

## **Разъяснения по повышению квалификации, переподготовке и нормативные акты регламентирующие взаимоотношения между работником и работодателем, документооборот и бухгалтерский учет образования сотрудников**

Повышение квалификации это вид дополнительного профессионального образования.

Целью повышения квалификации является усовершенствование теоретических и практических навыков специалистов. ([п. 7 Типового положения об образовательном учреждении дополнительного профессионального образования \(повышения квалификации\) специалистов, утв. Постановлением Правительства РФ от 26.06.1995 N 610](#) (далее - Типовое положение).

### **Организация повышения квалификации и переподготовки.**

**[В соответствии с ПРИКАЗОМ от 1 июля 2013 г. N 499 ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОРЯДКА ОРГАНИЗАЦИИ И ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ДОПОЛНИТЕЛЬНЫМ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМ ПРОГРАММАМ](#)**

Повышение квалификации проводится в течение всей трудовой деятельности работников. Периодичность повышения квалификации регулируется работодателем и определяется по мере необходимости, но не реже одного раза в пять лет. ([п 2.8. Требований к содержанию дополнительных профессиональных образовательных программ \(утв. приказом Минобрнауки РФ от 18 июня 1997 г. № 1221 \)](#))

**Обязательное обучение.** Работодатель обязан направлять на повышение квалификации работников, если это является условием выполнения конкретных видов деятельности. Эта норма установлена ч. 4 ст. 196 Трудового кодекса.

**Обучение по инициативе работодателя.** В соответствии с ч. 1 ст. 196 ТК РФ необходимость повышения квалификации кадров для собственных нужд определяет работодатель. При этом, коллективным договором или трудовым договором, определяются условия и порядок повышения квалификации (ч. 2 ст. 196 ТК РФ).

Согласно [п. 7 Типового положения](#) обучение проводится по мере необходимости, но не реже одного раза в пять лет в течение всей трудовой деятельности работников. Периодичность прохождения обучения работниками определенных профессий и специальностей устанавливает работодатель в локальном нормативном акте.

**[п. 7 Типового положения](#) регламентирует виды обучения при повышении квалификации:**

- краткосрочное (не менее 72 часов) тематическое обучение по вопросам конкретного производства, которое проводится по месту

- основной работы специалистов и заканчивается сдачей соответствующего экзамена, зачета или защитой реферата;
- тематические и проблемные семинары (от 72 до 100 часов) по научно-техническим, технологическим, социально-экономическим и другим проблемам, возникающим на уровне отрасли, региона, предприятия (объединения), организации или учреждения;
  - длительное (свыше 100 часов) обучение специалистов в образовательном учреждении повышения квалификации для углубленного изучения актуальных проблем науки, техники, технологии, социально-экономических и других проблем по профилю профессиональной деятельности.

Все дополнительные профессиональные образовательные программы образовательные учреждения повышения квалификации разрабатывают самостоятельно с учетом потребностей и особых пожеланий заказчика, а также требований государственных образовательных стандартов к уровню подготовки специалистов по соответствующему направлению (специальности) ([абз. 2 п. 42 Типового положения](#)).

### **Формы повышения квалификации и гарантии работникам**

Согласно [п. 41 Типового положения](#) повышение квалификации может проводиться:

- с отрывом от работы;
- без отрыва от работы;
- с частичным отрывом от работы;
- по индивидуальным формам обучения.

**Сохранение рабочего места и среднего заработка.** Согласно ст. 187 Трудового кодекса при направлении работника для повышения квалификации с отрывом от работы за ним сохраняются место работы (должность) и средняя заработная плата по основному месту работы.

**Командировка для повышения квалификации.** Если же сотрудник направлен на учебу в другую местность, ему оплачиваются командировочные расходы в порядке и размерах, которые предусмотрены для лиц, направляемых в служебные командировки. Кроме того, за все время нахождения сотрудника в командировке ему следует выплачивать средний заработок (ст. 187 ТК РФ).

**Без отрыва от работы-** работник повышает квалификацию работая (или с частичным отрывом), он получает заработную плату за фактически отработанное время.

В случае если работник совмещает обучение и труд, их совокупная продолжительность не должна превышать ежедневную норму рабочего

времени, предусмотренную трудовым законодательством (ст. 91 ТК РФ), правилами внутреннего трудового распорядка и условиями трудового договора.

### **Где проводится обучение**

Повышение квалификации может проходить либо в самой организации, либо в образовательных учреждениях повышения квалификации (ч. 2 ст. 196 ТК РФ). Согласно [п. 8 Типового положения](#) к ним относятся:

- академии (за исключением академий, являющихся образовательными учреждениями высшего профессионального образования);
- институты повышения квалификации (усовершенствования) - отраслевые, межотраслевые, региональные;
- курсы (школы, центры) повышения квалификации, учебные центры службы занятости.
- Профессиональная подготовка также может быть получена у специалиста, имеющего требуемую квалификацию ([п. 3 ст. 21 Закона РФ от 10.07.1992 N 3266-1 "Об образовании"](#)).

Все перечисленные учреждения обязаны иметь лицензию на ведение образовательной деятельности ([п. 1 Положения о лицензировании образовательной деятельности, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 16.03.2011 N 174](#)).

Это требование не касается ([п. 2 Положения о лицензировании образовательной деятельности, утвержденного Постановлением Правительства РФ от от 16.03.2011 N 174](#)):

- образовательной деятельности в форме разовых лекций, семинаров, стажировок, когда не выдается документ об образовании или повышении квалификации;
- индивидуального обучения сотрудника у специалиста, обладающего соответствующей квалификацией.

### ***При направлении сотрудника на повышение квалификации:***

#### Внутренние документы о направлении на повышение квалификации

Согласно Письму Минфина России от 16.05.2002 N 04-04-06/88 основанием для направления работников на курсы повышения квалификации являются:

- план обучения на фирменном бланке организации, в котором указываются причины и цели обучения сотрудников, их фамилии и должности специальность (в рамках которой проводится обучение) и даты начала и завершения обучения;
- приказ руководителя о направлении на курсы повышения квалификации, в приказе обосновываются производственная

необходимость дополнительного образования сотрудника и обязательно указывается, что работник направлен на обучение по инициативе работодателя.

- Приказ является основанием для посещения учебных занятий.
- Договор на оказание образовательных услуг. При направлении работников на повышение квалификации работодатель должен заключить договор с образовательным учреждением ([п. 7 Типового положения](#)).

**Типовые формы договора на образовательные услуги** приведены в Приказах Минобразования России от 10.07.2003 N 2994 и от 28.07.2003 N 3177, в Методических рекомендациях по заключению договоров для оказания платных образовательных услуг в сфере образования (Письмо Минобразования России от 01.10.2002 N 31ю-31нн-40/31-09).

**В договоре указываются:** программы, формы обучения (очная, заочная, очно-заочная), стоимость и срок обучения работника, а также наименование документа, который он получит по его окончании.

Договор составляется в двух экземплярах - один остается у работника, другой - в образовательном учреждении.

*Особое внимание: должен быть трехсторонний договор, где заказчиком образовательных услуг является работодатель, а работник слушателем. В противном случае организация не сможет учесть сумму расходов на оплату обучения при исчислении налога на прибыль.*

**Приложение к договору.** К договору прилагаются:

- учебная программа образовательного учреждения с указанием количества часов посещения;
- ксерокопия лицензии на ведение образовательной деятельности образовательным учреждением.

### **Дополнительный договор с работником**

Согласно ч. 2 ст. 197 Трудового кодекса работодатель, направляющий работника на повышение квалификации, должен заключить с ним дополнительный договор (соглашение), в котором будут прописаны обязанности сотрудника после завершения обучения. Например, можно оговорить условие об обязательной отработке сотрудником определенного срока, установить санкции за нарушение учебной дисциплины, порядок возмещения работодателю затраченных средств в случаях неполной отработки установленного срока или прерывания обучения. Образец соглашения приведен ниже.

### **Документы об образовании**

Освоение образовательных программ повышения квалификации объемом

свыше **16 часов** завершается обязательной итоговой аттестацией. Предусмотрены следующие виды аттестационных испытаний:

- итоговый экзамен по отдельной дисциплине;
- итоговый междисциплинарный экзамен по программе обучения;
- реферат по отдельной дисциплине или ряду дисциплин;
- подготовка и защита аттестационной работы (выпускной, дипломной работы или дипломного проекта).

Это следует из п. 6 Рекомендаций по итоговой аттестации, утвержденных [Приложением 1 к Инструктивному письму Минобразования России от 21.11.2000 N 35-52-172ин/35-29.](#)

В зависимости от количества учебных часов специалисту, прошедшему повышение квалификации, выдаются следующие документы установленного образца:

Разработано на основании п. п. 1 - 3 Требований к документам государственного образца о повышении квалификации и профессиональной переподготовке, утвержденных Приложением N 1 к Постановлению Госкомвуза России от 27.12.1995 N 13 и [п. 28 Типового положения.](#)

Оригинал документа о повышении квалификации хранится у работника, а копию следует подшить в личное дело сотрудника.

Не выдают такие документы организации, которые ведут образовательную деятельность, не подлежащую лицензированию, - в форме разовых лекций, стажировок и семинаров, а также преподаватели, занимающиеся индивидуальной трудовой педагогической деятельностью. Объем учебной программы в этом случае составляет менее 72 часов, а по окончании слушателям могут выдать сертификат с указанием темы и объема учебных часов. Образцы сертификатов каждое учреждение разрабатывает самостоятельно.

### **Акт об оказанных услугах**

По окончании обучения образовательное учреждение предоставляет заказчику акт об оказанных услугах. В нем должны быть зафиксированы период обучения, наименование программы обучения и его стоимость в рублях.

При долгосрочном обучении акт следует составлять отдельно за каждый отчетный период, то есть один раз в квартал, а расходы на оплату образовательных услуг включать в состав затрат ежеквартально. Сведения о повышении квалификации нужно внести в разд. V "Повышение квалификации" личной карточки работника (форма N Т-2). Но только в случае, если по окончании учебы работник получил удостоверение,

свидетельство либо диплом установленного образца. Об этом говорится в [п. 28 Типового положения](#).

### **Обучение не в месте проживания**

Если работник направляется на обучение в другую местность, его поездка оформляется как служебная командировка. В этом случае, помимо перечисленных выше, необходимо оформить следующие документы:

- служебное задание (форма N Т-10а), подписанное руководителем структурного подразделения. По окончании командировки сотрудник составляет краткий отчет о выполнении задания, а руководитель структурного подразделения делает соответствующее заключение;
- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (форма N Т-9 или N Т-9а);
- командировочное удостоверение (форма N Т-10);
- отчет о выполнении задания (на бланке служебного задания). Его составляет работник, закончивший обучение, а руководитель структурного подразделения делает заключение о выполнении задания.

Все указанные документы оформляются на типовых бланках, которые утверждены Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1. При направлении работника на повышение квалификации в другую местность за ним сохраняются рабочее место (должность) и средняя заработная плата по основному месту работы. Кроме того, сотруднику надо оплатить командировочные расходы по правилам, предусмотренным для служебных командировок (ст. 187 ТК РФ). Это значит, что порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом (ч. 2 ст. 168 ТК РФ). В качестве командировочных расходов учитываются, в частности, затраты:

- на проезд работника к месту командировки и обратно;
- наем жилого помещения;
- суточные в пределах норм (700 руб. - для расходов, учитываемых с целью уплаты НДФЛ (абз. 10 п. 3 ст. 217 НК РФ)).

По возвращении из командировки работник в течение трех рабочих дней должен представить авансовый отчет об израсходованных средствах и документы, подтверждающие произведенные в командировке расходы.

*Повышение квалификации с отрывом от работы в таблице учета рабочего времени обозначается буквенным кодом ПК или цифровым кодом 07. Это следует из Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации, утвержденных Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1.*

### **Бухучет расходов на повышение квалификации**

Расходы, связанные с оплатой дополнительного профессионального

образования сотрудника в интересах организации, признаются расходами по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99). Данные расходы учитываются в размере фактически произведенных затрат и отражаются по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 76 (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Если расходы на повышение квалификации работника относятся к нескольким отчетным периодам, то они учитываются на счете 97 и списываются в порядке, установленном в учетной политике организации (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому относятся. Об этом говорится в п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.

Подтвердить факт оказания образовательных услуг для целей бухучета можно соответствующим актом и копией документа об образовании (диплома, свидетельства и т.п.).

Суммы среднего заработка, сохраняемого за работником на время повышения квалификации, учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности как расходы на оплату труда (п. п. 5 и 8 ПБУ 10/99).

Они отражаются по дебету счета учета затрат на производство в корреспонденции с кредитом счета 70.

Расходы на командировку, связанную с повышением квалификации, также признаются расходами по обычным видам деятельности на дату утверждения авансового отчета руководителем организации (п. п. 5 и 8 ПБУ 10/99). Они отражаются по дебету счетов учета затрат и кредиту счета 71.

Выдача денежных средств командированному работнику отражается проводкой:

Дебет 71 Кредит 50.

## **Налоги и взносы с расходов на повышение квалификации**

Порядок налогообложения расходов на обучение будет зависеть, в частности, от наличия подтверждающих документов, выполнения условий для признания таких затрат, а также от того, по чьей инициативе оно проводится.

## **Налог на прибыль**

**Расходы на обучение.** Согласно п. 3 ст. 264 Налогового кодекса расходы на повышение квалификации включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (Письмо Минфина России от 21.04.2010 N 03-03-06/2/77). Если используется метод начисления, то к учету данные расходы принимают в момент представления акта об оказании образовательных услуг, а при кассовом методе - в день оплаты на основании соответствующих документов (платежных поручений, квитанций к приходным кассовым ордерам и т.п.) (пп. 3 п. 7 ст. 272 и п. 3 ст. 273 НК РФ).

**Условия для признания расходов.** Затраты на повышение квалификации учитываются при исчислении налога на прибыль, если:

- российское образовательное учреждение имеет лицензию, а иностранное учреждение - соответствующий статус (пп. 1 п. 3 ст. 264 НК РФ и Письмо Минфина России от 06.10.2009 N 03-03-06/4/84). Статус иностранного образовательного учреждения могут подтвердить лицензия, программа, устав либо иные документы, перечень которых зависит от специфики его деятельности, а также от требований законодательства иностранного государства в отношении подтверждения статуса образовательного учреждения (Письмо Минфина России от 05.08.2010 N 03-04-06/6-163). Поэтому к первичным документам следует приложить копию соответствующего документа;
- между организацией и образовательным учреждением заключен договор на обучение (пп. 2 п. 3 ст. 264 НК РФ);
- повышающий квалификацию сотрудник работает в организации на основании трудового договора (пп. 2 п. 3 ст. 264 НК РФ);
- сотрудник обучается в интересах работодателя (пп. 23 п. 1 ст. 264 и п. 29 ст. 270 НК РФ и Письмо Минфина России от 25.05.2007 N 03-03-06/1/312). Документом, подтверждающим этот факт, может быть приказ руководителя, в котором будет указано, что сотрудник направлен на обучение по инициативе организации и в связи с производственной необходимостью.

*Если эти условия не соблюдены, расходы на повышение квалификации не признаются в налоговом учете. По окончании налогового периода их следует исключить из состава расходов, уменьшающую базу по налогу на прибыль, и отнести к внереализационным доходам.*

Кроме того, нельзя учитывать расходы на обучение (пп. 2 п. 3 ст. 264 НК РФ):

- не подтвержденные оправдательными документами;
- связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг;
- связанные с оплатой дополнительных услуг, предоставляемых образовательным учреждением на время обучения, если они не связаны с производственной необходимостью (например, оплата питания или культурно-развлекательной программы, если их стоимость выделена в документах отдельной строкой);
- произведенные не в интересах организации, например, если полученные работником новые знания не будут использоваться им в процессе производства (Письмо Минфина России от 25.05.2007 N 03-03-06/1/312).

**Оправдательные документы.** Для признания в целях налогообложения прибыли расходов на повышение квалификации документальным подтверждением затрат могут служить:

- договор с образовательным учреждением,
- приказ руководителя о направлении сотрудника на обучение,
- учебная программа образовательного учреждения с указанием количества часов посещений,
- сертификат или иной документ, подтверждающий, что сотрудники прошли обучение,
- акт об оказании услуг.

Об этом говорится в Письме Минфина России от 21.04.2010 N 03-03-06/2/77. Эти же документы нужны и для признания расходов на обучение за границей (Письмо Минфина России от 28.02.2007 N 03-03-06/1/137).

Напомним, что работодатель, оплачивающий обучение, обязан хранить связанные с этим документы не менее четырех лет (пп. 8 п. 1 ст. 23 и пп. 2 п. 3 ст. 264 НК РФ).

**Командировочные расходы.** Если с целью повышения квалификации работник был направлен в другую местность, то в состав командировочных расходов организация вправе включить стоимость проезда к месту обучения и обратно, а также стоимость проживания и суточные. Данные затраты учитываются в полной сумме в составе прочих расходов на основании пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса (Письмо Минфина России от 28.02.2007 N 03-03-06/1/137). Датой признания расходов является дата утверждения авансового отчета (пп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ и Письмо Минфина России от 28.02.2007 N 03-03-06/1/137).

**Средний заработок.** Если работник повышает квалификацию с отрывом от производства, то суммы среднего заработка, выплачиваемые ему на период учебы, включаются в расходы на оплату труда на основании п. 19 ст. 255 Налогового кодекса.

### **НДФЛ, страховые взносы и взносы на случай травматизма**

Сумма оплаты повышения квалификации работника не облагается налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами, если учреждение, где обучается сотрудник, имеет лицензию на образовательную деятельность (или соответствующий статус - для иностранного образовательного учреждения). Такой вывод следует из п. 21 ст. 217 Налогового кодекса и п. 12 ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ (далее - Закон N 212-ФЗ).

Это касается также случая, если работник обучается у специалиста,

который обладает соответствующей квалификацией (Письмо Минфина России от 17.07.2009 N 03-04-06-02/50). Такая квалификация должна быть подтверждена особым документом - квалификационным аттестатом, лицензией, дипломом и т.п. (п. 3 ст. 21 Закона РФ N 3266-1).

На суммы оплаты обучения работника, направленного работодателем на курсы повышения квалификации, не нужно начислять взносы на случай травматизма, поскольку они не являются платой за труд (доходом) работника. Это следует из п. 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 N 184 (далее - Правила).

**Командировочные расходы.** В доход работника, направленного на повышение квалификации в другую местность, не включаются суточные, если они не превышают 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ (2500 руб. - на территории иностранного государства), а также документально подтвержденные расходы на проезд до места назначения и обратно и расходы по найму жилого помещения (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Страховые взносы, как и взносы на случай травматизма, на сумму расходов на командировку не начисляются (ч. 2 ст. 9 Закона N 212-ФЗ, п. 10 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в ФСС РФ, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 N 765, и Письмо ФСС РФ от 18.03.2009 N 02-18/07-2165).

**Средний заработок.** Сумма среднего заработка, выплачиваемого сотруднику на период повышения квалификации с отрывом от работы, облагается налогом на доходы физических лиц, страховыми взносами и страховыми взносами по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ, ч. 1 ст. 7 и ч. 1 ст. 8 Закона N 212-ФЗ и п. 3 Правил).

### **НДС по образовательным услугам**

Сумма платы за обучение сотрудника, направленного на повышение квалификации, может включать или не включать налог на добавленную стоимость.

**Облагаются НДС** образовательные услуги, которые оказывают коммерческие образовательные учреждения или соответствующие специалисты (п. 1 ст. 143 НК РФ). Налог исчисляется по ставке 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ). В бухгалтерском учете заказчика образовательных услуг выделенная в расчетных документах сумма налога отражается по дебету счета 19 в корреспонденции с кредитом счета 76.

Кроме того, облагаются НДС:

- дополнительные услуги, оказываемые образовательной организацией, в частности обеспечение учащихся питанием и

проживанием, так как они не связаны с производственной необходимостью (Письмо УМНС России по г. Москве от 28.01.2003 N 24-11/05512);

- услуги по проведению разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, которые не сопровождаются итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании или квалификации (Письмо Минфина России от 27.08.2008 N 03-07-07/81).

### **Не облагаются НДС услуги:**

- некоммерческих образовательных организаций в сфере образования, расположенных на территории РФ, по проведению учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) процесса, за исключением консультационных услуг (пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ). Такая льгота распространяется только на те образовательные услуги, которые поименованы в лицензии учебного заведения (Письмо УФНС России по г. Москве от 06.05.2005 N 19-11/32602);
- оказанные за пределами территории РФ (пп. 3 п. 1 ст. 148 НК РФ).

**"Входной" НДС**, уплаченный коммерческому образовательному учреждению или специалисту, имеющему соответствующую квалификацию, можно принять к вычету при расчете суммы налога на добавленную стоимость, если в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 Налогового кодекса:

- стороны подписали акт об оказании образовательных услуг;
- у организации есть счет-фактура с указанием суммы налога на добавленную стоимость.

В бухучете принятие к учету налога по расходам на повышение квалификации отражается проводкой:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19.

Дебет 76 Кредит 51- перечислены средства за обучение работника образовательному учреждению.

Дебет 20 Кредит 76 - отражены расходы на повышение квалификации работника.

Поскольку обучение проводится в той же местности, где расположена организация-работодатель, работнику выплачивается только средний заработок за время учебы (ст. 187 ТК РФ). На него следует начислить НДФЛ, страховые взносы и взносы на случай травматизма (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ, ч. 1 ст. 7, ч. 1 ст. 8 Закона N 212-ФЗ и п. 3 Правил).

Расходы на выплату среднего заработка работнику, направленному на повышение квалификации, признаются в составе расходов на оплату труда в месяце начисления (п. 6 ст. 255 и п. 4 ст. 272 НК РФ). Сумма начисленных на него страховых взносов относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса (Письмо Минфина России от 13.04.2010 N 03-03-06/1/260). Взносы

на случай травматизма также учитываются в составе прочих расходов на дату их начисления (пп. 45 п. 1 ст. 264 и пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ).

*Таким образом, бухгалтер должен уменьшить налог на прибыль на суммы оплаты повышения квалификации, среднего заработка, выплаченного работнику за период обучения, и начисленных на него страховых взносов.*