

Notitie balansverwerking collegegelden HO

Inleiding

Aan de orde is gekomen dat instellingen in het hoger onderwijs op verschillende wijze omgaan met het verwerken van de rechten en verplichtingen inzake collegegelden in de balans van de jaarrekening. De ene instelling presenteert alle voor het collegejaar gefactureerde en nog te ontvangen collegegelden als vordering in de balans, ongeacht of de betreffende collegemaanden nog moeten aanvangen. De andere instelling presenteert de voor het collegejaar gefactureerde en nog te ontvangen collegegelden voor collegemaanden die na balansdatum nog moeten aanvangen niet in de balans.

Deze notitie dient er voor helderheid te verschaffen hoe de rechten en verplichtingen voortvloeiende uit de WHW op basis van de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving dienen te worden verwerkt. Deze notitie ziet alleen op de wijze van presentatie. De wijze van presentatie heeft overigens geen effect op de staat van baten en lasten.

Wettelijke bepalingen

In het kader het verwerken van de rechten en verplichtingen inzake collegegelden in de jaarrekening zijn de volgende wetsbepalingen in de WHW relevant:

- Uit artikel 7.32 lid 4 blijkt dat een student zich inschrijft voor het gehele collegejaar.
- Uit artikel 7.37 lid 2 van de WHW is te herleiden dat de instellingen in het hoger onderwijs pas kunnen overgaan tot inschrijven van een student nadat het bewijs is overgelegd dat het verschuldigde collegegeld is of wordt voldaan dan wel het verschuldigde examengeld is voldaan.
- In artikel 7.43 van de WHW is ten aanzien van de collegegeld verplichting voorts beschreven dat een student voor elk studiejaar dat hij door het instellingsbestuur voor een opleiding is ingeschreven, aan de desbetreffende instelling wettelijk collegegeld of instellingscollegegeld is verschuldigd.
- In artikel 7.42 wordt de procedure ten aanzien van het beëindigen van de inschrijving uiteengezet. Lid 1 van dit artikel geeft weer dat de inschrijving wordt beëindigd met ingang van de eerste maand volgend op de maand waarin het verzoek tot beëindiging van de inschrijving is ontvangen.
- Voorts blijkt uit artikel 7.42 lid 2 dat indien degene die is ingeschreven voor een opleiding zijn wettelijk collegegeld, instellingscollegegeld, collegegeld OU of examengeld na aanmaning niet heeft voldaan, het instellingsbestuur de inschrijving, met ingang van de tweede maand volgend op de aanmaning kan beëindigen.
- Uit artikel 7.48 lid 4 blijkt dat de student aanspraak maakt op terugbetaling van een twaalfde gedeelte van het door hem verschuldigde wettelijk collegegeld voor elke maand dat het studiejaar na beëindiging van zijn inschrijving duurt.

Verschillende toepassingen door instellingen in het hoger onderwijs

Zoals gesteld wordt door instellingen in het hoger onderwijs verschillend omgegaan met de verwerking van bovenstaande rechten en verplichtingen inzake collegegelden in de balans van de jaarrekening.

Geconstateerd is dat de volgende twee verwerkingsmethoden worden toegepast:

1. Op het moment van inschrijven (per 1 september) wordt het nog te ontvangen collegegeld voor het gehele collegejaar (september 201x t/m augustus 201x+1) als vordering op de balans opgenomen. Ultimo boekjaar (31 december 201x) resteert het nog te ontvangen collegegeld over de periode januari t/m augustus 201x+1. Tevens wordt een verplichting opgenomen voor het collegegeld dat betrekking heeft op de periode januari t/m augustus waarvoor de instelling nog een prestatie aan de student zal leveren. (hierna: methode 1).
2. Op balansdatum wordt alleen een vordering opgenomen voor eventueel nog niet betaalde collegegelden voor de periode september t/m december 201x. Aldus de periode waarvoor de onderwijsprestaties reeds zijn geleverd. In het geval het collegegeld volledig is vooruitbetaald is sprake van een verplichting voor nog te leveren prestatie over de periode januari t/m augustus 201x+1. (hierna: methode 2)

NB: het gaat daarbij niet om de wijze van opbrengstverantwoording. Uit analyse blijkt dat instellingen in het hoger onderwijs de opbrengst uit collegegelden juist verantwoorden, namelijk tijdsevenredig in de staat van

baten en lasten conform RJ 270.115. Het vraagstuk richt zich derhalve uitsluitend op de verwerking van de collegegelden over januari t/m augustus 201x+1 op de balans.

Toepassing Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving

Voor de verwerking van de collegegelden in de balans van de jaarrekening zijn de volgende Richtlijnen in de RJ-Richtlijnen relevant:

Algemeen

- RJ 115.113 stelt dat in de regel rechten en verplichtingen voortvloeiende uit eenzelfde overeenkomst niet in de balans worden opgenomen indien en voor zover noch de rechtspersoon noch zijn tegenpartij op de balansdatum heeft gepresteerd. Opname in de balans dient wel te geschieden wanneer de nog te ontvangen respectievelijk te leveren prestaties en tegenprestaties niet (meer) met elkaar in evenwicht zijn en dit voor de rechtspersoon nadelige gevolgen heeft.

Aangezien zowel de instelling als de student voor een deel prestatie leveren na balansdatum kunnen verplichtingen en rechten in deze niet in de balans worden opgenomen. Er is daarbij geen sprake van een prestatie en tegenprestatie die niet met elkaar in evenwicht zijn.

Vordering

- Uit het Stramien van de RJ (RJ930) is uit RJ930.49 te herleiden dat een vordering mag pas worden opgenomen indien de rechtspersoon de beschikkingsmacht heeft over het middel en dat daaruit naar verwachting in de toekomst economische voordelen aan de rechtspersoon zullen toevloeien.

Uit de wettelijke bepalingen zoals opgenomen in de WHW volgt dat sprake is van een afdwingbare vordering op het moment dat de student in de betreffende maand staat ingeschreven bij de instelling. Dat betekent dat de instelling voor het collegegeld dat betrekking heeft op toekomstige perioden (in casu: de maanden januari t/m augustus 201x+1) en dat op balansdatum nog niet is voldaan feitelijk nog geen beschikkingsmacht (zoals bedoelt in RJ930.49) heeft over deze collegegelden.

Tevens dient na uitschrijving door de student in feite onverschuldigd betaald collegegeld te worden terugbetaald. Daarmee ontbreekt een afdwingbaar recht op balansdatum op inning van het resterende collegegeld (januari – augustus 201x), waardoor nog geen recht kan worden verantwoord in de balans.

- In de praktijk komt de situatie frequent voor dat de student bij aanvang van het collegejaar een machtiging aan de instelling geeft tot inning van het collegegeld voor het gehele collegejaar op basis van termijnen. In deze situatie heeft de instelling weliswaar het recht tot inning van het collegegeld, echter geldt nog steeds de voorwaarde dat dit pas kan zolang de student staat ingeschreven. Aangezien de student zich tussentijds kan uitschrijven bestaat ook in deze situatie per balansdatum nog geen feitelijke economische beschikkingsmacht over het collegegeld dat betrekking heeft op de periode januari t/m augustus 201x+1. Bovendien is niet voldaan aan de voorwaarde dat de instelling en/of de student een prestatie heeft geleverd. Voor zover de student het collegegeld per balansdatum al heeft voldaan voor de maanden na balansdatum is uiteraard wel sprake van een verplichting tot leveren voor de instelling. De student heeft in die situatie zijn kant van de prestatie (deels) al geleverd.

Verplichting

- Uit het Stramien van de RJ (RJ930) is uit RJ930.49 tevens te herleiden dat vreemd vermogen bestaande uit verplichtingen betreft die voortkomen uit gebeurtenissen in het verleden, waarvan de afwikkeling naar verwachting resulteert in een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen.

Dit betekent dat door de student in 201x alleen daadwerkelijk vooruitbetaald collegegeld voor de periode januari t/m augustus 201x+1 als vooruitontvangen collegegelden dient te worden verantwoord. Het opnemen van een verplichting als tegenpost voor het opnemen van een vordering op nog te ontvangen collegegelden voor de periode januari t/m augustus 201x+1 (methode 1) past niet binnen het Stramien van de RJ aangezien dit geen uitstroom van middelen met zich meebrengt.

- RJ 258.102 schrijft voor welke categorieën voor kunnen komen onder de overlopende passiva. De twee categorieën die hieronder vallen zijn 1) nog te betalen bedragen ter zake van lasten die aan de verstreken periode zijn toegerekend en 2) vooruitontvangen bedragen voor baten die ten gunste van de volgende periode komen.

De op te nemen verplichting zou dan de daadwerkelijk voor het nieuwe boekjaar vooruitontvangen betalingen betreffen (indien de student voor collegegelden over de periode januari t/m augustus reeds betalingen heeft verricht).

Conclusie

Op basis van de RJ-richtlijnen dient te worden geconcludeerd dat alleen methode 2 kan worden toegepast. Zoals uiteengezet is per balansdatum geen sprake van een afdwingbare vordering voor collegegelden die toezien op de periode na balansdatum. Daarbij kunnen op grond van algemeen aanvaardbare verslaggevingsprincipes rechten en verplichtingen uit eenzelfde overeenkomst niet in de balans worden opgenomen voor zover op zijn minst 1 van de partijen nog geen prestatie heeft is verricht. De RJ-richtlijnen bevat ook geen Richtlijnen die het toepassen van methode 1 mogelijk maakt.

De vordering op studenten uit hoofde van collegegeld bevat derhalve alleen vorderingen die betrekking hebben op de periode tot aan balansdatum en nog niet zijn ontvangen per balansdatum. Dat betekent dat in de vordering per balansdatum geen post is kan worden opgenomen die betrekking heeft op collegegelden voor januari t/m augustus van het komende boekjaar.

Hoe te herstellen

Aangezien op basis van RJ-richtlijnen geen sprake is van een stelselkeuze tussen methode 1 en methode 2 (en er ook geen sprake van wijzigingen in wet- en regelgeving die het mogelijk zouden maken om de aanpassing als stelselwijziging te verwerken) is in feite sprake van fouterstel. Binnen de RJ-richtlijnen is daarvoor RJ hoofdstuk 150 Fouterstel van toepassing.

Bij de verwerking van het fouterstel dient de instelling (die momenteel methode 1 toepast) de afweging te maken of wel of geen sprake is van een materiële fout. Een materiële fout is een zodanige onjuistheid in de jaarrekening - geconstateerd na het vaststellen van die jaarrekening - dat de jaarrekening in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht tekortschiet. Bij de afweging of sprake is van een materiële fout beoordeelt de instelling of de fout de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, zou kunnen beïnvloeden. In het geval een materiële fout dienen de vergelijkende cijfers in de nieuwe jaarrekening te worden aangepast (RJ150.202). Bij een niet-materiële fout wordt de fout hersteld in de nieuwe jaarrekening en behoeven de vergelijkende cijfers van voorgaand boekjaar niet te worden aangepast (RJ150.203).

Of sprake zal zijn van een materiële fout is afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. De verwachting is dat dit zeker niet in alle gevallen zo zal zijn. In het geval geen sprake is van een materiële fout voor het beeld van de jaarrekening volstaat het om het herstel door te voeren in verslagjaar 2017 zonder aanpassing van de vergelijkende cijfers (2016). Aangezien sinds een geruim aantal jaren beide methodes door instellingen worden toegepast zal het herstel hiervan door de instellingen mogelijk niet ervaren worden als fouterstel, maar eerder als een stelselwijziging. Alhoewel het fouterstel niet als stelselwijziging is toe te lichten wordt het toelichten van het fouterstel als "Presentatiewijziging" als aanvaardbaar beschouwd.