

Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole - Partea a VII-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 (VII)*, *CECCAR Business Review*, N° 8/2022, pp. 3-10, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.08.01>

În continuarea articolului privind cooperativele agricole publicat în numerele anterioare ale revistei, prezentăm aspecte privind contabilitatea discounturilor primite pentru inputuri și a celor acordate pentru produsele vândute, precum și aspecte privind acțiunile cu caracter sociocultural și de caritate specifice cooperativelor.

➔ Contabilitatea discounturilor primite pentru inputuri și a celor acordate pentru produsele vândute

În activitatea zilnică a cooperativelor agricole și a membrilor cooperatori există relații comerciale atât de aprovizionare cu inputuri, cât și de vânzare a produselor proprii, pentru care se întocmesc facturi, conținând, după caz, discounturile/reducerile comerciale primite sau acordate.

■ Discounturile primite

Unul dintre scopurile cooperativelor agricole este acela de a mijloci relațiile de aprovizionare cu inputuri a membrilor lor, organizând în acest sens licitații în urma cărora se obțin reduceri de prețuri/discounturi la produsele achiziționate. Ulterior licitațiilor, furnizorii facturează către membrii cooperatori sau către cooperative produsele cu discounturi, odată cu livrarea sau ulterior, pe facturi separate.

Exemplul 1

✓ Discountul este primit pe factura de aprovizionare.

Factura nr. 116/20.10.2021, emisă de furnizor pentru cooperativa X, conține următoarele elemente:

Produce	u.m.	Cantitate	Preț (lei)	Valoare (lei)	Cota de TVA (%)	TVA (lei)
1. Produsul A	buc.	25,00	590,00	14.750,00	9	1.327,50
Discount	%	45,25	147,50	-6.674,38	9	-600,69
2. Produsul B	l	25,00	269,00	6.725,00	9	605,25
Discount	%	53,90	67,25	-3.624,78	9	-326,23
Total				11.175,85		1.005,83
Total de plată (lei)						12.181,68

Pe baza facturii se întocmește nota de intrare-recepție în gestiune, document în care produsele se înscriu la prețul de achiziție minus discountul acordat fiecăruia, astfel:

Produce	u.m.	Cont debitor	Cantitate	Preț pe unitate (lei)	Valoare (lei)	TVA (lei)
1. Produsul A	buc.	3028	25	323,0248	8.075,62	726,81
2. Produsul B	l	3028	25	124,0088	3.100,23	279,02
Total					11.175,85	1.005,83
Total de plată (lei)						12.181,68

Constatăm că totalul facturii este egal cu totalul NIR. Prețul și valoarea produselor au fost ajustate astfel:

- Produsul A: 14.750 lei – 6.674,38 lei = 8.075,62 lei
- Produsul B: 6.725 lei – 3.624,78 lei = 3.100,23 lei

Total 11.175,85 lei

Pe baza notei de intrare-recepție și a facturii se face următoarea înregistrare contabilă:

<u>12.181,68 lei</u>	%	=	401	12.181,68 lei
11.175,85 lei	3028		„Furnizori”	
	„Alte materiale consumabile”			
1.005,83 lei	4426		„TVA deductibilă”	

La final, reflectarea la valoarea producției neterminate pentru care au fost consumate produsele se face la prețul redus, adică la cel real plătit furnizorului:

11.175,85 lei	628	=	3028	11.175,85 lei
	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Alte materiale consumabile”	

Și concomitent:

11.175,85 lei	331	=	711	11.175,85 lei
	„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

Exemplul 2

- ✓ **Discountul este primit ulterior livrării și facturării produselor (care au fost înregistrate la preț întreg), iar acestea se află încă în stoc.**

În acest caz se procedează la întocmirea notei de intrare-recepție, prețul/valoarea fiecărui produs fiind înscrise cu semnul minus.

Reluând datele primului exemplu, factura nr. 203/30.11.2021, emisă de furnizor pentru cooperativa X, conține următoarele elemente:

Explicații	Valoare (lei)	Cota de TVA (%)	TVA (lei)
Discounturi la factura nr. 116/20.10.2021			
1. Produsul A – discount 45,25%	-6.674,38	9	-600,69
2. Produsul B – discount 53,90%	-3.624,78	9	-326,23
Total	-10.299,16		-926,92
Total de plată (lei)			-11.226,08

Pe baza notei de intrare-recepție și a facturii se face următoarea înregistrare contabilă:

(11.226,08 lei)	%	=	401	(11.226,08 lei)
(10.299,16 lei)	3028		„Furnizori”	
	„Alte materiale consumabile”			
(926,92 lei)	4426			
	„TVA deductibilă”			

Exemplul 3

- ✓ **Discountul este primit ulterior livrărilor și facturării produselor și este global, referindu-se la mai multe facturi, fără detalierea acestuia pe produse, iar bunurile nu mai sunt în stoc, fiind consumate anterior.**

Factura de discount se contabilizează astfel:

10.299,16 lei	401	=	609	10.299,16 lei
	„Furnizori”		„Reduceri comerciale primite”	
(926,92 lei)	4426	=	401	(926,92 lei)
	„TVA deductibilă”		„Furnizori”	

Observație: Se poate folosi și stornarea în roșu.

Evident, contul 609 se închide prin creditarea contului 121 „Profit sau pierdere”, însă vom constata că, dat fiind specificul activității agricole și de industrie alimentară, produsele consumate intrate în componența producției neterminate (628 = 3028, concomitent cu 331 = 711) rămân evaluate la prețul de achiziție întreg, nefiind ajustate cu discountul primit ulterior aferent acestora.

Dacă la data facturării înregistrăm discountul primit în creditul contului 609, care apoi ajunge la venituri, înseamnă că am ajustat cu o valoare egală și costul reflectat prin formula contabilă 628 = 3028, rămânând de ajustat și valoarea producției neterminate, înregistrată concomitent prin formula 331 = 711. Dacă nu ajustăm și producția neterminată cu discountul primit ulterior, soldul contului 711 la sfârșitul anului influențează în plus și nereal profitul perioadei, dar și prețul de cost al produselor ce vor rezulta.

Pentru soluționarea problemei, în acest caz propunem ajustarea valorii producției neterminate a anului în curs astfel: la data primirii facturii cu discountul global, se întocmește o notă de calcul/repartizare al/a acestuia asupra soldurilor producției neterminate existente în stoc la acea dată.

Contul producției neterminate	Rulajul debitor al contului producției neterminate (lei)	Pondere (%)	Discount primit/repartizat
331.1	200.000	33,3	3.430,16
331.2	100.000	16,6	1.709,00
331.3	300.000	50,1	5.160,00
Total	600.000	100,0	10.299,16

Pe baza notei de repartizare se face următoarea înregistrare contabilă:

(10.299,16 lei)	%	=	711	(10.299,16 lei)
(3.430,16 lei)	331.1		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	
	„Produse în curs de execuție” / analitic Grâu			
(1.709,00 lei)	331.2			
	„Produse în curs de execuție” / analitic Orz			
(5.160,00 lei)	331.3			
	„Produse în curs de execuție” / analitic Porumb pentru boabe			

Astfel, și în creditul contului 711 a ajuns impactul discountului global primit ulterior consumului produselor, evitând influența negativă asupra profitului firmei la sfârșitul anului fiscal.

■ Observații și recomandări

Pentru evitarea unor operațiuni mai complexe, care sporesc birocrăția, consumă timp și irosesc energii umane, atât cooperativele agricole, cât și membrii cooperatori trebuie să negocieze și să convină cu furnizorii ca aceștia din urmă să aplice discounturile numai odată cu facturile de livrare și pentru fiecare produs în parte.

Sugerăm de asemenea ca formulele contabile (3028 = 401 – preț întreg; 401 = 767 – discount și 4426 = 401 – TVA aferentă discountului) recomandate în prezent prin programul de contabilitate SAGA să nu fie utilizate pentru facturile care conțin discount, întrucât în acest caz reducerea este operată doar în contul 767 „Venituri din sconturi obținute”, în timp ce contul de gestiune 3028 se descarcă pe costuri la prețul întreg din factură. Dacă acestea se balansează (venit = cheltuielă), valoarea producției neterminate rămâne neajustată, evaluată la prețul întreg. Mai mult, în bilanțul contabil, contul 767 este raportat la „Alte venituri”, or discountul afectează activitatea de bază a firmei și trebuie reflectat în contabilitate ca atare.

Înseși băncile și alte instituții utilizatoare ale informațiilor din bilanțurile cooperativelor și membrilor cooperatori ridică obiecțiuni asupra utilizării contului 767.

■ Discounturile acordate pentru produsele vândute de cooperative sau de membrii cooperatori

Produsele vândute de cooperativele agricole/membrii cooperatori au la bază prevederi contractuale, contractele fiind încheiate în urma unor licitații sau negocieri directe, după caz. De cele mai multe ori, prețurilor produselor contractate li se aplică discounturi/reduceri comerciale, evident, condiționate de anumiți factori – nivelul prețului de bază, calitate, mărimea lotului, locul de livrare/recepție, termenele și modul de plată etc.

Exemplul 1

✓ Discountul se acordă la livrarea produselor.

Cooperativa X îi livrează clientului Y un produs pentru care îi acordă un discount de 10% din prețul de vânzare. Factura aferentă, nr. 22/16.10.2021, conține următoarele elemente:

Produse	u.m.	Cantitate	Preț pe unitate (lei)	Valoare (lei)	Cota de TVA (%)	TVA (lei)
1. Produsul A	kg	50.000	0,80	40.000	9	-
Discount 10%	-	50.000	-0,08	-4.000	9	Taxare inversă conform art. 331 din Codul fiscal
Total (lei)						36.000

În contabilitatea cooperativei X, factura respectivă se înregistrează astfel:

40.000 lei	4111 „Clienți”	=	7017 „Venituri din vânzarea produselor agricole”	40.000 lei
3.600 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	3.600 lei

Concomitent se înregistrează discountul acordat:

(4.000 lei)	4111 „Clienți”	=	7017 „Venituri din vânzarea produselor agricole”	(4.000 lei)
(360 lei)	4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	(360 lei)

Exemplul 2

✓ Discountul se acordă ulterior livrării și facturării produselor.

Factura nr. 60/30.11.2021, emisă de cooperativa X ulterior livrării și facturării produselor vândute clientului Y, conține următoarele elemente:

Explicații	u.m.	Cantitate	Preț pe unitate (lei)	Valoare (lei)	Cota de TVA (%)	TVA (lei)
Discount de 10% acordat la produsele livrate cu factura inițială nr. 22/16.10.2021	kg	50.000	-0,08	-4.000	9	Taxare inversă conform art. 331 din Codul fiscal
Total (lei)						-4.000

În contabilitatea cooperativei X, factura respectivă se înregistrează astfel:

4.000 lei	709 „Reduceri comerciale acordate”	=	4111 „Clienți”	4.000 lei
-----------	---------------------------------------	---	-------------------	-----------

(360 lei)	4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	(360 lei)
-----------	---------------------------	---	-------------------------	-----------

Observație: Se poate folosi și stornarea în roșu.

Soldul contului 709 se închide prin debitul contului 121, ajustând astfel cu minus veniturile cooperativei X.

➔ Acțiuni cu caracter sociocultural și de caritate

Dintre cele șapte principii cooperatiste statuate de Alianța Cooperatistă Internațională, două se referă la:

- educarea, instruirea și formarea profesională a membrilor cooperatori, a angajaților și a membrilor conducerilor cooperativelor;

- preocuparea cooperativelor pentru comunitate.

Pentru susținerea financiară a acestora, cooperativele au nevoie de resurse. În prezent, Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede că adunările generale ale cooperativelor pot alocă un procent din profitul net pentru „*instruirea și perfecționarea membrilor cooperatori și angajaților, precum și acțiuni pentru dezvoltarea comunităților din care fac parte*”. Observăm că sumele respective, fiind alocate din profitul net, sunt impozitate înainte de repartizare. De asemenea, remarcăm faptul că acțiunile dedicate dezvoltării comunității au caracter de donații/mecanat-sponsorizare, care au regim de scutire a impozitului pe profit într-o anumită limită în cazul celorlalte entități economice.

Aceste particularități întâlnite la cooperativele agricole ar trebui tratate separat, iar prevederile Legii nr. 566/2004 ar trebui îmbunătățite.

■ Acțiuni cu caracter sociocultural și de promovare

Acțiunile cu caracter sociocultural și de promovare pot consta în:

- cursuri de instruire și perfecționare profesională a membrilor cooperatori, a angajaților și a membrilor conducerii cooperativei;

- organizarea de simpozioane;

- schimburi de experiență intercooperatistă internă și externă;

- excursii documentare;

- participarea cooperativei/membrilor cooperatori la târguri și expoziții locale, zonale, naționale sau internaționale;

- decernarea unor cupe, medalii, diplome, distincții membrilor cooperatori care au realizat producții record;

- susținerea financiară a apariției unor publicații proprii;

- comemorarea unor evenimente importante din viața cooperativei etc.

Exemplu

Adunarea generală a cooperativei X hotărăște să aloce din profitul net realizat în anul precedent suma de 20.000 lei pentru susținerea unor cursuri de instruire și perfecționare profesională a membrilor cooperatori și a angajaților săi.

În contabilitatea cooperativei se face următoarea operațiune:

20.000 lei	1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	=	438 „Alte datorii și creanțe sociale” / analitic Acțiuni socioculturale	20.000 lei
------------	---	---	--	------------

Se înregistrează factura emisă de centrul de instruire și perfecționare profesională, care reflectă cazarea, masa, cursurile predate de lectori, materialul didactic etc.:

3.000 lei	%	=	401	3.000 lei
2.521 lei	438		„Furnizori”	
	„Alte datorii și creanțe sociale” / analitic			
	Acțiuni socioculturale			
479 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

Se achită factura:

3.000 lei	401	=	5121	3.000 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

Observație: Se va avea în vedere și tratamentul fiscal al acestor venituri obținute de membrii cooperatori conform prevederilor titlurilor IV și V din Codul fiscal.

Cooperativa participă la o expoziție zonală.

Se scad din gestiunea cooperativei produsele utilizate în cadrul expoziției ca mostre pentru încercări, degustări, promovări etc., în valoare de 1.500 lei, pe baza bonului de consum însoțit de raportul explicativ al celui care coordonează expoziția din partea cooperativei:

1.500 lei	623	=	%	<u>1.500 lei</u>
	„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		301	350 lei
			„Materii prime”	
			341	400 lei
			„Semifabricate”	
			345	500 lei
			„Produse finite”	
			371	250 lei
			„Mărfuri”	

Cooperativa oferă premii în bani, în sumă de 5.000 lei, recordmanilor în producție.

Se înregistrează premiile acordate membrilor cooperatori cu producții record:

5.000 lei	438	=	5311	5.000 lei
	„Alte datorii și creanțe sociale” / analitic		„Casa în lei”	
	Acțiuni socioculturale			

Observație: Se va avea în vedere și tratamentul fiscal al acestor venituri obținute de membrii cooperatori conform prevederilor titlurilor IV și V din Codul fiscal.

Factura emisă de tipografie pentru tipărirea ziarului cooperativei se înregistrează ca și celelalte facturi, debitându-se contul 438.

Până la constituirea cotei din profitul net, cheltuielile ocazionate de acțiunile socioculturale și de promovare se înregistrează și se acumulează în debitul contului 438, ulterior acoperindu-se din primul profit net evidențiat. În situația în care cooperativa nu obține profit mai mulți ani consecutivi, contul 438 se închide prin debitarea contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”.

■ Acțiuni întreprinse pentru dezvoltarea comunității

Dintre acțiunile întreprinse pentru dezvoltarea comunității din care face parte cooperativa exemplificăm următoarele:

- ajutorarea materială a membrilor cooperatori vârstnici;
- burse acordate copiilor membrilor cooperatori;
- susținerea financiară a grădiniței de copii, a școlii, dispensarului uman, căminului cultural, echipelor sportive din localitate etc.

După cum am precizat mai sus, aceste acțiuni au caracter de mecenat/donații-sponsorizări și trebuie tratate în conformitate cu prevederile Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Codului fiscal. Numai astfel cooperativele agricole au șanse egale cu celelalte entități din economia de piață în ce privește facilitățile fiscale în domeniul sponsorizării.

Exemplu

Adunarea generală a cooperativei X hotărăște să sprijine financiar grădinița din localitate.

Pe baza contractului de sponsorizare și a dispoziției de plată, se înregistrează acordarea sprijinului bănesc grădiniței din localitate:

3.000 lei	6582	=	5121	3.000 lei
	„Donații acordate”		„Conturi la bănci în lei”	

Cooperativa donează școlii din localitate un mijloc de transport care a mai fost utilizat de aceasta.

Se înregistrează donarea mijlocului de transport școlii din localitate:

15.000 lei	%	=	2133	15.000 lei
4.100 lei	2813		„Mijloace de transport”	
	„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”			
10.900 lei	6582			
	„Donații acordate”			

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, ca regulă generală, cheltuielile cu sponsorizarea sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit și pot fi scăzute din impozit în anumite condiții. În timpul primilor cinci ani de scutire de la plata impozitului pe profit, cooperativa nu mai aplică principiile de mai sus, întrucât este scutită în totalitate.

Va urma...

Bibliografie

1. Marinescu, C. (2017), *Tratatul fiscal și contabil al reducerilor comerciale și financiare*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate (RFPC), nr. 5, pp. 7-14.
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.