Статья: Студент-иностранец: оплата обучения, проживания, стипендия
(Кравченко Е.)
("Учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение", 2018, N 5)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 05.06.2020

"Учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение", 2018, N 5

СТУДЕНТ-ИНОСТРАНЕЦ: ОПЛАТА ОБУЧЕНИЯ, ПРОЖИВАНИЯ, СТИПЕНДИЯ

На мировом рынке образования российское предложение занимает устойчивую позицию: более 240 тысяч студентов-иностранцев обучаются в российских вузах, 15 тысяч иностранных граждан ежегодно принимаются на обучение за счет средств федерального бюджета, и размер этой квоты в ближайшем будущем может быть увеличен до 20 тысяч. Остальные студенты обучаются на контрактной, то есть платной, основе. Вопросы организации приема иностранных студентов и бухгалтерского учета расчетов с ними традиционно задают бухгалтеры образовательных учреждений, и в этой статье мы остановимся на некоторых из них.

Оплата обучения студентом-иностранцем

Закон об образовании <1> дает иностранным гражданам и лицам без гражданства право на получение образования в Российской Федерации в соответствии с международными договорами РФ и нормами, установленными им самим. Так, согласно ст. 78 прибывшие в образовательное учреждение иностранные граждане обладают равными с гражданами РФ правами на получение среднего профессионального образования, высшего образования и дополнительного профессионального образования за счет:

- бюджетных ассигнований федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ или местных бюджетов в соответствии с международными договорами РФ, федеральными законами или установленной Правительством РФ квотой на образование иностранных граждан в Российской Федерации (далее - квота);

- средств физических и юридических лиц в соответствии с договорами об оказании платных образовательных услуг. При этом квота на них не распространяется.

<1> Федеральный закон от 29.12.2012 N 273-ФЗ "Об образовании в Российской Федерации".

В свою очередь, на образовательное учреждение, принимающее иностранцев, налагаются обязанности по оформлению приглашения; информированию органа исполнительной власти субъекта РФ, осуществляющего государственное управление в сфере образования, о прибытии иностранного гражданина; уведомлению УФМС и органа управления в сфере образования о предоставлении иностранному гражданину академического отпуска, о завершении или прекращении обучения его в данном образовательном учреждении. Полный перечень необходимых действий учреждения содержится в ст. 17 Федерального закона от 25.07.2002 N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации".

Порядок приема на обучение, состав и описание необходимых документов, другую полезную информацию можно найти на портале "Российское образование для иностранных граждан". При приеме на платной основе еще одним необходимым документом становится договор возмездного оказания образовательных услуг.

Существенные условия договора определены Постановлением Правительства РФ от 15.08.2013 N 706 "Об утверждении Правил оказания платных образовательных услуг". В частности, к ним относятся полная стоимость образовательных услуг, порядок их оплаты. Если одной из сторон договора является иностранный гражданин, то это обстоятельство накладывает дополнительные ограничения на условия договора.

Документом, устанавливающим правовой режим расчетов, выступает Федеральный закон от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" (далее - Федеральный закон N 173-ФЗ). В соответствии с ним:

1. Все расчеты между резидентами и нерезидентами в иностранной валюте, в валюте РФ и с

использованием любого вида ценных бумаг являются валютными операциями (ст. 1).

2. Расчеты между резидентами в иностранной валюте запрещены, кроме специально оговоренных случаев, к которым не относятся расчеты за образовательные услуги (ст. 9).

3. Определены понятия резидента и нерезидента (ст. 1).

Разберем эти нормы подробнее.

Российская образовательная организация является резидентом, поскольку создана в соответствии с законодательством РФ (пп. "в" п. 6 ч. 1 ст. 1 Федерального закона N 173-ФЗ), а вот статус иностранного студента может измениться. До получения вида на жительство его статус - нерезидент, после получения, в соответствии с определениями Закона, студент становится резидентом.

Таким образом, возможность получения оплаты образовательных услуг в иностранной валюте зависит от резидентного статуса студента. Правильное определение статуса обеспечивает законность проведения валютной операции. Ошибка в определении может повлечь признание заключенного договора недействительным в части условия о расчетах либо привести к прекращению обязательства по оплате образовательных услуг в связи с юридической невозможностью исполнения (ст. 416, 417 ГК РФ).

Плательщики-резиденты могут оплачивать образовательные услуги только в рублях, в связи с чем валюту платежа в договоре целесообразно установить в рублевом эквиваленте. Аналогичный подход изложен в Письме Минобразования России от 28.05.1999 N 14-52-277ин/13 "О порядке установления оплаты за обучение по договорам в государственных вузах".

Плательщиком по договору может быть и не сам студент, а его родственники, иные физические и юридические лица, остающиеся в статусе нерезидента. В этом случае оплата оказанных услуг может осуществляться в иностранной валюте через банковские счета в уполномоченных банках (ст. 14 Федерального закона N 173-ФЗ).

Бухгалтерские записи операций с валютной выручкой приведены в Письме Минфина России от 10.04.2015 N 02-07-07/20475.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Зачислена на валютный счет в уполномоченном банке валютная выручка по договорам на оказание услуг, выполнение работ	2 201 275 10 (одновременно счет 17, подстатья 131 КОСГУ)	2 205 31 660
Списана со счета учреждения, открытого в уполномоченном банке, сумма денежных средств на основании поручения на продажу резидентом иностранной валюты	2 201 23 510 (одновременно счет 17, статья 510 КОСГУ)	2 201 27 610 (одновременно счет 18, статья 610 КОСГУ)
Зачислены денежные средства от продажи валюты на лицевой счет учреждения	2 201 11 510 (одновременно счет 17, статья 510 КОСГУ)	2 201 23 610 (одновременно счет 18, статья 610 КОСГУ)

Начисление доходов в иностранной валюте производится согласно п. 198 Инструкции N 157н <2> в соответствующей иностранной валюте и в рублевом эквиваленте с отнесением возникающих курсовых разниц на финансовый результат от переоценки активов текущего финансового года.

<2> Инструкция по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов

государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утв. Приказом Минфина России от 01.12.2010 N 157н.

Приведем примеры отражения в учете подобных операций.

Пример 1. В бюджетном учреждении образования годовая сумма обучения составляет 3 000 евро. Оплата производится равными долями в размере половины стоимости обучения в сроки до 1 сентября и до 1 февраля учебного года. Начисление доходов осуществляется (согласно учетной политике) в конце семестра обучения - 31 января и 30 июня соответственно.

В учете сделаны следующие записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (евро, руб.)
Зачислена на валютный счет в уполномоченном банке валютная выручка 30.08.2017 (курс - 70,4316 руб/евро)	2 201 27 510 (одновременно счет 17, подстатья 131 КОСГУ)	2 205 31 660	1 500,00 105 647,40
Начислены доходы от оказания платных образовательных услуг 31.01.2018 (курс - 69,5424 руб/евро)	2 205 31 560	2 401 10 130	1 500,00 104 313,60
Учтена курсовая разница (положительная) на дату 31.01.2018	2 205 31 660	2 401 10 171	1 333,80

Пример 2. В бюджетном учреждении образования начисление доходов производится (согласно учетной политике) в начале семестра обучения - 1 сентября и 1 февраля соответственно.

В учете сделаны следующие записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (евро, руб.)
Зачислена на валютный счет в уполномоченном банке валютная выручка 30.01.2018 (курс - 69,8513 руб/евро)	2 201 27 510 (одновременно счет 17, подстатья 131 КОСГУ)	2 205 31 660	1 500,00 104 776,95
Начислены доходы от оказания платных образовательных услуг 01.02.2018 (курс - 69,9322 руб/евро)	2 205 31 560	2 401 10 130	1 500,00 104 898,30
Учтена курсовая разница (отрицательная) на дату 01.02.2018	2 205 31 560	2 401 10 171	121,35

Аналитический учет расчетов по поступлениям в данном случае ведут в разрезе видов доходов (в рублях и в валюте соответственно) в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) (п. 200 Инструкции N 157н).

В налоговом учете рублевые и валютные операции платных образовательных услуг не имеют

дополнительного обременения, и учреждение может воспользоваться освобождением от уплаты налога на добавленную стоимость (пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ), а также применять нулевую ставку по налогу на прибыль при соблюдении условий, определенных ст. 284.1 НК РФ.

Прием студента-иностранца на бюджетное место

Минобрнауки как федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленной сфере деятельности, определяет порядок приема на обучение иностранных граждан:

- Приказ Минобрнауки России от 23.01.2014 N 36 "Об утверждении Порядка приема на обучение по образовательным программам среднего профессионального образования";

- Приказ Минобрнауки России от 14.10.2015 N 1147 "Об утверждении Порядка приема на обучение по образовательным программам высшего образования - программам бакалавриата, программам специалитета, программам магистратуры".

В соответствии с Законом об образовании иностранным гражданам, поступившим или поступающим на обучение в пределах квоты за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета, выплачивается стипендия в течение всего периода прохождения обучения на подготовительных отделениях, подготовительных факультетах по дополнительным общеобразовательным программам, обеспечивающим подготовку иностранных граждан к освоению профессиональных образовательных программ на русском языке, вне зависимости от успехов в учебе; выплачивается государственная академическая стипендия (в течение всего периода прохождения обучения вне зависимости от успехов в учебе); предоставляются жилые помещения в общежитиях на условиях, установленных для граждан РФ, обучающихся за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета.

Бухгалтерский учет стипендий

На цели выплаты стипендий бюджетным и автономным учреждениям могут выделяться целевые средства в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 78.1 БК РФ. Другим вариантом доведения средств стипендиального обеспечения является передача бюджетных полномочий по выплате стипендий от имени органа власти, осуществляющего в отношении учреждения функции и полномочия учредителя, в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств.

Выплата стипендии производится по коду вида расхода 340 "Стипендии", по статье 290 "Прочие расходы" КОСГУ, детализированной с 01.01.2018 подстатьей 296 "Иные расходы".

Бухгалтерские записи начисления и выплаты стипендий традиционно следующие:

Содержание операции <*>	Дебет	Кредит
Начислены стипендии за счет средств целевой субсидии	РзПр <**> 0000000000340 5 401 20 296	РзПр 0000000000340 5 302 91 730
Перечислены стипендии на банковские карты студентов	РзПр 0000000000340 5 302 91 830	0000 0000000000000 5 201 11 610 Забалансовый счет 18
Начислены стипендии за счет средств бюджета при переданных полномочиях	КРБ 1 401 20 296	КРБ 1 302 91 730
Перечислены стипендии на банковские карты студентов	КРБ 1 302 91 830	КРБ 1 304 05 296

<*> В таблице не приведены записи по санкционированию.

<**> Раздел, подраздел расходов бюджета.

Все виды стипендий не подлежат обложению НДФЛ (п. 11 ст. 217 НК РФ) и не являются объектом обложения страховыми взносами (ст. 420 НК РФ).

Бухгалтерский учет расчетов по оплате проживания
в общежитии

Студентам, в том числе иностранным студентам, нуждающимся в жилых помещениях в общежитиях, обучающимся по основным образовательным программам среднего профессионального и высшего образования по очной форме обучения, студентам на период прохождения промежуточной и итоговой аттестации, обучающимся по заочной форме обучения, предоставляются жилые помещения в общежитиях при наличии соответствующего жилищного фонда у этих учреждений.

Порядок предоставления студентам жилых помещений в общежитиях определяется локальным нормативным актом образовательного учреждения. С каждым студентом заключается договор найма в порядке, установленном жилищным законодательством. Договор найма жилого помещения является возмездным (п. 1 ст. 100 ЖК РФ), студенты обязаны вносить плату за наем жилого помещения в общежитии и за коммунальные услуги (п. 3 ст. 39 Закона об образовании).

Размер платы за наем определяется локальным нормативным актом учреждения, принимаемым с учетом мнения советов обучающихся и представительных органов обучающихся, в определенной степени зависит от качества, благоустройства, месторасположения и планировки жилых помещений в общежитии, но не может превышать максимального размера платы за наем, установленного учредителями образовательной организации. Например, образовательные учреждения, подведомственные Минобрнауки России, ориентируются на Приказ от 15.08.2014 N 1010 <3>, подведомственные Минздраву России - на Приказ от 25.12.2014 N 905н <4>.

<3> "О максимальном размере платы за пользование жилым помещением (платы за наем) в общежитии для обучающихся по основным образовательным программам среднего профессионального и высшего образования по очной форме обучения и на период прохождения промежуточной и итоговой аттестации обучающимся по данным образовательным программам по заочной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность, функции и полномочия учредителя которых осуществляет Министерство образования и науки Российской Федерации".

<4> "О максимальном размере платы за пользование жилым помещением (платы за наем) в общежитии для обучающихся по основным образовательным программам среднего профессионального и высшего образования по очной форме обучения и на период прохождения промежуточной итоговой аттестации обучающимся по данным образовательным программам по заочной форме обучения в образовательных организациях, подведомственных Министерству здравоохранения Российской Федерации".

В свою очередь, Правила определения размера платы за коммунальные услуги утверждены Постановлением Правительства РФ от 14.11.2014 N 1190 <5>.

<5> "О Правилах определения размера платы за коммунальные услуги, вносимой нанимателями жилых помещений в общежитиях, входящих в жилищный фонд организаций, осуществляющих образовательную деятельность, по договорам найма жилого помещения в общежитии".

Организация, осуществляющая образовательную деятельность, вправе снизить размер платы за пользование жилым помещением (платы за наем) и (или) размер платы за коммунальные услуги в общежитии для обучающихся или не взимать такую плату с отдельных категорий обучающихся с учетом

мнения советов обучающихся и представительных органов обучающихся в организациях, осуществляющих образовательную деятельность (п. 6 ст. 39 Закона об образовании).

Момент признания доходов от предоставления проживания в общежитиях (за наем и коммунальные услуги) определяется учетной политикой. Как правило, такое признание производится ежемесячно.

Расчеты за проживание в общежитии, по нашему мнению, не подпадают под действие ФСБУ "Аренда" <6>, но возмещение коммунальных расходов следует отражать на вновь вводимом счете 0 205 35 000 "Расчеты по условным арендным платежам".

<6> Приказ Минфина России от 31.12.2016 N 258н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Аренда".

Образовательное учреждение может предложить своим студентам, в том числе иностранцам, оплачивать проживание в общежитии удержаниями из стипендии, в этом случае расчеты между источниками необходимо вести с применением счета 0 304 06 000 "Расчеты с прочими кредиторами" либо, если имеются соответствующие возможности финансового органа (территориального органа УФК), нужно осуществить перевод между лицевыми счетами учреждения - списание средств стипендии и зачисление доходов от приносящей доход деятельности.

Приведем примеры таких решений.

Пример 3. Бюджетное образовательное учреждение выплачивает стипендию за счет средств целевой субсидии и удерживает из начисленной стипендии плату за наем и возмещение коммунальных услуг.

В учете сделаны следующие записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислена стипендия Иванову О.Т. за счет средств целевой субсидии	РзПр 0000000000340 5 401 20 296	РзПр 0000000000340 5 302 91 730	1 571,00
Удержана плата за проживание в общежитии - наем и возмещение коммунальных расходов	РзПр 0000000000340 5 302 91 830	РзПр 0000000000340 5 304 03 730	342,00
	РзПр 0000000000340 5 302 91 830	РзПр 0000000000340 5 304 03 730	477,50
Начислена плата за проживание в общежитии:			
- наем	РзПр 0000000000130 2 205 31 560	РзПр 0000000000130 2 401 10 131	342,00
- возмещение коммунальных услуг	РзПр 0000000000130 2 205 35 560	РзПр 0000000000130 2 401 10 135	477,50
Произведен взаимозачет расчетов по выплате стипендий и погашению задолженности за	РзПр 0000000000130 2 304 06 830	РзПр 0000000000130 2 205 31 660	342,00
	РзПр 0000000000130 2 304 06 830	РзПр 0000000000130 2 205 35 660	477,50

проживание в общежитии	РзПр 0000000000340 5 304 03 830	РзПр 0000000000340 5 304 06 730	342,00
	РзПр 0000000000340 5 304 03 830	РзПр 0000000000340 5 304 06 730	477,50
Выплачена стипендия	РзПр 0000000000340 5 302 91 830	0000 0000000000000 5 201 11 610 Забалансовый счет 18	751,50

Пример 4. Бюджетное образовательное учреждение выплачивает стипендию за счет средств бюджета по переданным бюджетным полномочиям и удерживает из начисленной стипендии плату за наем и возмещение коммунальных услуг. Расчеты производятся путем перечисления денежных средств с лицевого счета для учета операций по переданным полномочиям получателя бюджетных средств (код лицевого счета 14) на лицевой счет бюджетного учреждения, открытый в органе Федерального казначейства (код лицевого счета 20).

В учете сделаны следующие записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислена стипендия Иванову О.Т. за счет средств бюджета	КРБ 1 401 20 296	КРБ 1 302 91 730	1 571,00
Удержана плата за проживание в общежитии - наем и возмещение коммунальных расходов	КРБ 1 302 91 830 КРБ 1 302 91 830	КРБ 1 304 03 730 КРБ 1 304 03 730	342,00 477,50
Начислена плата за проживание в общежитии:			
- наем	РзПр 0000000000130 2 205 31 560	РзПр 0000000000130 2 401 10 131	342,00
- возмещение коммунальных услуг	РзПр 0000000000130 2 205 35 560	РзПр 0000000000130 2 401 10 135	477,50
Средства, удержанные из стипендии, перечислены на счет 20	КРБ 1 304 03 730 КРБ 1 304 03 730	КРБ 1 304 05 296 КРБ 1 304 05 296	342,00 477,50
	0000 0000000000000 2 201 11 510	РзПр 0000000000130 2 205 31 660	342,00
	0000 0000000000000 2 201 11 510 Забалансовый счет 17	РзПр 0000000000130 2 205 35 660	477,50
Выплачена стипендия	КРБ 1 302 91 830	КРБ 1 304 05 296	751,50

Операции начисления доходов отражаются в журнале операций расчетов с дебиторами по доходам, аналитический учет расчетов по поступлениям, полученным от предоставления жилых помещений за плату, - в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) (п. 200 Инструкции N 157н).

Налогообложение операций по предоставлению
в пользование жилых помещений общежития

Подпунктом 10 п. 2 ст. 149 НК РФ установлено освобождение от обложения НДС деятельности по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности (за наем), причем формулировка Кодекса, действовавшая до 2004 года, включала услуги по предоставлению жилья в общежитиях. Сегодня это уточнение отсутствует, что порождает разногласия между финансовым органом и арбитражными судами.

По мнению Минфина и ФНС, услуги по предоставлению жилого помещения в общежитии являются объектом обложения НДС, поскольку применять пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ в отношении общежитий нельзя по двум основаниям:

- согласно ст. 16 ЖК РФ к жилым помещениям относятся жилой дом, квартира, часть квартиры, комната (но не общежития), а значит, услуги по предоставлению в пользование жилой площади в общежитиях не освобождаются от обложения НДС;

- объектом договора найма жилого помещения может быть изолированное жилое помещение, пригодное для постоянного проживания (п. 1 ст. 673 ГК РФ), в то время как на основании ст. 105 ЖК РФ жилые помещения в общежитиях предоставляются из расчета норматива жилой площади на одного человека, в частности, на период обучения.

Арбитражные суды с этим мнением не соглашаются, поскольку понятия "предоставление в пользование жилых помещений" и "жилищный фонд" в законодательстве о налогах и сборах не определены, следовательно, в силу положений п. 1 ст. 11 НК РФ эти понятия надо применять в том значении, в каком они используются в иных отраслях законодательства. Согласно ст. 19 и 92 ЖК РФ общежития относятся к жилым помещениям и входят в состав жилищного фонда, поэтому при рассмотрении возможности применения льготы по НДС необходимо расценивать проживание в студенческом общежитии как предоставление в пользование жилых помещений.

Вполне возможно, что обоснованность применения льготы по НДС учреждению придется отстаивать в суде.

* * *

Иностранные студенты могут получать образование в российских вузах на платной и бесплатной основе. Получая бюджетное место в пределах выделенных квот, студент-иностранец вправе претендовать также на стипендию и на получение места в общежитии на период обучения.

Е. Кравченко
Эксперт журнала
"Учреждения образования:
бухгалтерский учет и налогообложение"

Подписано в печать

25.04.2018