

## Contabilitatea evenimentelor și tranzacțiilor privind datoriile pe termen lung

Prof. univ. dr. Corina-Graziella BÂTCĂ-DUMITRU

Academia de Studii Economice din București

### Abstract

*The objective of this article is to present, according to the Order of the Minister of Public Finance No. 1802/2014 for the approval of the Accounting regulations regarding the individual annual financial statements and consolidated annual financial statements, as subsequently amended and supplemented, the recognition of the long-term debt, the summary of accounting regulations regarding these balance sheet elements, the accounting for different transactions and events related to long-term debt, as well as the impact of these transactions and events on the balance sheet and the statement of cash flows.*

**Key terms:** long-term debt, loan from bond issue, concessional debt, balance sheet, statement of cash flows

**Termeni-cheie:** datorie pe termen lung, împrumut din emisiunea de obligațiuni, datorie privind concesiunile, bilanț, situația fluxurilor de trezorerie

**Clasificare JEL:** M41

**To cite this article:** Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, *Contabilitatea evenimentelor și tranzacțiilor privind datoriile pe termen lung*, *CECCAR Business Review*, N° 8/2020, pp. 21-29, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.08.03>

Pct. 360 din Ordinul 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, descrie datoriile pe termen lung plecând de la definiția datoriilor pe termen scurt sau curente: o datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității sau când este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului. **Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.**

Totodată, actul normativ amintit prevede anumite **situații specifice în care o entitate va clasifica datoriile ca fiind pe termen lung:**

✓ Entitatea **clasifică datoria ca fiind pe termen lung** în cazul în care creditorul a fost de acord, până la finalul perioadei de raportare, să ofere o perioadă de grație care să se încheie la cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea și în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată. (pct. 361 alin. (2))

✓ Dacă o entitate preconizează și are posibilitatea să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare conform unei facilități de împrumut existente, ea **clasifică obligația ca fiind pe termen lung** chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă. În situațiile în care refinanțarea sau reînnoirea obligației nu ar fi la îndemâna entității (de exemplu, atunci când nu există un acord de refinanțare), entitatea nu ia în calcul potențialul de refinanțare a obligației și clasifică obligația drept curentă. (pct. 362)

Conform pct. 368 din OMFP nr. 1.802/2014, entitățile trebuie să mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului, dacă:

- termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; și
- există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.

Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate acestora se ține pe următoarele **categorii**, enumerate la pct. 364 din aceeași reglementare:

- împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora;
- credite bancare pe termen lung și mediu;
- sume datorate entităților afiliate, entităților asociate și entităților controlate în comun;
- alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

### ➔ Sinteza reglementărilor contabile privind datoriile pe termen lung

Probleme abordate	OMFP nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare
<b>Cazul particular în care suma de rambursat pentru o datorie este mai mare decât suma primită</b>	Pct. 365 alin. (1) – Recunoașterea diferenței dintre cele două sume Pct. 365 alin. (2) – Recunoașterea amortizării diferenței dintre cele două sume
<b>Împrumuturi din emisiunile de obligațiuni</b>	Pct. 366 – Definierea lor și evidențierea separată a împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni convertibile
<b>Datorii privind concesiunile</b>	Pct. 367 – Definierea lor Pct. 176 alin. (2) – Recunoașterea concesiunilor primite ca active necorporale și perioada de amortizare Pct. 355 alin. (1) – Recunoașterea concesiunilor primite în conturi în afara bilanțului Pct. 355 alin. (2) – Restituirea bunurilor luate în concesiune Pct. 177 alin. (2) – Definierea acordului de concesiune a serviciilor de tip public-privat Pct. 177 alin. (1) – Recunoașterea licenței primite în cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat

### Exemplu

În cursul anului N, entitatea Alfa efectuează următoarea secvență de tranzacții:

a) Primește în concesiune o pădure care aparține domeniului public al statului. În contract sunt prevăzute durata concesiunii, de 20 de ani, începând cu 01.01.N, și valoarea totală a acesteia, de 1.000.000 lei, cu o redevență lunară de 4.167 lei, plătită la data de 15 a lunii următoare celei pentru care se datorează. Amortizarea concesiunii se realizează pe durata contractului, prin metoda liniară.

b) La data de 01.04.N obține un credit bancar pe termen lung de 50.000 lei, rambursabil în 5 tranșe anuale egale, la data de 01.04 a fiecărui an, când se plătește și dobânda anuală. Rata anuală a dobânzii este de 30%.

c) La data de 01.10.N emite un împrumut obligatar cu următoarele caracteristici: număr de obligațiuni – 50.000; valoare nominală – 10 lei/obligațiune; preț de emisiune – 9 lei/obligațiune; preț de rambursare – 12 lei/obligațiune; rata anuală a dobânzii – 20%; durata împrumutului – 5 ani. Rambursarea împrumutului se face în 5 tranșe anuale egale, la data de 01.10 a fiecărui an, când se plătește și dobânda anuală. Primele de rambursare se amortizează liniar pe durata împrumutului.

*Pe baza sintezei din tabelul de mai sus, ne propunem:*

- să contabilizăm diferitele tranzacții cu datorii pe termen lung;
- să prezentăm impactul acestor tranzacții asupra bilanțului;
- să prezentăm impactul acestor tranzacții asupra situației fluxurilor de trezorerie.

#### **Anul N:**

a) Concesiunea primită se reflectă în contabilitate ca o imobilizare necorporală deoarece contractul de concesiune prevede o durată (20 de ani) și o valoare (1.000.000 lei) determinate de concesiune.

a1) La data de 01.01.N, odată cu semnarea contractului, recunoașterea activului necorporal la valoarea totală a concesiunii primite:

1.000.000 lei	205	=	167	1.000.000 lei
	„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”	

Și concomitent:

	Debit 8038			1.000.000 lei
	„Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie și alte bunuri similare”			

**Notă:** Se poate face înregistrarea concesiunii și direct pe seama contului 404 „Furnizori de imobilizări”.

a2) La data de 15.02.N, înregistrarea redevenței lunare datorate:

4.167 lei	167	=	404	4.167 lei
	„Alte împrumuturi și datorii asimilate”		„Furnizori de imobilizări”	

a3) Plata redevenței lunare:

4.167 lei	404	=	5121	4.167 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

**Notă:** În cazul în care înregistrarea concesiunii s-a realizat direct pe seama contului 404, în această etapă se contabilizează doar plata redevenței lunare.

Ultimele două înregistrări se repetă în cursul anului N la data de 15 a fiecărei luni. Ca urmare, se vor plăti 45.837 lei (11 redevențe x 4.167 lei/redevență).

La sfârșitul anului N, contul 167 va avea un sold de 954.163 lei (1.000.000 lei – 45.837 lei), din care:

- Datorie sub un an (cele 12 redevențe care se datorează pentru anul N+1) = 50.004 lei (12 redevențe x 4.167 lei/redevență)
- Datorie peste un an = 904.159 lei (954.163 lei – 50.004 lei)

b1) La data de 01.04.N, primirea creditului:

50.000 lei	512	=	1621	50.000 lei
	„Conturi curente la bănci”		„Credite bancare pe termen lung”	

b2) Înregistrarea dobânzii aferente anului N, adică pentru perioada 01.04-31.12.N (50.000 lei x 30% x 9 luni/12 luni):

11.250 lei	666	=	1682	11.250 lei
	„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	

La sfârșitul anului N:

- Contul 1621 va avea un sold de 50.000 lei, din care:
  - Datorie sub un an = 10.000 lei/tranșă (50.000 lei/5 tranșe) (rata datorată pentru data de 01.04.N+1)
  - Datorie peste un an = 40.000 lei (50.000 lei – 10.000 lei)
- Contul 1682 va avea un sold de 11.250 lei – datorie sub un an (o parte din dobânda anuală care va fi plătită la data de 01.04.N+1)

c1) La data de 01.10.N, recunoașterea emiterii împrumutului obligatar:

Valoarea împrumutului = 600.000 lei (50.000 obligațiuni x 12 lei/obligațiune (prețul de rambursare))

Suma primită = 450.000 lei (50.000 obligațiuni x 9 lei/obligațiune (prețul de emisiune))

Prime privind rambursarea împrumutului din emisiunea de obligațiuni = 150.000 lei (600.000 lei – 450.000 lei)

600.000 lei	%	=	161	600.000 lei
450.000 lei	461		„Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”	
150.000 lei	1691		„Prime privind rambursarea obligațiunilor”	

Și încasarea:

450.000 lei	512	=	461	450.000 lei
	„Conturi curente la bănci”		„Debitori diverși”	

c2) Înregistrarea dobânzii datorate la sfârșitul anului N pentru perioada 01.10-31.12.N, calculată la valoarea nominală (50.000 obligațiuni x 10 lei/obligațiune x 20% x 3 luni/12 luni):

25.000 lei	666	=	1681	25.000 lei
	„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni”	

c3) Amortizarea primelor:

Amortizarea anuală = 30.000 lei (150.000 lei/5 ani)

Amortizarea lunară = 2.500 lei (30.000 lei/12 luni)

Amortizarea aferentă anului N (pentru perioada 01.10-31.12.N) = 7.500 lei (3 luni x 2.500 lei/lună)

7.500 lei	6868	=	1691	7.500 lei
	„Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii”		„Prime privind rambursarea obligațiunilor”	

La sfârșitul anului N:

- Contul 1681 va avea un sold de 25.000 lei – datorie sub un an (o parte din dobânda anuală care va fi plătită la data de 01.10.N+1)
- Contul 161 va avea un sold de 600.000 lei, din care:
  - Datorie sub un an = 120.000 lei (rata de 50.000 obligațiuni/5 ani x 12 lei/obligațiune (prețul de rambursare)), care se va achita la data de 01.10.N+1
  - Datorie peste un an = 480.000 lei (restul de 600.000 lei – 120.000 lei)
- Contul 1691 va avea un sold de 142.500 lei (150.000 lei – 7.500 lei) și va corecta în bilanț valoarea împrumutului. Rămâne să stabilim care este corecția aferentă datoriei pe termen scurt și care este cea aferentă datoriei pe termen lung.

Suma de 142.500 lei va fi reluată lunar la cheltuieli pe perioada rămasă, de 57 luni (5 ani x 12 luni/an – 3 luni), adică 2.500 lei/lună.

Până la rambursarea ratei de 120.000 lei la data de 01.10.N+1, se vor relua 22.500 lei (9 luni x 2.500 lei/lună), sumă care va corecta datoria pe termen scurt.

Restul de 120.000 lei (142.500 lei – 22.500 lei) va corecta datoria pe termen lung.

La sfârșitul anului N, extrasul din bilanț se prezintă astfel:

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la:	
		Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A	B	1	2
<b>D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN</b>			
1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. <b>161 + 1681 – 169</b> )	45		120.000 (c3) + 25.000 (c3) – 22.500 (c3) = 122.500
2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. <b>1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198</b> )	46		10.000 (b2) + 11.250 (b2) = 21.250

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la:	
		Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A	B	1	2
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	47		
4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	48		
5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	49		
6. Sume datorate entităților din grup (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451)	50		
7. Sume datorate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 2693 + 453)	51		
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + <b>167</b> + 1687 + 2695 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431 + 437 + 4381 + 441 + 4423 + 4428 + 444 + 446 + 447 + 4481 + 455 + 456 + 457 + 4581 + 462 + 4661 + 473 + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	52		50.004 (a3)
<b>TOTAL (rd. 45 la 52)</b>	53		<b>193.754</b>
<b>G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN</b>			
1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. <b>161 + 1681 – 169</b> )	56		480.000 (c3) – 120.000 (c3) = 360.000
2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. <b>1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198</b> )	57		40.000 (b2)
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	58		
4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	59		
5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	60		
6. Sume datorate entităților din grup (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451)	61		
7. Sume datorate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 2693 + 453)	62		
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + <b>167</b> + 1687 + 2695 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431 + 437 + 4381 + 441 + 4423 + 4428 + 444 + 446 + 447 + 4481 + 455 + 456 + 4581 + 462 + 4661 + 473 + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	63		904.159 (a3)
<b>TOTAL (rd. 56 la 63)</b>	64		<b>1.304.159</b>

La sfârșitul anului N, extrasul din situația fluxurilor de trezorerie se prezintă astfel:

- lei -

Denumirea elementului	Exercițiul financiar	
	Precedent	Curent
A	1	2
- Plata redevențelor pentru contractul de concesiune		(45.837) (a3)
+ Încasarea creditului bancar pe termen lung		50.000 (b1)
+ Încasarea împrumutului din emisiunea de obligațiuni		450.000 (c1)
<b>= Flux de trezorerie din activitatea de finanțare</b>		<b>454.163</b>

**Anul N+1:**

a) Plata a 12 redevențe x 4.167 lei/redevență:

50.004 lei                      167                      =                      404                      50.004 lei  
    „Alte împrumuturi                      „Furnizori de imobilizări”  
    și datorii asimilate”

Și:

50.004 lei                      404                      =                      5121                      50.004 lei  
    „Furnizori de imobilizări”                      „Conturi la bănci  
    în lei”

b1) Înregistrarea dobânzii aferente anului N+1, adică pentru perioada 01.01-01.04.N+1 (50.000 lei x 30% x 3 luni/12 luni):

3.750 lei                      666                      =                      1682                      3.750 lei  
    „Cheltuieli                      „Dobânzi aferente  
    privind dobânzile”                      creditelor bancare  
    pe termen lung”

b2) La data de 01.04.N+1, plata dobânzii anuale în sumă de 15.000 lei, din care 11.250 lei recunoscută în anul N și 3.750 lei, în anul N+1:

15.000 lei                      1682                      =                      5121                      15.000 lei  
    „Dobânzi aferente                      „Conturi la bănci  
    creditelor bancare                      în lei”  
    pe termen lung”

b3) La data de 01.04.N+1, rambursarea primei tranșe a împrumutului (50.000 lei/5 ani):

10.000 lei                      1621                      =                      5121                      10.000 lei  
    „Credite bancare                      „Conturi la bănci  
    pe termen lung”                      în lei”

b4) Înregistrarea dobânzii datorate pentru perioada 01.04-31.12.N+1 pentru creditul rămas ((50.000 lei – 10.000 lei) x 30% x 9 luni/12 luni):

9.000 lei	666	=	1682	9.000 lei
	„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	

c1) Înregistrarea dobânzii datorate în anul N+1 pentru perioada 01.01-01.10.N+1, calculată la valoarea nominală (50.000 obligațiuni x 10 lei/obligațiune x 20% x 9 luni/12 luni):

75.000 lei	666	=	1681	75.000 lei
	„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni”	

c2) La data de 01.10.N+1, plata dobânzii anuale de 100.000 lei (50.000 obligațiuni x 10 lei/obligațiune x 20%), din care 25.000 lei recunoscută în anul N și 75.000 lei, în anul N+1:

100.000 lei	1681	=	5121	100.000 lei
	„Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni”		„Conturi la bănci în lei”	

c3) La data de 01.10.N+1, rambursarea primei tranșe a împrumutului (50.000 obligațiuni/5 ani x 12 lei/obligațiune (prețul de rambursare)):

120.000 lei	161	=	5121	120.000 lei
	„Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”		„Conturi la bănci în lei”	

c4) Înregistrarea dobânzii datorate la sfârșitul anului N+1 pentru perioada 01.10-31.12.N+1 pentru creditul rămas, calculată la valoarea nominală ((50.000 obligațiuni – 10.000 obligațiuni) x 10 lei/obligațiune x 20% x 3 luni/12 luni):

20.000 lei	666	=	1681	20.000 lei
	„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni”	

c5) Amortizarea anuală a primelor:

30.000 lei	6868	=	1691	30.000 lei
	„Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii”		„Prime privind rambursarea obligațiunilor”	

La sfârșitul anului N+1, extrasul din situația fluxurilor de trezorerie se prezintă astfel:



- lei -

Denumirea elementului	Exercițiul financiar	
	Precedent	Curent
A	1	2
– Plata redevențelor pentru contractul de concesiune		(50.004) (a)
– Plata ratei pentru creditul bancar pe termen lung		(10.000) (b3)
– Plata dobânzilor		(15.000) (b2) + (100.000) (c2) = (115.000)
– Plata primei tranșe pentru împrumutul din emisiunea de obligațiuni		(120.000) (c3)
<b>= Flux de trezorerie din activitatea de finanțare</b>		<b>(295.004)</b>

#### Bibliografie

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.

↳ Acest articol este preluat din lucrarea *Contabilitate și raportare financiară*, ediția a III-a, revizuită, autori Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, Daniela-Nicoleta Sahlian și Alina-Mihaela Irimescu, apărută la Editura CECCAR în anul 2020.