

ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE A EVIDENȚEI TICHETELOR DE MASĂ LA ANGAJATOR

THE ACCOUNTING AND TAX TREATMENTS OF THE EVIDENCE OF MEAL VOUCHERS FOR EMPLOYERS

Rodica CUȘMĂUNSA, Dr., conf. univ., ASEM,

e-mail: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

Valeria GANEA, ASEM,

e-mail: valeria99ganea@gmail.com

Abstract. *In this article, authors will examine the accounting and tax treatments for employers who will offer meal vouchers to employees. Meal vouchers help employers to maintain the order in the company and employees to ease their lunch break. As methodological support of the investigation will serve the universal method of research of matter, phenomena, processes - the dialectical method of knowledge with its components: analysis, synthesis, induction and deduction, as well as methods inherent in economic disciplines: observation, comparison, selection, grouping and scientific abstraction. The implementation of the meal vouchers in the Republic of Moldova in the future will bring benefits to the development of the national economy, by increasing the purchasing power by employees, reducing the work on the black market, developing the sector of commercial/catering establishments, and the reduction of the shadow economy that, over the time, stimulates economic growth.*

Cuvinte cheie/keywords: tichetele de masă, facilitate fiscală, hrana organizată a angajaților, beneficiile angajaților, meal vouchers, accounting and tax treatments.

JEL classification 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, autorii s-au 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., materialele 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.

Meditații: tichete de masă.

Potrivit Regulamentului cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit al 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:

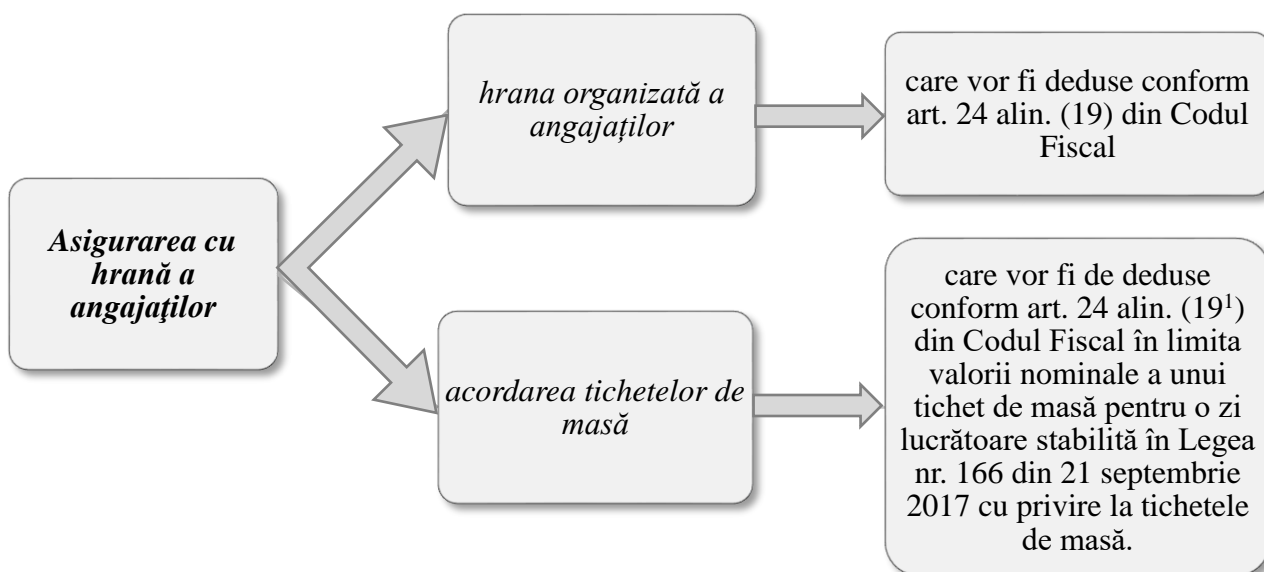


Figura 1. Asigurarea cu hrană a angajaților

Sursa: elaborat de autori 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 unității 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:

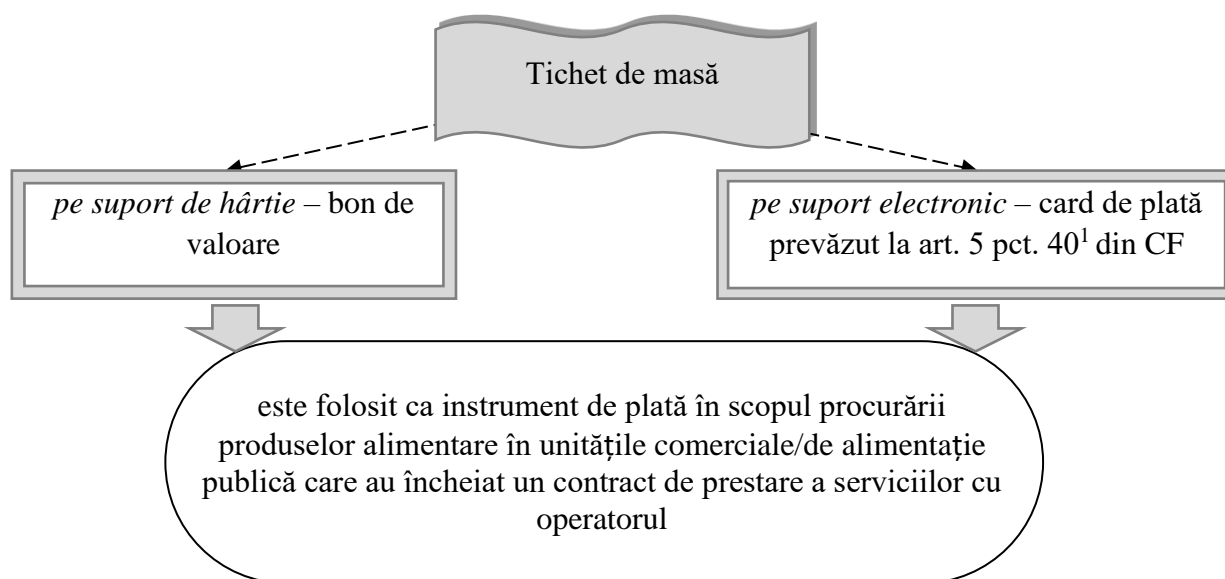


Figura 2. Clasificarea tichetelor de masă

Sursa: elaborat de autori 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:

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

Conform art. 272¹ alin. (1) din Codul contravențional, „se sancționează cu amendă de la 20 la 100 de unități contavenționale pentru comercializarea contra unei sume de bani sau transmiterea cu titlu gratuit altor persoane a tichetelor de masă pe suport de hârtie și/sau electronic”.

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 se vor prezenta înregistrările contabile aferente valorii tichetelor de masă pe suport de hârtie la angajator.

- 1) În baza contractului, contului spre plată și extrasului bancar se înregistrează achitarea în avans a serviciilor acordate de operator prevăzute de contract și a valorii nominale a tichetelor de masă:

Debit contul 224 „Avansuri acordate curente” - 5 000 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 5 000 lei

- 2) Recepționarea de la operator, conform facturii fiscale, a valorii tichetelor de masă:

Debit contul 246 „Documente bănești” - 7 000 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 7 000 lei

- 3) Recepționarea de la operator, conform actului de primire-predare a tichetelor de masă, a valorii 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):
- *muncitorilor ocupați cu fabricarea producției de bază:*
Debit contul 811 „Activități de bază” - 800 lei
Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 800 lei
 - *muncitorilor ocupați cu fabricarea produselor auxiliare:*
Debit contul 812 „Activități auxiliare” - 300 lei
Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 300 lei
 - *personalului administrativ a secției de producție:*
Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” - 800 lei
Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 800 lei
 - *personalului ocupat cu desfacerea mărfurilor:*
Debit contul 712 „Cheltuieli de distribuire” - 500 lei
Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 500 lei
 - *personalului administrativ:*
Debit contul 713 „Cheltuieli administrative” - 900 lei
Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 900 lei
- 4) Trecerea în cont a TVA pentru serviciile prestate de către operator, cu excepția valorii nominale a tichetelor de masă:
- Debit contul 534 „Datorii față de buget” - 660 lei**
Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 660 lei
- 5) Trecerea în cont, conform notei contabile, a avansului acordat operatorului pentru serviciile acordate și valoarea nominală a tichetelor de masă:
- Debit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 5 000 lei**
Credit contul 224 „Avansuri acordate curente” - 5 000 lei
- 6) Achitarea datoriei comerciale rămase operatorului, conform ordinului de plată și extrasului bancar:
- Debit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 2 960 lei**
Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 2 960 lei
- 7) Înregistrarea costurilor/cheltuielilor aferente tichetelor de masă acordate angajaților (în dependență de categoria de personal căruia s-au oferit tichetele de masă), conform notei contabile și tabelului de pontaj pentru luna precedentă celei de acordare a tichetelor de masă:
- *muncitorilor ocupați cu fabricarea producției de bază:*
Debit contul 811 „Activități de bază” - 7 000 lei
Credit contul 532 „Datorii față de personal privind alte operațiuni” - 7 000 lei
 - *muncitorilor ocupați cu fabricarea produselor auxiliare:*
Debit contul 812 „Activități auxiliare” - 2 000 lei
Credit contul 532 „Datorii față de personal privind alte operațiuni” - 2 000 lei
 - *personalului administrativ a secției de producție:*
Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” - 7 000 lei
Credit contul 532 „Datorii față de personal privind alte operațiuni” - 7 000 lei
 - *personalului ocupat cu desfacerea mărfurilor:*
Debit contul 712 „Cheltuieli de distribuire” - 4 000 lei
Credit contul 532 „Datorii față de personal privind alte operațiuni” - 4 000 lei

- *personalului administrativ:*
 - Debit contul 713 „Cheltuieli administrative” - 8 000 lei**
 - Credit contul 532 „Datorii față de personal privind alte operațiuni” - 8 000 lei**
- 8) Eliberarea tichetelor de masă către angajați, conform *Registrului de evidență a tichetelor de masă eliberate salariaților*:
 - Debit contul 532 „Datorii față de personal privind alte operațiuni” - 6 200 lei**
 - Credit contul 246 „Documente bănești” - 6 200 lei**
- 9) Restituirea⁴ 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, conform facturii fiscale non-livrare și actului de primire-predare a tichetelor de masă:
 - Debit contul 234 „Alte creanțe curente” - 800 lei**
 - Credit contul 246 „Documente bănești” - 800 lei**
- 10) Încasarea creanței aferente valorii nominale a tichetelor de masă emise de operator și neutilizate de angajator, conform extrasului bancar:
 - Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 800 lei**
 - Credit contul 234 „Alte creanțe curente” - 800 lei**

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.

Unele din avantajele esențiale ale tichetelor de masă sunt:

- a) o opțiune pentru companiile care doresc să-și păstreze personalul stabil, în condiții de eficiență fiscală maximă;
- b) creșterea standardului de viață;
- c) îmbunătățirea performanțelor;
- d) încurajarea adoptării unor obiceiuri alimentare sănătoase;
- e) valoarea tichetelor de masă reprezintă o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal pentru compania care le acordă;
- f) tichetele de masă nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale, atât la angajat, cât și la angajator;
- g) este o măsură de protecție socială a salariaților;
- h) reprezintă un instrument social, exprimat printr-un venit net suplimentar pentru angajați;
- i) este netaxat din punctul de vedere al impozitului pe venit, precum și al contribuțiilor sociale sau medicale;
- j) o parte integrală a asigurării bunăstării salariaților, fapt ce va facilita dezvoltarea economică, competitivitatea și productivitatea agenților economici implicați în circuitul economic.

Unul din documentele primordiale care trebuie să le prezinte angajatorul la sfârșitul perioadei de gestiune este *Registrul de evidență a tichetelor de masă eliberate salariaților*. În el se ține evidența

⁴ 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.

strictă a tichetelor care au fost predate în folosință angajaților, menționându-se numărul tichetului, numele și prenumele angajatului, IDNP, data acordării tichetelor, cantitatea și valoare nominală a acestora. De asemenea, se menționează numărul de zile lucrate de salariat pentru care se acordă acest tichet și forma acestuia, fie de hârtie, fie electronic. La primirea tichetelor de masă salariatul este obligat să semneze, aceasta fiind dovada transmiterii tichetelor de masă de la angajator la angajat.

Rezultate și 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 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. În ziua de azi deja se observă o creștere considerabilă a companiilor în cadrul cărora se implementează sistemul tichetelor de masă, ce le permite angajaților să ducă un mod sănătos de viață și să activeze legal în cadrul întreprinderilor, astfel fiind avantajați atât angajatorii, cât și angajații.

Referințe bibliografice:

1. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997. [online] [accesat 26.03.2019]. Disponibil: http://www.fisc.md/CodFiscal/CodulfiscalIntern_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, L. *Modul de contabilizare a valorii tichetelor de masă*. [online] [accesat 25.03.2019]. Disponibil: http://monitorul.fisc.md/luncheon_voucher/modul-de-contabilizare-a-valorii-tichetelor-de-masa.html#cut
8. КОВАЛЕВ-РУСУ Ж., ДОНЧУ О. Талоны на питание. *Бухгалтерские и налоговые консультации*, № 9, сентябрь 2018, стр. 20-28.