicii. Ea îi va deconta membrului cooperatorm prețul legumelor negociat la cumpărare (3.000 lei + 270 lei TVA).

În cazul în care în incinta depozitului magazinului cooperativei s-a pătruns prin efracție și au dispărut anumite cantități de marfă, se emite o decizie de inventariere a gestiunii respective. Dacă autorul este încă necunoscut, pe baza situației comparative și a documentelor aferente inventarului, în contabilitatea cooperativei se face operațiunea:

%	=	371
473		„Mărfuri” / analitic
„Decontări din operațiuni în curs de clarificare”		Magazin – gestiunea Ion Gheorghe
378		
„Diferențe de preț la mărfuri”		
4428		
„TVA neexigibilă”		

În situația în care se descoperă făptașul, pe baza documentelor respective se face înregistrarea:

461	=	%
„Debitori diverși” / analitic Gheorghe Vasile		473
		„Decontări din operațiuni în curs de clarificare”
		7588
		„Alte venituri din exploatare”
		4427
		„TVA colectată”

Dacă autorul rămâne nedescoperit timp de 3 ani, valoarea prejudiciului se înregistrează la pierderi din creanțe și concomitent se evidențiază în afara bilanțului:

654	=	461
„Pierderi din creanțe și debitori diverși”		„Debitori diverși”
8034	=	999
„Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”		Corespondent cont în afara bilanțului

Eventualele încasări ulterioare se operează astfel:

5311	=	7588
„Casa în lei”		„Alte venituri din exploatare”

Operațiunea se înregistrează concomitent în creditul contului 8034:

999	=	8034
Corespondent cont în afara bilanțului		„Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”

Dacă administrația magazinului cooperativei consideră că unele produse nu se vând, fiind în pericol de expirare, aceasta poate propune, iar conducerea cooperativei poate aproba prin decizie, reducerea prețului cu amănuntul al mărfurilor respective. În acest caz, o comisie de inventariere întocmește o listă cu cantitățile acelor produse aflate în stoc la magazin, iar evaluarea se face atât la prețul cu amănuntul vechi, cât și la cel nou, diferența scăzându-se din gestiune.



Lista de inventar se prezintă astfel:

Nr.	Denumire produs	u.m.	Cantitate stoc	Preț		Valoare		Diferențe	
				Vechi	Nou	Veche	Nouă	(+)	(-)
1	Castraveciori calitatea I	kg	150	3,8	2,5	570	375	-	195
2	Varză de toamnă calitatea I	kg	500	2,0	1,5	1.000	750	-	250
Total								-	445
(445 lei)		371		=		%			(445 lei)
	„Mărfuri” / analitic Magazin – gestiunea Ion Gheorghe					378			(408 lei)
						„Diferențe de preț la mărfuri” 4428			(37 lei)
						„TVA neexigibilă”			

Situația poate fi și inversă, atunci când prețul cu amănuntul al unor produse trebuie majorat. În acest caz se procedează asemănător din punct de vedere gestionar și contabil, cu deosebirea că diferența va fi cu semnul plus.

În numărul următor al revistei vom prezenta celelalte modalități de vânzare/livrare a legumelor prin/către cooperativă, respectiv vânzarea la depozitul secției de procesare a cooperativei, livrarea pentru selectare/sortare și ambalare și cea pentru depozitare/custodie în spațiile cooperativei.

### Bibliografie

1. Marinescu, C. (2017), *Tratatul fiscal și contabil al reducerilor comerciale și financiare*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate, nr. 5, pp. 7-14.
2. Șchiopu, C.P. (2021), *Regulamentele funcționării democratice a cooperativei agricole*, Editura Velox, Alexandria.
3. Șchiopu, C.P. (2021), *Regulamentul relațiilor cooperativei cu membrii cooperatori*, Editura Velox, Alexandria.
4. Șchiopu, C.P. (2022), *Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativei agricole*, ediția a II-a, Editura Velox, Alexandria.
5. Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.236/22.12.2004, cu modificările și completările ulterioare.
6. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
7. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.