

## Handreiking personele voorzieningen in het onderwijs

*(geactualiseerd januari 2025)*

Wanneer kan of moet je een voorziening opnemen op de balans en welke personele voorzieningen zijn er in het primair onderwijs? De PO-Raad licht in dit artikel de geldende regels toe en zet de meest voorkomende personele voorzieningen op een rij.

### Wat is een voorziening?

Een voorziening wordt opgenomen als het waarschijnlijk is of vaststaat dat er op balansdatum een verplichting bestaat (feitelijk of in rechte afdwingbaar), waarvan de omvang of het moment nog onbekend is. Wel is het waarschijnlijk dat voor de afwikkeling van die (geschatte) verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is.

### Wanneer moet een voorziening opgenomen worden op de balans?

Onderwijsinstellingen moeten bij het opstellen van de jaarrekening voldoen aan de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ) en dan in het bijzonder hoofdstuk 660 Onderwijsinstellingen (RJO). BW/RJ schrijft voor een voorziening te treffen als wordt voldaan aan de voorwaarden daartoe (RJ252.201 en RJ252.204):

- Er moet sprake zijn van een feitelijke verplichting, in rechte afdwingbaar;
- Het moet mogelijk zijn om een goede schatting te maken van de noodzakelijke bedragen.

RJ271.105 schrijft voor dat ook verplichtingen uit hoofde van personeelsbeloningen worden opgenomen als schuld dan wel voorziening, afhankelijk van de aard van de verplichting.

In het algemeen dienen personele voorzieningen op persoonsniveau te worden bepaald. Hieronder bespreken we de meest voorkomende personele voorzieningen in het primair onderwijs. Er kunnen andere verplichtingen ontstaan binnen een onderwijsinstelling en/of bestuur die het vormen van een voorziening noodzakelijk maken. Als dit aan de orde is, adviseert de PO-Raad hierover in gesprek te gaan met de betrokken accountant.

### Voorziening voor jubileumuitkeringen

Alle medewerkers in dienst van het schoolbestuur bouwen rechten op om op basis van de bepaling in de cao primair onderwijs (art. 6.14) na 25 of 40 dienstjaren een jubileumuitkering te ontvangen. Hiermee ontstaat een verplichting in het kader van de RJ 271.205: 'Indien sprake is van een beloning met opbouw van rechten, dient de rechtspersoon de verwachte lasten gedurende het dienstverband in aanmerking te nemen. Hiervoor dient op balansdatum een verplichting te worden opgenomen'. Het schoolbestuur moet op balansdatum dus een voorziening voor jubileumuitkeringen opnemen. De beste methode om de hoogte van de voorziening op balansdatum te bepalen is door de tijdsevenredige aanspraak te berekenen per persoon op basis van het aantal dienstjaren, de verwachte jubileumdata en het salaris. Hierbij moet ook rekening gehouden worden met verwachte salaristijgingen en een blijfkans.

In de [toolbox personele lasten en voorzieningen](#) is een Excelmodel beschikbaar waarmee een berekening kan worden gemaakt van de voorziening op balansdatum. Dit model wordt jaarlijks in december geactualiseerd.

Sommige accountantskantoren gaan akkoord met een gemiddeld bedrag per FTE op de balansdatum. In dat geval is daarmee de voorziening voldoende onderbouwd.

## Voorziening professionalisering en duurzame inzetbaarheid

Op basis van de cao primair onderwijs kunnen personeelsleden uren en geld voor professionalisering en duurzame inzetbaarheid (PDI) sparen en opnemen op een later tijdstip. Voor deze verplichting moet op grond van artikel 4 lid b van de RJO een voorziening opgenomen worden, voor zover er sprake is van gespaarde uren.

De gespaarde uren en/of het gespaarde budget op balansdatum vormen een verplichting waarvoor een voorziening op de balans wordt opgenomen.

- Art. 9.4 lid 7: het individuele PDI-budget (geld<sup>1</sup> en/of uren) kan in overleg met de werkgever maximaal drie jaar worden gespaard. Dit wordt schriftelijk vastgelegd.
- Art. 9.6 lid 10: het bijzondere PDI budget oudere werknemer en 40 uur van het individuele PDI budget (art. 9.4 lid 4) kan in overleg met de werkgever maximaal vijf jaar worden gespaard. Dit wordt middels een vooraf ingediend plan vooraf schriftelijk vastgelegd.

Ook deze voorziening moet op persoonsniveau worden bepaald.

In de [toolbox personele lasten en voorzieningen](#) is een Excelmodel beschikbaar waarmee een berekening kan worden gemaakt van de voorziening op balansdatum. Dit model wordt jaarlijks in december geactualiseerd.

## Voorziening negatief getoetsten/Verrekening uitkeringskosten

*(ontslagen t/m 31 juli 2022)*

In het primair onderwijs werd de wachtgeldregeling tot 1 augustus 2022 uitgevoerd door het Participatiefonds (Pf). De werkgever moest bij ontslag een instroomtoets met goed gevolg afleggen om voor vergoeding van de uitkeringskosten in aanmerking te komen. Als destijds een negatieve beschikking is afgegeven of de instroomtoets niet correct is uitgevoerd, dan verhaalt het Pf de uitkeringskosten op de werkgever totdat de uitkering stopt. De kosten worden dan, op aangeven van het Pf, door DUO verrekend en ingehouden op de lumpsum bekostiging<sup>2</sup>.

Voor alle werknemers die destijds negatief getoetst zijn en op de balansdatum een uitkering ontvangen, zal de onderwijsinstelling een verplichting op de balans moeten opnemen. Voor een reeds verstreken periode moeten de nog te betalen kosten als kortlopende schuld opgenomen worden op de balans. Voor de nog komende uitkeringsperiode moet een voorziening worden opgenomen.

Voor de bepaling van deze voorziening zijn op persoonsniveau de volgende gegevens noodzakelijk:

---

<sup>1</sup> De hoogte van de uitgave en het moment van uitgave staan nog niet vast staat (de werknemer geeft aan een opleiding te willen gaan volgen en daarvoor te sparen, maar wanneer de opleiding wordt gestart en wat de opleiding kost is nog onbekend). Op het moment dat wel vaststaat wanneer het budget wordt aangewend en voor welk bedrag, is er op balansdatum sprake van een langlopende of kortlopende schuld en worden deze bedragen niet opgenomen als voorziening.

<sup>2</sup> Deze beschikkingen zijn in te zien op DUO zakelijk en heten 'Verrekenen uitkeringskosten primair onderwijs'.

- De periode waarin de ex-werknemer recht heeft op een uitkering (inclusief aanvullende regelingen);
- De hoogte van de verwachte uitkering in de komende jaren;
- De kans dat de ex-werknemer weer werk vindt, waardoor de uitkering geheel of gedeeltelijk zal stoppen.

Als onderbouwingen voor deze voorziening kunnen dienen de beschikkingen op persoonsniveau uit de beveiligde DUO omgeving (Mijn DUO), printscreens uit het werkgeversportaal Participatiefonds ten aanzien van de uitkeringen, overzichten van het UWV ten aanzien van uitkeringen en WWplus-overzichten.

## Voorziening werkloosheidskosten

*(ontslagen vanaf 1 augustus 2022)*

Het Participatiefonds is op 1 augustus 2022 gemoderniseerd. Voor ontslagen op of na 1 augustus 2022 betalen werkgevers in het primair onderwijs 50% van de uitkeringslasten. Deze eigen bijdrage kan verlaagd worden naar 10% op grond van een aantal [beëindigingsgronden](#). Alleen als een werkgever in aanmerking wil komen voor verlaging van de eigen bijdrage naar 10%, moeten gegevens worden aangeleverd bij het Participatiefonds.

Een voorziening werkloosheidskosten kan uitsluitend gevormd worden voor personen waarmee voor of op balansdatum onherroepelijke afspraken zijn gemaakt over ontslag en ontslagvergoeding (RJ 271.503). Een voornemen tot ontslag of waarschijnlijk ontslag is hiervoor onvoldoende. Voor tijdelijke contracten, waarvan op balansdatum vaststaat dat deze niet worden verlengd, kan geen voorziening uitkeringskosten worden gevormd.

Eventuele nog te betalen uitkeringskosten voor de reeds verstreken periode, dienen als kortlopende schuld te worden opgenomen op de balans en maken dus geen deel uit van de voorziening op balansdatum.

In de [toolbox personele lasten en voorzieningen](#) is een Excelmodel beschikbaar waarmee een berekening kan worden gemaakt van de voorziening op balansdatum. Dit model wordt jaarlijks in december geactualiseerd.

## Voorziening transitievergoedingen

Als op balansdatum sprake is van een redelijke mate van zekerheid dat een contract na balansdatum zal eindigen – op balansdatum is bijvoorbeeld een concreet voornemen tot ontslag aanwezig – en deze beëindiging zal leiden tot een uitgave in de vorm van een transitievergoeding na balansdatum, dan kan een voorziening worden gevormd op persoonsniveau. De voorziening is ten hoogste de (verwachte) te betalen transitievergoeding maal de verstreken diensttijd tot balansdatum gedeeld door de totale (verwachte) diensttijd. Met eventuele [compensatie](#)<sup>3</sup> moet rekening worden gehouden bij de bepaling van de hoogte van een voorziening. Voorkom hierbij dat er dublures ontstaan, bijvoorbeeld met de hieronder genoemde voorziening langdurig zieken.

---

<sup>3</sup> Hoofdlijnenakkoord 2024: deze compensatieregeling vervalt op 1 juli 2026.

## Voorziening langdurig zieken (indien eigenrisicodrager ziekteverzuim en ZW)

In de RJ is geregeld, dat er een voorziening moet worden opgenomen voor verplichtingen op balansdatum als gevolg van ziekte en/of arbeidsongeschiktheid, voor zover deze verplichtingen niet (volledig) verzekerd zijn. Dit is dus met name aan de orde bij onderwijsinstellingen die eigenrisicodrager zijn voor het ziekteverzuim. Op grond van RJ 271.205 moet een voorziening worden gevormd als een werknemer op balansdatum geheel of gedeeltelijk ziek is, het de verwachting is dat de ziekte blijvend is gedurende het dienstverband en de onderwijsinstelling niet is verzekerd voor dit risico. De hoogte van de voorziening wordt op persoonsniveau bepaald door de verplichte loondoorbetaling gedurende de periode van ziekte of arbeidsongeschiktheid voor betreffende medewerker, inclusief eventuele transitievergoeding en andere personele lasten die samenhangen met de persoon. Als een onderwijsinstelling wel verzekerd is voor instroom in WGA/WIA, maar niet voor langdurige ziekte, dan kan voor maximaal 2 jaar sprake zijn van een eigen risico.

## Voorziening eigen risicodrager WGA

Sommige onderwijsorganisaties hebben ervoor gekozen eigen risicodrager te zijn voor de WGA (werkherhating gedeeltelijk arbeidsgeschikten). Als de onderwijsorganisatie het risico niet volledig heeft afgedekt via een verzekeraar, is er sprake van een financiële verplichting tot salarisbetaling in de eerste twee ziektejaren en, mits aan de voorwaarden voor ontslag wordt voldaan, de WGA-lasten gedurende maximaal 10 jaar. Als een werknemer in de WGA komt of tijdens het verloop van een ziekte de verwachting ontstaat dat een medewerker in de WGA gaat komen, kan voor de verwachte WGA uitkeringskosten een voorziening worden opgenomen op persoonsniveau, maar dan alleen voor het deel dat niet via een verzekeraar is gedekt.

## Voorziening reorganisatie

Het komt voor, dat onderwijsinstellingen in verband met krimp van het aantal leerlingen, moeten reorganiseren. Als aan de volgende voorwaarden is voldaan, moet er een reorganisatievoorziening gevormd worden:

- De werkgever heeft een gedetailleerd plan (sociaal plan) gemaakt voor de reorganisatie waarin wordt aangegeven welk deel van de organisatie betrokken is bij de reorganisatie, welke functie(s) en het verwachte aantal medewerkers dat een vergoeding ontvangt voor het beëindigen van de werkzaamheden, de kosten van de reorganisatie en wanneer het plan wordt uitgevoerd.
- Er zijn gerechtvaardigde verwachtingen gewekt bij de betrokkenen.

Is aan deze voorwaarden niet voldaan, dan mag er geen voorziening gevormd worden. Alleen een bestuursbesluit om over te gaan tot een reorganisatie is dus niet voldoende.