

# Operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole cultivate și procesatoare de legume

## - Partea a III-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 cultivate și procesatoare de legume (III)*, *CECCAR Business Review*, N° 6/2023, pp. 12-18, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.06.02>

În continuarea articolului publicat în numărul anterior al revistei, prezentăm celelalte modalități de vânzare/livrare a legumelor prin/către cooperativă, respectiv vânzarea/livrarea la depozitul secției de procesare a cooperativei, livrarea pentru selectare/sortare și ambalare și cea pentru depozitare/custodie în spațiile cooperativei, precum și aspecte privind vânzarea legumelor la export.

#### 4. Vânzarea/livrarea legumelor la depozitul secției de procesare a cooperativei

În cazul în care membrii cooperatori vând/livrează legumele direct la depozitul secției de procesare a cooperativei, acestea sunt recepționate ca **materii prime**, întocmindu-se nota de intrare-recepție la prețul stabilit în factura de livrare. Procedura este următoarea:

- ✓ Membrul cooperativ emite o factură/carnetul de comercializare către cooperativă la prețul stabilit.
- ✓ Gestionarul depozitului secției de procesare întocmește nota de intrare-recepție la acel preț.

#### Exemplu

Pe baza NIR, a facturii și a notei de cântar, se înregistrează cantitatea de 1.000 kg de tomate la prețul de 3 lei/kg plus TVA.

– Înregistrarea facturii:

3.270 lei	%	=	401	3.270 lei
3.000 lei	301		„Furnizori” / analitic	
	„Materii prime” / analitic		Vasile Toma, fondator	
	Depozitul secției			
	de procesare – tomate			
270 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

Cooperativa îi va deconta membrului cooperativ sumă de 3.270 lei. Sortimentul primit la depozit va fi înregistrat de gestionar în fișa de magazie a produsului, de unde va fi scos pe baza raportului de fabricație, avizului de expediție, bonului de consum etc.

#### ■ Pierderile în greutate constatate pe timpul stocării legumelor în depozitele cooperativei

Scăderea în greutate a materiilor prime/mărfurilor/produselor fabricate care au tranzitat depozitele cooperativei într-o anumită perioadă se stabilește prin cântărirea/inventarierea efectivă a stocului la o anumită dată.

Durata depozitării/stocării este egală cu numărul de zile socotite de la intrarea în depozit până la finele perioadei de gestiune (inventar, livrare prin cântărire ori lichidare) sau între două inventarii.

Perisabilitățile/scăzământele din timpul depozitării se determină prin raportarea normei procentuale maxime admise la cantitatea care reprezintă stocul mediu și durata în zile a depozitării. Normele sunt prevăzute în documentele oficiale aprobate – hotărâri de guvern sau decizii interne ale adunărilor generale ale cooperativei.

#### Exemplu

În depozitul cooperativei au intrat 200.000 kg de cartofi ambalați, din care s-au livrat 120.000 kg în a 30-a zi de la intrare, iar după 20 de zile s-a livrat și restul, de 80.000 kg. Norma maximă oficială de scăzământ este de 0,8%/zi.

Durată de depozitare = 30 zile + 20 zile = 50 zile

Stoc depozitat: 200.000 kg x 30 zile = 6.000.000 kg

80.000 kg x 20 zile = 1.600.000 kg

Total 7.600.000 kg

Stoc mediu depozitat = 7.600.000 kg/50 zile = 152.000 kg/zi

Scăzământ în perioada depozitării = 152.000 kg x 0,8% = 1.216 kg

Dacă pierderea este mai mică decât sau egală cu cantitatea de 1.216 kg, reieșită din calcule, cooperativa se încadrează în norma oficială admisă, iar valoarea respectivă nu generează TVA (1.216 kg x 1,5 lei/kg (preț de înregistrare în gestiune)).

În contabilitatea cooperativei se face înregistrarea:

1.824 lei	6588	=	După caz	1.824 lei
	„Alte cheltuieli de exploatare”		301	
			„Materii prime” /	
			analitic	
			sau	
			371	
			„Mărfuri” / analitic	

În cazul produselor agricole, folosind prețul de înregistrare se face operațiunea:

711	=	347
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse agricole” / analitic

Valoarea diferenței în minus care depășește cantitatea de 1.216 kg este generatoare de TVA și atrage, după caz, răspunderea gestionară.

Presupunem că toate pierderile în greutate, conform inventarului, sunt de 1.516 kg, din care 1.216 kg sunt admise oficial și 300 kg, nejustificate. Pentru cele nejustificate (300 kg x 1,5 lei/kg), imputabile gestionarului, se fac următoarele operațiuni:

450 lei	4282	=	7588	450 lei
	„Alte creanțe în legătură cu personalul” / analitic		„Alte venituri din exploatare”	

– Ajustarea taxei deduse inițial:

TVA dedusă inițial	635	=	4426	TVA dedusă inițial
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

– Scăderea din gestiune a pierderilor:

- pentru materii prime:

450 lei	601	=	301	450 lei
	„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime” / analitic Gestiunea – Ion Popa	

- pentru mărfuri:

450 lei	607	=	371	450 lei
	„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri” / analitic Gestiunea – Ion Popa	

- pentru produse agricole:

450 lei	711	=	347	450 lei
	„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse agricole” / analitic Gestiunea – Ion Popa	

Pentru siguranța integrității stocurilor care tranzitează cooperativa este necesară încheierea unor polițe de asigurare.

## 5. Livrarea legumelor pentru selectare și ambalare

În cazul în care cooperativa dispune de instalații proprii, ea preia legumele de la membrii cooperatori, sub forma custodiei, le supune selectării și ambalării și în final le restituie acestora. Procedul presupune următoarele:

✓ Reglementarea lui prin statutul cooperativei, regulamentul relațiilor cooperativei cu membrii ori prin hotărâri ale adunărilor generale și contracte bilaterale, prin care se prevăd reguli și obligațiile părților, tariful/ comisionul perceput de cooperativă pentru operațiunile respective etc.

✓ Odată cu predarea legumelor, membrul cooperator emite un aviz de expediție în care face mențiunea „nu se facturează” / „produs livrat pentru selectare” și înscrie doar cantitatea netă predată.

✓ Gestionarul stației de selectare întocmește NIR doar pentru cantitatea de mărfuri primită.

✓ Operațiunea de selectare și ambalare pe loturile/calitățile nominalizate de membrul cooperator se concretizează într-un **raport de selectare** în care se consemnează cantitatea brută intrată în procesul sortării, reziduurile, produsele neeconomice obținute, cele rezultate pe calități (așa cum a fost stabilit în comun), ambalajele etc.

Procesul selectării reprezintă o prestare de servicii pentru care cooperativa va întocmi o factură către membrul cooperator.

### Exemplu

Conform avizului de expediție emis de membrul cooperator și notei de intrare-recepție întocmite de cooperativă, se recepționează cantitatea de 3.000 kg de cartofi timpurii pentru selectare pe două calități (I și a II-a) și pentru ambalarea acestora în saci etichetați separat cu sigla cooperativei și numele membrului cooperator, detaliile operațiunii fiind înscrise în contractul bilateral.

Recepția are loc numai din punctul de vedere al cantității și se înregistrează pe baza NIR, a avizului de expediție și a notei de cântar (3.000 kg x 1 leu/kg):

D 8032	3.000 lei
„Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare” / analitic Ion Tudor, fondator	

La finalul operațiunii, conform datelor din raportul de selectare, rezultă: cartofi calitatea I – 2.500 kg, ambalați în 125 de saci de plasă + 125 de etichete personalizate; cartofi calitatea a II-a – 450 kg, ambalați în 18 saci de plasă + 18 etichete personalizate; produse neeconomice – 50 kg (resturi de pământ, cartofi sub stas/atacați/tăiați, resturi vegetale diverse etc.). O copie a raportului însoțită de avizul de expediție, întocmite de cooperativă, se predau membrului cooperator împreună cu cartofii rezultați în urmă sortării și ambalați pe calități. Operațiunea de selectare poate fi asistată de acesta, care va confirma prin semnătură raportul de selectare. Produsele neeconomice vor circula cu respectarea normelor autorității de mediu.

În contabilitatea cooperativei se face înregistrarea:

C 8032	3.000 lei
„Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare” / analitic Ion Tudor, fondator	

Pe baza raportului de selectare, cooperativa emite o factură de prestări servicii către membrul cooperator, așa cum s-a prevăzut în reglementările sale și în contract. Presupunem că aceasta percepe 200 lei/tonă introdusă la selectare ((200 lei/tonă x 3 tone) + 9% TVA):

654 lei	4111	=	%	<u>654 lei</u>
	„Clienți” / analitic Ion Tudor, fondator		704	600 lei
			„Venituri din servicii prestate” 4427	54 lei
			„TVA colectată”	

La stabilirea tarifului pentru prestare se va ține seama de consumul energetic al stației de selectare, de amortizarea utilajelor, salariile muncitorilor, consumul de apă și de materiale pentru ambalat, cum ar fi sfoară, etichete personalizate, saci nerecuperabili, de asigurări, marja de profit etc.

Dacă selectarea este urmată de păstrare/custodie, pentru aceste servicii se aplică un comision separat.

## 6. Livrarea legumelor pentru depozitare/custodie în spațiile cooperativei

Pot exista situații în care membrii cooperatori au nevoie să păstreze o anumită cantitate de legume în vederea formării unui lot ori scoaterii treptate la vânzare, în funcție de natura lor și de cerințele pieței. Aceștia apelează la depozitarea legumelor în depozitele/spațiile specializate și autorizate ale cooperativei, operațiunea de păstrare îmbrăcând forma juridică a custodiei, cu suportarea unui tarif/comision de prestări servicii. Procedul, în care cooperativa deține rolul de **custode**, presupune:

- ✓ Reglementarea acestuia prin statutul cooperativei, regulamentul relațiilor cooperativei cu membrii, hotărârile adunărilor generale și contracte bilaterale.
- ✓ Membrul cooperator întocmește un aviz de expediție în care face mențiunea „*nu se facturează*” / „*produs livrat pentru custodie*” și înscrie cantitatea pe sortimente/calități, ambalajele etc.
- ✓ Gestionarul depozitului întocmește nota de intrare-recepție pe cantități și sortimente și procesul-verbal de intrare în custodie a produselor.
- ✓ La terminarea perioadei de păstrare prevăzute în contract sau din dispoziția membrului cooperator, gestionarul depozitului întocmește avizul de expediție însoțit de procesul-verbal de scoatere din custodie, care sunt confirmate de membrul cooperator sau de reprezentantul acestuia.
- ✓ Cooperativa emite o factură de servicii conform prevederilor inițiale.

### Exemplu

Pe baza avizului de expediție, a NIR și a procesului-verbal de intrare în custodie, se înregistrează primirea în depozitul cooperativei a cantității de 12.500 kg de cartofi de toamnă, din care 8.500 kg calitate I și 340 de saci de plasă și 4.000 kg calitate a II-a și 160 de saci de plasă. Produsele sunt ambalate și etichetate de membrul cooperator, iar termenul de păstrare este de 60 de zile.

- Înregistrarea primirii în depozitul cooperativei a cartofilor de toamnă (12.500 kg x 1 leu/kg):

D 8033	12.500 lei
„Valori materiale primite în păstrare sau custodie” / analitic Vasile Tudor, acționar	

- Înregistrarea predării cartofilor după cele 60 de zile, pe baza avizului de expediție și a procesului-verbal de scoatere din custodie:

C 8033	12.500 lei
„Valori materiale primite în păstrare sau custodie” / analitic Vasile Tudor, acționar	

Produsele primite spre păstrare trebuie să fie ambalate și etichetate de membrul cooperator, pe răspunderea sa. Eventualele scăzăminte naturale, cum ar fi cele cauzate de reducerea umidității, cad în sarcina acestuia. Produsele neambalate vor crea mari dificultăți ambelor părți.

La finalul perioadei de păstrare/custodie, pe baza rulajului debitor al fișei analitice a membrului cooperator, cont 8033, se calculează comisionul datorat de acesta cooperativei, întocmindu-se o factură de servicii (cooperativa practică un comision de 0,005 lei/kg/zi de păstrare, rezultând 4.087,5 lei ((12.500 kg x 60 zile x 0,005 lei/kg/zi) + 9% TVA):

4.087,5 lei	4111	=	%	4.087,5 lei
	„Clienți” / analitic Vasile Tudor, acționar		704	3.750,0 lei
			„Venituri din servicii prestate” 4427	337,5 lei
			„TVA colectată”	

## Vânzarea legumelor la export

Vânzarea legumelor la export poate avea ca destinatari clienți din țările membre ale Uniunii Europene sau din cele nemembre. În acest sens, un alt tip de livrări specifice poate avea loc către cooperative din ambele zone, fiind numite schimburi internaționale intercooperatiste.

### ■ Vânzarea legumelor în țările membre ale UE

Pregătirea produselor pentru export necesită o atenție deosebită din partea cooperativei în sensul că trebuie cunoscute în amănunt cerințele contractului referitoare la soiuri, calități, tipuri de ambalaje, etichete, condiții de transport, recepție etc. De asemenea, înaintea livrării trebuie să se pună la punct toate documentele cerute de legislație în domeniul livrărilor intracomunitare de produse agricole.

Operațiunea parcurge trei faze: recepția produselor livrate de membrii cooperatori către cooperativă, după caz, selectarea/sortarea, ambalarea și etichetarea și livrarea efectivă.

### Exemplu

Cooperativa recepționează fără adaos produsele permise de la membrul cooperativ Gheorghe Popa, plătitor de TVA, destinate livrării intracomunitare. Factura acestuia conține următoarele date: 20.000 kg cartofi timpurii x 1,5 lei/kg + 9% TVA, total – 32.700 lei.

– Recepționarea produselor destinate livrării intracomunitare:

32.700 lei	%	=	401	32.700 lei
30.000 lei	371		„Furnizori” / analitic	
	„Mărfuri” / analitic		Gheorghe Popa, fondator	
2.700 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

În urma procesului de selectare, ambalare și etichetare rezultă 19.850 kg de cartofi calitate I și 150 kg de reziduuri neeconomice la 1,5 lei/kg. Pentru ambalarea produselor se consumă plasă în valoare de 800 lei și etichete personalizate cu sigla cooperativei și indicativul membrului cooperativ în sumă de 400 lei, conform raportului de selectare.

225 lei	6588	=	371	225 lei
	„Alte cheltuieli de exploatare”		„Mărfuri” / analitic	
800 lei	6023	=	3023	800 lei
	„Cheltuieli privind materialele pentru ambalat”		„Materiale pentru ambalat” / analitic	
400 lei	6028	=	3028	400 lei
	„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile” / analitic	

Livrarea cartofilor se poate face cu mijlocul de transport al cooperativei, cu unul închiriat de la terți sau cu cel al clientului extern și va fi însoțită de documentele specifice transportului și comerțului: act de conformitate, factură (*invoice*) și altele.

Factura conține următoarele date: 19.850 kg cartofi calitate I x 2,8 lei/kg = 55.580 lei; curs valutar = 4,98 lei/euro; valoarea în euro = 11.160,64 lei.

– Livrarea cartofilor (operațiune scutită de TVA dacă se îndeplinesc condițiile):

55.580 lei	4111	=	707	55.580 lei
	„Clienți” / analitic		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	

– Și concomitent, descărcarea din gestiune a cartofilor (30.000 lei – 225 lei):

29.775 lei	607	=	371	29.775 lei
	„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri” / analitic	

– Încasarea facturii (conform extrasului de cont: 11.160,64 euro x 4,991 lei/euro):

55.702,75 lei	5124	=	%	<u>55.702,75 lei</u>
	„Conturi la bănci în valută”		4111	55.580,00 lei
			„Clienți”	
			765	122,75 lei
			„Venituri din diferențe de curs valutar”	

**Notă:** În cazul în care livrarea se realizează către un client, inclusiv o cooperativă, dintr-o țară nemembră a UE, operațiunea este de asemenea scutită de taxă.

Managerii cooperativei care se ocupă de vânzările în alte state trebuie să cunoască ce țări oferă cele mai bune perspective sau arată interes pentru produsele acesteia, câte dintre produsele sale și în ce volum se așteaptă să se vândă pe o anumită piață, ce îmbunătățiri trebuie aduse mărfurilor propuse pentru livrare, ce preț trebuie să aibă bunurile și ce profit îi rămâne cooperativei, cum trebuie făcută reclama/promovarea lor, ambalarea, brandul/marca/sigla sub care trebuie oferite etc.

Va urma...

### 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 cooperativelor 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.