

Specificul decontării lucrărilor și serviciilor agricole prestate de cooperativa agricolă membrilor săi

Ec. Paul C. ȘCHIOPU

Teleorman

Abstract

In this article we present the specific features of settlement of agricultural works and services provided by the agricultural cooperatives to their members. Thus, we will describe aspects regarding the settlement of agricultural works and services provided to the cooperative members by cooperatives with the means purchased from own sources and/or borrowed or from European non-reimbursable funds or with agricultural machinery rented from third parties.

Key terms: agricultural cooperative, cooperative members, agricultural works and services, agricultural machinery, own funds, loan, non-reimbursable funds, rental

Termeni-cheie: cooperativă agricolă, membri cooperatori, lucrări și servicii agricole, utilaje agricole, fonduri proprii, împrumut, fonduri nerambursabile, închiriere

Clasificare JEL: M41, Q13, Q14

To cite this article: Paul C. Șchiopu, *Specificul decontării lucrărilor și serviciilor agricole prestate de cooperativa agricolă membrilor săi*, *CECCAR Business Review*, N° 9/2023, pp. 2-7, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.09.01>

➔ Introducere

Conform art. 6 lit. a) din Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare, clasificarea cooperativelor agricole începe chiar cu cele agricole de servicii, care asigură în sistem cooperatist serviciile pentru micii producători. Un alt tip de cooperative sunt cele care desfășoară servicii agricole, achiziții de materiale și de mijloace tehnice necesare producției agricole și vânzări de produse agricole, procesarea acestora și care pot organiza integrarea producției agricole primare rezultate din exploatațiile membrilor cu procesarea și/sau cu comercializarea, precum și utilizarea în comun a utilajelor și construcțiilor care aparțin cooperativelor, așa cum prevede art. 6 lit. e¹) din actul normativ amintit. În concluzie, cooperativele agricole sunt și prestatoare de servicii în scopul obținerii de avantaje economice de către membrii săi.

Art. 9 lit. f) din Legea nr. 566/2004 întărește rolul cooperativei agricole de „asociație care se constituie cu scopul de a exploata în comun suprafețele agricole deținute de membrii cooperatori [...] și de a utiliza în comun mașini și instalații”.

Conform art. 10¹ alin. (2) din aceeași lege, cooperativa agricolă „este asimilată unui fermier” a cărui dimensiune reprezintă cumulul dimensiunilor exploatațiilor agricole aparținând membrilor cooperativei, aferente producției valorificate prin aceasta, și a exploatației sale, după caz.

Pentru realizarea acestor scopuri, cooperativele se dotează cu mașini și utilaje agricole, angajează personal calificat și gestionează întreținerea și funcționarea lor. De asemenea, ele au obligația gestionării decontării lucrărilor executate și serviciilor prestate membrilor lor.

Achiziția mașinilor și utilajelor se poate face cu finanțare asigurată din următoarele **surse**:

- surse proprii provenite din acumulările cooperativelor;

- surse împrumutate: credite bancare contractate de cooperative, aporturi sau împrumuturi acordate de membrii cooperatori, leasing;
- fonduri europene nerambursabile pentru investiții.

Lucrările agricole și serviciile prestate de cooperative membrilor lor includ:

- **lucrări agricole:** arat, scarificat, discuit, grăpat, tăvălugit, semănat, prășit, erbicidat, fertilizat, recoltat;
- **servicii:** transportul, depozitarea, selectarea/sortarea și ambalarea/etichetarea produselor agricole ale membrilor cooperatori, reparații ale mașinilor și utilajelor agricole aparținând membrilor (service), morărit.

➔ Decontarea lucrărilor și serviciilor agricole prestate membrilor cooperativei cu mijloace achiziționate din surse proprii și/sau împrumutate

În cazul în care cooperativele achiziționează utilaje și mașini agricole ori realizează capacități de servicii cu finanțare proprie sau împrumutată, acestea pot presta lucrări/servicii atât membrilor lor, cât și terților nemembri.

Exemplu

Cooperativa X achiziționează cu surse proprii și recepționează un utilaj agricol în valoare de 300.000 lei:

300.000 lei	2131	=	404	300.000 lei
	„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Furnizori de imobilizări”	

Cooperativa îi facturează membrului cooperador Ion Popa lucrările executate cu utilajul agricol achiziționat, valoarea lor fiind de 180.000 lei, TVA inclus:

180.000 lei	4111.1	=	%	<u>180.000 lei</u>
	„Clienți” / analitic Ion Popa, membru cooperador		704	165.138 lei
			„Venituri din servicii prestate” 4427	14.862 lei
			„TVA colectată”	

La fiecare factură se atașează un exemplar al procesului-verbal de recepție a lucrărilor/serviciilor.

Recomandăm ca tarifele aprobate prin hotărâri ale consiliului de administrație al cooperativei să fie fundamentate având în vedere cel puțin următoarele elemente de costuri care ar trebui acoperite: consumul de motorină, amortizarea utilajelor, cota de salarii a mecanizatorilor, cota de reparații curente și capitale, asigurarea împotriva unor fenomene/riscuri neprevăzute, precum și o marjă minimă de profit. Lucrările se execută pe baza comenzilor primite de la membri și a programărilor acceptate de comun acord.

Trebuie amintit că, potrivit Legii cooperăției agricole, „cooperativele agricole și membrii acestora nu se încadrează în categoria întreprinderilor afiliate”.

Încasarea contravalorii lucrărilor și/sau a serviciilor prestate se poate face, total sau parțial, și prin comensare cu sumele datorate de cooperativă membrilor cooperatori pentru produsele achiziționate de la aceștia.

Exemplu

Cooperativa X încasează contravaloarea serviciilor prestate membrului cooperador Ion Popa, în valoare de 180.000 lei. Din această sumă, 25.000 lei se compensează cu produsele agricole achiziționate de la el.

– Înregistrarea sumei compensate cu produsele agricole achiziționate de la membrul cooperat:

25.000 lei	401.1	=	4111.1	25.000 lei
	„Furnizori” / analitic		„Clienți” /	
	Servicii prestate		analitic Ion Popa,	
	membrilor cooperatori –		membru cooperat	
	Ion Popa			

– Încasarea diferenței (180.000 lei – 25.000 lei):

155.000 lei	5121	=	4111.1	155.000 lei
	„Conturi la bănci		„Clienți” /	
	în lei”		analitic Ion Popa,	
			membru cooperat	

■ Închirierea mașinilor și utilajelor agricole achiziționate din surse proprii și/sau împrumutate

În cazul în care cooperativele închiriază mașini și utilaje agricole membrilor cooperatori, tratamentul contabil al operațiunilor presupune următoarele:

- existența unui contract de închiriere sau a unei înțelegeri/convenții încheiat(e) între cooperativă și membrul cooperat respectiv, ale cărui/cărei clauze să prevadă gestionarea/exploatarea corectă a acelor bunuri, o marjă de profit pentru cooperativă (sau nu), asigurarea acestora împotriva unor riscuri/fenomene naturale negative etc., fiind însoțit(ă) de procesul-verbal de predare-primire, ambele aprobate prin hotărâre a consiliului de administrație al cooperativei;

- facturarea chiriei de către cooperativă conform clauzelor contractului.

Chiria poate fi achitată și prin compensare, totală sau parțială, cu sumele datorate de cooperativele agricole pentru produsele achiziționate de la membrii cooperatori respectivi.

Procesul-verbal de predare-primire se va înregistra în contabilitatea membrilor cooperatori în debitul contului 8031 „Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare”, iar la restituire, în creditul acestuia. La cooperative, operațiunile se fac în creditul contului 8031 la predare și în debitul său la primire.

➔ Decontarea lucrărilor și serviciilor agricole prestate membrilor cooperativei cu mijloace achiziționate din fonduri europene nerambursabile

Posibilitatea cooperativelor agricole de a accesa fonduri europene nerambursabile pentru achiziția de utilaje și realizarea de capacități pentru prestări de servicii constituie un avantaj economic deosebit pentru exploatarea agricolă ale membrilor cooperatori. În funcție de mărimea exploatarea proprii, mulți dintre aceștia nu îndeplinesc în mod individual condițiile pentru accesarea finanțării respective.

Una dintre particularitățile utilizării unor astfel de mijloace achiziționate parțial din fonduri europene nerambursabile este aceea că, potrivit contractului de finanțare încheiat cu Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale (AFIR), timp de cinci ani, cât durează monitorizarea proiectului, **cu aceste active nu se pot presta servicii terților și ele nu pot fi vândute/înstrăinate**. Astfel, se ridică întrebarea dacă lucrările executate și serviciile prestate membrilor (subliniem, membrilor cooperativei) sunt ori nu considerate prestări de servicii care să intre sub incidența prevederilor contractului de finanțare.

Răspunsul se află în însuși textul Legii cooperatiei agricole, la art. 18 alin. (1)¹: „**prestările de servicii efectuate de acestea către propriii membri cooperatori nu vor fi considerate acte de vânzare**”. Cum ar trebui să interpretăm/aplicăm această prevedere? Considerăm că legiuitorul se referă la faptul că prestările de servicii efectuate de cooperative membrilor lor (**numai membrilor lor!**), facturate acestora conform Codului fiscal și normelor contabilității, nu se vor interpreta ca fiind restricționate prin contractul de finanțare încheiat cu AFIR. Numai eventualele servicii prestate nemembrilor vor intra sub incidența interdicțiilor impuse pe timpul monitorizării implementării proiectului respectiv.

Legea cooperăției agricole întărește aceste argumente astfel:

- cooperativele agricole „asigură în sistem cooperatist serviciile pentru micii producători” (art. 6 lit. a));
 - „utilizarea în comun a utilajelor și construcțiilor care aparțin cooperativelor agricole” (art. 6 lit. e¹));
 - cooperativa este o „asociație de persoane fizice care se constituie cu scopul de a exploata în comun suprafețele agricole deținute de membrii cooperatori” (art. 9 lit. f));
 - cooperativa agricolă este asimilată unui fermier a cărui „dimensiune reprezintă cumulul dimensiunilor exploatațiilor membrilor cooperatori, aferente producției valorificate prin cooperativa agricolă” (art. 10¹ alin. (2)).
- Exact această prevedere stă la baza întocmirii proiectelor pentru accesarea de fonduri europene nerambursabile, în sensul că fundamentarea sa, ca încărcătură nominală pe utilaj, se face prin însumarea dimensiunilor tuturor exploatațiilor membrilor cooperatori.

Exemplu

Cooperativa X întocmește și depune un proiect de finanțare pentru investiții din fonduri europene nerambursabile în vederea achiziționării unor mașini și utilaje agricole. Din contractul încheiat cu AFIR rezultă că partea finanțată din fonduri europene este de 2.240.000 lei (80%), iar cofinanțarea cooperativei reprezintă 560.000 lei (20%), totalul valorii investiției fiind astfel de 2.800.000 lei (100%). Aceasta îi prestează membrului cooperativ Ion Popa servicii în valoare de 5.000 lei folosind un utilaj agricol achiziționat din fonduri nerambursabile.

– Achiziția și recepția utilajelor agricole:

2.800.000 lei	2131	=	404	2.800.000 lei
	„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Furnizori de imobilizări”	

532.000 lei	4426	=	404	532.000 lei
	„TVA deductibilă”		„Furnizori de imobilizări”	

– Înregistrarea finanțării conform contractului încheiat cu AFIR:

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

– Înregistrarea cotei lunare de amortizare a utilajelor achiziționate din fonduri europene nerambursabile, durata de viață utilă a acestora fiind de 10 ani, iar amortizarea, liniară (2.800.000 lei/10 ani x 12 luni):

<u>23.333 lei</u>	%	=	2813	23.333 lei
18.666 lei	6811.01		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” (partea de 80%)			
4.667 lei	6811.02			
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” (partea de 20%)			

– Transferul cotei de amortizare de 80% la venituri:

18.666 lei	4752	=	7584	18.666 lei
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

– Încasarea tranșei de finanțare conform decontului/cererii depus(e) la AFIR:

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

– Înregistrarea de către cooperativă a facturii pentru serviciile prestate membrului cooperator Ion Popa:

5.450 lei	4111.1	=	%	5.450 lei
	„Clienți” /		704	5.000 lei
	analitic Ion Popa,		„Venituri din	
	membru cooperator		servicii prestate”	
			4427	450 lei
			„TVA colectată”	

Lucrările și serviciile agricole prestate de cooperative membrilor cooperatori se recepționează și se consemnează în procesele-verbale de recepție lucrări/servicii, care se atașează facturilor emise fiecărui membru cooperator, după caz.

În contabilitatea cooperativelor, facturile de lucrări/servicii prestate membrilor se înregistrează conform prevederilor Codului fiscal și normelor contabilității.

În contabilitatea membrilor cooperatori, facturile primite de la cooperativă se operează normal, în funcție de modul de organizare juridică și de conducerea contabilității fiecăruia.

Atunci când în timpul monitorizării implementării proiectului (cinci ani) se analizează activitatea depusă cu aceste utilaje/mașini/capacități pentru servicii, **serviciile respective prestate membrilor și facturate de cooperativă nu vor fi considerate acte de vânzare**, așa cum stipulează art. 18 alin. (1¹) din Legea nr. 566/2004.

■ Închirierea mașinilor și utilajelor agricole achiziționate din fonduri europene nerambursabile

În cazul în care cooperativa închiriază membrilor săi utilajele achiziționate din fonduri nerambursabile, facturile respective emise de aceasta **nu se vor interpreta ca acte de vânzare** care să intre sub incidența interdicțiilor contractului de finanțare încheiat cu AFIR.

Exemplu

Cooperativa X înregistrează factura emisă membrului cooperator Ion Popa pentru închirierea unui utilaj dintre cele achiziționate din fonduri nerambursabile, valoarea fiind de 3.000 lei:

3.000 lei	4111.1	=	706	3.000 lei
	„Clienți” /		„Venituri din redevențe,	
	analitic Ion Popa,		locații de gestiune și chirii”	
	membru cooperator			

Închirierea are la bază un contract sau o înțelegere/convenție încheiat(ă) între cooperativă și membrul cooperator, în care se prevăd obligațiile părților cu privire la gestionarea bunurilor respective, asigurarea împotriva unor riscuri neprevăzute și protecția muncii, nivelul chiriei și modul de decontare a acesteia etc., și procesul-verbal de predare-primire, ambele aprobate prin hotărâre a consiliului de administrație al cooperativei.

Plata facturilor de chirie se poate face, total sau parțial, și prin compensare cu sumele datorate pentru produsele agricole valorificate prin/către cooperativă de membrii cooperatori.

Exemplu

Reluând datele din exemplul precedent, cooperativa X înregistrează compensarea facturii de chirie emise membrului cooperativ Ion Popa pentru închirierea utilajului achiziționat din fonduri nerambursabile cu produsele valorificate prin cooperativă de către acesta:

3.000 lei	401.1	=	4111.1	3.000 lei
	„Furnizori” / analitic		„Clienți” /	
	Servicii prestate		analitic Ion Popa,	
	membrilor cooperativi –		membru cooperativ	
	Ion Popa			

Atât la cooperativa care oferă utilajele spre închiriere, cât și la membrii cooperativi care le închiriază, pe durata închirierii, bunurile respective se vor contabiliza în contul 8031 „Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare”.

➔ Decontarea lucrărilor și serviciilor agricole prestate membrilor cooperativei cu mijloace închiriate de la terți/nemembri

Terenurile membrilor cooperativi pot fi lucrate de cooperativă și cu utilaje închiriate de aceasta de la terți/nemembri, astfel:

✓ Cooperativa încheie un contract de închiriere cu terțul proprietar și un proces-verbal de predare-primire, ambele aprobate prin hotărâre a consiliului de administrație al acesteia.

✓ În situația în care cooperativa execută cu mijloace închiriate lucrări pe terenurile membrilor săi, ea acoperă cheltuielile cu funcționarea acestora și factura de chirie emisă de terț emițând la rândul ei beneficiarului lucrărilor o factură de prestări servicii.

✓ Cooperativa evidențiază în contul 8031 primirea/existența acelor utilaje.

Atunci când cooperativa execută cu mijloace închiriate lucrări pe terenurile sale (proprii, arendate, cedate în folosință, închiriate etc.), aceasta trebuie să își acopere costurile cu lucrările respective și să achite factura de chirie.

Bibliografie

1. Șchiopu, C.P. (2022), *Evidențe tehnice și operațiuni contabile specifice cooperativelor agricole*, ediția a II-a, Editura Velox, Alexandria.
2. Șchiopu, C.P. (2023), *Ghid privind accesarea facilităților fiscale oferite de lege cooperativelor și membrilor cooperativi*, ediția a II-a, Editura Velox, Alexandria.
3. Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.236/22.12.2004, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată în Monitorul Oficial nr. 505/15.07.2011, 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 finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.