

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 \(утв. приказом Минобразования РФ от 18 июня 1997 г. № 1221 \)](#))

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 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 [ип. 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, уменьшающих облагаемую 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.