

TICHETELE DE MASĂ: ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE

Dr., conf. univ. Rodica CUȘMĂUNSA
Dr., conf. univ. Iuliana ȚUGULSCHI
Dr., conf. univ. Natalia CURAGĂU

Abstract. În prezentul articol autorii vor examina tratamentele contabile și fiscale pentru fiecare subiect implicat în lanțul de circulație a tichetelor de masă. Sunt vizați angajatorii care vor oferi tichete de masă salariaților, unitățile comerciale/de alimentație publică care vor accepta aceste tichete, cât și operatorii care vor emite tichete de masă.

In this article, the authors will examine the accounting and tax treatments for each subject involved in the chain of meal vouchers. Employers who will offer meal vouchers to employees are informed, commercial / catering establishments that will accept these vouchers, and operators who will issue meal vouchers as well.

Cuvinte cheie: tichetele de masă, facilitate fiscală, hrana organizată a angajaților, beneficiile angajaților.

JEL: M 40, 41, 49

INTRODUCERE

Pe parcursul anilor 2017-2018 intens s-a promovat sistemul tichetelor de masă, prin elaborarea legislației și a actelor aferente: Legii cu privire la tichetele de masă, Regulamentului cu privire la modul de operare cu tichetele de masă. Incontestabil, tichetele de masa reprezintă ceva nou pentru țara noastră, acestea fiind considerate un beneficiu pentru salariații din 42 de țări. Din aceste considerente, se necesită concretizarea modului de contabilizare a operațiunilor privind tichetele de masă și impactul fiscal al acestora.

MATERIAL ȘI METODĂ

În acest demers al cercetării, ne-am axat pe necesitatea redării situației actuale a tratamentelor contabile și fiscale pentru fiecare subiect implicat în lanțul de circulație a tichetelor de masă. Pentru elaborarea prezentei cercetări au fost utilizate așa surse informaționale ca: convențiile fundamentale și principiile de bază ale contabilității, prevederile de bază ale legilor și actelor normative în vigoare, S.N.C., materialelor diferitelor sesiuni științifice și altor publicații inerente temei cercetate. Drept suport metodologic al investigației va servi metoda universală de cercetare a materiei, fenomenelor, proceselor – metoda dialectică a cunoașterii cu componentele ei: analiza, sintetiza, inducția și deducția, precum și metodele inerente disciplinelor economice: observarea, compararea, selectarea, gruparea, abstracția științifică.

REZULTATE ȘI MEDITAȚII

Potrivit Regulamentului cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, stipulat în Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11 iulie 2018 sunt prevăzute două moduri de asigurare cu hrană a angajaților care sunt ilustrate în următoarea figură:

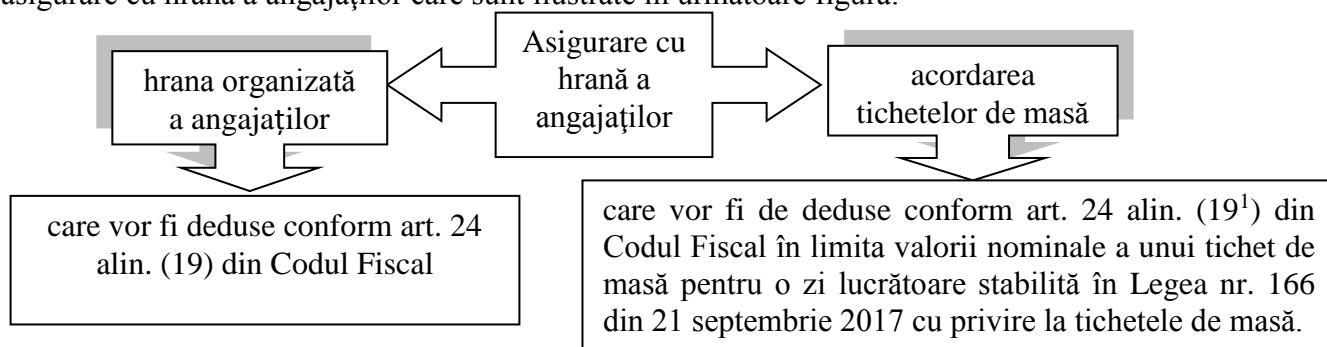


Figura 1. Asigurarea cu hrană a angajaților

Sursa: elaborat de autor în baza [6]

Trebuie de menționat, că angajatorul este în drept să suporte cheltuieli pentru hrana organizată a angajaților, fiind permisă doar o singură opțiune.

Prevederile Legii cu privire la tichetele de masa nr. 166 din 21.09.2017 (în continuare – Legea nr. 166 din 21.09.2017) reglementează procedura de emitere, acordare, acceptare și rambursare a valorii tichetelor de masă, statutul operatorilor, precum și raporturile dintre operatori, angajatori și unitățile comerciale/de alimentație publică. Modul de operare cu tichetele de masă se stabilește prin Regulamentul cu privire la modul de operare cu tichetele de masa aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.227 din 12.03.2018.

În cazul în care entitatea ia decizia să acorde tichete de masă angajaților, oferirea tichetelor se efectuează doar salariaților care își au locul de muncă de bază, iar salariatul este obligat să prezinte angajatorului o declarație pe propria răspundere privind beneficierea de tichete de masă doar la acest loc de muncă. Modelul declarației pe proprie răspundere este stabilit de Ministerul Finanțelor. Angajatorul acordă tichete de masă în baza unui ordin semnat de conducătorul entității. Condițiile de acordare a tichetelor de masă de către angajatorii unități private se stabilesc de aceștia în contractele colective de muncă, actele normative la nivel de unitate, contractele individuale de muncă.

Conform prevederilor actelor normative sus menționate, angajatorul la acordarea salariaților alocației individuale de hrană, sub forma tichetelor de masă, achită integral operatorului valoarea nominală a acestora, plata pentru imprimarea tichetelor de masă și alte servicii prevăzute de contractele încheiate între operator și angajator. Angajatorul este obligat să țină evidența tichetelor de masă acordate salariaților într-un registru prevăzut de Regulamentul nr. 227 din 12.03.2018.

Este interzis angajatorilor, la oferirea tichetelor de masă, să reducă salariul angajaților beneficiari de tichete de masă.

În sensul Legii nr. 166 din 21.09.2017 este prevăzută următoarea componență a tichetelor de masă:

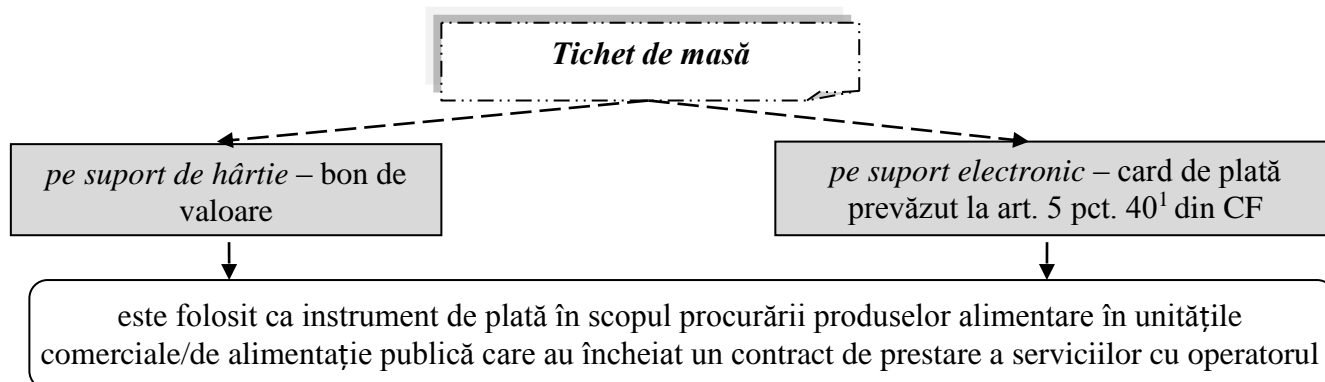


Figura 2.1. Clasificarea tichetelor de masă

Sursa: elaborat de autor în baza [2]

Legea nr. 166 din 21.09.2017 prevede că numărul total al tichetelor de masă pe suport de hârtie acordate salariatului pe parcursul lunii trebuie să fie egal cu numărul zilelor lucrate efectiv de acesta pe parcursul lunii precedente. Valoarea totală a tichetelor de masă pe suport electronic transferată pe cardul de plată al salariatului trebuie să fie egală cu numărul zilelor lucrate efectiv de acesta pe parcursul lunii precedente înmulțit cu valoarea nominală a tichetului acordat salariatului.

Tichetele de masă pot fi utilizate doar de salariat, la prezentarea actului de identitate. Se interzice folosirea tichetelor de masă pentru:

- procurarea altor produse, decât cele alimentare;
- procurarea articolelor din tutun, a băuturilor alcoolice, a vinului și a berii;
- schimbul contra mijloacelor bănești în numerar.

Punctul 19 al HG nr.227 din 12.03.2018 stipulează că tichetul de masă este valabil timp de 6 luni. Pentru tichetele de masă pe suport de hârtie perioada de valabilitate începe de la data emiterii, iar pentru cele pe suport electronic – de la data transferului tichetului de masă.

În continuare vom prezenta înregistrările contabile aferente valorii tichetelor de masă pe suport de hârtie la angajator.

Tabelul 1

Înregistrările contabile aferente valorii tichetelor de masă pe suport de hârtie la angajator

Nr. d/o	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente		Documente primare
			debit	credit	
1	Achitarea în avans a serviciilor acordate de operator prevăzute de contract și a valorii nominale a tichetelor de masă	4 000	224	242	Contract, cont spre plată, extras bancar
2	Recepționarea de la operator a valorii: — tichetelor de masă	6 000	246	521	Factura fiscală, act de primire-predare a tichetelor de masă
	— serviciilor de imprimare a tichetelor de masă și alte servicii acordate de operator (în dependență de categoria de personal căruia s-au oferit tichetele de masă)	750	811,812, 821,712, 713	521	
	— trecerea în cont a TVA pentru serviciile prestate de către operator cu excepția valorii nominale a tichetelor de masă	150	534.4	521	
3	Trecerea în cont a avansului acordat operatorului pentru serviciile acordate și valoarea nominală a tichetelor de masă	4 000	521	224	Notă contabilă
4	Achitarea datoriei comerciale rămase operatorului	2 900	521	242	Ordin de plată, extras bancar
5	Înregistrarea costurilor/cheltuielilor aferente tichetelor de masă acordate angajaților (în dependență de categoria de personal căruia s-au oferit tichetele de masă)	6 000	811,812, 821,712, 713	532	Notă contabilă, tabelul de pontaj pentru luna precedentă celei de acordare a tichetelor
6	Eliberarea tichetelor de masă către angajați	5 400	532	246	Registru de evidență a tichetelor de masă eliberate salariaților
7	Restituirea ¹ către operator a tichetelor de masa pe suport de hârtie care n-au fost ridicate de persoanele concediate în termen de 60 de zile de la data încetării raporturilor de muncă	600	234	246	Factura fiscală non-livrare, act de primire-predare a tichetelor de masă
8	Încasarea creanței aferente valorii nominale a tichetelor de masă emise de operator și neutilizate de angajator	600	242	234	Extras bancar

Sursa: adoptat după [7]

Pentru ca aceste cheltuieli să fie deduse în scopuri fiscale conform art.24 alin. (19¹) din CF, valoarea nominală a unui tichet de masa va fi cuprinsă între 35 – 45 lei potrivit art.4 alin. (1) Legii nr. 166 din 21.09.2017. Totodată, angajatorul are dreptul să acorde tichete de masa cu valoarea nominală mai mare de 45 lei, însă diferența dintre valoarea tichetului de masa și valoarea nominală prevăzută de legislație nu se va permite spre deducere ca cheltuieli aferente activității de întreprinzător în scopuri fiscale și potrivit punctului a¹) al art. 19 din CF vor reprezenta facilități impozabile acordate de angajator salariatului.

Activitatea de operare cu tichetele de masă, inclusiv de emitere și rambursare a valorii acestora poate fi efectuată numai de operatorii care dețin licența de activitate în conformitate cu legislația în vigoare.

¹ Restituirea către operator a tichetelor de masa pe suport de hârtie mai poate fi efectuată și în cazul deteriorării acestora sau dacă sunt neutilizate de angajator la data primirii înștiințării de retragere a licenței operatorului.

Operatorul are obligativitatea de a transmite angajatorului lista unităților comerciale/de alimentație publică la care pot fi utilizate tichetele de masă primite de angajator și eliberate angajaților.

În cazul retragerii licenței de activitate a operatorului, acesta are obligativitatea de a informa în scris angajatorii și unitățile comerciale/de alimentație publică despre retragerea licenței în termen de 10 zile de la data deciziei irevocabile a hotărârii judecătorești privind retragerea licenței. Angajatorul din data primirii înștiințării nu este în drept să elibereze tichete de masă angajaților, iar unitățile comerciale/de alimentație publică – să le accepte.

În cazul retragerii licenței operatorului, acesta este obligat să:

— restituie angajatorilor valoarea nominală a tichetelor de masă emise și neutilizate la data primirii de către angajator a înștiințării de retragere a licenței;

— ramburseze unităților comerciale/de alimentație publică valoarea nominală a tichetelor de masă emise de către operator și valabile la data acceptării de către unitățile comerciale/de alimentație publică.

Operatorul este în drept de a nu rambursa valoarea nominală a tichetelor de masă recepționate de la unitățile comerciale/de alimentație publică după expirarea a 2 luni de la data expirării perioadei de valabilitate a acestora și valoarea nominală a tichetelor de masă deteriorate. Criteriile conform cărora tichetele de masă se consideră deteriorate sunt reglementate de contractul încheiat între operator și unitățile comerciale/de alimentație publică.

Operatorul trebuie să asigure ca tichetele de masă pe suport electronic să fie debitate după principiul „primul intrat-primul ieșit”. Operatorii sunt obligați să asigure distrugerea tichetelor de masă pe suport de hârtie după expirarea a 6 luni de la recepționarea acestora de la unitățile comerciale/de alimentație publică. Unitățile comerciale/de alimentație publică sunt obligate să accepte tichetele de masă emise de către operatorii cu care au încheiat contracte de prestare a serviciilor, precum și să exercite obligațiile prevăzute în Lege.

În continuare vom prezenta înregistrările contabile aferente valorii tichetelor de masă pe suport de hârtie la operator.

Tabelul 2

Înregistrările contabile aferente valorii tichetelor de masă la operator

Nr. d/o Nr.	Conținutul operațiunii Conținutul	Suma, lei Suma,	Conturi corespondente		Documente primare
			debit	credit	
1	Încasarea avansului operațiunii servicii acordate și a valorii nominale a tichetelor de masă	4 000	242	523	Extras bancar, contract
	Reflectarea costurilor efective aferente serviciilor de imprimare a tichetelor de masă și alte servicii acordate angajatorului: - directe	450	811,812	211, 531, 533, 541	Bon de consum, borderou de calcul a salariului, notă contabilă
2	- indirecte de producție	150	821	113,124,211, 213,214,521, 531,533,541	Notă contabilă, bon de consum, factura fiscală, borderou de calcul a salariului, notă contabilă
2	- includerea costurilor indirecte de producție în costul efectiv al serviciilor acordate și valorii tichetelor de masă	150	811	821	Notă contabilă
3	Decontarea costului efectiv a serviciilor prestate	600	711	811, 812	Notă contabilă
4 2	Înregistrarea tichetelor de masă imprimate pentru angajator	6 000	918	-	Factură fiscală, actul de recepționare a tichetelor
5	Înregistrarea valorii serviciilor prestate de imprimare a tichetelor de masă - la valoarea fără TVA	750	221	611	Factură fiscală, actul de recepționare a tichetelor de masă

	- calcularea TVA aferentă serviciilor prestate	150	221	534	
6	Înregistrarea valorii tichetelor de masă încasate de la angajator pentru achitarea ulterioară unităților comerciale/de alimentație publică	6 000	221	541	Factura fiscală
7	Trecerea în cont a avansului primit	4 000	523	221	Notă contabilă
8	Transmiterea formularelor tichetelor de masă angajatorului	6 000	-	918	Factura fiscală, act de primire-predare a tichetelor de masă
9	Calcularea datoriei comerciale aferente valorii nominale a tichetelor de masă acceptate și prezentate de către unitățile comerciale/de alimentație publică	6 200	541	521	Factura fiscală non-livrare eliberată de unitatea comercială/de alimentație publică
10	Reflectarea valorii serviciilor prestate unităților comerciale/de alimentație publică (fără TVA) - calcularea TVA aferentă serviciilor prestate	700 140	221 221	611 534.4	Factură fiscală
11	Compensarea reciprocă a datoriei și creanței comerciale	840	521	221	Notă contabilă, act de confirmare a creanței/datoriei
12	Achitarea datoriei neachitate (rămase) aferentă valorii tichetelor de masă prezentate de către unitățile comerciale/de alimentație publică	5 360	521	242	Ordin de plată, extrasul bancar
13	Restituirea de către agentul economic a tichetelor de masa pe suport de hârtie care nu au fost ridicate de persoanele concediate în termen de 60 de zile de la data încetării raporturilor de muncă	600	918	-	Factura fiscală non-livrare, act de primire-predare a tichetelor de masă
14	Rambursarea valorii nominale a tichetelor de masă primite care n-au fost utilizate de angajator	600	521	242	Ordin de plată, extras bancar
15	Distrușterea tichetelor de masă pe suport de hârtie după expirarea termenului de păstrare menționat	600		918	Proces-verbal de distrugere a tichetelor de masă pe suport de hârtie

Sursa: adoptat după [7]

Unitățile comerciale/de alimentație publică care doresc să accepte ca instrument de plată pentru vânzarea produselor alimentare tichete de masă trebuie să respecte prevederile legislației în vigoare cu privire la prestarea serviciilor de alimentație publică (regulile și normativele sanitaro-epidemiologice de stat, cerințele profesionale față de salariați) sau, după caz, cu privire la vânzarea produselor alimentare.

În contractul de prestare a serviciilor, operatorul și unitățile comerciale/de alimentație publică stabilesc condițiile și termenele de acceptare și rambursare a valorii tichetelor de masă, precum și plata pentru serviciile aferente prestate de către operator.

Unitățile comerciale/de alimentație publică sânt obligate să accepte tichetele de masă emise de către operatorii cu care au încheiat contractele de prestare a serviciilor, precum și să execute următoarele obligații:

- a) să respecte interdicțiile stabilite la art. 6 din Legea nr. 166 din 21.09.2017;
- b) să solicite actul de identitate al salariatului în cazul prezentării tichetelor pe suport de hârtie;
- c) să elibereze salariaților produse alimentare, în limita valorii nominale a tichetului de masă prezentat, în baza prețurilor de vânzare afișate, fără a aplica la acestea vreun adaos sau a diminua valoarea nominală a tichetului cu eventualele sume datorate operatorului;
- d) să nu acorde rest de bani la tichetul de masă pe suport de hârtie în cazul în care valoarea produselor alimentare solicitate de către salariat este mai mică decât valoarea nominală a tichetului de masă;

- e) să aplice un semn distinctiv pe tichetul de masă pe suport de hârtie ce ar confirma faptul că a fost utilizat și, concomitent, să indice pe tichet data prezentării acestuia ca instrument de plată;
- f) să implementeze sisteme și procese organizaționale care să permită verificarea eligibilității produselor alimentare achiziționate de salariați.

Unitățile comerciale/de alimentație publică prezintă operatorului tichetele de masă acceptate în vederea rambursării valorii acestora, nu mai târziu de 2 luni de la expirarea perioadei de valabilitate a tichetelor de masă. Operatorul este obligat să ramburseze valoarea nominală a tichetelor de masă, în conformitate cu prevederile contractuale, în termen de cel mult 30 de zile de la data recepționării tichetelor de masă prezentate de către unitățile comerciale/de alimentație publică spre rambursare. Operatorul rambursează unităților comerciale/de alimentație publică valoarea nominală totală a tichetelor de masă acceptate de operator, reținând din aceasta valoarea serviciilor prestate unităților comerciale/de alimentație publică, potrivit contractului încheiat între aceștia.

Operatorul nu este obligat să ramburseze valoarea nominală a tichetelor recepționate de la unitățile comerciale/de alimentație publică după expirarea a 2 luni de la data expirării perioadei lor de valabilitate și nici a tichetelor de masă deteriorate.

Rambursarea de către operatori a valorii nominale a tichetelor de masă, cu reținerea valorii serviciilor prestate unităților comerciale/de alimentație publică, se efectuează numai prin transfer bancar.

La comercializarea produselor alimentare, unitatea comercială/de alimentație publică eliberează bon de casă în baza valorii efectiv procurate de către salariatul care achită cu tichete de masă. La procurarea mărfurilor în valoare mai mică decât valoarea nominală a tichetului, unitatea comercială/de alimentație publică nu rambursează diferența sub formă de bani. La procurarea mărfurilor în valoare mai mare decât valoarea nominală a tichetului, diferența se va achita sub formă de bani de către cumpărător (salarat).

La recepționarea tichetului de masă pe suport de hârtie, unitatea comercială/de alimentație publică indică pe versoul tichetului data recepționării și aplică ștampila care trebuie să includă în mod obligatoriu următoarele elemente: IDNO-ul unității comerciale/de alimentație publică; denumirea unității comerciale/de alimentație publică; inscripția „Pentru tichete de masă”.

În continuare vom prezenta înregistrările contabile aferente valorii tichetelor de masă pe suport de hârtie la unitățile comerciale/de alimentație publică.

Tabelul 3

Înregistrările contabile aferente valorii tichetelor de masă la unitățile comerciale/de alimentație publică.

Nr. d/o	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente		Documente primare
			debit	credit	
1	Înregistrarea valorii mărfurilor realizate conform tichetelor de masă la ¹ :	6 200 180	221 241	611 611	Bandă de control, Registru MCC, tichetele de masă
	— valoarea mai mare decât valoarea nominală a tichetelor de masă cu încasarea diferenței în numerar				
	— calcularea TVA de la valoarea mărfurilor realizate	18	221	534	
2	Reflectarea valorii contabile a mărfurilor realizate	5 250	711	217	Notă contabilă
3	Înregistrarea creanței aferente valorii tichetelor	6 200	234	221	Factura fiscală non-livrare,

¹ În cazul în care valoarea mărfurilor realizate conform tichetelor de masă este mai mică decât valoarea nominală a tichetelor de masă (valoarea nominală a tichetului de masă minus valoarea mărfurilor realizate) diferența se reflectă în componența altor venituri operaționale.

	de masă transmise operatorului				act de primire-predare a tichetelor de masă
4	Înregistrarea costurilor serviciilor prestate de operator (fără TVA)	700	811,821,712	521	Factura fiscală
	- calcularea TVA aferentă serviciilor prestate	140	534.4	521	Factura fiscală
4 5	Compensarea reciprocă a datoriei și creanței aferente valorii tichetelor de masă	840	521	234	Notă contabilă, act de confirmare a datoriei/creanței
6	Stingerea creanței rămase aferente valorii tichetelor de masă	5 360	242	234	Extras bancar

Sursa: adoptat după [7]

CONCLUZII

Tichetele de masă reprezintă o opțiune pentru companiile care doresc să-și păstreze personalul stabil, în condiții de eficiență fiscală maximă. Implementarea sistemului tichetelor de masă în Republica Moldova în perspectivă va aduce beneficii și dezvoltării economiei naționale, prin creșterea puterii de cumpărare de către salariați, reducerea muncii la negru, dezvoltarea sectorului comerțului cu produse alimentare, precum și **reducerea economiei tenebre**, într-o creștere a consumului care, în timp, stimulează creșterea economică. De avantajele sociale și economice se bucură toate părțile implicate: salariații, angajatorii, operatorii, unitățile comerciale/de alimentație publică și statul.

BIBLIOGRAFIE

1. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997. [online] [accesat 29.09.2018]. Disponibil: http://www.fisc.md/CodFiscal/CodulfiscalInterm_ro.aspx
2. Legea cu privire la tichetele de masa nr. 166 din 21.09.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 364-370 din 20.10.2017, art. nr: 618
3. SNC “Capital propriu și datorii”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 233-237 din 22.10.2013.
4. Planul general de conturi contabile aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.119 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.233-237 din 22.10.2013.
5. **Hotărârea Guvernului** Nr. 227 din 12.03.2018 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la modul de operare cu tichetele de masă. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 84-93 din 16.03.2018, art. nr: 255
6. **Hotărârea Guvernului** Nr. 693 din 11.07.2018 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 295-308 din 10.08.2018, art. nr: 834
7. FOALEA, Lidia. *Modul de contabilizare a valorii tichetelor de masă*. [online] [accesat 25.09.2018]. Disponibil: http://www.monitorul.fisc.md/luncheon_voucher/modul-de-contabilizare-a-valorii-tichetelor-de-masa.html#cut