



Grip op reserves

Handreiking voor PS Overijssel

Colofon

De Rekenkamer Oost-Nederland is een onafhankelijk orgaan dat onderzoek doet naar de doeltreffendheid, doelmatigheid en rechtmatigheid van het gevoerde bestuur van de provincies Gelderland en Overijssel.

De bestuursleden van de Rekenkamer zijn: de heer drs. M.M.S. Mekel (voorzitter), de heer ir. T.J.A. Gies (plv. voorzitter) en mevrouw drs. S.C. van der Haagen. De secretaris-directeur is mevrouw drs. S.W. Mathijssen RO.

Deze handreiking rapport is voorbereid door een onderzoeksteam bestaande uit S. Spenkelink, MSc en dr. J. van der Raadt.

Rekenkamer Oost-Nederland
Sijzenbaanplein 11-15
7411 HL Deventer
Telefoon: 0570 - 66 58 00
info@rekenkameroost.nl
www.rekenkameroost.nl
Twitter: @RekenkamerOost

De foto is afkomstig van Vecteezy.

Grip op reserves

Handreiking voor PS Overijssel

Deventer, september 2023

Inhoudsopgave

1	Wat zijn reserves?	5
1.1	Algemene en bestemmingsreserves	5
1.2	Functie van reserves	6
1.3	Overijsselse reserves	7
1.4	Leeswijzer	9
2	Kaders	11
2.1	Wettelijke kaders	11
2.2	Provinciale kaders	12
2.2.1	Inhoud kaders reserves	13
2.2.2	Inhoud flankerend beleid: weerstandsvermogen & risicobeheersing	16
2.3	Als PS meer grip willen?	18
3	Instelling en opheffing	19
3.1	Instelling	19
3.2	Opheffing	22
3.3	Als PS meer grip willen?	22
4	Beheer	23
4.1	Gebruik	23
4.2	Monitoring en evaluatie	30
4.3	Informatievoorziening PS	31
4.4	Als PS meer grip willen?	35
Bijlage 1:	Naleving kaders	37
Bijlage 2:	Aandachtspunten voorstel instelling en opheffing	40

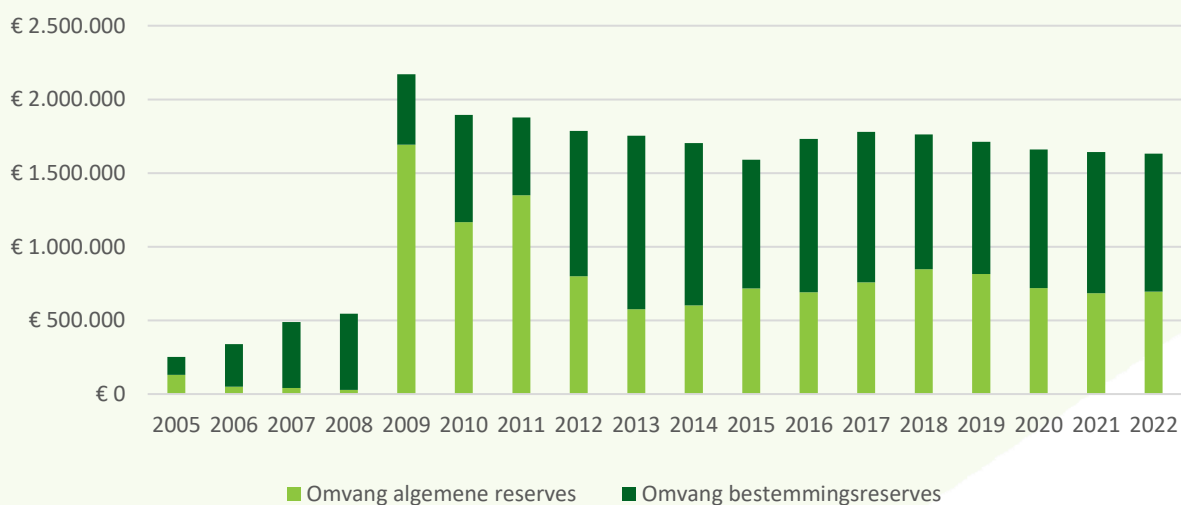
1 Wat zijn reserves?

Dit hoofdstuk bevat een algemene uitleg over reserves en laat zien welke reserves de provincie heeft en waar die voor zijn.

1.1 Algemene en bestemmingsreserves

Reserves zijn een soort ‘sparpotjes’ van de provincie voor toekomstige - grote - uitgaven en het opvangen van risico’s. Ze behoren tot het (eigen) vermogen van de provincie en zijn onder te verdelen naar bestemmingsreserves en algemene reserves. Aan bestemmingsreserves koppelden PS een specifiek doel. Aan algemene reserves is meestal geen specifieke bestemming gegeven; die zijn bijvoorbeeld bedoeld voor onvoorziene risico’s en tegenvallers.

Figuur 1: *Omvang reserves 2005-2022 (x 1.000)*



Bron: Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. eerdere publicaties Rekenkamer over reserves en jaarrekeningen Overijssel (toelichting balans).

De totale omvang van Overijsselse reserves is in 2009 flink gestegen door de verkoop van de aandelen in Essent (zie figuur 1). Eind 2022 ligt het vermogen 25% lager dan in 2009, wat neerkomt op € 1,6 miljard. Een groot deel (57%) is ondergebracht in een bestemmingsreserve.

Met een reserve wordt een deel van de beschikbare begrotingsruimte door PS gereserveerd voor de toekomst en daarmee is dit geld (logischerwijs) niet meer beschikbaar voor ander beleid.¹ De begrotingsruimte neemt dus af. Het gevolg van een PS-besluit om middelen op te nemen in een reserve, is dat deze minder expliciet betrokken wordt bij de integrale afweging van beschikbare middelen bij de jaarlijkse begrotingsbehandeling. Een besluit over toevoegingen en onttrekkingen wordt uiteraard genomen, maar of een bepaalde reserve die een tijd geleden is ingesteld nog passend is bij de doelen en/of noodzakelijk is, wordt daarmee niet periodiek expliciet meer afgewogen/besproken.

Reserves worden vaak in één adem met voorzieningen genoemd, maar de rol van de Staten bij voorzieningen is veel beperkter. In ons onderzoek (en deze handreiking) zijn voorzieningen niet meegenomen, omdat de financiële omvang gering is en de invloed van PS - zoals genoemd - beperkt is. PS besluiten weliswaar over de toevoegingen maar er is wettelijk bepaald waarvoor voorzieningen moeten worden gevormd en GS besluiten tot het doen van uitgaven of het afwikkelen van verplichtingen.

1.2 Functie van reserves

In zijn algemeenheid kan worden gesteld dat de functie van reserves (en voorzieningen) gericht is op het realiseren van een *evenwichtige en duurzame financiële positie*. Naast deze algemene functie zijn er ook specifieke functies voor reserves. De provincie Overijssel onderscheidt in haar beleid de volgende drie functies:

- *bufferfunctie*: Reserves kunnen functioneren als buffer voor het opvangen van onverwachte financiële tegenvallers en algemene risico's. Dit geldt met name voor de algemene reserves.
- *bestedingsfunctie*: Reserves kunnen worden ingezet om te worden besteed aan een van te voren bepaald doel. Geldstromen kunnen over een langere periode worden opgespaard voor een grotere uitgave in de toekomst. Grote schommelingen in de exploitatie worden voorkomen en het financiële evenwicht wordt niet verstoord.
- *financieringsfunctie*: Voor het realiseren van beleidsdoelen zijn vaak investeringen nodig. De financiering van kapitaaluitgaven kan plaatsvinden door het gebruik van reserves en voorzieningen als financieringsmiddelen (interne financiering) of door het aantrekken van geldleningen (externe financiering). Een financiering met eigen middelen als voordeel heeft dat renteschommelingen op de kapitaalmarkt geen invloed hebben op het provinciale resultaat.

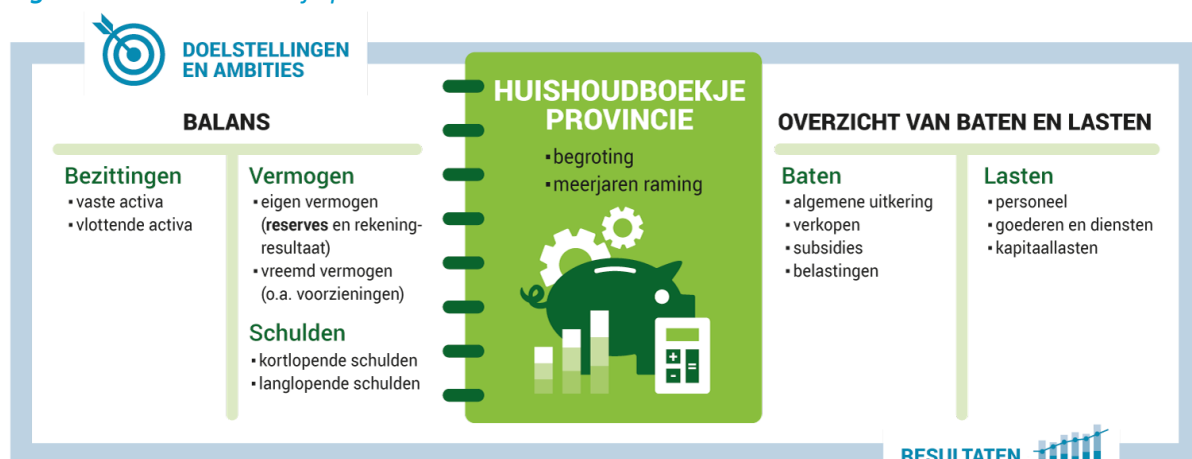
Plaats van reserves binnen de begroting

Reserves zijn een belangrijk onderdeel bij de financiële positie van de provincie. Inzicht in de financiële positie wordt gegeven in de begroting en jaarrekening, inclusief de (geprognoseerde) balans. De provinciale begroting is als het ware een huishoudboekje (zie figuur 2). In het overzicht van baten en lasten (de exploitatie) wordt aangegeven hoeveel geld er binnen komt (baten) en hoeveel er wordt uitgegeven (lasten). De balans

¹ Uitzondering is hier de algemene reserve. Die is bedoeld voor het tijdelijk afstorten van overschotten en reserveringen. Een deel van die reserve betreft vrije ruimte. De vrije ruimte is juist wel beschikbaar voor beleid.

geeft aan welke bezittingen er zijn en of die zijn gefinancierd met eigen geld (reserves) of leningen. De meerjarenraming is de verbindende schakel. Daarin wordt aangegeven welke doelstellingen de provincie wil bereiken, wat zij daarvoor gaat doen en hoeveel dat mag kosten. Met de meerjarenraming worden plannen voor de komende periode financieel vertaald en worden prognoses opgesteld. De jaarstukken (jaarverslag en jaarrekening) laten zien wat daarvan is gerealiseerd en tegen welke kosten. Voor een goed inzicht in de financiële positie van een provincie moet dus gekeken worden naar zowel het overzicht van baten en lasten als de balans. Alleen het overzicht van baten en lasten of alleen de balans van één (begrotings)jaar geeft niet een volledig beeld.²

Figuur 2: Huishoudboekje provincie



Bron: Commissie BBV, 2020 (bewerkt door Rekenkamer Oost-Nederland, figuur de Procscartograaf).

1.3 Overijsselse reserves

Algemene reserves

De provincie Overijssel onderscheidt zes algemene reserves waarvan de algemene financieringsreserve met € 425,1 miljoen veruit het grootst is (zie tabel 1). Deze reserve vormt iets meer dan een kwart van de gehele reservepositie. Dit bedrag is bedoeld voor de financiering van activa van bijvoorbeeld de participatie in het Energiefonds voor € 185,6 miljoen. De onderverdeling naar zes algemene reserves waarvan een aantal voor een bepaald doel laat zien dat het onderscheid tussen algemene en bestemmingsreserves niet zo groot is. In tabel 1 wordt ook de functies van de diverse algemene reserves aangegeven. Er is één reserve met een financieringsfunctie, maar deze is zoals aangegeven qua omvang wel het grootst en daarnaast zijn er meerdere reserves met een bestedingsfunctie. Wat deze functies betekenen in relatie tot de kaderstelling door PS en hoe ze uitpakken in de praktijk komt in §2.2 en §3.1 aan de orde. Hoeveel risico acceptabel is, is namelijk een politieke keuze.

² Commissie BBV Meerjarig Financieel inzicht voor de raad De samenhang tussen beleid en kengetallen Hoe krijg je inzicht in de financiële positie en de financiële ruimte?

Tabel 1: Algemene reserves

Naam algemene reserve	Functie	Stand (x 1.000, per 31-12-2022)	Aandeel binnen reservepositie
Algemene financieringsreserve	Financiering	€ 425.139	26%
Algemene risicoreserve	Buffer	€ 84.641	5%
Algemene reserve grondzaken	Buffer	€ 70.358	4%
Algemene reserve	Buffer	€ 66.284	4%
Algemene reserve Kwaliteit van Overijssel	Besteding (via reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel)	€ 32.796	2%
Algemene reserve egalisatie plafond BCF*	Buffer	€ 16.810	1%
Totaal algemene reserves	-	€ 696.028	43%

*BTW-compensatiefonds.

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekening 2022 (toelichting balans).

Bestemmingsreserves

De provincie heeft veertien bestemmingsreserves waarvan de reserve dekking kapitaal-lasten activa met € 329,6 miljoen de grootste is (zie tabel 2). Deze reserve is bedoeld ter dekking van kapitaallasten in de infrastructuur. De uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland (NNN) en de reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel (UKvO) zijn ook relatief omvangrijk. Laatstgenoemde reserve is gekoppeld aan de algemene reserve KvO. In deze reserves zit de opbrengst van de verkoop van de Essentaandelen waar de investeringsprogramma's van de laatste drie coalitieakkoorden voor een groot deel uit zijn/worden gedekt. De meeste bestemmingsreserves hebben een bestedingsfunctie.

Tabel 2: Bestemmingsreserves

Naam en omschrijving reserve	Functie	Stand (x 1.000, per 31-12-2022)	Aandeel binnen reservepositie	
Reserve dekking kapitaallasten activa	Financiering	€ 329.574	20%	
Uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland	Met name besteding	€ 250.204	15%	
Reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel	Besteding	€ 174.741	11%	
Reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer	Besteding	€ 44.392	3%	
Reserve Europese programma's	Besteding	€ 41.159	3%	
Reserve sporen en wegen	Besteding	€ 39.255	2%	
Reserve openbaar vervoer	Met name buffer (evt. negatief resultaat OV-begroting wordt t.l.v. deze reserve gebracht).	€ 30.000	2%	
Reserve bodemsanering	Besteding	€ 18.549	1%	
Reserve Zoetwater Oost-Nederland	Besteding	€ 3.299	0%	
Reserve waterwegen	Besteding	€ 2.585	0%	
Reserve afrekening pMJP/ILG *	Met name besteding	€ 2.043	0%	
Reserve drinkwater	Besteding	€ 771	0%	
Reserve provinciale infrastructuur	Besteding	€ 0	0%	
Reserve verstrekte subsidies	Besteding	€ 0	0%	
Totaal bestemmingsreserves		€ 0	€ 936.572	57%

*Provinciaal meerjarenprogramma landelijk gebied/investeringsbudget landelijk gebied.

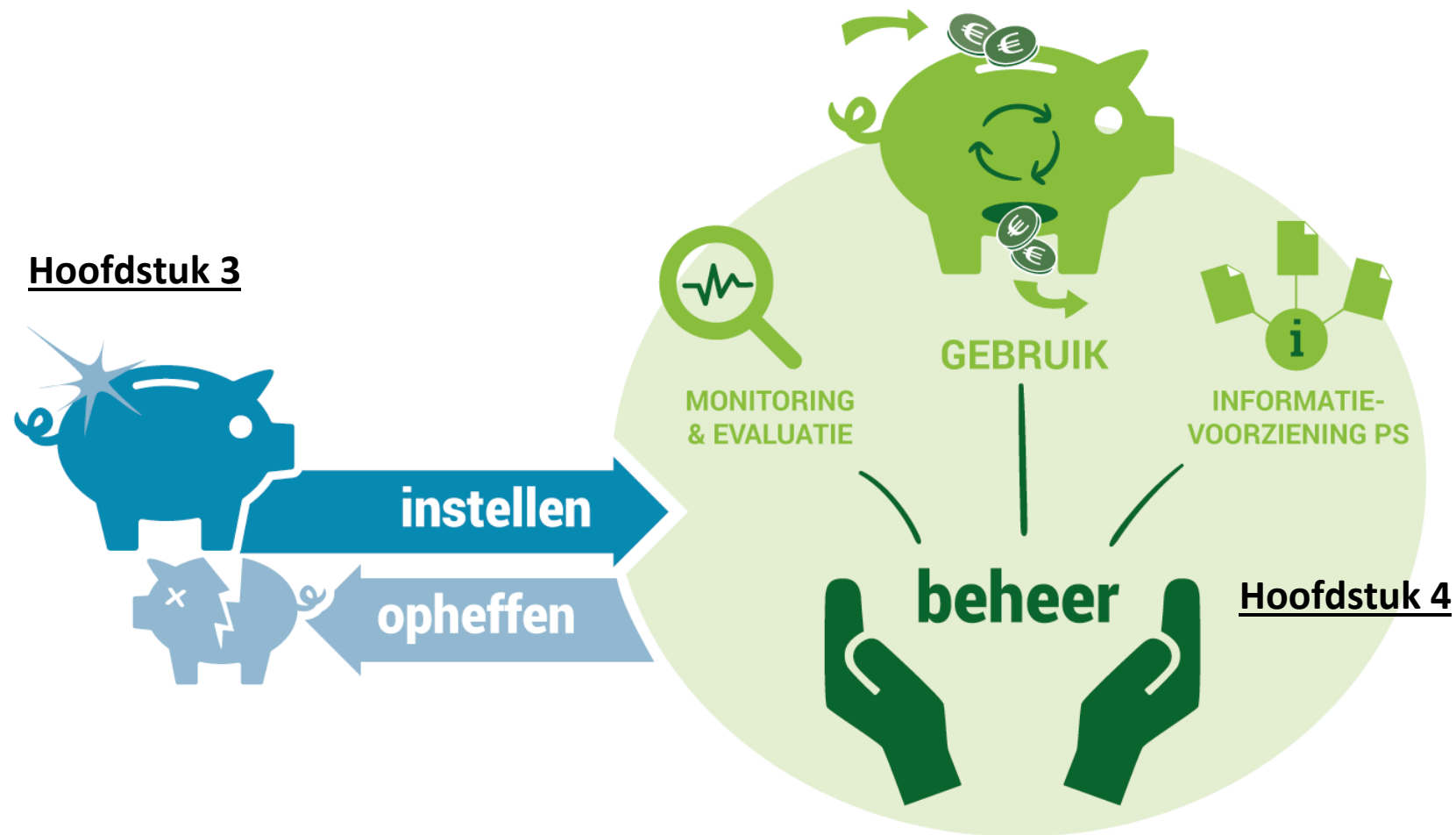
Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekening 2022 (toelichting balans).

1.4 Leeswijzer

De indeling van deze handreiking is weergegeven in figuur 3 en vormt daarmee een soort leeswijzer. Hoofdstuk 2 gaat over de kaderstelling. We kijken daarin naar de afspraken die PS en GS vooraf maakten. Hoe de provincie vervolgens omgaat met het instellen, beheren en opheffen van reserves begint immers bij de gestelde kaders. In hoofdstuk 3 gaan we in op de praktijk van het instellen en opheffen en in hoofdstuk 4 op het beheer van reserves. We beschrijven daarbij niet alleen wat de provincie al doet, maar kijken ook naar welke mogelijkheden er zijn om als PS meer grip te krijgen als daar behoefte aan is. Dit laatste mede in het licht van de constatering van de auditcommissie dat het voor PS lastig is om voldoende grip te krijgen op reserves.³

³ Brief auditcommissie (3 juni 2021) met bevindingen over nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen 2021.

Figuur 3: Indeling/leeswijzer handreiking reserves



10

Grip op reserves

Hoofdstuk 2

Provinciale kaders

Financiële verordening

Nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen

Kadernota Risicomanagement

Wettelijke kaders

Provinciewet

Besluit begroten en verantwoord (BBV)

2 Kaders

Dit hoofdstuk gaat over de wettelijke en provinciale kaders bij reserves.

2.1 Wettelijke kaders

De wettelijke kaders laten veel ruimte aan de provincie

Het budgetrecht is verankerd in de Provinciewet.⁴ De essentie hiervan is dat PS door het vaststellen van de begroting GS machtigen tot het uitvoeren van de begroting. Mutaties van de reserves zijn onderdeel van de begroting. Voor bijstelling van de mutaties in de begroting is dan ook een begrotingswijziging door PS nodig. Daarnaast stellen PS de jaarrekening vast inclusief het financiële resultaat⁵. Gelijktijdig met de jaarstukken volgt een voorstel over dekking (bij een nadelig/negatief resultaat) of besteding (bij een voordelig/positief resultaat). Dit houdt meestal in: onttrekkingen aan of stortingen⁶ in een reserve. Over dit voorstel besluiten PS.

In het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) is beschreven wat reserves zijn: namelijk dat ze deel uit maken van het eigen vermogen en er twee soorten zijn (algemene reserves en bestemmingsreserves, zie §1.1).⁷ In het BBV staat ook welke informatie over reserves opgenomen moet zijn in de provinciale begroting en jaarrekening.⁸ Het gaat bijvoorbeeld om informatie over de beoogde en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen aan reserves.

Ten slotte vloeit uit het BBV voort dat bestemmingsreserves met een negatieve stand aandacht vragen⁹ en dat als het totaal aan bestemmingsreserves negatief is, de vraag legitiem is of de algemene reserve niet te hoog is.¹⁰

⁴ Provinciewet, artikel 195 (en 202).

⁵ Resultaat wordt bepaald door het verschil tussen de gerealiseerde baten en lasten aangevuld met de gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen aan reserves.

⁶ Als er geld uit een reserve wordt gehaald, wordt dat een onttrekking genoemd. Als er geld in een reserve gaat, dan wordt dat een storting, toevoeging of dotatie genoemd.

⁷ BBV, artikel 42 en 43.

⁸ BBV, artikelen: 17 lid d, 19 lid d, 20 lid 2d, 23 lid c, 27 lid 1d, 28 lid d.

⁹ Er staat niet letterlijk in het BBV dat negatieve bestemmingsreserves verboden zijn. Echter, als een bestemmingsreserve negatief is dan is er te veel geld uitgegeven aan het vooraf bepaalde doel of is er geen geld meer om het vooraf bepaalde doel te realiseren. Dat vraagt om een toelichting en een dekkingsplan. Het is wenselijk dit aan te zuiveren.

¹⁰ Navraag bij commissie BBV.

De wettelijke kaders - Provinciewet en het BBV - laten veel (beleids)vrijheid aan provincies bij reserves. Dit betekent dat er ruimte voor PS is om vooraf te sturen door in de provinciale kaders afspraken vast te leggen over reserves.

2.2 Provinciale kaders

Belang vastleggen afspraken over reserves in provinciaal beleid

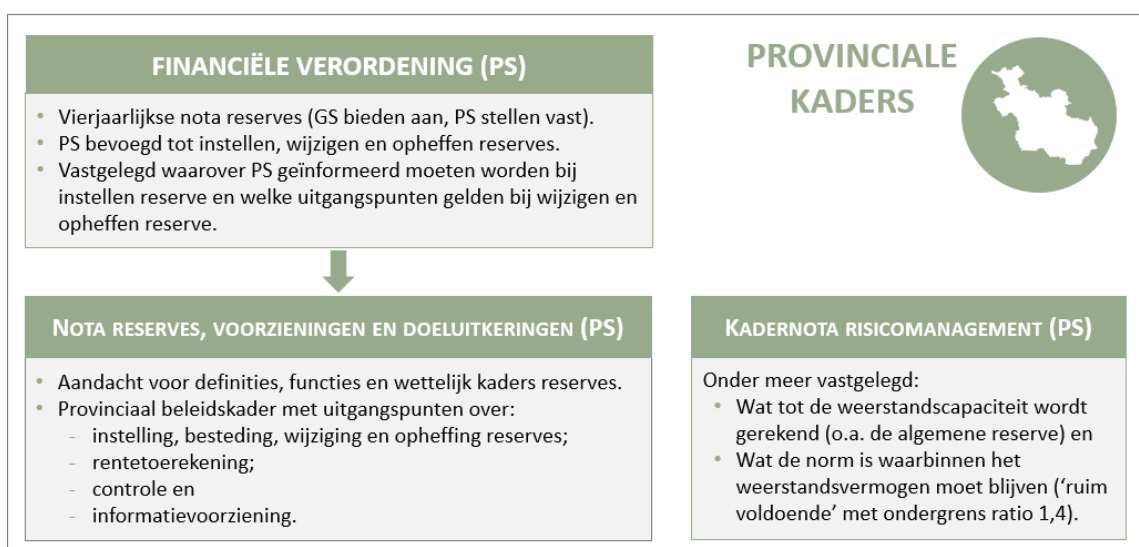
Het is belangrijk om als provincie gebruik te maken van de (uit de wettelijke kaders voortvloeiende) ruimte om zelf beleid op te stellen omtrent reserves, omdat dit bijdraagt aan een transparante en eenduidige omgang met reserves. Door afspraken vast te leggen in beleid geven PS vooraf sturing aan reserves. De omvang van de reserves in Overijssel maakt dit extra relevant. In beleidskaders kunnen PS afspraken vastleggen over bijvoorbeeld:

- instelling, gebruik, wijziging en opheffing;
- rentetoerekening;
- monitoring en evaluatie en
- informatievoorziening van GS aan PS.

Aantal kaders relevant voor reserves; provincie heeft (conform afspraak) nota reserves

Het is aan PS om te bepalen welke afspraken over reserves in welke kaders worden vastgelegd. Daarbij kunnen zij ook afspraken maken over de kaderstelling zelf. PS Overijssel hebben in de financiële verordening een artikel over reserves opgenomen (zie figuur 4). Daarin is onder andere een afspraak vastgelegd over de aanwezigheid, vaststelling, frequentie en inhoud van een nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen (hierna: nota reserves). PS hebben een nota reserves vastgesteld, waarmee deze afspraak uit de financiële verordening is nagekomen. Deze nota vormt een belangrijk kader voor reserves. Daarnaast is de kadernota risicomanagement relevant (zie ook §1.4 voor de rol van reserves bij risico's en weerstandsvermogen).

Figuur 4: Relevante kaders reserves provincie Overijssel



Naast dat PS algemene afspraken over reserves in de provinciale kaders kunnen vastleggen, is het ook mogelijk dat PS afspraken op het niveau van de individuele reserve maken. Bijvoorbeeld wanneer er een uitzondering op de provinciale kaders wordt gemaakt. In dat geval wordt er gesproken over zogenoemde ‘specifieke spelregels’ of voorwaarden. Wanneer deze gesteld worden, gebeurt dit veelal bij de instelling van de reserve en dit komt aan bod in §3.1 van deze handreiking.

2.2.1 Inhoud kaders reserves

Kaders bevatten afspraken op belangrijke onderdelen

PS Overijssel hebben over veel belangrijke onderwerpen voor reserves afspraken vastgelegd in kaders (zie tabel 3). De naleving van deze afspraken is verwerkt in de volgende hoofdstukken van deze handreiking en in [bijlage 1](#) geven we een totaaloverzicht van de naleving per afspraak weer.

Tabel 3: *Overzicht vastgelegde afspraken in kaders reserves per onderdeel*

Onderdeel	Vastgelegde afspraak
Kaders	<p>GS bieden PS eens in de vier jaar een nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen aan. PS stellen de nota vast. De nota behandelt:</p> <ol style="list-style-type: none"> het beleidskader rond reserves, voorzieningen en doeluitkeringen; bevoegdheden, informatie en control; de vorming en besteding voorzieningen en doeluitkeringen; de toerekening en verwerking van rente over de reserves en doeluitkeringen en instandhoudingsbijdragen over voorzieningen.
Instelling, besteding, wijziging en opheffing	<ul style="list-style-type: none"> Reserves worden ingesteld door PS. Bij de instelling worden PS geïnformeerd over: doel en functie, categorie, noodzaak, gewenste of noodzakelijke omvang, wijze van voeding, wijze waarop bestedingen mogelijk plaatsvinden, zo mogelijk het plafond, zo mogelijk de duur, de evt. rente/inflatiecorrectie toerekening (incl. onderbouwing van noodzaak) en de evt. specifieke voorwaarden. Voor de instelling van reserves wordt een minimumgrens gehanteerd van € 500.000. Reservevorming voor een lager bedrag dient specifiek te worden onderbouwd. Er is een duidelijk verband tussen het bestedingsdoel en de in de reserve daarvoor apart gezette middelen. Er wordt niet meer gereserveerd dan nodig is om het aanvaarde beleid uit te voeren. Toevoegingen en onttrekkingen aan reserves mogen niet hoger zijn dan begroot, tenzij PS besloten hebben hiervan af te wijken.¹¹ De werkelijke lasten moeten gekoppeld zijn aan het betreffende doel. Jaarlijks worden de noodzaak en de omvang van bestemmingsreserves beoordeeld in relatie tot het doel van de reserve.

¹¹ Dit laatste is het geval bij de reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel en de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland. Dit betreft zogenoemde specifieke spelregels. Deze komen aan bod in §3.1 van deze handreiking.

	<ul style="list-style-type: none"> • PS zijn bevoegd tot zowel het wijzigen als het opheffen van een reserve. Daarbij worden de volgende uitgangspunten gehanteerd: <ul style="list-style-type: none"> - Wanneer een doel van een reserve wezenlijk verandert dan wordt de reserve opgeheven door PS en wordt een nieuwe reserve gevormd. - PS besluiten over de aanwending van de vrij gevallen middelen.
Rente-toerekening	De hoofdregel is dat rentetoerekening en indexering aan reserves niet plaats vindt, tenzij dit verplicht is op grond van wet- en regelgeving of bij instelling anders is afgesproken. Er zijn vier uitgangspunten ¹² voor wanneer er wel sprake is van rentetoerekening aan reserves.
Controle	De toereikendheid van reserves wordt periodiek getoetst. Die toetsing is gebaseerd op drie pijlers: <ul style="list-style-type: none"> • de jaarlijkse analyse: Ter voorbereiding op de jaarrekening wordt jaarlijks een inhoudelijke en financiële analyse uitgevoerd op alle reserves. • het provinciale auditprogramma: reserves maken hier onderdeel van uit, in dit kader vindt periodiek toetsing plaats op de bij de jaarrekening opgeleverde informatie. • de accountantscontrole op de jaarrekening: de accountant voert een toets uit op de naleving van wet- en regelgeving.
Informatie-voorziening PS	In de begroting wordt een overzicht gegeven van elke reserve en de voorgestelde toevoegingen en onttrekkingen daaraan, in de Perspectiefnota (of Monitor-I) en Monitor-II wordt een overzicht gegeven van elke reserve en de voorgestelde mutaties op de toevoegingen en onttrekkingen daaraan en in de jaarrekening wordt in de toelichting op de balans de aard en reden van elke reserve en de toevoegingen en onttrekkingen daaraan toegelicht. Voor elk Planning- en Control-document worden enkele punten genoemd waar per reserve inzicht in moet worden gegeven.

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. Financiële verordening 2020 PS van Overijssel en Nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen 2021.

Mogelijkheden aanscherpingen en aanvullingen afspraken in kaders

Hoewel PS op relevante onderdelen afspraken vastlegden, zijn er op een aantal punten mogelijkheden voor aanscherping of aanvulling daarvan. Daar gaan we hieronder op in.

Afspraken over instelling t/m opheffing reserves kunnen soms explicieter/duidelijker

In de kaders zijn diverse afspraken vastgelegd over de instelling, de besteding, de wijziging en de opheffing van reserves. Op enkele punten kunnen die afspraken explicieter en duidelijker zodat de geldende praktijk geborgd is in het beleid. Het gaat om de volgende punten:

- *Instellen reserve:* Waar de bevoegdheid hiervoor ligt, over welke kenmerken informatie bij de instelling verstrekt moet worden en wat het minimumbedrag is voor een reserve is vastgelegd in de kaders (zie tabel 3). In de kaders kan nog duidelijker terugkomen dat PS de kenmerken van reserves (bv. de specifieke spelregels) - in plaats van dat ze daarover geïnformeerd worden - vaststellen. In de afgelopen bestuursperiode vroegen Statenleden zich bijvoorbeeld af wie de spelregels van

¹² Deze uitgangspunten zijn: de toe te rekenen rente aan reserves wordt berekend aan de hand van de feitelijke stand van de reserve bij de aanvang van het dienstjaar, bij reserves welke in de loop van het dienstjaar worden ingesteld wordt in het jaar van instelling geen rente toegerekend, tenzij regelgeving dit aangeeft, in principe wordt het rentepercentage bepaald op basis van de geharmoniseerde consumentenprijsindex en wanneer bij de instelling van de reserve met PS expliciet afspraken zijn gemaakt over een afwijkend percentage, wordt het afwijkende percentage gehanteerd.

reserves vaststellen. Hoewel GS in de praktijk niet handelen alsof PS dergelijke kenmerken van reserves niet vaststellen, kan een verduidelijkende aanscherping in de kaders zijn dat dergelijke kenmerken onderdeel zijn van het instellingsbesluit. Er zijn provincies die dat zo in haar nota reserves hebben staan.

- *Besteding reserve:* Hierover is vastgelegd dat er niet meer mag worden toegevoegd en onttrokken dan begroot, er niet meer wordt gereserveerd dan nodig om het aanvaarde beleid uit te voeren en de werkelijke lasten gekoppeld moeten zijn aan het doel. Er zijn provincies met scherpere afspraken over de besteding van reserves. Zij stellen in hun kaders bijvoorbeeld bestedingsplannen voor reserves met bestedingsfunctie verplicht, geven aan wat daar in moet staan (bijv. meerjarenbegroting), geven een termijn aan wanneer die er moet zijn en dat PS deze informatie moeten ontvangen. In de Overijsselse kaders staat dat PS bij de instelling informatie moeten ontvangen over de wijze waarop een reserve wordt gevoed en waarop bestedingen mogen plaatsvinden. Ambtelijk wordt er bij diverse reserves wel gewerkt met bestedingsplannen.
- *Wijzigen en opheffen reserves:* Hierover is in de kaders vastgelegd waar de bevoegdheid daartoe ligt en welke uitgangspunten daarbij gelden. Er zijn provincies die expliciet in hun nota reserves benoemen: wanneer een reserve in ieder geval wordt opgeheven (bv. wanneer de looptijd verstreken is en/of het doel is gerealiseerd), wanneer middelen vrijvallen (bv. wanneer die niet meer in het bestedingsplan passen) en waar middelen 'standaard' naar toe vrij vallen (algemene reserve tenzij PS besluiten dat deze middelen ergens anders heen gaan).

Geen afspraak over uitgebreidere, periodieke doorlichting reserves

Er zijn in de kaders afspraken vastgelegd over de reguliere controle van reserves binnen de Planning- en Controlcyclus (zie tabel 3). Over een uitgebreide, periodieke doorlichting van reserves (zoals dat in Gelderland gebeurt, zie het volgende groene kader) of een brede evaluatie van de nota reserves zijn geen afspraken gemaakt.

Vierjaarlijkse doorlichting in Gelderland

Op verzoek van PS zijn in Gelderland de reserves in 2020 uitgebreid doorgelicht. Dit resulteerde daar in een vrijval van in totaal € 104,5 miljoen uit de reserves en tot de conclusie dat tussentijds meer kritisch getoetst kan worden op vrijval. Daarna is afgesproken dat een dergelijke doorlichting van reserves om de vier jaar plaatsvindt.

Geen afspraak over betrokkenheid PS buiten reguliere P&C-momenten

In de nota reserves staan afspraken over informatievoorziening via de diverse P&C-documenten. Er is in de kaders niet vastgelegd of en hoe PS buiten de reguliere P&C-momenten om geïnformeerd kunnen worden. De auditcommissie raadde in 2021 ook aan hier bij een volgende actualisatie van de nota reserves nadrukkelijker op in te gaan. Deze vorm van informatievoorziening is belangrijk omdat - hoewel aan de afspraken over de informatievoorziening via de P&C-documenten wordt voldaan - het lastig voor PS is om voldoende grip te krijgen op reserves (zie ook §4.3). Door dergelijke momenten vast te leggen in de kaders, worden deze geborgd. Dat laatste is belangrijk, omdat de auditcommissie in 2021 de aanbeveling deed om periodiek (bv. eens in de twee jaar) een

bijeenkomst over reserves te organiseren voor PS, maar dat is nog niet gebeurd. Er leven verschillende beelden over waar de verantwoordelijkheid ligt om de aanbevelingen van de auditcommissie te bewaken: bij PS/de Griffie of bij GS/de ambtelijke organisatie. Dit is een aandachtspunt, zeker gezien de actualisatie van de nota reserves (uitgaande van de frequentie genoemd in de financiële verordening) voor 2025 staat.

2.2.2 Inhoud flankerend beleid: weerstandsvermogen & risicobeheersing

Bij de bedrijfsvoering en de beleidsuitvoering loopt de provincie risico's. Een aantal reserves zijn bedoeld om risico's op te vangen en zijn onderdeel van de zogenoemde beschikbare weerstandscapaciteit (zie de toelichting later in deze paragraaf). Daarom hebben we in deze handreiking over reserves ook aandacht voor het beleid van de provincie omtrent weerstandscapaciteit en risico's. Een provincie is op grond van het BBV verplicht over dergelijk beleid te beschikken.¹³ Er zijn verder geen wettelijke eisen gesteld aan de inhoud daarvan. Het Overijsselse beleid staat omschreven in de kadernota risicomangement (hierna: kadernota), welke PS in 2022 vaststelden. Begin 2023 stuurden GS een Statenbrief met een beleidslijn over de wijze waarop de provincie omgaat met de dekking van optredende risico's.

Afspraken weerstandsvermogen vastgelegd, geen afspraak over handelwijze boven norm

In de kadernota zijn over een aantal relevante onderdelen die gerelateerd zijn aan reserves afspraken opgenomen. Zo is daarin vastgelegd dat de algemene risicoreserve en een aantal bestemmingsreserves¹⁴, naast risicoreserveringen binnen projecten en de post onvoorzien, meegenomen worden in de berekening van de beschikbare weerstandscapaciteit (zie figuur 5). Er wordt periodiek berekend hoeveel weerstandscapaciteit nodig is. Daarvoor wordt gekeken naar de financiële risico's die niet afgedekt kunnen worden met beheersmaatregelen. De berekening van de benodigde weerstandscapaciteit gebeurt met behulp van een risicosimulatie en in de kadernota is onder andere vastgelegd dat het zekerheidspercentage dat de komende vier jaar voor die risicosimulatie wordt gehanteerd 90% is. De beschikbare en de benodigde weerstandscapaciteit wordt tegen elkaar afgewogen en uitgedrukt in de ratio weerstandsvermogen. Deze ratio is een maat die aangeeft of de provincie in staat is financiële consequenties van opgetreden risico's op te vangen. Bij een ratio van 1 is de benodigde en beschikbare weerstandscapaciteit precies in evenwicht. In Overijssel stelden PS met de kadernota een bandbreedte van de ratio weerstandsvermogen vast. Zij kozen voor een 'ruim voldoende' weerstandsvermogen. Volgens de kadernota is dat een ratio tussen de 1,4 en 2,0. Boven de 2,0 wordt het weerstandsvermogen gewaardeerd als 'uitstekend'. Er is in de kadernota vastgelegd dat als de ratio weerstandsvermogen onder een ruim voldoende niveau komt (minder dan 1,4) GS een voorstel aan PS voorleggen over hoe hiermee om te gaan. Er is niet vastgelegd

¹³ BBV artikel 11 lid 2b: "De paragraaf betreffende het weerstandsvermogen en risicobeheersing bevat ten minste: [...] b. het beleid omtrent de weerstandscapaciteit en de risico's [...]."

¹⁴ GS gaven in de jaarrekening 2022 aan dat het ging om de volgende reserves: de reserve OV (€ 30 mln.), de Uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland (€ 14,3 mln.), de reserve Europese programma's (€ 4,6 mln.) en de reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel (€ 1,9 mln.).

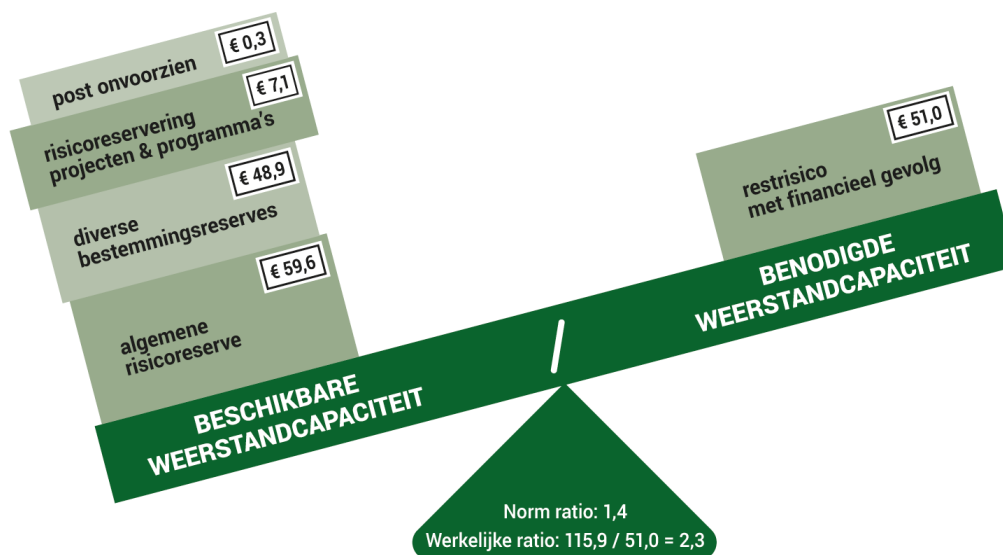
wat de handelwijze is als de ratio boven de 2,0 komt en daarmee als uitstekend te waarderen is. Dit speelde in de praktijk wel, want eind 2022 lag de ratio op 2,3.

Goed om scherp te hebben is dat bij de weerstandscapaciteit dus niet alleen het vermogen een rol speelt, maar ook de inschatting van de omvang van de risico's. Ook die kunnen in de loop van de tijd veranderen.

Figuur 5: Weerstandsvermogen (bedragen in miljoenen)

17

Grip op reserves



Beschikbare weerstandscapaciteit / Benodigde weerstandscapaciteit = Ratio weerstandsvermogen

Bron: Kadernota risicomangement Overijssel i.c.m. jaarrekening 2022 Overijssel (bewerking Rekenkamer Oost-Nederland, figuur de Procescartograaf).

Ratio weerstandsvermogen in Gelderland

De provincie Gelderland hanteert een ratio van 1,0. De afwijking van de beoogde weerstandsratio wordt jaarlijks gezien. Is de ratio groter dan 1 dan kunnen middelen vrijvallen en is de ratio lager dan 1 dan moeten er middelen aan de algemene reserve worden toegevoegd. De berekening van de beschikbare weerstandscapaciteit is in Gelderland alleen gebaseerd op de post onvoorzien en de algemene reserve.

Weerstandsvermogen als stuurknop PS

Het weerstandsvermogen is een stuurknop van PS. De provincie hanteert een bandbreedte (1,4 - 2,0). Een strakkere sturing op de ondergrens van 1,4 betekent dat de buffer in de algemene risicoreserve en de risicoreserveringen binnen projecten verlaagd kunnen worden. Het budget dat daarmee vrijgespeeld wordt, is incidenteel. GS geven aan dat het draaien aan deze stuurknoppen gevolgen heeft voor de financiële positie (bv. wat betreft de weerbaarheid)¹⁵: het gaat niet alleen om de vraag hoe financiële ruimte

¹⁵ De provincie heeft de afgelopen jaren veel gedaan met incidenteel geld, maar dat is er nu minder. Hierdoor wordt de provincie afhankelijker van structurele inkomsten. Echter, er is onzekerheid over die inkomsten onder andere vanwege het voornemen van het Rijk om de financieringssysteem en het belastinggebied van decentrale overheden te wijzigen.

gecreëerd kan worden, maar ook (of juist) om de vraag hoe de provincie wil dat haar financiële positie er in de toekomst uit komt te zien. GS adviseerden in 2022 om op korte termijn terughoudend te zijn met het draaien aan de financiële stuurknoppen en gaven aan dat het voor de hand lag dat een volgende (red: inmiddels de huidige) Staten de afweging zou maken waarvoor het draaien aan de knoppen al dan niet gewenst is. Het is aan GS om dit gesprek met PS te faciliteren en aan PS om een besluit te nemen.

2.3 Als PS meer grip willen?

Aanscherping en aanvulling afspraken

Voor het uitoefenen van grip op reserves is het vastleggen van afspraken in de kaders relevant. Als PS meer grip willen uitoefenen kunnen zij ervoor kiezen deze afspraken aan te scherpen en/of aan te vullen. In dit hoofdstuk reikten we PS een aantal elementen aan om eventueel te betrekken in het gesprek hierover. Dit waren:

- een aantal mogelijkheden tot aanscherping en/of aanvulling van de afspraken over de instelling, besteding, wijziging en opheffing van reserves;
- een uitgebreidere, periodieke doorlichting van reserves in aanvulling op de reguliere controle in de jaarlijkse P&C-cyclus;
- de sturing op het weerstandsvermogen en het expliciteren van de handelwijze wanneer de ratio weerstandsvermogen boven het 'ruim voldoende' niveau komt;
- de betrokkenheid van PS buiten reguliere P&C-momenten om (in lijn met de opmerking van de auditcommissie hierover) en
- afspraken over de status en opvolging van de adviezen van de auditcommissie.

Het is daarbij goed om te realiseren dat (wijzigingen van) kaders consequenties hebben. Dit geldt niet alleen voor de financiële kaders, maar ook voor de specifieke spelregels die nog in §3.1 aan bod gaan komen. Wanneer u dat nodig acht kunt u zich bij bespreking, in aanvulling op de adviezen die u van GS krijgt, laten bijstaan door de auditcommissie en/of de accountant. De Rekenkamer kan met onderzoek de Staten ook ondersteunen in hun kaderstellende en controlerende rol bij ingewikkelde materie zoals reserves.

Actieve rol PS

De afgelopen bestuursperiode heeft de auditcommissie de nota reserves en de kadernota risicomanagement besproken en haar bevindingen daarover aan PS gestuurd. Dit gebeurde eerder niet. De auditcommissie zag voor de nota, die al lange tijd dezelfde opzet en inhoud kent, verbeterpunten waarvan het goed is die bij een volgende actualisatie te betrekken. Dit laat zien dat de betrokkenheid van de auditcommissie bij een dergelijk kader kan leiden tot doorontwikkeling daarvan. Derhalve is het relevant een dergelijke betrokkenheid van PS via de auditcommissie ook bij volgende actualisaties van de kaders te behouden. Ook voor de auditcommissie geldt dat zij zich bij grote wijzigingen kan laten ondersteunen door de accountant.

3 Instelling en opheffing

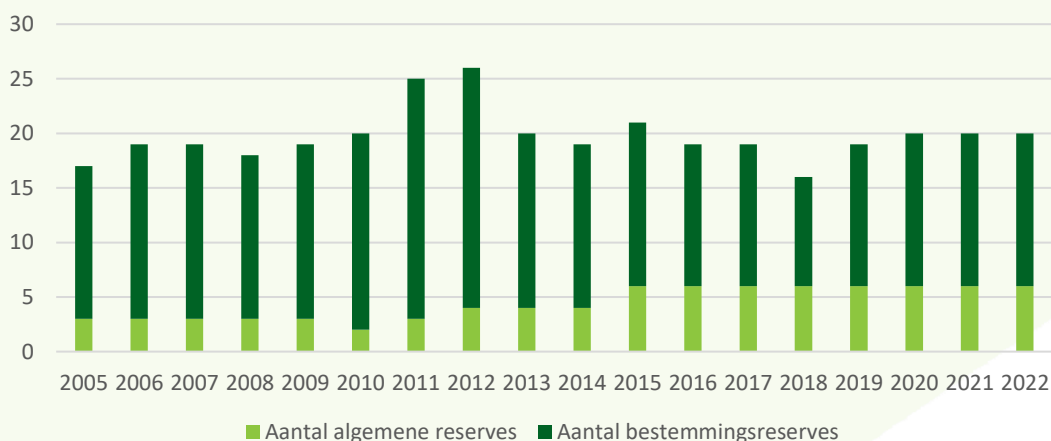
Dit hoofdstuk gaat over het instellen en opheffen van reserves en de rol van PS daarbij.

3.1 Instelling

Meeste reserves al even geleden ingesteld door PS

Sinds 2012 zijn er twaalf reserves ingesteld die nu nog bestaan¹⁶. Hiervan zijn er drie in de afgelopen vier jaar ingesteld. Het instellen van reserves is dan ook iets waar Statenleden 'slechts' eens in de zo veel tijd mee te maken krijgen. Het aantal reserves is ook al een aantal jaar vrij stabiel (zie figuur 6).

Figuur 6: Aantal reserves 2005-2022



Bron: Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen provincie Overijssel.

¹⁶ Dit betrof de: algemene reserve grondzaken (2012), reserve PAS (2012), algemene financieringsreserve (2014), algemene reserve egalitatie plafond BCF (2014), reserve afrekening pMJP/ILG (2015), reserve dekking kapitaallasten activa (2017), reserve verkeer en vervoer (2015) → reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer (2017), reserve openbaar vervoer (2017), reserve drinkwater (2018), reserve Zoetwater Oost-Nederland (2019), reserve sporen en wegen (2019) en reserve verstrekte subsidies (2020). De reserve verkeer en vervoer is in 2017 omgezet in de reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer, dit telden we als één.

PS namen over alle twaalf (van de twintig) reserves die we nader onderzochten een besluit tot instelling, zoals vereist volgens de kaders. De afspraken over de informatievoorziening en het minimumbedrag bij de instelling zijn grotendeels nageleefd. Zie bijlage 1 voor meer informatie.

Lang niet alle bestemmingsreserves met bestedingsfunctie hebben einddatum

In de provinciale kaders staat dat zo mogelijk de duur van een reserve wordt aangegeven bij de instelling. De commissie BBV geeft aan dat bestemmingsreserves een tijdelijk karakter kennen.¹⁷ Van de twaalf reserves die nader onderzocht zijn, ging het in negen gevallen om bestemmingsreserves. Vier hiervan hadden een einddatum en waren gekoppeld aan specifiek beleid/programma's/projecten waar ook andere partijen dan de provincie bij betrokken zijn.

Bestemmingsreserves met een bestedingsfunctie zijn bedoeld om een bepaald doel te behalen of project te realiseren. Oftewel het is de bedoeling om het geld uit te geven. De provincie heeft echter ook bestemmingsreserves met een bestedingsfunctie zonder einddatum. Dit zijn bijvoorbeeld de reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer, de reserve sporen en wegen en de reserve provinciale infrastructuur. Tot slot heeft de bestemmingsreserve uitvoering KvO als geheel geen einddatum. Echter, voor de diverse projecten binnen deze reserve wordt sinds de begroting 2020 een einddatum genoemd. PS hebben de afgelopen jaren voor diverse KvO-projecten/programma's besloten de looptijd te verlengen zodat middelen langer beschikbaar bleven.

Er kunnen logische redenen zijn om geen einddatum op te nemen bij een bestemmingsreserve (bijvoorbeeld omdat de reserve gerelateerd is aan een 'blijvende' taak van de provincie of aan regelgeving) en het is ook niet verplicht volgens de kaders. Tegelijkertijd is het in sommige gevallen het overwegen waard om wel een bepaalde looptijd voor een reserve af te spreken met daarbij een moment waarop wordt besloten om die looptijd wel of niet te verlengen. Om die manier kan worden gewaarborgd dat meer expliciet wordt gesproken over nut en noodzaak van de reserve na verloop van tijd.

Veel reserves met specifieke spelregels, consequenties/betekenis verschilt sterk

Voor zestien van de twintig reserves zijn er aanvullende afspraken gemaakt, ook wel specifieke spelregels genoemd. Het aantal spelregels verschilt sterk. Er zijn reserves met één specifieke spelregel maar ook met veertien. De spelregels gaan bijvoorbeeld over: de (maximale) omvang, rente, overloop en vrijval, bevoegdheden PS/GS en informatievoorziening aan PS. We zien ook dat de spelregels consequenties hebben voor bijvoorbeeld de beschikbare financiële ruimte, de omvang van mutaties en daarmee het zicht op reserves en de bevoegdheden van PS en GS. We noemen een drietal voorbeelden.

a. Een kwart van de totale reserve positie bestaat uit de algemene financieringsreserve omdat er gekozen is voor 100% afdekking financiële activa

In 2014 besloten PS dat financiële activa voor 100% gefinancierd moeten worden met eigen vermogen. Dit is een specifieke spelregel bij de algemene financieringsreserve.

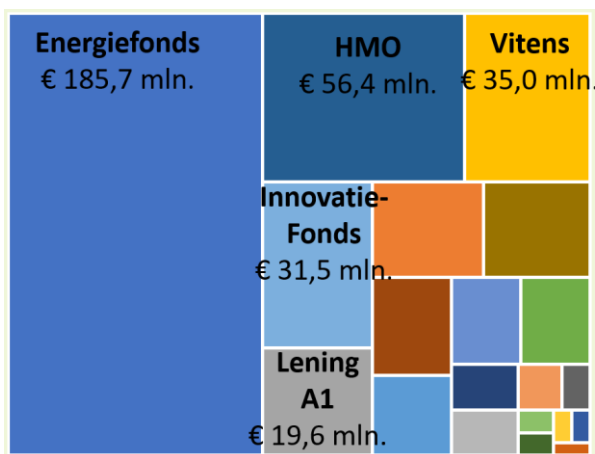
¹⁷ Commissie BBV. Notitie meerjarig financieel inzicht, p. 26.

Concreet betekent dit dat wanneer de provincie een geldlening verstrekt of een verbonden partij aangaat, er 100% van de hoofdsom in de AFR wordt gestort. Hierdoor is de financiering van de daartoe aangewezen activa zeker gesteld en wordt het aantrekken van vreemd vermogen en daarmee samenhangende financieringslasten voorkomen. Oftewel: je hoeft hier als provincie geen geld voor te lenen waarover rente betaald moet worden. Deze afspraak heeft tot gevolg dat er eind 2022 € 425,1 miljoen voor 24 activa in deze reserve zit (zie figuur 7), wat ongeveer een kwart van alle reserves is. Een dergelijke 100% financiering met eigen vermogen is niet verplicht. Het aanpassen van de 100% eis voor financiering met eigen vermogen is een beleidskeuze of in de woorden van GS een stuurknop. Elke 10%punt op het totaal is € 43 mln. 'ruimte'.

Figuur 7: Samenstelling algemene financieringsreserve (eind 2022)

21

Grip op reserves



Bron: Figuur Rekenkamer Oost-Nederland op basis van jaarrekening 2022 provincie Overijssel.

b. Het onderscheid tussen een algemene reserve KvO en een uitvoeringsreserve KvO leidt tot veel mutaties tussen reserves

Bij de afgelopen bestuursperiodes is er extra geld gereserveerd in de coalitieakkoorden. Dit geld is opgenomen in de algemene reserve Kwaliteit van Overijssel (KvO). Er is afgesproken (specifieke spelregel) dat PS op basis van concrete investeringsvoorstellen het geld vervolgens beschikbaar voor de uitvoering van specifieke projecten of prestaties, waarna het wordt overgeheveld naar de reserve Uitvoering KvO. Hiermee oefenen PS aan de voorkant grip uit op de besteding: er vindt integrale afweging plaats omdat PS het over de voorstellen hebben (in plaats van dat het vooraf al precies is verdeeld) en er is concrete besluitvorming (inclusief doelen, prestaties) van PS over de middelen vereist. Echter, het onderscheid en deze spelregel leidt ook tot veel mutaties tussen deze reserves waardoor het overzicht behouden voor PS lastiger wordt.

c. Voor uitvoeringsreserves KvO en NNN kregen GS meer schuifruimte van PS

In principe besluiten PS over de toevoegingen en onttrekkingen aan reserves en mogen deze niet hoger zijn dan begroot. Hier kan van afgeweken worden als daar bij de instelling van een reserve afspraken over gemaakt worden. Dit is bij de reserve Uitvoering KvO en uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland (NNN) het geval. Voor beide mogen GS schuiven met geld tussen begrotingsjaren voor één specifieke prestatie/project. Voor de uitvoeringsreserve KvO mag het geld bedoeld voor de ene prestatie niet ingezet worden

voor iets anders en voor de reserve NNN is verschuiving tussen gespecificeerde prestaties wel mogelijk (al wordt ambtelijk aangegeven dat hier geen gebruik van wordt gemaakt). Redenen voor deze afwijkende afspraken zijn: budgetflexibiliteit waardoor sneller ingespeeld kan worden op kansen en vereenvoudiging en vermindering van begrotingswijzigingsvoorstellen.

Tot slot zijn er specifieke spelregels afgesproken die weinig toevoegen ten opzichte van de kaders (bijv. geen rentetoevoeging en reguliere bevoegdheid PS).

3.2 Opheffing

Het opheffen van een reserve is iets waar Statenleden heel beperkt mee te maken krijgen. In de periode 2017-2023 gebeurde dit vier keer¹⁸, waarvan één keer in de afgelopen bestuursperiode. Het opheffen van deze reserves vond plaats met een PS-besluit, zoals vereist volgens de kaders. De praktijk rondom het opheffen van de reserves had in sommige gevallen wat 'netter' gekund, al had dit geen wezenlijke gevolgen. Zo was het opheffingsbesluit over één van de reserves onnodig, omdat betreffende reserve eerder al was omgezet in een andere reserve. En over een andere reserve is twee keer een besluit tot opheffing genomen. De meest voorkomende reden voor opheffing was dat de reserve 'leeg' was. Een PS-besluit over de aanwending van de vrijgevallen middelen was daarmee niet nodig.

3.3 Als PS meer grip willen?

Statenleden krijgen beperkt te maken met het instellen of opheffen van reserves. Als er een reserve wordt ingesteld, kunnen daar met PS specifieke afspraken over gemaakt worden (zogenoemde 'specifieke spelregels'). Hier is veelvuldig gebruik van gemaakt. In de P&C-documenten geven GS wel per reserve de belangrijkste spelregels weer, maar voor (nieuwe) Statenleden is niet altijd duidelijk dat PS die vastgesteld hebben. We zien een aantal mogelijkheden voor PS om meer grip te krijgen op het instellen van reserves:

- Omdat het weinig voortkomt dat er nieuwe reserves worden ingesteld of opgeheven hebben we in [bijlage 2](#) een overzicht met punten opgenomen die PS er bij kunnen pakken als er een voorstel van GS komt.
- Specifieke spelregels kunnen relevante consequenties hebben. Wees hier alert op en vraag eventueel derden (accountant, auditcommissie) om advies.
- Benoem bij zoveel mogelijk reserves een einddatum. Dit hoeft niet per se een definitieve einddatum te zijn, maar er kan ook een bepaalde voorlopige looptijd afgesproken worden met daarbij een moment waarop wordt besloten om die looptijd wel of niet te verlengen. Zo wordt geborgd dat er meer expliciet gesproken wordt over nut en noodzaak reserve na verloop van tijd.

¹⁸ Dit betref de volgende reserves: herstructurering bedrijventerreinen (2017 en 2018), risicobeheersing RBT (2018), energiebesparing (2018) en verkeer en vervoer (2019).

4 Beheer

Dit hoofdstuk gaat over het beheer van reserves. Dat omvat diverse zaken, namelijk het gebruik van reserves, de monitoring en evaluatie en de informatievoorziening aan PS over reserves.

4.1 Gebruik

Bij het gebruik van reserves gaat het om de onttrekkingen en toevoegingen (samen: mutaties) die gedaan worden tussen het instellen en opheffen van een reserve, en het saldo van de reserve in diezelfde periode.

PS besluiten op meerdere momenten over mutaties, afspraken over gebruik nageleefd

Een moment waarop PS is in ieder geval een besluit nemen over de mutaties is met de vaststelling van de begroting. Begrote mutaties kunnen gedurende het jaar nog worden aangepast. Over de begrotingswijzigingen besluiten PS bij de Perspectiefnota, Monitors en via inhoudelijke Statenvoorstellen. De Perspectiefnota is hierbij een belangrijk document omdat PS daar keuzes maken over de aanwezige budgettaire ruimte (algemene reserve). Tot slot zijn de jaarstukken een moment waarop PS in ieder geval een besluit nemen over de mutaties. Behalve begrotingswijzigingen gaat het daarbij over bestemming van het resultaat. De afgelopen jaren was er in Overijssel sprake van een positief resultaat tussen de € 27 en € 48 miljoen, een groot deel hiervan (tussen de 47% en 76%) ging naar de reserves.

In de kaders die PS stelden, komen een aantal regels met betrekking tot het gebruik van reserves terug. Bijvoorbeeld dat toevoegingen en onttrekkingen niet hoger mogen zijn dan actueel begroot en dat de werkelijke lasten gekoppeld moeten zijn aan het doel (zie tabel 3 in §2.2). Dergelijke afspraken zijn nageleefd (zie bijlage 1).

Totale omvang reserves licht gedaald

In de jaren 2019-2022 is de totale omvang van de Overijsselse reserves iets gedaald (zie tabel 4 en figuur 1). Begin 2019 was deze € 1,8 miljard en eind 2020 was deze afgenomen met € 144 miljoen tot € 1,6 miljard. Deze daling gaat iets langzamer dan verwacht. Voor de toekomst wordt een verdere daling verwacht.

De daling van de reserves in de afgelopen jaren zit bij de algemene reserves die eind 2022 19% lager ligt dan begin 2019. Ook de verhouding tussen de algemene en bestemmingsreserve is de afgelopen jaren veranderd: begin 2019 bestond 48% van de reservepositie uit algemene reserves en eind 2022 was dit 43%.

Tabel 4: Ontwikkeling omvang reserves (x 1.000)

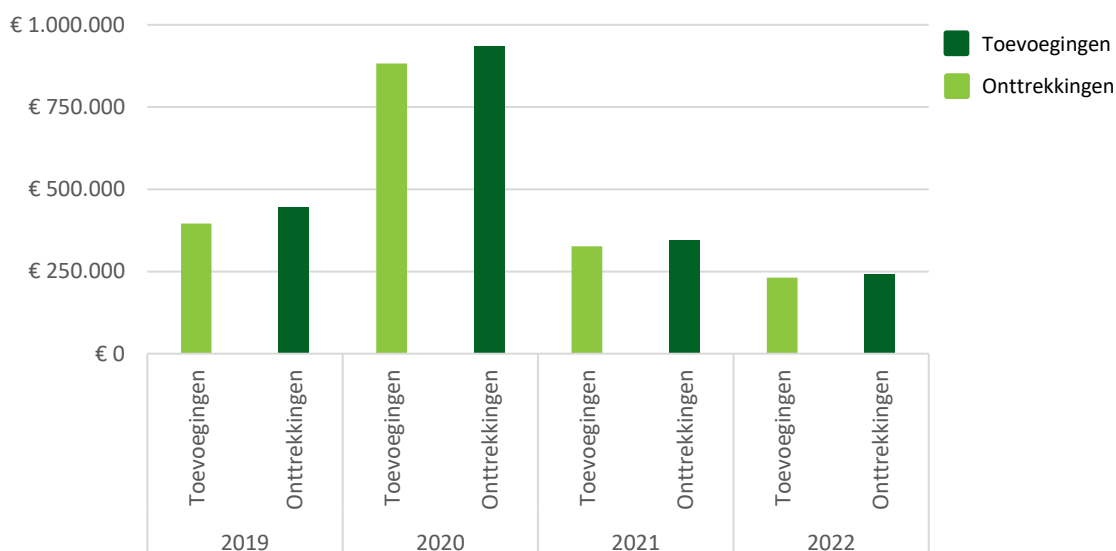
	Begin 2019	Eind 2022	Vershil 2019-'22 absoluut	Vershil 2019-'22 percentueel
Algemene reserves	€ 856.305	€ 696.028	- € 160.277	-19%
Bestemmingsreserves	€ 920.564	€ 936.572	+ € 16.008	+ 2%
Totaal reservepositie	€ 1.776.869	€ 1.632.600	- € 144.269	- 8%

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekening 2019 en 2022 (balans - onderdeel reserves).

Omvang mutaties varieert sterk per jaar, toevoegingen & onttrekkingen ongeveer gelijk

Figuur 8 laat zien dat de omvang van de gerealiseerde mutaties sterk verschilt tussen de jaren en dat de omvang van de toevoegingen en onttrekkingen (elk jaar) dicht bij elkaar lag. Met name in 2020 waren de mutaties een stuk hoger dan in de andere jaren. De totale omvang van de mutaties lag in dat jaar op € 1,8 miljard. Een verklaring hiervoor is dat in dat jaar de financiële gevolgen van het coalitieakkoord 2019-2023 werden verwerkt. Onderdeel daarvan was een investeringsprogramma. Hiervoor wordt geld overgeheveld van de algemene reserve naar de algemene reserve Kwaliteit van Overijssel (KvO) en vervolgens weer vanuit de algemene reserve KvO naar de reserve uitvoering KvO. Bij de omvang van de mutaties spelen overhevelingen tussen reserves dus een belangrijke rol. Hier gaan we later in dit hoofdstuk dieper op in.

Figuur 8: Toevoegingen en onttrekkingen aan reserves 2019-2022 (x 1.000)



Bron: Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen 2019-2022 (balans - onderdeel reserves).

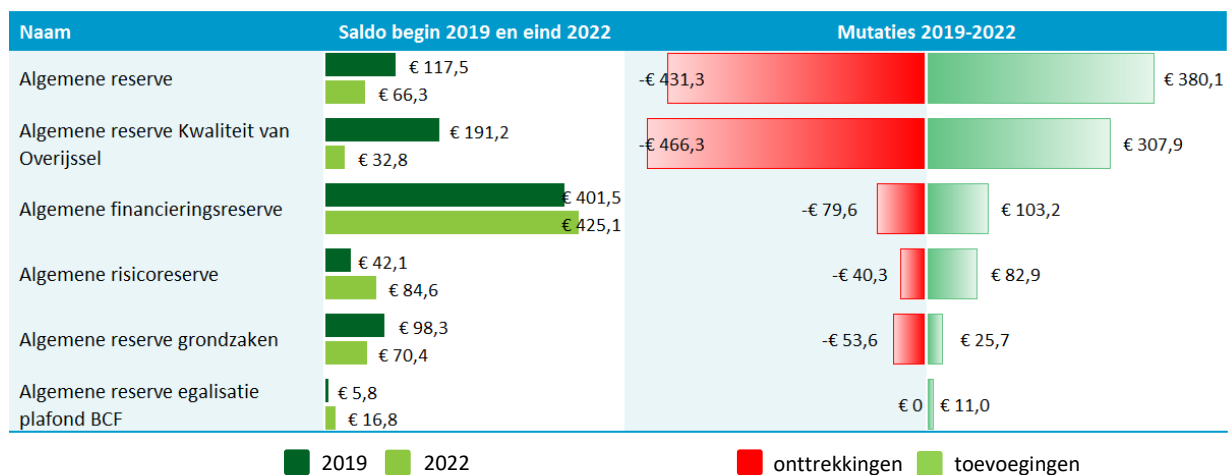
Veel toegevoegd en onttrokken bij algemene reserve, KvO-reserves en uitvoeringsreserve NNN; weinig bij reserve verstrekte subsidies

De figuren 9 en 10 laten voor de algemene reserves respectievelijk de bestemmingsreserves zien hoeveel er in de periode 2019-2022 is onttrokken (rode staaf) en toegevoegd (groene staaf) en tot welke stand dit eind 2022 resulteerde. Uit de figuren wordt duidelijk dat de omvang van mutaties sterk verschilt per reserve.

Voor de algemene reserve, de algemene reserve KvO, de reserve Uitvoering KvO en de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland geldt dat er zowel veel is toegevoegd als onttrokken. Een reserve waar geen 'beweging' plaatsvond was de reserve verstrekte subsidies. Deze in 2020 opgerichte reserve is er voor de financiële afwikkeling van meerjarige subsidies. Deze wordt alleen gebruikt als een specifiek geval zich voordoet¹⁹ en dit speelde in de eerste twee jaar nog niet.

De omvang van de algemene reserve KvO is het meest gedaald de afgelopen jaren (- € 158,4 miljoen) en de omvang van de reserve dekking kapitaallasten activa het meest gestegen (+ € 71,9 miljoen).

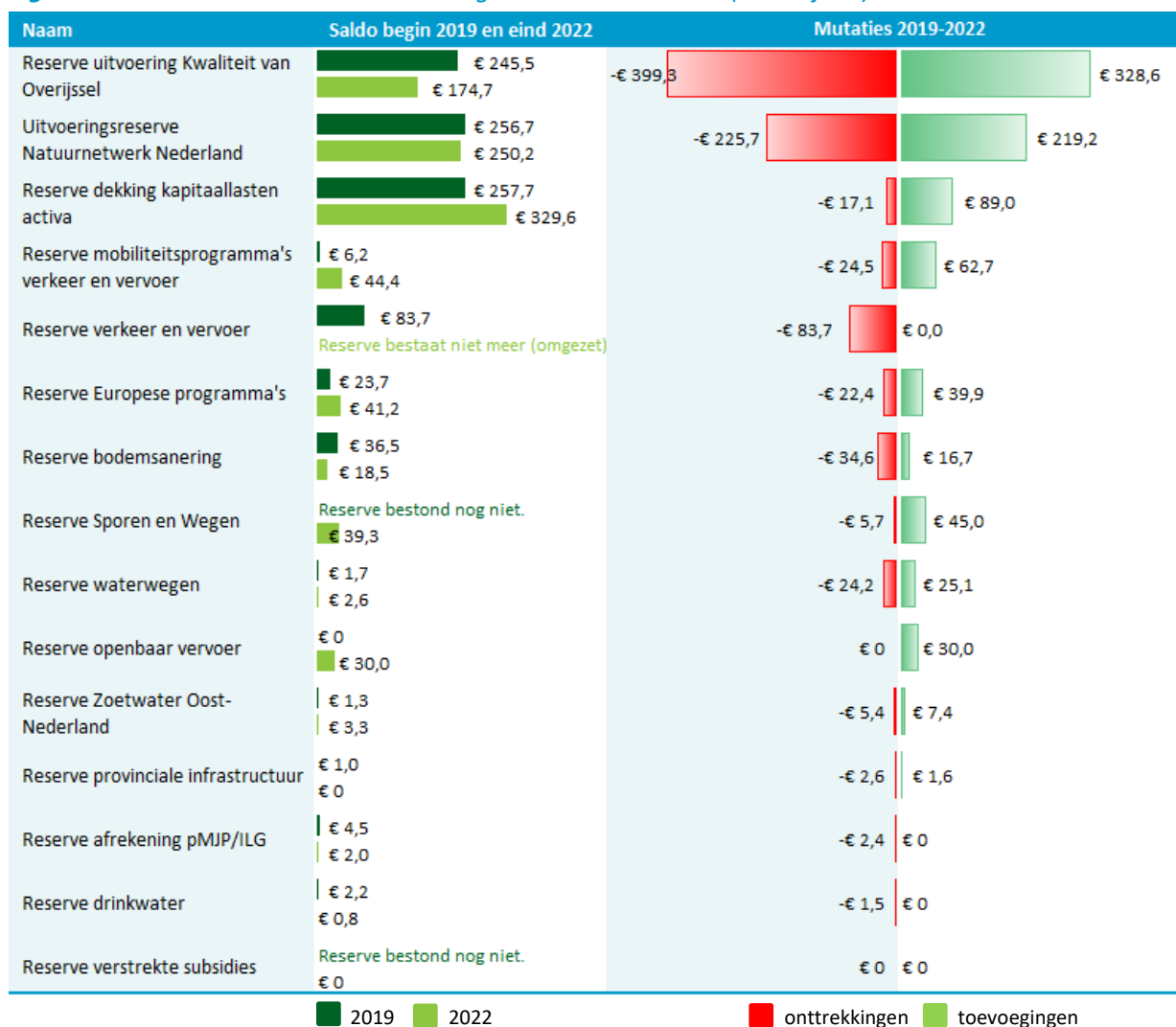
Figuur 9: Saldo en mutaties algemene reserves 2019-2022 (x 1 miljoen)



Bron: *Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen 2019-2022 provincie Overijssel (balans - onderdeel reserves).*

¹⁹ Er worden pas middelen aan toegevoegd bij de afgifte van een subsidieverleningsbeschikking voor zover de verstrekte projectsubsidie nog niet als last in het boekjaar is verantwoord (de toevoeging is dan het resterende bedrag). Met de vaststelling van de jaarrekening 2022 is in juni 2023 tot een eerste storting van € 2 ton besloten.

Figuur 10: Saldo en mutaties bestemmingsreserves 2019-2022 (x 1 miljoen)



Bron: *Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen 2019-2022 provincie Overijssel (balans - onderdeel reserves).*

Diverse herkomst en inzet middelen reserves; ca. helft onttrekkingen is voor begroting en helft voor andere reserves

Toevoegingen aan reserves kunnen afkomstig zijn uit diverse ‘bronnen’. Hierbij kan gedacht worden aan middelen van het Rijk (bv. Provinciefonds of decentralisatie-uitkering), middelen van derden, andere provinciale reserves of voorzieningen, rekeningresultaat of overige eigen middelen (bv. middelen uit aandelenverkoop of dividend). Aan de linkerkant van figuur 12 geven we per ‘bron’ diverse voorbeelden van Overijsselse reserves.

Aan de namen van de Overijsselse reserves is al te zien dat het heel divers is waar deze voor ingezet worden. Tabel 5 geeft op een hoger abstractieniveau een beeld van waar de onttrekkingen uit reserves in 2022 voor zijn in ingezet. De tabel laat zien dat van de gerealiseerde onttrekkingen in 2022 ongeveer de helft onttrekkingen ten gunste van de

begroting betrof. De gerealiseerde toevoegingen aan andere reserves en mutaties binnen reserves waren gezamenlijk de andere helft. De grote omvang van overhevelingen tussen reserves wordt deels veroorzaakt door de spelregels omtrent de KvO-reserves. Hier zijn we in §3.1 al op in gegaan dus die laten we hier verder buiten beschouwing.

Tabel 5: Inzet mutaties 2022 (x 1 miljoen)

	Realisatie
Onttrekking ten gunste van de begroting	€ 123 (51%)
Onttrekkingen ten gunste van andere reserve	€ 107 (44%)
Mutaties binnen reserve	€ 12 (5%)
Totaal	€ 242 (100%)

Bron: Gegevens ontvangen van de provincie Overijssel.

27

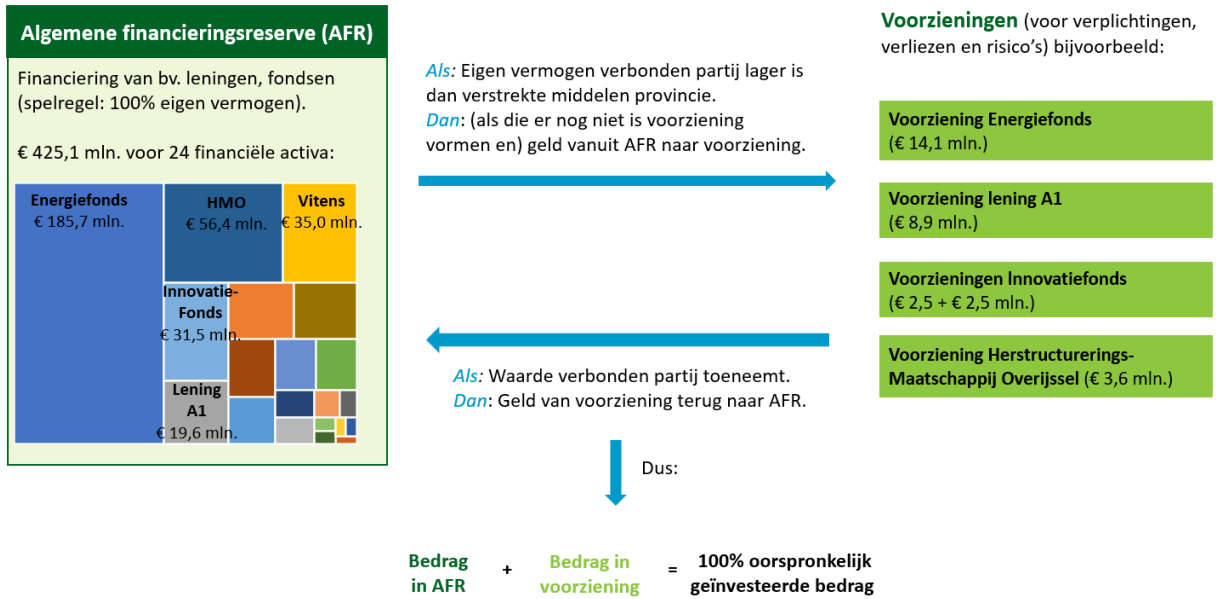
Grip op reserves

Een optie die niet in bovenstaande tabel werd genoemd, is dat het ook kan voorkomen dat er geld vanuit een reserve naar een voorziening wordt overgeheveld (of andersom). Aan de rechterkant van figuur 12 is te lezen dat dit speelt bij de algemene financieringsreserve. De wisselwerking tussen deze reserve en (een) voorziening(en) geven we weer in figuur 11 en beschrijven we hieronder:

In §3.1 schreven we al dat de provincie bij het verstrekken van een geldlening of het aangaan van een verbonden partij 100% van de hoofdsom in de AFR stort. Op het moment dat het eigen vermogen van een verbonden partij lager is dan de door de provincie verstrekte middelen, dan vormt de provincie voor dit verschil een voorziening²⁰. De storting in deze voorziening verrekenet de provincie met de algemene financieringsreserve, die daarmee dus afneemt. Doet zich een positieve ontwikkeling bij de verbonden partij voor (bijv. als een investering met boekwinst wordt verkocht) waardoor de verbonden partij winst maakt, dan neemt de waarde van de verbonden partij weer toe. Dan kan de voorziening worden verlaagd. Het bedrag waarmee het wordt verlaagd, wordt weer toegevoegd aan de algemene financieringsreserve. De voorziening en de algemene financieringsreserve werken als communicerende vaten, maar samen is het altijd het bedrag dat oorspronkelijk is geïnvesteerd.

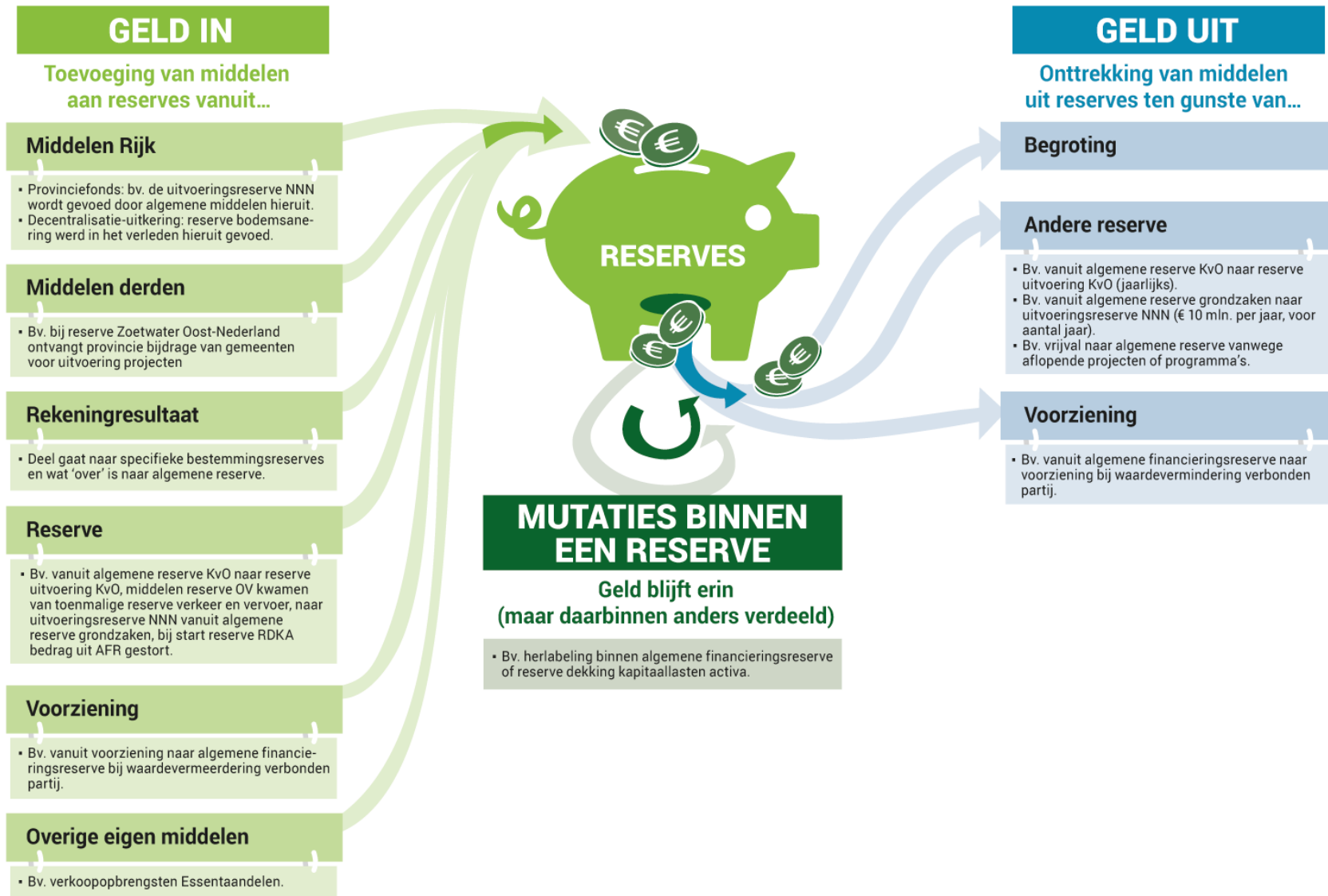
²⁰ Voorzieningen zijn vermogensbestanddelen die (in tegenstelling tot reserves) behoren tot het vreemd vermogen. Voorzieningen kennen een wettelijke grondslag. Ze worden gevormd voor min of meer onzekere verplichtingen die te zijner tijd schulden kunnen worden, of voor schattingen van de lasten voortvloeiend uit risico's die samenhangen met de bedrijfsvoering. Ook kunnen voorzieningen worden gevormd ter egalisatie van de in de tijd onregelmatig gespreide lasten.

Figuur 11: Wisselwerking algemene financieringsreserve en (een) voorziening(en)



Bron: *Figuur Rekenkamer Oost-Nederland op basis van nota verbonden partijen, p. 47 en jaarrekening 2022.*

Figuur 12: Herkomst en inzet van middelen uit reserves



Bron: Figuur ontwikkeld door Rekenkamer Oost-Nederland op basis van informatie opgevraagd bij de provincie in het kader van de casestudie en de jaarrekening 2022, gemaakt door de Procescartograaf.

4.2 Monitoring en evaluatie

Voor PS is het van belang dat reserves periodiek worden geëvalueerd om na te kunnen gaan of de middelen doelmatig en doeltreffend worden ingezet. Het is in ieder geval relevant om te kijken of een reserve nog voldoende aansluit bij het beoogde doel en of de gereserveerde middelen nog toereikend zijn om het doel te bereiken dan wel of er niet meer dan noodzakelijk gereserveerd wordt om het doel te realiseren. In het laatste geval zouden er middelen kunnen 'vrijvallen'. Dit betekent dat de middelen uit de reserve gaan. PS bepalen vervolgens waar deze middelen voor ingezet worden.

Jaarlijkse check reserves, geen brede evaluatie omvang en omgang reserves

In de nota reserves staat dat er jaarlijks (ter voorbereiding op de jaarrekening) een inhoudelijke en financiële analyse wordt uitgevoerd op alle reserves.²¹ Voor de jaarrekening worden reserves geactualiseerd en voorzien van een toelichting. Naar aanleiding hiervan zijn meermalen middelen vrijgevallen. Daarnaast staat in de nota dat reserves onderdeel zijn van het auditprogramma en in het kader daarvan heeft periodieke toetsing plaatsgevonden op de bij de jaarrekening opgeleverde informatie. In de praktijk vielen reserves in de periode 2019-2023 niet binnen de 'scope' van het jaarlijkse auditplan (het kon niet eenvoudig aangegeven worden wanneer dit voor het laatst wel zo was). Begrotingswijzigingen, waar reservemutaties onder vallen, zijn wel meegenomen.

Van een periodieke, brede evaluatie van de omvang van en omgang met reserves is in Overijssel geen sprake. Hiermee bedoelen we bijvoorbeeld dat (het systeem van) reserves eens in de paar jaar op eenzelfde gestructureerde wijze doorgelicht worden in relatie tot de nota reserves en dat spelregels geëvalueerd en eventueel geactualiseerd worden.

Meerdere wijzigingen bij reserves, vonden plaats conform afspraken

De jaarlijkse analyse/beoordeling van reserves kan leiden tot een wijziging van reserves. In de periode 2019-2023 vond er wijzigingen bij meerdere reserves plaats. Daarbij gaat het om bijstelling van de omvang van reserves (zie §4.1), maar ook om andersoortige wijzigingen zoals: in de naam (zes reserves), in de spelregels (twee reserves) en omzetting van een reserve (tweemaal). Zoals vereist, besloten PS, hierover. Ook zijn in deze periode meerdere reserves opgeheven. Hier gingen we in §3.2 al op in.

²¹ Daarnaast is specifiek vastgelegd dat de noodzaak en omvang van bestemmingsreserves jaarlijks wordt beoordeeld in relatie tot het doel van de reserves.

Onderbouwing omvang reserves & vrije ruimte binnen reserves

Is de omvang van reserves goed onderbouwd?

Alle zeven reserves die we nader hebben onderzocht hadden een vorm van onderbouwing. Bijvoorbeeld door middel van een bestedingsplan of door een inventarisatie van de onderdelen waaruit een reserve bestaat. Op basis van het huidige beleid lijkt er bij deze reserves geen sprake te zijn van overbodige reservevorming.

Wat is vrije ruimte?

GS rapporteren in de P&C-documenten over de vrije ruimte per reserve. Deze is voor alle reserves - de algemene reserve uitgezonderd - op € 0 gezet. Er is daarbij niet aangegeven hoe vrije ruimte gedefinieerd is. Het gaat hier om het bedrag dat zonder beleidswijziging vrij beschikbaar is, zo werd ambtelijk aangegeven. Middelen worden met een bepaald doel of op basis van bepaalde regels in reserves 'gestopt'. Dergelijk kaders stellen PS vast en toevoegingen worden op basis van PS-besluiten gedaan. Vanaf dat moment worden die middelen niet meer als 'vrij' gezien; PS hebben immers al aangegeven wat zij daarmee willen en die middelen zijn desgevolg niet beschikbaar voor ander beleid. De middelen zijn in het begin zeer waarschijnlijk nog wel beïnvloedbaar in de zin dat er dan nog geen juridische of financiële verplichtingen onder liggen, bestuurlijke toezeggingen zijn gedaan of verwachtingen in de samenleving/bij partners zijn gewekt. Maar dat kan in de loop van de tijd veranderen (als een project/programma gepland wordt).

Hoe kunnen PS ruimte 'vrijspelen'?

Statenleden hebben te maken met reserves die al eerder gevormd zijn. PS hebben de mogelijkheid om oorspronkelijke doelen - die aan middelen in reserve ten grondslag liggen - te wijzigen of beëindigen. Daarbij is het dan wel nodig om uit te (laten) zoeken welke deel van de gereserveerde middelen kan vrijvallen, omdat een gepland project/programma niet 'zo maar' kan stoppen (zie hierboven).

De mogelijkheid voor wijziging door PS geldt ook voor de kaders en/of specifieke spelregels. Dit speelt bijvoorbeeld bij het weerstandsvermogen (m.n. algemene risicoreserve, zie §2.2.2) en de 100% afdekking van financiële activa (algemene financieringsreserve, zie §3.1). Zouden PS aan die stuurknoppen draaien - oftewel: het financieel beleid wijzigen - dan zou er incidentele vrije ruimte ontstaan. Echter, dit zou ook weer gevolgen hebben voor de financiële positie van de provincie. Over wat die gevolgen zijn, zijn PS in 2021 (bijeenkomst) en 2022 (Statenbrief) door GS geïnformeerd.

4.3 Informatievoorziening PS

GS voorzien PS voornamelijk via de P&C-documenten van informatie over reserves. Deze informatie over reserves is relevant voor PS vanwege het inzicht dat het biedt in de financiële positie. De informatie voldoet, op een kleine uitzondering na, aan de

kaders. Tegelijkertijd blijft het een lastig onderwerp voor PS. Het is relevant dat alle Statenleden relatief eenvoudig kennis kunnen nemen en een begrip hebben van de basisbeginselen van reserves. Daarom is het van belang om te kijken hoe PS op andere manieren betrokken kunnen worden bij reserves. De auditcommissie maakte hier in 2021 ook een opmerking over. In deze paragraaf gaan we dieper in op de informatievoorziening aan PS over reserves en de betrokkenheid van PS bij reserves.

Informatie reserves relevant voor inzicht financiële positie

PS hebben tot taak ervoor te zorgen dat de financiële huishouding van de provincie in evenwicht is. Om deze taak goed te kunnen uitoefenen, is een volledig, juist en tijdig inzicht in de financiële positie noodzakelijk. Reserves zijn een belangrijk onderdeel bij (het bepalen van) die financiële positie.

Figuur 13 laat zien welke onderdelen van de begroting en rekening met elkaar in verband moeten worden gebracht om zicht te krijgen op de financiële positie en hoe inzicht in reserves daarbij relevant is. Het gaat om de volgende onderdelen:

- Baten en lasten exploitatie: Doorrekening van bestaand en nieuw beleid. Het is voor PS van belang het saldo voor de mutaties in reserves te kennen vanwege het structurele en reëel inzicht²². Aan de hand hiervan kan worden bepaald of het noodzakelijk en/of wenselijk is dat reserves moeten worden aangesproken (onttrekking) of dat die moeten worden vergroot (toevoeging).
- Ontwikkeling van het provinciaal vermogen (balans). Om te kunnen bepalen of het vermogen voldoende is om het bestaand en nieuw beleid (baten en lasten) te kunnen uitvoeren zonder dat de continuïteit van de bedrijfsvoering en beleidsuitvoering in gevaar komt, is inzicht in de stand van en de ontwikkelingen in reserves noodzakelijk. Reserves zijn namelijk onderdeel van het eigen vermogen (zie §1.1).
- Weerstandsvermogen (verplichte paragraaf²³): Afdekking van de risico's die gelopen worden in de bedrijfsvoering en beleidsuitvoering. Het financiële evenwicht met betrekking tot het weerstandsvermogen kan worden bepaald door de risico's die de provincie loopt te vergelijken met de beschikbare weerstandscapaciteit, waar de algemene risicoreserve een belangrijk onderdeel van is (zie ook §1.4).

Daarnaast is zicht op reserves voor PS relevant vanuit het oogpunt van doelen en beschikbare middelen. Aan de middelen in reserves liggen doelen ten grondslag die PS gesteld hebben. Zij kunnen die doelen ook weer wijzigen of beëindigen waardoor er middelen vrij komen voor andere doelen (zie §4.2).

Ten slotte is voorlichting aan PS over reserves van belang om hen voldoende toe te rusten op het maken van politieke keuzes met betrekking tot reserves. Bijvoorbeeld bij het stellen en wijzigen van kaders en specifieke spelregels (zie hoofdstuk 2 en §3.1).

²² In artikel 193 van de Provinciewet staat dat PS erop toezien dat de begroting structureel en reëel in evenwicht is. BZK houdt hier toezicht op.

²³ Het BBV stelt een aantal verplicht die in de begroting en jaarrekening moeten zijn opgenomen. De paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing is daar één van (BBV, art. 9 lid 2b).

Figuur 13: Relevante informatie over reserves bij bepalen van de financiële positie van de provincie

33

Grip op reserves



Bron: Rekenkamer Oost-Nederland (2009). Bestuurlijke nota Bestemmen voor de toekomst.

Informatie P&C-documenten voldoet aan regels, maar onderwerp blijft lastig voor PS

De provincie voldoet - op een uitzondering na - aan de regels uit het BBV, de nota reserves en de specifieke spelregels over de informatievoorziening over reserves via P&C-documenten. Zo geeft zij per kerntaak en per reserve inzicht in de begrote en gerealiseerde standen en mutaties. Per reserve wordt (over het algemeen) nadere informatie gegeven, bv. over doel, vrije ruimte, spelregels, verwachte einddatum en besteding. Het punt waarop niet volledig aan een regel werd voldaan, was dat de informatie over de algemene financieringsreserve niet zodanig gedetailleerd werd weergegeven als de specifieke spelregel vraagt. Verder waren in de jaarrekening 2020 de actueel begrote toevoegingen en onttrekkingen per reserve niet weergegeven, waardoor de realisatie hier niet tegen afgezet kon worden.

Hoewel PS de vereiste informatie ontvangen, blijft reserves een lastig onderwerp voor PS. Dit komt bijvoorbeeld naar voren in de brief van de auditcommissie over de nota reserves:

“In algemene zin constateert de AC dat het voor PS lastig is om voldoende grip te krijgen op de reserves c.a. Het is niet duidelijk op welke momenten PS aan zet zijn en welke sturingsmogelijkheden zij hebben bij ontwikkelingen rondom Reserves c.a. Dit

geldt bijvoorbeeld bij het beëindigen van een reserve of in situaties waarbij bedragen worden overgeheveld tussen of naar reserves. In de regel vinden dergelijke mutaties plaats bij besluitvorming over de P&C-documenten. Door de veelheid aan informatie die is opgenomen in P&C documenten is het voor statenleden echter lastig te volgen welke mutaties er precies plaatsvinden bij reserves.”

Vragen en opmerkingen van auditcommissie en PS bij informatie over reserves in P&C

Het is belangrijk dat PS zich actief opstellen ten aanzien van de informatie over reserves die zij van GS ontvangen als die onduidelijk of incompleet is. Uit ons onderzoek komt naar voren dat:

- de auditcommissie de afgelopen jaren in meerdere van haar brieven over P&C-documenten opmerkingen heeft gemaakt over (een) reserve(s). Met name in 2019-2020 gingen vragen meermalen over onduidelijkheid over de onderbouwing van bedragen, verder varieerde het precieze onderwerp van de opmerkingen.
- Statenleden bij meerdere P&C-documenten technische vragen hadden met betrekking tot (een) reserve(s). Veelal hadden de vragen betrekking op een specifieke reserve, maar er werden ook verschillende algemene vragen over reserves gesteld bijvoorbeeld over de spelregels, vrije ruimte en de ontwikkeling van reserves over langere periode.

Een manier waarop het begrip van PS nog verder gefaciliteerd zou kunnen worden is door te kijken naar andere manieren om uitleg te geven bij P&C-documenten. Bijvoorbeeld door te werken met begrippenlijsten, filmpjes en informatiebolletjes waarop geklikt kan worden voor meer informatie. In Gelderland is men hier even geleden mee begonnen naar aanleiding van een motie over de doorontwikkeling van de P&C-cyclus.

Informatievoorziening en betrokkenheid PS op andere manieren dan bij P&C

Gezien de omvang van de reserves en het budgetrecht van PS, is het van belang dat ieder Statenlid in Overijssel een basisbegrip heeft van wat reserves zijn en wat de rol van PS is bij de reserves. Om dit basisbegrip te creëren, is het belangrijk om naast de eerdergenoemde informatie die PS ontvangt over reserves via P&C-documenten, PS ook op andere manieren te informeren over en te betrekken bij reserves.

In de afgelopen Statenperiode is dit al gebeurd op de volgende manieren:

- In de nota reserves en (een toelichting op) de financiële verordening is een toelichting gegeven op reserves. Hierin komt bijvoorbeeld terug wat reserves zijn, welke soorten reserves er zijn, welke functies reserves hebben en wat de wettelijke kaders omtrent reserves zijn. Dergelijke toelichting bevordert het begrip van PS van reserves.
- GS stuurden een aantal Statenbrieven die in het bijzonder relevant waren voor reserves. Het ging om de brieven over de toekomst van de provinciale financiën incl. de financiële stuurknoppen die PS hebben (die raken aan een drietal reserves), de benutting van Essent-middelen (die middelen zijn in reserves terechtgekomen) en een beleidslijn over de wijze waarop de provincie omgaat

met de dekking van kosten van optredende risico's (dit heeft betrekking op de algemene risicoreserve).

Tegelijkertijd ligt er ook nog een mogelijkheid om PS op een andere manier te betrekken, namelijk door een (periodieke) bijeenkomst. De auditcommissie suggereerde in 2021 ook een tweejaarlijkse informatiesessie waarin "PS verdiepende wijze inzicht wordt gegeven in de ontwikkelingen en mutaties met betrekking tot reserves en op de eventuele 'vrije' ruimte die binnen reserves aanwezig is". De afgelopen jaren vonden enkele bijeenkomsten voor PS plaats over financiën. Echter, een dergelijke bijeenkomst specifiek over reserves, zoals de auditcommissie aanbeval, heeft niet plaatsgevonden.

4.4 Als PS meer grip willen?

Als we kijken naar het gebruik, de monitoring/evaluatie en de informatievoorziening over reserves, zien we dus dat de provincie zich houdt aan de kaders. Mochten PS meer grip willen op het beheer van reserves, dan zien we de volgende mogelijkheden:

Gebruik: -

Monitoring en evaluatie:

- Denk na over/bespreek een brede evaluatie van de omvang van en omgang met reserves. Indien hier (na een eventuele 'pilot') voor gekozen wordt, dan is het ook van belang dit te borgen in de kaders (zie hoofdstuk 2).

Informatievoorziening PS:

- Gezien de omvang van de reserves en het budgetrecht van PS is het van belang dat elk Statenlid een begrip heeft van de basisbeginselen van reserves. Laat je als PS daarom regelmatig informeren over reserves en verken mogelijke aanvullingen op de informatievoorziening; betrek hierbij het advies van de auditcommissie van een periodieke bijeenkomst. Hier kan externe expertise een rol in spelen.

Bijlagen

Bijlage 1: Naleving kaders

Tabel 6: Naleving kaders

Onderdeel	Afspraak/regel in kader	Bron	Nageleefd?
Kaderstelling	GS bieden PS eens in de vier jaar een nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen aan.	Fin. verordening art. 10 lid 1; Nota reserves, p. 10	Ja: De huidige nota reserves dateert uit 2021. De voorgaande nota uit 2017 en die daarvoor uit 2013.
	PS stellen de nota vast.	Fin. verordening art. 10 lid 1; Nota reserves, p. 10	Ja: PS stelden de huidige nota reserves vast. Dit was ook het geval bij voorgaande nota's.
	De nota behandelt: a. het beleidskader rond reserves, voorzieningen en doeluitkeringen; b. bevoegdheden, informatie en control; c. de vorming en besteding voorzieningen en doeluitkeringen; d. de toerekening en verwerking van rente over de reserves en doeluitkeringen en instandhoudingsbijdragen over voorzieningen.	Fin. verordening art. 10 lid 1; Nota reserves, p. 10	Ja: In de nota reserves staat een hoofdstuk over het 'provinciaal beleidskader'. Hierin komen uitgangspunten terug over: <ul style="list-style-type: none"> • instelling, besteding en opheffing; • controle; • informatievoorziening en • rentetoerekening en instandhoudingsbijdragen.
Instelling, besteding, wijziging en opheffing	Reserves worden ingesteld door PS.	Fin. verordening art. 10 lid 2; Nota reserves, p. 10	Ja: PS hebben over alle onderzochte reserves (12 van de 20) een besluit tot instelling genomen.
	Bij de instelling van een reserve worden PS geïnformeerd over: doel en functie, categorie, noodzaak, gewenste/noodzakelijke omvang, wijze van voeding, wijze waarop bestedingen mogen plaatsvinden, zo mogelijk het plafond, zo mogelijk de duur, de evt. rente/inflatiecorrectie toerekening (incl. onderbouwing van noodzaak) en de evt. specifieke voorwaarden.	Fin. verordening art. 10 lid 2; Nota reserves, p. 10	Grotendeels: PS ontvingen bij vier reserves (van de 12) geen pagina met instellingsgegevens, wel gaven GS in betreffende Statenvoorstellen een korte toelichting op de reserve. In een geval ontvingen PS de instellingsgegevens later alsnog en in twee gevallen ontvingen PS later alsnog informatie over een specifiek onderdeel, te weten de spelregels, welke PS moeten vaststellen.

	<p>Voor de instelling van reserves wordt een minimum-grens gehanteerd van € 500.000; reservevorming voor lager bedrag specifiek onderbouwd.</p>	<p>Nota reserves, p. 10</p>	<p>Grotendeels: Bij vier reserves (van de 12) zijn geen middelen gestort bij de instelling. Bij twee hiervan noemden GS wel het bedrag waarvan zij op een later moment PS zouden gaan voorstellen dat te storten, bij één hiervan wordt toegelicht dat vanaf het jaar erna middelen worden gestort als een specifieke situatie zich voordoet en bij één wordt er (los van het doel/enige achtergrond) geen toelichting gegeven op het niet doen van een storting. Van de acht reserves waar wel middelen waren gestort bij de instelling, was uit het Statenvoorstel en/of P&C-document te halen waar de omvang van het te storten bedrag op was gebaseerd.</p>
	<p>Er is een duidelijk verband tussen het bestedingsdoel en de in de reserve daarvoor apart gezette middelen. Er is niet meer gereserveerd dan nodig is om het aanvaarde beleid uit te voeren.</p>	<p>Nota reserves, p. 10</p>	<p>Over de gerealiseerde onttrekkingen is per reserve informatie te vinden in de provinciale jaarverslagen. Die informatie hebben wij nader bekeken voor de zeven reserves uit onze casestudie. Hieruit kwamen geen aanwijzingen naar voren dat de onttrekkingen gebruikt zijn voor een ander doel dan de reserve kent. Ook de drie bestedingsplannen die zijn ingezien, wezen daar niet op: de onderdelen die daarin terug kwamen, pasten bij het doel van de reserve.</p>
	<p>PS besluiten over toevoegingen en onttrekkingen. Toevoegingen en onttrekkingen mogen niet hoger zijn dan (actueel) begroot, tenzij PS besloten af te wijken.</p>	<p>Nota reserves, p. 10</p>	<p>Bijna volledig: PS besloten over de (beoogde) mutaties in de reserves door vaststelling van de begroting en de rekening. Over de begrotingswijzigingen besloten zij bij de Perspectiefnota, Monitors en via inhoudelijke Statenvoorstellen. Het kwam in de periode 2019-2022 niet voor dat er bij een reserve meer is toegevoegd dan actueel begroot (wat PS hebben geautoriseerd). Het kwam drie keer voor dat er bij een reserve meer was onttrokken dan begroot. Twee keer ging het om een beperkt bedrag. Een keer om een groter bedrag (€ 4,5 ton). Dit bleek een administratieve verschuiving die geen invloed had op de omvang van betreffende reserve. Tegenover de niet begrote onttrekking, stond een niet begrote storting. Het betrof een uitwerking van een genomen besluit. Idealiter was de begrotingswijziging voor de mutatie binnen de reserve wel gemaakt, werd ambtelijk gesteld.</p>
	<p>De werkelijke lasten zijn gekoppeld aan het doel van de reserve.</p>	<p>Nota reserves, p. 10</p>	<p>Voor de zeven reserves waar we het gebruik nader bekeken, zijn we geen aanwijzingen tegen gekomen dat de middelen niet aan het doel van de reserve zouden zijn besteed.</p>

	Er zijn geen bestemmingsreserves met een negatieve stand.	Provincie ²⁴	Ja: Er waren in de periode 2019-2022 geen reserves die aan het begin of einde van het jaar een negatieve stand kenden.
Rente-toerekening	De hoofdregel is dat rentetoerekening en indexering aan reserves niet plaatsvindt, tenzij dit verplicht is op grond van wet- en regelgeving of bij instelling anders is afgesproken. Er wordt een viertal uitgangspunten genoemd voor wanneer er wel sprake is van rentetoerekening aan reserves.	Nota reserves, p. 11	Ja: Er waren drie reserves waaraan in de periode 2019-2022 (deels) rente aan werd toegevoegd. Met ingang van 2022 vindt er helemaal geen rentetoevoeging meer plaats bij reserves.
Controle	Er is jaarlijks (ter voorbereiding op de jaarrekening) een inhoudelijke en financiële analyse uitgevoerd op alle reserves. ²⁵	Nota reserves, p. 12	Voor de jaarrekening worden reserves geactualiseerd en voorzien van een toelichting. Naar aanleiding hiervan zijn meermalen middelen vrijgevallen.
	Reserves zijn onderdeel van het auditprogramma en in het kader daarvan heeft periodieke toetsing plaatsgevonden op de bij de jaarrekening opgeleverde informatie.	Nota reserves, p. 12	Deels: In de periode 2019-2023 vielen reserves niet binnen de 'scope' van het jaarlijkse auditplan (het is niet duidelijk wanneer dit voor het laatst wel zo was). Begrotingswijzigingen, waar reservemutaties onder vallen, zijn wel meegenomen.
Informatie-voorziening PS	Besluit Begroten en verantwoord: Aantal artikelen die informatie over reserves in begroting en jaarrekening verplicht. Het gaat bijvoorbeeld om informatie over de begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen.	BBV art. 17 lid d, 19 lid d, 20 lid 2d, 23 lid c, 27 lid 1d, 28 lid d.	Bijna volledig: De provincie voldoet - op een uitzondering na - aan de regels. Het punt waarop niet volledig aan een regel werd voldaan, was dat de informatie over de algemene financieringsreserve niet zodanig gedetailleerd was als de specifieke spelregel vraagt. Verder waren in de jaarrekening 2020 de actueel begrote toevoegingen en onttrekkingen per reserve niet weergegeven, waardoor de realisatie hier niet tegen afgezet kon worden.
	In de nota reserves is afgesproken welke informatie over reserves opgenomen moet worden in de diverse P&C-documenten.	Nota reserves, p. 13	
	Bij drie reserves zijn er specifieke spelregels gesteld die gaan over de informatievoorziening aan PS via P&C-documenten. Dit betreft de bestemmingsreserve KvO nu reserve Uitvoering KvO geheten, de reserve EHS nu uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland geheten en de algemene financieringsreserve.	PS/2011/426, PS/2014/62, PS/2014/340	

²⁴ In het BBV staat niet letterlijk dat negatieve reserves verboden zijn, hoewel hier wel uit voortvloeit dat negatieve bestemmingsreserves aandacht vragen (omdat er meer geld is uitgegeven dat gespaard aan het vooraf bepaalde doel/er geen geld meer is het vooraf bepaalde doel te realiseren). De provincie gaf ambtelijk aan dat het een bekende regel is dat reserves niet negatief mogen staan en dat zij hier ook op let. Daarom hebben we in dit onderzoek wel als norm.

²⁵ Daarnaast is specifiek vastgelegd dat de noodzaak en omvang van bestemmingsreserves jaarlijks wordt beoordeeld in relatie tot het doel van de reserves.

Bijlage 2: Aandachtspunten voorstel instelling en opheffing

40

Grip op reserves

PS besluiten over de instelling en opheffing van reserves. Dit vindt plaats op basis van een voorstel van GS.²⁶ Als PS een voorstel over de instelling of opheffing van een reserve van GS ontvangen, waar kunnen PS dan op letten?



Aandachtspunten instellen reserves

Waarop letten?	Toelichting
<input type="checkbox"/> Vereiste informatie ontvangen? Het gaat informatie over: <ul style="list-style-type: none"><input type="radio"/> doel en functie;<input type="radio"/> categorie;<input type="radio"/> noodzaak;<input type="radio"/> gewenste of noodzakelijke omvang;<input type="radio"/> wijze van voeding;<input type="radio"/> wijze waarop bestedingen mogelijk plaatsvinden;<input type="radio"/> zo mogelijk het plafond;<input type="radio"/> zo mogelijk de duur;<input type="radio"/> evt. rente/inflatiecorrectie toerekening (incl. onderbouwing van noodzaak) en<input type="radio"/> evt. specifieke voorwaarden.	PS leggen in de nota reserve vast waarover zij bij de instelling van een reserve geïnformeerd moeten worden. Een eerste punt waar PS bij een voorstel voor de instelling aandacht voor kunnen hebben, is dan ook of GS de gevraagde informatie verstrekken.

Van bovenstaande punten is er een aantal om in het bijzonder goed op te letten. Zie hiervoor de tabel op de volgende pagina.

²⁶ PS kunnen dit ook zelf voorstellen. Echter, uit ons onderzoek blijkt dat bij alle twaalf reserves die sinds 2012 zijn ingesteld en die nu nog bestaan, instelling plaatsvond op basis van een voorstel van GS. Dit gold ook voor de opheffing van de vier reserves in de periode 2017-2023.

Vervolg aandachtspunten instellen reserves

Waarop letten?	Toelichting
<input type="checkbox"/> <i>Doel duidelijk?</i>	Het is belangrijk om het beoogde doel voor een reserve duidelijk te hebben, omdat dit helpt bij het bepalen hoeveel er gereserveerd moet worden en bij het zicht krijgen op het doelbereik.
<input type="checkbox"/> <i>Noodzaak duidelijk?</i>	Als de inkomsten en uitgaven voor de realisatie van het doel zonder veel problemen ook via de jaarlijkse exploitatie kunnen lopen, is het de vraag of het instellen van een meerjarig financieel instrument nodig dan wel wenselijk is.
<input type="checkbox"/> <i>Bedrag goed onderbouwd?</i>	Bij de instelling van een reserve wordt vaak ook voorgesteld om middelen in de reserve te storten. Het is belangrijk dat uit het voorstel duidelijk wordt waar het voorgestelde bedrag op gebaseerd is. Als het een voorstel betreft voor reservevorming voor een bedrag onder de € 500.000 dan is het goed om er op te letten dat dit specifiek onderbouwd wordt. Dit wordt namelijk vereist in de nota reserves. Dat heeft er mee te maken dat bij een lagere omvang van middelen het voor de hand ligt om de middelen direct toe te voegen aan de exploitatie.
<input type="checkbox"/> <i>Looptijd?</i>	Lang niet alle bestemmingsreserves kennen een einddatum. Er kunnen logische redenen zijn om geen einddatum voor te stellen en een einddatum is ook niet verplicht volgens de kaders. Tegelijkertijd is het in sommige gevallen ook het overwegen waard om wel een bepaalde looptijd voor een reserve af te spreken met daarbij een moment waarop wordt besloten om die looptijd wel of niet te verlengen. Om die manier kan worden gewaarborgd dat meer expliciet wordt gesproken over nut en noodzaak van de reserve na verloop van tijd.
<input type="checkbox"/> <i>Specifieke spelregels met relevante consequenties?</i>	Veel van de Overijsselse reserves kennen specifieke spelregels. Het onderwerp en de consequenties/betekenis daarvan verschillen sterk (zie §3.1). Het is belangrijk om alert te zijn op de inhoud van de voorgestelde spelregels van reserves omdat deze relevante consequenties kunnen hebben voor bijvoorbeeld de bevoegdheden van PS/GS, de omvang van een reserve (wat weer invloed kan hebben op de budgettaire ruimte) of het aantal en de omvang van mutaties (wat weer van betekenis kan zijn voor het zicht van PS op reserves). Eventueel kan derden (accountant, auditcommissie) om advies gevraagd worden.



Aandachtspunten opheffen reserves

Waarop letten?	Toelichting
<input type="checkbox"/> <i>Reden opheffing duidelijk?</i>	Hoewel dit niet expliciet in de kaders staat genoemd, mag je als Statenlid verwachten dat GS in het voorstel duidelijk maken waarom een reserve opgeheven kan worden.
<input type="checkbox"/> <i>Evt. aanwezigheid en aanwending overgebleven middelen duidelijk?</i>	Het is belangrijk dat in het voorstel duidelijk aangegeven wordt of er nog geld in de op te heffen reserve zit en zo ja, hoeveel dat dan is. In de kaders staat dat PS besluiten over de aanwending van vrijvallen middelen. Dit geldt ook voor middelen die eventueel vrijvallen bij het opheffen van een reserve. Als GS voorstellen een reserve op te heffen waarin nog geld zit, dan mogen PS dan ook verwachten dat uit het voorstel duidelijk wordt waar men die middelen voor wil inzetten. De overgebleven middelen kunnen naar de algemene reserve gaan (welke bedoeld is voor de tijdelijke afstorting van overschotten en reserveringen), maar ook naar een andere bestaande of een nieuw te vormen reserve. Als het voorstel is de middelen naar een andere reserve (dan de algemene reserve) te doen, mag verwacht worden dat uit het voorstel duidelijk wordt waarom/waarvoor die middelen benodigd zijn in de andere reserve.