

ȘCHIOPU C. PAUL

**Operațiuni contabile
specifice cooperativelor
agricole producătoare
și procesatoare
de legume**

Alexandria
2023

ȘCHIOPU C. PAUL

**Operațiuni contabile
specifice cooperativelor
agricole producătoare
și procesatoare
de legume**

Alexandria
2023

ISBN 978-973-0-39394-1

Cuprins

<i>Introducere</i>	7
--------------------------	---

Capitolul I

Exploatarea terenurilor a căror folosință

a fost cedată de membri, sunt cumpărate sau arendate	9
---	---

- Organizarea evidenței tehnice a terenurilor
exploatate de cooperativă 21
- Organizarea și conducerea evidenței membrilor cooperatori.
Registrul special pentru evidența membrilor
și a părților sociale 22
- Obținerea răsadurilor, întreținerea culturilor,
recoltarea și livrarea 33
 - *Producerea răsadurilor în cooperativă* 33
 - *Achiziționarea răsadurilor de la terți* 36
 - *Ajustarea contabilă, în caz de calamitate,
a producției neterminate a culturilor legumicole* 37
 - *Întreținerea, recoltarea, vânzarea* 40
 - *Selectarea/sortarea, ambalarea, etichetarea, livrarea* 42
- Drepturile specifice membrilor cooperatori care au cedat
terenuri în folosință cooperativei și ale arendatorilor 47
- Facilitățile fiscale oferite de lege cooperativeelor
agricole cultivatoare de legume 51

Capitolul II

Funcționarea cooperativei în varianta în care

nu are terenuri agricole în exploatare	54
---	----

- Aprovizionarea cu inputuri a membrilor cooperatori 56
 - *Aprovizionarea membrilor cooperatori
prin intermediul cooperativei* 56
 - *Aprovizionarea cu inputuri de la magazinele
ori depozitele cooperativei* 58

– Vânzarea produselor membrilor cooperatori prin/către cooperativă	60
– Vânzarea pe baza comisionului pentru servicii	61
– Vânzarea pe baza adaosului practicat de cooperativă	63
– Diferențe constatate la recepție	64
– Vânzarea direct la magazinul cooperativei	67
– Livrarea legumelor la depozitul secției de procesare a cooperativei	69
– Înregistrarea pierderilor din greutate constatate pe timpul stocării legumelor în depozitele cooperativei	70
– Livrarea legumelor pentru selectare și ambalare	72
– Livrarea legumelor pentru depozitare/custodie în spațiile cooperativei	75
– Vânzarea legumelor la export	76
– Achiziția produselor de la non-membri	79

Capitolul III

Procesarea legumelor	82
– Contabilitatea investițiilor realizate în cooperativă	83
– Contabilitatea investițiilor realizate din fondurile proprii ale cooperativei	83
– Contabilitatea investițiilor realizate din fonduri atrase de la membri cooperativei	84
– Contabilitatea surselor atrase prin împrumuturi pe termen mediu și lung din afară cooperativei	88
– Contabilitatea investițiilor realizate din fonduri europene nerambursabile	90
– Regimul juridic al prestărilor de servicii executate de cooperativă membrilor cooperativei, cu mijloacele achiziționate din fonduri europene nerambursabile	92
– Procesarea legumelor în instalațiile cooperativei	94
– Recepția legumelor la depozitul secției de procesare	94
– Procesarea	95
– Livrarea produselor finite	98

Capitolul IV

Contabilitatea specifică grupului de producători, funcțional în cadrul cooperativei agricole	100
---	-----

Capitolul V

Constituirea „Coșului cu alimente” – circuit gestionar și contabil în cadrul cooperativei agricole	108
---	-----

– Circuitul gestionar și contabil al coșurilor/lădițelor cu legume	111
---	-----

– Factura electronică RO e-Factura	115
--	-----

– Particularitățile juridice, contabile și fiscale specifice cooperativelor agricole	116
---	-----

– Comparație între funcționarea fostelor Cooperative Agricole de Producție și actualele Cooperative Agricole constituite în baza Legii nr. 566/2004	118
---	-----

– <i>Bibliografie</i>	121
-----------------------------	-----

– <i>Lista lucrărilor publicate de autor în sprijinul cooperativelor agricole</i>	122
---	-----

„Ordinea este lumina. Acolo unde se administrează fonduri fără contabilitate... apare întunericul.”

(Profesor Th. Ștefănescu, primul director al BNR)

INTRODUCERE

Scopul suprem al cooperativei agricole este de a crea plus valoare legumelor produse de membri ori în sistem propriu, concomitent cu asigurarea perpetuării producției și satisfacerii la cote cât mai înalte a exigențelor segmentului de piață căruia i se adresează.

Cooperativa poate activa în trei variante care definesc și determină fluxurile sale de activitate, cum ar fi:

1) Cooperativa exploatează terenuri proprii, arendate sau a căror folosință a fost cedată de membri.

2) Membri cooperatori nu atribuie terenuri în folosință cooperativei.

3) Cooperativa dispune de capacități proprii de procesare – sortare, ambalare, semiprelucrare/prelucrare, livrare produse în stare proaspătă sau industrializată.

La înființare, obiectivul/formă de funcționare, se înscrie în *Statut* și *Regulamentele de funcționare a cooperativei*. Evident, pentru a se realiza investițiile comune propuse încă de la constituire, membri cooperatori trebuie să accepte participarea la capitalul social al cooperativei cu sume mai consistente sau cu aporturi/împrumuturi.

Astfel, ținând seama de particularitățile sistemului cooperației agricole și de complexitatea proceselor economice ce le desfășoară, în cele ce urmează, vom încerca să prezentăm un îndrumar practic, necesar evidențierii corecte și transparente a acestora.

Este cunoscut că fără o gestionare atentă a patrimoniului cooperativei, membri cooperatori își pierd încrederea în sistem iar administratorii sunt pasibili de răspunderi materiale.

Răspunsul/tratamentul unor problemele de ordin comun, care privesc funcționarea cooperației agricole, poate fi găsit și în lucrările indicate în bibliografia atașată.

Mai 2022 – martie 2023

– Autorul –

Exploatarea terenurilor a căror folosință a fost cedată de membri, sunt cumpărate sau arendate

Cooperativa poate lucra terenuri care provin din următoarele surse:

- a) terenuri a căror folosință a fost cedată de membri cooperativei;
- b) terenuri cumpărate;
- c) terenuri arendate;
- d) terenuri aduse ca aport în natură la capitalul social al cooperativei;
- e) terenuri închiriate.

a) Exploatarea terenurilor a căror folosință a fost cedată de membri cooperativei

Potrivit Legii nr. 566/2004R, când membri cooperatori atribuie terenuri în folosință cooperativei, aceștia rămân proprietari. Are loc numai transferul dreptului de exploatare. Ca atare, cooperativa, dobândind acest drept, devine „*fermier activ*” având cod de exploatație APIA.

Atribuirea în folosință a terenurilor este importantă din punct de vedere agrotehnic, întrucât pe suprafețele comasate cooperativa poate mecaniza lucrările agricole și practica asolamente optime.

În această situație, cooperativa va efectua împreună cu membri cooperatori și UAT-urile respective, comasarea terenurilor cedate în folosință cooperativei, după care le va declara la APIA.

Toate cheltuielile impuse de cultivarea terenurilor respective cad în sarcina cooperativei.

Terenurile atribuite în folosință cooperativei nu pot fi confundate cu aporturile în natură la capitalul social și nici cu împrumuturile temporare.

Atribuirea în folosință se face pe baza **ACORDULUI INDIVIDUAL** prevăzut de Legea nr. 566/2004R, semnat de membrul cooperator, proprietar, și avizat/înregistrat la UAT – modelul următor.

Vizat,
Consiliul comunal local (UAT)
Nr. /

ACORD INDIVIDUAL

Subsemnatul/subscrisa având domiciliul/sediul social în județul, legitimat prin CI seria nr. CNP/J../...../....., CUI....., reprezentată prin în calitate de....., proprietar cu drepturi depline atestate prin, atașat în copie, în conformitate cu prevederile art.10.1 (1) din legea nr. 566/2004R, declar că sunt de ACORD ca pentru suprafața de ha, situată în tarlaua sola să atribui folosința/uzufructul în favoarea „.....” cooperativă agricolă cu sediul în județul, având C../...../...../ CUI.....

Data

Membru cooperator/proprietar

.....

Nota: același model se poate folosi și pentru animalele și utilajele atribuite în folosință cooperativei.

La fondarea cooperativei, Acordurile se centralizează în „*Lista terenurilor și a altor bunuri atribuite în folosință cooperativei*” – art.15 (5.2), anexă la Statutul cooperativei.

Viza Consiliului comunal local și operarea în evidențele locale a acestui acord este necesară în scopul asigurării raportării, în viitor, a terenurilor/ animalelor respective numai de către cooperativă!

Acordurile primite de cooperativă sunt însoțite de documentele care atestă că membrul cooperator este proprietarul de drept al terenului atribuit în folosință.

Din punct de vedere tehnic, cooperativa procedează la aprobarea, prin Hotărâre a adunării generale, a **BAREMURILOR** „*privind acordarea punctajului pentru terenurile și alte bunuri atribuite în folosință cooperativei*” – modelul următor.

BAREMURILE
privind acordarea punctajului pentru terenurile și bunurile
atribuite în folosință cooperativei

Nr. crt.	Specificare/trepte	Nr. puncte
1.	Terenuri arabile	
	– până la 0,50 ha	0,5
	– 0,50 la 2 ha	1
	– 2 la 5 ha	3
	– peste 5 ha	5
2.	Clădiri și utilaje agricole	
	– val până la 10.000 lei	1
	– 10.000 la 50.000 lei	3
	– peste 50.000 lei	5
3.	Animale tinere	
	– până la vâl de 5.000 lei	1
	– 5.000 la 10.000 lei	4
	– peste 10.000 lei	5
4.	Animale de producție	
	Vaci	
	– până la 2 capete	1
	– 2 la 5 capete	3
	– peste 5 capete	5
	Oi	
	– până la 5 cap	1
	– 5 la 15 cap	2
	– peste 15 cap	4
	Capre	
	– până la 3 cap	1
	– 3 la 5 cap	2
	– peste 5 cap	4
	... etc. ...	

Nota: Cele prezentate mai sus constituie un exemplu. Adunarea generală va stabili prin hotărâre nivelul tranșelor și aprecierea lor în puncte.

Concomitent, se întocmește **LISTA** „terenurilor și a altor bunuri atribuite în folosință cooperativei” – modelul de mai jos:

„.....” Cooperativă agricolă

LISTA

Terenurilor și bunurilor atribuite în folosință cooperativei

Nr. crt.	Numele și prenumele Denumire m. cooperativ	Bunurile aduse în folosință cooperativei												Nr. puncte (P)	Acordul individual din
		Teren arabil		Vaci		Oi		Capre		Utilaje		etc.			
		Ha	P*	Cap	P	Cap	P	Cap	P	Val.	P	P	...		
1.	Popescu Ion	3,5	3	-	-	10	2	-	-	-	-	-	-	5	
2.	Vasile Gheorghe	-	-	3	3	-	-	-	-	-	8000	1	4		
	... etc. ...														
	Total													250	

– Lista = este o centralizare a Acordurilor individuale depuse de membri odată cu fondarea coop.

– P* = puncte

– Acordul individual din ... = se înscrie data din Acordul individual vizat de Consiliul local, atașat la Listă și la Statut.

– Pentru membri înscriși ulterior fondării cooperativei, se întocmesc alte liste.

Listele se centralizează în **SINTEZA** „punctajului acordat membrilor cooperatori pentru terenuri și alte bunuri atribuite în folosință cooperativei” – modelul de mai jos.

„.....” Cooperativă Agricolă

S I N T E Z A
**punctajului acordat membrilor cooperatori pentru terenurile
și bunurile atribuite în folosință cooperativei**

Nr. ctr.	Numele și prenumele Denumire m. coop.	Nr. anexa și numărul ordine din r.s.m.p.s	Nr. ordine r.b.f.c.	Nr. puncte	Sold puncte
1.	Popescu Ion	A3/5 RO 1537439021	1	5	5
2.	Vasile Gheorghe	A3/6	2	4	9
3.	Popescu Ion – retras	A3/5	1	5*	4
... etc. ...					
Sold puncte la 31 XII....					250

Nota:

- r.s.m.p.s. = Registrul special pentru evidența membrilor și a părților sociale
- r.b.f.c. = Registrul bunurilor atribuite în folosință cooperativei
- 5* = Operațiunea se face în roșu (din soldul de 9 puncte se scad cele 5 puncte retrase, soldul devenind 4)
- RO = Codul exploatației agricole

În final, toate aceste documente vor servi la completarea **REGISTRULUI** „terenurilor și a altor bunuri atribuite în folosință cooperativei” – modelul următor.

REGISTRUL

...etc. ...

Nota:

– r.m.p.s = registrul special pentru evidenta membrilor și a părților sociale; *) = operațiunea se face în roșu; P = puncte

– Se pot deschide partide separate: pentru membri fondatori; pentru membri acționari

Acordurile și documentele însoțitoare se arhivează de cooperativă în ordinea din *Registrul terenurilor și a altor bunuri atribuite în folosință cooperativei* și se păstrează până la restituirea terenurilor, membrilor cooperatori respectivi.

Terenurile/bunurile atribuite în folosință cooperativei, niciodată nu pot face obiectul executării silite, al înstrăinării sub orice formă, gajării unor împrumuturi etc., întrucât nu sunt proprietatea cooperativei!

Din punct de vedere contabil. Întrucât „atribuirea în folosință” nu schimbă proprietarul ci numai utilizatorul, aceste bunuri nu se înregistrează, în activul/patrimoniul cooperativei ci numai în conturile speciale din *Clasa 8 – conturi în afară bilanțului*.

În acest scop, al evidențierii/gestionării acestor bunuri, propunem înființarea contului **8040 „Bunuri atribuite în folosință de membri cooperatori”** care va funcționa astfel:

Se debitează: cantitativ și valoric, cu bunurile, de natură imobilizărilor corporale, atribuite în folosință cooperativei de membri cooperatori fondatori și acționari – terenuri (pe categorii de folosință arabil/extravilan), animale (pe specii și categorii) și utilaje agricole (pe tipuri, mărci, capacități etc.).

1) Debitarea se face pe baza Acordurilor individuale semnate de proprietari, înregistrate la UAT și atașate Statutului precum și a Notei de intrare recepție:

8040.1	=	999	5.000
„Bunuri atribuite în folosință de membri cooperatori” – analitic:		„Corespondent conturi	din afara bilanțului”
Popa Ion/membru coop. Fondator			
(0,25 ha x 20.000 = 5.000 lei)			

În cadrul rubricii „*explicații*” se consemnează numărul și data Acordului proprietarului, data Statutului din care face parte, numărul de hectare și categoria de folosință. Idem pentru animale sau utilaje agricole.

Se creditează: cantitativ și valoric, cu bunurile retrase parțial sau total de membrul cooperator, sau în cazul dizolvării/lichidării cooperativei.

2) Operațiunea de restituire se face pe baza Procesului verbal de pre-dare-primire întocmit între cooperativă și membrul cooperat, înregist-rat la UAT respectivă.

$$\begin{array}{rcl}
 999 & = & 8040.1 \quad 5.000 \\
 \text{„Correspondent conturi} & & \text{„Bunuri atribuite în folosință} \\
 \text{din afară bilanțului”} & & \text{de membri cooperatori” –} \\
 & & \text{– analitic: Popa Ion/m.c. Fondator} \\
 & & \text{(0,25 ha x 20.000 = 5.000 lei)}
 \end{array}$$

Toate informațiile din conturile analitice 8040 trebuie să coreleze cu datele aferente fiecărui membru cooperat înscrise în:

- lista terenurilor și a altor bunuri atribuite în folosință cooperativei;
- sinteza punctajului acordat membrilor cooperatori pentru terenuri sau alte bunuri atribuite în folosință cooperativei;
- registrul terenurilor și bunurilor atribuite în folosință cooperativei.

Aceste documente sunt detaliate și în lucrarea Șchiopu C. Paul, „*Metodologia generală a întocmirii registrelor cooperativei agricole + Controlul/auditul cooperativei agricole*”/2021.

Calitatea de fermier activ îndreptățește cooperativa la încasarea sub-vențiilor pe suprafață/animal.

3) Subvenția anuală de primit, determinată de APIA pe baza Declarației cooperativei, se înregistrează în contabilitate astfel:

$$\begin{array}{rcl}
 445.1 & = & 7412 \quad 100.000 \\
 \text{„Subvenții”} & & \text{„Venituri din subvenții de} \\
 & & \text{exploatare pentru materii} \\
 & & \text{prime și materiale”} \\
 & & \text{– analitic: Subvenții teren}
 \end{array}$$

– încasarea integrală a subvenției în anul financiar în curs:

$$\begin{array}{rcl}
 5121 & = & 445.1 \quad 100.000 \\
 \text{„Conturi la bănci în lei”} & & \text{„Subvenții”} \\
 & & \text{– analitic: Subvenții teren}
 \end{array}$$

Presupunând că până la finele anului în curs, din cei 100.000 lei nu s-au încasat decât 60.000 lei, pentru diferența de 40.000 lei neîncasată, în același exercițiu financiar, se face înregistrarea:

445.1	=	%
„Subvenții”		7412 (roșu) 40.000
– analitic: Subvenții teren		„Venituri din subvenții de exploatare pt. materii prime și materiale”
		472 40.000
		„Venituri înregistrate în avans”

În anul fiscal următor, când se încasează diferența de 40.000 lei, aceasta se transfera la venituri curente pentru care se fac concomitent operațiunile:

472	=	7412 40.000
„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale”
5121	=	445.1 40.000
„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții”
		– analitic: subvenții terenuri

În cazul în care cooperativa se află în stare de dizolvare/lichidare, prioritatea numărul unu este operațiunea de restituire fizică și integrală către membri cooperatori a bunurilor atribuite în folosință acestora procedându-se, din punct de vedere contabil, ca la punctul 2). Indiferent de starea patrimoniului cooperativei aflate în lichidare/dizolvare, în niciun fel, nu pot fi afectate bunurile respective, ele sunt proprietatea membrilor cooperatori și trebuie restituite!

Terenurile se restituie pe aceleași amplasamente iar predarea-primirea se avizează/notifică și înregistrează la UAT respectiv.

Celelalte bunuri, de natură materială, care nu mai sunt în starea fizică acceptată de proprietar, se evaluează de specialiști iar contravaloarea lor se restituie în bani titularilor.

În cazul în care unele bunuri au fost puse la dispoziția cooperativei sub forma închirierii, la restituire, acestea, se primesc în starea în care se află, întrucât uzura lor a fost amortizată prin chiria încasată.

În ambele situații – cedarea folosinței ori chirie, cheltuielile cu întreținerea curentă și reparațiile sunt în sarcina cooperativei.

4) Cheltuielile efectuate de cooperativă cu lucrările de scarificare, pe terenurile primite în folosință, aflate în proprietate sau arendate, sunt considerate „*cheltuieli în avans*” întrucât sporurile de producție se obțin, descrescător, în mai mulți ani, de obicei trei-patru.

În anul de bază cooperativa a cheltuit pentru scarificarea a 10 ha suma de 13.000 lei (motorină, cota salarii tractorist, amortizare utilaj, etc.). Efectele lucrării se estimează astfel: în primul an = 40%; în anul 2 = 25%; în anul 3 = 20%; în anul 4 = 15%. Așadar, eșalonarea pe ani a sumei de 13.000 lei se va face în aceste procente.

– înregistrarea cheltuielilor cu executarea lucrării:

471.1	=	%	13.000
„Cheltuieli înregistrate		3022	8.000
în avans” – analitic:		„Combustibili”	
Lucrări de scarificare 10 ha		421	4.000
		„Personal – salarii datorate”	
		2813	1.000
		„Amortizarea instalațiilor	
		și mijloacelor de transport”	

– se înregistrează/activează cota de costuri eșalonată în anul 1, de 13.000 lei x 40% = 5.200 lei. În acest an, pe toate cele 10 ha s-au cultivat cartofi:

331.4	=	471.1	5.200
„Produse în curs de		„Cheltuieli înregistrate	
execuție” – analitic: Cartofi		în avans” – analitic: Lucrări	
		de scarificare 10 ha	

Creditarea contului 471.1 va continua în următorii 3 ani, alocarea cotelor făcându-se culturilor care se înființează pe suprafețele respective. Același tratament se aplică și în cazul executării lucrării cu terți.

b) Terenuri cumpărate de cooperativă

Cooperativa poate cumpăra/achiziționa terenuri agricole din fonduri proprii, împrumutate sau prin aportul financiar al membrilor.

Și această categorie de terenuri se declară la APIA, cooperativa devenind fermier activ.

5) Conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat și al facturii, se înregistrează terenul, în suprafața de 3 ha cumpărat de la o firmă cu suma de 90.000 lei la care se adăugă taxele notariale în sumă de 1.500 lei, astfel:

$$\begin{array}{rcl} 2111 & = & 404 \quad 90.000 \\ \text{„Terenuri”} & & \text{„Furnizori de imobilizări”} \\ \text{– analitic: Teren arabil 3 ha} & & \end{array}$$

6) Înregistrarea cheltuielilor reprezentând taxele notariale

$$\begin{array}{rcl} 628 & = & 5311 \quad 1.500 \\ \text{„Alte cheltuieli cu} & & \text{„Casă în lei”} \\ \text{serviciile executate de terți”} & & \end{array}$$

c) Terenurile arendate de cooperativă

Arendarea de către cooperativă a unor terenuri este similară cedării folosinței. În această variantă, între cooperativă și proprietarul arenda-tor, membru cooperator sau nu, se încheie contract de arendă obișnuit. Subarendarea nu este admisă.

Arendarea mai este asimilată cu chiria.

Aceste terenuri, aflate în exploatarea cooperativei, se adăugă celor-lalte care se declară la APIA.

Terenurile arendate/închiriate, nefiind proprietatea cooperativei, se evidențiază în contul special (din afară bilanțului) 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie”.

În debitul acestui cont se înregistrează nominal contractele de arendare/închiriere iar în credit procesele verbale de predare/restituire a suprafețelor respective.

d) Terenurile aduse ca aport în natură la capitalul social al cooperativei

Conform prevederilor Legii cooperăției agricole nr. 566/2004R, membri cooperatori, fondatori/acționari, pot subscrie și vărsa capital social în natură constând în bunuri materiale, terenuri, animale etc.

În acest caz, terenul evaluat, se înregistrează în patrimoniul cooperativei agricole.

7) În baza Actului de evaluare și a celorlalte documente doveditoare, terenul respectiv se înregistrează la imobilizări corporale astfel:

456	=	1011. 1.1	12.000
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”		„Capital subscris și nevărsat”	
		– analitic: Vasile F.	
2111	=	456	12.000
„Terenuri”		„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”	
– analitic: Teren arabil 0,50 ha			
1011.1.1	=	1012.1.1.	12.000
„Capital social subscris și nevărsat”		„Capital social subscris vărsat”	
– analitic: Vasile F.		– analitic: Vasile F.	

Organizarea evidenței tehnice a terenurilor exploatate de cooperativă

Cu ajutorul evidențelor tehnice se vor obține date statistice și istorice de mare importanță, referitoare la trasabilitatea producției de legume. Acestea constau în:

- organizarea cadastrală a terenului/fermei;
- dotarea tehnică, baza materială;
- forța de muncă proprie și de închiriat;
- asolamentele anuale;
- programul de aprovizionare cu inputuri;
- programele de cultură/structuri, sincronizate cu contractele de vânzare încheiate cu piața;
- scheme de fertilizare cu îngrășăminte chimice și organice, irigații, tratamente fito-sanitare;
- evaluări ale producțiilor;
- informații meteorologice;
- informații ecologice, etc.

Evident, pentru fiecare tip de cultură/grup de culturi, modelele de evidențe se vor adapta în așa fel încât să asigure maximul de informații utile. Evidențele tehnice se pot organiza pe foi volante, registre sau în format electronic.

Pentru o bună evidență tehnică este necesară și o organizare excelentă constând în: aprovizionarea cu formularele specifice, eventual cu softul adaptat cooperativei; stabilirea unui grafic de circulație a documentelor/informațiilor interne; desemnarea/instruirea persoanei care se ocupă de operarea datelor respective, responsabilitățile acesteia; organizarea dosarelor pe culturi; stabilirea perioadelor de analiză și valorificare a datelor culese cu ajutorul evidenței tehnice; modul de arhivare a evidențelor anuale etc.

Un document obligatoriu – din 2021, pentru fiecare „fermier activ” și de mare importanță, este *Registrul de evidență a tratamentelor cu produse de protecția plantelor*. Registrul se completează, după aplicarea fiecărui tratament, pe baza documentelor de aprovizionare cu produse de protecția plantelor, se păstrează timp de 3 ani și este condiție pentru primirea subvențiilor agricole.

Pentru asigurarea unei trasabilități corecte se folosesc numai produse omologate de Comisia Națională de Omologare a Produselor de Protecția Plantelor.

Organizarea și conducerea evidenței membrilor cooperatori. Registrul special pentru evidența membrilor și a părților sociale

Registrul special pentru evidența membrilor și a părților sociale este un registru specific cooperativei agricole prevăzut, în legea nr. 566/2004R, la Capitolul II art.11 alin. (3) și Capitolul VI art. 38 alin. (1). Acesta reflectă una dintre particularitățile cooperativei agricole față de celelalte entități din economia de piață și constituie proba materială între două actualizări ale actelor constitutive.

Importanța *Registrului* constă în faptul că furnizează date despre:

- numele/denumirea membrilor cooperatori, datele de identificare, dată înscrierii, mișcările ulterioare intervenite, dată ieșirii din cooperativă;
- structura acestora pe categorii – fondatori, acționari și asociați; numărul total al acestora la zi;
- capitalul social, în bani și natură, subscris și vărsat la zi de fiecare membru cooperator cât și pe total cooperativă.

Datele din *Registrul* constituie baza întocmirii Actelor adiționale și a Hotărârilor care se depun la ORC.

Registrul se prezintă sub forma unui imprimat tipizat, comandat de cooperativă la tipografie sau ținut în format electronic. Se numerotează, sigilează și semnează de către cenzorii cooperativei aflați în mandat. Se păstrează permanent la serviciul contabilitate, unde se și completează, sau de către persoana desemnată prin decizia consiliului de administrație.

Structura *Registrului special pentru evidența membrilor și a părților sociale*, împărțită în trei părți, este următoarea:

Partea I, se referă la evoluția/mișcarea **sintetică** a membrilor cooperatori și a părților sociale, fiind desfășurată în două anexe care corespund celor două categorii de membri și anume:

– **Anexa nr. 1** – „*Evoluția numărului membrilor cooperatori Fondatori, a părților sociale și a capitalului social*”. În general, operațiunile efectuate în această anexă, care funcționează ca un centralizator, vor conduce la cunoașterea, la o anumită dată, a numărului total al membrilor **fondatori** existent în cooperativă, a capitalului social depus precum și a numărului părților sociale pe total cooperativă aferent

acestora. Operațiunile de intrare se fac prin însumarea la soldul precedent iar cele de ieșire/micșorare prin scăderea, în roșu, din soldul precedent.

Soldul capitalului social, exprimat valoric, va trebui să coincidă cu soldul din evidența contabilă, înscris în contul „*Capital social vărsat de membri fondatori*” – 1012.1

– **Anexa nr. 2** – „*Evoluția numărului membrilor cooperatori Acționari, a părților sociale și a capitalului social*”. Anexa funcționează tot ca un centralizator servind la cunoașterea, într-un moment dat, a numărului total al membrilor acționari existent în cooperativă, a capitalului social depus precum și a numărului părților sociale pe total cooperativă aferent acestora. Operațiunile de intrare se fac prin însumarea la soldul precedent iar cele de ieșire/micșorare, în roșu, din soldul precedent.

Soldul capitalului social, exprimat valoric, va trebui să coincidă cu soldul din evidența contabilă, înscris în contul „*Capital social vărsat de membri acționari*” – 1012.2.

Partea a II-a, se referă la evidența **nominală/analitică** a membrilor cooperatori și a părților sociale, desfășurată în două anexe care corespund celor două categorii de membri și anume:

– **Anexa nr. 3** – „*Evidența nominală a membrilor cooperatori Fondatori, a evoluției părților sociale și a capitalului social*”. În coloanele acestei anexe se evidențiază, în ordine:

- numele/denumirea membrului cooperator;
- locul nașterii/data înființării/cod exploatație;
- adresa/sediul social;
- CNP/CUI;
- cetățenia;
- data înscrierii/retragerii din cooperativă;
- numărul și data actului înscrierii/retragerii din cooperativă;
- numărul părților sociale subscrise: separat în bani/separat în natură;
- numărul părților sociale vărsate – separat în bani/separat în natură;
- numărul părților sociale vărsate, în evoluție;
- valoarea părților sociale în evoluție;
- soldul numărului părților sociale;
- soldul capitalului social vărsat.

Pe fiecare pagină a *Registrului* se vor evidenția cel mult doi membri. Pe primul rând al partidei membrului cooperator se completează datele referitoare la înscrierea sa în cooperativă, iar pe rândurile următoare se vor opera informații cu privire la:

- date referitoare la majorare capital social;
- date referitoare retragere/micșorare de capital social;
- cesiunea de părți sociale;
- modificarea identității membrului cooperator;
- excluderea din cooperativă;
- operațiunea de lichidare a cooperativei, etc.

– **Anexa nr. 4** – „*Evidența nominală a membrilor cooperatori Acționari, a evoluției părților sociale și a capitalului social*”. Are aceeași structura și funcțiune, completându-se ca și anexa nr. 3.

Operațiunile de orice tip referitoare la mișcarea membrilor cooperatori, părților sociale și a capitalului social, se fac mai întâi în anexele 3 și 4, după caz, dar simultan cu înscrierea și în anexele 1 și 2, după caz, întrucât acestea reprezintă sinteza primelor.

Aceleași operațiuni se vor evidenția și în contabilitatea cooperativei, în exercițiul financiar lunar în care s-au petrecut.

Referitor la **evidența membrilor Asociați**, în cadrul Registrului se deschide **Anexa nr. 5** în care se evidențiază, pe coloane:

- numele/denumirea membrului;
- adresa/sediul social/cod exploatație;
- documentul care atestă înscrierea în cooperativă ca membru asociat;
- documentul care atestă încetarea calității de membru asociat.

Nu sunt necesare rezervări de rânduri.

Înscrierile de date, în oricare dintre anexe, se fac numai pe baza documentelor oficiale care, apoi se arhivează în dosare speciale destinate evidenței și mișcării membrilor cooperatori, cu termen de păstrare permanent.

MODEL REGISTRU COMPLETAT

Anexa nr. 1

Evoluția numărului membrilor cooperatori FONDATORII, a părților sociale și a capitalului social

Nr. crt.	Nume și prenume	Document		Nr. membri		Capital social		Număr părți sociale	
		Fel	Nr.	Data	Evol. (+ -)	Sold	Evol. (+ -)	Sold	nr.
1.	POPA F. ION	A.C.	1160	13II2015	1	1	200	200	20
2.	MARIN E. GHEORGHE	A.C.	1160	13II2015	1	2	200	400	40
3.	TOMA I. CLAUDIU	A.C.	1160	13II2015	1	3	200	600	60
4.	VOICU C. TUDOR	A.C.	1160	13II2015	1	4	200	800	80
5.	STANCU A. ION	A.C.	1160	13II2015	1	5	200	1000	100
6.	TUDOR C. VASILE	A.C.	1160	13II2015	1	6	200	1200	120
== OPERAȚIUNI DUPĂ FONDAREA COOPERATIVEI ==									
7.	POPA F. ION (1)	CHIT.	16	20I2016	-	6	50	1250	5
8.	VOICU C. TUDOR (2)	O.P	33	01VI2017	-1	5	-200	1050	-20
... etc.									

Agenda: – A.C – act constitutiv
 – (1) – a majorat capitalul inițial
 – (2) – s-a retras din cooperativă

Anexa nr. 2
Evoluția numărului membrilor cooperatori ACȚIONARI, a părților sociale și a capitalului social

Nr. crt.	Nume și prenume	Document		Nr. membri		Capital social		Număr părți sociale	
		Fel	Nr.	Data	Evol. (+ -)	Sold	Evol. (+ -)	Sold	nr.
1.	TATU GHE. VASILE	HAGE	13	15II2016	1	200	200	20	20
2.	MARIN FL. TUDOR	HAGE	13	15II2016	1	2	100	300	10
3.	TUDORACHE A. ION	HAGE	13	15II2016	1	3	200	500	20
4.	MARINUȘ O. ION	HAGE	13	15II2016	1	4	200	700	20
	... etc. ...								

Notă: Presupunem că la data Actului adițional, ce se depune la ORC, avem următoarele solduri:

25.		...	15	...	3450	...	345
-----	-------	-----	----	-----	------	-----	-----

Agenda: – HAGE = hotărârea adunării generale extraordinare

Anexa nr. 3

Evidența nominală a membrilor cooperatori FONDATORI, a evoluției părților sociale și a capitalului social

Nr. crt.	Numele și prenumele/ denumirea	Locul și data nașterii/ Data înființării	Domiciliul/ Sediul social	CNP/J/CUI	Cetățenia
0	1	2	3	4	5
1.	POPA F. ION	Ulmeni/11.08.1948 RO 1349350219	Ulmeni/TR	1480811340038	Română
–	Majorare capital social				
–	Retragere capital social				
–	Cesiune capital social				
–	Excludere din coop.				
–	Schimbare identitate				
–	Lichidarea coop. ETC...				
2.	MARIN E. GHEORGHE	Ulmeni/16.09.1959	Ulmeni/TR	164415034 1003	Română
–	Majorare capital social				
–	Retragere capital social				
–	Cesiune capital social				
–	Excludere din coop.				
	... etc.				

Data		Actul		Număr părți sociale				Total părți sociale		S O L D		
Înscrierii	Retra-gerii	La înscriere	La retra-geri	Subscrie	În natură	În bani	În natură	Evo-luție număr (+ -)	Evo-luție valoare (+ -)	Părți sociale număr	Capital social lei	
6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	
13.II. 2015		A.C./1160		20		20		20	200	20	200	
		Chit 16/20I2017		5		5		5	50	25	250	
-												
-												
-												
-												
-												
-												
(2)		A.C./1160		20		20		20	200	20	200	
-												
-												
-												
...	etc.	...										

Agenda: A.C. = actul constitutiv; Chit. = chitanța cu care s-a încasat majorarea de capital

Evidența nominală a membrilor ACȚIONARI, a evoluției părților sociale și a capitalului social

Nr. crt.	Numele și prenumele/ denumirea	Locul și data nașterii/ Data înființării	Domiciliul/ Sediul social	CNP/J/CUI	Cetățenia
0	1	2	3	4	5
1.	TATU GHE. VASILE	Ulmeni/13.03.1980 RO 1508523581	Ulmeni/Bogdana	1664853340038	Română
—					
—					
—					
—					
—					
—					
2.	S.C. GLORIA SRL	Ulmeni/Bogdana 15.03.2008 RO 1584237190	Ulmeni/Bogdana	J34/66/328 CUI 3342890	Română
—					
—					
—					
—					
... etc. ...					

Data	Actul		Număr părți sociale				Total părți sociale		S O L D		
Înscrierii	Retra-gerii	La înscriere	La retra-gerie	Subscrise	Vărsate		Evo-luție număr (+ -)	Evo-luție valoare (+ -)	Părți sociale număr	Capital social lei	
6	7	8	9	În bani	În natură	În bani	În natură	14	15	16	17
15.02.2016		AGE/H.13		20		20		20	200	20	200
-											
-											
-											
-											
-											
-											
15.02.2016		AGE/H. 13		10		10		10	100	10	100
-											
-											
-											
... etc. ...											

Agenda: AGE = adunarea generală extraordinară; H = hotărârea adunării generale extraordinare.

Evidența nominală a membrilor cooperatori ASOCIAȚI

Nr. crt.	Numele și prenumele/denumirea	Adresa/sediul social	Document înscriere	Document încetarea calității de asociat
1.	VOICU VASILE	Ulmeni/Bogdana/TR	AGE/H. 6/1 V 2017	
2.	S.C. GLORIA SRL	Ulmeni/Bogdana/TR	AGE/H. 12/1 IX 2017	AGE/H. 33/01.10.2019
3.	.....	.....	.....	.....
4.	.....	.....	.....	.....
5.	.....	.....	.....	.....
	... etc. ...			

Agenda: AGE = adunarea generală extraordinară; H = hotărârea adunării generale extraordinare.

Obținerea răsadurilor, întreținerea culturilor, recoltarea și livrarea

Cooperativa poate obține răsadurile necesare înființării unor culturi legumicole fie din producție proprie fie prin cumpărare de la ferme specializate/autorizate.

Producerea răsadurilor în cooperativă

Cheltuielile cu înființarea și întreținerea răsadurilor se realizează, uneori, pe durata a doi ani fiscali. Spre exemplu, în ultimele luni ale primului an cooperativa amenajează spațiile de producție, terenul, procură și încorporează compostul/îngrășămintele/amendamentele, achiziționează semințele etc., iar în primele luni ale anului următor face însămânțările și execută lucrările de întreținere până la obținerea răsadurilor.

Presupunem că într-un spațiu, de 1000 m.p, se înființează, concomitent, trei tipuri de răsaduri și anume: tomate, ardei gras și vinete, în următoarele proporții:

Total suprafață	=	1.000 m.p	=	100%
– din care – tomate		500 m.p	=	50%
– ardei gras		200 m.p	=	20%
– vinete		300 m.p	=	30%

1) Se înregistrează cheltuielile ocazionate în primul an:

– diverse materiale consumate/folosite la repararea spațiului:

6028	=	3028
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”

331.1	=	711
„Produce în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”
– analitic: Răsaduri ciclu I		

– achiziția și consumul compostului necesar pregătirii patului germinativ al răsadurilor:

3028	=	401
„Alte materiale consumabile”		„Furnizori”

6028	=	3028
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”

311.1	=	711
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

– analitic: Răsaduri ciclu I

– achiziția semințelor, substanțelor fitosanitare și a microhivacelor pentru repicare:

3025	=	401
„Semințe și material de plantat”		„Furnizori”

La finele primului an, cheltuielile de mai sus rămân în soldul contului 331.1 „Produse în curs de execuție”, analitic „Răsaduri ciclu I”.

În anul următor se înregistrează celelalte costuri cum ar fi:

– consumul de semințe:

6025	=	3025
„Cheltuieli privind semințele și materialul de plantat”		„Semințe și material de plantat”
331.1	=	711
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

– analitic: Răsaduri ciclu I

– consumul substanțelor fitosanitare:

6028	=	3028
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”
331.1	=	711
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

– analitic: Răsaduri ciclu I

– cotele de salarii, amortizare, asigurare, curent electric, apă, etc., repartizate asupra răsadurilor, conform notei de calcul/repartiție:

331.1	=	711
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”
– analitic: Răsaduri ciclu I		
– consumul microghivecelor și a altor materiale folosite pentru repi- carea răsadurilor:		

6028	=	3028
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”

331.1	=	711
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”
– analitic: Răsaduri ciclu I		

Exemplele de costuri ar putea continua.

2) Presupunem că la data obținerii/recoltării răsadurilor soldul con-
tului 331.1 „*Produse în curs de execuție*” – analitic: Răsaduri ciclu I,
este de 150.000 lei iar primul tip de răsad, care se reține în întregime
pentru a fi plantat de cooperativă, este cel de „tomate” a cărui valoare
se determina astfel: 150.000 lei x 50%, ponderea în suprafață totală =
75.000 lei. Deci, cooperativa va utiliza la plantarea/înființarea culturii
de „*Tomate ciclul I în solarii*” răsaduri proprii în valoare de 75.000 lei

– obținerea/recoltarea răsadului de tomate:

347	=	711	75.000
„Produse agricole”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	
– analitic: Răsad tomate ciclu I			

– concomitent, închiderea producției neterminate:

711	=	331.1	75.000
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse în curs de execuție”	
– analitic: Răsaduri cilu I			

– răsadul reținut pentru consum propriu/în cooperativă:

3025	=	347	75.000
„Semințe și material de plantat”		„Produse agricole”	
– analitic: Răsad tomate ciclu I		– analitic: Răsad tomate ciclu I	

– pe baza bonului de consum se înregistrează răsadurile de tomate folosite la înființarea culturii „*Tomate ciclu I solarii*”:

6025	=	3025	75.000
„Cheltuieli privind semințele și materialul de plantat”		„Semințe și material de plantat”	

331.2	=	711	75.000
„Producție în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	
– analitic: Tomate ciclu I solarii			

3) Dacă o parte a răsadului de tomate s-ar vinde altor cooperative/ferme/membrilor cooperatori, după înregistrarea obținerii acestuia, pe baza facturii, se face operațiunea:

411	=	%	8.720
„Clienți”		7017	8.000
		„Venituri din vânzarea produselor agricole”	
		4427	720
		„TVA colectată”	

– concomitent, descărcarea gestiunii de răsad tomate:

711	=	347	75.000
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse agricole”	
		– analitic: Răsad tomate ciclu I	

Achiziționarea răsadurilor de la terți

În cazul în care cooperativa nu-și produce propriile răsaduri, recurge la achiziția celor necesare de la terți/ferme specializate, cu care încheie contracte.

1) Pe baza facturii emise de terț, însoțită de documentele pentru conformitate, cooperativa întocmește NIR și face operațiunea

%	=	401	5.450
3025		„Furnizori”	5.000
„Semințe și material de plantat”			
– analitic: Răsad tomate ciclu I			
4426			450
„TVA deductibil”			
– se înregistrează bonul de consum întocmit pentru răsadul plantat/consumat:			
6025	=	3025	5.000
„Cheltuieli privind semințele și materialul de plantat”		„Semințe și material de plantat”	
331.2	=	– analitic: Răsad tomate ciclu I	
		711	5.000
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	
– analitic: Tomate ciclu I solarii			

Ajustarea contabilă, în caz de calamitate, a producției neterminate a culturilor legumicole

Procesul producției de legume, desfășurându-se în câmp ori spații protejate, este permanent, supus riscurilor produse de unele fenomene naturale neprevăzute, cum ar fi grindina, furtuna, ploile torențiale, inundațiile, înghețurile timpurii/târzii, incendiile etc. Gradul de manifestare/intensitate al acestor fenomene, corelat cu stadiul vegetativ al producției neterminate la momentul producerii, influențează nivelul viitor al recoltei ce se va obține pe suprafețele afectate.

Pentru diminuarea efectelor economice nedorite ale acestor evenimente, cooperativele cultivatoare ar trebui să încheie contracte de asigurare/polițe cu firme specializate.

1) Cooperativa a înființat o cultură de *cartofi* pe suprafața de 100 ha, pentru care, până la data producerii fenomenului/ evenimentului – grindină, a înregistrat o valoare a producției neterminate, sold cont

331.6 „Produse în curs de execuție” – analitic „Cartofi”, de 990.000 lei. Presupunem că până la recoltare nu s-au mai făcut cheltuieli. Cultura a fost asigurată la firma Y, iar primele de asigurare au fost achitate la zi. Conform actului de constatare/evaluare a fost stabilită o pagubă de 40%, pe întreaga suprafață.

– Pe baza actelor de constatare/evaluare a calamității se corectează/ajustează, **în roșu**, soldul producției neterminate, proporțional cu gradul de distrugere confirmat, adică cu suma de $990.000 \times 40\% = 396.000$ lei

$$\begin{array}{rcll} (-) 396.000 & 331.6 & = & 711 \quad (-) 396.000 \\ & \text{„Produse în curs} & & \text{„Venituri aferente costurilor} \\ & \text{de execuție”} & & \text{stocurilor de produse”} \\ & \text{– analitic: Cartofi} & & \end{array}$$

Urmare acestei corecții/ajustări, soldul contului 331.6 va reflecta numai costurile aferente producției rămase neafectată. Astfel, la recoltare vom înregistra un preț de cost real.

2) Concomitent, înregistrăm creanța de încasat de la firma de asigurare XY, care este de 310.000 lei:

$$\begin{array}{rcll} 310.000 & 461.3 & = & 472.1 \quad 310.000 \\ & \text{„Debitori diverși”} & & \text{„Venituri în avans”} \\ & \text{– analitic: Firma de asigurare Y} & & \end{array}$$

3) Conform jurnalelor de recoltare și NIR, se înregistrează producția 1.500.000 kg. Soldul contului 331.6 rămânând de 594.000 lei ($990.000 - 396.000$), revine un preț de cost de 0,396 lei /kg. Dacă nu înregistrăm corecția/ajustarea de la punctul 1) ar fi reieșit un preț de 0,660 lei/kg, ireal:

$$\begin{array}{rcll} 594.000 & 347.6 & = & 711 \quad 594.000 \\ & \text{„Produse agricole”} & & \text{„Venituri aferente} \\ & \text{– analitic: Cartofi} & & \text{costurilor stocurilor} \\ & & & \text{de produse”} \end{array}$$

– concomitent:

$$\begin{array}{rcll} & 711 & = & 331.6 \quad 594.000 \\ & \text{„Venituri aferente} & & \text{„Producția în curs de execuție”} \\ & \text{costurilor stocurilor de produse”} & & \text{– analitic: Cartofi} \end{array}$$

4) Urmare a definitivării dosarului de daună, a fost încasată prin bancă suma de 310.000 lei reprezentând despăgubirea cuvenită.

310.000	5121	=	461.3	310.000
	„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	
			– analitic: Firma de asigurare Y	

– concomitent:

472.1	=	7581	310.000
„Venituri în avans”		„Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități”	

Vom urma aceleași proceduri și în cazul în care cultura nu a fost asigurată dar zona respectivă a fost declarată oficial ca fiind calamitată. La nota contabilă se vor atașa documentele de constatare și confirmare a declarării acestora la instituțiile administrative abilitate.

5) În cazul în care, cultura din exemplul de mai sus, **nu a fost asigurată și nici zona declarată oficial calamitată**, pagubele produse de factorii naturali se înregistrează ca la punctul 1), având la bază documente de constatare înregistrate la administrația locală. Totodată, potrivit Codului Fiscal, aprobat prin Legea nr. 227/2015, se procedează și la ajustarea proporțională a TVA dedusă la materiile prime folosite/incorporate, până la producerea fenomenului, în producția neterminată.

– Presupunând că la data producerii evenimentului, din totalul costurilor înregistrate în soldul contului 331.6, cheltuielilor purtătoare de TVA le corespunde un TVA total de 85.000 lei din care 40% revine producției calamitate ($85.000 \times 40\% = 34.000$ lei), suma pentru care vom ajusta TVA deductibilă astfel:

34.000	6581	=	4426	34.000
	„Despăgubiri, amenzi și penalități”		„TVA deductibilă”	

– Conform prevederilor art. 25 (4) lit. c) din Codul Fiscal, se ajustează și cheltuielile aferente procentului de 40% (adică cele 396.000 lei), care devin nedeductibile fiscal. Astfel, se va înregistra un impozit suplimentar pe profit de $396.000 \times 16\% = 63.360$ lei:

63.360	691	=	441	63.360
	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit/venit”	

Întreținerea, recoltarea, vânzarea

După operațiunea de plantare, la cultura „Tomate ciclu I solarii”, se continuă lucrările de întreținere constând în palisare, lucrarea pământului, irigare, tratamente fitosanitare, plata salariilor, amortizare, asigurări, consum de energie electrică etc.

Toate cheltuielile ocazionate până la recoltare se evidențiază, concomitent, pe baza documentelor, în contul 331.2 „Produse în curs de execuție” – analitic: Tomate ciclu I solarii.

1) Presupunând că la data începerii recoltării, soldul contului 331.2 – analitic: „Tomate ciclu I solarii” era de 130.000 lei.

– pe baza notei de intrare recepție și a notei de cântar, se înregistrează, la preț estimat, prima recolta de tomate în cantitate de 2.000 kg x 1,10 lei/kg = 2.200 lei:

347.2	=	711	2.200
„Produse agricole”		„Venituri aferente costurilor	
– analitic: Tomate solarii		stocurilor de produse”	

– concomitent, se încheie producția neterminată:

711	=	331.2	2.200
„Venituri aferente costurilor		„Produse în curs de execuție”	
stocurilor de produse”		– analitic: Tomate ciclu I solarii	

Prețul estimat, de 1,10 lei/kg, se determina prin raportarea costurilor acumulate (130.000 lei) la producția evaluată/estimată la începutul coacerii (118.000 kg).

2) Conform facturii de livrare se înregistrează vânzarea a 1.500 kg tomate către un magazin terț; prețul negociat fiind de 2,30 lei/kg, adică 3.450 lei:

411	=	%	3.760
„Clienți”		7017	3.450
		„Venituri din valorificarea	
		produselor agricole”	
		4427	310
		„TVA colectată”	

– concomitent, scăderea gestiunii: 1.500 kg x 1,10 = 1.650 lei

711	=	347	1.650
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse agricole”	
		– analitic: Tomate ciclu I solarii	

3) Conform avizului de expediție/notei de transfer + nota de cântar și a NIR emisă de magazinul cooperativei, se înregistrează transferul cantității de 400 kg tomate la prețul intern de 1,10 lei kg, magazinul practicând un adaos de 15%:

371	=	%	551
„Mărfuri”		347.1	440
– Gestiunea:		„Produse agricole”	
		– analitic: Tomate ciclu I solarii	
		378	66
		„Adaos comercial”	
		4428	45
		„TVA neexigibilă”	

4) Vânzarea în numerar a tomatelor din magazinul cooperativei se înregistrează în baza bonurilor fiscale – casei de marcat, centralizate la finele lunii (Z) astfel:

5311	=	%	
„Casa în lei”		707	
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	
		„TVA colectată”	

– concomitent, scăderea gestiunii:

%	=	371	551
		„Mărfuri”	
607		440	
„Chelt. privind mărfurile”			
378		66	
„Adaos comercial”			
4428		45	
„TVA neexigibilă”			

5) Conform Notei de transfer + notei de cântar și NIR, se înregistrează predarea a 100 kg tomate la secția de procesare a cooperativei; prețul intern de transfer fiind de 1,10 lei/kg, adică 110 lei:

301	=	347.1	110
„Materii prime”		„Produse agricole”	
– analitic: Gestiunea Secția de procesare, Roșu Tudor		– analitic: Tomate ciclu I solarii	

Selectarea/sortarea, ambalarea, etichetarea, livrarea

Selectarea/sortarea. În vederea livrării unor legume, în tranșe omogene, pe soiuri, calități etc. cooperativa investește în construcții noi ori amenajează spații/hale speciale, dotate cu instalații de selectare/sortare, ambalare în saci, cutii, pungi etc.

Înainte de fiecare campanie, conducerea tehnică a cooperativei stabilește fluxul de recoltare corelat cu ritmul de coacere/maturare, capacitatea proprie de selectare/sortare-ambalare, dar mai ales cu cerințele pieței, stabilite prin caietele de sarcini asumate.

Produsele aduse din câmp la stația de selectare/sortare sunt însoțite de avizul de expediție.

Ajunse la stație, produsele se cântăresc și se recepționează (NIR) după care intră în procesul de selectare/sortare, rezultând calitățile dorite precum și unele produse neeconomice/reziduuri.

1) În urma selectării/sortării fiecărui lot se întocmește ***Raportul de selectare*** care, împreună cu notele de cântar și NIR pentru cele două calități rezultate, se predau contabilității cooperativei.

Presupunem că în *Raport* sunt consemnate următoarele date:

- Produsul supus selectării/sortării = Tomate ciclu I solarii
- Cantitatea brută supusă selectării/sortării = 1.000 kg
- Produse rezultate în urma selectării/sortării:
 - Tomate ciclu I solarii calitatea I = 780 kg
 - Tomate ciclu I solarii calitatea a II-a = 200 kg
 - Produs neeconomic = 20 kg
 - Etichete personalizate.....

Se înregistrează, conform Jurnalului de recoltare și a NIR, obținerea, în câmp, a celor 1.000 kg tomate, în stare brută, neselectate/nesortate, la prețul intern de 1,10 lei/kg:

347.2	=	711	1.100
„Produse agricole”		„Venituri aferente costurilor	
– analitic: Tomate ciclu I solariei		stocurilor de produse”	
711	=	331.2	1.100
„Venituri aferente costurilor		„Produse în curs de execuție”	
stocurilor de produse”		– analitic: Tomate ciclu I solariei	

2) Se înregistrează *Raportul de selectare* pentru cele 20 kg reziduuri x 1,10 lei/kg = 22 lei, în roșu:

347.2	=	711	(-) 22
„Produse agricole”		„Venituri aferente costurilor	
– analitic: Tomate ciclu I solariei		stocurilor de produse”	
711	=	331.2	(-) 22
„Venituri aferente costurilor		„Produse în curs de execuție”	
stocurilor de produse”		– analitic: Tomate ciclu I solariei	

Astfel, în soldul contului 347 „*Produse agricole*” – analitic: *Tomate ciclu I solariei*, rămâne înregistrată cantitatea netă de 980 kg (780+200), gata de ambalare și livrare.

În cazul selectării/sortării rădăcinoaselor, cepei, cartofilor etc. produsele neeconomice rezultate ar putea fi resturi de sol, rădăcini necomestibile, colete, frunze, părți alterate, putregaiuri, resturi vegetale etc. Recomandăm ca acestea să fie depozitate numai în locuri amenajate/autorizate, iar de fiecare dată să fie însoțite de documentele prevăzute în normele de mediu.

Ambalarea. Procesul de ambalare finalizează operațiunea de selectare/sortare.

Ambalarea se face funcție de natura produsului selectat și cerințele pieței. Este ideal ca toate ambalajele utilizate să fie standardizate și personalizate cu sigla și datele cooperativei.

Produsele introduse în ambalaje vor fi însoțite de actele de garanție/conformitate iar pe etichete se vor face mențiunile cerute de legislația comercială în vigoare.

Organizând corect evidența tehnică a producției, în orice moment/secvență a fluxului de activitate, cooperativa poate furniza informații privind trasabilitatea produsului respectiv.

3) Cheltuielile cu ambalajele nereturabile/consumabile se înregistrează astfel:

– conform facturii furnizorului și NIR-ului, se înregistrează procurarea acestora:

3023	=	401
„Materiale pentru ambalat”		„Furnizori”
– Gestiunea:		
– analitic:		

– se înregistrează consumul materialelor pentru ambalat, conform bonului de consum și a *Raportului de selectare*:

6023	=	3023
„Cheltuieli privind ambalajele”		„Materiale pentru ambalat”
		– analitic:

4) Ambalajele returabile și circuitul lor se nominalizează în contractele încheiate cu clienții respectivi. Odată cu facturarea produselor de către cooperativă, în aceeași factură, se fac mențiuni asupra tipului, cantității și valorii ambalajelor. În această categorie intră frecvent ambalajele personalizate cu sigla și datele de identificare ale cooperativei. De fiecare dată, ambalajele reprimite în cooperativă, se vor supune operațiunii de dezinsecție și dezinfectare.

– pe baza facturii furnizorului și a NIR-ului, se înregistrează achiziționarea ambalajelor:

381	=	401
„Ambalaje”		„Furnizori”

– se înregistrează următoarea factura emisă de cooperativă, pentru *Magazinul.....*:

Nr.	Specificare	UM	Cant.	PU	Val.	TVA
1.	Tomate ciclu I solarii	kg	1.000	2,30	2.300	207
	Total				2.300	207
	Total de plată				2.507	
2.	Lăzi tip C – ambalaje returabile conform contract = 70 bucăți x 12 lei/bc = 840 lei					

411	=	%	2.727
„Clienți”		7017	2.300
– analitic: Magazinul...		„Venituri din vânzarea produselor agricole”	
		4427	207
		„TVA colectată”	

– concomitent, scăderea gestiunii de tomate: 1.000 kg x 1,10 lei/kg = 1.100 lei:

711	=	347	1.100
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse agricole”	
		– analitic: Tomate ciclu I solarii	

– în același timp, se înregistrează ambalajele de retur, menționate în factură:

358.3	=	381	840
„Ambalaje aflate la terți”		„Ambalaje”	
– analitic: Magazinul			

La reprimirea ambalajelor de la *Magazinul...*, în baza NIR-ului, în contabilitatea cooperativei se face operațiunea inversă, adică 381 = 358.

Livrarea/expedierea. Livrarea produselor către piață trebuie făcută în condiții de maximă siguranță alimentară:

- întotdeauna produsele livrate să fie proaspete;
- mijlocul de transport să fie bine igienizat, omologat pentru transportul produselor respective și să circule, pe cât posibil, noaptea (așa cum se procedează la cooperativele din Japonia);

– descărcarea la destinație să fie rapidă pentru ca produsele să fie depozitate în spații adecvate.

Transporturile vor fi însoțite de documentele de livrare – aviz expediție, după caz factură, note de cântar, documente de atestarea calității/conformității etc.

5) Dacă până la livrare produsele se păstrează, ambalate, în depozitul specializat al cooperativei, iar acesta este supus unor igienizări, materialele/substanțele consumate în acest scop se contabilizează, pe baza bonului de consum, astfel:

6028	=	3028
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile” – analitic:

În cazul în care cooperativa dorește să evidențieze prețul de cost pe culturi, **poate organiza contabilitatea de gestiune** dezvoltând conturi analitice în cadrul grupei 93 „Costul producției” – *OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale*.

Drepturile specifice membrilor cooperatori care au cedat terenuri în folosință cooperativei și ale arendatorilor

Membri cooperatori (proprietari) care au cedat folosința unor terenuri către cooperativă trebuie să se bucure de unele avantaje, întrucât participarea lor la economia cooperativei este deosebită de a celorlalți care au vărsat numai capital social în bani. Aceștia, pe lângă aportul în bani la capitalul social al cooperativei, au cedat și folosință terenurilor!

Întrucât în Legea nr. 566/2004, acestora nu le sunt prevăzute expres avantaje, considerăm că totuși aceștia trebuie stimulați!

În acest scop, este necesar ca în *Statutul cooperativei* și în *Regulamentul relațiilor dintre cooperativă și membri* să se prevadă următoarele:

- la capitolul „*repartizarea profitului net*” să se facă mențiunea ca din totalul profitului de distribuit ca dividende membrilor, un procent anume se repartizează pentru stimularea celor care au cedat terenuri în folosință cooperativei; suma respectivă se deduce cu prioritate din totalul profitului net iar restul se distribuie funcție de criteriile statutare și hotărârea adunării generale (pentru aportul adus la cifra de afaceri a cooperativei sau funcție de numărul părților sociale);

- suma rezervată se distribuie celor care au cedat terenuri în folosință cooperativei, funcție de numărul hectarelor sau al punctelor stabilite conform descrierilor de la Capitolul I.

Pentru a putea determina drepturile/dividendele cuvenite acestora, în „*Registrul bunurilor atribuite în folosință cooperativei*” – prescurtat r.b.f.c, am prevăzut, pentru fiecare membru, dar și pe total, o coloană în care să se reflecte numărul de puncte alocat bunurilor atribuite în folosință cooperativei, ca unic criteriu de departajare și comensurare a aportului individual.

Exemplu: Conform bilanțului încheiat la 31 decembrie trecut, avem, în total, un profit net de 100.000 lei pe care adunarea generală a hotărât să-l repartizeze ca dividend membrilor cooperatori. Din acesta, s-a hotărât că 50%, adică 50.000 lei să fie repartizat cu prioritate membrilor cooperatori care au atribuit terenuri în folosință cooperativei.

Numărul total al punctelor – soldul la 31.XII din anexa nr. 1 a *Registrului bunurilor atribuite în folosință cooperativei*, este de 250.

Revine dividend pe un punct: $50.000: 250 = 200$ lei.

Pentru toți membri cooperatori înscriși în anexa nr. 2 a *Registrului bunurilor atribuite în folosință cooperativei*, se întocmește un stat, funcție de punctele fiecăruia, deținute la 31.XII:

Nr. crt.	Numele și prenumele Denumirea m. coop.	Nr. poziției din r.b.f.c	Nr. puncte din r.b.f.c	Divident lei
1.	Popescu Ion	1	5	1.000
2.	Vasile Gheorghe	2	4	800
... etc. ...				
	Total	x	250	50.000

Pentru diferența de 50.000 lei adunarea generală a hotărât alte criterii de repartizare către membri – părțile sociale vărsate, contribuția adusă la cifra de afaceri a cooperativei, etc.

1) Se înregistrează dividendele cuvenite și eliberate membrilor cooperatori pentru terenurile sau bunurile atribuite în folosință cooperativei:

1171	=	457	50.000
„Rezultatul reportat privind profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Dividende de plată” – analitic: „Dividende repartizate funcție de bunurile cedate în folosință cooperativei”	

– eliberarea/achitarea drepturilor:

457	=	%	50.000
„Dividende de plată”		(după caz)	
		5311	xxx
		„Casa în lei”	
		5121	x
		446	2.500
		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

Dacă beneficiarul dividendului nu este persoană juridică va suporta, după caz, și plata contribuției la asigurări de sănătate, în condițiile prevăzute în Codul Fiscal.

2) Arendatorii – obligatoriu membri ai cooperativei, primesc drepturile (arenda) în funcție de prevederile contractului, fără a datora impozit pentru aceste venituri.

Dacă terenul este arendat de un membru cooperatormpersoană juridică, acesta emite o factură către cooperativă similară cu chiria și TVA cu taxare inversă; factura se înregistrează:

– la cooperativă:

612	=	401	10.000
„Cheltuieli cu redevențe, locații de gestiune și chirii”		„Furnizori”	
	=	– analitic: Manea Ghe., Acționar	
4426	=	4427	1.900
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

– la membrul cooperatormpersoană juridică, proprietarul terenului:

411	=	706	10.000
„Clienți”		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	
– analitic: Cooperativa agricolă A			
4426		4427	1.900
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

Dacă membrul cooperatormpersoană juridică respectiv este microîntreprindere, la întocmirea Declarației privind impozitele de plată, suma de 10.000 lei va fi scutită de impozit, conform prevederilor art. 76 din Legea cooperăției agricole nr. 566/2004. Raportarea se face pe rândul rezervat scutirilor.

Dacă terenul arendat cooperativei, aparține unei persoane fizice neautorizate, în baza notei de calcul întocmită de cooperativă se înregistrează drepturile de arendă cuvenite acestuia, **fără a se calcula și reține impozit la sursă!**

612	=	462 (brut)	
„Cheltuieli cu redevențe, locații de gestiune și chiriile”		„Creditori diverși”	
– plata arendeii în bani:			
462	=	% (după caz)	
„Creditori diverși”		5311	xxx
		„Casa în lei”	
		5121	xxx
		„Conturi la bănci în lei”	

În declarația privind impozitele, transmisă de cooperativă la ANAF, se va completa rândul referitor la scutiri.

Facilitățile fiscale oferite de lege cooperativelor cultivatoare de legume

În conformitate cu prevederile Legii nr. 566/2004R, facilitățile fiscale specifice la care au dreptul cooperativele agricole cultivatoare de legume se clasifică astfel:

A) Scutirea, timp de 5 ani consecutivi, de la plata impozitului pe profit a cooperativei, în următoarele condiții:

– cele înființate înainte de 2019, producătoare de legume, vor beneficia de scutire începând cu 1 ianuarie 2019, dacă au înregistrat o cifră anuală netă de sub 10.000.000 euro; în anul fiscal următor anului în care s-a depășit cifra de afaceri netă de 10.000.000 euro, scutirea nu se mai aplică;

– cooperativele nou înființate, încep să aplice scutirea, timp de 5 ani consecutivi, din prima lună în care înregistrează cheltuieli aferente activităților specifice, înscrise în statutul propriu.

În ambele situații cooperativa transmite anual o **Înștiințare** la ANAF din care rezultă că se află/a ieșit din perioada de scutire de la plata impozitului pe profit (vezi și Ordinul comun MADR, MF/ MDRAP nr. 190/1157/1460/august 2021).

În perioada de scutire, impozitul pe profit se calculează, se înregistrează în contabilitate și se raportează prin situațiile financiare/declarații, la ANAF, **dar nu se virează** – rămân în soldul contului 441 „Impozit pe profit” până în anul șase.

1) La sfârșitul perioadei de scutire soldul creditor al contului 441 „Impozit pe profit/venit” – analiticele anul 1, anul 2, anul 3, anul 4 și anul 5 „*impozit pe profit scutit de la plată cf. legii nr. 566/2004R*”, se închide astfel:

441	=	7588
„Impozit pe profit/venit”		„Alte venituri
– analitice: Anul 1, anul 2, anul		din exploatare”
2, anul 3, anul 4 și anul 5		
„Impozit pe profit scutit de la plată		
conform legii nr. 566/2004R”		

B) Scutirea, nelimitată în timp, a cooperativei agricole de la plata impozitului pentru clădirile și terenurile **aflate în patrimoniu**, utilizate pentru prestarea de servicii către membri cooperatori.

Dovada „*aflării în patrimoniu*” se face cu Registrul imobilizărilor corporale ținut/emis de cooperativă iar dovada că au fost „*utilizate pentru prestări servicii către membri*” reiese din facturile reciproce (membri – cooperativă – membri).

Analitic, acestea sunt nominalizate în Ordinul comun nr. 190/2021.

C) În cazul în care cooperativa exploatează terenuri a căror folosință a fost cedată de membri cooperatori, aceasta, în calitate de „**fermier activ**”, înregistrat la APIA, are dreptul la subvențiile anuale pentru suprafață.

2) În contabilitatea cooperativei, acestea se înregistrează astfel:

$$\begin{array}{rcl} 445 & = & 7412 \\ \text{„Subvenții”} & & \text{„Venituri din subvenții} \\ & & \text{de exploatare pentru materii} \\ & & \text{prime și materiale”} \\ & & \text{– analitic: Subvenții teren} \end{array}$$

D) Dacă cooperativa este autorizată de MADR și ca **Grup de producători**, iar membri cooperatori au vândut prin/către cooperativă/ grupul de producători, cel puțin 75% din producția anuală realizată, aceasta are dreptul la încasarea, timp de 5 ani, în proporție descrescândă, a sprijinului financiar prevăzut în legislația specifică. Sprijinul se calculează prin aplicarea următoarelor procente asupra valorii producției comercializate prin/către cooperativă, astfel: în anul 1 = 10%, anul 2 = 8%, anul 3 = 6%, anul 4 = 5%, anul 5 = 4%. Valoarea sprijinului nu poate depăși 100.000 euro/an.

3) Drepturile cuvenite se înregistrează în contabilitatea cooperativei astfel:

$$\begin{array}{rcl} 445 & = & 7412 \\ \text{„Subvenții”} & & \text{„Venituri din subvenții} \\ & & \text{de exploatare pentru materii} \\ & & \text{prime și materiale”} \\ & & \text{– analitic: Subvenții Grup Prod.} \end{array}$$

E) În situația în care, pe terenurile proprii, arendate sau a căror folosință a fost cedată de membri cooperatori, cooperativa cultivă tomate, usturoi și/sau celelalte legume prevăzute în programele speciale – tomata/usturoi, poate beneficia de subvențiile/ajutorul de minimis cu condiția înscrierii/declarării suprafețelor respective la Direcția Agricolă Județeană locală.

4) Aceste drepturi se înregistrează în contabilitatea cooperativei astfel:

445	=	7412
„Subvenții”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale” – analitic: Programul tomata/ usturoi

– încasarea prin bancă:

5121	=	445
„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții”

F) Scutirea timp de 5 ani consecutivi, de la plata impozitului pe profit a cooperativelor procesatoare de legume/fructe, **fără condiționarea realizării unei limite a cifrei de afaceri.**

Funcționarea cooperativei în varianta în care nu are terenuri agricole în exploatare

În această variantă, membri cooperatori își lucrează terenurile în cadrul propriilor ferme, considerați fermieri activi, iar cooperativa are următoarele atribute:

- funcție de comenzile pieței și de contractele de livrare încheiate, împreună cu membri, schițează și planifică structura anuală a culturilor din fermele acestora;

- preia de la membri și centralizează comenzile cu necesarul de inputuri; organizează licitațiile pentru acestea;

- mijlocește aprovizionarea membrilor cu inputuri de tot felul; organizează întâlniri cu producătorii/furnizorii de semințe, substanțe fitosanitare, îngrășăminte;

- asigură asistență tehnică și organizatorică membrilor;

- uniformizează tehnologiile și creează cadrul confirmării trasabilității produselor;

- standardizează și personalizează ambalajele cooperativei;

- stabilește graficele de afluire a producției membrilor spre cooperativă;

- cumpără/preia produsele membrilor fie în scopul intermediarii/comisionarii, selectării/sortării, păstrării în depozit specializat, revânzării sau al industrializării în instalațiile cooperativei;

- după compensarea datoriilor către cooperativă, achită membrilor c/v produselor preluate;

- reprezintă membri cooperatori în Uniunea de ramură la care este afiliată cooperativa precum și în cooperativa de gradul III; în numele membrilor alocă fonduri pentru acțiunile social caritabile și pentru comunitate;

- investește – din fonduri proprii, împrumutate sau fonduri nerambursabile, în spații proprii, comune, de preluare, selectare/sortare,

ambalare, procesare, depozitare; conduce activitatea acestora și gestionează fluxurile de producție, etc.

Toate procedurile acestui sistem de activitate se prevăd în *Statutul cooperativei*, iar detaliat în *Regulamentul relațiilor cooperativei cu membri*. Cu caracter intermediar, în acest sens, se mai pot emite *Hotărâri* ale adunărilor generale.

Aprovizionarea cu inputuri a membrilor cooperatori

Este cunoscut că unul dintre scopurile principale ale cooperativei este și „*asigurarea cerințelor membrilor cooperatori în aprovizionarea cu mijloace necesare producției agricole*” (art.7 din lege). Acest dezi-derat poate fi realizat în două moduri/alternative, decise de adunarea generală și anume:

- a) prin intermediul cooperativei;
- b) de la magazinele ori depozitele cooperativei.

Regulile acestor relații se stabilesc în *Regulamentul relațiilor dintre cooperativă și membri*, aprobat de adunarea generală.

Aprovizionarea membrilor cooperatori prin intermediul cooperativei

Cooperativa, printr-un compartiment ori persoană desemnată special, colectează comenzile de la membri cooperatori, le centralizează, emite caietul de sarcini și lansează/organizează licitația. 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 membri săi*”, aprobat de adunarea generală.

Un ciclu de aprovizionare cu inputuri prin intermediul cooperativei se compune din următoarele 3 etape:

– **Etapa nr. 1**, în care:

a) *membrul cooperativ*:

– stabilește împreună cu cooperativa structura de producție pentru anul de plan (tipuri de culturi, soiuri, producții la ha, scopul producției, termene de livrare, restricții ecologice, cerințe contractuale etc.);

– emite nota de comandă în care detaliază inputurile necesare de aprovizionat – tipuri, cantități, calități, termene de livrare, etc.

b) *cooperativa*:

– primește și analizează comenzile membrilor cooperatori urmărind încadrarea lor în planul general al cooperativei, centralizează cantitățile pe tipuri, sortimente, calități etc., rezultând un necesar pe total cooperativă;

- estimează prețul minim de achiziție, inclusiv comisionul cuvenit cooperativei;
- emite caietul de sarcini și lansează cererea-oferta către furnizorii specializați, invitându-i să participe la licitații; anunță data și locul licitației;
- câștigător al licitației este declarat cel care a oferit cantitățile și calitățile solicitate precum și prețul cel mai mic, condiții stabilite prin caietul de sarcini.

– **Etapa nr. 2**, în care:

a) *membrul cooperativ:*

- cunoscând prețul negociat și furnizorul desemnat prin licitație, va încheia 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 nr. 3**, în care:

a) *membrul cooperativ:*

- achită c/v inputurilor furnizorului și concomitent, comisionul cuvenit cooperativei.

Comisionul cuvenit cooperativei se poate determina în funcție de volumul valoric al inputurilor respective ori folosind alte criterii hotărâte în adunarea generală a cooperativei.

În esență, această metodă presupune contractarea-primirea-recepția și plata inputurilor exclusiv în sarcina membrului cooperativ.

1) Conform desfășurătorului privind calculul comisionului cuvenit cooperativei și a facturilor emise, se înregistrează sumele cuvenite cooperativei:

461	=	%	1.500
„Debitori diverși”		704	
– analitic: Ioana F.		„Venituri din servicii prestate”	
		4427	
		„ TVA colectată”	

2) În baza o.p., emis de membrul cooperativ și a extrasului de cont al cooperativei, se înregistrează încasarea comisionului:

5121	=	461	1.500
„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	
		– analitic: Ioan F.	

Aprovizionarea cu inputuri de la magazinele ori depozitele cooperativei

O altă posibilitate de aprovizionare a membrilor cooperatori cu input-urile necesare este și prin magazinul cooperativei, alimentat prin achizițiile directe de la producători, comercianți consacrați sau de la cooperativa de gradul III.

La fel, ca și în cazul aprovizionării colective prin intermediul licitațiilor organizate de cooperativă, stocurile de mărfuri care se vor desface prin magazinul ori depozitele cooperativei vor fi dimensionate numai pe baza comenzilor membrilor cooperatori, a omogenizării/ standardizării tehnologiilor practicate în fermele acestora și a studiului pieței. Altfel, cooperativa riscă să rămână cu mărfuri nevândute, blocându-și fondurile.

1) La primirea mărfurilor în magazinul ori depozitul cooperativei se întocmește NIR și se stabilește adaosul comercial de inclus în prețul cu amănuntul sau de depozit:

371	=	%
„Mărfuri”		378
– Gestiunea:		„Diferențe de preț la mărfuri”
		401
		„Furnizori
		4428
		„TVA neexigibilă”

– concomitent:

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

2) Pe baza monetarelor/bonurilor de casă se înregistrează descărcarea gestiunii și vânzarea cu amănuntul:

%	=	371
378		„Mărfuri”
„Diferențe de preț la mărfuri”		– Gestiunea:
607		
„Cheltuieli privind mărfurile”		
4428		
„TVA neexigibilă”		
– concomitent, încasarea:		
5311	=	%
„Casa în lei”		707
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”
		4427
		„TVA colectată”

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

411	=	%
„Clienți”		707
– analitic: Viorel S.		„Venituri din vânzarea mărfurilor”
		4427
		„TVA colectată”

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

Notă: Se poate hotărî că aprovizionarea membrilor prin magazinul/depozitul cooperativei, să se facă la prețul furnizorului, situație în care, cooperativa nu mai practică adaos comercial. În acest caz, membrul cooperator va achita cooperativei un comision de aprovizionare aplicat la rulajul valoric achiziționat în perioadă dată. Mărimea comisionului se stabilește prin Hotărârea adunării generale ordinare.

Aprovizionarea cooperativei de la cooperativa de gradul III la care este asociată, reprezintă un mare avantaj în sensul că produsele sunt garantate 100%, prețul este cel mai optim, decontarea poate fi făcută în condiții avantajoase, etc.

Vânzarea produselor membrilor cooperatori prin/către cooperativa agricolă

Un alt scop al activității cooperativei agricole este acela de a valorifica în comun legumele produse de membri cooperatori în fermele proprii. Astfel, aceștia obțin prețuri mai acceptabile iar producția are continuitate.

Baza legală a vânzărilor prin/către cooperativă o constituie prevederile *Statutului*, *Regulamentul relațiilor dintre cooperativă și membri* precum și *Hotărârile adunărilor generale*. Acestora li se adăugă prevederea din Legea nr. 566/2004 potrivit căreia, pentru a beneficia de facilitățile fiscale, membri sunt obligați să valorifice prin/către cooperativă cel puțin 50% din producția realizată în fermă iar cei care au contractat fonduri europene pentru investiții, având la baza adeverința de membru, cel puțin timp de 5 ani să valorifice producția prin/către cooperativă, semnând astfel un contract de angajare.

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

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

Documentele care stau la baza vânzărilor prin/către cooperativă, după caz, includ:

- de la membri cooperatori persoane fizice neautorizate sau gospodarii țărănești, marfa se primește pe baza *Carnetului de comercializare a produselor din sectorul agricol*;
- de la membri cooperatori persoane juridice, marfa se primește pe baza facturilor, cu sau fără TVA.

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 operațiunile respective pot face obiectul unor controale ale AFIR.

În exemplele care urmează, cooperativa este plătitoare de TVA.

Vânzarea pe baza comisionului pentru servicii

Regulile vânzării legumelor prin/către cooperativă, pe baza comisionului pentru servicii, sunt stabilite în *Statutul cooperativei*, *Regulamentul relațiilor dintre cooperativă și membri* precum și în *Hotărâri ale adunărilor generale*. Pe lângă procedurile de urmat sunt stabilite/prevăzute și mărimile comisionului convenit cooperativei, funcție de produs/gamă de produse, distanțe, precum și modul de decontare al acestuia.

Acest procedeu, prin care cooperativa îndeplinește numai rolul de intermediator, presupune parcurgerea următoarelor etape:

- legumele se preiau de cooperativă pe baza facturii/carnetului de comercializare emis de membrul cooperador, la prețul stabilit;
- cooperativa efectuează recepția (NIR) – **fără adaos comercial**;
- cooperativa vinde legumele unui terț (aviz expediție/factură) la prețul cu care a cumpărat de la membrul cooperador;
- cooperativa emite factura de comision pentru servicii către membrul cooperador (presupunem, 2% asupra rulajului).

1) Primirea facturii de la un membru cooperador plătitor de TVA pentru cantitatea de 2.000 kg tomate timpurii x 3,80 lei/kg = 7.600 lei + TVA 684 lei (eventual și ambalajele returabile/nereturabile). Pe baza NIR-ului și a documentelor primite odată cu legumele, se face înregistrarea:

8.284	%	=	401	8.284
7.600	371		„Furnizori”	
	„Mărfuri”		– analitic: Popa Ion,	
	– Gestiunea:		Acționar	
684	4426			
	„TVA deductibilă”			

2) În cazul în care legumele se primesc de la o gospodărie țărănească (G.T), în baza Carnetului de producător și a NIR-ului cooperativei, se înregistrează – fără adaos comercial:

7.600	371	=	401	7.600
	„Mărfuri”		„Furnizori”	
	– Gestiunea:		– analitic: G.T. – Marin Vasile	

3) În baza facturii emise de cooperativă către un terț, se înregistrează vânzarea celor 2.000 kg tomate timpurii x 3,80 lei/kg = 7.600 lei (eventual și ambalajul returabil/nereturabil)

411	=	%	8.024
„Clienți”		707	7.600
– analitic: Supermarket B		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	684
		„TVA colectată”	

– descărcarea gestiunii se va face manual:

607	=	371	7.600
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	
		– Gestiunea:	

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

4) Concomitent, ori la sfârșitul campaniei/decadei/lunii etc., cooperativa emite factura de comision pentru servicii către membrul cooperator, extrăgând rulajele din contul 401 „Furnizori” ($7.600 \times 2\% = 152$ lei + TVA 28,80 lei = 180,80 lei).

Din punct de vedere fiscal, comisionarea/intermedierea sunt considerate servicii.

411	=	%	181
„Clienți”		704	152
– analitic: Popa Ion,		„Venituri din prestări servicii”	
		4427	29
		„TVA colectată”	

În factura de comision pentru servicii, cooperativa va face mențiune/trimitere la documentul intern care a statuat procedeul și anume: „*Facturat cf. prevederilor art. nr. ... din Regulamentul relațiilor cooperativei cu membri*” sau „*Facturat cf. art. nr. ... din Hotărârea adunării generale nr.../.....*”.

Factura de comision pentru servicii poate fi achitată de membrul cooperator, separat, ori prin compensare din suma de 7.600 lei, datorată acestuia, (401 = 411 – 180,80).

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, precum și o marjă de profit.

Vânzarea pe baza adaosului practicat de cooperativă

Ca și în cazul vânzărilor pe bază de comision pentru servicii, vânzarea pe baza adaosului practicat de cooperativă, se stabilește, pentru legalitate, în *Statutul cooperativei, Regulamentul relațiilor dintre cooperativă și membri* precum și în *Hotărâri ale adunărilor generale*.

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

- membrul cooperator emite factura/carnetul de comercializare către cooperativă, la prețul stabilit în comun;
- la primirea legumelor și a facturii, cooperativa efectuează recepția (NIR) cu adaos comercial (presupunem 8%);
- cooperativa vinde legumele unui terț consacrat, întocmind factura de livrare la preț cu adaos, negociat la contractare.

1) Pe baza facturii membrului cooperator, plătitor de TVA, și a NIR-ului întocmit de cooperativă se recepționează 2.000 kg tomate timpurii x 3,80 lei/kg = 7.600 lei + TVA 684 lei (eventual și ambalajele returabile/nereturabile), se fac operațiunile:

371	=	%	8.947
„Mărfuri”		401	7.600
– Gestiunea:		„Furnizori”	
		– analitic: Popa Ion	
		378	608
		„Adaos comercial”	
		4428	739
		„TVA neexigibilă”	
4426	=	401	684
„TVA deductibilă”		„Furnizori”	
		– analitic: Popa Ion	

2) Pe baza facturii emise de cooperativă către terțul beneficiar, se înregistrează vânzarea celor 2.000 kg tomate timpurii la prețul negociat de 4,108 lei/kg, incluzând și adaosul ($7.600 + 608 = 8208$ lei) + TVA 739 lei.

411	=	%	8.947
„Clienți”		707	8.208
– analitic: Supermarket B		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	739
		„TVA colectată”	

– concomitent, descărcarea gestiunii de legume:

8.947	%	=	371	8.947
608	378		„Mărfuri”	
„Adaos comercial”		– Gestiunea:		
739	4428			
„TVA neexigibilă”				
7.600	607			
„Cheltuieli privind mărfurile”				

Cooperativa îi va achita, membrului cooperator respectiv, suma de 7.600 lei. Analizând soldurile acestei operațiuni rezultă că la cooperativă s-a înregistrat un câștig în suma de 608 lei.

În toate cazurile, pe facturile de legume se fac mențiuni și despre ambalaje: returabile, cu valoare, nereturabile, fără valoare, folosindu-se după caz, conturile 358 „*Ambalaje aflate la terți*” (cele cu valoare) și 381 „*Ambalaje*”.

Diferențe constatate la recepție

1) În eventualitatea în care, la momentul recepției, gestionarul cooperativei constată o anumită diferență în minus, față de cantitatea înscrisă în avizul de expediție, datorată exclusiv furnizorului, va consenma cantitatea respectivă în NIR. Un exemplar al NIR-ului confirmat de membrul cooperator sau delegatul acestuia va ajunge la furnizor.

La cooperativă, diferența va fi înregistrată astfel:

– pentru cantitatea real confirmată/recepționată:

371	=	408	7.543
„Mărfuri”		„Furnizori-facturi nesosite”	
– Gestiunea:		– analitic:	

– pentru lipsă marfă:

461	=	408	57
„Debitori diverși”		„Furnizori-facturi nesosite”	
– analitic:			

2) În cazul în care marfa a fost expediată cu factură, diferența se înregistrează tot în contul 461 „Debitori diverși”, iar în urma informării membrului cooperator despre diferență în minus (presupunem 15 kg tomate lipsa x 3,80 lei/kg = 57 lei), acesta va emite o factură de stornare care va fi înaintată cooperativei. La cooperativă, factura se va înregistra astfel:

401	=	461	57
„Furnizori”		„Debitori diverși”	
– analitic: Marin Gh.		– analitic: Marin Gh.	

3) Dacă diferența constatată lipsă, este din vina delegatului transportatorului închiriat de cooperativă, aceasta va fi recuperată din c/v transportului, în contabilitate folosindu-se același cont 461 „Debitori diverși” – analitic: Popa Ion/șofer terț....., iar stingerea datoriei se va face prin operațiunea 401 „Furnizori” analitic – firma transport... = 461 „Debitori diverși” – analitic: Popa Ion/șofer, pentru 57 lei.

4) Când diferența este constatată ca fiind din vina delegatului cooperativei, aceasta se înregistrează în debitul contului 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” + 4427 „TVA colectată” și va fi încasată de la acesta, în numerar sau prin poprire pe statul de salarii, conform deciziei emise în acest sens.

5) 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 operații în curs de clarificare”. Dacă se

descoperă făptașul, suma va fi trecută în debitul contului 461 „Debitori diverși” sau, după caz, în 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” + 4427 „TVA colectată”.

6) Mărfurile constatate în plus cu ocazia recepționării se consemnează, de gestionarul cooperativei, într-un NIR separat, din care un exemplar, confirmat prin semnătura membrului cooperator ori a delegatului acestuia, va fi înmănat furnizorului/membrului cooperator. Marfa recepționată în plus (dacă a sosit cu factură) se înregistrează la cooperativă astfel:

62	%	=	408	62
57	371		„Furnizori – facturi nesosite”	
	„Mărfuri”		– analitic: Voicu V.,	
	– Gestiunea:			
5	4428			
	„TVA neexigibilă”			

– la primirea facturii pentru diferențele acceptate de cooperativă:

57	408	=	401	57
	„Furnizori facturi nesosite”		„Furnizori”	
			– analitic: Voicu V.	
5	4426	=	4428	5
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

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

În cazul în care cooperativa refuză să primească și cantitatea constatată în plus (nu are nevoie sau este un sortiment necomandat), acest lot se recepționează totuși, dar va sta la dispoziția furnizorului ca și o marfă trimisă în custodie. Diferența respectivă, recepționată cu NIR separat, se înregistrează la cooperativă în contul 8033 „*Valori materiale primite în păstrare sau custodie*”, urmând ca legumele respective să fie preluate de membrul cooperator furnizor, conform înțelegerilor amiabile.

Vânzarea direct la magazinul cooperativei

Când un membru cooperator vinde legumele direct magazinului cooperativei, se va proceda astfel:

- membrul cooperator emite factura/carnetul de comercializare către cooperativă (a se specifica magazinul-gestiunea) la prețul stabilit;
- gestionarul magazinului întocmește NIR-ul la prețul de achiziție plus adaosul comercial practicat.

1) Conform Facturii și NIR, cooperativa recepționează cele 1.000 kg tomate timpurii x 3 lei/kg = 3.000 lei + TVA 297 lei; aplicând un adaos comercial de 10%, reprezentând 300 lei:

371	=	%	3.527
„Mărfuri”		401	3.000
– analitic: Magazin, gestiunea Ion Ghe.		„Furnizori”	
		– analitic: Toma Vasile	
		378	300
		„Adaos comercial”	
		4428	297
		„TVA neexigibilă”	
4426	=	401	270
„TVA deductibilă”		„Furnizori”	
		– analitic: Toma Vasile	

În această variantă, cooperativa nu mai întocmește factura de comision pentru servicii. Îi va deconta membrului cooperator prețul legumelor negociat la cumpărare (3000 + 270 lei).

2) În cazul în care în incinta depozitului magazinului s-a pătruns prin efracție și au dispărut anumite cantități de marfă, se emite decizie de inventariere a gestiunii respective. Presupunând că s-a constatat o lipsă, iar autorul este încă necunoscut, pe baza situației comparative și a documentelor inventarului, în contabilitatea cooperativei se fac operațiunile:

%	=	371
378		„Mărfuri”
„Diferențe de preț la mărfuri”		– Gestiunea:

4428
 „TVA neexigibilă”
 473
 „Decontări din operații
 în curs de clarificare”

Când se descoperă făptașul, pe baza documentelor respective, se face înregistrarea:

461	=	%
„Debitori diverși”		473
– analitic: Ghe. Vasile		„Decontări din operații în curs de clarificare”
		7588
		„Alte venituri din exploatare”
		4427
		„TVA colectată”

Dacă autorul rămâne nedescoperit timp de peste 3 ani, valoarea prejudiciului se va înregistra la pierderi din creanțe iar concomitent se va evidenția în afara bilanțului:

654	=	461
„Pierderi din creanțe		„Debitori diverși”
– concomitent:		
8034	=	999
„Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”		„Correspondent conturi din afară bilanțului”

Eventualele încasări ulterioare se operează astfel: 5311 = 7588 și concomitent, cu aceeași sumă, în creditul contului 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”.

3) Dacă administrația magazinului cooperativei consideră că unele produse nu se vând, fiind în pericol de expirare, poate propune, iar conducerea cooperativei poate aproba, prin decizie, reducerea prețului cu amănuntul al respectivelor produse. În acest caz, o comisie de inventar

întocmește o listă cu cantitățile produselor respective aflate în stoc la magazin iar evaluarea, în listă, se face atât la prețul vechi, cu amănuntul, cât și cel preț nou, diferența scăzându-se din gestiunea magazinului. În contabilitatea cooperativei, documentele respective se înregistrează astfel:

Lista de inventar se prezintă astfel:

Nr.	Denumire produs	UM	Cant. stoc	Preț		Valoare		Dif.	
				Vechi	Nou	Veche	Nouă	(+)	(-)
1.	Castraveciori cal. I	kg	150	3,80	2,50	570	375	-	195
2.	Varză toamnă cal. I	kg	500	2.00	1,50	1000	750	-	250
	Total		x	x	x	x	x	-	445
(-) 445				371	=		%	445	(-)
				„Mărfuri”		378		408	(-)
- Gestiunea:				„Diferențe de preț la mărfuri”		4428		37	(-)
						„TVA nedeductibilă”			

Situația poate fi și inversă, când prețul cu amănuntul al unor produse trebuie majorat. Din punct de vedere gestionar și contabil se procedează la fel, numai că diferența va fi cu semnul (+).

Livrarea legumelor la depozitul secției de procesare a cooperativei

Când membri cooperatori livrează/vând legumele direct la depozitul secției de procesare a cooperativei, acestea sunt recepționate ca **materii prime**, întocmindu-se NIR-ul la prețul stabilit în factura de livrare.

Procedură este următoarea:

- membrul cooperator emite factura/carnetul de comercializare la prețul stabilit;
- gestionarul depozitului secției de procesare recepționează legumele întocmind NIR-ul la prețul stabilit.

1) În baza NIR-ului, a facturii și notei de cântar, se înregistrează cantitatea de 1.000 kg tomate x 3,00 lei/kg.

3.570	%	=	401	3.270
3.000	301		„Furnizori”	

„Materii prime”

– analitic: Toma Vasile

– Gestiunea: Depozit Secția
de procesare – Ion Stan

– analitic: Tomate

270 426

„TVA deductibilă”

Cooperativa va deconta membrului cooperator suma de 3.270 lei. Cantitatea/sortimentul primit la depozit va fi înregistrat de gestionar în fișa de magazie a produsului de unde va fi scoasă/scăzută pe baza Raportului de fabricație, avizului de expediție, bonului de consum, etc.

Înregistrarea pierderilor în greutate constatate pe timpul stocării legumelor în depozitele cooperativei

Scăderea în greutate, naturală, firească 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 depozitarii/stocării este egală cu numărul de zile socotite de la intrarea în gestiune/depozit și până la finele perioadei de gestiune – inventar, livrare prin cântărire ori lichidare, sau între două inventarii.

Perisabilitățile/scăzământele din timpul depozitarii/stocării se determină prin raportarea normei procentuale maxime admise la cantitatea ce reprezintă stocul mediu și durata în zile a depozitarii. Normele sunt prevăzute în documente oficial aprobate – Hotărâri de guvern sau decizii interne/hotărâri aprobate de adunarea generală a cooperativei.

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

– durata de depozitare este de 30 + 20 = 50 zile

– stocul depozitat:

$$\begin{array}{rcl}
 200.000 & \times & 30 = 6.000.000 \text{ kg} \\
 80.000 & \times & 20 = 1.600.000 \text{ kg} \\
 \text{Total} & & 7.600.000 \text{ kg}
 \end{array}$$

– stocul mediu depozitat:

$$7.600.000 \text{ kg} : 50 \text{ zile} = 152.000 \text{ kg/zi}$$

– scăzământ pe timpul depozitării:

$$152.000 \times 0,8\% = 1.216 \text{ kg}$$

1) Dacă pierderea/scăzământul este mai mică sau egală cu cantitatea de 1.216 kg, reieșită din calcule, înseamnă că s-a încadrat în norma oficială admisă iar valoarea respectivă nu generează taxa pe valoarea adăugată. (1216 kg x 1,50 lei – preț înregistrare în gestiune = 1.824 lei – cheltuială deductibilă fiscal).

În contabilitatea cooperativei se face înregistrarea:

$$\begin{array}{rcl}
 1.824 & 6588 & = & \% \\
 \text{„Alte cheltuieli} & & & \text{(după caz)} \\
 \text{de exploatare”} & & & 301 \\
 & & & \text{„Materii prime”} \\
 & & & \text{– Gestiunea:} \\
 & & & \text{– analitic:} \\
 & & & 371 \\
 & & & \text{„Mărfuri”} \\
 & & & \text{– Gestiunea:}
 \end{array}$$

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

$$\begin{array}{rcl}
 711 & = & 347 \\
 \text{„Venituri aferente} & & \text{„Produse agricole”} \\
 \text{costurilor stocurilor} & & \text{– analitic:} \\
 \text{de produse”} & &
 \end{array}$$

2) Valoarea diferenței în minus care depășește cantitatea de 1.216 kg este generatoare de TVA și atrage, după caz, răspunderea gestionară. Presupunem că toată pierderea în greutate, conform inventarului a fost de 1.516 kg din care 1.216 oficial admise și 300 kg nejustificate, fiind înregistrate peste normele admise. Pentru cele 300 kg x 1.50 lei/kg =

450 x 9% TVA = 40,50 lei, imputabile gestionarului, se fac operațiunile:

– imputarea lipsei/diferenței:

490,50	4282	=	%	490,50
„Alte creanțe în legătură cu personalul”			7588	450,00
– analitic:			„Alte venituri de exploatare”	
			4427	40,50
			„TVA colectată”	

– scăderea de gestiune, după caz:

– materiile prime:

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

– mărfurile:

607	=	371	450
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	
		– Gestiunea:	

– produsele finite:

711	=	347	450
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse agricole”	
		– analitic:	

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

Livrarea legumelor pentru selectare și ambalare

În cazul în care cooperativa dispune de instalații proprii, preia legumele de la membri cooperatori, sub **forma custodiei**, le supune selectării/sortării și ambalării, după care le restituie acestora.

Procedeeul presupune:

– reglementarea acestuia prin *Statutul cooperativei*, *Regulamentul relațiilor cooperativei cu membri* ori prin *Hotărâri ale adunărilor generale*, și *contractele bilaterale* prin care se prevăd reguli și obligații ale părților, tariful/comisionul perceput de cooperativă pentru operațiunile respective;

– odată cu predarea legumelor, membrul cooperativ emite un aviz de expediție pe care se face mențiunea „*nu se facturează*”/ „*produs livrat pentru selectare-sortare*”; în aviz se înscrie doar cantitatea netă predată;

– gestionarul stației de selectare/sortare întocmește NIR-ul numai cu cantitatea primită;

– procesul selectării/sortării/ambalării, pe loturile/calitățile nominalizate de membrul cooperativ, se concretizează într-un *Raport de selectare* în care se consemnează: cantitatea brută intrată în procesul selectării, reziduuri, produse neeconomice rezultate, produse rezultate pe calități (așa cum a fost stabilit în comun), ambalajele, etc.

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

1) Conform avizului de expediție emis de membrul cooperativ și a NIR-ului întocmit de cooperativă, se recepționează cantitatea de 3.000 kg cartofi timpurii „*pentru selectare*”, pe două calități – I și a II-a, precum și ambalarea acestora în saci etichetați separat cu sigla cooperativei și numele membrului cooperativ. Detaliile operațiunii fiind înscrise în contractul bilateral.

Recepția are loc numai din punct de vedere al cantității (3.000 kg x 1 leu/kg), și se înregistrează, pe baza NIR-ului, avizului de expediție și a notei de cântar, în debitul contului 8032 „*Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare*” – analitic: membrul cooperativ respectiv:

8032	=	999	3.000
„Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”		„Correspondent conturi din afară bilanțului”	
– analitic: Ion Tudor,			
Fondator			
(3.000 kg cartofi x 1,00 = 3.000 lei)			

2) La finalul operațiunii de selectare, conform datelor din **Raportul de selectare**, au rezultat: – cartofi calitate I = 2.500 kg, ambalați în 125 saci plasa + 125 etichete personalizate; – cartofi calitate a II-a = 450 kg, ambalați în 18 saci plasa + 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, împreună cu cartofii rezultați în urma sortării și ambalați pe calități, membrului cooperator. Operațiunea de selectare poate fi asistată de membrul cooperator beneficiar, care va confirma prin semnătura *Raportul de selectare*. Produsele neeconomice vor circula cu respectarea normelor autorității de mediu.

În contabilitatea cooperativei vom efectua înregistrarea:

999	=	8032	3.000
„Correspondent conturi din afară bilanțului”		„Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”	
		– analitic: Ion Tudor	
		(3.000 kg. x 1,00 = 3.000 lei)	

3) Pe baza *Raportului de selectare*, cooperativa emite factura de prestări servicii către membrul cooperator, așa cum s-a prevăzut în reglementările cooperativei și în contract (presupunem 200 lei/tonă introdusă la selectare x 3 to = 600 lei = TVA 9% 54 lei).

411	=	%	654
„Clienți”		704	600
– analitic: Ion Tudor,		„Venituri din prestări servicii”	
		4427	54
		„TVA colectată”	

La stabilirea mărimii tarifului de prestare se va ține seama de consumul energetic al stației de selectare/sortare, amortizarea utilajelor, salariile muncitorilor, consumul de apă, consumul de materiale pentru ambalat – sfoară, etichete personalizate, saci nerecuperabili, asigurări, o marjă de profit, etc.

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

Livrarea legumelor pentru depozitare/custodie în spațiile cooperativei

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

Procedul, în care cooperativa deține rolul de **custode**, presupune:

- reglementarea acestuia în *Statutul cooperativei, Regulamentul relațiilor cooperativei cu membri, Hotărârile* adunărilor generale și *contractele bilaterale*;

- membrul cooperador întocmește aviz de expediție pe care face mențiunea „*nu se facturează*”/„*produs livrat pentru custodie*”; în aviz se înscrie cantitatea pe sortimente/calități, ambalaje;

- gestionarul depozitului de păstrare al cooperativei întocmește NIR-ul cantitativ și sortimental plus *Procesul verbal de intrare în custodie*;

- la terminarea perioadei de păstrare prevăzută în contract sau din dispoziția membrului cooperador titular, gestionarul depozitului întocmește avizul de expediție însoțit de *Procesul verbal de scoatere din custodie*, confirmate de membrul cooperador sau de reprezentantul acestuia;

- cooperativa emite factura de servicii conform prevederilor inițiale.

1) Pe baza avizului de expediție + NIR + *Proces verbal de intrare în custodie*, se înregistrează primirea în depozitul cooperativei a cantităților de 12.500 kg cartofi toamna din care 8.500 kg calitate I = 340 saci plasă și 4.000 kg calitate a II-a = 160 saci plasă; produse ambalate și etichetate de membrul cooperador; termen de păstrare 60 de zile:

8033	=	999	12.500
„Valori materiale primite în păstrare sau custodie”		„Corespondent conturi din afara bilanțului”	
– analitic: membrul coop. Tudor V. (12.500 x 1,00 = 12.500 lei)			

2) În baza avizului de expediție și a *Procesului verbal de scoatere din custodie*, cooperativa face operațiunea:

999	=	8033	12.500
„Corespondent conturi din afara bilanțului”		„Valori materiale primite în păstrare sau custodie” – analitic: Tudor V.	
		(12.500 kg x 1,00 = 12.500 lei)	

Produsele primite spre păstrare/în custodie trebuie să fie ambalate și etichetate de membrul cooperat, pe răspunderea sa. Eventualele scăzăminte naturale, cum ar fi reducerea umidității, sunt în sarcina acestuia. Produsele neambalate vor crea mari dificultăți ambelor părți. De aceea înaintea primirii în custodie acestea trebuie sortate, etichetate și ambalate.

3) La finele perioadei de păstrare/custodie, pe baza rulajului debitor al fișei analitice a membrului cooperat, cont 8033, se calculează comisionul datorat de membrul cooperat, întocmindu-se factura de servicii (presupunem un comision de 0,005 lei/kg/zi de păstrare, rezultând $12.500 \text{ kg} \times 60 \text{ zile} \times 0,005 = 3.750 \text{ lei} + \text{TVA } 337,50 \text{ lei}$):

411	=	%	4.087,50
„Clienți”		704	3.750,00
– analitic: Tudor V.		„Venituri din prestări servicii”	
		4427	337,50
		„TVA colectată”	

Vânzarea legumelor la export

Vânzarea legumelor la export poate avea ca destinatari clienți din țări membre ale Uniunii Europene sau nemembre. Între acestea, un alt tip de livrări specifice poate avea loc către cooperative din ambele zone, numite schimburi internaționale intercooperatiste.

Vânzarea în țările membre U.E. Pregătirea produselor pentru export necesită o atenție deosebită din partea cooperativei în sensul că trebuie cunoscute în amănunt cerințele contractului referitoare la soi, calitate, tip de ambalaj, etichetă, condiții de transport, recepție etc.

De asemeni, înaintea livrării să se pună la punct toate documentele cerute de legislație în domeniul exportului de produse agricole.

Operațiunea parcurge trei faze și anume: recepția produselor livrate de membri cooperatori la cooperativă; după caz, selectarea/sortarea, ambalarea și etichetarea și livrarea efectivă.

1) Recepția, fără adaos, a produselor primite de la membri, destinate exportului. Factura unui membru cooperativ, plătitor de TVA, conține datele: 20.000 kg cartofi timpurii x 1,50 = 30.000 lei + TVA 2.700 lei, total factura = 32.700 lei.

30.000	371	=	401	30.000
	„Mărfuri”		„Furnizori”	
– Gestiunea:			– analitic: Popa Ghe.	
2.700	4426	=	401	2.700
	„TVA deductibilă”			

2) Selectarea/sortarea, ambalarea, etichetarea. Au rezultat 150 kg reziduri neeconomice x 1,50 lei/kg = 225 lei, 19.850 kg cartofi selectați calitatea I. S-a consumat plasă pentru ambalat în valoare de 800 lei și etichete personalizate cu sigla cooperativei și indicativul membrului cooperativ în valoare de 400 lei.

Conform **Raportului de selectare/sortare**:

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

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

Factura/invoice conține următoarele date: 19.850 kg (20.000 – 150) cartofi timpurii calitatea I x 2,80 lei/kg = 55.580 lei; curs valutar =

4,980 lei/euro; valoarea în euro = 11.160,64. În contabilitatea cooperativei se face înregistrarea:

55.580	411	=	707	55.580
	„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
5.002	4426	=	4427	5.002
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

– concomitent, descărcarea gestiunii de cartofi (30.000 lei – 225 lei = 29.775 lei)

29.775	607	=	371	29.775
	„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri” – Gestiunea:	

– încasarea facturii/invoice (conform extras cont: 11.160,64 Euro x 4,991 = 55.702,75 lei)

55.702,75	5124	=	%	55.702,75
	„Conturi la bănci în valută”		411	55.580
			„Clienți” 765	122,75
			„Venituri din diferențe de curs valutar”	

Dacă livrarea are loc către o cooperativă din țările membre U.E, operațiunile contabile sunt identice cu cele de mai sus.

În cazul în care livrarea se face unui client, inclusiv cooperativă, dintr-o țară nemembra a U.E, operațiunile contabile se fac fără TVA.

Managerii cooperativei care se ocupă de vânzările la export trebuie să cunoască: care țări oferă cele mai bune perspective/interes pentru produsele cooperativei; câte din produsele cooperativei și în ce volum sunt așteptate să se vândă pe o anumită piață; ce îmbunătățiți trebuie aduse produsului propus a se exporta; ce preț trebuie să aibă produsul și ce profit rămâne cooperativei; cum trebuie făcută reclama/promovarea produsului; ambalarea, brendul/marca/sigla sub care trebuie oferit... etc.

Achiziția produselor de la non-membri

Legea cooperăției agricole nr. 566/2004R, stabilește la art 11 al. 2) lit. i/3), că în Statutul cooperativei să se prevadă obligatoriu mențiunea expresă conform căreia „*cooperativa agricolă nu poate efectua operațiuni de **colectare, vânzare și procesare** a producției primare pentru non-membri care să însumeze **mai mult de 30%** din cifra de afaceri aferenta acestor operațiuni*”.

În același timp, observăm că în lege nu sunt precizate/prevăzute sancțiunile care se aplică cooperativei în cazul depășirii acestei limite de 30%, nici în perioada scutirii de la plata impozitului pe profit și nici ulterior acesteia. Cu toate acestea, în practică, inspecția fiscală – ANAF a considerat că depășirea limitei de 30% a operațiunilor cooperativei cu non-membri scoate cooperativa din sfera sistemului cooperatist agricol și o situează în rândul comercianților, suprimându-i dreptul la scutirea de la plată impozitului pe profit, în perioada respectivă.

O altă scăpare a legii este aceea că permite interpretarea încadrării operațiunilor cooperativei cu alte cooperative și cooperativa de gradul III (schimburile intercooperatiste), în rândul „*non-membrilor*”. După opinia noastră acestea trebuie exceptate, formând o categorie separată, exclusă din limita de 30%.

Contabilitatea operațiunilor de aprovizionare de la non-membri este aceeași că în cazul oricărei aprovizionări, numai că definiția contului 401.4 este cea descrisă mai jos – „*Furnizori non-membri pentru produse primare*”.

Pentru evitarea urmărilor fiscale, recomandăm cooperativelor care au relații ample cu non-membri să procedeze la primirea acestora ca membri asociați, întocmind formalitățile cerute de lege și operarea lor în anexa nr. 5 a *Registrului special pentru evidența membrilor și a părților sociale*. În acest fel, din punct de vedere juridic, membri asociați nu mai sunt considerați „*non-membri*”.

Pentru că toate particularitățile întâlnite în **aprovizionarea** cooperativei cu produse/mărfuri de la membri, din sistemul intercooperatist și de la non-membri să fie reflectate clar și distinct în contabilitatea

cooperativei, evidența analitică a contului 401 „Furnizori” trebuie ținută/deschisă pe analitice separate astfel:

- 401.1.xxxx „Furnizori produse și servicii **membri cooperatori**”;
- 401.2.xxxx „Furnizori mărfuri, materii prime și servicii în sistem **intercooperatist**”;
- 401.3.xxxx „Furnizori **membri asociați** pentru mărfuri, materii prime și servicii”;
- 401.4.xxxx „Furnizori **non-membri** pentru produse primare”.

Rulajul contului 401.1 servește la emiterea adeverinței anuale prin care se dovedește volumul producției livrate prin/către cooperativă de către membrul cooperator, în vederea obținerii facilităților fiscale oferite de lege pentru exploatarea sa.

Rulajul contului 401.2 servește la delimitarea volumului cifrei de afaceri înregistrate de cooperativă în relațiile economice intercooperatiste, excluse din categoria „non-membri”.

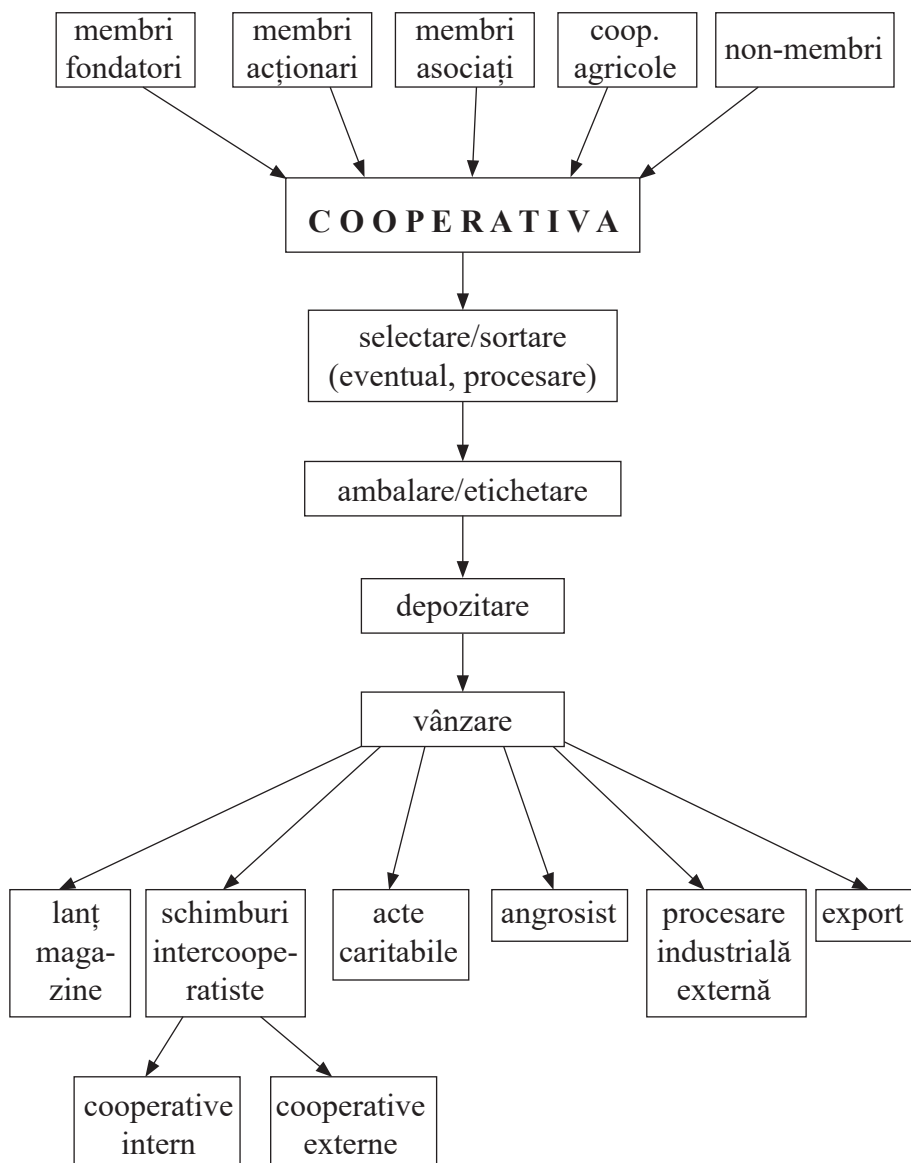
Rulajul contului 401.3 servește la stabilirea volumului operațiunilor derulate de cooperativă cu membri cooperatori asociați. Pe baza acestor rulaje se calculează drepturile asociaților la distribuirea cotei de 20% din profitul net.

Rulajul contului 401.4 servește la calculul încadrării cooperativei în respectarea condiției legale de a nu efectua operațiuni anuale cu non-membri în volum mai mare de 30% din cifra de afaceri a cooperativei.

De asemenea, în vederea reflectării corecte și a particularităților operațiunilor de **vânzare** ale cooperativei agricole, în cadrul contului 411 „Clienți” este necesară dezvoltarea acestuia în următoarele analitice:

- 411.1.xxxx „Clienți **membri cooperatori** pentru produse și servicii”;
- 411.2.xxxx „Clienți mărfuri, materii prime și servicii în sistem **intercooperatist**”;
- 411.3.xxxx „Clienți **membri asociați** pentru mărfuri, materii prime și servicii”;
- 411.4.xxxx „Clienți **non-membri** pentru bunuri și servicii diverse”.

SCHEMA
valorificării legumelor prin/către cooperativa agricolă



Procesarea legumelor

Activitatea de procesare a legumelor în cadrul cooperativelor este deosebit de importantă din punct de vedere economic și social. Dintre avantaje, amintim pe cele mai importante și anume:

- stimulează și menține activitatea permanentă a fermelor membrilor cooperativei, se dezvoltă tradițiile locale și experiență, potențialul zonelor respective, se valorifica superior capacitatea naturală/productivă a solului și apei, munca oamenilor;

- membri cooperatori au desfacerea asigurată și chiar permanentă, la parametri economici favorabili;

- crește valoarea economică a legumelor cultivate de membri;

- nevoile pieței interne și externe sunt satisfăcute cu produse de origine românească;

- cooperativa își aduce aportul la echilibrarea balanței externe;

- se creează oportunități pentru locuri de muncă și apariția unor servicii și activități conexe;

- se încheie cu succes o verigă importantă a producției legumicole, în beneficiul membrilor și al societății.

Capacitățile de procesare/industrializare a legumelor se pot realiza de cooperative cu finanțare din fonduri proprii, împrumuturi de la membri cooperatori, împrumuturi bancare pe termen lung/mijlociu și din fonduri europene nerambursabile. În cazul accesării fondurilor europene, procentul de finanțare nerambursabilă poate ajunge până la 90% din valoarea investiției!

Capacitățile mari de procesare se pot realiza mai ușor în cadrul cooperativelor de gradul III, care sunt mai puternice din punct de vedere economic și acoperă zone geografice mai ample decât o cooperativă de gradul I sau II.

Contabilitatea investițiilor realizate în cooperativă

Unul dintre scopurile de bază ale asocierii exploatațiilor agricole în cooperative este acela de a realiza obiective de investiții în comun – capacități de producție agricolă, depozitare, sortare, ambalare, achiziții de utilaje agricole și mijloace de transport, etc. care să deservească interesele economice ale membrilor respectivi.

Cooperativa agricolă poate realiza obiective de investiții utilizând finanțări din mai multe surse și anume:

- a) fonduri proprii ale cooperativei;
- b) fonduri atrase de la membri cooperatori;
- c) fonduri împrumutate pe termen lung și mijlociu din afară cooperativei;
- d) fonduri europene nerambursabile.

În continuare vom detalia fiecare sursă în parte și vom scoate în relief particularitățile cooperativei.

Contabilitatea investițiilor realizate din fondurile proprii ale cooperativei

Pentru ca o cooperativă să realizeze un obiectiv de investiții finanțat numai din fonduri proprii este necesară acumularea acestora în timp, din aportul membrilor la capitalul social și din alocarea la rezerve a unei cote cât mai mari din profitul net anual. Aceste acumulări să existe sub forma disponibilităților în cont, nu sub forma altor active care nu pot fi încorporate în obiectivul respectiv.

Adunarea generală a cooperativei a aprobat prin hotărâre procurarea unei „*combine pentru recoltat*” în valoare de 627.269 lei plus TVA aferent în suma de 119.181, în total = 746.450 lei, care se va achita numai din surse proprii ale cooperativei.

1) La primirea și achitarea facturii se fac operațiunile:

%	=	404	746.450
		„Furnizori de imobilizări”	
231			627.269
„Imobilizări în curs”			
– analitic:			

4426		119.181
„TVA deductibilă”		

404	=	5121	746.450
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

2) După recepționarea efectivă a combinei, pe baza procesului verbal de recepție/punere în funcțiune și a NIR, se înregistrează:

2131	=	231	627.269
„Echipamente tehnologice/ mașini, unelte și instalații de lucru”		„Investiții imobiliare în curs”	
– analitic:		– analitic:	

3) În cazul în care cooperativa realizează un obiectiv de investiții în regie proprie – presupunem o clădire pentru birouri, se procedează astfel:

– cheltuielile ocazionate cu realizarea obiectivului se înregistrează normal (de exemplu: 6028 = 3028) iar concomitent, astfel:

231	=	722	120.000
„Investiții imobiliare în curs”		„Venituri din producția de imobilizări”	
– analitic:			

– punerea în funcțiune/recepția obiectivului :

212	=	231	120.000
„Construcții”		„Investiții imobiliare în curs”	
– analitic:		– analitic:	

Contabilitatea investițiilor realizate din fonduri atrase de la membri cooperativei

Cooperativa poate realiza obiective de investiții atrăgând ca surse de finanțare contribuția membrilor cooperatori sub formele:

- a) participarea la majorarea capitalului social;
- b) aportul în natură la capitalul social cu bunuri de natură imobilizărilor corporale;
- c) donații ale membrilor cooperatori sau non-cooperatori constând în bunuri de natură imobilizărilor corporale;

d) aporturi/împrumuturi bănești temporare atrase de la membri.

Oricare dintre metodele de mai sus, vor fi puse în practică numai pe baza Hotărârilor luate în adunările generale care reglementează fiecare speță în parte.

– **Prin majorarea capitalului social al cooperativei.** Majorarea capitalului social se hotărăște de adunarea generală extraordinară a cooperativei. Sumele subscrise și vărsate nu vor depăși, individual, 20% din capitalul social total al cooperativei. Din punct de vedere contabil acestea se operează conform descrierilor din capitolul referitor la capitalul social.

Sumele acumulate/colectate în contul 5121 „Disponibil la bancă în lei”, se pot utiliza pentru finanțarea obiectivului propus, aprobat inițial de adunarea generală ordinară.

– **Prin aportul în natură la capitalul social al cooperativei.** În discuție vor intra numai bunurile de natură imobilizărilor corporale – clădiri, construcții, mașini și utilaje, mijloace de transport etc. Acestea pot fi subscrise și vărsate în contul capitalului social de către membri fondatori sau de cei acționari și menționate în actul constitutiv, statut și hotărârea adunării generale.

La primirea bunurilor, acestea se evaluează de o comisie iar valoarea lor se transformă în capital social „în natură”, păstrându-se aceleași condiții, adică individual, aceștia să nu depășească 20% din capitalul cooperativei.

4) În baza actului de evaluare la care se atașează dovezile de proprietate asupra bunului, avute până la acea dată, de membrul cooperador respectiv precum și a NIR, se fac operațiunile contabile:

456	=	1011.2.x	3.500
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”		„Capital social subscris nevărsat”	
		– analitic: Ion Gh.	

2131	=	456	3.500
„Echipamente tehnologice/ mașini, unelte și instalații de lucru”		„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul social”	
analitic: Plug cu 2 brazde			

1011.2.x	=	1012.2.x	3.500
„Capital social subscris nevărsat”		„Capital social subscris vărsat”	
– analitic: Ion Gh.		– analitic: Ion Gh.	

Evident, operațiunile se fac și în anexele *Registrului special pentru evidența membrilor și a părților sociale* – coloanele rezervate capitalului „în natură”.

– **Prin donații ale membrilor cooperatori.** Presupunem că unul dintre membri cooperatori sau chiar o persoană din afară cooperativei, a hotărât să doneze cooperativei un bun de natură imobilizărilor corporale, spre exemplu un autocamion.

5) După acceptarea donației, printr-o Hotărâre a adunării generale extraordinare, bunul respectiv este evaluat de o comisie, recepționat și înregistrat în patrimoniul cooperativei astfel:

2133	=	4753	25.000
„Mijloace de transport”		„Donații pentru investiții”	
– analitic: Autocamion marca.....			

6) Tranșele lunare de amortizare aferente acestui mijloc de transport se contabilizează astfel:

6811	=	2813	6.250
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Aceeași sumă, echivalentă amortizării calculate, se transformă în venituri în aceeași lună de calcul, astfel:

4753	=	7582	6.250
„Donații pentru investiții”		„Venituri din donații primite”	

Dacă același bun a fost casat/înstrăinat înainte de împlinirea duratei de folosință cu care a fost înregistrat, diferența rămasă neamortizată se înregistrează tot la venituri (4753 = 7582).

– **Prin aporturi/împrumuturi atrase temporar de la membri.** Aportul temporar atras de la membri cooperatori reprezintă un împrumut acordat cooperativei pe termen lung și mijlociu, în scopul creșterii fluxului de lichidități bănești al acesteia cu care să se finanțeze anumite obiective de investiții proprii. Aportul se aprobă prin Hotărâre a adunării generale ordinare a membrilor și este rambursabil membrilor respectivi. În contractele pe care le încheie cooperativa cu membri se vor prevedea clauze referitoare la consolidarea împrumutului într-o valută aleasă în comun, eventuale dobânzi care să se bonifice membrilor, mărimea și frecvența ratelor de restituit precum și angajamentul cooperativei că sumele respective vor fi utilizate numai în scopul pentru care au fost atrase etc.

7) În contabilitatea cooperativei se vor efectua următoarele operațiuni:

5121	=	166	40.000
„Conturi la bancă în lei”		„Datorii care privesc imobilizările corporale”	
		– analitic: Ion Vasile	

8) Diferențele de curs valutar aferente consolidării soldului de la sfârșitul lunii/anului a împrumutului respectiv, nefavorabile/favorabile cooperativei se operează astfel:

– nefavorabile:

665	=	166	750
„Chel. din diferențe de curs valutar”		„Datorii care privesc imobilizările corporale”	
		– analitic; Ion Vasile	

– favorabile:

166	=	765	310
„Datorii care privesc imobilizările corporale”		„Venituri din diferențe de curs valutar”	
		– analitic: Ion Vasile	

– înregistrarea dobânzilor datorate de cooperativă conform contractului:

666	=	166	210
„Chelt. privind dobânzile”		„Datorii care privesc imobilizările corporale – analitic: Ion Vasile	

9) În baza extraselor de cont care reflectă rambursarea ratelor către membri cooperatori respectivi, se face operațiunea:

166	=	5121	5.000
„Datorii care privesc imobilizările corporale” – analitic: Ion Vasile/m.c Acționar		„Conturi la bănci în lei”	

Contabilitatea surselor atrase prin împrumuturi pe termen lung și mijlociu din afară cooperativei

În cazul în care cooperativa nu dispune de fondurile proprii necesare – capital social mic, acumulări bănești insuficiente, valoarea ridicată a obiectivului, imposibilitatea membrilor de a acorda împrumuturi etc., aceasta poate apela la atragerea altor surse de finanțare, cum ar fi:

- a) bănci;
- b) IFN-uri;
- c) sistemul leasing;
- d) alți creditori.

Dintre aceste forme de împrumut cele mai utilizate sunt împrumuturile bancare și leasing-ul.

În toate variantele, împrumutul trebuie aprobat prin Hotărâre a adunării generale ordinare a cooperativei. Este necesară existența unei documentații tehnice amănunțite/autorizate a proiectului investiției care necesită finanțare din surse atrase și nu în ultimul rând asigurarea gajurilor solicitate de bancă și a capacității viitoare de a restitui împrumutul și dobânzile aferente. Chiar dacă gajurile se oferă/asigură de către membri cooperatori, titularul împrumutului este cooperativa.

– **Sursele bancare.** Pentru accesarea unui împrumut bancar pe termen lung și mijlociu, negociat cu banca, este nevoie de asigurarea/ prezentarea unor gajuri aflate în patrimoniul cooperativei ori al membrilor cooperatori.

10) Toate operațiunile de realizare/recepție a obiectivului se contabilizează ca și la paragraful a) de mai sus, cu excepția că plățile către furnizorii care concură la realizarea acestuia, se fac din contul de împrumut deschis de bancă, astfel:

404	=	1621	250.000
„Furnizori de imobilizări”		„Credite bancare pe termen lung”	

11) Ratele la dobânzile percepute de bancă se înregistrează astfel:

666	=	1682	2.800
„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	

– achitarea dobânzilor:

1682	=	5121	2.800
„Dobânzi aferente creditelor		„Conturi la bănci în lei”	
		bancare pe termen lung”	

– achitarea ratelor la împrumut se operează, pe baza extrasului de cont, astfel:

1621	=	5121	15.000
„Credite bancare pe termen lung”		„Conturi la bănci în lei”	

– **Lesingul.** Achizițiile prin leasing se practică frecvent în cazul utilajelor, mașinilor agricole și mijloacelor de transport.

12) Presupunem că o cooperativă a încheiat, cu o firmă specializată, contract de leasing având ca obiect achiziția unui „tractor de 190 CP” în valoare de 260.000 lei + TVA 49.400 lei, în total 309.400 lei.

– înregistrarea avansului achitat:

4093	=	5121	30.000
„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”		„Conturi la bănci în lei”	

– recepția tractorului în baza Contractului de leasing:

2131	=	167	260.000
„Echipamente tehnologice/ mașini, utilaje, și instalații de lucru”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”	

– analitic: Tractor 190CP

– înregistrarea facturilor care conțin rate și dobânzi:

%	=	404	8.000
167		„Furnizori de imobilizări”	
„Alte împrumuturi și datorii asimilate”			

1687
„Dobânzi aferente altor
împrumuturi și datorii asimilate”

– achitarea facturilor:

404	=	5121	8.000
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

Contabilitatea investițiilor realizate din fonduri europene nerambursabile

Presupunem că valoarea totală a investiției – *tractor, combină, semănătoare sau un utilaj specific secției de procesare*, pentru care cooperativa a întocmit și depus proiect de finanțare din fonduri europene, consemnată în Contractul încheiat cu AFIR, este de 2.800.000 lei din care 80%, adică 2.240.000 lei din fonduri nerambursabile și 20%, adică 560.000 lei, cofinanțarea cooperativei.

13) Achiziția utilajelor, conform facturii:

%	=	404	2.800.000
2131		„Furnizori de imobilizări”	
„Echipamente tehnologice/ mașini, utilaje și instalații de lucru”			

– analitic:.....

4426
„TVA Deductibilă”

– plata facturii:

404	=	5121	2.800.000
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– înregistrarea finanțării primite:

4452	=	4752	2.240.000
„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”		„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”	

– înregistrarea amortizării lunare a bunurilor achiziționate:

%	=	2813	28.000
		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	
6811.01		(80% din total)	22.400
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”			

– analitice: Tractor, combină, semănătoare, etc.
achiziționate din fonduri nerambursabile

6811.02	(20% din total)	5.600
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		
analitice: Tractor, combină, semănătoare, etc. achiziționate din fonduri nerambursabile		

– transpunerea amortizării de 80% în venituri:

4752	=	7584	22.400
„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

– încasarea ratei/tranșei de finanțare conform decontului/cererii
depusă la AFIR:

5121	=	4452
„Conturi la bănci în lei”		„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”

(temă preluată din lucrarea, Șchiopu C. Paul – „Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole” – ediția a II-a, 2022)

***Regimul juridic al prestărilor de servicii executate
de cooperativă membrilor săi cu mijloacele achiziționate
din fonduri europene nerambursabile***

Posibilitatea cooperativelor agricole de a accesa fonduri europene nerambursabile pentru achiziția de utilaje și capacități pentru prestări servicii constituie un avantaj economic deosebit pentru exploatațile agricole ale membrilor cooperativei.

În mod individual, mulți dintre membrii cooperativei, funcție de mărimea exploatațiilor proprii, nu ar avea vocația pentru accesarea finanțărilor respective.

Una din particularitățile generale ale utilizării unor astfel de mijloace achiziționate, parțial, din fonduri europene nerambursabile, este aceea că, potrivit Contractului de finanțare încheiat cu AFIR, timp de 5 ani, cât durează monitorizarea proiectului, cu acestea **nu se pot presta servicii terților și nici nu pot fi vândute/înstrăinate**.

Se ridică întrebarea: lucrările și serviciile prestate membrilor (n.n – subliniem: membrilor cooperativei) sunt ori nu considerate prestări de servicii care să intre în incidență cu prevederile Contractului de finanțare?

Răspunsul se află în însăși textul Legii cooperației agricole nr. 566/2004, astfel:

– art.18 lit c) al. 1/1 „Prestările de servicii efectuate de acestea către proprii membri cooperatori nu vor fi considerate acte de vânzare”!!

Cum ar trebui să interpretăm/aplicăm aceasta prevedere?

Considerăm că legiuitorul se referă la faptul că, prestările de servicii efectuate de cooperativă membrilor săi (**numai membrilor săi!**), și facturate acestora, conform Codului fiscal și Normelor contabilității, **nu se vor interpreta** ca „prestări servicii restricționate” prin Contractul de finanțare încheiat cu AFIR.

Numai eventualele prestări de servicii executate **non-membrilor** vor intra sub incidența interdicțiilor impuse pe timpul monitorizării implementării proiectului respectiv.

Legea cooperației agricole nr. 566/2004 mai întărește aceste argumente astfel:

– art. 6 lit a) – „cooperativa agricolă asigură în sistem cooperatist serviciile pentru micii producători”;

– art.6 lit e/1) – „utilizarea în comun a utilajelor și construcțiilor care aparțin cooperativei”;

– art. 9 lit e) – „cooperativa este o asociație care se constituie cu scopul de a exploata în comun suprafețele agricole deținute de membri cooperatori”;

– art. 10/1 al (2), cooperativa este asimilată unui fermier... „a cărui dimensiune reprezintă cumulul dimensiunilor exploatațiilor agricole aparținând membrilor cooperatori, aferente producției valorificate prin cooperativa agricolă”.

Prevederea de la art. 10/1 a stat la baza întocmirii proiectului pentru accesarea fondurilor europene nerambursabile, în sensul că fundamentarea sa, că încărcătura nominală pe utilaj, s-a făcut prin însumarea dimensiunilor tuturor exploatațiilor membrilor cooperativei!!

Lucrările agricole și serviciile prestate, **numai membrilor cooperativei**, se recepționează și consemnează în *Procese verbale de recepție lucrări-servicii* care se atașează facturilor emise de cooperativă fiecărui membru cooperativ, după caz.

În contabilitatea cooperativei facturile se înregistrează conform prevederilor Codului fiscal și Normelor contabilității iar în contabilitatea membrilor cooperatori, specific modului de organizare juridică și conducere a contabilității fiecăruia – detalii în partea I.

Când, în timpul monitorizării implementării proiectului (5 ani) se analizează activitatea depusă cu aceste utilaje/mașini/ capacități pentru servicii, serviciile/lucrările respective, **facturate** de cooperativă, „**nu vor fi considerate acte de vânzare**” (art.18 lit. c) al 1/1 din L. 566/2004)

Închirierea. În cazul în care cooperativa închiriază utilajele respective unor membri, nici facturile respective emise de cooperativă, **nu se vor interpreta ca „acte de vânzare”** care să intre sub incidența interdicțiilor Contractului de finanțare încheiat cu AFIR.

Închirierea are la bază un Contract/înțelegere/convenție încheiat între cooperativă și membrul cooperativ. În acestea se vor prevedea obligații ale părților cu privire la gestionarea bunurilor respective, asigurarea și protecția muncii, nivelul chiriei și modul de decontare a acestora.

Plată facturilor de chirie se poate face și prin compensare cu produse valorificate prin/către cooperativă de către membri cooperatori.

(text preluat din lucrarea, Schiopu C. Paul „Cooperativa agricolă și arendarea. Decontarea lucrărilor și serviciilor agricole executate de cooperativă membrilor săi. Fuziunea cooperativelor agricole” (în curs de apariție/2023-2024).

Procesarea legumelor în instalațiile cooperativei

Capacitățile industriale de procesare au, în fluxul lor, puncte/depozite pentru primirea/recepția legumelor precum și depozite pentru păstrarea produselor finite obținute, complex definit unitar „Secția de procesare”.

Recepția legumelor la depozitul secției de procesare

1) Legumele primite de la membri cooperatori neplătitori de TVA:

În baza facturii (fără TVA) sau a Carnetului de comercializare a produselor din sectorul agricol, legumele primite la depozitul secției de procesare se cântăresc, se apreciază calitativ și se recepționează întocmindu-se NIR-ul la valoarea din documentul de livrare (4.000 kg castraveciori cal. I x 0,80 lei/kg = 3.200 lei). În contabilitatea cooperativei se înregistrează:

3.200	301	=	401	3.200
	„Materii prime”		„Furnizori”	
	– Gestiunea: Depozit		– analitic: Vasile Marin	
	m. prime, Popa Ion			
	– analitic: Castraveciori, cal. I			

2) Legumele primite de la membri cooperatori plătitori de TVA:

Și în acest caz recepția se face ca la punctul 1) de mai sus – fișa de cântar și NIR la care se atașează factura de livrare (6.000 kg x 0,90 lei/ka = 5.400 lei + TVA 9% = 486 lei, total factura = 5.886 lei). În contabilitatea cooperativei se înregistrează:

5.886	%	=	401	5.886
5.400	301		„Furnizori”	
	„Materii prime”		– analitic: Ghiță Ion,	
	– Gestiunea: Depozit m. prime,		Fondator	
	Popa Ion			
	– analitic: Castraveciori, cal. I			
486	4426			
	„TVA deductibilă”			

3) Recepția legumelor primite de la membri cooperatori, plătitori de TVA, în cazul în care cooperativa nu este plătitoare de TVA:

Spre exemplu, un membru cooperativ, plătitor de TVA, livrează cooperativei, neplătitoare de TVA, cantitatea de 1.000 kg tomate cal. a II-a x 1,00 lei/kg = 1.000 lei + TVA 9% = 90 lei, total factura = 1.090 lei). În acest caz, NIR se întocmește la valoarea de 1090 lei adică (1.000 + 90).

1.090	301	=	401	1.090
	„Materii prime”		„Furnizori”	
	– Gestiuinea: Depozit		– analitic: Voicu Sandu,	
	m. prime, Popa Ion			
	– analitic: Tomate cal. a II-a			

În toate cele trei cazuri, gestionarul depozitului de materii prime, va descarca, zilnic, cantitățile primite/recepționate, în fișele de magazie.

4) *Recepționarea legumelor primite din producția cooperativei*

Conform Notei de transfer, emisă de fermă cooperativei, Notei de cântar și NIR-ului emis la Depozitul de materii prime al secției de procesare, se înregistrează primirea, din câmp, a 2.000 kg castraveci cal. I x 0,70 lei/kg (prețul prestabilit) = 1.400 lei, astfel:

1.400	301	=	347	1.400
	„Materii prime”		„Produse agricole”	
	– Gestiuinea: Depozit		– analitic: castraveci cal. I	
	m. prime, Popa Ion			

Procesarea

Pot exista situații în care legumele recepționate pot intra direct la procesare iar în alte cazuri acestea intra în depozitul de materii prime până la constituirea unui lot optim de fabricat. În ambele situații procedura de recepționare nu poate fi eliminată.

Spre exemplu, din depozitul de materii prime s-a transferat în secția de procesare cantitatea de 10.000 kg castraveci calitate I, la prețul mediu/sold, pentru a fi procesați în „castraveci în oțet, cal. I/300 gr/borcan”. Vom proceda astfel:

1) Gestionarul depozitului de materii prime întocmește Nota de transfer către gestionarul secției de procesare în care sunt consemnate cele 10.000 kg castraveci x 0,8334 lei/kg = 8.334 lei. Prețul s-a

format astfel: $4.000 \text{ kg} = 3.200 \text{ lei} + 6.000 \text{ kg} = 5.400 \text{ lei} = + 2.000 \text{ kg} = 1.400 \text{ lei}$, în total 12.000 kg intrate în val. de 10.000 la un preț mediu de $0,8334 \text{ lei/kg}$ ($10.000 \text{ lei} : 12.000 \text{ kg}$).

2) Gestionarul secției de procesare întocmește NIR pentru cele $10.000 \text{ kg} \times 0,8334 = 8.334 \text{ lei}$.

3) Conform rețetei de fabricație a produsului „castraveciori în oțet/ 300 gr/borcan ”, din depozitul/gestiunea de materii auxiliare se predau cu Nota de transfer ingredientele necesare – oțet, sare, foi dafin, piper boabe, borcane, etichete, ambalaje carton, etc.

Atât materiile prime de bază cât și cele auxiliare primite în secția de procesare vor fi operate în fișele de magazie.

4) Procesul de producție va fi oglindit în *Raportul de fabricație* astfel:

Raport fabricație
Nr. ... din 2022

1) Materii prime:	UM	Cant.	Valoare
– castraveciori cal. I	kg	10.000	8.334
<i>Total m. prime de baza</i>		10.000	8.334
– oțet din vin	l	.....	.....
– sare	kg	.....	.....
– foi dafin	kg	.....	.....
– piper boabe	kg	.....	.....
– borcane tip.....	bc	.....	.....
– etichete tip	bc	.....	.....
– ambalaje carton pentru 12 borcane	bc	.....	.....
– etichete pentru ambalaje	bc	.....	.....
– bandă adezivă	bc	.....	.....
<i>Total materii auxiliare</i>		.....	.....
2) Produse finite			
– castraveciori în oțet, cal. I/300 gr/ borcan	bc	33.100	115.850

Șef secție procesare,

Întocmit,

Valoarea produsului finit s-a format la prețul prestabilit de 3,50 lei/borcan.

Eventualele pierderi/rebuturi constatate în timpul fabricației se vor consemna în Bonuri de consum separate însoțite de note explicative.

La *Raportul de fabricație* se vor atașa: bonul/bonurile de consum pentru materiile prime de bază și auxiliare, NIR-ul produselor obținute și Nota de transfer a acestora la depozitul de produse finite.

Operațiunile de mai sus se contabilizează astfel:

1) Transferul celor 10.000 kg castraveciori $\times 0,8334 = 8.334$ lei, din depozitul de materii prime la secția de procesare – Nota de transfer + NIR

8.600	301	=	301	8.600
	„Materii prime”		„Materii prime”	
	– Gestiunea: Secția		– Gestiunea: Depozit	
	procesare, Tudor Petre		m. prime, Popa Ion	
	– analitic: Castraveciori		– analitic: Castraveciori	
	cal. I		cal. I	

2) Transferul ingredientelor de la depozitul/gestiunea de materii auxiliare la secția de procesare

3021	=	3021
„Materii auxiliare”		„Materii auxiliare”
– Gestiunea: Secția procesare,		– Gestiunea: Materii auxiliare,
Tudor Petre		Titu Vasile
– analitice:		– analitice:

3) Raportul de fabricație împreună cu documentele justificative explicate la punctul 4) se înregistrează astfel:

– consumul materiilor prime de bază:

8.334	601	=	301	8.334
	„Cheltuieli		„Materii prime”	
	cu mat. prime”		– Gestiunea: Secția procesare,	
			Tudor Petre	

– consumul materialelor auxiliare:

6021	=	3021
„Chelt. cu mat. auxiliare”		„Materiale auxiliare”
Gestiunea: Secția procesare, Tudor Petre		

– obținerea produselor finite:

115.850	345	=	711	115.850
„Produse finite”			„Venituri aferente	
Gestiunea: Depozit produse finite, Stancu Vasile			costurilor stocurilor de produse”	

– analitic: Castraveciori în oțet
cal. I/300gr/borcan

Livrarea produselor finite

Până la livrare, stocul de produse finite poate fi afectat de unele bombaje ori spargeri inerente de borcane.

1) Procesul verbal de constatarea unor bombaje/spargeri, însoțit de nota explicativă din care rezultă că nu se face nimeni vinovat și că acestea se încadrează în normele admise, se înregistrează, în roșu, contabilitatea cooperativei astfel:

(-)	345	=	711	(-)
„Produse finite”			„Venituri aferente costurilor	
Gestiunea: Depozit produse			stocurilor de produse”	
finite, Stancu Vasile				
– analitic: Castraveciori în oțet				
cal. I/300 gr/borcan				

2) Conform avizului de expediție emis de gestionarul depozitului de produse finite și a facturii cooperativei, se înregistrează livrarea către un terț a cantității de 20.000 borcane castraveciori cal. I/300 gr/borcan x 4,50 lei/borcan, preț negociat/contractat = 90.000 lei + TVA 9% = 8.100 lei, total factură = 98.000 lei, astfel:

98.100	401	=	%	98.100
	„Clienți”		701	90.000
	– analitic: Magazin AXZ		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
			4427	8.100
			„TVA colectată”	
	– concomitent, descărcarea gestiunii pentru cele 20.000 borcane x 3,50 lei/borcan = 70.000 lei:			
70.000	711	=	345	70.000
	„Venituri aferente stocului de produse”		„Produse finite”	
			Gestiunea: Depozit produse finite, Stancu Vasile	
			– analitic: Castraveciori în oțet cal. I/300 gr/borcan	

Contabilitatea specifică grupului de producători, funcțional în cadrul cooperativei agricole

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 37/2005 privind recunoașterea și funcționarea grupurilor de producători, pentru comercializarea produselor agricole și silvice, cu modificările și completările ulterioare, grupurile și organizațiile de producători din sectoarele agricol/și sau silvic sunt persoane juridice organizate în una dintre formele juridice menționate la art. ½ alin. (2) din ordonanță, și anume:

- societăți comerciale, conform Legii societăților nr. 32/1990, republicate, cu modificările și completările ulterioare;
- societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, conform Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole;
- asociații și fundații, conform Ordonanței Guvernului nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații;
- cooperativele agricole, conform Legii cooperatiei agricole nr. 566/2004;
- orice altă formă juridică de asociere, conform legislației în vigoare.

Art. 76/1 al. (2) din Legea nr. 566/2004R stabilește dreptul cooperativei agricole de a fi recunoscută, de MADR, și ca grup de producători.

Grupul de producători se constituie din membri cooperativei care produc același produs/grupă de produse autorizate/recunoscute oficial de MADR. Numărul acestora nu poate fi mai mic de 5.

După constituire și obținerea recunoașterii, cooperativa procedează la elaborarea *Regulamentului funcționarii cooperativei și ca grup de producători*, aprobat de adunarea generală ordinară.

Legislația specifică grupului de producători impune ca în contabilitatea fiecărui membru să se evidențieze separat/distinct volumul fiecărui produs recunoscut cultivat și cât din acesta s-a valorificat prin/către

cooperativă, adică grupul de producători, deschizând în acest scop conturi/fișe analitice specifice/separate, cum ar fi:

– 347. xx „Produse agricole” – analitic: Tomate – *produs recunoscut grup producători*;

– 7017. xx „Venituri din vânzarea produselor agricole” – analitic: *Venituri din vânzarea produselor agricole către grupul de producători*.

Persoanele fizice fac dovada livrărilor/comercializărilor către grup, prin carnețele de comercializare.

De asemeni, cooperativa are obligația evidențierii separate/ distincte, cantitativ și valoric, a fiecărui produs recunoscut, achiziționat de la membri grupului, deschizând în acest scop conturi analitice specifice, cum ar fi:

– 371.xx „Mărfuri” – analitic: Tomate – *Grup de producători*;

– 707.xx „Venituri din vânzarea mărfurilor” – analitic *Venituri din vânzarea mărfurilor grupului de producători*.

Fiecare membru al grupului de producători este obligat, așa cum s-a angajat, să comercializeze/livreze/vândă anual prin/către cooperativă, adică grupului de producători, următoarele proporții din totalul producțiilor recunoscute obținute: în anul I = 50%; anul II = 55%; anul III = 60%; anul IV = 65% și anul V = 70%.

Respectarea acestor criterii îndreptățește grupul de producători să încaseze, timp de 5 ani, un sprijin financiar nerambursabil, descrescător, dar nu mai mare de 100.000 euro/an, în următoarele procente din valoarea producției comercializate: în anul I = 10%; anul II = 8%; anul III = 6%; anul IV = 5% și anul V = 4%. Sprijinul financiar se suportă din fondurile alocate MADR.

După aprobarea situațiilor financiare anuale, cooperativa depune la DAJ locală dovada achizițiilor și valorificărilor făcute în cadrul grupului său de producători. Trebuie să rezulte:

1. Producțiile obținute, la culturile recunoscute, de către fiecare membru al grupului și cât din acestea au fost comercializate prin/către cooperativă în anul respectiv. Se urmărește încadrarea în procentele de mai sus.

Exemplu: Ne aflăm în anul I de la recunoașterea grupului când membri trebuie să comercializeze prin cooperativă 50% din producțiile obținute la culturile respective. Dovada se face cu rulajele debitoare și

creditoare ale conturilor 347. xx „Produse agricole” – analitice: xx „*Produs recunoscut grup producători*”.

2. Concordanța, pe produse (culturi recunoscute), dintre cele livrate/vândute prin/către cooperativă de membri grupului și cele evidențiate de cooperativă în contul grupului de producători. Adică, rulajele creditoare ale conturilor analitice 7017.xx „Venituri din vânzarea produselor agricole” – analitic; „*Venituri din vânzarea produselor agricole către grupul de producători*”, aparținând membrilor grupului, să fie egale cu rulajele debitoare ale conturilor analitice 371. xx „Mărfuri” – analitic: xxx – „*Grup de producători*”, aparținând cooperativei.

3. Rulajul creditor al contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” – analitic: „*Venituri din vânzarea mărfurilor grupului de producători*”, aparținând cooperativei, exprimă valoarea produselor membrilor grupului vândute/comercializate de cooperativă. Acest rulaj constituie baza de calcul a sprijinului financiar convenit grupului în anul respectiv.

Exemplu: În anul I de funcționare, un membru al grupului a obținut, la culturile recunoscute, următoarele cantități, iar din acestea a comercializat prin intermediul grupului, proporțiile de mai jos:

Nr. crt.	Cultura recunoscută	Prod. realiz. – kg –	Din care s-a comercializat prin G.P – kg –	%
1.	Tomate	8000	4320	54
2.	Ardei gras	1920	1110	58
3.	Vinete	1550	810	52

Rezultă că membrul grupului a îndeplinit condiția de a comercializa, în anul I, prin intermediul grupului, 50% din producția obținută la culturile/produsele recunoscute.

Asemenea calcule/evidențe se fac pentru fiecare membru al grupului, după care se centralizează pe total Grup și se compară/ confruntă cu evidențele cooperativei – Grupului, respectiv rulajele debitoare cantitative ale contului 371 „Mărfuri” – analitice: xxx – *Produse recunoscute Grup producători*.

Pentru evidențierea relației: *membrul grupului – grup de producători*, privind produsele recunoscute, se fac operațiunile contabile:

1) La membri grupului care conduc contabilitatea în partidă dublă:

– recoltarea produsului recunoscut:

347	=	711
„Produse agricole” – analitic:		„Venituri aferente
xxx – „ <i>Produs recunoscut</i>		costurilor stocurilor
<i>Grup de producători</i> ”		de produse”

– concomitent:

711	=	331
„Venituri aferente costurilor		„Produse în curs
stocurilor de produse”		de execuție”

– vânzarea produselor recunoscute către Grupul de producători (cooperativă):

411	=	7017
„Clienți” – analitic:		„Venituri din vânzarea
„ <i>Grup de producători/</i>		produselor agricole” –
<i>Cooperativa agricolă xxx</i> ”		analitic: xx „ <i>Venituri din</i>
		<i>vânzarea produselor agricole</i>
		<i>către Grupul de producători</i> ”

411	=	4427 – după caz
„Clienți” – analitic:		„TVA colectată”
„ <i>Grup de producători</i> ”/		
„ <i>cooperativă agricolă xxx</i> ”		

711	=	347
„Venituri aferente		„Produse agricole” –
costurilor stocurilor		analitic: xxx „ <i>Produs recu-</i>
de produse”		<i>noscute Grup producători</i> ”

Membri grupului, care conduc contabilitatea în partidă simplă evidențiază, în fișe separate, producțiile realizate la culturile recunoscute și vânzările din acestea – cu facturi, către grup.

Membri grupului care nu au obligația conducerii evidenței contabile vor evidenția, tot în fișe separate, producțiile obținute la culturile recunoscute și vânzările din acestea – pe baza carnetului de comerciant.

2) La cooperativă – Grupul de producători:

– recepționarea produselor primite de la membrul Grupului de producători:

371	=	401
„Mărfuri” – analitic: xxx		„Furnizori” – analitic:
„Grup de producători”		– „xxx – Membru Grup producători/Popa Ion”

4426	=	401 – după caz
„TVA deductibilă”		„Furnizori” – analitic:
		– „xxx – Membru Grup producători/Popa I.”

– vânzarea produselor Grupului de producători:

411	=	707
„Clienți” – analitic: – xxx		„Venituri din vânzarea mărfurilor” – analitic:
		„Venituri din vânzarea produselor Grupului de producători”

411	=	4427
„Clienți” – analitic: xxx		„TVA colectată”

607	=	371
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri” – analitic:
		– xxx – „Grup de producători”

Notă: a) În cazul în care, la sfârșitul anului, în soldul contului 371 „Mărfuri” – analitic: xxx „Grup de producători”, dovedit prin liste de inventar, rămân mărfuri (produse) nevalorificate de către cooperativă, cifra de afaceri aferentă acestora, funcție de care se determină sprijinul financiar cuvenit, se raportează în anul în care are loc valorificarea.

b) În cazul în care o parte din mărfurile (produsele) achiziționate de la membri grupului sunt consumate în cadrul cooperativei, în anul

respectiv se raportează ca cifră de afaceri realizată de grup, însăși c/v acestora la prețul de achiziție, dovedită prin documente de consum separate.

În urma analizei documentației depuse de cooperativă – Grupul de producători, la DJA locală, rezultă că în primul an, membri au comercializat prin intermediul grupului/cooperativei (rulaș creditor cont 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” – analitic: „*Venituri din vânzarea produselor Grupului de producători*”), produse recunoscute, în valoare totală de 24.540.000 lei. Rezultă că în acest an Grupul are dreptul la un sprijin financiar în suma de: $24.540.000 \times 10\% = 2.454.000$ euro, dar nu mai mult de 100.000 euro = 100.000 euro.

Sprijinul financiar de 100.000 euro $\times$ 4,920 (curs valutar) = 492.000 lei se înregistrează în evidențele Grupului cooperativei, astfel:

– sprijinul încasat conform extrasului de cont bancar:

5121	=	7411
„Conturi la bănci în lei”		„Venituri din subvenții
– analitic: <i>Disponibil</i>		de exploatare aferente
<i>Grup producători</i>		cifrei de afaceri” – analitic:
		„ <i>Venituri aferente cifrei</i>
		<i>de afaceri a Grupului</i>
		<i>de producători</i> ”

Membri grupului pot hotărî în adunarea generală ca sprijinul financiar încasat să primească una din următoarele destinații:

- să fie distribuit membrilor grupului funcție de proporția valorică a produselor vândute grupului (prin/către cooperativă) în anul respectiv;
- să fie utilizat în finanțarea unor investiții specifice activității grupului;
- să fie cedat cooperativei, întrucât cooperativa se suprapune grupului și invers iar membri grupului sunt și membri cooperativei.

În cele trei ipoteze, se fac operațiunile contabile:

a) distribuirea către membri grupului:

– sprijinul financiar de distribuit = 492.000 lei (încasat) – 15.000 (diverse cheltuieli legate de administrarea grupului) = 477.000 lei, rest de distribuit.

NOTA
privind repartizarea sprijinului financiar pe anul ...

Nr. crt.	Membri grupului	Ponderea în rulajul debitor al contului 371 – <i>Grup prod.</i> (cooperativă) %	Sprijin financiar cuvenit – lei –
1.	A	15	71.550
2.	B	22	104.940
3.	C	10	47.700
4.	D	18	85.860
5.	E	10	47.700
6.	F	15	71.550
7.	G	10	47.700
Total		100%	477.000

Conform notei de repartizare, aprobată în adunarea generală a grupului, sumele virate fiecărui membru al grupului, se înregistrează astfel:

6588	=	5121 – 71.550 (membrul A)
„Alte chelt. de exploatare”		„Disponibil la bănci în lei”
– analitic: „ <i>Sume repartizate membrilor Grupului de prod.</i> ”		– analitic: „ <i>Disponibil Grup producători</i> ”

b) utilizarea sprijinului financiar pentru achiziționarea unui tractor necesar membrilor grupului:

– se înregistrează factura și recepția tractorului:

2131	=	404
„Echipamente tehnologice/ mașini, unelte și instalații de lucru” – analitic: Tractor....		„Furnizori de imobilizări”
„ <i>Grupul de producători</i> ”		

4426	=	404
„TVA deductibilă”		„Furnizori de imobilizări”

– plata facturii:

404	=	5121
„Furnizori de imobilizări		„Disponibil la bănci în lei”
		– analitic: „ <i>Disponibil Grup producători</i> ”

– amortizarea lunară a tractorului:

6811	=	2813
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobiliz.”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”
– analitic: „ <i>Chelt. ale Grupului de producători</i> ”		– analitic: Tractor „ <i>Grup de Producători</i> ”

c) cedarea sprijinului financiar sau a imobilizărilor grupului către cooperativă se face în baza aprobării adunării generale și se înregistrează astfel:

– transferul/cedarea sumelor în bani:

5121	=	5121
„Disponibil la bănci în lei” (<i>cooperativă</i>)		„Disponibil la bănci în lei” – analitic: „ <i>Disponibil Grup producători</i> ”

– transferul/cedarea imobilizărilor (combinei):

2131	=	2131
„Echipamente tehnologice/ mașini, unelte și instalații de lucru” – analitic: Tractor..... (<i>cooperativă</i>)		„Echipamente tehnologice/ mașini, unelte și instalații de lucru – analitic: Tractor.... „ <i>Grupul de producători</i> ”

– concomitent amortizarea acumulată:

2813	=	2813
„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport” – analitic: Tractor.... „ <i>Grup de producători</i> ”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport: – analitic: Tractor (<i>cooperativă</i>)

Sprijinul financiar încasat, timp de 5 ani, urmare a funcționării cooperativei și ca grup de producători, adăugat celorlalte facilități fiscale oferite de lege cooperativelor agricole – scutirea timp de 5 ani de la plata impozitului pe profit și scutirea permanentă de la plata impozitului pe terenuri și clădiri, constituie încă un element în plus al stimulării asocierii exploatațiilor agricole.

Constituirea „coșului cu alimente” – circuit gestionar și contabil în cadrul cooperativei agricole

În ultimul timp, în tipologia cooperativei agricole au început să funcționeze, mai timid, cooperative care oferă spre vânzare clienților *coșuri/lădițe cu alimente* sau *coșuri zilnice*, cum mai sunt denumite în unele zone, constând în legume, legume și fructe, struguri, lactate, ouă, preparate din carne, miere, gemuri și zacuscă etc.

Specificul unei astfel de cooperative constă în faptul că toți membrii cooperatori sunt mici fermieri/gospodarii agricole țărănești, care produc în sistem gospodăresc.

Asociați în cooperative, aceștia rămân preocupați numai să producă, grija aprovizionării cu semințe/material de plantat, fertilizanți, insecto-fungicide, etc. precum și a vânzării unei părți din producție fiind preluată de cooperativă.

Pentru asigurarea desfacerii, cooperativa lansează oferte, pe tipuri de coșuri/lădițe cu produse, prețul acestora și modalitățile de livrare funcție de procedeele vânzării.

Constituirea/structura/componența și oferta coșurilor/lădițelor cu produse se face grupat pe sezoane de apariție a produselor – primăvară, vară, toamnă și permanente, cum ar fi cazul produselor de origine animală și al celor apicole.

Asigurarea trasabilității produselor se realizează prin organizarea și conducerea evidențelor obligatorii privind aplicarea tratamentelor fito-sanitare în exploatațile fermierilor/membrilor cooperatori și etichetarea coșurilor/lădițelor cu produse cu sigla și datele cooperativei. Eticheta acesteia trebuie să conțină logoul/deviza aleasă de ea sau uniunea de ramură specifică.

De asemenea, activitățile agricole din cadrul exploatațiilor membrilor trebuie atent supravegheate/îndrumate/monitorizate tehnic permanent de persoane specializate, angajate de cooperativă, asigurându-se

astfel aplicarea unor tehnologii unitare și moderne la același tip de culturi, evitându-se unele abateri care ar influența calitativ produsele respective.

Pentru asigurarea unei structuri diverse, dar mai ales preferată de consumatori, cooperativa poate stabili, împreună cu membri cooperatori, structura anuală a culturilor pentru fiecare exploatație în parte, cunoscut fiind că produsul nesolicitat de piață rămâne nevândut, transformându-se ușor și sigur, în pierdere. Această planificare a structurii se poate fundamenta pe baza unor chestionare lansate consumatorilor în scris sau online.

Pentru constituirea coșului/lădiței, cooperativa trebuie să amenajeze un spațiu adecvat, atât pentru recepția/primirea produselor de la membri cât și pentru ambalarea lor în coșuri. Fiecare tip de coș va conține/alimente în conformitate cu rețetarele/normativul emis de cooperativă în corelație cu cerințele consumatorilor.

Coșurile/lădițele pot fi valorificate în următoarele variante:

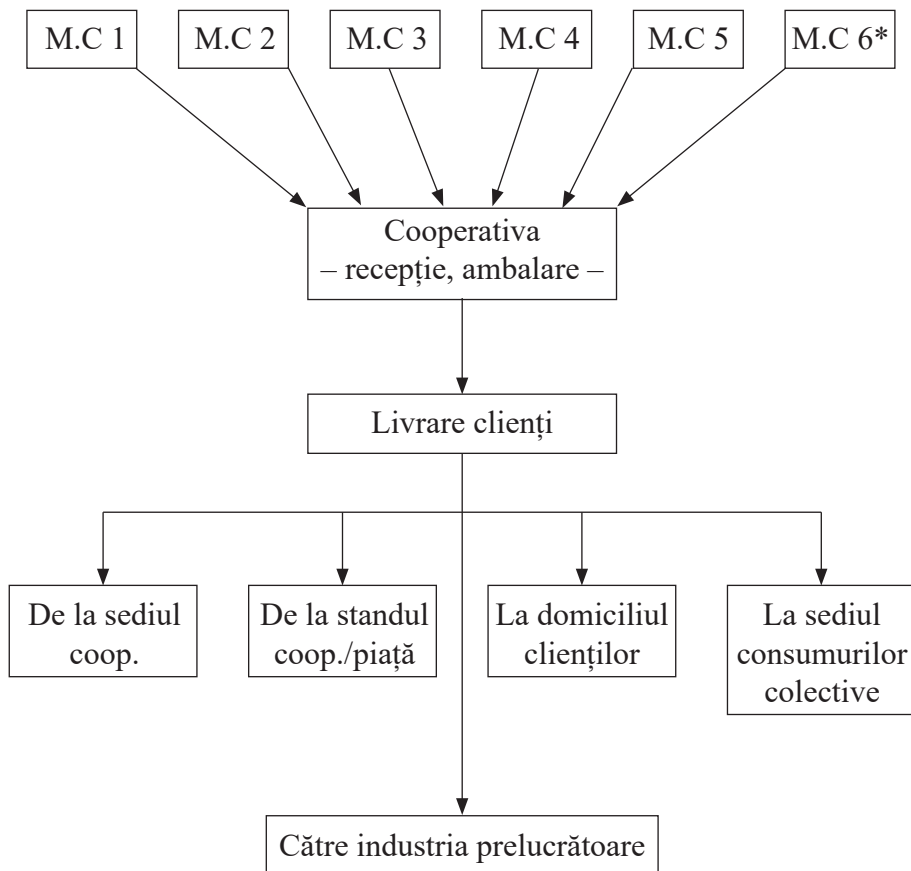
- consumatorii le cumpăra direct de la sediul/punctul de ambalare al cooperativei;
- consumatorii le achiziționează de la standul cooperativei amplasat/autorizat în piața orașului;
- cooperativa le livrează la domiciliile consumatorilor conform înțelegerii cu aceștia/acceptului lor;
- la sediul consumurilor colective – cantine, restaurante etc.

Eventualele reziduuri/deșeuri rezultate în urma fasonărilor, selectărilor, etc. se aruncă, respectându-se normele de mediu.

Desigur, membri cooperatori pot produce și pentru industria prelucrătoare cu care cooperativa încheie contracte.

În toate variantele, delegații/gestionarii cooperativei sunt obligați să emită documente fiscale de vânzare – bonuri fiscale ori facturi, după caz.

SCHEMA
circuitului produselor și a coșurilor cu alimente



– M.C = Membri cooperatori

Circuitul gestionar și contabil al coșurilor/lădițelor cu legume

Producerea răsadurilor, întreținerea culturilor, obținerea recoltelor și alte elemente gestionar-contabile sunt tratate în paginile anterioare ale manualului.

Din punct de vedere gestionar și contabil, obținerea/constituirea și valorificarea coșurilor/lădițelor cu alimente parcurge următorul circuit:

1. Membri cooperatori vând/cooperativei produsele obținute în propriile exploatații. Livrările au loc pe baza avizelor de expediție, facturilor sau a carnetelor de comerciant.

Se recomandă ca aprovizionarea cooperativei să fie urmată de ambalarea imediată a produselor, pentru a le asigura prospețimea dorită de consumatori.

Cooperativa procedează la recepționarea lor, întocmind Note de intrare recepție, fără adaos comercial.

Exemplu: cooperativa recepționează legumele obținute/livrate de cooperatorul Ion Popa, întocmind o notă de intrare-recepție fără adaos commercial. Valoarea acestora este de 10.000 lei.

$$\begin{array}{rcll} 301.01 & = & 401 & 10.000 \\ \text{„Materii prime”} & & \text{„Furnizori”} & \\ - \text{analitic: } - \text{legume} & & - \text{analitic: Popa I., m. coop} & \end{array}$$

Contul 301 „Materii prime” se organizează pe analitice specifice, cum ar fi: 01 – legume; 02 – fructe; 03 – struguri; 04 – lactate; 05 – mezeluri, etc. Această organizare ne este necesară la operațiunea de scădere a produselor din gestiune, după cum vom prezenta mai jos.

În baza Rețetarelor/nomenclatorului/tipologiei de coșuri și a bonului de consum la care se atașează inventarul contului 301 „Materii prime” la finele lunii expirate, se înregistrează constituirea/producția/fabricația coșurilor/lădițelor.

2. Exemplu: pe baza rețetelor și a bonurilor de consum, cooperativa înregistrează constituirea de coșuri/lădițe cu legume în valoare de 7.500 lei:

$$\begin{array}{rcll} 601 & = & 301 & 7.500 \\ \text{„Chelt. cu materiile prime”} & & \text{„Materii prime”} & \end{array}$$

– concomitent se înregistrează producția în curs:

331	=	711	7.500
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente stocurilor de produse”	

– conform NIR, se înregistrează producția de coșuri/lădițe cu legume obținută:

345.01	=	711	7.500
„Produse finite”		„Venituri aferente stocurilor de produse”	

– analitic: Coșuri/lădițe/
cu legume

– concomitent se încheie producția neterminată:

711	=	331	7.500
„Venituri aferente stocurilor de produse”		„Produse în curs de execuție”	

Notă: Dacă în procesul de ambalare intervin și alte costuri acestea se au în vedere atunci când se constituie/hotărăște prețul de vânzare.

INVENTARUL

contului 301.01 „Materii prime” – analitic *Legume*,
la sfârșitul lunii 2023

– Stocuri – cant./valoare

– kg/lei –

Nr. crt.	Denumirea	Cant. în stoc	P/U	Valoarea
1.	Tomate	10	1,5	15
2.	Ceapă uscată	30	3	90
3.	Țelină rădăcină	5	4	20
4.	Usturoi uscat	5	8	40
	... etc. ...			
	Total valoric			2.500 lei
	– sold la începutul lunii			0
	– intrări în lună			10.000 lei
	– ieșiri/consumuri în luna (10.000 – 2.500)			7.500 lei
	(operațiunea 601 = 301 pentru 7.500 lei)			

Se atașează Bonul de consum, valoric, pentru suma de 7.500 lei
Întocmit, ...

Nota: Asemenea inventare se întocmesc și la celelalte analitice ale contului 301 „Materii prime”.

REȚETAR

Coș/lădița cu legume – tip 5 kg

– *Materii prime/legume componente* –

1. Ceapă uscată	=	1, 000 kg
2. Tomate vară	=	2, 000 kg
3. Morcovi	=	0, 500 kg
4. Varză albă	=	1, 500 kg
Total		5, 000 kg

Președinte, ...

Rețetarele, pe tipuri de coșuri/lădițe cu legume, se aprobă de consiliul de administrație al cooperativei.

3. În vederea vânzării, se înregistrează trecerea produselor finite la mărfuri și se formează prețul de vânzare, astfel:

Exemplu:

371. 01	=	%	9.238
„Mărfuri”		345	7.500
– analitic: Coșuri/lădițe cu legume		„Produse finite”	
		– analitic: Coșuri/lădițe cu legume	
		378	975
		„Adaos comercial”	
		4428	763
		„TVA neexigibilă”	

4. În baza facturii sau a bonului fiscal emis din casă de marcat, se înregistrează vânzarea și încasarea coșurilor/lădițelor cu legume către clienți, prin una din modalitățile menționate anterior.

%	=	371.01	9.238
		„Mărfuri”	
		– analitic: Coșuri cu legume	

607			7.500
„Chelt. privind mărfurile”			
378			975
„Adaos comercial”			
442			673
„TVA neexigibilă”			
– încasarea sumei:			
5311	=	%	9.238
„Casă în lei”		707	8.511
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	763
		„TVA colectată”	

În cazul facturii, se utilizează contul 411 „Clienți”.

Pentru buna funcționare a relațiilor dintre cooperativă, membri săi și potențialii clienți, adunarea generală poate vota un *regulament specific* al acestor activități.

Ca o remarcă suplimentară legată de tema tratată, în anul 2007, fiind oaspetele cooperației agricole din Japonia, în cadrul vizitelor de documentare, am ajuns și la Centrul de colectare a legumelor din localitatea Hadano. Aici, cooperativele din zonă, aduceau spre vânzare tot felul de legume produse în exploatațiile membrilor. După resortare și etichetare, acestea erau expediate piețelor din toată Japonia însă, cel mai impresionat am rămas de faptul că numai în anul 2006, Centrul a primit peste 430.000 comenzi individuale și a expediat la domiciliul clienților, persoane fizice, aproape 42 milioane pachete/coșuri/lădițe cu legume și fructe.

Factura electronică RO e-Factura

Pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale în domeniul circulației unor bunuri/mărfuri a fost emisă Ordonanța Guvernului nr. 120/4 octombrie 2021 *privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România*, cu aplicare de la 01.01.2022.

La art. 4 alin. (1) literele a), b) și c) din ordonanță sunt prevăzute elementele principale pe care trebuie să le conțină factura electronică, iar la alin. (2) literele a) la n) elementele principale ale acesteia.

Același articol, la aliniatul (3) prevede obligația: „*Factura electronică se transmite de către emitent în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura*”. Intrată în sistem, factura primește semnătură electronică a Ministerului Finanțelor și se transmite destinatarului. Eventualele facturi corectate se transmit în cadrul aceluiași sistem privind factura electronică RO e-Factura.

Prin Ordinul nr. 12/6.01.2022 emis de ANAF, s-a publicat nomenclatorul bunurilor/produselor cu risc ridicat, comercializate în relația B2B, pentru care se transmit, obligatoriu, facturile emise, în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura. Lista acestora începe chiar cu „*legume, fructe, rădăcini și tuberculi alimentari, alte plante comestibile*”.

Înainte a primei transmisii, cooperativa trebuie să se înscrie, prin completarea și depunerea electronică la ANAF a Cererii 084, în Registrul RO e-Factura. Același formular se depune și în cazul renunțării la transmiterea facturii electronice în sistem.

Așadar, orice factură emisă de cooperativă pentru vânzarea produselor prevăzute în nomenclator (ordinul 12/2022) se transmite, imediat după emitere, în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura. La fel procedează și membri cultivatori care emit facturi fiscale de livrare.

Respectarea acestor reglementări, scutește cooperativa de răspun-deri/sanctiuni.

Particularități juridice, contabile și fiscale specifice cooperativelor agricole

1. Cooperativa se constituie prin asocierea a cel puțin 5 membri.
2. Participarea unui membru la capitalul social al cooperativei nu poate fi mai mare de 20% din total; regimul juridic al membrului cooperator fondator, acționar și asociat.
3. Un membru are dreptul la un vot, indiferent de mărimea capitalului vărsat.
4. Membri cooperatori au dreptul la partea indivizibilă numai în cazul dizolvării/lichidării cooperativei.
5. Excluderea unui membru din cooperativă – metodologie și drepturi specifice; cesiunea părților sociale ale membrilor.
5. Cedarea terenurilor sau a altor bunuri în folosință cooperativei; cooperativa poate arenda terenuri numai de la membri cooperatori
6. Aprovizionarea cooperativei cu produse de la non-membri – interpretarea limitei acestora până la 30% din cifra de afaceri.
7. Regulamentele de funcționare – Regulamentul funcționarii organelor alese ale cooperativei; Regulamentul intern și Regulamentul relațiilor dintre cooperativă și membri; Regulamentul funcționarii cooperativei și ca grup de producători.
8. Metodologia completării registrelor cooperativei agricole.
9. Controlul/auditul cooperativei agricole.
10. Registrul special pentru evidența membrilor și a părților sociale.
11. Repartizarea profitului net.
12. Cooperativa agricolă este plătitoare de impozit pe profit de la data înființării.
13. Cooperativele agricole și membri acestora nu se încadrează în categoria întreprinderilor afiliate.
14. Cooperativele agricole sunt scutite de la plată impozitului pe profit timp de 5 ani. În perioada de scutire, cooperativele sunt obligate să calculeze, evidențieze și să raporteze la ANAF și în bilanțurile contabile, impozitul pe profit scutit la plată. În perioada de scutire,

cooperativa este obligată să transmită la ANAF **Înștiințarea** că în anul respectiv este sau nu beneficiară a acestui drept.

15. Cooperativele agricole sunt scutite de la plată impozitului pentru terenurile, clădirile și construcțiile aflate în patrimoniu.

16. Cooperativele agricole pot fi considerate fermieri activi și/sau grupuri de producători.

COMPARAȚIE

între funcționarea fostelor Cooperativelor Agricole de Producție
și actualele Cooperative Agricole constituite în baza Legii nr. 566/2004

Nr. Elemente	C.A.P.	COOP. AGR. Legea 566/2004
1. Caracter	– Constrângere; de masă	– Voluntar; liberă asociere
2. Dreptul de proprietate asupra terenului	– Proprietate de grup; terenurile, animalele și principalele mijloace de producție au fost comasate în cadrul CAP	– Rămân în proprietatea membrilor în cadrul exploataților proprii; pot fi cedate în folosință cooperativei sau arendate
3. Decidenții	– Adunarea generală și Consiliul de Conducere ales de membri; președinții erau impuși și controlați de organele de partid și de stat	– Membri cooperatori + adunarea generală; președinți aleși din rândul membrilor, fără ingerințe din afara cooperativei
4. Rolul membrilor	– Muncitori în cooperativă + participarea la conducere	– Funcționari și utilizatori
5. Angajații	– Membri cooperatori + specialiști plătiți de stat; munca membrilor cooperatori era apreciată în număr zile norma, iar plata acestora avea loc la intervale mari	– Membri cooperatori + non-membri (specialiști) pot fi angajați și plătiți de cooperativă pentru activitatea din cadrul acesteia; munca se mai desfășoară în fiecare exploatație a membrilor, retribuită fiind asigurată de acestea

6. Achiziționarea	– Bazată exclusiv pe planul de producție al CAP; prețurile erau fixate de stat iar unele inputuri aveau regim de „<i>produs de balanta</i>”, procurabile numai prin repartiții speciale	– Aprovizionarea cu inputuri se face, liber, în baza comenzilor/planurilor membrilor cooperatori și a planului cooperativei, după caz
7. Vânzarea produselor	– Produsele CAP-ului se vindeau numai către fondul de stat și fondul pieței, la prețurile stabilite de stat; structura culturilor era impusă prin planul național; unele produse erau considerate „<i>de balanta</i>” având un regim special/obligatoriu de preluare.	– Structura culturilor este hotărâtă de fiecare membru funcție de capacitatea, specializarea și de nevoia socială impusă de piața liberă; vânzarea produselor membrilor sau ale cooperativei se face pe piața liberă/concurențială, la prețuri negociate
8. Mecanizarea lucrărilor agricole	– Toate lucrările mecanice se executau de stat prin Stațiunile de Mașini Agricole; CAP-ul avea dotare mecanică slabă sau deloc, constând numai în mijloace de transport și instalații de irigat	– Membri cooperatori lucrează terenurile cu mijloace mecanice proprii de mare randament; cooperativa, funcție de specific, se poate dota cu mijloace mecanice de orice natură și capacitate
9. Investițiile	– Se realizau din fondurile proprii ale CAP și credite bancare; erau proprietatea CAP	– Se realizează din contribuția membrilor la capitalul social, din fondurile proprii ale cooperativei, credite bancare și fonduri nerambursabile; fiecare membru poate realiza investiții în exploatarea proprie

10. Capitalul	– Era denumit „ <i>Fond de bază</i> ”; aparținerea cooperativei	– Capitalul social, în bani/natură, aparține membrilor fiind vărsat de aceștia
11. Profitul	– Era denumit „ <i>Beneficiu</i> ”; aparținerea cooperativei	– Se repartizează, sub formă de dividende, membrilor funcție de părțile sociale vărsate și de contribuția acestora la activitatea cooperativei
12. Asocierea pe orizontală și verticală	– Orizontal, CAP-urile constituiau Asociații Economice Intercooperatiste (AEI) – cu personalitate economică, iar pe verticală, obligatoriu, la Uniunile Județene ale Coop. Agricole de Producție (UJCAP) – organisme politice, fără activitate economică	– Orizontal, cooperativele agricole se asociază, voluntar, în cooperative agricole de gradul III – cu caracter economic, iar pe vertical se asociază, voluntar, la Uniunile de Ramură specifice – fără caracter economic și apolitice
13. Controlul	– Controlul statutar executat de UJCAP; – Controlul gestionar executat de comisia de revizie; – Controlul fiscal executat de Banca agricolă și Administrația Financiară de Stat	– Control statutar executat de cenzori – Controlul gestionar executat intern – Controlul fiscal executat de ANAF

Alcătuît,

Ec. Șchiopu C. Paul

Bibliografie

1. Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare.
2. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.
3. Ordinul M.F.P Nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale.
4. H.G. nr. 985/27.12.2019 de aprobare a Registrului agricol pentru perioada 2020–2024.
5. Ordinul comun MADR/MF/MDRAP nr. 190/1157/1460/12 august 2021.
6. H.G. nr. 248/2020 pentru aprobarea Registrului de evidență a tratamentelor cu produse de protecția plantelor.
7. Ordonanța Guvernului nr. 37/2005 privind recunoașterea și funcționarea grupurilor de producători, pentru comercializarea produselor agricole și silvice, modificată și completată ulterior.
8. Ordonanța Guvernului nr. 32/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 37/2005.
9. Șchiopu C. Paul – Metodologia generală a completării registrelor cooperativei agricole + Controlul/auditul cooperativei agricole/2021 Editura VELOX.
10. Șchiopu C. Paul – Regulamentele funcționării democratice a cooperativei agricole/2021 Editura VELOX.
11. Șchiopu C. Paul – Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole/ediția I/2019 Editura VELOX.
12. Șchiopu C. Paul – Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole/ediția a II-a/2022 Editura VELOX.
13. Colecția ziarului „Cooperatorul agricol”.
14. Șchiopu C. Paul; Revista CECCAR *Business Review* – numerele 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 și 9/2022 – articole în serial despre „Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole”/2022.
15. Șchiopu C. Paul – Cooperativa agricolă și arendarea + Decontarea lucrărilor și serviciilor agricole prestate de cooperativă membrilor săi + Fuziunea cooperativelor agricole/2024.

LISTA

lucrărilor publicate de autor în sprijinul cooperativelor agricole

1. Sistemul tehnic-operativ și contabil al cooperativelor agricole/2007
2. Evidența tehnică și contabilitatea simplă a fermierului/2008
3. Tipologia și funcționarea noilor cooperative agricole/2008
4. Relațiile cooperativei cu membri săi/2010
5. Ziarul „*Cooperatorul agricol*” – fondat în anul 2008
6. Organizarea Expoziției documentare „2012 – Anul Internațional al Cooperăției”/15 mai 2021, în Alexandria
7. Actele constitutive și statutele cooperației agricole – îndrumar/2013
8. Documentarul cooperației/ „2012 – Anul Internațional al Cooperației/2013
9. Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole/2019
10. Ghidul facilităților fiscale acordate de stat cooperativelor agricole și membrilor cooperatori/2020
11. Introducere în cunoașterea cooperației agricole – îndrumar pentru elevii și studenții din învățământul agricol; în colaborare cu ing. dr. Bercu Florentin/2020
12. Metodologia generală a completării registrelor cooperativei agricole + Controlul/auditul cooperativei agricole/2021
13. Regulamentele funcționării democratice a cooperativei agricole/2021
14. Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole – ediție revăzută/2022
15. Ghid privind accesarea facilităților fiscale de către cooperativele agricole și membri cooperatori/ediția a II-a/2023
16. În sprijinul cooperativelor agricole și membrilor cooperatori/culegere de texte – 2023; în colaborare cu Bercu Florentin
17. Cooperativa agricolă și arendarea + Decontarea lucrărilor și serviciilor prestate de cooperativă membrilor săi /2024



„Societatea cooperatistă păstrează proprietatea individuală, interesul personal și inițiativa privată.”

(agronom, economist, dr. în științe economice
și prof. Gheorghe Trașcă, 1875–1951)

„Politicianism și cooperativism sunt două noțiuni contradictorii. Una exclude pe cealaltă.”

(doctor în științe economice, prof. Ion Răducanu, 1884–1964)

„Statul numai să deschidă drumul evoluției cooperației.”

(economist Virgil Madgearu, 1887–1940)

„Cooperația este una dintre pârgurile cele mai mari pentru ridicarea economică a țării; statul trebuie să fie un colaborator frățesc al cooperativelor.”

(inginer, ministru de finanțe, prim-ministru,
Vintilă I.C. Brătianu, 1867–1930)