

Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole - Partea a IV-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 (IV)*, CECCAR Business Review, Nº 5/2022, pp. 10-18, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.05.02>

În continuarea articolului privind cooperativele agricole publicat în numerele anterioare ale revistei, prezentăm aspecte privind constituirea garanțiilor bănești ale membrilor consiliului de administrație și cenzorilor cooperativelor, taxele de înscriere în cooperativă și contribuțiile anuale ale membrilor cooperatori, primirea și restituirea aporturilor acestora, restituirea părților sociale/capitalului social către membri, participarea acestor entități la constituirea uniunilor de ramură și a cooperativelor agricole de gradul III.

➔ Constituirea garanțiilor bănești ale membrilor consiliului de administrație și cenzorilor cooperativelor

Conform art. 30 alin. (1) din Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare, „membrii consiliului de administrație au obligația să depună, în termen de o lună de la alegere, o garanție bănească, ce nu poate fi mai mică decât echivalentul a 10 părți sociale”, iar potrivit art. 37 alin. (5), „cenzorii sunt obligați, la cel mult o lună de la alegerea lor, să depună o garanție la nivelul a jumătate din cea stabilită pentru administratori”.

Exemplu

Adunarea generală a cooperativei X hotărăște că valoarea garanției bănești datorate de membrii consiliului de administrație este de 200 lei – echivalentul a 20 de părți sociale, iar a cenzorilor, de jumătate din aceasta, adică de 100 lei. Garanțiile sunt depuse în numerar la casieria cooperativei.

Înregistrarea contabilă este următoarea:

200 lei/ 100 lei	5311 „Casa în lei”	=	428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul” / analitic Popescu Ion – garanție membru al consiliului de administrație/cenzor	200 lei/ 100 lei
---------------------	-----------------------	---	--	---------------------

La terminarea mandatului, dacă titularii nu sunt angrenați în cazuri de răspundere, li se restituie garanțiile:

200 lei/ 100 lei	428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul” / analitic Popescu Ion – garanție membru al consiliului de administrație/cenzor	=	5311 „Casa în lei”	200 lei/ 100 lei
---------------------	--	---	-----------------------	---------------------

➔ Taxele de înscriere în cooperativă și contribuțiile anuale ale membrilor cooperatori

Conform prevederilor art. 44 din Legea cooperăției agricole, cei care formulează cereri pentru a deveni membri cooperatori **aționari**, în baza hotărârii adunării generale, au obligația statutară de a achita la casieria cooperativei o taxă de înscriere.

Exemplu

Pe baza registrului de casă, la care s-a atașat chitanța sau extrasul de cont/ordinul de plată emis de noul membru cooperat, F, se înregistrează taxa de 1.000 lei încasată de la acesta.

1.000 lei	461 „Debitori diverși” / analitic Membrul cooperator F – aționar	=	758 „Alte venituri din exploatare”	1.000 lei
1.000 lei	5311 „Casa în lei” sau 5121 „Conturi la bănci în lei”	=	461 „Debitori diverși” / analitic Membrul cooperator F – aționar	1.000 lei

Pentru buna funcționare a cooperativei, prin statut s-a prevăzut ca fiecare membru cooperat să achite anual acesteia o contribuție stabilită în funcție de unele criterii specifice profilului său de activitate – număr de

hectare, UVM (încărcătura sau numărul de animale ce revin la un hectar de pășune), rulaje comerciale – sau în cotă egală pentru fiecare.

Aceste contribuții se contabilizează la fel ca taxele de înscriere ($461 = 758$ și $5311/5121 = 461$).

Notă: Nici taxele de înscriere și nici contribuțiile anuale nu se restituie membrilor cooperatori.

➔ Primirea și restituirea aporturilor membrilor cooperatori

În cazul în care cooperativa este lipsită temporar de lichidități, aceasta poate apela la sprijinul membrilor cooperatori, cu care poate încheia contracte de împrumut. Aporturile respective nu trebuie confundate cu capitalul social. Ele se retrag/restituie în conformitate cu clauzele din contractul de împrumut încheiat între părți.

Dacă la un moment dat acel membru cooperador dorește să se retragă din cooperativă, pe lângă dreptul de a i se restitui capitalul social depus (aspect tratat în continuare), el are dreptul și la restituirea valorii aporturilor vărsate, „după ce au fost scăzute obligațiile acestuia față de cooperativă”, conform art. 21 din Legea cooperăției agricole.

Exemplu

Pe baza ordinului de plată și a extrasului de cont, se înregistrează aportul bănesc primit de la membrul cooperador acționar D, virat în contul cooperativei, în sumă de 10.000 lei.

10.000 lei	5121	=	462	10.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Creditori diverși” / analitic Membrul cooperador D – acționar. Aport temporar	

La momentul retragerii din cooperativă, membrul cooperador acționar D avea o datorie către aceasta în sumă de 4.000 lei, reprezentând diferența neachitată pentru inputurile aprovizionate prin cooperativă.

– Compensarea cu 4.000 lei:

4.000 lei	462	=	4111	4.000 lei
	„Creditori diverși” / analitic Membrul cooperador D – acționar. Aport temporar		„Clienți” / analitic Membrul cooperador D – acționar. Aport temporar	

– Restituirea aportului net, prin bancă (10.000 lei – 4.000 lei):

6.000 lei	462	=	5121	6.000 lei
	„Creditori diverși” / analitic Membrul cooperador D – acționar. Aport temporar		„Conturi la bănci în lei”	

Notă: Membrul cooperador, creditor al cooperativei prin această metodă, poate hotărî ca o parte din suma respectivă să fie vărsată la capitalul social, cu condiția să nu depășească 20% din totalul acestuia.

➔ Restituirea părților sociale/capitalului social către membri

Calitatea de membru cooperatorm se poate pierde în caz de deces, excludere sau retragere a acestuia ori în caz de dizolvare a cooperativei. În aceste situații se restituie părțile sociale/capitalul social la zi, conform art. 15 din Legea cooperăției agricole, însă nu la valoarea lor/lui actuală de piață. Calitatea de membru se retrage prin hotărârea adunării generale, la propunerea consiliului de administrație.

Exemplu

La data solicitării retragerii din cooperativă a membrului cooperatorm A, fondator, soldul partidei sale, înscris în anexa 3 din Registrul special pentru evidența membrilor și a părților sociale, era de 2.500 lei capital social, în bani, reprezentând 250 de părți sociale a câte 10 lei fiecare (2.000 lei + 1.000 lei – 500 lei). Restituirea se face din contul bancar al cooperativei.

După efectuarea înregistrărilor în roșu în anexele 1 și 3 ale registrului menționat, în contabilitate se fac următoarele operațiuni:

2.500 lei	1012.1.1	=	456	2.500 lei
	„Capital subscris vărsat de membrii fondatori” / analitic Membrul cooperatorm A – fondator		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” / analitic Membrul cooperatorm A – fondator	

2.500 lei	456	=	5121	2.500 lei
	„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” / analitic Membrul cooperatorm A – fondator		„Conturi la bănci în lei”	

În cazul în care membrul cooperatorm retras refuză să primească efectiv contravaloarea capitalului social, după efectuarea operațiunii 1012.1.1 = 456, pe baza refuzului în scris al acestuia, se face înregistrarea:

2.500 lei	456	=	768	2.500 lei
	„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” / analitic Membrul cooperatorm A – fondator		„Alte venituri financiare”	

Notă: Odată cu retragerea părților sociale, membrul cooperatorm respectiv mai are dreptul, după caz, la returnarea eventualelor împrumuturi acordate cooperativei, a garanției bănești și la restituirea cu prioritate a terenurilor atribuite în folosința acesteia.

Potrivit Legii nr. 566/2004, la retragerea/excluderea din cooperativă, membrul cooperatorm **nu** are dreptul la o cotă din partea indivizibilă a patrimoniului, ci numai la părți sociale.

■ Evidența eventualelor sume depuse de membrii cooperatori asociați

La înscrierea în cooperativă ca membri asociați, adunarea generală poate hotărâ ca aceștia, în baza unui contract de împrumut, să depună anumite sume care **nu au caracter de capital social și nu le conferă acestora**

drepturi privilegiate. Ele pot fi transformate în capital social subscris vărsat în momentul în care membrilor respectivi li se aprobă primirea în cooperativă ca membri acționari sau li se pot restitui la încetarea calității de membru asociat.

Exemplu

La înscrierea în cooperativă ca membru asociat, adunarea generală hotărăște ca membrul cooperativ B să depună suma de 1.000 lei, în baza unui contract de împrumut.

Se încasează suma stabilită de adunarea generală:

1.000 lei	5121	=	462	1.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Creditori diverși” / analitic Membrul cooperativ B – asociat	

Transformarea sumei respective (sau a unei părți din ea) în capital social subscris vărsat are la bază hotărârea adunării generale extraordinare de primire a acestuia ca membru cooperativ acționar. Concomitent se înregistrează operațiunea și în anexele Registrului special pentru evidența membrilor și a părților sociale, adică scoaterea din anexa 5 și înscrierea membrului cooperativ ca acționar în anexele 2 și 4.

1.000 lei	462	=	456	1.000 lei
	„Creditori diverși” / analitic Membrul cooperativ B – asociat		„Decontări cu acționarii/ asociației privind capitalul” / analitic Membrul cooperativ B – acționar	

1.000 lei	456	=	1011.2.1	1.000 lei
	„Decontări cu acționarii/ asociației privind capitalul” / analitic Membrul cooperativ B – acționar		„Capital subscris nevărsat de membrii fondatori” / analitic Membrul cooperativ B – acționar	

1.000 lei	1011.2.1	=	1012.2.1	1.000 lei
	„Capital subscris nevărsat de membrii fondatori” / analitic Membrul cooperativ B – acționar		„Capital subscris vărsat de membrii fondatori” / analitic Membrul cooperativ B – acționar	

În cazul în care B nu dorește să devină membru cooperativ acționar, la încetarea calității de membru asociat, acestuia i se restituie suma respectivă:

1.000 lei	462	=	5311	1.000 lei
	„Creditori diverși” / analitic Membrul cooperativ B – asociat		„Casa în lei”	

➤ Participarea cooperativelor la constituirea uniunilor de ramură

Potrivit art. 58 alin. (1) din Legea cooperăției agricole, „uniunile de ramură se înființează prin asocierea voluntară a cooperativelor agricole care își desfășoară activitatea în același domeniu”. Uniunea de ramură are caracter nonprofit.

Exemplu

Pe baza documentelor de aderare/asociere la uniunea de ramură XYZ și a statutului acesteia, cooperativa participă la constituirea patrimoniului inițial cu suma de 5.000 lei, virată prin bancă.

5.000 lei	265	=	2695	5.000 lei
	„Alte titluri imobilizate” / analitic Uniunea de ramură XYZ		„Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare”	

– Virarea sumei în contul uniunii:

5.000 lei	2695	=	5121	5.000 lei
	„Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare”		„Conturi la bănci în lei”	

În cazul în care uniunea se dizolvă ori se lichidează, cotele de participare la patrimoniul inițial nu se restituie. Pe baza hotărârii definitive de dizolvare/lichidare, se face înregistrarea:

5.000 lei	664	=	265	5.000 lei
	„Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”		„Alte titluri imobilizate” / analitic Uniunea de ramură XYZ	

➤ Participarea cooperativelor la constituirea cooperativelor agricole de gradul III

Conform prevederilor Legii nr. 566/2004, adunările generale extraordinare ale cooperativelor agricole pot hotărî participarea la constituirea unor cooperative de gradul III în scopul realizării unor investiții comune. Acestea au personalitate juridică proprie și se conduc după statut propriu. Adunarea generală a cooperativei de gradul III este constituită din reprezentanții delegați ai cooperativelor asociate, conform normelor stabilite în comun.

Exemplu

Pe baza actelor de aderare, respectiv hotărârea adunării generale extraordinare și actul constitutiv al cooperativei de gradul III ABC, și a ordinului de plată doveditor, în contabilitatea cooperativei de gradul II A se operează vărsarea cotei de capital social, în sumă de 10.000 lei, la constituirea cooperativei de gradul III. De asemenea, cea din urmă înregistrează capitalul social subscris și vărsat de cooperativele care o constituie.

✓ Înregistrările în contabilitatea cooperativei agricole de gradul II A

Pe baza actelor de aderare, se varsă cota de capital social la constituirea cooperativei de gradul III:

10.000 lei	262	=	5121	10.000 lei
	„Acțiuni deținute la entitățile asociate” / analitic Cooperativa agricolă de gradul III ABC		„Conturi la bănci în lei”	

În cazul în care vărsarea cotei de capital social are loc și în natură, înregistrarea contabilă se face după cum urmează:

X + Y + Z lei	262	=	%	X + Y + Z lei
	„Acțiuni deținute la entitățile asociate” / analitic Cooperativa agricolă de gradul III ABC		212 „Construcții” 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)” 361 „Active biologice de natura stocurilor” ... Etc. ...	X lei Y lei Z lei

Dacă la scoaterea din patrimoniul cooperativei activele sunt amortizate complet, se face înregistrarea:

X lei	281x	=	2xx	X lei
	„Amortizări privind imobilizările corporale”		„Imobilizări corporale” (analitice specifice operațiunii)	

În cazul în care bunurile respective sau o parte din acestea nu sunt amortizate complet, diferența rămasă neamortizată se înregistrează astfel:

X lei	262	=	768	X lei
	„Acțiuni deținute la entitățile asociate” / analitic Cooperativa agricolă de gradul III ABC		„Alte venituri financiare”	

Cooperativa A participă la constituirea fondurilor necesare cooperativei agricole de gradul III pentru realizarea investițiilor comune, cu aprobarea adunării generale a acesteia:

25.000 lei	453	=	5121	25.000 lei
	„Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun” / analitic Aporturi în bani pentru cooperativa agricolă de gradul III ABC		„Conturi la bănci în lei”	

Restituirea participațiilor, conform celor stabilite prin hotărârea adunării generale a cooperativei agricole de gradul III, se înregistrează în contabilitatea cooperativei A astfel:

25.000 lei	5121	=	453	25.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun” / analitic Cooperativa agricolă de gradul III ABC	

Cooperativa A înregistrează dividendele de primit/încasat de la cooperativa de gradul III, în sumă de 15.000 lei, corespunzător părților sociale deținute sau altor criterii stabilite în actele constitutive ale celei din urmă:

15.000 lei	453	=	761	15.000 lei
	„Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun” / analitic Dividende de încasat		„Venituri din imobilizări financiare” / analitic Cooperativa agricolă de gradul III ABC	

În cazul în care o parte din dividendele convenite cooperativei A se utilizează la majorarea capitalului social al cooperativei agricole de gradul III, în contabilitatea celei dintâi se face operațiunea:

5.000 lei	262	=	453	5.000 lei
	„Acțiuni deținute la entitățile asociate” / analitic Cooperativa agricolă de gradul III ABC		„Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun” / analitic Cooperativa agricolă de gradul III ABC	

Se încasează diferența de dividende:

10.000 lei	5121	=	453	10.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun” / analitic Cooperativa agricolă de gradul III ABC	

✓ Înregistrările în contabilitatea cooperativei agricole de gradul III ABC

Pe baza actelor de aderare depuse de fiecare cooperativă asociată, cooperativa agricolă de gradul III înregistrează capitalul social subscris și depus de acestea astfel:

20.000 lei	456	=	%	<u>20.000 lei</u>
	„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”		1011.1.1	10.000 lei
			„Capital subscris nevărsat” / analitic Cooperativa agricolă de gradul II A	
			1011.1.2	10.000 lei
			„Capital subscris nevărsat” / analitic Cooperativa agricolă de gradul II B	

Se înregistrează capitalul social vărsat:

20.000 lei	5121	=	456	20.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

Concomitent se face operațiunea:

10.000 lei	1011.1.1	=	1012.1.1	10.000 lei
	„Capital subscris nevărsat” / analitic Cooperativa agricolă de gradul II A		„Capital subscris vărsat” / analitic Cooperativa agricolă de gradul II A	

10.000 lei	1011.1.2	=	1012.1.2	10.000 lei
	„Capital subscris nevărsat” / analitic Cooperativa agricolă de gradul II B		„Capital subscris vărsat” / analitic Cooperativa agricolă de gradul II B	

Soldul creditor al contului 1012.1.1 – analitic Cooperativa agricolă de gradul II A, de la cooperativa de gradul III, trebuie să fie identic cu soldul debitor al contului 262 – analitic Cooperativa agricolă de gradul III, de la cooperativa A. Soldul respectiv reflectă capitalul social vărsat la zi la cooperativa de gradul III și, comparat cu cel al contului 1011.1.1 – analitic Cooperativa agricolă de gradul II A, oferă informații despre valoarea capitalului social pe care aceasta trebuie să-l mai verse la cooperativa de gradul III.

Cea din urmă va înscrie informațiile despre fiecare cooperativă asociată în Registrul special pentru evidența membrilor și a părților sociale, similar cu cel ținut de cooperativele de gradul I și II.

Aderarea la cooperativa de gradul III se aprobă de adunarea generală extraordinară, care va emite o hotărâre în care se specifică în mod expres voința de aderare, capitalul total subscris și natura acestuia (în bani/în natură), capitalul care se varsă imediat, numele și datele de identificare ale persoanei/persoanelor împuternicite să ia parte la adunarea generală de constituire.

Participarea la capitalul social al cooperativei de gradul III se poate face în funcție de mai multe criterii, hotărâte de comitetul de inițiativă, de exemplu, în funcție de numărul membrilor fiecărei cooperative, de puterea economică a cooperativei, de capitalul social al acestora, de rulajele anuale. Important este ca nimeni să nu dețină peste 20% din capitalul social total.

Pentru constituirea cooperativei agricole de gradul III este nevoie de asocierea a cel puțin cinci cooperative, iar capitalul său social trebuie să fie de minimum 50.000 lei, respectându-se ponderea fiecăreia de până la 20% din capitalul social total. Fiecare cooperativă are dreptul la un vot, chiar dacă la adunările generale participă mai mulți delegați ai acestora.

După constituire și înregistrarea cooperativei la oficiul registrului comerțului, operațiunile privind capitalul social subscris și vărsat, majorările, cesiunile, reducerile etc. se contabilizează ca la cooperativele de gradul I și II, detaliate în numerele anterioare ale revistei. Operațiunile comerciale – inputuri pentru cooperative, cumpărări și vânzări de produse ale membrilor, investiții comune etc. – trebuie tratate ca fiind ale membrilor cooperatori/in-tercooperatiste, și nu ca operațiuni ale nemembrilor.

Cooperativa agricolă de gradul III poate beneficia de fonduri europene nerambursabile pentru realizarea de investiții.

Gestionarea unei astfel de cooperative impune multă pregătire managerială, cooperatistă și transparență.

Va urma...

Bibliografie

1. Șchiopu, C.P. (2021), *Metodologia generală a completării registrelor cooperativei agricole + Controlul/auditul cooperativei agricole*.
2. Șchiopu, C.P. (2021), *Regulamentele funcționării democratice a cooperativei agricole*.
3. Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.236/22.12.2004, cu modificările și completările ulterioare.
4. 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.