

Toelichtende notitie over de verantwoording aanvullende middelen en subsidies

*Opgesteld door het ministerie van OCW in samenwerking met de RJ-werkgroep Onderwijs
30 januari 2020*

De laatste tijd worden veel vragen gesteld over de verantwoording van aanvullende middelen en subsidies. Voor de duidelijkheid daarom deze notitie over de geldende jaarverslaggevingsprincipes zoals deze in Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving van de Raad voor de Jaarverslaggeving en de brochure 'Toelichtende brochure jaarverslaggeving onderwijs' van het ministerie van OCW zijn opgenomen.

Aanvullende middelen:

Alinea 660.202 van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving van de Raad voor de Jaarverslaggeving in het hoofdstuk 'Onderwijsinstellingen' in de Richtlijnen zegt:

'De onderwijsinstelling dient de ontvangen jaarlijkse normatieve rijksbijdrage (lumpsum) in het jaar waarop de toekenning betrekking heeft volledig te verwerken als bate in de staat van baten en lasten.' De achtergrond hiervan is dat Rijksbijdrage aan één schooljaar of kalenderjaar wordt toegekend en er geen terugbetalingsverplichting geldt als de middelen niet volledig worden besteed c.q. niet aan het aangegeven doel worden besteed. Ook aanvullende rijksbijdrage (bijstelling van de lumpsum of aanvullende middelen op basis van een bekostigingsregeling van het ministerie van OCW vallen onder bovengenoemde bepaling. (Zie ook de 'Toelichtende brochure jaarverslaggeving onderwijs' (onder overlopende passiva)).

Als de aanvullende bekostiging een incidenteel karakter heeft zal op grond van RJ 640.409 in de toelichting vermeld moeten worden welk deel van de bekostiging structureel is en welk deel incidenteel.

Wanneer kunnen middelen over de jaargrens worden meegenomen?

Meenemen over de jaargrens heen kan alleen als het jaar van toekenning (bv. schooljaar) en het boekjaar (jaar waarop de jaarrekening betrekking heeft) niet gelijk zijn aan elkaar. Voorbeeld: Via een regeling worden bijzondere en aanvullende middelen VO toegekend voor het schooljaar 2019-2020, terwijl de jaarrekening gaat over het kalenderjaar. Dan zal het ene deel van de middelen als bate worden toegerekend aan de jaarrekening 2019 en het andere deel aan jaarrekening 2020. In situaties, waarin de rijksbijdrage voor het volledige bedrag in de staat van baten en lasten moet worden verantwoord kan eventueel worden gekozen voor een bestemmingsreserve of een bestemmingsfonds binnen het eigen vermogen.

Als niet alle middelen zijn besteed¹ [*1 zie voetnoot*] in 2019 zal dit tot een toename van het eigen vermogen leiden.

Let op: In de beschikkingen 'Bijzondere en aanvullende bekostiging PO' die onlangs zijn verstuurd, is vermeld dat de middelen zijn toegekend voor het schooljaar 2019-2020. Dit is echter niet in overeenstemming met de regeling. In de regeling is aangegeven dat de middelen worden toegekend voor het kalenderjaar 2019. De regeling gaat boven de tekst in de beschikking. Daarom geldt ook voor het PO dat de bijzondere en aanvullende bekostiging toegekend voor kalenderjaar 2019 volledig als bate in de jaarrekening 2019 wordt verwerkt.

¹ *Besteding van bestemmingsreserves en bestemmingsfondsen geschiedt via de resultaatbestemming. De lasten worden via de resultaatbestemming in de staat van baten en lasten verwerkt (zie hoofdstuk 640 Organisaties zonder winststreven, paragraaf 3 onder presentatie Eigen vermogen van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving).*

Huidige situatie:

Als we deze principes toepassen op de in 2019 toegekende aanvullende rijksbijdrage betekent dit het volgende:

Regeling bijzondere en aanvullende bekostiging PO/VO en arbeidsvoorwaardelijke middelen van 2019, uitgekeerd via de personele bekostiging 2018/2019 en 2019/2020

In deze regeling van november 2019 is aangegeven dat de aanvullende rijksbijdrage wordt verstrekt aan het PO en VO voor het kalenderjaar 2019 (art. 1 Regeling). Deze aan 2019 toegekende middelen worden derhalve overeenkomstig het hiervoor beschreven verantwoordingskader in zijn geheel als bate verwerkt in de jaarrekening 2019.

Over de besteding van deze middelen bereiken ons expliciet vragen. Deze gaan over in hoeverre het mogelijk is al rekening te houden met in de toekomst uit te betalen hogere salarissen. Hiervoor gelden de reguliere bepalingen van hoofdstuk 271 'Personeelsbeloningen' van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Zowel voor het PO als voor het VO geldt dat er in 2019 **geen afspraken** zijn gemaakt waarop werknemers **per balansdatum (31 december 2019)** een feitelijk of afdwingbaar recht hebben.

Wel is voor het PO overeenstemming bereikt over extra uitkeringen voor 2019 aan personeel dat in januari 2020 in dienst is. Een dergelijke voorwaarde (het recht op uitbetaling is afhankelijk van een toekomstige gebeurtenis, namelijk nog in dienst zijn in januari 2020) maakt dat er per 31 december 2019 alleen een voorwaardelijke verplichting is. Een voorwaardelijke verplichting wordt verwerkt in het jaar dat de voorwaarde is ingevuld (dus in 2020). Voor zover instellingen al extra salarissen hebben uitbetaald over 2019 vooruitlopend op de aangekondigde extra middelen (d.w.z. deze uitbetalingen worden nog verwerkt in de salarisadministratie/jaaroverzichten van de werknemers van 2019), ook al vindt uitbetaling plaats in 2020, zal wel een verplichting in de jaarrekening 2019 moeten worden verwerkt.

Wijziging regeling financiën hoger onderwijs:

In de 'Wijziging regeling financiën hoger onderwijs' van november 2019 is in de toelichting in de Staatscourant bij de middelen onder B (middelen voor universiteiten met bèta-technische opleidingen) en onder C (middelen voor hogescholen met bèta-technische opleidingen) het volgende opgenomen: 'Bij het besteden van deze middelen is het mogelijk om de middelen over de jaargrens mee te nemen indien het niet mogelijk blijkt deze in het desbetreffende jaar te besteden. Het blijft echter altijd zaak om dit tussen instelling en accountant te bespreken'.

Deze middelen zijn beschikbaar gesteld als (aanvullende) rijksbijdrage. Daarom geldt dat deze middelen volledig als bate moeten worden verantwoord in het jaar waarop de toekenning betrekking heeft (het deel toegekend voor 2019 in 2019, het deel toegekend voor 2020 in 2020 etc.). De enige mogelijkheden om deze middelen (mede) te bestemmen voor de volgende jaren is via een bestemmingsreserve of bestemmingsfonds, als onderdeel van het eigen vermogen, als aan de hiervoor beschreven voorwaarden wordt voldaan (zie omschrijvingen in voetnoten op vorige pagina). Wat betreft de sectorplanmiddelen geldt het volgende. Uit de beschikkingen voor de sectorplanmiddelen (middelen opgenomen onder D in de Staatscourant) blijkt dat de hiervoor beschikbare middelen zijn toegevoegd aan de rijksbijdrage van de instellingen. In deze beschikkingen is vergelijkbare tekst opgenomen over het mogen bestemmen van middelen voor volgende jaren, indien de besteding hiervan nog niet volledig heeft plaatsgevonden. Ook hiervoor geldt eenzelfde verwerkingswijze als voor de hiervoor beschreven middelen voor bèta-technische opleidingen (volledig als bate in de staat van baten en lasten in het jaar van toekenning of verwerken via een bestemmingsreserve of bestemmingsfonds kan indien aan de hiervoor geldende voorwaarden wordt voldaan).

Wellicht ten overvloede: ook voor de verwerking van de middelen die samenhangen met de kwaliteitsafspraken HO geldt dat deze middelen beschikbaar zijn gesteld als (aanvullende) rijksbijdrage.

Daarom geldt ook hiervoor dat deze middelen volledig als bate moeten worden verantwoord in het jaar waarop de toekenning betrekking heeft.

NB Op bovengenoemde verslaggevingsprincipes heeft het ministerie van OCW in het verleden één uitzondering gecommuniceerd, namelijk de zwaartekrachtgelden in het HO. Zie hiervoor de OCW nieuwsbrief jaarverslaggeving nr. 8 van 2013. Hierbij wordt benadrukt dat er dus geen sprake is van andere uitzonderingen op deze algehele verslaggevingsprincipes en dat het ministerie van OCW ook de lijn hanteert om naar de toekomst toe geen nieuwe uitzonderingen te creëren.

Verwerking subsidies

Voor de verwerking van subsidies geldt een andere verwerkingswijze. Subsidies zijn middelen die het ministerie van OCW of EZ toekent aan een onderwijsinstelling op basis van de 'Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS'. Voor subsidies die uitsluitend aan het doel mogen worden besteed waarvoor de subsidie is verstrekt (d.w.z. middelen die niet zijn besteed aan het doel, of aan een ander doel dan het doel waarvoor de subsidie is verstrekt, moeten worden terugbetaald en mogen niet op andere wijze voor onderwijsdoelen worden ingezet) geldt dat nog niet bestede middelen als verplichting op de balans moeten worden opgenomen.

Aanvullend geldt dat, zolang het onzeker is of de onderwijsinstelling aan de subsidievoorwaarden kan voldoen, de gehele subsidie als verplichting moet worden verwerkt. Verantwoorden als bate in de staat van baten en lasten op basis van bestede middelen is namelijk pas aan de orde indien aan de subsidievoorwaarden kan worden voldaan.

Daarnaast geldt voor subsidies die voor meerdere school- of kalenderjaren zijn toegekend dat deze niet in één keer in de staat van baten en lasten verantwoord worden. Bijvoorbeeld een investeringssubsidie voor de periode 2020 – 2024. Voor dergelijke subsidies vindt systematische toerekening plaats aan de jaren waarin de subsidie kan worden besteed. Toerekening aan de jaren vindt plaats op een manier die het beste inzicht geeft in de financiële positie per jaar. Nog niet toegerekende subsidiebatens zijn 'overlopende passiva' (nog te besteden subsidies).

Investingssubsidies kunnen worden verwerkt via de MVA of als overlopende passiefpost. Voor exploitatiesubsidies vindt doorgaans toerekening plaats op basis van de verwachte gesubsidieerde uitgaven per jaar zoals opgenomen in het door het bestuur goedgekeurde bestedingsplan².

² Wij (Van Ree Accountants) attenderen u erop dat er onderscheid is tussen (lumpsum) 'middelen' en 'subsidies'. De in het najaar 2019 toegekende aanvullende middelen zijn geen subsidies zoals in deze alinea bedoeld en kunnen derhalve ook niet via een zogenaamd bestedingsplan doorgeschoven worden naar 2020.