

Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole - Partea a V-a -

Ec. Paul C. ȘCHIOPU

Teleorman

Abstract

Considering that, as regards the fast-growing agricultural cooperative sector (currently, approximately 4,000 agricultural cooperatives are registered), there are neither operating rules, nor works guiding the co-operators in the economic activity, we consider that the article hereby may be extremely useful both for them and the professional accountants working in the field. From the point of view of setting up, organization and functioning, agricultural cooperatives have certain particularities that differentiate them from the other entities in the market economy, this also being the reason why we deemed it necessary to deal with the organisation and management of registers, as well as of some accounting operations, grouping them into specific operations and joint operations of all types of agricultural cooperatives.

Key terms: agricultural cooperative, cooperatist activity, special registers, account management, accounting records

Termeni-cheie: cooperativă agricolă, activitate cooperatistă, registre speciale, evidență tehnică, evidență contabilă

Clasificare JEL: M41, Q13

To cite this article: Paul C. Șchiopu, *Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole (V)*, *CECCAR Business Review*, N° 6/2022, pp. 12-20, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.06.02>

În continuarea articolului privind cooperativele agricole publicat în numerele anterioare ale revistei, prezentăm aspecte privind aprovizionarea cu inputuri a membrilor cooperatori, vânzarea/valorificarea produselor acestora prin/către cooperativă și prestarea de servicii către membrii cooperatori.

➔ Aprovizionarea cu inputuri a membrilor cooperatori

Potrivit art. 7 lit. b) din Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare, unul dintre scopurile principale ale cooperativei este „*asigurarea cerințelor membrilor cooperatori în aprovizionarea cu mijloace necesare producției agricole*”. Acest deziderat poate fi realizat în două moduri, decise de adunarea generală, și anume prin intermediul cooperativei sau de la magazinele ori depozitele sale.

Regulile acestor relații dintre cooperativă și membrii cooperatori se stabilesc prin **Regulamentul funcționării democratice a cooperativei**, aprobat de adunarea generală.

■ Aprovizionarea prin intermediul cooperativelor

Printr-un compartiment sau prin intermediul unei persoane desemnate special, cooperativele colectează comenzile de la membrii cooperatori, le centralizează și lansează/organizează o licitație. Aceste acțiuni au loc pentru fiecare sezon/campanie în parte.

Regulile desfășurării ciclului comenzi-licitație-contractare-achiziție-plată sunt stabilite de cooperativă în **Regulamentul privind relațiile cooperativei cu membrii săi**, aprobat de adunarea generală.

Un ciclu de aprovizionare cu inputuri prin intermediul cooperativei se compune din următoarele trei etape:

✓ Etapa 1, în care:

a) membrul cooperativ:

- stabilește împreună cu cooperativa structura de producție pentru anul de plan: tipuri de culturi, soiuri, producții la hectar, rase de animale, scopul producției, termene de livrare, restricții ecologice, cerințe contractuale etc.;
- emite nota de comandă, în care detaliază inputurile necesare de aprovizionat: tipuri, cantități, calități etc.;

b) cooperativa:

- primește și analizează comenzile membrilor cooperatori urmărind încadrarea lor în planul său general și centralizează cantitățile pe tipuri, sortimente, calități etc., rezultând un necesar pe total cooperativă;
- estimează prețul minim de achiziție, inclusiv comisionul convenit cooperativei;
- lansează cererea-oferta către furnizorii specializați, invitându-i să participe la licitație, și anunță data și locul acesteia. Câștigătorul licitației este declarat cel care a oferit cantitățile și calitățile solicitate și prețul cel mai mic.

✓ Etapa 2, în care:

a) membrul cooperativ, cunoscând prețul negociat și furnizorul desemnat prin licitație, încheie contractul de achiziție cu acesta, asigurându-și totodată mijloacele de plată;

b) cooperativa întocmește graficul de livrare, pe care-l comunică atât furnizorului, cât și membrilor cooperatori. Odată cu livrarea produselor, furnizorul emite factura către membrul cooperativ.

✓ **Etapa 3**, în care membrul cooperativ achită contravaloarea inputurilor furnizorului și concomitent comisionul convenit cooperativei, care se poate determina în funcție de valoarea inputurilor respective ori folosind alte criterii hotărâte de adunarea generală a cooperativei. În esență, această metodă presupune contractarea-primirea-recepția și plata inputurilor în sarcina membrului cooperativ.

Exemplu

Conform desfășurătorului privind calculul comisionului convenit cooperativei și facturilor emise, se înregistrează sumele datorate cooperativei de către membrul cooperativ F:

1.635 lei	461	=	%	<u>1.635 lei</u>
	„Debitori diverși” / analitic		704	1.500 lei
	Membrul cooperativ F		„Venituri din servicii prestate”	
			4427	135 lei
			„TVA colectată”	

Pe baza ordinului de plată emis de membrul cooperator și a extrasului de cont al cooperativei, se înregistrează încasarea comisionului:

1.635 lei	5121	=	461	1.635 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși” / analitic Membrul cooperator F	

■ Aprovizionarea cu inputuri de la magazinele ori depozitele cooperativei

O altă posibilitate de aprovizionare a membrilor cooperatori cu inputurile necesare este prin magazinele cooperativei. La fel ca în cazul aprovizionării colective prin intermediul licitațiilor organizate de cooperativă, stocurile de mărfuri care se desfac prin magazinele ori depozitele sale sunt dimensionate numai pe baza comenzilor membrilor cooperatori și a studiului pieței. Altfel cooperativa riscă să rămână cu mărfuri nevândute, blocându-și fondurile.

Exemplu

Cooperativa se aprovizionează cu mărfuri pe baza comenzilor membrilor cooperatori. La primirea lor în magazinul/depozitul acesteia se întocmește nota de intrare-recepție și se stabilește adaosul, care se include în prețul cu amănuntul/de depozit:

1.635 lei	%	=	401	1.635 lei
1.500 lei	371		„Furnizori”	
	„Mărfuri”			
135 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

Se înregistrează prețul de vânzare cu amănuntul:

327 lei	371	=	%	<u>327 lei</u>
	„Mărfuri”		378	300 lei
			„Diferențe de preț la mărfuri”	
			4428	27 lei
			„TVA neexigibilă”	

Pe baza monetarelor/bonurilor de casă, se înregistrează vânzarea cu amănuntul către membrii cooperatori și se operează descărcarea din gestiune a produselor vândute:

1.962 lei	%	=	371	1.962 lei
300 lei	378		„Mărfuri”	
	„Diferențe de preț la mărfuri”			
1.500 lei	607			
	„Cheltuieli privind mărfurile”			
162 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			

– Și concomitent:

1.962 lei	5311	=	%	<u>1.962 lei</u>
	„Casa în lei”		707	1.800 lei
			„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
			4427	162 lei
			„TVA colectată”	

În cazul vânzărilor din depozitul cooperativei, se întocmesc facturi care se vor deconta prin bancă ori în numerar, după caz:

1.962 lei	4111	=	%	<u>1.962 lei</u>
	„Clienți” / analitic		707	1.800 lei
	Membrul cooperator F		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
			4427	162 lei
			„TVA colectată”	

Decontarea facturilor respective se poate face și prin compensare din contravaloarea produselor membrului cooperator vândute prin/către cooperativă.

Notă: Cooperativa poate decide ca aprovizionarea membrilor prin magazinul/depozitul său să se facă la prețul furnizorului, aceasta nepracticând adaos comercial. În acest caz, membrul cooperator va achita cooperativei un comision de aprovizionare aplicat la rulajul valoric aprovizionat în perioada dată, mărimea lui stabilindu-se prin hotărârea adunării generale ordinare.

Aprovizionarea cooperativei se poate face și de la cooperativa agricolă de gradul III la care este asociată, după care revinde produsele membrilor săi.

➔ Vânzarea/valorificarea produselor membrilor cooperatori prin/către cooperativă

Ca și în cazul inputurilor, valorificarea produselor membrilor cooperatori se poate face în două moduri, și anume prin intermediul cooperativei sau vânzând prin/către cooperativă. Ambele modalități sunt detaliate în **Regulamentul privind relațiile cooperativei cu membrii săi**.

■ Vânzarea prin intermediul cooperativei

Metoda funcționează ca la aprovizionarea inputurilor prin intermediul cooperativei, dar în sens invers: membrul cooperator depune oferta de vânzare la cooperativă, iar aceasta face centralizarea ofertelor și organizează licitația, urmărind obținerea prețului cel mai mare. Membrul cooperator încheie contractul de livrare cu clientul câștigător al licitației, iar contravaloarea produselor se virează de către cel din urmă în contul membrului cooperator.

Pentru serviciile prestate de cooperativă, respectiv intermedierea, membrul cooperator va achita un comision stabilit de adunarea generală a acesteia.

Exemplu

Cooperativa înregistrează comisionul datorat de membrul cooperator G:

2.000 lei	461	=	704	2.000 lei
	„Debitori diverși” / analitic Membrul cooperator G		„Venituri din servicii prestate”	

Încasarea comisionului se poate face și prin compensare din contravaloarea produselor vândute cooperativei:

2.000 lei	401	=	461	2.000 lei
	„Furnizori” / analitic Membrul cooperator G		„Debitori diverși” / analitic Membrul cooperator G	

■ Vânzarea produselor prin/către cooperativă

Acest procedeu este cel mai recomandat, întrucât atât membrul cooperator, cât și cooperativa pot să beneficieze de facilitățile fiscale prevăzute la art. 76 din Legea cooperăției agricole, iar vânzarea prin/către cooperativă este obligatorie în proporție de cel puțin 50% din totalul producției anuale obținute de membrul cooperator din exploatarea sa.

La începutul campaniilor de preluare, cooperativa împreună cu membrii cooperatori întocmesc un plan de afluire a produselor și stabilesc tranșele zilnice, prețul de cumpărare, modul de decontare etc.

Exemplu

Membrul cooperator G livrează/vinde cooperativei 200.000 kg grâu la prețul de 0,62 lei/kg, pentru care emite o factură în valoare de 124.000 lei. Cooperativa înregistrează stocul fără adaos comercial:

124.000 lei	371	=	401.1.xxxx	124.000 lei
	„Mărfuri”		„Furnizori membri cooperatori” / analitic Membrul cooperator G – acționar	

– Taxarea inversă:

11.160 lei	4426	=	4427	11.160 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

Notă: Clienților membri cooperatori **asociați** li se vor deschide conturi separate, în afara grupei analitice 401.1.xxxx, întrucât fac parte din categoria nonmembriilor.

Cooperativa vinde grâul cu prețul de 0,7 lei/kg cooperativei de gradul III XYZ, la care este asociată, emițând o factură în valoare de 140.000 lei:

140.000 lei	4111	=	707	140.000 lei
	„Clienți” / analitic Cooperativa agricolă de gradul III XYZ		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	

Concomitent se scad din gestiune produsele vândute:

124.000 lei	607	=	371	124.000 lei
	„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

În cadrul contabilității sale, membrul cooperativ va urmări cu grijă vânzările către cooperativă, evidențindu-le în analitice separate atât ale contului 7017.1.xxxx „Venituri din vânzarea produselor agricole către cooperativa agricolă X”, cât și ale contului 4111.1.xxxx „Clienți – Cooperativa agricolă X”. Aceste elemente vor fi luate în calcul la stabilirea facilităților fiscale, fiind solicitate ca dovadă de către organele fiscale.

Achizițiile de produse de la gospodăriile țărănești se înregistrează în evidențele cooperativei pe baza notei de intrare-recepție, la care se anexează exemplarul nr. 1 (originalul) din **Carnetul de comercializare a produselor din sectorul agricol**, înseriat și vizat de cooperativă pe baza **Atestatului de gospodărie țărănească**.

Din punct de vedere contabil, în gestiunea cooperativei se fac aceleași operațiuni ca în celelalte cazuri prezentate.

Achizițiile de produse agricole de la **nonmembri** sunt admise în limita a 30% din cifra de afaceri aferentă acestor operațiuni, conform art. 11 alin. (2) lit. i³) din Legea nr. 566/2004. Depășirea acestui plafon atrage după sine pierderea facilităților fiscale pentru cooperativă.

Notă: Nu intră sub această incidență achizițiile intercooperatiste, inclusiv cele dintre cooperativa agricolă de gradul III și cooperativele asociate.

Pentru ca aceste particularități ale Legii cooperăției agricole să fie reflectate în contabilitatea cooperativei, este necesar ca în cadrul contului 401 „Furnizori” să se deschidă conturi analitice separate astfel:

- 401.1.xxxx „Furnizori de produse și servicii membri cooperatori”;
- 401.2.xxxx „Furnizori de mărfuri, materii prime și servicii în sistem intercooperatist”;
- 401.3.xxxx „Furnizori membri asociați pentru mărfuri, materii prime și servicii”;
- 401.4.xxxx „Furnizori nonmembri pentru diverse bunuri și servicii”.

➤ Prestarea de servicii către membrii cooperatori

Gama serviciilor prestate membrilor cooperatori este diversă, acestea incluzând:

- executarea de lucrări agricole: arat, scarificat, discuit, grăpat, tăvălugit, semănat, prășit, erbicidat, fertilizat, recoltat etc.;
- transport;
- depozitări de produse agricole: custodii, selectări;
- reparații ale mașinilor, utilajelor, tractoarelor, combinelor, mijloacelor de transport etc. în atelierele cooperativei.

Serviciile oferite de cooperativă se execută la comanda scrisă a membrilor. Pentru fiecare tip de serviciu se întocmește un deviz/tarif care se aprobă prin hotărârea consiliului de administrație al acesteia.

1. Lucrările agricole se realizează, conform unui grafic, cu mijloacele aflate în patrimoniul cooperativei. Pe timpul execuției lor se pot întocmi recepții parțiale, iar la sfârșitul lucrărilor este obligatorie recepția finală. Recepțiile trebuie să fie confirmate de membrii cooperatori beneficiari și de reprezentantul cooperativei.

Exemplu

Conform facturii în valoare de 5.000 lei fără TVA emise de cooperativă și recepției lucrărilor, se înregistrează:

5.450 lei	4111	=	%	<u>5.450 lei</u>
	„Clienți” / analitic		704	5.000 lei
	Membrul cooperator H		„Venituri din servicii prestate”	
			4427	450 lei
			„TVA colectată”	
Se achită factura emisă de cooperativă:				
• prin bancă:				
5.450 lei	5121	=	4111	5.450 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți” / analitic	
			Membrul cooperator H	
• prin compensare:				
5.450 lei	401	=	4111	5.450 lei
	„Furnizori” / analitic		„Clienți” / analitic	
	Membrul cooperator H		Membrul cooperator H	

Atenție! Unele cooperative prestatoare de servicii agricole nu facturează serviciile respective către membri, rămânând cu cheltuielile neacoperite, care se transformă în pierderi permanente.

2. Serviciile de transport se execută în aceleași condiții – mijloacele de transport se află în patrimoniul cooperativei și sunt deservite de salariații săi, iar costurile de funcționare sunt în sarcina acesteia. Din punct de vedere contabil, ele se evidențiază pe baza facturilor și a recepțiilor recunoscute reciproc, la fel ca serviciile prezentate anterior.

3. Serviciile de depozitare se referă la gestionarea/păstrarea în custodie, în silozurile/magaziile cooperativei, a unor cantități de produse pe care membrii cooperatori nu s-au hotărât încă să le vândă acesteia ori terților. Evident, păstrarea/gestionarea custodiei implică efectuarea unor costuri care trebuie recuperate de cooperativă sub forma tarifelor, calculate în funcție de tipul produsului, durata păstrării etc., aprobate prin hotărârea consiliului de administrație.

Exemplu

Pe baza notei de intrare-recepție, a notei de cântar și a procesului-verbal de intrare în custodie, cooperativa înregistrează extracontabil operațiunea de depozitare a 45.000 kg grâu aparținând membrului cooperator H:

8033	20.000 lei
„Valori materiale primite în păstrare sau custodie” / analitic Membrul cooperator H	
45.000 kg grâu	

Pe baza avizului de expediție emis de cooperativă și a procesului-verbal de scoatere din custodie, cooperativa înregistrează extracontabil scoaterea bunurilor din custodie:

8033 20.000 lei
„Valori materiale primite
în păstrare sau custodie” /
analitic Membrul cooperator H
45.000 kg grâu

Conform tarifului/devizului de păstrare și facturii, se înregistrează:

5.450 lei	4111	=	%	5.450 lei
	„Clienți” / analitic		704	5.000 lei
	Membrul cooperator H		„Venituri din servicii prestate”	
			4427	450 lei
			„TVA colectată”	

Stingerea datoriei se face prin bancă sau prin compensare.

Dacă primirea spre păstrare este însoțită și de operațiunea de sortare, în urma acesteia se întocmește **procesul-verbal de condiționare**, din care rezultă cantitatea brută supusă condiționării, scăzămintele neeconomice, gozurile valoroase, produsul net/condiționat. Acest document se operează în creditul contului 8033, un exemplar predându-se titularului custodiei (membrul cooperator). Lucrarea de condiționare este considerată un serviciu prestat către titular și se facturează de cooperativă la tariful stabilit în contractul inițial de condiționare.

4. Reparația mașinilor agricole, utilajelor, tractoarelor, mijloacelor de transport aflate în proprietatea membrilor cooperatori se poate face în atelierul autorizat al cooperativei. Tarifele de lucrări se aprobă prin hotărârea consiliului de administrație al acesteia.

Exemplu

Se înregistrează factura privind serviciile de reparație a tractorului aparținând membrului cooperator H, în valoare de 1.000 lei, însoțită de devizul de lucrări și piese consumate:

1.190 lei	4111	=	%	1.190 lei
	„Clienți” / analitic		704	1.000 lei
	Membrul cooperator H		„Venituri din servicii prestate”	
			4427	190 lei
			„TVA colectată”	

Încasarea se face în numerar, prin bancă sau prin compensare.

Notă: Întrucât cooperativele agricole nu intră în categoria întreprinderilor afiliate, acestea pot practica față de membrii cooperatori tarife care să conțină și marje de profit.

5. Mijloacele de producție proprietatea cooperativei, predate spre exploatare gospodăriilor țărănești. Dacă, de exemplu, o cooperativă mixtă având printre membrii săi gospodării țărănești achiziționează/confecționează

module/container destinate creșterii puilor pentru carne sau găinilor ouătoare, pe care le pune la dispoziția acestora, achiziția/producția modulelor/containerelor respective de către cooperativă se înregistrează ca orice investiție (aspect pe care îl vom trata în numărul viitor al revistei).

Predarea către gospodăriile țărănești a modulelor se face pe baza procesului-verbal de predare-primire, având caracter de custodie sau chirie modică, egală cel puțin cu valoarea cotei lunare de amortizare a acelor bunuri. Procesului-verbal i se anexează instrucțiunile de exploatare optimă a acestora și recomandările legate de protecția muncii, pe care gospodarul trebuie să le respecte.

Adunarea generală a cooperativei poate hotărî ca modulele să fie vândute gospodăriilor țărănești, vânzarea făcându-se în rate care pot fi reținute din contravaloarea produselor livrate ulterior cooperativei.

Cea mai utilizată metodă este predarea în custodie/exploatare/folosință. În acest caz, pe baza procesului-verbal de predare-primire, în contabilitatea cooperativei, operațiunea se reflectă extrabilanțier în creditul contului 8039 „Alte valori în afară bilanțului” / analitic Gospodăria țărănească X, la valoarea de înregistrare a bunurilor respective. La restituirea lor, operațiunea se face invers.

Pe durata custodiei, bunurile rămân în patrimoniul cooperativei, care va calcula amortizarea lor. Prin specialiștii săi, cooperativa are dreptul să verifice dacă se respectă normele de exploatare a acestora.

Eventuala chirie, stabilită minimum la valoarea amortizării lunare a acelor bunuri, se înregistrează la cooperativă ca venit. Cuantumul chiriei poate include și celelalte servicii prestate de aceasta – eventuale reparații mici, asistență tehnică, asistență veterinară etc. Chiria poate fi încasată și prin compensare din valoarea produselor vândute cooperativei (4111 „Clienți” = 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”; 401 „Furnizori” = 4111 „Clienți”).

Va urma...

Bibliografie

1. Șchiopu, C.P. (2021), *Regulamentele funcționării democratice a cooperativei agricole*.
2. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.236/22.12.2004, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
5. 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.