

**ASPECTE JURIDICE, FISCALE ȘI CONTABILE PENTRU ENTITĂȚILE AUTOHTONE
ANTRENATE ÎN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DUAL**

**LEGAL, TAX AND ACCOUNTING ISSUES FOR LOCAL ENTITIES INVOLVED IN
DUAL EDUCATION**

CZU: [34+336.22+657]:378.14(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.42>

Rodica CUȘMĂUNSA

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

ORCID: [0000-0003-0444-9799](https://orcid.org/0000-0003-0444-9799)

Iuliana ȚUGULSCHI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: tugulschi.i@ase.md

ORCID: [0000-0001-8544-7327](https://orcid.org/0000-0001-8544-7327)

Natalia CURAGĂU

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: curagau.natalia.zaharia@ase.md

ORCID: [0000-0002-1953-0330](https://orcid.org/0000-0002-1953-0330)

Abstract: In the context of perpetual transformations taking place in the university education of the Republic of Moldova, a specific form of studies is developing, in which the training of young specialists focuses on the formation of practical skills in the real environment, with a high degree of involvement in this process of representatives of the business environment. This is influenced by the fact that economic agents are in a continuous search for well-trained human resources, who are able to connect to the production process in close terms and provide services at a high level. In this context, this article addresses and analyses the essence of dual education and the implications/perspective of strengthening higher education to meet the needs of the sectoral labour market. In addition, it provides legal, fiscal and accounting issues for domestic entities engaged in dual education.

Keywords: învățământ dual, cheltuieli ale unității în învățământul dual, cheltuieli deductibile, raportare fiscală, compensarea cheltuielilor în învățământul dual

JEL Classification: M40

Introducere

Tinerii visează mereu să devină buni specialiști, cu o profesie interesantă și bine plătită, care să le asigure o carieră de succes și siguranța zilei de mâine. Acest vis presupune, de altfel, ani întregi dedicați studiilor la universitate și participarea la diverse stagii. Întrucât, în prezent, tinerii percep diferit valoarea timpului, metoda tradițională de atingere a acestor scopuri, nu mai este deja atât de atractivă cum a fost cândva. Prin urmare, o alternativă a atingerii succesului profesional rapid și calitativ, îl reprezintă învățământul dual. Pe de altă parte, agenții economici sunt într-o continuă căutare a resurselor umane bine-pregătite, ce sunt capabile să se conecteze la procesul de producere în termeni proximi și să presteze servicii la un nivel înalt.

La 21.04.2022 a fost adoptată Legea cu privire la învățământul dual nr.110/2022 (în continuare Legea nr. 110/2022), care a fost elaborată și a cărei implementare se realizează cu suportul The Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH (GIZ Moldova). Astfel, învățământul dual presupune o formă de studii, în care pregătirea tinerilor specialiști se focusează pe formarea

competențelor practice în mediul real, cu un grad înalt de implicare în acest proces al reprezentanților mediului de afaceri.

Legea nr. 110/2022 reglementează învățământului dual ca formă de organizare a învățământului profesional tehnic prevăzută de Codul educației. Legea se aplică cetățenilor Republicii Moldova, persoanelor fizice și juridice care își desfășoară activitatea în Moldova, precum și cetățenilor altor state și apatrizilor, conform Codului educației și legislației privind integrarea străinilor.

În acest context, articolul respectiv abordează și analizează esența învățământului dual și implicațiile/perspectiva de consolidare a învățământului superior pentru a răspunde nevoilor pieței muncii sectoriale. În plus, oferă aspecte juridice, fiscale și contabile pentru entitățile autohtone antrenate în învățământul dual.

În calitate de tehnici de cercetare calitativă și cantitativă a fost folosită analiza de conținut, prin care s-au examinat elementele învățământului dual în măsura să pună în evidență diferite caracteristici pentru a înțelege esența acestuia. Întrucât analiza de conținut este abordată metodologic atât ca o metodă calitativă, cât și cantitativă, autorii folosesc mai mult analiza calitativă a conținutului învățământului dual, prin care dezvăluie cercetarea aspectelor juridice, fiscale și contabile ale entităților autohtone antrenate în învățământul dual.

Rezultate și discuții

Întrucât învățământul dual este centrat atât pe necesitățile elevilor, cât și ale angajatorilor, acesta oferă șanse egale tuturor tinerilor de a îmbrățișa o profesie, care să le aducă beneficii și satisfacție pe termen lung, indiferent de proveniența socială, iar angajatorilor le oferă acces la forță de muncă bine calificată, conform cerințelor. Prin urmare, la finele studiilor, unitatea economică obține un lucrător pregătit nu doar din punct de vedere teoretic, ci și practic, iar studentul, la rândul său, obține un loc de muncă bine plătit și capătă experiență.

În sensul art. 2 al Legii nr. 110/2022, următoarele noțiuni principale semnifică:

- ✓ *cheltuieli ale unității în învățământul dual* – cheltuieli legate de organizarea și realizarea învățământului dual, inclusiv pentru instruirea și retribuirea muncii maistrului-instructor al unității, pentru transport, hrană și cazare, pentru remunerație de formare profesională, pentru materialele necesare formării profesionale a elevilor în cadrul unității în învățământul dual (unelte și/sau materiale consumabile), și alte cheltuieli ordinare și necesare;
- ✓ *elev în învățământul dual (în continuare – elev)* – elev înmatriculat la studii în cadrul unor programe de formare profesională prin învățământ dual, autorizate și acreditate, care a încheiat un contract de formare profesională în învățământul dual;
- ✓ *maistru-instructor al instituției de învățământ profesional tehnic* – cadru didactic, salariat al instituției de învățământ profesional tehnic, responsabil de formarea profesională a elevilor;
- ✓ *remunerație de formare profesională (în continuare – remunerație)* – recompensă pecuniară plătită elevului de către unitatea în învățământul dual în temeiul contractului de formare profesională în învățământul dual;
- ✓ *unitate în învățământul dual (în continuare – unitate)* – orice persoană juridică de drept public și/sau de drept privat, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, și/sau persoana fizică care îndeplinește condițiile prescrise pentru formarea profesională a elevilor, prevăzute de programul corespunzător de formare profesională prin învățământ dual.

În același timp menționăm că, potrivit art. 3 alin. (1) din Lege, învățământul dual este o formă de organizare a învățământului profesional tehnic, în cadrul căruia instruirea teoretică se realizează la instituția de învățământ profesional tehnic, iar cea practică – la unitate.

Pentru participarea în procesul de formare profesională în învățământ dual, agenții economici sunt verificați de către o comisie, în conformitate cu Regulamentul aprobat de către Camera de Comerț și Industrie, pentru constatarea capacității acestuia de a satisface condițiile pentru organizarea programului de formare profesională prin învățământ dual și competențele generice și profesionale.

Odată fiind inclus, iar tinerii admiși în cadrul concursului de admitere desfășurat în perioada lunilor iulie – august pentru un program de formare profesională prin învățământ dual, agentul economic va încheia un *contract de formare profesională în învățământul dual* cu elevul.

Care sunt consecințele fiscale ale agentului economic în ceea ce ține de învățământul dual?

La nivel de remunerație achitată de către agentul economic elevului

Impozitarea remunerației elevului (ucenicului):

- din remunerația elevului (ucenicului) se reține:
 - impozitul pe venit reținut la sursa de plată (12%);
 - primele de asigurare obligatorie de asistență medicală (9%);
- la remunerația elevului (ucenicului) se calculează: contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii (24% - pentru entități din sectorul real, 29% - pentru unități publice).

La nivel de cheltuieli ale unității - agentului economic

Conform prevederilor Legii nr.110/2022 sub cheltuieli ale unității (agentului economic) se subînțeleg cheltuieli legate de organizarea și realizarea învățământului dual, inclusiv:

- pentru instruirea și retribuirea muncii maistrului-instructor al unității,
- pentru transport, hrană și cazare,
- pentru remunerația de formare profesională,
- pentru materialele necesare formării profesionale a elevilor în cadrul unității în învățământul dual (unelte și/sau materiale consumabile),
- și alte cheltuieli ordinare și necesare.

Conform Codului fiscal sunt **deductibile** cheltuielile legate de organizarea și realizarea programelor de formare profesională tehnică prin învățământ dual, conform modului stabilit de Guvern (secțiunea 12 al Anexei nr. 1 al HG nr.693/2018). Aceste cheltuieli includ cheltuielile legate de organizarea și realizarea programelor de formare profesională tehnică prin învățământ dual, inclusiv cele ce țin de:

- remunerarea (salariul sau retribuția conform contractelor de prestări servicii) maistrilor-instructori în producție și salariile ucenicilor;
- asigurarea ucenicilor cu materiale necesare pentru instruirea practică (în special, unelte și materiale consumabile) și cu echipamente, după caz;
- punerea la dispoziție și întreținerea spațiilor de instruire a ucenicilor.

În temeiul pct. 73 al Anexei nr. 1 HG nr.693/2018, pentru confirmarea cheltuielilor și posibilitatea aplicării art. 20 al CF agent economic trebuie să dispună de:

- ✓ ordinul intern al agentului economic, care specifică lista ucenicilor admiși la programul de formare profesională tehnică prin învățământ dual;
- ✓ acordul de cooperare încheiat între agentul economic și instituția de învățământ profesional tehnic;
- ✓ contractul de ucenicie în învățământul dual, încheiat între agentul economic și ucenic;
- ✓ contractul, factura sau alte documente care confirmă costurile suportate de agentul economic în legătură cu programul de formare profesională tehnică prin învățământul dual respectiv.

Raportarea fiscală

Reieșind că Contractului de formare profesională în învățământul dual i se aplică prevederile legislației muncii, agentul economic în termenul de 10 zile lucrătoare trebuie să prezinte *Informația privind stabilirea drepturilor sociale și medicale aferente raporturilor de muncă* (Forma IRM19). La prezentarea IRM19 trebuie să fie utilizate codul raporturilor de muncă 05 „Angajare pe perioadă determinată” și angajare pe perioadă determinată 02 „Încetarea raporturilor de muncă”.

La prezentarea *Declarației privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate* (Forma IPC21) trebuie să fie utilizat la categoria persoanei asigurate codul 101 „Persoană angajată pe bază de contract individual de muncă”, iar în calitate codul funcției, agentul economic poate să utilizeze codul 962912 „Ucenic/Ucenică” din Clasificatorul Ocupațiilor din Republica

Moldova, ori alt cod dacă agent economic la aprobarea ordinului a luat decizia că pregătirea personală a elevului oferă posibilitatea utilizării altui cod.

Din perspectiva taxei pentru amenajarea teritoriului reieșind din noțiunile utilizate în pct.10) și 10¹) al art. 288 al CF, elevii se încadrează în categoria persoanelor care prestează muncă prin cumul (cumularzii externi) ca rezultat nu sunt luate în considerare la calcularea numărului mediu de salariați, și nu majorează valoarea taxei pentru amenajarea teritoriului.

Ce suport acordă statul pentru agentul economic care participă în cadrul procesului de învățământ dual?

Legislația oferă o serie de pârghii pentru a crește interesul agenților economici în implicarea derulării acestui sistem, precum și spre a le ușura povara fiscală care poate apărea în urma activității date.

Totodată, conform prevederilor pct.4 al Regulamentului privind modul de compensare a cheltuielilor unităților în învățământul dual, aprobat în Anexa nr.2 la HG nr.97/2023, agentul economic poate beneficia și de compensarea din bugetul de stat în proporție de cel mult 50% din cheltuielile admise spre compensare în conformitate cu prevederile Legii nr. 110/2022.

Astfel, prin depunerea online a unei cereri, în perioada 1 august – 15 septembrie, pe pagina web oficială a IP ODA (<https://www.oda.md/ro/>), vor fi compensate 50% din cheltuielile suportate de unitate pentru fiecare elev instruit în învățământul dual, care a absolvit programul de formare profesională sau a promovat anul de studii în anul de gestiune. Plata compensației se efectuează până la finele anului în care a fost depusă cererea.

Prin urmare, conform pct. 20 al Anexei nr.2 a HG nr.97/2023, sunt admise spre compensare, 50% din următoarele categorii de cheltuieli ale entității privind învățământul dual:

1) remunerația de formare profesională (fără adaosuri și sporuri), dar nu mai mult de 30% din cuantumul salariului minim pe țară înregistrat la data suportării cheltuielilor de către unitate (pentru anul 2024 în suma de 1 500 lei pe luna);

2) salariul de bază lunar al maestrului-instructor care a instruit elevii în învățământul dual, dar nu mai mult de cuantumul salariului minim pe țară înregistrat la data suportării cheltuielilor de către unitate (pentru anul 2024 în suma ce nu depășește 5 000 lei pe lună);

3) cheltuielile pentru organizarea locurilor de instruire (de exemplu amortizarea mijloacelor fixe, a imobilizărilor necorporale, întreținerea și reparația mijloacelor fixe, materiale consumabile, utilități, etc.);

4) cheltuielile suportate de către unitate pentru serviciile de formare profesională achitate instituției de învățământ profesional tehnic în care se instruieste elevul prin învățământul dual, dar nu mai mult de cuantumul salariului minim pe țară înregistrat la data suportării cheltuielilor de către unitate (pentru anul 2024 în suma ce nu depășește 5 000 lei pe lună);

5) cheltuielile suportate de către unitate pentru servicii în vederea realizării prevederilor art. 11 din Legea nr. 110/2022, dar nu mai mult de 5% din cuantumul total al cheltuielilor specificate la subpct. 1) și 2), admise pentru compensare (pentru anul 2024 în suma ce nu depășește 325 lei pe lună);

6) cheltuielile suportate de către unitate pentru instruirea psihopedagogică de cel puțin 20 de credite a maestrului-instructor;

7) alte cheltuieli necesare pentru desfășurarea procesului de organizare a învățământului dual (birotică, mobilier, transport, cazare, hrană etc.), dar nu mai mult de 5% din cuantumul total al cheltuielilor specificate la subpct. 1) și 2), admise pentru compensare (pentru anul 2024 în suma ce nu depășește 325 lei pe luna).

Ca rezultat reflectarea corectă în contabilitate și în situațiile financiare ale agentului economic a acestor cheltuieli o să ușureze, atât colectarea datelor pentru depunerea cererii la ODA, cât și prezentarea dovezilor necesare în cazul unui audit al situațiilor financiare.

După părerea noastră, ținând cont de prevederile Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, Standardele Naționale de

Contabilitate „Cheltuieli” și „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” cel mai potrivit model de reflectare a cheltuielilor date este următorul:

1. deschiderea subconturilor separate la conturile 811 „Activități de bază”, 812 „Activități auxiliare” și 821 „Costuri indirecte de producție” pentru fiecare clasă de elevi separat (divizați pe ani);
2. utilizarea materiei prime, altor materiale, OMVSD se reflectă pe subconturile conturilor 811, 812 ori 821;
3. amortizarea mijloacelor fixe utilizate de către elevi, uzura OMVSD se reflectă pe subconturi se reflectă pe subconturi contului 821;
4. remunerația, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, elevilor pentru lucrările practice reprezintă costuri cu personalul directe și repartizabile și dacă rezultatele acestor lucrări o să fie utilizate nemijlocit în procesul de producție a produselor și/sau de prestare a serviciilor ele trebuie să fie incluse în costul serviciilor sau produselor, în debitul contului 811 „Activități de bază” pe subcontul clasei respective de elevi;
5. remunerația, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, maestrului-instructor implicat în procesul instruirii elevilor din învățământul dual reprezintă costuri indirecte și ca rezultat se reflectă în debitul contului 821 „Costuri indirecte de producție” pe subcontul clasei respective de elevi;
6. același subcont trebuie să fie utilizat și pentru reflectarea cheltuielilor administrative, de distribuire dacă sunt legate nemijlocit de procesul de învățământ al elevilor.

Exemplu: Compania A are 3 clase diferite de elevii care fac studii în baza învățământului dual:

- Clasa nr. 1 anul 2022 cu 10 elevi care fac studii 2 ani și sunt implicați în producerea produsului A;
 - Clasa nr. 2 anul 2022 cu 13 elevi care fac studii 3 ani și sunt implicați în producerea produsului B;
 - Clasa nr. 3 anul 2023 cu 3 elevi care sunt implicați în activitățile departamentului financiar. Pentru fiecare clasă trebuie să fie deschis un cont analitic (subcont):
- ✓ pentru clasa nr. 1 se deschide subcont ProdA2022_10, și ca rezultat se acumulează toate costurile pe contul 811 subcontul ProdA2022_10.
 - ✓ pentru clasa 2 se deschide subcontul ProdB2022_13 și toate costurile se acumulează pe contul 811 subcontul ProdB2022_13, iar
 - ✓ pentru clasa 3 AdminDual2023_3 și toate costurile se acumulează pe contul 713 „Cheltuieli administrative”, unde se reflectă și cheltuieli legate cu maestru-instructor al acestei clase.

Concluzii

Învățământul dual nu este încă o practică obișnuită în cadrul entităților, iar beneficiile acestuia deocomdată nu sunt bine înțelese.

Ca rezultat la aceste subconturi analitice poate fi acumulată informația pentru fiecare clasă, și la depunerea cererii la ODA pentru compensație aceste costuri pot fi divizate pe numărul de elevi din această clasă ce va permite utilizarea compensației la maxim.

Acest proces de deschidere a subconturilor trebuie să fie descris și în politicile contabile ale agentului economic.

Astfel, avem speranța că mai multe entități autohtone private vor fi antrenate în realizarea unui proces educațional de calitate în învățământului dual.

Bibliografie:

1. Legea cu privire la învățământul dual nr.110/2022. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131324&lang=ro

2. CICIBABA, Iuri. Învățământul dual: aspecte juridice, fiscale și contabile. Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/invatamantul-dual-aspecte-fiscale-juridice-si-contabile/>
3. Hotărârea Guvernului privind stabilirea cuantumului salariului minim pe țară nr. 985 din 06.12.2023. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=140420&lang=ro
4. Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11.07.2018 cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141232&lang=ro#
5. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma IPC18) Darea de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate și a Instrucțiunii cu privire la modul de completare a formularului nominaliza nr. 126 din 04.10.2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141615&lang=ro#
6. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma IPC21) Declarația privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate și a Instrucțiunii cu privire a modul de completare a formularului nominalizat nr. 94 din 30.07.2020. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125653&lang=ro
7. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119 din 06.08.2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro#
8. Regulamentului privind modul de compensare a cheltuielilor unității în învățământul dual, aprobat prin Hătărârea Guvernului nr. 97/2023. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135855&lang=ro