

Aspecte privind evidența contabilă specifică sistemului cooperatist în cooperativele agricole

Expert contabil Maria MORNEA

Abstract

Agricultural cooperation is a new challenge for professional accountants. This article details the specifics of accounting for capital facilities and tax incentives for agricultural cooperatives and cooperative members in the context of the new legislative changes.

Key terms: agricultural cooperative, cooperative members, capital, income, taxes, tax incentives

Termeni-cheie: cooperativă agricolă, membri cooperatori, capital, venituri, impozite, facilități fiscale

Clasificare JEL: M41, K34, Q13, O13

➔ Introducere

Pentru că înainte de 1989 cooperația, atât cea agricolă, cât și cea meșteșugărească, de consum și credit, era considerată o formă de imixtiune a regimului comunist în proprietatea privată a membrilor cooperatori, reticența acestora în constituirea unor astfel de entități economice a fost mai mult decât justificată. În articolul de față vom aborda problematica privind cooperația agricolă.

După ce începând cu anul 1989, prin Decretul-lege nr. 42/1990 privind unele măsuri pentru stimularea țărănimii, membrii cooperativelor agricole de producție au trecut practic la lichidarea fostelor CAP-uri, prin Legea fondului funciar nr. 18/1991 a fost creat cadrul legal pentru lichidarea acestora. A urmat o formă tranzitorie de organizare a unor entități asociative, în baza **Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură**.

Art. 1 al Legii nr. 36/1991 stipulează că proprietarii de terenuri agricole care beneficiază de dispozițiile Legii fondului funciar nr. 18/1991, precum și alți proprietari de terenuri agricole își pot exploata pământul și în forme de asociere. Aceștia pot constitui și societăți comerciale în condițiile Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Formele de asociere simplă sunt, potrivit art. 2 al aceleiași legi, asocierile dintre două sau mai multe familii având ca scop exploatarea terenurilor agricole, creșterea animalelor, aprovizionarea, depozitarea, condiționarea, prelucrarea și vânzarea produselor, prestarea unor servicii, precum și alte activități. În forma inițială a articolului, aceste asocieri se puteau constitui pe bază de înțelegere verbală sau scrisă între două sau mai multe familii, fără altă formalitate juridică, cei în cauză stabilindu-și singuri obiectul activității și condițiile în care înțeleg să își desfășoare activitatea. Formele de asociere simplă nu aveau personalitate juridică. În cazul în care asociații doreau, ei puteau încheia contracte de societate în condițiile prevăzute de Codul civil. În prezent, aceste forme de asociere se realizează numai în baza contractului de societate.

Dacă proprietarii terenurilor agricole nu doresc să le exploateze individual și nici în una dintre formele menționate anterior, ei se pot constitui în societăți agricole, cu personalitate juridică, în condițiile prevăzute în titlul II al legii amintite.

Societatea agricolă este o societate de tip privat, cu capital variabil și un număr nelimitat și variabil de asociați, având ca obiect exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor și altor mijloace aduse în societate, precum și realizarea de investiții de interes agricol. Exploatarea agricolă poate consta în organizarea și efectuarea de lucrări agricole și îmbunătățiri funciare, utilizarea de mașini și instalații, aprovizionarea, prelucrarea și valorificarea produselor agricole și neagricole și alte asemenea activități, aceasta neavând caracter comercial. Într-o localitate pot lua naștere, după caz, una sau mai multe societăți agricole.

Din cele prezentate mai sus, după reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor, foștii membri ai cooperativelor agricole de producție aveau posibilitatea asocierii pentru exploatarea acestora sau să le exploateze în ferme individuale.

Existența celor două forme de asociere specifice (cu sau fără formă juridică), precum și exploatarea patrimoniului agricol prin societăți comerciale înființate în baza Legii nr. 31/1990 au fost primii pași pentru apariția noilor reglementări privind exploatarea patrimoniului agricol la nivel superior, și nu ca o activitate de subzistență.

Legea nr. 36/1991 prevedea că prin statut se vor determina condițiile pentru admiterea asociațiilor în societate, numărul minim de asociați, care nu poate fi mai mic de 10, capitalul social format din părți sociale de valoare egală, a căror mărime nu poate fi mai mică de 10.000 lei (vechi) fiecare, numărul de părți sociale pe care îl poate avea un asociat și modul de evaluare a acestora în cazul aportului în natură, inclusiv a folosinței pământului.

Potrivit art. 9 din lege, orice asociat poate face subscrieri de noi părți sociale pe lângă cele stabilite inițial. El își poate retrage din părțile sociale o anumită valoare, cu condiția să rămână cu minimul de părți sociale admise de statut. Statutul de înființare trebuie să conțină următoarele:

- prevederi referitoare la constituirea, majorarea sau diminuarea capitalului social;
- modul de vărsare a părților sociale subscrise și de restituire a lor;
- modul de admitere, retragere sau excludere a asociaților;
- regulile privind desemnarea, componența și funcționarea consiliului de administrație, a comisiei de cenzori, a comitetului de direcție, dacă este cazul, competențele, îndatoririle și responsabilitățile acestor organe;
- modul de convocare a adunării generale, modul de deliberare, condițiile de validitate a hotărârilor, precum și atribuțiile adunării generale;
- regulile privind ținerea evidenței contabile;
- modul de împărțire a profitului/pierderilor;
- modul de formare și păstrare a fondului de rezervă, destinația lui în caz de lichidare, modul de formare a altor fonduri, inclusiv a fondului de risc constituit pentru calamitățile naturale.

Înființarea societăților agricole se înregistrează la judecătoria în circumscripția căreia își va avea sediul societatea.

Prin **Legea nr. 31/2017 pentru completarea Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură** s-a instituit o procedură simplificată prin care societățile agricole se pot transforma în societăți, în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 31/1990. Pentru o perioadă de cinci ani de la constituirea noii societăți, părțile sociale sau acțiunile circulă cu respectarea dreptului de preferință al asociaților, în condițiile Legii nr. 31/1990.

Cererea de transformare a societății agricole în societate, însoțită de dovada verificării disponibilităților și rezervării de firmă eliberate de oficiul registrului comerțului, se depune la judecătoria în circumscripția căreia își are sediul societatea agricolă, care se radiază de drept.

În afara acestor reglementări, în anul 2004 a fost publicată **Legea cooperăției agricole nr. 566/2004**, prin care a fost statuat cadrul legal al organizării și funcționării cooperăției în agricultură. În anii următori, acest act normativ a fost modificat și completat, astfel că s-a stabilit că persoanele fizice și/sau juridice care se asociază în cooperative agricole trebuie să fie fermieri activi.

Fermierii activi pot fi asociați conform reglementărilor legale în:

- fermieri persoane fizice constituiți în întreprinderi individuale, întreprinderi familiale sau asociații fără personalitate juridică;
- societăți agricole care funcționează în baza Legii nr. 36/1991, cu modificările și completările ulterioare;
- asociații înființate în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, cu modificările și completările ulterioare;
- cooperative agricole înființate potrivit Legii nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Odată cu aderarea României la Uniunea Europeană au fost necesare reglementări prin care să fie stabilite condițiile de recunoaștere și funcționare a grupurilor și organizațiilor de producători, pentru comercializarea produselor agricole și silvice. Aceste condiții au fost stabilite prin **Ordonanța Guvernului nr. 37/2005**.

Pentru accesul la fondurile puse la dispoziție atât de România, cât și de Uniunea Europeană, precum și pentru a beneficia de facilități fiscale, fermierii activi au înființat diferite forme de asociere, cele mai importante fiind societățile agricole și cooperativele agricole.

⇒ Contabilitatea specifică

Odată cu apariția acestor forme de entități, și evidența contabilă aplicabilă a ridicat probleme profesiei. Prin Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, au fost stabilite condițiile generale care trebuie respectate în conducerea contabilității lor.

Astfel, societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit acestui act normativ. De asemenea, instituțiile publice, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial trebuie să organizeze și să conducă contabilitatea financiară.

Persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venit, definite de Codul fiscal, și ale căror venituri sunt determinate în sistem real vor conduce evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă sau, la opțiunea acestora, pe baza regulilor contabilității în partidă dublă, potrivit reglementărilor contabile emise în acest sens, cu excepția situației în care în legislația fiscală se prevede altfel.

Contabilitatea se conduce conform dispozițiilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, care sunt aplicabile și societăților cooperative și celorlalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților.

Modificările legislative au ridicat câteva probleme legate de înregistrarea în contabilitate a capitalului social și a modificărilor acestuia, ținând cont de cele trei categorii de membri cooperatori ai cooperativelor agricole: fondatori, acționari și asociați, precum și a capitalului social în funcție de gradul acestor cooperative, sau privind înregistrarea operațiunilor referitoare la facilitățile fiscale acordate atât cooperativelor, cât și membrilor cooperatori.

1. Înregistrarea în contabilitate a capitalului social și a modificărilor acestuia ținând cont de cele trei categorii de membri cooperatori ai cooperativelor agricole: fondatori, acționari și asociați, precum și a capitalului social în funcție de gradul cooperativelor

Conform prevederilor Legii nr. 566/2004, în ceea ce privește modul de înregistrare în contabilitate a capitalului social, suntem de părere că trebuie să ținem cont de următoarele:

Cooperativele agricole pot fi de gradul unu, doi sau trei.

Cooperativele agricole de gradul unu sunt persoane juridice constituite, după caz, din persoane fizice, persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și/sau întreprinderi familiale, definite potrivit Ordonanței

de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, cu modificările și completările ulterioare.

Cooperativele agricole de gradul doi sunt persoane juridice constituite din persoane juridice și/sau persoane fizice, din persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale, definite potrivit OUG nr. 44/2008, după caz, în scopul integrării pe orizontală și pe verticală a activității economice desfășurate de acestea și autorizate în conformitate cu prevederile Legii nr. 566/2004.

Cooperativele agricole de gradul trei sunt persoane juridice constituite din cooperative agricole de gradul doi care derulează investiții în comun cu respectarea principiilor cooperatiste.

Cooperativa agricolă se constituie și funcționează cu un număr minim de cinci persoane. Capitalul social este format din părți sociale de valoare egală, valoarea nominală stabilindu-se prin actul constitutiv. Părțile sociale pot fi în bani și/sau în natură, iar aportul în numerar este obligatoriu la constituirea oricărei astfel de cooperative.

Legea amintită prevede aplicarea principiului participării economice a membrilor cooperatori, conform căruia aceștia contribuie în mod echitabil la constituirea proprietății cooperativei agricole, exercitând asupra ei un control democratic.

Cel puțin o parte a acestei proprietăți este indivizibilă. Membrii cooperatori primesc, de regulă, o compensație limitată în bani sau în natură din profitul stabilit pe baza situației financiare anuale și a contului de profit și pierdere, proporțional cu participarea fiecăruia la profitul realizat de către cooperativa agricolă la care este membru. Ei alocă din profitul net al cooperativei agricole sumele necesare realizării următoarelor scopuri: dezvoltarea sa, recompensarea membrilor cooperatori în raport cu participarea la activitatea cooperativei sau sprijinirea altor activități aprobate de aceștia.

Actul normativ **definește următorii termeni** astfel:

- **membru cooperator acționar** – persoana fizică ce depune o cerere de înscriere și subscrie la capitalul social al cooperativei agricole aportul prevăzut în actul constitutiv; persoanele juridice care participă la constituirea cooperativei agricole de gradul doi sunt considerate membri cooperatori în cadrul acestor cooperative;
- **membru cooperator asociat** – persoana fizică sau persoana juridică ce nu subscrie la capitalul social, dar care dorește să devină membru cooperator și depune cerere de înscriere în cooperativa agricolă, pe o perioadă de probă până la acceptarea sa ca membru cooperator, perioadă reglementată prin statutul cooperativei agricole aprobat de adunarea generală, în care sunt prevăzute drepturile și obligațiile membrului asociat, și care nu poate depăși un an fiscal;
- **parte divizibilă** – partea patrimoniului cooperativei agricole care cuprinde valoarea părților sociale emise în schimbul aportului adus de membrii cooperatori la capitalul social, precum și dividendele cuvenite membrilor cooperatori;
- **parte indivizibilă** – partea patrimoniului cooperativei agricole acumulat de aceasta în decursul activității, mai puțin partea divizibilă, care nu poate face obiectul distribuirii sau dobândirii între membrii cooperatori;
- **părți sociale** – diviziuni ale capitalului social, nominative, emise în formă materială, de valoare egală, indivizibile, nenegociabile și care nu sunt purtătoare de dobânzi.

Potrivit Legii nr. 566/2004, **statutul cooperativei agricole** cuprinde în mod obligatoriu:

- modul de distribuire a profitului net sau de acoperire a pierderilor rezultate la sfârșitul exercițiului financiar, modul de formare a cotei minime a fondului de rezervă;
- mențiunea expresă că valorificarea producției membrilor cooperativei agricole se va realiza pentru minimum 50% din producția totală comercializată de fiecare membru, aferentă grupei/grupelor de produse cu care acesta participă în cooperativa agricolă, precum și că producția destinată vânzării aferentă terenurilor și

efectivului de animale cu care membrii participă în cooperativa agricolă se valorifică potrivit acordului dintre membri și aceasta;

- mențiunea expresă conform căreia cooperativa agricolă nu poate efectua operațiuni de colectare, vânzare și procesare a producției primare pentru nemembri care să însumeze mai mult de 30% din cifra de afaceri aferentă acestor operațiuni;
- evidențele contabile specifice sistemului cooperatist, altele decât cele prevăzute în Legea contabilității.

Cooperativa trebuie să mențină un **registru special al cooperativelor** în care vor fi înregistrate informații privind numărul și valoarea nominală a părților sociale, numărul de părți sociale subscrise și vărsate de fiecare membru fondator și cooperativar, aportul fiecărui membru fondator și cooperativar, în numerar și/sau în natură, valoarea aportului în natură și modul evaluării, precum și data la care se va vărsa integral capitalul social subscris. De asemenea, în registrul respectiv se fac mențiuni legate de orice modificare intervenită asupra acestor informații.

Capitalul social al cooperativei agricole este de minimum 500 lei pentru cooperativele agricole de gradul unu, de minimum 10.000 lei pentru cele de gradul doi și de minimum 50.000 lei pentru cele de gradul trei, fiind compus din părți sociale subscrise la aderare și vărsate potrivit actului constitutiv.

Numărul părților sociale vărsate inițial nu poate fi mai mic de 1/10 din numărul părților sociale subscrise, iar valoarea unei părți sociale nu poate fi sub 10 lei.

Un membru cooperativar dintr-o cooperativă agricolă poate deține părți sociale în limita și în condițiile prevăzute în actul constitutiv, fără să depășească 20% din capitalul social al acesteia.

La intrarea în cooperativa agricolă, bunurile mobile și imobile care se constituie ca aport la capitalul social se vor evalua pentru a se determina valoarea părților sociale subscrise în natură de către membrii cooperativari. În cazul cooperativei agricole pentru administrarea și gestionarea terenurilor agricole, bunurile care se aduc în folosință în acestea, precum și terenurile de orice fel rămân în proprietatea membrilor cooperativari, cooperativele având dreptul de uzufruct.

Majorarea capitalului social sau reducerea acestuia, precum și primirea de noi membri cooperativari se fac pe baza hotărârii adunării generale. Dacă majorarea capitalului social sau reducerea acestuia este mai mare de 10% din capitalul social, hotărârea adunării generale se publică în Monitorul Oficial, Partea a IV-a. De asemenea, dacă este mai mare de 10%, majorarea sau reducerea se afișează la sediul cooperativei agricole.

Părțile sociale pot fi cesionate între membrii cooperativari, donate și lăsate moștenire. Cesionarea și donarea părților sociale persoanelor din afara cooperativei agricole se pot face numai cu aprobarea adunării generale și numai în cazul în care cumpărătorul sau donatorul solicită înscrierea în cooperativa agricolă.

Cooperativa agricolă nu poate restitui valoarea părților sociale decât în caz de deces, retragere sau excludere a unui membru cooperativar, precum și în situația dizolvării acesteia.

Un aspect pe care dorim să îl redăm este neconcordanța din lege, în care la art. 9 lit. b) este prezentat membrul cooperativar acționar ca fiind persoana fizică ce depune o cerere de înscriere și subscrie la capitalul social al cooperativei agricole, iar capitalul social este reprezentat de părți sociale, fiind specificat acest lucru atât la art. 9 lit. c), cât și la art. 15 alin. (1), unde capitalul social al cooperativei este compus din părți sociale. Prin urmare, vom trata capitalul social al cooperativei agricole ca fiind compus din părți sociale care nu sunt purtătoare de dobânzi și profitul net realizat ca fiind repartizat conform legii cu o componentă atât pentru dividende și pentru dezvoltarea ei (partea indivizibilă), cât și pentru acțiuni sociale în favoarea membrilor.

Prin lege este stipulat că evidențele contabile specifice sistemului cooperatist, altele decât cele prevăzute în Legea contabilității, se stabilesc prin statut, iar la art. 38 sunt specificate **registrele cooperativei agricole**, respectiv:

- Registrul-inventar;
- registrul membrilor cooperatori și al părților sociale ale fiecăruia;
- registrul ședințelor adunării generale;
- registrul ședințelor consiliului de administrație;
- registrul constatărilor făcute de cenzori în exercitarea mandatului lor;
- registrul de aporturi în natură la capitalul social al cooperativei agricole;
- registrul bunurilor atribuite în folosință cooperativei agricole, însoțite de documente care atestă dreptul de proprietate asupra lor.

Acestea trebuie numerotate, sigilate și vizate de cenzori și se pot ține pe suport de hârtie și/sau în sistem computerizat.

Astfel, pentru evidența membrilor cooperatori, a aporturilor în natură și a bunurilor atribuite în folosință cooperativei agricole se folosesc registre speciale.

Profitul net realizat de cooperativele agricole se repartizează astfel:

- o compensație limitată în bani sau în natură, din profitul stabilit pe baza situației financiare anuale și a contului de profit și pierdere, proporțional cu participarea fiecăruia la profitul realizat de cooperativa agricolă al cărei membru este;
- sumele necesare dezvoltării cooperativei agricole, recompensării membrilor cooperatori în raport cu participarea la activitatea sa și sprijinirii altor activități aprobate de aceștia.

Prin modificarea Legii nr. 566/2004 în anii precedenți și prin Legea nr. 21/2019 pentru modificarea și completarea acesteia au fost clarificate unele prevederi referitoare la repartizarea profitului net.

Astfel, din profitul brut, cooperativa repartizează anual minimum 5% la fondul de rezervă legală, până la atingerea nivelului de 20% din capitalul social vărsat. Profitul net se repartizează în cotele aprobate de adunarea generală, conform prevederilor legale în vigoare, urmărindu-se cu prioritate dezvoltarea cooperativei agricole, atragerea fondurilor externe, instruirea și perfecționarea membrilor și angajaților, precum și derularea de acțiuni pentru dezvoltarea comunității din care aceasta face parte.

Distribuirea profitului prin dividende către membrii cooperatori se face proporțional cu participarea lor la capitalul social și/sau la realizarea cifrei de afaceri anuale a cooperativei agricole.

Altă problemă sesizată este că în cooperativă pot exista membri cooperatori asociați, așa cum sunt definiți la art. 9 lit. b¹) din Legea nr. 566/2004, ca fiind persoane fizice sau persoane juridice care nu subscriu la capitalul social, dar care doresc să devină membri cooperatori și depun cerere de înscriere în cooperativa agricolă, pe o perioadă de probă până la acceptarea lor ca membri cooperatori. Perioada de probă este reglementată prin statutul cooperativei aprobat de adunarea generală, în care sunt prevăzute drepturile și obligațiile membrilor asociați, inclusiv dreptul de uzufruct asupra terenurilor, și nu poate depăși un an fiscal.

Exemplu

La data de 01.01.N se înființează cooperativa agricolă Agrícola, în baza statutului încheiat sub semnătură privată de membrii fondatori, cu un capital social de 500 lei depus integral.

Prin statut se stabilește că membrii cooperatori asociați la data depunerii cererii de asociere depun cel puțin 10% din suma cu care doresc să participe la capitalul social și că exprimarea acceptului de a deveni membru cooperativ va fi de cel mult 10 luni de la data solicitării acestuia.

În cursul anului, 10 membri au depus cereri cu solicitarea de a deveni membri asociați, de a li se aproba înscrierea în cooperativă și a deveni membri cooperatori, cu un capital social de 900 lei.

De asemenea, 4 membri asociați nu au optat pentru înscrierea în cooperativă și nu au avut o opțiune certă asupra subscrierii capitalului, suma minimă cu care trebuie să participe la capitalul social conform statutului fiind de 40 lei. Din cei 4 membri asociați, 3 au depus cererea de înscriere, cu o participație la capitalul social de 300 lei.

În anul următor, adunarea generală hotărăște înscrierea ca membri cooperatori a celor 10 membri și stabilește termenul de vărsare a părților sociale nevărsate până la data de 30 aprilie.

Conform statutului, 35% din profitul net va fi repartizat la fondul de rezervă statutară care se va aloca părții indivizibile a cooperativei agricole.

Celelalte destinații vor fi aprobate anual de adunarea generală.

Adunarea generală hotărăște că profitul net va fi repartizat astfel:

- compensație limitată în bani sau în natură pentru membrii cooperatori – 25%;
- pentru fondul de rezervă statutară – 35%, în vederea dezvoltării cooperativei agricole;
- pentru recompensarea membrilor cooperatori proporțional cu participarea acestora la capitalul social și/sau la realizarea cifrei de afaceri anuale a cooperativei agricole – 30% sub formă de dividende;
- pentru realizarea unor activități sociale aprobate de membrii cooperatori – 10% din profitul net.

Profitul net realizat în anul N este în sumă de 200.000 lei.

– Înregistrarea capitalului social subscris:

500 lei	456	=	1011	500 lei
	„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”		„Capital subscris nevărsat”	

– Înregistrarea capitalului social depus la bancă (minimum 10%):

500 lei	5121	=	456	500 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”	

– Înregistrarea capitalului social subscris și vărsat:

500 lei	1011	=	1012	500 lei
	„Capital subscris nevărsat”		„Capital subscris vărsat”	

– Înregistrarea sumelor depuse de membrii asociați (900 lei x 10% + 40 lei x 10%), sume care, până când adunarea generală aprobă înscrierea în cooperativă, reprezintă obligații ale acestora către persoanele fizice respective și nu au legătură cu capitalul:

94 lei	5311	=	462	94 lei
	„Casa în lei”		„Creditori diverși”	

– Înregistrarea în anul următor a aprobării cererilor de înscriere în cooperativă și a majorării capitalului social (900 lei + 300 lei):

1.200 lei	456	=	1011	1.200 lei
	„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”		„Capital subscris nevărsat”	

– Înregistrarea capitalului social depus în anul anterior de membrii asociați care au optat pentru înscrierea în cooperativă (900 lei x 10% + 30 lei x 10%):

93 lei	462	=	456	93 lei
	„Creditori diverși”		„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”	

– Restituirea sumei depuse de membrul asociat care a renunțat la înscriere:

1 leu	462	=	5311	1 leu
	„Creditori diverși”		„Casa în lei”	

– Înregistrarea în contabilitate a repartizării profitului net:

Fond de rezervă statutară = 200.000 lei x 35% = 70.000 lei

Rezultat reportat = 130.000 lei

• Înregistrarea la data de 31.12.N a sumei reprezentând fondul de rezervă statutară:

70.000 lei	129	=	1063	70.000 lei
	„Repartizarea profitului”		„Rezerve statutare sau contractuale”	

• Înregistrarea rezultatului reportat și a repartizării profitului în luna ianuarie N+1:

200.000 lei	121	=	%	<u>200.000 lei</u>
	„Profit sau pierdere”		129	70.000 lei
			„Repartizarea profitului”	
			1171	130.000 lei
			„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

După aprobarea situațiilor financiare se repartizează profitul net prin constituirea unui provizion, întrucât cheltuielile (plățile) acestor alocări vor fi efective în anul N+1 (50.000 lei + 20.000 lei), astfel:

1. Compensația limitată în bani sau în natură pentru membrii cooperatori este de 50.000 lei (200.000 lei x 25%), pentru care considerăm că este necesară constituirea unui provizion, întrucât plata către membrii cooperatori se înregistrează efectiv în anul N+1.

2. Pentru realizarea unor activități sociale aprobate de membrii cooperatori este necesară suma de 20.000 lei (200.000 lei x 10%).

În vederea repartizării de dividende este alocată suma de 60.000 lei (200.000 lei x 30%), pentru recompensarea membrilor cooperatori proporțional cu participarea acestora la capitalul social și/sau la realizarea cifrei de afaceri anuale a cooperativei agricole.

130.000 lei	1171	=	%	<u>130.000 lei</u>
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		1518	70.000 lei
			„Alte provizioane”	
			457	60.000 lei
			„Dividende de plată”	

Aspectele prezentate mai sus reprezintă o parte din cele sesizate în practică, fără a cuprinde toate cazurile specifice legate de operațiunile de capital derulate de cooperativele agricole, și se rezumă numai la cooperativele agricole de gradul unu.

Art. 40 din Legea nr. 566/2004 prevede că situația financiară și contul de profit și pierdere se întocmesc în condițiile prevăzute de lege. Acestea, împreună cu raportul administratorilor, se depun la sediul cooperativei agricole cu cel puțin 15 zile înainte de întrunirea adunării generale, pentru a fi examinate de membrii cooperatori și de cenzori.

În acest act normativ se precizează dreptul de uzufruct al cooperativelor de tipul celor prevăzute la art. 6 lit. e) din lege: în cazul cooperativelor agricole pentru administrarea și gestionarea terenurilor agricole, bunurile care se aduc în folosință în cooperativa agricolă, precum și terenurile de orice fel rămân în proprietatea membrilor cooperatori, adică atât terenurile, cât și efectivele de animale a căror producție este valorificată prin cooperativa agricolă și bunurile ei se asimilează unei unități tehnico-economice, conform statutului cooperativei, iar în contabilitatea sa aceste bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului, respectiv în contul 8038 „Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie și alte bunuri similare”, analitice pe proprietari, bunuri etc. Evidența lor analitică se ține în registrul bunurilor atribuite în folosință cooperativei agricole.

2. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor legate de facilitățile fiscale acordate atât cooperativelor, cât și membrilor cooperatori

Prin modificările aduse Legii nr. 566/2004 au fost stabilite **facilități fiscale atât pentru cooperativele agricole, cât și pentru membrii cooperatori**. Astfel, potrivit art. 76 alin. (1), activitatea cooperativelor agricole beneficiază de următoarele măsuri, care constituie derogări de la prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

a) scutirea de la plata impozitului pe profit a cooperativelor agricole care procesează produsele agricole și/sau care produc/comercializează material genetic și/sau au activitate de creștere și/sau de reproducție, astfel: pentru primii cinci ani de la data intrării în producție în cazul celor nou-înființate și pentru o perioadă de cinci ani, începând cu luna următoare intrării în vigoare a legii, pentru cele deja înființate;

b) scutirea de la plata impozitului pe profit a cooperativelor agricole prevăzute la art. 6 lit. b)-e), astfel: pentru primii cinci ani de la data intrării în producție în cazul celor nou-înființate și pentru o perioadă de cinci ani, începând cu luna următoare intrării în vigoare a legii, pentru cele deja înființate care au realizat la data de 31 decembrie a anului calendaristic precedent o cifră de afaceri anuală netă de până la 3.000.000 euro, cursul de schimb fiind cel valabil la încheierea exercițiului financiar în care s-a realizat cifra de afaceri;

c) scutirea membrilor de la plata impozitului pe venituri în cazul persoanelor juridice microîntreprinderi și de la plata impozitului pe norma de venit în cazul persoanelor fizice, respectiv persoană fizică, persoană fizică autorizată, întreprindere individuală, întreprindere familială, definite potrivit OUG nr. 44/2008, pentru producția valorificată prin/către cooperativa agricolă;

d) prin derogare de la dispozițiile Codului fiscal, cooperativele agricole care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere nu intră sub incidența titlului III – Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și datorează impozit pe profit;

e) scutirea membrilor cooperatori de la plata impozitului pe clădirile și pe terenurile utilizate pentru obținerea producției agricole valorificate prin/către cooperativa agricolă, inclusiv pentru bunurile aflate în patrimoniul de afecțaiune al persoanelor fizice autorizate, întreprinderilor individuale și întreprinderilor familiale, definite potrivit OUG nr. 44/2008. Facilitățile fiscale se acordă în integralitate membrilor cooperatori care au

valorificat în anul anterior celui pentru care se datorează impozitele cel puțin 50% din producția obținută prin/către cooperativele agricole. Stabilirea criteriilor potrivit cărora membrii cooperatori vor beneficia de aceste scutiri se face prin ordin comun al ministrului agriculturii și dezvoltării rurale, ministrului finanțelor publice și ministrului dezvoltării regionale și administrației publice;

f) scutirea membrilor cooperativelor agricole de la plata impozitului pe arendă în cazul terenurilor luate în arendă de către cooperativele agricole de la aceștia.

În cazul în care cooperativele agricole se lichidează voluntar într-o perioadă de timp mai mică decât cea pentru care au beneficiat de aceste scutiri, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se percep creanțe fiscale accesorii conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, de la data aplicării facilității, potrivit legii. În acest caz, cooperativele agricole au obligația depunerii declarației fiscale rectificative.

În aplicarea unor scutiri, Agenția Națională de Administrare Fiscală a emis Circulara nr. 700/2018 și, împreună cu Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale și Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, a emis **Ordinul nr. 203/2.287/1.809/2019 pentru stabilirea criteriilor potrivit cărora membrii cooperatori beneficiază de scutirile prevăzute la art. 76 alin. (1) lit. e) din Legea cooperăției agricole nr. 566/2004.**

Pentru a aplica facilitățile de mai sus, din punctul nostru de vedere, cooperativele agricole ar trebui să le evidențieze în contabilitate legate direct de obligațiile lor față de bugetul statului, astfel:

1. În cazul cooperativelor care beneficiază de facilitățile menționate la lit. a)-b) și care calculează impozitul pe profit datorat conform prevederilor Codului fiscal, sumele respective vor fi recunoscute în contabilitate pe seama rezervelor la fiecare dată la care ele datorează acest impozit (trimestrial sau anual, în funcție de activitatea desfășurată).

Exemplu

Reluând datele din exemplul anterior, cooperativa agricolă Agrícola obține venituri majoritare din cultura cerealelor, a plantelor tehnice și a cartofului, pomicultură și viticultură și realizează un profit în sumă de 300.000 lei. Aceasta va repartiza la finele anului la rezerve suma reprezentând scutirea de la plată a impozitului pe profit.

Conform prevederilor art. 41 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal, impozitul se calculează anual și se declară până la data de 25 februarie a anului următor, acesta fiind de 48.000 lei (300.000 lei x 16%).

– Înregistrarea în contabilitate a acestei facilități la 31.12.N:

48.000 lei	129	=	1063	48.000 lei
	„Repartizarea profitului”		„Rezerve statutare sau contractuale”	

2. Suntem de părere că facilitatea prevăzută la lit. c) se aplică pentru veniturile realizate din repartizări făcute de cooperativele de gradul doi sau trei către cele de grad inferior și desigur persoanelor fizice recunoscute în cadrul grupurilor și organizațiilor de producători, pentru comercializarea produselor agricole și silvice, iar cea de la lit. d) necesită o abordare distinctă, întrucât ea este reprezentată, din punctul nostru de vedere, de suma cea mai mare rezultată din calculul celor două impozite, respectiv impozitul pe profit și cel pe venit.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunii este similară cu cea prezentată anterior (129 = 1063).

3. Facilitățile prevăzute la lit. e) și f) sunt aplicabile pentru membrii cooperatori la plata impozitelor și taxelor locale, precum și la plata impozitului pe veniturile din arendă pentru terenurile luate în arendă de cooperativele agricole și sunt acordate dacă sunt îndeplinite condițiile stabilite prin Ordinul ministrului agriculturii și dezvoltării rurale, al ministrului finanțelor publice și al ministrului dezvoltării regionale și administrației publice nr. 203/2.287/1.809/2019.

Astfel, beneficiază de scutirea de impozit pe clădire și impozit pe teren toate categoriile de membri cooperatori definiți conform art. 9 lit. a) și b) din Legea nr. 566/2004 (membrii fondatori și membrii cooperatori acționari).

În vederea aplicării prevederilor ordinului amintit, scutirea de la plata impozitului pe clădiri și terenuri se acordă pe baza documentelor justificative, valabile la data de 31 decembrie a anului fiscal anterior celui pentru care se acordă aceasta, prin care se atestă situația respectivă. Membrii cooperatori au obligația să depună anual declarația în acest sens, însoțită de documentele justificative, la compartimentele de specialitate ale autorităților publice locale, până la data de 31 martie a anului curent.

Prin Circulara nr. 700/2018, ANAF menționează următoarele:

„Având în vedere faptul că Legea nr. 566/2004 are caracter special în raport cu prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, această normă specială se aplică ori de câte ori ne găsim în fața unui caz ce intră sub incidența acestei legi, prioritar în raport cu Codul fiscal. De asemenea, precizăm că Legea nr. 164/2016 este ulterioară în raport cu Codul fiscal, și prin urmare, în cazul unui conflict între cele două acte normative, legea mai recentă primează față de legea mai veche.

Față de cele prezentate, aplicarea de către cooperativele agricole/membrii cooperativelor agricole a facilităților fiscale prevăzute de legea specială, respectiv de Legea nr. 566/2004, nu este condiționată de corespondența cu prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și, pe cale de consecință, facilitățile fiscale respective sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a prevederilor din legea specială care a instituit aceste facilități.”

Bibliografie

1. Circulara Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 700/2018 cu referire la modificările Legii cooperăției agricole nr. 566/2004 prin Legea nr. 164/2016 pentru modificarea și completarea Legii cooperăției agricole nr. 566/2004, precum și pentru stabilirea unor măsuri de aplicare a acesteia.
2. Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, publicată în Monitorul Oficial nr. 97/06.05.1991, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.236/22.12.2004, cu modificările și completările ulterioare.
5. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
6. Ordinul ministrului agriculturii și dezvoltării rurale, al ministrului finanțelor publice și al ministrului dezvoltării regionale și administrației publice nr. 203/2.287/1.809/2019 pentru stabilirea criteriilor potrivit cărora membrii cooperatori beneficiază de scutirile prevăzute la art. 76 alin. (1) lit. e) din Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, publicat în Monitorul Oficial nr. 491/18.06.2019.
7. Ordonanța Guvernului nr. 37/2005 privind recunoașterea și funcționarea grupurilor și organizațiilor de producători, pentru comercializarea produselor agricole și silvice, publicată în Monitorul Oficial nr. 652/22.07.2005, cu modificările și completările ulterioare.