

Budgetrecht bij reserves Gelderland

Nota van bevindingen

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.

Dit rapport is voorbereid door een onderzoeksteam bestaande uit dr. J. van der Raadt en S. Spengelink, Msc.

Rekenkamer Oost-Nederland
Achter de Muren Zandpoort 6
7411 GE Deventer
Telefoon: 0570 – 66 58 00
info@rekenkameroost.nl
www.rekenkameroost.nl
Twitter: @RekenkamerOost

Budgetrecht bij reserves Gelderland

Nota van bevindingen

Deventer, september 2023

Inhoudsopgave

1	Over dit onderzoek.....	6
1.1	Aanleiding.....	6
1.2	Wat heeft de Rekenkamer onderzocht?.....	6
1.3	Achtergrond.....	7
1.4	Gelderse reserves.....	9
1.5	Leeswijzer.....	13
DEEL 1:	<i>Inzet reserves in praktijk: van instelling t/m opheffing..</i>	14
2	Instelling reserves	15
2.1	Bevindingen.....	15
2.2	Instelling reserves	16
2.2.1	Instelling laatjes.....	16
2.3	Onderbouwing van reserves (bij instelling)	17
2.3.1	Onderbouwing laatjes	18
3	Gebruik reserves	22
3.1	Bevindingen.....	22
3.2	Reservemutaties	23
3.2.1	Besluitvorming over reservemutaties	23
3.2.2	Omvang van reservemutaties.....	25
3.2.3	Gerealiseerde mutaties i.r.t. de begroting	27
3.2.4	Herkomst en inzet middelen reserves en structureel evenwicht.....	29
3.3	Omvang reserves.....	33
3.3.1	Negatieve stand reserves	33
3.3.2	Vrije ruimte.....	34
3.4	Rentetoerekening	35
4	Controle/evaluatie, wijziging en opheffing reserves	37
4.1	Bevindingen.....	37
4.2	Controle en evaluatie.....	38
4.2.1	Interne controle.....	38
4.2.2	Externe controle	41
4.3	Wijziging en opheffing reserves.....	42

DEEL 2: *Kaderstellende en controlerende rol PS*..... 45

5 Kaderstellende rol PS (beleid).....**46**

- 5.1 Bevindingen..... 46
- 5.2 Financiële verordening..... 49
- 5.3 Kaders over risicomanagement en weerstandsvermogen 53
- 5.4 Kaders over de inrichting 57
- 5.5 Kaders Stamkapitaal..... 58

6 Controlerende rol PS (informatievoorziening)**60**

- 6.1 Bevindingen..... 60
- 6.2 Informatievoorziening PS via P&C-documenten..... 62
 - 6.2.1 Reserves: welke informatie in P&C-documenten is waarom voor PS van belang?.....62
 - 6.2.2 Informatie reserves via P&C-documenten64
 - 6.2.3 Rol PS bij informatie ontvangen via P&C-documenten69
- 6.3 Informatievoorziening PS anders dan via P&C-documenten..... 71

Bijlage 1: Onderzoeksofzet 74

Bijlage 2: Onttrekkingen en dotaties aan reserves per jaar 2019-2022 77

Bijlage 3: Overzicht laatjes ambitiereserve Economie en mobiliteit 80

Bijlage 4: Wet- en regelgeving..... 82

Bijlage 5: Bronnenlijst..... 84

1 Over dit onderzoek

De Rekenkamer Oost-Nederland presenteert in deze nota de bevindingen van haar onderzoek naar het budgetrecht van PS bij reserves. Dit eerste hoofdstuk bevat vooral achtergrondinformatie en een korte toelichting op het onderzoek.

6

Budgetrecht bij reserves Gelderland

1.1 Aanleiding

Onderwerpen als reserves, voorzieningen en treasury zijn niet de gemakkelijkste onderdelen in het politieke bedrijf. Dit terwijl het recht om de begroting en jaarrekening vast te stellen, het budgetrecht, een belangrijk stuk gereedschap van de Staten is. Er is dus alle reden voor elk Statenlid om juist goed zicht te hebben op dergelijke materie.

Het budgetrecht van PS is ook een relevant thema in relatie tot het financiële perspectief van de provincie. Het financiële perspectief van Gelderland is aan verandering onderhevig. De provincie heeft in het verleden veel gedaan met incidenteel geld, maar heeft de afgelopen jaren gezien dat het incidenteel geld niet vanzelfsprekend was. Voor de toekomst is er ook onzekerheid over de inkomsten, onder andere vanwege het voornemen van het Rijk om de financieringsystematiek en het belastinggebied van decentrale overheden te wijzigen. Hierdoor zal de provincie afhankelijker worden van structurele inkomsten¹.

1.2 Wat heeft de Rekenkamer onderzocht?

Het budgetrecht van PS speelt bij veel financiële thema's van de provincie een rol; denk bijvoorbeeld aan een onderwerp als doelgericht begroten. In dit onderzoek kijken we specifiek naar budgetrecht bij reserves. We kijken of PS gefaciliteerd worden om hun budgetrecht goed in te kunnen invullen. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om de kwaliteit van de kaders die GS aan PS aanbieden en de informatievoorziening over de uitvoering van het beleid. We besteden daarbij ook aandacht aan de rolinvulling door PS.

In het onderzoek kijken we ook naar de inzet van de reserves in de praktijk. Zo is het van belang dat nut en noodzaak van reserves duidelijk zijn en er niet meer of minder wordt gereserveerd dan nodig. Het apart zetten van (teveel) geld in reserves kent namelijk als

¹ Belangrijke structurele inkomstenbronnen zijn: de opcenten motorrijtuigenbelasting en de uitkering uit het provinciefonds.

risico dat deze middelen bij de integrale begrotingsafweging buiten het zicht van PS blijven en dat de financiële huishouding minder transparant wordt. Voor een goede invulling van het budgetrecht van PS zijn transparantie en een integrale afweging belangrijke randvoorwaarden. Een ander aspect waar we naar kijken is de evaluatie van reserves; wordt er bijvoorbeeld bezien of er sprake is van vrij besteedbare ruimte bij reserves en wordt dan overwogen deze af te romen?

Reserves worden vaak in één adem genoemd met voorzieningen. In dit onderzoek kiezen we ervoor om voorzieningen buiten beschouwing te laten en alleen te kijken naar reserves. De belangrijkste twee redenen hiervoor zijn:

- De invloed van PS is bij reserves groter dan bij voorzieningen (zie onderstaand kader).
- De financiële omvang van reserves is veel groter dan voorzieningen. Ook de omvang van de mutaties is bij de reserves van de provincie Gelderland groter dan bij de voorzieningen.

Verschil reserves en voorzieningen

Een tweetal belangrijke verschillen tussen reserves en voorzieningen zijn:

- Een reserve wordt tot het eigen vermogen² gerekend en een voorziening tot het vreemd vermogen. Eenvoudig gezegd: van een dalende voorziening word je niet armer, van een dalende reserve wel.
- De keuzevrijheid rond voorzieningen is vrij beperkt. De instelling en opheffing van voorzieningen kent een wettelijke grondslag.³ PS besluiten weliswaar over de toevoegingen aan voorzieningen, maar de bevoegdheid tot het doen van uitgaven ten laste van voorzieningen ligt bij GS. Bij reserves gaan PS over de instelling, dotaties en onttrekkingen (hoeveel er in en uit reserves gaat). Zij kunnen de bestemming van reserves naar eigen inzicht wijzigen. Bij voorzieningen kan dit niet.

De centrale vraag van het onderzoek luidt: *Worden PS voldoende in staat gesteld om hun budgetrecht bij reserves uit te oefenen en pakken zij hun rol actief op?* De uitwerking van de centrale vraag in deelvragen vindt u in [bijlage 1](#) van deze nota. Ook vindt u daar meer informatie over de aanpak van het onderzoek, zoals de onderzoeksmethodiek (onder andere data-analyse en casestudie) en het normenkader.

1.3 Achtergrond

Definitie, functie en belang reserves

Reserves zijn een soort ‘spaarpotjes’ van de provincie voor toekomstige - grote - uitgaven. Ze behoren tot het (eigen) vermogen van de provincie en zijn onder te

² De omvang van het eigen vermogen geeft weer in hoeverre het bezit van de provincie *niet* is belast met schuld.

³ In het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten is expliciet voorgeschreven waarvoor voorzieningen moeten worden gevormd. Voorzieningen hebben dus een min of meer verplichtend karakter. Voorzieningen moeten bv. gevormd worden voor verplichtingen en verliezen waarvan de omvang onzeker maar te schatten is en op de risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten.

verdelen naar: bestemmingsreserves en algemene reserves. Aan bestemmingsreserves hebben PS een specifiek doel gekoppeld. Aan algemene reserves is nog geen specifieke bestemming gegeven; die zijn bedoeld voor onvoorziene risico's en tegenvallers.

In zijn algemeenheid kan worden gesteld dat reserves van nut zijn voor het realiseren van een evenwichtige en duurzame financiële huishouding. Reserves kunnen daar via verschillende functies aan bijdragen:

- *de spaarfunctie*: het dekken van de uitgaven voor een na het begrotingsjaar te realiseren doel;
- *de dekkingsfunctie*: het dekken van kapitaallasten van een investering en
- *de wettelijke functie*: doelen waarvoor het aanhouden van een reserve wordt voorgeschreven.

Met een reserve wordt een deel van de beschikbare middelen door PS gereserveerd voor de toekomst. Het risico bestaat dat, tenzij er expliciet aandacht aan wordt besteed, deze middelen bij de integrale begrotingsafweging buiten het zicht van PS blijven en dat de financiële huishouding minder transparant wordt.

Het onderwerp reserves is om diverse redenen van belang. Er is een:

- *politiek/bestuurlijke belang*: PS hebben tot taak te zorgen voor een evenwicht in de financiële huishouding. Hierbij spelen reserves een belangrijke rol. Het betreft provinciale middelen die wel beschikbaar zijn gesteld, maar (nog) niet zijn ingezet. PS kunnen de bestemming van reserves wijzigen en die inzetten ten gunste van andere onderwerpen.
- *financieel belang*: Met reserves gaan bij de provincie Gelderland grote bedragen gemoeid. Eind 2022 lag de omvang van de reserves in Gelderland op € 4,3 miljard. Hiermee is Gelderland de provincie met de grootste reserves.
- *maatschappelijk belang*: Reserves geven idealiter inzicht in de middelen die (nog) niet zijn gebruikt en voor welke doelen deze zullen worden gebruikt. Een belangrijke overweging is of gereserveerde middelen voor andere maatschappelijke doelen kunnen worden ingezet (integrale begrotingsafweging).

Wettelijke kaders

Relevante landelijke kaders bij het thema reserves zijn de Provinciewet en het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV). Op hoofdlijnen is het volgende hieruit relevant met betrekking tot ons onderzoeksonderwerp:

Het budgetrecht is verankerd in de wettelijke kaders.⁴ De essentie van het budgetrecht 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 wijziging van de mutaties in de begroting is dan ook een begrotingswijziging door PS nodig. Daarnaast stellen PS de jaarrekening vast inclusief het financiële resultaat. Gelijktijdig met de jaarstukken volgt een voorstel over dekking (bij een nadelig resultaat) of besteding (bij

⁴ Provinciewet, artikel 195 (en 202).

een voordelig resultaat). Dit houdt meestal in: dotaties of onttrekkingen⁵ aan een reserve. PS besluiten hierover. Daarnaast wordt in de wettelijke kaders beschreven wat reserves zijn.⁶ Het gaat erom dat reserves deel uitmaken van het eigen vermogen en het soort reserves die worden onderscheiden (algemene reserves en bestemmingsreserves). Ook staat in de wettelijke kaders welke informatie over reserves opgenomen moet zijn in de provinciale begroting en jaarrekening.⁷ Ten slotte vloeit uit de wettelijke kaders voort dat negatieve bestemmingsreserves aandacht vragen⁸ en dat als het totaal aan bestemmingsreserves negatief is, de vraag legitiem is of de algemene reserve niet te hoog wordt gepresenteerd.^{9,10}

De wettelijke kaders geven voor reserves veel beleidsvrijheid aan de provincies.

Provinciale kaders

Gelderland geeft het reservebeleid vorm door middel van twee kaders: de financiële verordening en de Kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen.

In de Financiële verordening staan afspraken over:

- de inrichting en functies van de reserves;
- wat in de begroting en jaarrekening moet worden gerapporteerd over reserves en
- vrijval uit en rentetoerekening aan reserves.

Met de Kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen bepalen PS onder andere het zogenoemde ratio weerstandsvermogen. Dit gaat over de mate waarin de provincie in staat moet zijn om met de reserves financiële risico's op te vangen.

Naast deze twee kaders zijn er een aantal losstaande afspraken die buiten deze kaders zijn vastgelegd, bijvoorbeeld over de inrichting van reserves en de omgang met de reserve Stamkapitaal. In hoofdstuk vijf van dit rapport gaan we uitgebreid in op deze kaders en afspraken. Samen met de wettelijke kaders, vormen de provinciale kaders en overige afspraken de basis voor de normen in dit onderzoek.

1.4 Gelderse reserves

De provincie Gelderland heeft momenteel € 4,3 miljard aan reserves, verdeeld over negen verschillende reserves (zie figuur 1). Voor de vijf ambities van de provincie (Samen voor Gelderland, Duurzaam, Natuur en cultuur, Gezond, veilig, schoon en welvarend en Economie en mobiliteit) is elk één ambitiereserve. Deze worden gebruikt om de doelen uit de ambities te realiseren. Daarnaast zijn er vier reserves die niet aan ambities gekoppeld zijn: Mens en Middelen (M&M), Algemene dekkingsmiddelen,

⁵ Dotaties/toevoegingen/stortingen: wat er in reserves gaat. Onttrekkingen: wat er uit reserves gaat.

⁶ BBV, artikel 42 en 43.

⁷ BBV, artikelen: 17 lid d, 19 lid d, 20 lid 2d, 23 lid c, 27 lid 1d, 28 lid d.

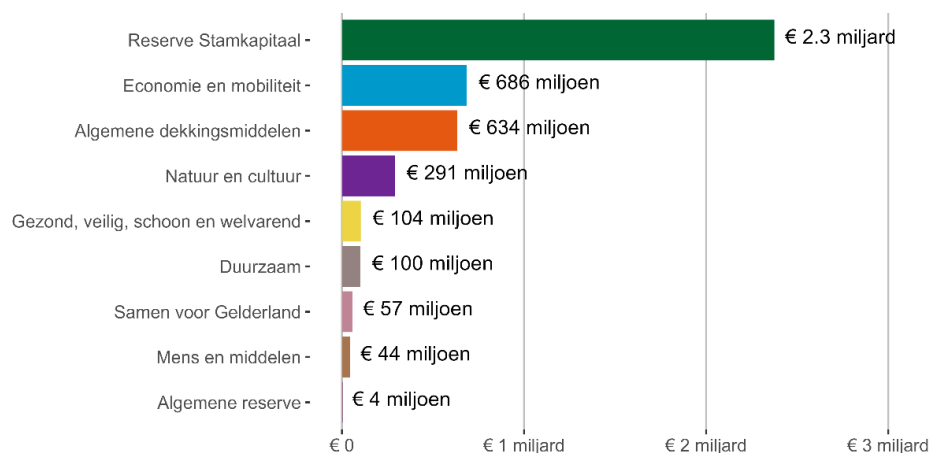
⁸ Er staat niet letterlijk in het BBV dat negatieve bestemmingsreserves verboden zijn. Echter, als een bestemmingsreserve negatief is dan is er te veel geld uitgegeven aan het vooraf bepaalde doel of is er geen geld meer om het vooraf bepaalde doel te realiseren. Dat vraagt om een toelichting en een dekkingsplan. Het is wenselijk dit aan te zuiveren.

⁹ Navraag bij commissie BBV.

¹⁰ De accountant van Gelderland geeft aan de regel te hanteren dat reserves niet negatief mogen staan. Ambtelijk wordt dit uitgangspunt ook toegepast door de provincie.

Algemene reserve en Reserve Stamkapitaal. Kort samengevat wordt de reserve Mens en Middelen ingezet om kosten van de ambtelijk organisatie te dekken. De Algemene dekkingsmiddelen wordt ingezet om risico's af te dekking rondom verplichtingen die de provincie aangaat. Ook worden rentebaten, opbrengsten uit vermogensbeheer en middelen die vrijvallen toegevoegd aan deze reserve. De Algemene Reserve is wettelijk verplicht en onderdeel van het weerstandsvermogen van de provincie. Tot slot de Reserve Stamkapitaal; dit is veruit het meest omvangrijke reserve en bevat geld dat de provincie heeft vergaard met de verkoop van Nuon-aandelen in 2009. Het geld in deze reserve gebruikt de provincie in het kader van treasury-activiteiten en vermogensbeheer.¹¹ Er is afgesproken het Stamkapitaal nominaal in stand te houden, tenzij PS besluiten daar vanaf te wijken. Het rendement van vermogensbeheer wordt toegevoegd aan de algemene dekkingsmiddelen en gebruikt om doelen te realiseren. Deze huidige indeling van de reserves is vastgelegd in de financiële verordening. Over iedere reserve wordt afzonderlijk gerapporteerd in de begrotingscyclus.

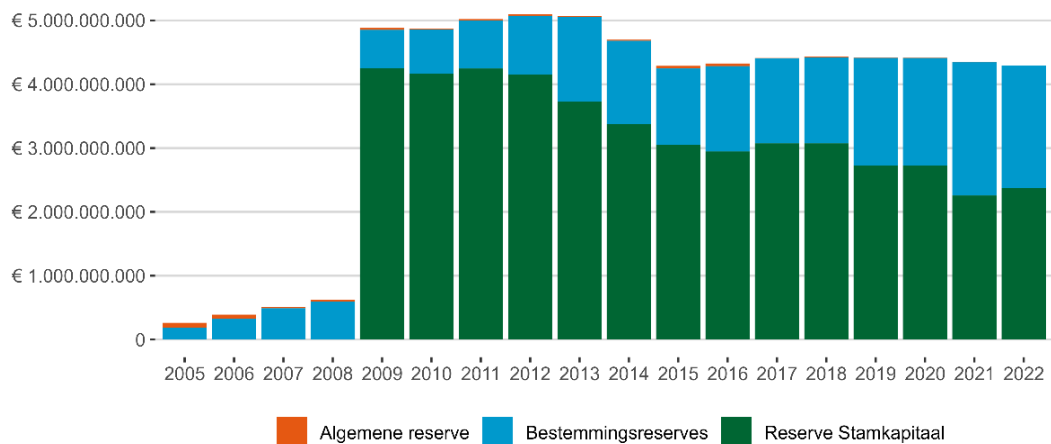
Figuur 1: Omvang per reserve, eind 2022



Bron: Jaarstukken 2022 provincie Gelderland.

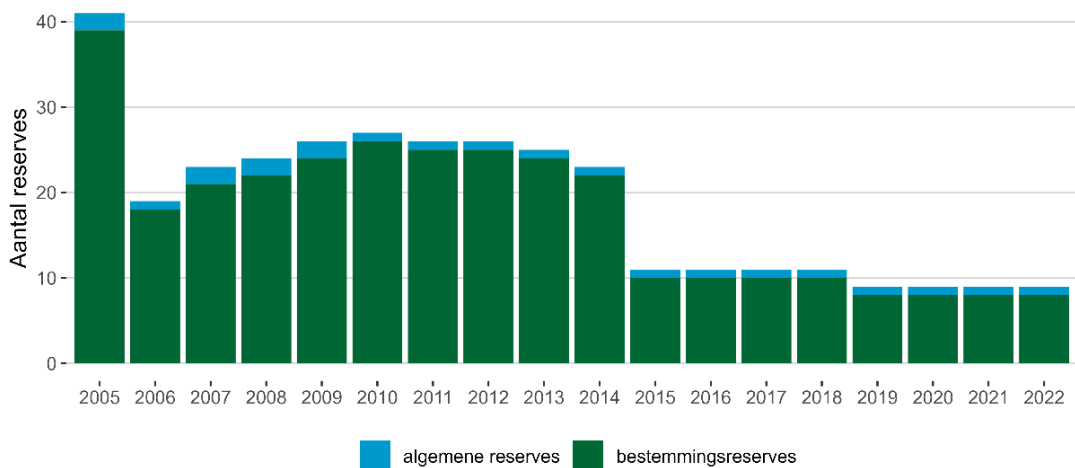
In figuur 2 waarin de omvang van reserves over de jaren heen is weergegeven, valt met name de grote stijging in 2009 op. Deze stijging is gerelateerd aan de verkoop van de aandelen in Nuon, waarna de omvang steeg tot € 4,9 miljard. Sindsdien is de totale omvang € 0,6 miljard afgenomen en zit er vooral meer geld in de bestemmingsreserves en minder in de reserve Stamkapitaal.

¹¹ Het vermogensbeheer is een aflopende zaak. De middelen in deze reserve worden in de nabije toekomst vooral gebruikt voor treasury-activiteiten, zoals het verstrekken van leningen aan mede-overheden en het beleggen in schatkistdeposito's.

Figuur 2: Omvang reserves 2005-2022

Bron: Eerdere publicaties Rekenkamer en recente jaarrekeningen provincie Gelderland.

Figuur 3 laat zien dat het aantal reserves waarover de provincie Gelderland beschikte over de tijd heen is afgenomen. In 2005 had de provincie 41 reserves en in 2014 nog 23 en sinds 2019 nog 9.

Figuur 3: Aantal reserves 2005-2022

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland op basis van nota van bevindingen reserves en voorzieningen 2009, follow-up financiën 2012 en de balans in de jaarrekeningen provincie Gelderland.

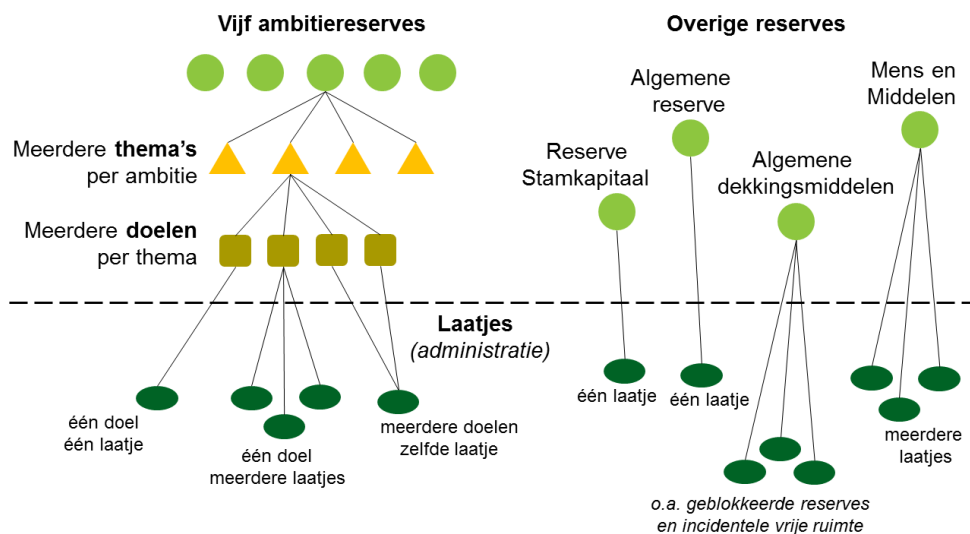
Indeling binnen reserves

Net als de ambities van provincie, bestaan de ambitiereserves uit thema's met daaronder weer doelen. Verder zijn de ambitiereserves opgebouwd met 'laatjes' (zie figuur 4). Laatjes zijn een administratief hulpmiddel. Afhankelijk van de reserves kunnen dit er tientallen, enkelen of slechts één laatje zijn (zie figuur 5). Als PS middelen beschikbaar stellen en dat geld komt in de reserves, dan belandt dat geld binnen de reserve administratief in een laatje. Laatjes hangen bij ambitiereserves onder een thema en één of meerdere doelen. Zo is er een oprolstructuur met onderaan de laatjes en

steeds verder naar boven de doelen, thema's en ambities. Een laatje kan geld voor één of meerdere doelen bevatten; dit is afhankelijk van wat administratief handig is.

De laatjes hebben een omschrijving en een code waarmee ze van elkaar te onderscheiden zijn (het e-nummer). Als in de P&C-documenten bijvoorbeeld wordt verwezen naar de "reserve sterk bestuur", dan is dit een laatje met een bepaald e-nummer dat valt onder het thema Sterk Bestuur en Toezicht wat valt onder de ambitie Samen voor Gelderland.

Figuur 4: Inrichting reserves



Bron: Rekenkamer Oost-Nederland.

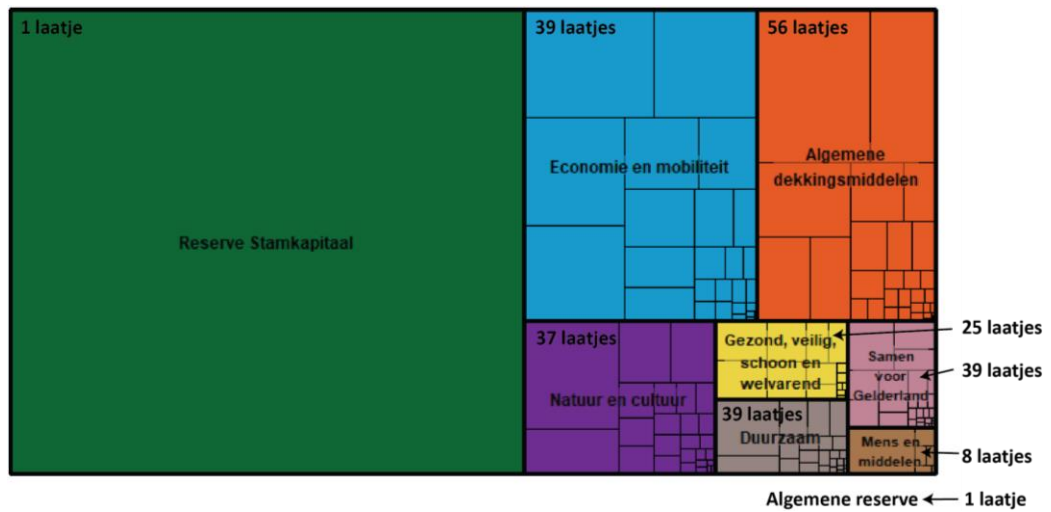
In totaal waren er in de periode 2019-2022 meer dan 250 verschillende laatjes die gekoppeld waren aan één van de negen reserves. De provincie geeft aan dat dit aantal weinig veranderd is in de loop der jaren. In omvang kunnen de laatjes sterk van elkaar verschillen. Sommige laatjes zijn zo goed als leeg, terwijl het Stamkapitaal volledig in één laatje zit. Ook zijn er verschillende type laatjes. Zo zijn er bijvoorbeeld laatjes voor:

- geblokkeerde reserves¹² (hebben een dekkingsfunctie, zie §5.3);
- specifieke projecten of omvangrijkere doelen/thema's;
- dekking van kapitaallasten;
- middelen uit decentralisatie-uitkeringen.

Om een idee te geven van de laatjes die onder een ambitie vallen, bevat [bijlage 3](#) een overzicht van laatjes die in de periode 2019-2022 vielen onder de ambitie Economie en Mobiliteit. Ambtelijk is aangegeven dat de laatjes alleen bedoeld zijn voor het voeren van administratie. Wij vinden dat de provincie er hybride mee omgaat. Er worden bijvoorbeeld reserves gevormd die geen reserve maar een laatjes zijn.

¹² Voor de dekking van financiële risico's opent Gelderland bij iedere aangepane deelneming, verstrekte lening, borg- of garantstelling in de boekhouding een aparte geblokkeerde reserve.

Figuur 5: Omvang reserves en laatjes eind 2022 (in totaal € 4,3 miljard)



Bron: Gegevens uit de administratie van de provincie Gelderland, bewerkt door Rekenkamer Oost-Nederland.

1.5 Leeswijzer

Dit rapport bestaat uit twee delen. Het eerste deel gaat over de inzet van reserves in de praktijk. Daarbij gaat hoofdstuk 2 over de instelling van reserves, hoofdstuk 3 over het gebruik van reserves en hoofdstuk 4 over de evaluatie/controle, wijziging en opheffing van reserves. Het tweede deel van dit rapport gaat over de kaderstellende rol (hoofdstuk 5) en de controlerende rol van PS (hoofdstuk 6).

Deel 1

*Inzet reserves in praktijk: van instelling
t/m opheffing*

2 Instelling reserves

Dit hoofdstuk gaat over de inrichting en instelling van reserves. We hebben onderzocht of de provincie de vastgestelde kaders voor het instellen en inrichten van de reserves gevolgd heeft. In het bijzonder is er ook aandacht voor de rol die PS hierbij spelen.

2.1 Bevindingen

Normen

- De instelling van reserves vindt plaats via een PS-besluit.
- De beleidsmatige onderbouwing (bij instelling) van een reserve bestaat in ieder geval uit nut en noodzaak, functie en doel.
- De financiële onderbouwing (bij instelling) bestaat in ieder geval uit een bestedingsplan, omvang en looptijd.¹³

Bevindingen

- Er worden zelden nieuwe reserves gevormd, alleen bij een wisseling van statenperiode.
- De instelling van reserves gaat conform wet- en regelgeving en provinciale kaders. Wanneer er een reserve is ingesteld, is dit gebeurt via een PS-besluit over een P&C-document.
- Sinds het schrappen van de nota reserves en voorzieningen in 2016 zijn er geen duidelijke eisen in de kaders over de instelling en onderbouwing van reserves.
- Ambtelijk wordt gesteld dat voor het instellen van laatjes dezelfde eisen gelden als voor het instellen van reserves, maar er zijn geen formele eisen aan de onderbouwing van laatjes. Er is ook geen standaardmodel.
- Het instellen van laatjes gebeurt in de praktijk na een PS-besluit, maar dit is geen vereiste.
- Laatjes worden (bij instelling) onderbouwd. Dit is geen vereiste. In de praktijk verschilt de onderbouwing (bij instelling) sterk per laatje en is afhankelijk van het type laatje.

¹³ Afgeleid uit de Financiële verordening 2021 provincie Gelderland artikel 7 lid 3.

2.2 Instelling reserves

Het besluit om ergens een reserve voor in te stellen, is een politieke keuze. Het BBV geeft aan wat definities voor reserves zijn en wat hierover minimaal gerapporteerd moet worden, maar hierin is niet aangegeven wanneer/waarvoor reserves gevormd moeten worden. Daar gaan PS over. Zij zijn degene die besluiten over de instelling van een reserve. In andere woorden, het autorisatieniveau van PS ligt op het niveau van de reserves/ambities. GS gaan over de niveaus eronder (zie paragraaf 5.4 Kaders over de inrichting). Het moment waarop PS een reserve instellen is in Gelderland niet voorgeschreven. Het kan altijd: bij de besluitvorming over een P&C-document of via een Statenvoorstel.

Voor 2015 konden reserves betrekking hebben op meerdere programma's en hadden programma's meerdere reserves. Met de Voorjaarsnota 2014 besloten PS de reserves anders in te richten en zo is de huidige inrichting, waarin elk BBV-programma (tegenwoordig de ambities) een reserve heeft, ontstaan. Met deze overgang naar één reserve per BBV-programma zijn in 2014 alle reserves opnieuw ingesteld.

Sindsdien worden alleen aan het begin van een statenperiode nieuwe reserves ingesteld. De indeling van het coalitieakkoord bepaalt namelijk de ambitie-indeling. Bij de Voorjaarsnota 2014 besloten PS dat bij veranderingen in de indeling van de programma's, de indeling van de reserves op een gelijke wijze mee verandert zodat de situatie van één reserve per programma gehandhaafd blijft. In 2019 ging de provincie bijvoorbeeld van zeven naar vijf ambities waardoor het aantal reserves evenredig afnam. Om deze omzetting inzichtelijk te maken voor PS, wordt er naar aanleiding van een coalitieakkoord een was-woordt tabel opgesteld waarover PS besluiten. In deze tabel staat aangegeven welk geld uit welke oude reserve in welke nieuwe reserve terecht komt. Of in andere woorden, onder welke reserves komen welke (bestaande) laatjes te hangen. De basis van laatjes blijft namelijk grotendeels bestaan, maar de laatjes worden gekoppeld aan nieuwe ambities. Het kan zijn dat er door de omzetting enkele laatjes bijkomen of verdwijnen, bijvoorbeeld doordat het thema waar het laatje onder hing opgesplitst wordt of doordat laatjes worden samengevoegd.

Als er een PS-besluit voor is, kunnen reserves in theorie ook op andere momenten dan bij de start van een nieuwe statenperiode ingesteld worden. Dit zou de reserve-indeling wijzigen. Sinds 2014 is dit niet voorgekomen. Het gaat tijdens een statenperiode wel eens over het instellen van een reserve (bijvoorbeeld de transitiereserve of geblokkeerde reserves), maar dan gaat het in de praktijk eigenlijk niet om een reserves, maar om een laatje binnen de reserves waar geld in beschikbaar komt voor een bepaald doeleinde.

2.2.1 Instelling laatjes

In de praktijk kan het zijn dat het autorisatieniveau van PS op een lager niveau ligt dan de ambitie. Ambtelijk wordt aangegeven dat als PS geld beschikbaar stellen voor een

bepaald doel en dat geld gaat in een reserve, dat betekent dat er of administratief een laatje gevormd wordt of dat het geld wordt toegevoegd aan een bestaand laatje. Het PS-besluit bepaalt vervolgens waar GS het geld voor mag gebruiken. Hoe specifieker het PS-besluit, hoe minder ruimte GS heeft om met het geld schuiven en zelf keuzes te maken. Als GS er iets anders mee willen financieren dan in het besluit staat, dan moet PS hier eerst een nieuw besluit over nemen. PS-besluiten zijn op die manier ook mede bepalend voor het autorisatieniveau van PS.

In tegenstelling tot reserves, worden laatjes binnen reserves regelmatig tijdens een statenperiode ingesteld. Dit gebeurt bijvoorbeeld wanneer PS geld beschikbaar stellen voor nieuw beleid en er nog geen laatje is voor dit beleid. PS besluiten niet over het instellen van het laatje. PS besluiten wel over het beschikbaar stellen van geld voor een bepaald doel en daar wordt in de administratie een laatje voor aangemaakt of het geld wordt toegevoegd aan een bestaand laatje. Het gevolg is dat er ambtelijk een laatje wordt aangemaakt. In de casestudie van dit onderzoek zien we dat terug (zie [bijlage 1](#) voor informatie over de casusselectie). De instelling van elk van de zeven onderzochte laatjes werd voorafgegaan door een PS-besluit (zie tabel 1). Het is overigens niet zo dat elke keer dat PS geld beschikbaar stellen er een nieuw laatje wordt aangemaakt. Vaak is er al een geschikt laatje, welke is aangemaakt bij een eerder PS-besluit, waar het geld aan wordt toegevoegd. Een andere reden voor het instellen van een laatje is bijvoorbeeld een PS-besluit over het aanmaken van een geblokkeerde reserve (zie ook §5.3).

Tabel 1: Instelling laatjes casestudie

Naam laatje	Jaar	PS-besluit	PS-nummer
Vitale vakantieparken	2018	Ja	PS2018-75 (Ontwikkelingsmaatschappij Vitale Vakantieparken)
Inrichten Natuur	2004	Ja	PS2004-763 (Nota reserves en voorzieningen)
Gelderse Maatregelen Stikstof	2020	Ja	PS2020-449 (Vervolgvoorstel Perspectiefnota)
Dekking kapitaal lasten beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur	2017	Ja	PS2017-334 (Voorjaarsnota)
Trajectmanagement	2015	Ja	PS2015-393 (Voorjaarsnota)
Actieplan wonen	2020	Ja	PS2020-195 (Actieplan wonen)
Wet bodembescherming	2014	Ja	PS2014-469 (Voorjaarsnota)

Bron: Gegevens aangeleverd door provincie Gelderland op verzoek van Rekenkamer Oost-Nederland.

2.3 Onderbouwing van reserves (bij instelling)

Tot 2016 had de provincie een nota reserves en voorzieningen (hierna: nota reserves). Er stond onder andere in beschreven welke onderbouwing PS behoorden te ontvangen bij

een voorstel voor het instellen van een nieuwe reserve. Er werd geëist dat PS in ieder geval werd voorzien van informatie over:

- naam van de reserves;
- het begrotingsprogramma waar de reserve betrekking op heeft;
- nut en noodzaak;
- functie;
- maximale omvang en
- maximale looptijd (voor meer informatie zie hoofdstuk 5).

In 2016 zijn deze eisen geschrapt omdat ze vanwege de nieuwe inrichting van reserves niet meer relevant waren, zo stelden GS. Ambtelijk werd aangegeven dat het doel en de nut en noodzaak van een reserve nu voortkomt uit de ambities waaraan de reserve gekoppeld is. Een omschrijving van de functie (spaarfunctie, dekkingsfunctie en/of wettelijke functie) van een reserve is ook niet meer nodig, omdat ambitiereserves alle functies bevatten. Daarnaast zijn de functies van de andere reserves al vastgelegd in de financiële verordening. Eisen voor de maximale omvang en looptijd van reserves zijn er niet meer.

De enige eisen die de provincie stelt met betrekking tot de onderbouwing van reserves zijn de eisen aan wat er aan onderbouwing in de P&C-documenten opgenomen moet worden. Het gaat bij de begroting om: een meerjarige planning van dotaties en onttrekkingen op basis van het meerjarig bestedingsplan, waarbij van het eindsaldo van het begrotingsjaar van elke reserve een specificatie wordt opgenomen. In de jaarstukken is een toelichting op de verschillen tussen de geraamde en de gerealiseerde dotaties en onttrekkingen aan de reserves een vereiste. Deze onderbouwing via de P&C-cyclus bespreken we in meer detail in hoofdstuk 6 over de informatievoorziening. Ook het BBV stelt eisen aan de informatievoorziening over reserves via de P&C-documenten. Deze komen grotendeel overeen met de eisen die de provincie zelf stelt, met de uitzondering dat het BBV ook nog vraagt om zicht op structurele dotaties en onttrekkingen.

2.3.1 Onderbouwing laatjes

Met betrekking tot de instelling van laatjes geeft de provincie ambtelijk aan dat, hoewel dat nergens in een kader is vastgelegd, dezelfde eisen gelden als voor reserves. Er bestaat geen lijstje waaraan de onderbouwing van laatjes moet voldoen. We hebben de onderbouwing van zeven laatjes nader onderzocht. Hier komt uit naar voren dat de onderbouwing per laatje sterk verschilt (zie tabel 2). In deze onderbouwing komen soms wel en soms niet de elementen naar voren die eerder genoemd werden in de nota reserves en voorzieningen. Na de tabel gaan we hier verder op in.

Tabel 2: Onderbouwing geselecteerde laatjes in 2019-2022

Naam laatje	Beleidsmatige onderbouwing	Financiële onderbouwing	Spelregels
Vitale vakantieparken	Nut en noodzaak, doel, functie.	Omvang, dotaties, onttrekkingen, bestedingsdoel.	Geblokkeerde reserve.
Inrichten Natuur	Nut en noodzaak, functie, doel.	Bestedingsplan, omvang, dotaties, onttrekkingen.	Een deel van de structurele bijdrage uit het provinciefonds wordt gedoteerd aan deze reserve.
Gelderse Maatregelen Stikstof	Doel.	Dotaties (beschikbaarstelling) en een schets van waar hoeveel geld de komende jaren voor nodig is.	N.v.t.
Dekking kapitaal lasten beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur	Doel, functie, nut en noodzaak, looptijd.	Geen informatie over ontvangen	Dotaties zijn incidenteel, onttrekkingen structureel. ¹⁴
Trajectmanagement	Doel, functie, nut en noodzaak, looptijd.	Geen informatie over ontvangen	Baten en lasten zijn structureel, maar dotaties en onttrekkingen incidenteel. ¹⁵
Actieplan wonen	Nut en noodzaak, doel, functie, looptijd.	Beschrijving hoeveel geld is waarvoor nodig, specifieke toelichting in P&C.	N.v.t.
Wet bodembescherming	Nut en noodzaak, doel, functie, looptijd afhankelijk van projecten.	Wat is beschikbaar gesteld, specifieke toelichting in P&C.	N.v.t.

Bron: Gegevens aangeleverd door de provincie Gelderland op verzoek van Rekenkamer Oost-Nederland.

Doel, nut en noodzaak en functie

Het is belangrijk 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. Ook is het om een goede afweging te kunnen maken, van belang dat de noodzaak onderbouwd is. Als de baten en lasten voor de realisatie van het doel zonder

¹⁴ Uitzondering op de regel dat dotaties aan en onttrekkingen uit reserves incidenteel zijn. Van belang voor structureel evenwicht.

¹⁵ Uitzondering op de regel dat samenhangende baten en dotaties of lasten en onttrekkingen allebei incidenteel óf allebei structureel zijn. Van belang voor structureel evenwicht.

veel problemen ook via de jaarlijkse exploitatierekening kunnen lopen¹⁶, is het instellen van een meerjarig financieel instrument niet nodig en ook niet wenselijk. Dit vanwege het eerdergenoemde risico dat middelen apart gezet in reserves bij de integrale begrotingsafweging buiten het zicht van PS blijven.

Het doel en nut en noodzaak van een laatje wordt vaak, hoewel niet expliciet, beschreven in het statenvoorstel bij de beschikbaarstelling van middelen door PS. De provincie Gelderland onderscheidt in haar kaders drie functies van reserves: de spaarfunctie, de dekkingsfunctie en de wettelijke functie. De functie van de laatjes wordt bij instelling weinig expliciet gemaakt, maar is veelal wel af te leiden uit het Statenvoorstel. Tabel 3 geeft een overzicht van de doelen en functies van de zeven laatjes uit de casestudie. De tabel laat zien dat sommige doelen meer financieel-technisch zijn zoals afdekking van risico's of dekking van kapitaallasten en andere meer inhoudelijk zoals realisatie van de ontwikkelopgave of realisatie van het actieplan wonen. Qua functies kwamen zowel de dekkingsfunctie als de spaarfunctie terug.

Tabel 3: Doel en functie laatjes casestudie

Naam laatje	Doel	Functie
Vitale vakantieparken	Het afdekken van financiële risico's bij de deelname aan de Ontwikkelings-Maatschappij Vitale Vakantieparken.	Dekkingsfunctie
Inrichten Natuur	De realisatie van de ontwikkelopgave (EHS) zoals vastgelegd in de beleidsuitwerking Natuur en Landschap.	Spaarfunctie
Gelderse Maatregelen Stikstof	Realisatie van de Uitvoeringsagenda Gelderse Maatregelen Stikstof.	Spaarfunctie
Dekking kapitaal lasten beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur	Dekking kapitaal lasten beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur.	Dekkingsfunctie
Trajectmanagement	Uitvoering van het onderhoud en verbetering van onze wegen conform de Trajectprogrammering.	Dekkingsfunctie
Actieplan wonen	Realisatie actieplan wonen.	Spaarfunctie, dekkingsfunctie
Wet bodembescherming	Een goede leefomgevingskwaliteit in Gelderland.	Spaarfunctie

Bron: Gegevens ontvangen van de provincie Gelderland.

Financiële onderbouwing en bestedingsplannen

Het is van belang dat het bedrag in een reserve of laatje toereikend is voor het behalen van de beoogde doelen. Maar er mogen ook niet meer middelen dan noodzakelijk voor deze doelen worden gereserveerd. Dan wordt er immers niet efficiënt met het (belasting)geld omgegaan.

¹⁶ Het voordeel van de lopende exploitatie is dat er geen beslag op toekomstige middelen wordt gelegd. Nadelen kunnen bv. zijn dat fluctuaties in bestedingen de begroting verstoren, middelen die niet worden besteed niet automatisch volgend jaar beschikbaar zijn en er niet gespaard wordt voor toekomstige uitgaven.

Ambtelijk wordt aangegeven dat het niveau waarop bestedingsplannen aanwezig zijn divers is. Formeel komt uit de financiële verordening voort dat er (alleen) op het niveau van ambitiereserve bestedingsplannen moeten zijn. De begrotingen van de afgelopen jaren bevatten deze inderdaad op het niveau van reserves en thema's in de vorm van een meerjarige ramingen. Vanaf 2023 bevat de begroting deze informatie tot op het niveau van doelen, dus nog een niveau lager. Verder wordt ambtelijk aangegeven dat er voor bepaalde laatjes (maar niet alle) ook bestedingsplannen zijn, maar dat die bestedingsplannen qua precieze invulling sterk van elkaar kunnen verschillen. Als het bijvoorbeeld gaat om grotere concessies, dan ligt daar een verloopstaat onder met wat er per jaar voor de concessies geraamd is. Daarentegen is het bestedingsplan voor een laatje als inrichting natuur globaler, want men weet nog niet precies welke gronden er worden aangekocht waarop natuur wordt ingericht. Voor de zeven laatjes die we onderzochten, zien we dat er meestal geen expliciet bestedingsplan is. Wel wordt er bij het instellingsbesluit regelmatig beschreven wat er nodig is aan financiële middelen en waar dat voor gebruikt gaat worden (zie tabel 2).

Looptijd

Voor de laatjes van de casestudie zien we dat een beschrijving van de looptijd er niet standaard is. Voor laatje "Vitale Vakantieparken" is bijvoorbeeld geen looptijd bepaald. Dit is zo omdat aan de deelname aan de OMVV geen looptijd is gekoppeld. Voor het laatjes "Actieplan Wonen" wel is wel een looptijd bepaald. Ambtelijk wordt aangegeven dat de looptijd sterk afhankelijk is van het type laatje. Soms is de duur van een laatje gekoppeld aan de statenperiode en in andere gevallen aan de duur van een project. Het is niet altijd even goed te voorspellen hoelang dat dan is. Een concreet voorbeeld is de Railterminal Gelderland. Dat project duurt langer dan voorzien. Zo lang het project duurt, is het laatje er.

Spelregels

Voor de omgang met geld uit reserves heeft Gelderland in de kaders meerdere spelregels vastgelegd. Op die kaders gaan we in hoofdstuk 5 dieper in. Welke er van toepassing verschilt per (type) laatje (zie tabel 2). Er is bijvoorbeeld een spelregel over het onderhoudsplan, daar moet een bestedingsplan onder liggen. Een andere spelregel is dat er niet meer onttrokken kan worden dan PS beschikbaar hebben gesteld en waarvoor ze het beschikbaar hebben gesteld. Hoeveel en waarvoor wordt toegelicht in het Statenvoorstel. Meer specifieke spelregels zijn er bijvoorbeeld voor geblokkeerde reserves. Deze staan in de kadernota risicomangement en weerstandsvermogen (zie hoofdstuk 5). Het gaat bijvoorbeeld over hoe risico's worden ingeschat en hoe, aan de hand van een stappenplan, bepaald wordt hoeveel middelen er in een geblokkeerde reserve moeten komen.

3 Gebruik reserves

Dit hoofdstuk gaat over het gebruik van reserves. Hierbij hebben we aandacht voor de onderwerpen dotaties en onttrekkingen, negatieve en lage standen, vrije ruimte binnen reserves en rentetoerekening.

3.1 Bevindingen

Normen

- Het gebruik (dotaties en onttrekkingen) van reserves gaat conform wet- en regelgeving en provinciale kaders:
 - PS besloten over dotaties en onttrekkingen.¹⁷
 - Dotaties en onttrekkingen zijn niet hoger dan begroot, tenzij PS besloten af te wijken.¹⁸
 - Er zijn geen bestemmingsreserves met een negatieve stand.¹⁹
 - Er heeft geen rentetoerekening plaatsgevonden aan reserves tenzij verplicht op grond van wet- en regelgeving.²⁰

Bevindingen

- PS besloten over de (beoogde) mutaties in de reserves door vaststelling van de begroting en de jaarstukken. Over de begrotingswijzigingen besluiten zij bij de Perspectiefnota, tussendocument, Najaarsnota en via inhoudelijke Statenvoorstellen.
- Op het niveau van reserves komen zowel onttrekkingen als dotaties bij de realisatie in de jaarstukken regelmatig hoger uit dan actueel was begroot. Dit komt met name door vertraging in de voortgang van projecten en wordt door de provincie onderbouwd.

Vervolg bevindingen op de volgende pagina.

¹⁷ Dit komt voort uit het BBV. Zie ook: Jaarrekening provincie Gelderland 2022, uitgangspunten en grondslagen.

¹⁸ Dit vloeit voort uit de Provinciewet (budgetrecht).

¹⁹ 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 dit hier toch als norm opgenomen.

²⁰ Financiële verordening 2021 provincie Gelderland artikel 7 lid 6.

Vervolg bevindingen

- Op het niveau van laatjes maakt Gelderland in de eigen administraties onderscheid tussen resultaatafhankelijke en resultaatonafhankelijke mutaties. Bij resultaatonafhankelijke mutaties staat het bedrag van tevoren vast en GS mogen niet van het begrote bedrag afwijken. In de praktijk gebeurt dit ook niet (op enkele uitzonderingen na).
- Primitief begrote onttrekkingen wijken op reserve-niveau regelmatig veel af van de realisatie. Ze worden soms te laag en soms te hoog ingeschat. Primitief begrote dotaties worden regelmatig veel te laag ingeschat.
- Het is voorgekomen dat structurele lasten zijn gedekt uit laatjes met incidentele middelen.
- Negatieve stand van reserves komt niet voor. Op laatjes-niveau is dit wel regelmatig het geval. In het meest extreme geval stond een laatje gedurende drie jaar € 40 miljoen in het rood.
- In twee van de vijf onderzochte laatjes kan (mogelijk) vrije ruimte gecreëerd worden. Voor één laatje kan dit door de kaders aan te passen en voor een ander laatje door de besteding(srichting) van de budgetten te heroverwegen.
- De provincie rekent, conform de financiële verordening, geen rente toe aan reserves. Er is een inventarisatie van projecten waar inflatie een risico kan worden. PS hebben de mogelijkheid om de incidentele ruimte te gebruiken om reserves te corrigeren voor inflatie.

3.2 Reservemutaties

3.2.1 Besluitvorming over reservemutaties

PS besluiten over reservemutaties. Daarbij gaat het enerzijds om dotaties aan reserves (er komt geld in) en anderzijds om onttrekkingen uit reserves (er gaat geld uit). Besluitvorming hierover vindt plaats op verschillende momenten:

Coalitieakkoord en Midterm review

Bij het coalitieakkoord wordt niet alleen de richting van het beleid, maar worden ook de incidentele middelen voor de komende vier jaar voorgesteld, waarover PS bij het eerstvolgende P&C-document besluiten. Bij beschikbaarstellingen put PS uit deze incidentele middelen. Halverwege de coalitieperiode vindt, als daartoe besloten wordt een Midterm review (MTR) plaats. Om de bijstelling te financieren kunnen PS er zo nodig voor kiezen om extra incidentele middelen vrij te maken, bijvoorbeeld door geld uit het Stamkapitaal te halen. De afgelopen statenperiode had een MRT.

Bij het coalitieakkoord wordt niet alleen de richting van het beleid, maar worden ook de incidentele middelen voor de komende vier jaar bepaald. Bij beschikbaarstellingen put PS uit deze incidentele middelen. Halverwege de coalitieperiode vindt, als GS daartoe besluit' de Midterm review (MTR) plaats. Op dat moment vindt er een evaluatie plaats

op basis waarvan het beleid voor de rest van de periode kan worden bijgesteld. Om de bijstelling te financieren kunnen PS er zo nodig voor kiezen om extra incidentele middelen vrij te maken, bijvoorbeeld door geld uit het Stamkapitaal te halen. Dit is gebeurd bij de MTR in 2021.

Perspectiefnota

In de Perspectiefnota, voorafgaande aan de begroting, geven GS aan welke kant ze beleidsinhoudelijk op willen. Met betrekking tot reserves bevat de Perspectiefnota een meerjarige raming van het saldo op themaniveau met per thema een onderbouwing. Door hierover met GS in debat te gaan, kunnen PS richting geven bij het opstellen van de begroting.

Begroting

Een moment waarop PS is in ieder geval een besluit nemen over de reservemutaties is met de vaststelling van de begroting. In de Gelderse begrotingen zijn de geraamde dotaties en onttrekkingen per reserve en thema opgenomen inclusief een toelichting op deze mutaties (zie ook §6.2). Door de begroting vast te stellen, keuren PS deze mutaties goed.

Tussentijdse begrotingswijzigingen

Tijdens het jaar kan de begroting worden aangepast. Daarvoor is een - tussentijdse - begrotingswijziging nodig waar PS mee akkoord zijn gegaan. Begrotingswijzigingen kunnen plaatsvinden via twee verschillende routes:

- *via Statenvoorstellen*: Gedurende het hele jaar komen GS met voorstellen op basis van eerder gemaakte afspraken met PS. Om de uitvoering te bekostigen, doen GS een voorstel over de middelen die beschikbaar worden gesteld. Het voorstel kan bijvoorbeeld zijn dat er geld in een reserve wordt gestort of dat er geld vanuit een reserve wordt vrijgemaakt.
- *via P&C-documenten*:
 - *Perspectiefnota*: Naast keuzes over het komende jaar, wordt hier ook besloten over eventuele begrotingswijzigingen voor het nog lopende begrotingsjaar.
 - *Tussendocument*: In dit document tussen de begroting en najaarsnota in de P&C cyclus, worden eventuele financiële consequenties van beschikbaarstellingen en subsidiegrondslagen verwerkt in de reserves.
 - *Najaarsnota*: De najaarsnota is het belangrijkste bijstelmoment van het jaar en het moment waarop de begroting wordt geactualiseerd. De bijstelling gebeurt op twee verschillende manieren: 1) eerder door PS vastgestelde voorstellen worden verwerkt in de begroting; 2) GS komen met voorstellen voor extra wijzigingen waarover PS via de Najaarsnota kunnen besluiten. In de Najaarsnota staat beschreven welke gevolgen deze aanpassingen hebben op de reserves en welke reservemutaties GS voorstellen.

Jaarstukken

Het begrotingsjaar eindigt met de jaarstukken. De jaarstukken bevatten de realisatie van de reservemutaties. PS stelt hier geen begrotingswijzigingen vast. PS kunnen wel GS décharge verlenen voor overschrijdingen en onderschrijdingen van de begroting. Daarnaast stellen PS het rekeningresultaat vast en besluiten ze over de

resultaatbestemming. Het rekeningresultaat is het verschil tussen de baten en lasten aangevuld met de dotaties en onttrekkingen aan reserves. De afgelopen jaren was er in Gelderland sprake van een positief resultaat tussen de € 5,7 en € 12,4 miljoen (zie tabel 4). Het voorstel van GS was telkens om het resultaat te storten in één of meerdere reserves. Het grootste deel is gestort in het laatste incidentele ruimte van de reserve Algemene dekkingsmiddelen, om bij de volgende begroting aanvullend beleid mee te financieren.

Tabel 4: Resultaatbestemming 2019-2022 (in miljoenen)

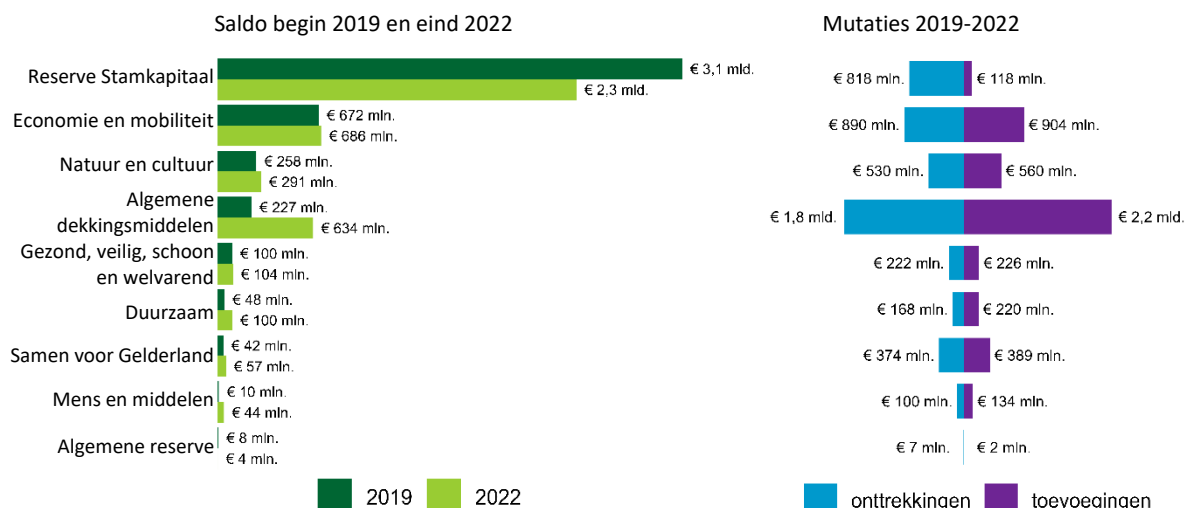
	2019	2020	2021	2022
Resultaat	€ 9,2	€ 7,7	€ 12,4	€ 5,7
Toevoeging reserve Algemene dekkingsmiddelen	€ 8,0	€ 3,6	€ 12,4	€ 5,5
Toevoeging overige reserves	€ 1,2	€ 4,1	€ 0	€ 0,2

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarstukken provincie Gelderland 2019-2022.

3.2.2 Omvang van reservemutaties

In de afgelopen statenperiode is de totale omvang van de Gelderse reserves weinig veranderd. Begin 2019 was deze € 4,4 miljard en eind 2020 was deze afgenomen met € 145 miljoen tot € 4,3 miljard. Deze verandering is het resultaat van het totaal aan onttrekkingen en dotaties dat plaats vond in deze periode. Figuur 6 laat per reserve zien hoeveel er de afgelopen statenperiode onttrokken en gedoteerd is en welke invloed dit had op de omvang van de reserve. Opvallend is dat het Stamkapitaal € 0,8 miljard is afgenomen. PS besloten de afgelopen statenperiode meermaals om af te wijken van de afspraak om het Stamkapitaal nominaal in stand te houden (zie §5.5), wat deze afname verklaart.

Figuur 6: Saldo en mutaties reserves 2019-2022*



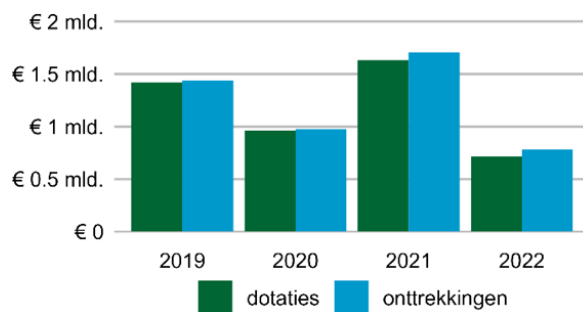
* Zie bijlage 2 voor de toevoegingen en onttrekkingen per jaar.

** Vanwege het hoge saldo van het Stamkapitaal is de staafdiagramm ingekort, aangegeven met '++'.

Bron: P&C-documenten provincie Gelderland uit de periode 2019-2022.

Tussen 2019 en 2022 waren de dotaties en onttrekkingen ieder jaar ongeveer gelijk aan elkaar. Figuur 7 laat zien dat de onttrekkingen jaarlijks maximaal een paar miljoen hoger zijn dan de dotaties. Tussen de jaren zijn er wel grote verschillen in de omvang van mutaties: in 2019 en 2021 lagen zowel dotaties als onttrekkingen rond de € 1,5 miljard en in 2020 en 2022 rond de 1 miljard of lager. Dit verschil laat zich verklaren door twee momenten: het Coalitieakkoord in 2019 en de Midterm review in 2021. Op deze momenten kwam er duidelijkheid over de richting van het beleid en werd er geld vrijgemaakt voor de uitvoering van het beleid. De omvang van de mutaties was in deze jaren hoger dan voor de andere jaren. Paragraaf 3.2.4. bevat een overzicht van waar dotaties vandaan kunnen komen en onttrekkingen naartoe kunnen gaan.

Figuur 7: Mutaties in reserves 2019-2022

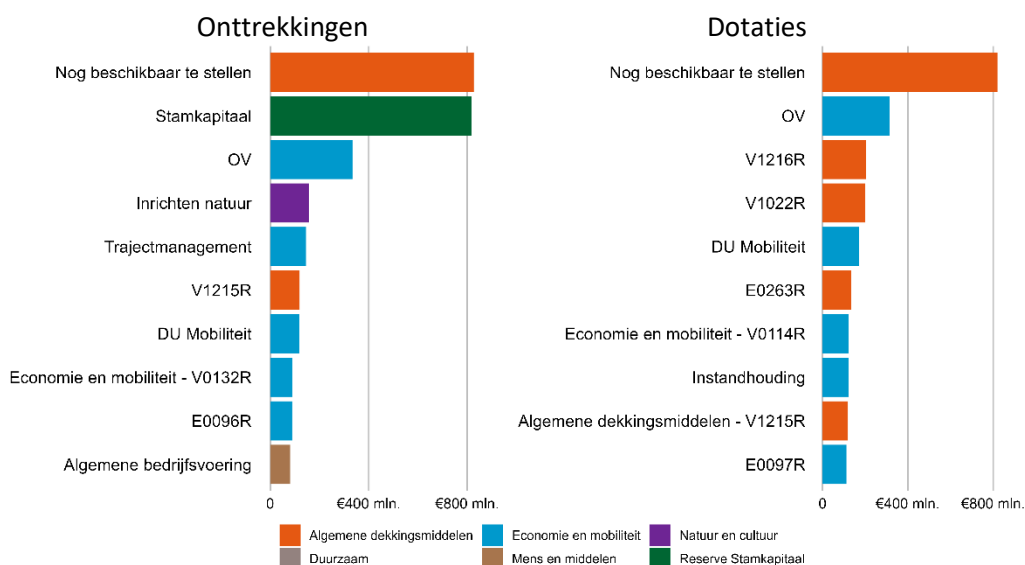


Bron: P&C-documenten provincie Gelderland 2019-2022.

Omvang dotaties en onttrekkingen op laatjes-niveau

Zoals besproken in hoofdstuk 2, bestaan de reserves onderliggend uit meer dan 250 verschillende laatjes. Deze laatjes zijn gekoppeld en thema's en doelen. In sommige laatjes wordt veel gemuteerd en in andere laatjes gebeurt bijna niks. Figuur 8 geeft een overzicht van laatjes waar in de periode 2019-2022 het meest aan onttrokken of gedoteerd is. Het gaat met name om laatjes binnen de reserve "Economie en mobiliteit", de Algemene dekkingsmiddelen en wat betreft onttrekkingen ook om het Stamkapitaal.

Figuur 8: Laatjes met de meeste mutaties 2019-2022



Bron: Gegevens aangeleverd door Provincie Gelderland op verzoek van Rekenkamer Oost-Nederland.

3.2.3 Gerealiseerde mutaties i.r.t. de begroting

Hoogte van reservemutaties voldoet aan wettelijke eisen

Een belangrijk onderdeel van het budgetrecht van PS is dat zij de begroting vaststellen. PS gaan daarmee over de omvang van de reserves en de dotaties en onttrekkingen aan reserves. In Gelderland is afgesproken dat het autorisatieniveau van PS ligt op het niveau van de ambities, zoals het ook volgt uit het BBV (zie paragraaf 5.3). Dit betekent dat GS zonder toestemming van PS niet meer mogen onttrekken of doteren aan reserves dan vastgesteld in de begroting.

Ambtelijk wordt aangegeven dat er wel een uitzondering is. Er is namelijk een verschil tussen resultaatafhankelijk en resultaatonafhankelijke mutaties. Bij resultaatonafhankelijke mutaties staat het bedrag van tevoren al vast. Deze worden begroot en hier mogen GS niet van afwijken (aan een begrote onttrekkingen ligt bijvoorbeeld een onderhoudsplan ten grondslag). Resultaatafhankelijke mutaties, daarentegen, zijn qua omvang bij de begroting nog niet helemaal zeker en worden geschat op basis van de te verwachten lasten en baten. Bij een resultaatafhankelijk dotatie is de grootte van de dotatie afhankelijk van een bate waarvan de omvang vooraf onzeker is (het betreft bijvoorbeeld inkomsten die de provincie van een andere overheid heeft ontvangen). Bij een resultaatafhankelijke onttrekking gaat het bijvoorbeeld om een last waarvan de omvang van tevoren onzeker is (bijvoorbeeld wanneer onderhoudswerkzaamheden aan de provinciale wegen sneller verlopen dan verwacht).

Een analyse van het verschil tussen de begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen in de periode 2019-2022 geeft het volgende beeld:

- In twintig van de zesendertig gevallen (vier jaar x negen reserves) valt de realisatie van dotaties hoger uit dan actueel begroot.
- In zes van de zesendertig gevallen valt de realisatie van onttrekkingen hoger uit dan actueel begroot.

In de P&C-documenten maakt Gelderland geen onderscheid tussen resultaatafhankelijke en resultaatonafhankelijke reservemutaties, wat de interpretatie van de verschillen bemoeilijkt. Wel geeft de provincie in de jaarstukken tekstuele toelichting op de verschillen tussen de begrote en gerealiseerde mutaties.

Op het niveau van laatjes maakt Gelderland in de eigen administratie wel onderscheid tussen resultaatafhankelijke en resultaatonafhankelijke mutaties. Wij hebben deze gegevens voor 2019 en 2020 ingezien. Deze gegevens maken het mogelijk om te bepalen in hoeverre de overschrijdingen op reserveniveau veroorzaakt worden door overschrijdingen van resultaatafhankelijke mutaties/ resultaatonafhankelijke mutaties. Deze analyse hebben we uitgevoerd. We zien dat:

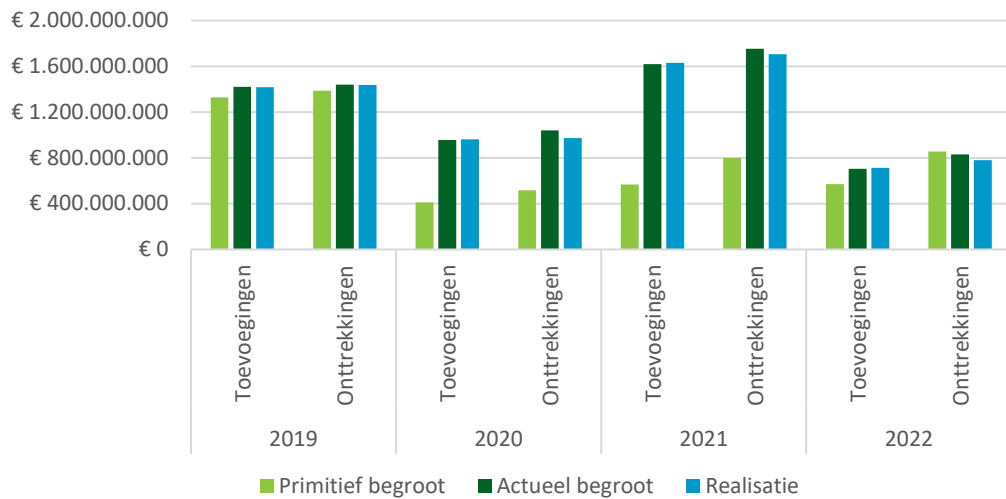
- de realisaties van resultaatafhankelijke mutaties op laatjesniveau vaak afwijken (soms hoger, soms lager) van de actuele begroting. Dit is wettelijk toegestaan.
- de realisaties van resultaatonafhankelijke mutaties op laatjesniveau altijd gelijk zijn aan de actuele begroting (op een enkele goed te verklaren uitzondering na). Ook dit voldoet aan de wetgeving.

Doorvertaling van bovenstaande analyse op laatjes niveau naar het niveau van reserves, wijst erop dat de afwijkingen tussen de begrote en gerealiseerde mutaties op reserveniveau, verklaard worden door afwijkingen bij resultaatafhankelijke mutaties. Dat is wettelijk toegestaan.

Realisme van begroten

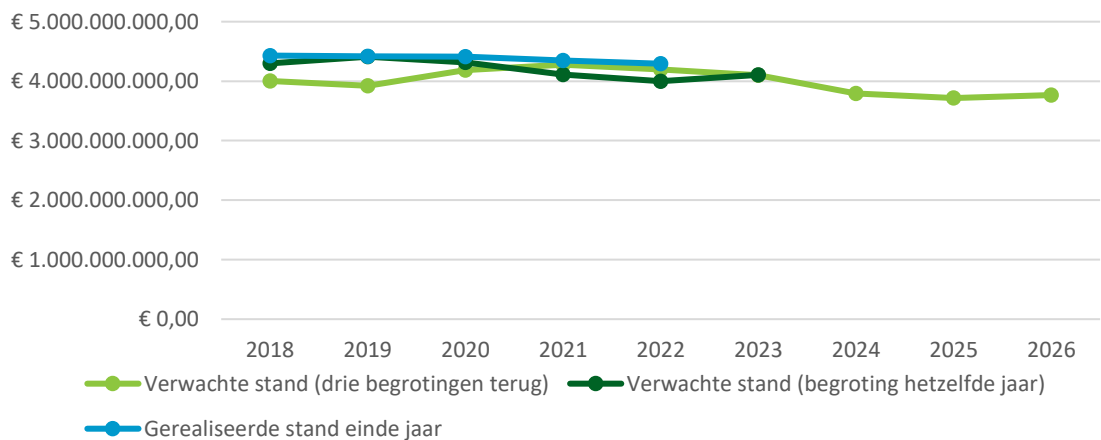
Figuur 9 laat zien hoe de primitieve en actuele begroting van alle reserves zich verhouden tot de realisatie. Te zien is dat, met name in 2020 en 2021, de primitief begrote mutaties een stuk lager zijn dan de actueel begrote en gerealiseerde mutaties. Nadere, meer gedetailleerde, analyse van deze verschillen op het niveau van individuele reserves (analyse niet zichtbaar in figuur 9) laat daarnaast het volgende zien:

- 1) primitief begrote onttrekkingen wijken relatief veel af van de realisatie, er wordt zowel teveel als te weinig begroot;
- 2) actueel begrote mutaties zijn een stuk realistischer dan primitief begrote mutaties, ondanks dat de najaarsnota al in september wordt vastgesteld (acht maanden voor de jaarstukken waarin de realisatie staat);
- 3) primitief begrote dotaties zijn met regelmaat veel te laag (hier speelt bijvoorbeeld mee dat er nog rekeningresultaat kan worden toegevoegd);
- 4) de begrote cijfers van 2019 zijn relatief realistisch in vergelijking met andere jaren.

Figuur 9: Begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen in reserves 2019-2022

Bron: P&C-documenten provincie Gelderland 2019-2022.

Uit een meerjarige vergelijking van realisatie (blauwe lijn in figuur 10) met verwachting (groen lijnen in figuur 10) blijkt dat de realisatie voor bijna alle jaren redelijk in lijn ligt met wat er vooraf werd verwacht. Daarnaast toont de figuur dat de verwachte stand voor 2026 ruim € 0,5 miljard lager is dan de gerealiseerde stand eind 2022.

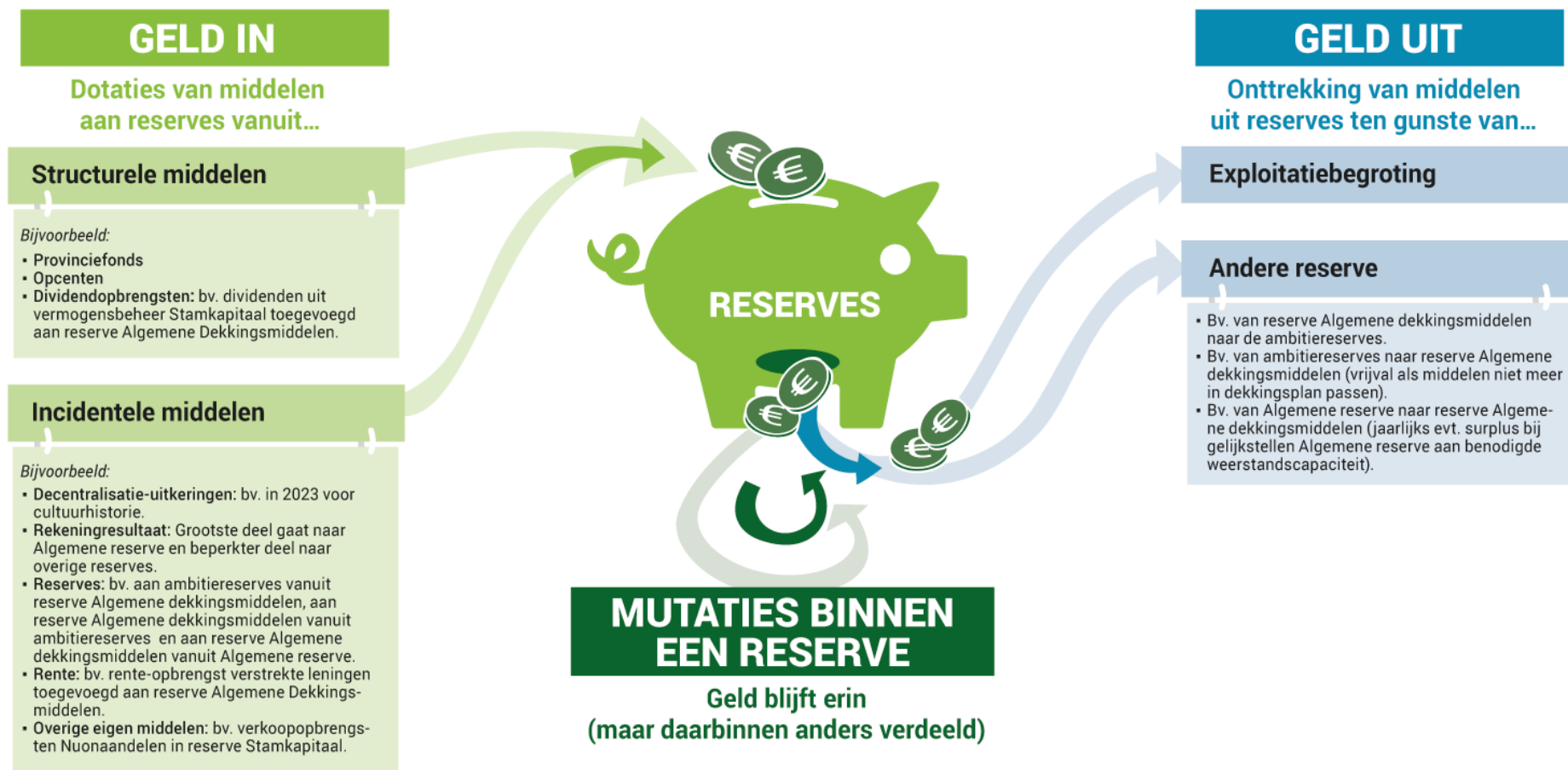
Figuur 10: Begrote en gerealiseerde eindstand reserves

Bron: Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. gegevens begrotingen en jaarrekeningen 2015-2022.

3.2.4 Herkomst en inzet middelen reserves en structureel evenwicht

In deze paragraaf schetsen we op hoofdlijnen een beeld van waar geld in reserves vandaan kan komen/komt en naartoe kan gaan/ gaat. De paragraaf is gebaseerd op informatie uit de provinciale jaarrekening, ontvangen data en de casestudie. Figuur 11 geeft een visuele weergave. Na de figuur volgt een toelichting.

Figuur 11: Herkomst en inzet middelen reserves



Bron: Figuur Rekenkamer Oost-Nederland op basis van informatie in jaarrekeningen 2019-2022 en financiële verordening.

Herkomst en inzet middelen in reserves

Het geld in reserves komt uit zowel incidentele als structurele middelen. Structurele middelen zijn bijvoorbeeld de opcenten, dividenden²¹ uit vermogensbeheer²² en de Provinciefondsuitkering. Deze middelen komen elk jaar opnieuw binnen. Incidentele middelen, daarentegen, zijn minder voorspelbaar. Hieronder vallen bijvoorbeeld de dekking vanuit het Stamkapitaal bij het samenstellen van de coalitieakkoordmiddelen, rente en het rendement van obligaties uit vermogensbeheer, decentralisatie-uitkeringen, het rekeningresultaat en middelen uit andere reserves (figuur 12 geeft hier wat meer inzicht in).

Naast dat er geld in en uit de reserves gaat, vinden er ook mutaties plaats tussen reserves. Zo gaat er bijvoorbeeld bij de begroting geld vanuit de reserve Algemene dekkingsmiddelen naar de ambitiereserves. Dit betreft het investeringsbudget voor de bestuursperiode. Figuur 12 laat voor onttrekkingen in de periode 2019-2022 zien wat de bestemming was: de exploitatie of andere reserves.

Figuur 12: Bestemming onttrekkingen uit reserves in 2019-2022



Bron: Jaarstukken provincie Gelderland 2019-2022.

Overheveling binnen individuele reserves

Uit de administratie van de provincie blijkt dat, naast dat er overhevelingen plaatsvinden tussen reserves, er ook geld van het ene laatje binnen een reserve naar een andere laatje binnen dezelfde reserve overgeheveld wordt. Omdat de autorisatie van PS op het niveau van de ambities ligt, is voor een verschuiving tussen laatjes niet per definitie een besluit van PS nodig. Wel kan het zijn dat er onder een laatje een PS-besluit ligt. Ambtelijk wordt aangegeven dat de mogelijkheid om tussen laatjes te schuiven afhankelijk is van de specifieke invulling van het onderliggende PS-besluit. Als PS bijvoorbeeld hebben aangegeven dat middelen voor een specifiek project (laatje) zijn, dan kunnen GS dat niet zomaar ergens anders naar toe doen. Maar als PS een meer algemeen besluit hebben genomen (zoals bijvoorbeeld een x bedrag voor OV-concessies) dan hebben GS wel de vrijheid om te schuiven tussen de concessies/laatjes (elke concessie is één laatje).

Bij één laatje uit onze casestudie vonden er in 2021 en 2022 twee verschuivingen plaats tussen laatjes binnen de reserve (zie tabel 5). Over die verschuivingen besloten PS via een P&C-document.

²¹ Er is binnen de provincie momenteel discussie over of dividenden als incidentele of structurele inkomsten moeten worden gezien.

²² Vanaf de Perspectiefnota 2024 wordt er niet meer gesproken van vermogensbeheer, maar enkel de term treasury gebruikt.

Tabel 5: Verschuivingen tussen laatjes bij de geselecteerde laatjes

Naam laatje	Jaar	Omvang	PS-besluit	Ambtelijke toelichting
Actieplan wonen	2021 en 2022	€ 90.000 en € 590.000	Ja, via P&C-document.	Het gaat in beide gevallen om een bijdrage aan de verstedelijkingsstrategie vanuit wonen. Het werd (ambtelijk) beschouwd als passend binnen het verkregen mandaat voor het actieplan wonen.

Bron: Gegevens aangeleverd door Provincie Gelderland op verzoek van Rekenkamer Oost-Nederland.

Structureel evenwicht

De begroting van een provincie moet op basis van het BBV meerjarig sluitend zijn. Dit betekent dat structurele lasten moeten worden gedekt met structurele baten. Het BBV laat de precieze definitie van wat structureel en incidenteel is, op enkele basisprincipes na, aan de provincie. GS beschrijven in de P&C-documenten het beleid (hoofdregels en uitzonderingen) voor structurele en incidentele baten en lasten:

- baten en lasten die drie jaar of korter worden geraamd zijn incidenteel;
- baten en lasten die vier jaar of langer worden geraamd zijn structureel;
- dotaties en onttrekkingen aan reserves zijn in principe incidenteel, met uitzondering van:
 - de mutaties gerelateerd aan de provinciefondsuitkering voor natuur in ambitie Natuur en cultuur;
 - de mutaties gerelateerd aan de decentralisatieuitkering monumentenzorg voor de ambitie Natuur en cultuur; en
 - de mutaties gerelateerd aan de provinciefondsuitkering, concessies en kapitaallasten in ambitie Economie en mobiliteit.

Het is nu niet zo dat alles wat structureel beleid is ook met structurele middelen gedekt moet worden. Met een aanpassing van de financiële verordening in 2022 is, naar aanleiding van het traject Keuzes voor een duurzame toekomst, vastgelegd dat dit vanaf 2024 wel het geval moet zijn.

Tabel 6 laat voor zeven laatjes zien in hoeverre structurele (wettelijke) en incidentele (autonome) taken vanuit reserves gedekt worden met structurele c.q. incidentele middelen. Voor vijf laatjes zijn de baten en lasten in overeenstemming met het BBV. De overige twee laatjes, "Actieplan wonen" en "Wet bodembescherming" worden met incidenteel geld gevoed en de lasten zijn structureel van aard (zie kolom opmerkingen in tabel 6).²³

²³ Bij de 'Keuzes voor een duurzame toekomst' is 'rechtgezet' wat structureel en incidenteel is.

Tabel 6: Incidenteel en/of structureel geld in laatjes casestudie

Naam laatje	Voeding: incidenteel / structureel	Bestemming: wettelijk / autonoom ²⁴	Opmerkingen
Vitale vakantieparken	Incidenteel	Autonoom	In overeenstemming met BBV.
Inrichten Natuur	Structureel	Wettelijk	In overeenstemming met BBV.
Gelderse Maatregelen Stikstof	Incidenteel	Autonoom	In overeenstemming met BBV.
Dekking kapitaal lasten beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur	Incidenteel	Wettelijk	In overeenstemming met BBV. Uitzondering waarover wordt gerapporteerd in P&C-documenten.
Trajectmanagement	Structureel	Wettelijk	In overeenstemming met BBV Uitzondering waarover wordt gerapporteerd in P&C-documenten. Baten structureel, maar dotaties incidenteel; lasten structureel, maar onttrekkingen incidenteel.
Actieplan wonen	Incidenteel	Autonoom	Looptijd 5 jaar. Kan daarom aangemerkt worden als structureel. ²⁵
Wet bodembescherming	Incidenteel	Vooraf wettelijk, deels autonoom	Wettelijk taak dus structureel, gefinancierd met incidentele middelen.

Bron: Gegevens aangeleverd door Provincie Gelderland op verzoek van Rekenkamer Oost-Nederland.

3.3 Omvang reserves

3.3.1 Negatieve stand reserves

Uit het BBV vloeit voort dat negatieve bestemmingsreserves aandacht vragen en dat als het totaal aan bestemmingsreserves negatief is, de vraag legitiem is of de algemene reserve niet te hoog wordt gepresenteerd. Beide speelt niet in Gelderland.^{26,27}

Ambtelijk geeft de provincie aan dat de eisen voor laatjes hetzelfde zijn als voor reserves, wat betekent dat ook laatjes niet negatief mogen zijn. Uit de administratie van de provincie blijkt dat dit wel regelmatig het geval is. Gedurende de vier onderzochte jaren komt een negatieve stand voor bij minimaal 23 van de 287 onderzochte laatjes. Het gaat meermaals om grote bedragen, waarvan het laatje TIR mobiliteit (TIR-regeling) het meest extreme geval is. Dit laatje heeft in 2020, 2021 en 2020 een negatief saldo

²⁴ Op basis van hoe de provincie de laatjes ambtelijk indeelt of ingedeeld op basis van de door de provincie aangeleverde informatie en de uitgangspunten in 'keuzes voor een duurzame toekomst' over wat incidenteel/structureel is.

²⁵ Op basis van de uitgangspunten in 'keuzes voor een duurzame toekomst'.

²⁶ Hiervoor hebben we gekeken naar de stand van de Gelderse reserves aan het begin en einde van elk jaar in de periode 2019-2022.

²⁷ Bij ambtelijke navraag gaf de accountant van Gelderland aan de regel te hanteren dat reserves niet negatief mogen staan. Ambtelijk wordt dit uitgangspunt ook toegepast door de provincie.

van ongeveer € 40 miljoen. Daarnaast zijn er ook negentien laatjes die gedurende de gehele onderzoeksperiode rond de € 0 bevatten en dus leeg zijn. De provincie geeft aan dat lege laatjes in stand kunnen worden gehouden voor toekomstig beleid dat aansluit bij de doelen van het laatje. Laatjes zijn administratief en er zijn geen regels over het opheffen van lege laatjes.

3.3.2 Vrije ruimte

Vrije ruimte is een term die ambtelijke wordt gebruikt om aan te geven hoeveel geld in reserves nog geen bestemming heeft. Inzicht hierin is van belang voor PS omdat zij moeten weten hoeveel geld er in de reserves kan worden gebruikt voor aanvullend beleid. Deze vrije ruimte bevindt zich in ieder geval in de incidentele vrije ruimte, onderdeel van de reserve Algemene dekkingsmiddelen, waarin bijvoorbeeld de coalitieakkoordmiddelen zitten. Ook middelen in een reserve die niet meer in het dekkingsplan passen, bij aanpassingen van het dekkingsplan, worden hier aan toegevoegd. Dit is vastgelegd in de financiële verordening. In de periode 2019-2023 zien we dat er regelmatig over dergelijke vrijval in gerapporteerd in de P&C-documenten (zie §4.3).

In een bestemmingsreserve zit in theorie geen vrije ruimte is, omdat het geld al bestemd is, zo werd ambtelijk aangegeven. Er liggen PS-besluiten onder. Om geld in een bestemmingsreserve vrij te maken, is het dus nodig om een PS-besluit te herzien. Of dat mogelijk/relatief makkelijk is, is bijvoorbeeld afhankelijk van de verdere afspraken die GS hebben gemaakt met bijvoorbeeld andere partijen op basis van het PS-besluit en of deze afspraken juridisch zijn vastgelegd of bestuurlijk zijn toegezegd. Inzicht over deze “hardheid” van afspraken, en daarmee inzicht voor PS in de mogelijke vrije ruimte binnen bestemmingsreserves, ontbreekt momenteel.

In de casestudie hebben we voor vijf laatjes informatie ontvangen over de aanwezige vrije ruimte en de mogelijkheden om ruimte vrij te maken (zie tabel 7). We zien dat er in geen van de laatjes geld zit zonder bestemming, maar dat voor twee van de vijf laatjes het wel mogelijk is om vrije ruimte te creëren. Voor één laatje kan dit door de kaders aan te passen en voor een ander laatje door de besteding(srichting) van de budgetten te heroverwegen. Daar is in beide gevallen een PS-besluit voor nodig.

Tabel 7: Vrije ruimte laatjes casestudie

Naam laatje	Vrije ruimte	Ambtelijke toelichting
Vitale vakantieparken	Nee, maar...	Niet expliciet, maar het gaat om een geblokkeerde reserve (zie §5.3, kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen)
Gelderse Maatregelen Stikstof	Nee, maar...	Voor verschillende budgetten moet nog bepaald worden hoe deze worden besteed. Het gaat in totaal om ongeveer € 25 miljoen verspreid over drie verschillende budgetten.
Dekking kapitaal lasten beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur	Nee.	Geen vrije ruimte aangezien dit laatje middelen betreft ter dekking van de kapitaallasten van de geactiveerde investeringsprojecten mobiliteit conform de wetgeving vanuit Besluit Begroting en Verantwoorden (BBV).
Trajectmanagement	Nee.	Geen vrije ruimte aangezien dit laatje middelen betreft voor de uitvoering van het onderhoud en verbetering van onze wegen conform de Trajectprogrammering.
Wet bodembescherming	Nee	Echte vrije ruimte is er niet. Rondom saneringsprojecten zijn over het algemeen wel onzekerheden (verschillende belangengroepen) waardoor wijzigingen in de uitgaven kunnen optreden.

Bron: Gegevens aangeleverd door Provincie Gelderland op verzoek van Rekenkamer Oost-Nederland.

3.4 Rentetoekening

In het BBV staat expliciet dat rentetoevoegingen aan voorzieningen niet zijn toegestaan, maar is er niets vastgelegd over rentetoekening aan reserves. Een provincie heeft de ruimte om zelf te beslissen hoe zij hiermee omgaat. In de financiële verordening staat dat aan de reserves van Gelderland geen rente wordt toegevoegd, tenzij dit wettelijk verplicht is. In de praktijk worden de reserves van Gelderland dan ook niet geïndexeerd om te compenseren voor inflatie.

De onderbouwing om niet te indexeren gaven GS naar aanleiding van een vraag vanuit PS bij de Perspectiefnota 2024. GS geven aan de structurele middelen wel geïndexeerd worden, maar reserves niet. De reden hiervoor is dat de bedragen om de indexering te dekken, bijvoorbeeld bij de reserve Stamkapitaal met in inflatiecorrectie van 7,2% (€ 165 miljoen), niet op te brengen zijn binnen de provinciale begroting. Daarnaast is voor middelen in ambitiereserves op project-niveau vaak een bedrag afgesproken waarop ook geen inflatiecorrectie plaats vindt. GS geven aan dat dit in de meeste gevallen niet leidt tot problemen. De provincie heeft geïnventariseerd welke projecten binnen

reserves mogelijk wel last krijgen met de financiering door inflatie. Hier is een lijst van in totaal 24 projecten uitgekomen met een totale omvang van € 341 miljoen. De provincie onderzoekt momenteel per project of een scopewijziging en/of extra middelen nodig zijn.

PS hebben tevens de mogelijkheid om incidentele ruimte niet in te zetten voor nieuw beleid maar aan de reserves toe te voegen. Op deze manier kunnen PS besluiten reserves te compenseren voor inflatie.

4 Controle/evaluatie, wijziging en opheffing reserves

In dit hoofdstuk gaan we allereerst in op de controle/evaluatie van reserves. Daarna hebben we aandacht voor de wijziging en opheffing van reserves.

4.1 Bevindingen

Norm

- Reserves worden periodiek geëvalueerd. Daarbij wordt aan de hand van onder meer relevante ontwikkelingen, gerealiseerde bestedingen, doelbereik, verplichtingen en vrije ruimte beoordeeld of een reserve moet worden bijgesteld (bijvoorbeeld of de omvang moet worden geactualiseerd, de vrij besteedbare ruimte moet worden afgeroomd en/of de voeding moet worden aangepast).
- Middelen in een reserve die niet meer in het dekkingsplan passen zijn toegevoegd aan de reserve Algemene dekkingsmiddelen.²⁸

Bevindingen

- Reserves worden continu gemonitord. Voor deze monitoring heeft de provincie geen standaardmodel en er is een proces opgestart om de financiële sturing te verbeteren.
- Daarnaast zijn de reserves op verzoek van PS in 2020 grondig doorgelicht/geëvalueerd. Er is toen per laatje afgewogen of de doelstelling en omvang van het laatje nog overeenkomen. Hierbij maakte de provincie geen gebruik van een standaardmodel waarbij alle laatjes op eenzelfde manier worden beoordeeld. In 2020 is afgesproken deze doorlichting elke vier jaar te herhalen.
- Ook vinden er incidenteel evaluaties plaats voor specifieke reserves naar aanleiding van beleidswijzigingen.

Vervolg bevindingen op de volgende pagina.

²⁸ Financiële verordening 2021 provincie Gelderland artikel 7 lid 5.

Vervolg bevindingen

- Na de doorlichting van reserves in 2020 concludeerden GS dat ook tussentijds meer kritisch getoetst kan worden op vrijval.
- De accountant van Gelderland kijkt bij de controle van de jaarrekening naar de rechtmatigheid van mutaties bij reserves en checkt of de algemene reserve voldoende is om risico's op te vangen. Daarnaast geeft de accountant advies over hoe om te gaan met reserves en PS van informatie te voorzien.
- BZK houdt toezicht op de provincie financiën en kijkt of de begroting reëel en structureel in evenwicht is. Bij dit structurele evenwicht spelen (enkele) reserves een rol. De toezichthouder checkt het onderscheid incidenteel/structureel. Verder gaat de toezichthouder niet dieper in op reserves, tenzij uit de risico-inventarisatie is gebleken dat nadere analyse nodig is. Dat was in Gelderland afgelopen jaren niet het geval.
- Wijzigingen bij de onderzochte laatjes hebben via PS-besluit plaatsgevonden.
- Reserves worden in de praktijk niet opgeheven. Laatjes wel, daar is geen PS-besluit voor nodig.
- In de P&C-documenten wordt regelmatig gerapporteerd over vrijval.

4.2 Controle en evaluatie

Voor PS is het van belang dat reserves periodiek worden geëvalueerd om na te kunnen gaan of deze worden ingezet zoals PS dat bij de instelling hebben bepaald. Hierbij is het 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 middelen dan noodzakelijk besteed worden om het doel te realiseren.

4.2.1 Interne controle

Tot 2016 was in de nota reserves opgenomen dat reserves tweejaarlijks geëvalueerd werden en dat deze evaluatie werd opgenomen in de beleidsbegroting van dat jaar. In 2016 is de nota reserves vervallen. GS gaven toen aan dat de evaluatie van reserves in feite een continu proces was. Om dit te benadrukken is in de financiële verordening opgenomen dat middelen in een reserve die niet meer in een bestedingsplan passen aan de algemene middelen worden toegevoegd. Meerdere jaren was dit het enige in de provinciale kaders wat gerelateerd was aan de evaluatie van reserves. In 2020 was in de Najaarsnota, na een doorlichting van de reserves waarbij een groot bedrag vrij viel (hieronder gaan we daar dieper op in), een 'vervolgvoorstel frequentie doorlichting reserves opgenomen'. GS stelden voor om eens per vier jaar, parallel aan de coalitieperiode, een grondige analyse van reserves te doen. Met het vaststellen van de Najaarsnota 2020 gingen PS hiermee akkoord. In een enkel geval deden GS specifieke

toezeggingen over de evaluatie van reserves. Zo zegden zij bij de behandeling van de Perspectiefnota 2023 toe om de transitiereserve²⁹ jaarlijks te beoordelen op benodigde middelen.

Vierjaarlijkse doorlichting reserves

Op verzoek van PS zijn de reserves in 2020 uitgebreid doorgelicht. In deze evaluatie is per reserve op laatjes-niveau nagegaan voor welke activiteiten middelen gereserveerd moeten blijven en voor welke activiteiten niet (meer). Per laatje zijn vragen beantwoord als:

- Welke projecten zitten er in de laatjes?
- Lopen die projecten nog?
- Willen we die projecten nog?
- Zijn de middelen nog toereikend?
- Zitten er niet teveel middelen in het laatje?

Er is niet alleen gekeken of middelen nog benodigd zijn voor het doel, maar ook of de uitgangspunten nog actueel zijn. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om reserves die gevormd zijn om risico's af te dekken en is de vraag gesteld: in hoeverre is dit risico op basis van de huidige kennis reëel ingeschat? De provincie is uitgegaan van de op dat moment geldende beleidskaders.³⁰ Er werd geen gebruik gemaakt van een standaardmodel.

Bij de Najaarsnota 2020 is - zoals hierboven genoemd - afgesproken deze uitgebreidere doorlichting iedere statenperiode, iedere vier jaar, uit te voeren. Hoewel de doorlichting zelf niet is geëvalueerd, waren PS tevreden over het resultaat. Vanuit PS is geopperd of de reserve frequenter (jaarlijks of tweejaarlijks) kunnen worden doorgelicht. Hierover gaven GS aan dat dit hen niet verstandig lijkt. De doelen in een coalitieperiode bestrijken minimaal vier jaar en hiervoor worden reserves gevormd. GS schatten in dat het jaarlijks of 2-jaarlijks grondig doornemen van de reserves minder resultaat zal opleveren.

Evaluatie van reserves naar aanleiding van beleidswijziging

Verder zijn er ook incidenteel evaluaties van specifieke reserves uitgevoerd wanneer daar aanleiding voor was. Een voorbeeld hiervan is het doorlichten van de geblokkeerde reserves naar aanleiding van de verfijning van de systematiek van geblokkeerde reserves in de kadernota risicomangement en weerstandsvermogen (zie §5.3) in 2021. Een ander voorbeeld is de inventarisatie van welke projecten binnen reserves mogelijk last krijgen met de financiering door inflatie (zie §3.4).

Monitoring

Naast deze grotere evaluaties, worden reserves in het kader van vrijval op ambtelijk niveau continu gemonitord. Ambtelijk wordt aangegeven dat zodra duidelijk is dat middelen uit een reserve niet meer benodigd zijn, PS hier door GS over worden ingelicht en kunnen deze vrijvallen naar de algemene middelen. Het inlichten gebeurt via de P&C-documenten. Voor de monitoring en het bepalen of er middelen vrij kunnen vallen is geen standaardmodel, omdat het sterk afhankelijk is van het soort laatje en de inhoud van het beleid.

²⁹ Deze is gevormd in het kader van het traject rondom de herijking van de provinciale rol en begroting 'keuzes voor een duurzame toekomst (zie §6.2) en is bedoeld om zaken op een verantwoorde manier af te kunnen bouwen.

³⁰ Kadernota Risicomangement en Weerstandsvermogen 2017

Ambtelijke wordt aangegeven dat het behouden van een kritische blik voor de monitoring van reserves iets is waar al langer aandacht voor is bij de provincie. Het is van belang dat betrokken met elkaar in gesprek gaan over reserves: wat zit er waarvoor in, waarom komt het niet van de grond en hoe kan daar sterker op gestuurd worden. Na de doorlichting in 2020 is een dergelijk gesprek opgestart tussen financieel adviseurs, concernmanagers en teammanagers. Dit gesprek bleek toen toch moeilijk, omdat de ‘taal’ van financieel adviseurs voor de inhoudelijke medewerkers soms lastig te begrijpen was. Mede hierdoor is het traject ‘financiële sturing’ opgestart. Daarin wordt het financiële bewustzijn van inhoudelijke medewerkers (onder andere over hoe reserves werken) vergroot. Er is dus beweging gaande om de financiële sturing beter te krijgen. Een belangrijke motivatie hierbij is dat het eigenlijk niet nodig zou moeten zijn om vanuit de afdeling Financiën de reserves om de vier jaar door te lichten. Continue monitoring van de reserves zou voldoende moeten zijn, maar daarvoor is dan wel aandacht en begrip van alle betrokkenen nodig.

De praktijk op laatjes-niveau

Voor de zeven laatjes uit de casestudie zijn we nagegaan of deze de afgelopen vier jaar geëvalueerd zijn en welke informatie de provincie hier over heeft. In tabel 8 is te zien dat twee van de zeven laatjes de afgelopen statenperiode (expliciet) zijn geëvalueerd. Voor de vijf laatjes die niet zijn geëvalueerd, zijn er twee binnen deze statenperiode ingesteld en één is in 2018 ingesteld en hiervoor loopt een evaluatie. De overige twee laatjes zijn in 2017 en 2015 ingesteld en deze statenperiode niet geëvalueerd. Hierover beargumenteerde de provincie dat deze laatjes vanwege de onderliggende doelen geen evaluatie behoeven.

Tabel 8: Evaluatie van laatjes in de casestudie

Naam laatje	Evaluatie	Inhoud evaluatie / opmerkingen
Vitale vakantieparken	Ja, bij doorlichting in 2020. Inhoudelijke en financiële evaluatie is gaande. ³¹	Evaluatie van de inhoud en de financiën. Opmerking: Laatje ingesteld in 2018.
Inrichten Natuur	Ja, bij de doorlichting in 2020.	Het laatje is financieel en beleidsinhoudelijk geëvalueerd. Er viel € 19,3 miljoen vrij bij aanpassing van de risicoreserve met betrekking tot grond.
Gelderse Maatregelen Stikstof	Geen evaluatie van het laatje. Alleen inhoudelijk geëvalueerd.	Opmerking: Ingesteld in 2020.
Dekking kapitaal lasten beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur	Geen evaluatie van het laatje.	Opmerking: Ambtelijk wordt gesteld dat er geen evaluatie is aangezien dit laatje middelen betreft ter dekking van de kapitaallasten van de geactiveerde

³¹ Nu wordt niet zozeer de reserve geëvalueerd, maar de deelneming OMVV. Mogelijke zal de uitkomst van de evaluatie tot aanpassing van de reserve leiden.

		investeringsprojecten mobiliteit conform de wetgeving vanuit het BBV.
Trajectmanagement	Geen evaluatie van het laatje	Opmerking: Ambtelijk wordt gesteld dat er geen evaluatie is aangezien dit laatje middelen betreft voor de uitvoering van het onderhoud en verbetering van onze wegen conform de Traject-programmering.
Actieplan wonen	Geen evaluatie van het laatje.	Opmerking: Ingesteld in 2020.
Wet bodem-bescherming	Ja, bij de doorlichting in 2020.	In totaal € 5,7 miljoen vrijval. Dit bedrag omvatte € 2,2 miljoen van de beschikbaar gestelde middelen versnellingsmiddelen asbest en € 3,5 miljoen bodemmiddelen.

Bron: Gegevens aangeleverd door provincie Gelderland op verzoek van Rekenkamer Oost-Nederland.

4.2.2 Externe controle

Accountantscontrole jaarrekening

Bij de controle voor de jaarrekening kijkt de accountant of PS een besluit hebben genomen over de dotaties en onttrekkingen aan/van reserves (rechtmatigheid). Dit gebeurt op basis van de kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV. Hierin staan voorschriften over hoe een accountant naar onttrekkingen en dotaties moet kijken in relatie tot PS-besluiten. Daarnaast bekijkt de accountant in algemene zin naar de financiële positie van de provincie en checkt of de algemene reserve voldoende is om risico's op te vangen. Naar andere zaken (zoals de hoogte van de reserves, waar reserves voor bedoeld zijn, wat de bestemming van reserves is of waarom de provincie reserves heeft) kijkt de accountant niet.

Naast de controlerende functie, heeft de accountant in Gelderland ook een adviesrol. Vanuit deze rol zijn de afgelopen twee jaar in de rekeningcommissie (zie §6.2.3), accountantsverslagen en boardletters verschillende opmerkingen gemaakt over de omgang van de provincie met reserves. Deze gingen over:

- de inrichting van de reserves. De accountant geeft aan dat het aantal reserves van Gelderland aan de lage kant is, zeker in relatie tot de omvang van de Gelderse reserves. Tegelijkertijd is het aantal laatjes binnen de reserves aan de hoge kant. Met de autorisatie van PS op het niveau van ambities, is het de vraag of PS wel voldoende kan sturen op reserves.
- het aanzienlijke aantal mutaties en de omvang ervan. Dit zorgt ervoor dat de reserves moeilijk te doorgronden zijn voor PS.

Toezichthouder provinciefinanciën (BZK)

Het ministerie van Binnenlandse Zaken houdt toezicht op de provinciefinanciën. Dit toezicht richt zich op de beoordeling van de financiële positie van provincies en is

primair gebaseerd op de beoordeling van de provinciale begroting, die reëel en structureel in evenwicht³² moet zijn.

Bij dit toezicht hanteert BZK een risicogerichte aanpak. Die aanpak wordt uitgevoerd in twee stappen:

1. Bepalen of er risico's zijn en een nadere analyse nodig is. Hierbij worden diverse zaken betrokken: toezichtservaringen in eerdere jaren, actuele signalen over toenemende of extra risico's, ontwikkeling van de voorgeschreven financiële kengetallen en tijdige aanlevering van de begroting en jaarverslag.
2. Het hoofddoel en de tweede stap is de zogenoemde SRE-toets (structureel en reëel evenwicht). Er wordt gekeken of structurele lasten gedekt zijn door structurele baten. Daar spelen reserves een rol bij: hoewel voor de meeste reservemutaties geldt dat die aangemerkt worden als incidenteel, mogen bepaalde wel als structureel meetellen. Er vindt een toets plaats naar het onderscheid incidenteel/structureel. Vanuit BZK is aangegeven dat provincies over grote financiële afdelingen beschikken en er bij het toezicht vertrouwd kan worden op de gegevens die gepresenteerd worden.

De financiële positie van de provincie Gelderland is goed: er was sprake van structureel en reëel evenwicht en de provincie kende een hoog eigen vermogen, zo blijkt uit de brieven van de minister van BZK de afgelopen jaren.

Rekenkamer

Op grond van de Provinciewet voert de rekenkamer onderzoek uit naar de doeltreffendheid, doelmatigheid en rechtmatigheid van het door het provinciebestuur gevoerde beleid. Dat kan ook over reserves gaan. In 2009 en 2012 deden we hier onderzoek naar. Sindsdien hebben we hier geen separaat onderzoek meer naar gedaan, maar reserves kwamen wel terug in verschillende onderzoeken naar inhoudelijke beleidsthema's.

4.3 Wijziging en opheffing reserves

Soms moet er iets aan een reserve gewijzigd worden, bijvoorbeeld de omvang (extra dotatie of vrijval), de spelregels zoals die in het financieel beleid staan, een beleidsinhoudelijke wijziging, of het opheffen van een laatje. Wijzigingen aan reserves kunnen op elk moment gedaan worden. De aanleiding kan het resultaat zijn van evaluatie, maar deze kan bijvoorbeeld ook beleidsinhoudelijk zijn.

Wijzigingen op het niveau van reserves waren bijvoorbeeld een 'integrale coalitiereserve' en de transitiereserve. De integrale coalitiereserve hield in dat GS bij de Perspectiefnota 2021 voorstelden om de middelen van coalitieakkoord (die op dat moment in de diverse ambitiereserves zaten) te bundelen in één integrale reserve (onderdeel van de reserve Algemene Dekkingsmiddelen). De financiële verwerking vond plaats bij de Najaarsnota 2020. Er vond toen een grote dotatie (€ 203,5 miljoen) aan de

³² Structureel evenwicht gaat uit van een begrotingsaldo dat het resultaat is van uitsluitend structurele baten en lasten

reserve Algemene Dekkingsmiddelen plaats. Die dotatie bestond uit alle overgehevelde coalitieakkoordmiddelen vanuit de diverse ambitiereserves. Uit het traject van de herijking van de provinciale rol en begroting, ook wel 'Keuzes voor een duurzame toekomst' genoemd (zie ook §6.2) volgt dat er een groot bedrag aan de reserve Algemene dekkingsmiddelen wordt toegevoegd. Het gaat om € 74,7 miljoen. Dit geld komt in een laatje welke ook wel de transitiereserve wordt genoemd. Het geld is bijvoorbeeld bedoeld om op een goede manier subsidierelaties te kunnen afbouwen en de consequenties voor Mens & Middelen als gevolg van de Keuzes voor een duurzame toekomst op te kunnen opvangen.

Bij de zeven laatjes uit de casestudie hebben er meerdere wijzigingen plaatsgevonden (zie tabel 9). Het gaat voor drie laatjes om wijzigingen in de omvang, voor één laatje om wijziging van de spelregels en voor één laatje om een inhoudelijke wijziging. Deze wijzigingen zijn allen bekrachtigd met een PS-besluit. Voor één laatje ging het om een wijziging in de financiering vanuit het Rijk. Hier is geen PS-besluit voor nodig. Bij de overige twee laatjes vonden er geen wijzigingen plaats waarvoor een PS-besluit nodig was. Onder de tabel gaan we dieper in op twee van de mogelijke wijzigingen: vrijval en opheffing.

Tabel 9: Besluitvorming bij wijziging laatjes casestudie

Naam laatje	Wijziging	PS-besluit
Vitale vakantieparken	2021: agiostorting 2022: afwaardering	PS2020-650 PS2021-533
Inrichten Natuur	2012: beleidsuitwerking	PS2012-401
Gelderse Maatregelen Stikstof	2021: beschikbaarstelling	PS2021-657
Dekking kapitaal lasten beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur	2018: i.v.m. aanpassing BBV	PS2018-716
Trajectmanagement	Geen wijzigingen	
Actieplan wonen	Geen wijzigingen	
Wet bodembescherming	Vanaf 2020: extra financiering vanuit het Rijk.	Goedkeuring PS via P&C-document

Bron: Gegevens aangeleverd door provincie Gelderland op verzoek van Rekenkamer Oost-Nederland.

Vrijval

Zoals eerder aangegeven, stellen GS dat vrijval uit de reserves een continu proces is: op het moment dat middelen niet meer benodigd zijn, worden deze meegenomen als vrijval in de P&C-documenten en komen ze terecht in de algemene middelen. In P&C-documenten wordt regelmatig over dergelijke vrijval gerapporteerd. Hoeveel er in totaal op deze manier vrijvalt, is lastig te achterhalen uit de P&C-documenten. Ook komt het voor dat verandering in de kaders van de provincie leiden tot vrijval. Bijvoorbeeld € 200 miljoen als gevolg van de verfijning van de systematiek voor geblokkeerde reserves.

De grondige doorlichting van reserves in 2020 resulteerde in een vrijval van in totaal € 104,5 miljoen uit de reserves bij de Perspectiefnota 2021. Deze vrijval bestond uit verschillende soorten vrijval.

- Reguliere vrijval volgens de geldende spelregels die door de doorlichting eerder is vrijgevallen. In totaal € 28 miljoen.
- Middelen die kunnen vrijvallen doordat nu een beter inzicht is in wat nodig is. Deze waren anders niet vrijgevallen. In totaal € 56 miljoen.
- Projecten die bij het integraal programmeren kunnen worden meegenomen. Deze waren mogelijk op een later moment vrijgevallen. In totaal € 7 miljoen.
- Een actualisering van de reserveringen voor risico's. Deze zouden anders op een later moment zijn vrijgevallen. In totaal € 13,5 miljoen.

Zoals gezegd is er geen standaardmodel aan de hand waarvan vrijval wordt bepaald. Er wordt per laatje gekeken of de omvang past bij de huidige omstandigheden en de huidige doelstellingen.

Na de doorlichting van reserves in 2020 concludeerden GS dat tussentijds meer kritisch getoetst kan worden op vrijval; de organisatie kan kritischer zijn als het gaat om de "vrijvalregels" (wanneer valt iets wel of niet vrij) en het toepassen van deze regels. Eerder kwam het voor dat als geld niet meer nodig was - om welke reden ook - daarmee niet naar GS en PS werd gegaan. In het verlengde hiervan, kondigden GS in de najaarsnota 2020 aan dat de nieuwe financiële verordening in 2021 scherpere regels zou bevatten rondom de vrijval uit reserves. Vervolgens is in 2021 aan artikel 2 van de financiële verordening lid 3 toegevoegd. Hierin is vastgelegd dat wanneer in een jaar de uitvoering van een bepaalde activiteit achterloopt en er daardoor minder wordt onttrokken aan een reserve, de middelen die gereserveerd zijn voor die activiteit aan het eind van het jaar niet vrijvallen, maar opnieuw worden begroot voor dezelfde activiteit. Als de dekking van de activiteit niet loop via de reserves maar via structurele middelen, dan valt het overschot wel vrij en wordt de inzet opnieuw bepaald bij de resultaatbestemming. Deze toevoeging aan de financiële verordening moet meer duidelijkheid geven over wanneer een overschot wel of niet vrijvalt.

Opheffing

Met de inrichting van één reserve per ambitie, gebeurt het in Gelderland in de praktijk niet dat reserves worden opgeheven. Er zijn ook geen kaders voor. Reserves worden slechts nog omgezet naar nieuwe reserves naar aanleiding van een nieuw coalitieakkoord. Daaraan ligt een PS-besluit ten grondslag.

Laatjes kunnen wel worden opgeheven. Hier is geen besluit van PS of GS voor nodig. Laatjes zijn puur administratief en als een laatje leeg is kan er ambtelijk voor gekozen worden om het op te heffen. Er kan ook voor gekozen worden om het laatje in stand te houden. Zo kan het laatje opnieuw gebruikt worden wanneer er op een later moment voor hetzelfde doel geld beschikbaar wordt gesteld.

Deel 2

Kaderstellende en controlerende rol PS

45

Budgetrecht bij reserves Gelderland

5 Kaderstellende rol PS (beleid)

46

Budgetrecht bij reserves Gelderland

In de voorgaande hoofdstukken kwam onder andere al aan de orde welke rol PS hebben op het moment dat reserves in de praktijk ingezet worden (cq. bij de instelling, het gebruik en de opheffing hiervan). In dit hoofdstuk gaan we uitgebreider in op de (beleids)kaders die PS aan de voorkant stellen voor de inzet van reserves. Daarbij hebben we aandacht voor de inhoud van die kaders en de rol van PS bij die kaders.

5.1 Bevindingen

Normen kaders

- GS hebben een financiële verordening³³ en iedere statenperiode een nieuwe kadernota weerstandsvermogen en risicomanagement aan PS aangeboden.³⁴ Deze zijn door PS vastgesteld.
- In de provinciale kaders is aandacht voor de instelling van reserves (incl. nut en noodzaak/onderbouwing) en de toerekening van rente aan reserves.
- De provinciale kaders met betrekking tot reserves zijn duidelijk, actueel, consistent en conform wet- en regelgeving en gezaghebbende richtlijnen.
- De provinciale kaders met betrekking tot reserves worden periodiek geëvalueerd en geleerde lessen worden geïmplementeerd.

Bevindingen op de volgende pagina.

³³ Volgt uit Provinciewet.

³⁴ Financiële verordening provincie Gelderland 2021, art. 9 lid 1.

Bevindingen kaders

- GS boden in de afgelopen jaren meermaals een geactualiseerde versie van de financiële verordening aan bij PS. In deze verordening is er aandacht voor het autorisatieniveau van PS, de indeling en functies van reserves, informatievoorziening bij reserves (waaronder onderbouwing d.m.v. bestedingsplannen bij de begroting), toevoegingen, vrijval en toerekening van rente. Over de rol van PS staat genoemd dat zij begrotingsbudgetten op BBV-programmaniveau autoriseren en de kadernota risicomangement vaststellen. De verordening is actueel (minder dan twee jaar geleden vastgesteld, bevat geen gedateerde informatie), consistent met andere kaders en conform wet- en regelgeving en gezaghebbende richtlijnen (geen tegenstrijdigheid met BBV).
- GS hebben, zoals afgesproken, de kadernota risicomangement minimaal iedere statenperiode aan PS aangeboden. Voor reserves is hieruit relevant: de systematiek van geblokkeerde reserves, de risicodekking en het weerstandsvermogen. De kadernota is actueel (afgelopen statenperiode vastgesteld, bevat geen gedateerde informatie), consistent met andere kaders en conform wet- en regelgeving en gezaghebbende richtlijnen (geen tegenstrijdigheden met BBV of financiële verordening).
- Tot 2016 beschikte de provincie over een nota reserves met uitleg over wat reserves zijn, een toelichting op de wettelijke kaders en een uitzetting van provinciale beleidsuitgangspunten bijvoorbeeld over instelling, informatievoorziening, evaluatie en rentetoerekening. Herziening van de nota in 2016 leidde tot het vervallen daarvan. De redenen hiervoor waren dat enkele uitgangspunten (vanwege de keuze voor één reserve per kerntaak) volgens GS hun betekenis hadden verloren en andere uitgangspunten overgeheveld konden worden naar de financiële verordening. Hoewel er aanvullingen in de financiële verordening zijn gedaan, is in de provinciale kaders nu minder duidelijk en expliciet dan voorheen over bijvoorbeeld de instelling van reserves (incl. onderbouwing van nut en noodzaak) en evaluatie van reserves. In de kaders is er geen aandacht voor de kanttekeningen of aandachtspunten bij reserves.
- De huidige inrichting van reserves (één reserve per ambitie) is er in 2014 gekomen. De verwachting van GS vooraf was dat de nieuwe inrichting het inzicht van PS in de reserves zou verbeteren, wat zou resulteren in realistischere ramingen en meer realisatie. De inrichting van de reserves is sindsdien niet uitvoerig geëvalueerd. Wel stelden GS recent, naar aanleiding van een motie vanuit PS, aanpassingen aan P&C-documenten voor welke de inzichtelijkheid van reserves moeten verbeteren. Deze zijn ook uitgewerkt.
- Het huidige beleid met betrekking tot het Stamkapitaal (de middelen die zijn verkregen met de verkoop van de NUON-aandelen) is dat dit kapitaal in stand gehouden wordt en het rendement wordt ingezet. PS besloten meermalen om af te wijken van dit besluit en geld uit het Stamkapitaal te halen. Het Stamkapitaal was aan het begin € 4,3 miljard en was eind 2022 € 2,4 miljard.

Norm rol PS bij kaders

- PS hebben een actieve rol bij de provinciale kaders met betrekking tot reserves. Bijvoorbeeld door het stellen van vragen (als daar aanleiding toe was). Zij hebben de financiële verordening en kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen vastgesteld.³⁵

Bevindingen rol PS bij kaders

- PS stelden de financiële verordening vast en de kadernota risicomanagement vast. De financiële verordening is in 2020 kort besproken door de rekeningcommissie. De overige kaders zijn daar niet aan bod gekomen. De financiële verordening (versie 2021 en '22) is besproken in de commissie, dit geldt ook voor de kadernota risicomanagement. De financiële verordening (versie 2021) en de kadernota risicomanagement (2021) zijn besproken in PS. De financiële verordening (versie 2022) is wel vastgesteld, maar niet besproken door PS.
- PS besloten over de inrichting van reserves (één reserve per programma). Zij hebben zich voorafgaand aan dit besluit actief opgesteld: ze hebben GS bevraagd en twijfels geuit.
- PS zijn via de 'voorhangprocedure' betrokken bij de strategische beleidsplannen/het treasury statuut waarin het uitgangspunt van het nominaal in stand houden van het Stamkapitaal staat. Zij hebben geen bedenkingen geuit. De visie Stamkapitaal en incidentele ruimte is met PS besproken, maar niet door hen vastgesteld.

In het BBV en de Provinciewet staan wettelijke kaders met betrekking tot de reserves van de provincie (zie §1.3). Bovenop deze landelijke kaders, kunnen PS ook provinciale kaders vaststellen om de omgang met reserves in goede banen te leiden. Die kaders kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de (onderbouwing van de) instelling van reserves, rentetoerekening of de informatievoorziening. Kwalitatieve kaders zijn relevant voor een transparante, doelmatige en doeltreffende omgang met reserves. In §1.3 van dit rapport gingen we op hoofdlijnen al in op de Gelderse kaders die relevant zijn voor reserves. Dit hebben we visueel samengevat in figuur 13. Na de figuur gaan we uitgebreider in op de inhoud van en de rol van PS bij de diverse kaders.

³⁵ Provinciewet, artikel 216 en Financiële verordening provincie Gelderland 2021, art. 9 lid 1.

Figuur 13: Visuele samenvatting provinciale kaders relevant voor reserves



Bron: Rekenkamer Oost-Nederland.

5.2 Financiële verordening

Artikel 216 van de Provinciewet geeft aan dat PS een verordening vaststellen over de uitgangspunten van het financieel beleid, regels voor het financieel beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie. Met de Financiële Verordening 2022 (hierna: financiële verordening) geeft de provincie Gelderland hier invulling aan. Deze wordt jaarlijks, waar nodig, geüpdatet. De afgelopen jaren vonden verschillende wijzigingen van de financiële verordening plaats (in 2019, 2021 en 2022). De wijzigingen uit 2021 en 2022 hadden (mede) betrekking op reserves. Hieronder gaan we in op de inhoud van de huidige financiële verordening en de relevante wijzigingen.

Inhoud m.b.t reserves

De huidige financiële verordening bevat veertien artikelen waarvan er vier (mede) betrekking hebben op reserves. Thema's die daarin aan de orde komen met betrekking tot reserves zijn: het autorisatieniveau, omgang met incidentele middelen, de indeling en functies van reserves, functies, informatievoorziening, toevoegingen, rentetoerekening, vrijval en risicomanagement en weerstandsvermogen (zie tabel 10).

De financiële verordening bevat voor reserves aanvullingen of specificatie ten opzichte van het BBV. Bijvoorbeeld over wat er (onverminderd wat daarover in het BBV staat) in de jaarrekening over reserves moet staan en over rentetoerekening bij reserves (het BBV zegt hier namelijk niets over, provincies mogen dat zelf bepalen). Er is bij de bepalingen die over reserves gaan geen sprake van tegenstrijdigheid met het BBV.

Tabel 10: Inhoud financiële verordening m.b.t. reserves

Thema	Aanpassing in 2019-2022	Inhoud
Autorisatieniveau	n.v.t.	PS autoriseren de begrotingsbudgetten op BBV-programmaniveau.
Incidentele middelen	Toegevoegd in 2021	Bij activiteiten die gedekt worden door incidentele middelen loopt de dekking via de reserves.
	Toegevoegd in 2021	Wanneer er vanuit een reserve minder wordt uitgegeven dan begroot voor dat jaar, dan blijft het geld in de reserve en wordt opnieuw ingezet via een begrotingswijziging in de Najaarsnota.
	Toegevoegd in 2022	Incidentele middelen worden ingezet voor incidentele activiteiten (korter dan 3 jaar).
Indeling reserves	n.v.t.	De BBV-programma's, 'Mens en middelen' en de 'Algemene dekkingsmiddelen' hebben elk één reserve. Ook worden de Algemene Reserve en de Reserve Stamkapitaal afzonderlijk verantwoord.
Functies reserves	n.v.t.	De reserves kunnen één of meer van de volgende functies hebben: spaarfunctie, dekkingsfunctie en een wettelijke functie.
Informatievoorziening	n.v.t.	De begroting bevat de meerjarige planning van dotaties en onttrekkingen aan de reserves op basis van het meerjarig bestedingsplan.
	n.v.t.	De jaarrekening bevat een toelichting op verschillen tussen de geraamde en gerealiseerde dotaties en onttrekkingen aan de reserves.
Toevoegingen en rentetoe rekening	n.v.t.	De renteopbrengst uit verstrekte leningen wordt toegevoegd aan de reserve "Algemene dekkingsmiddelen".
	n.v.t.	Aan reserves wordt geen rente toegerekend tenzij dit wettelijk is verplicht.
	n.v.t.	Aan de reserve 'Algemene dekkingsmiddelen' wordt de netto-opbrengst uit het vermogensbeheer toegevoegd, bestaande uit: revenuen van vermogensbeheer, dividenden, en de rente en aflossing van Vitens NV.
Vrijval	n.v.t.	Middelen in een reserve die niet meer in het dekkingsplan passen worden toegevoegd aan de reserve "Algemene dekkingsmiddelen".
Weerstandsvermogen en risicomanagement	n.v.t.	GS bieden één keer per statenperiode aan PS een nota weerstandsvermogen en risicomanagement ter vaststelling aan.
	n.v.t.	De nota risicomanagement en weerstandsvermogen bevat: <ul style="list-style-type: none"> a. het beleid voor het bepalen van de risico's; b. het beleid voor het bepalen van de weerstandscapaciteit; c. het beleid voor de verhouding tussen risico's en weerstandscapaciteit en d. de frequentie en wijze van rapporteren.

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland op basis van Financiële verordening provincie Gelderland 2021.

Los van bovengenoemde artikelen die direct betrekking hebben op reserves, staan er ook een aantal artikelen in de financiële verordening die indirect belangrijk zijn met betrekking tot reserves. Het gaat daarbij om artikelen over de Perspectiefnota en de Najaarsnota.

Betrokkenheid PS bij de financiële verordening m.b.t. reserves

De wijzigingen aan de financiële verordening in de periode 2019-2022 zijn allen na voorstel van GS via een PS-sluit tot stand gekomen. Voorafgaande aan deze besluiten hebben PS op verschillende momenten de mogelijkheid gehad om zich kritisch op te stellen t.a.v. de aanpassingen in de financiële verordening. Zo kan de rekeningcommissie op verzoek van PS de kritisch naar de financiële verordening kijken en kunnen PS vragen stellen aan GS. Onderstaande tabel 11 vat samen hoe PS zich de afgelopen jaren bij wijzigingen van de financiële verordening, hebben opgesteld ten opzichte van afspraken over reserves in de financiële verordening. De wijzigingen zijn te vinden in tabel 10.

Tabel 11: Rol PS bij afspraken over reserves in de financiële verordening

Versie financiële verordening	Rekening-commissie	Oordeelsvorming	PS-vergadering	Overig
2021	Bespreking van 5 minuten. Akkoord met technische wijzigingen. Geen opmerkingen.	Bespreking van 20 minuten. Zorgen over het aantal reserves en vragen over o.a. de vrijval van incidentele middelen.	Bespreekstuk. Een amendement ingediend over de informatievoorziening over reserves. De financiële verordening is zonder amendement aangenomen.	Statenvragen over wijziging reserves gesteld.
2022	Niet besproken.	Besproken gedurende 10 minuten. Onderwerp was de aanpassing dat structurele activiteiten met structurele middelen moeten worden gedekt.	Hamerstuk.	

Bron: Analyse rekenkamer Oost-Nederland van openbare verslagen en opnames en PS2021-12.

Nota reserves en voorzieningen

Om vorm te geven aan het landelijk beleid met betrekking tot reserves (BBV), had de provincie Gelderland tot aan 2016 een nota reserves en voorzieningen (hierna: nota reserves). Deze nota was ondersteunend aan de financiële verordening van Gelderland en werd eens per statenperiode door GS aangeboden aan de PS. De nota reserves is in 2016 vervallen. Omdat de nota relevant is voor de totstandkoming van de huidige kaders, zullen we de inhoud kort bespreken. De laatste versie van de nota reserves stamt uit 2013. In de nota gaven GS uitleg over reserves (en het verschil met voorzieningen) en schetsten zij het wettelijk kader. In de nota stonden zeven beleidsuitgangspunten specifiek voor reserves. Die gingen bijvoorbeeld over instelling, functies, informatievoorziening, evaluatie, budgetrecht en rentetoerekening (zie tabel 12).

Tabel 12: Samenvatting relevante beleidsuitgangspunten in nota reserves en voorzieningen 2013

Uitgangspunt	Samenvatting inhoud
1	Het instellen van reserves en de omvang van reserves wordt beperkt tot hetgeen nodig is om het doel te realiseren.
2	Bestemmingsreserves kunnen drie functies hebben: 1) spaarfunctie, 2) egalisatiefunctie en 3) dekkingsfunctie.
3	Aan PS wordt bij instellen van een bestemmingsreserve de volgende informatie aangeleverd: naam van de reserve, het begrotingsprogramma waar de reserve betrekking op heeft, nut en noodzaak, functie, maximale omvang en maximale looptijd.
4	De begroting bevat per reserve meerjarige bestedingsplannen (met hoogte saldo en geplande mutaties) en concrete uitvoeringsplannen. De jaarrekening bevat naast wat vastgelegd is in het BBV, een vergelijking tussen de geraamde en gerealiseerde dotaties en onttrekkingen.
5	Tweejaarlijkse evaluaties van reserves; opgenomen in de begroting.
6	Gerealiseerd dotaties en onttrekkingen mogen niet hoger uitkomen dan begroot, tenzij hier bij instelling specifieke spelregels over zijn vastgelegd.
7	Aan reserves worden geen rente of inflatiecorrectie toegevoegd, tenzij wettelijk verplicht.

Bron: Nota Reserves en Voorzieningen 2013 van de provincie Gelderland.

GS gaven aan bij de herziening van de nota reserves 2013 geconstateerd te hebben dat enkele beleidsuitgangspunten voor de kaderstellende rol van PS hun toegevoegde waarde verloren hadden. Dit als gevolg van het besluit over een reserve per kerntaak. Uitgangspunt 1 en 3 over (informatie bij) instelling van reserves worden - mede - hierom niet meer relevant geacht. Daarnaast gaven GS aan dat een aantal andere uitgangspunten overgebracht konden worden naar de financiële verordening. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om uitgangspunt 2 over functies van reserves, uitgangspunt 4 over informatievoorziening en uitgangspunt 7 over rentetoekeerking. Over uitgangspunt 5 over tweejaarlijks evaluatie gaven GS aan dat dit een continue proces is en dat om dit te benadrukken aan de financiële verordening wordt toegevoegd dat middelen die niet meer in het bestedingsplan passen aan de Algemene dekkingsmiddelen worden toegevoegd. Uitgangspunt 6 over dat mutaties niet hoger mogen zijn dan begroot, kan worden gemist volgens GS omdat dreigende overschrijdingen van dotaties en onttrekkingen in een bepaald jaar veelal nog tijdig door middelen van een begrotingswijziging kunnen worden gecorrigeerd en als dat niet mogelijk is, kan de geconstateerde onrechtmatigheid³⁶ worden toegelicht bij de jaarrekening. De nota reserves kon om bovenstaande redenen vervallen, wat goed paste in het kader van vermindering van regelgeving en de betekenis van de financiële verordening zou door het toevoegen van enkele financiële beleidsuitgangspunten toenemen, zo stelden GS. Ofschoon er aanvullingen zijn gedaan in de financiële verordening is op dit moment in de provinciale kaders minder duidelijk en expliciet dan voorheen aandacht voor

³⁶ Indien in de jaarrekening bedragen worden opgenomen die niet door PS zijn geautoriseerd, ontstaat een onrechtmatigheid (budgetrecht PS).

bijvoorbeeld de onderbouwing en evaluatie van reserves. In de kaders is er ook geen aandacht voor de kanttekeningen of aandachtspunten bij reserves.

Financiële uitvoeringsregels

Artikel 13 van de financiële verordening dragen GS op nadere regels te stellen voor de uitvoering van deze verordening. Dit hebben GS gedaan. Hierin staan twee eisen die betrekking hebben op de omgang met reserves op ambtelijk niveau:

1. Is het doel of de omvang van een reserve niet meer in overeenstemming met de besluiten van PS of GS, dan meldt de leidinggevende, die deze reserve of voorziening beheert, dit bij de concernmanager Financiën. Bij een tekort doet de leidinggevende GS een voorstel voor de te treffen maatregelen om doel en omvang weer op elkaar af te stemmen.
2. Reserves met een egalisatiefunctie sluiten aan bij het betreffende kapitaalgoed behorende onderhoudsplan en het daarin vastgestelde kwaliteitsniveau.

53

5.3 Kaders over risicomanagement en weerstandsvermogen

Rol reserves bij risico's en weerstandsvermogen

Bij de bedrijfsvoering en de beleidsuitvoering loopt de provincie risico's. De algemene reserve is belangrijk als buffer voor het opvangen van risico's. Deze reserve is onderdeel van wat de beschikbare weerstandscapaciteit wordt genoemd. Hier staat de benodigde weerstandscapaciteit tegenover. De benodigde weerstandscapaciteit betreft de financiële gevolgen van de risico's waarvoor de provincie geen specifieke risicoreservering heeft getroffen (voor de meeste doet zij dit wel bijvoorbeeld via risicobuffer binnen een project, voorziening of reserve of aanwezige verzekering). De mate waarin de provincie in staat is financiële consequenties van opgetreden risico's op te vangen, wordt uitgedrukt in het zogenoemde ratio weerstandsvermogen. Deze ratio wordt berekend door de beschikbare weerstandscapaciteit (de reserves die voor het opvangen van risico's met financieel gevolg zijn ingesteld) te delen door de benodigde weerstandscapaciteit (de restrisico's met financieel gevolg). Een ratio van 1,0 betekent dat de benodigde en beschikbare weerstandscapaciteit precies in evenwicht zijn. Het is relevant dat een provincie zelf beleid vormt over de noodzakelijk geachte weerstandscapaciteit in relatie tot de risico's omdat in het BBV geen norm wordt gesteld voor een goede verhouding hiertussen. Hier gaat een provincie zelf over.

De provincie Gelderland beschikt over een kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen (hierna: nota risicomanagement) waarin het risicobeleid is vastgelegd.

Inhoud nota risicomanagement m.b.t. reserves

Zoals vastgelegd in de financiële verordening, bieden GS minimaal één keer per statenperiode een nota risicomanagement ter vaststelling aan PS aan. Een nieuwe nota is het resultaat van evaluatie en actualisering van de vorige nota. De huidige nota risicomanagement is vastgesteld op 28 september 2021. Deze bevat verschillende eisen die betrekking hebben op reserves; specifiek gaat de nota in op het gebruik van geblokkeerde reserve, risicodekking en het weerstandsvermogen. De kadernota

risicomanagement bevat geen tegenstrijdigheid met het BBV en de financiële verordening.

Geblokkeerde reserves

Aan elke vennootschap waarin de provincie participeert en aan elke lening, borg- of garantstelling die de provincie verstrekt, zijn financiële risico's verbonden. In het beleid komt terug dat de provincie voor het borgen van deze financiële risico's een systeem van geblokkeerde reserves hanteert. Dit betekent dat zij voor de financiële risico's van iedere aangegane deelneming, verstrekte lening, borg- of garantstelling een aparte geblokkeerde reserve in de boekhouding opent. De geblokkeerde reserve worden ondergebracht in de reserve Algemene dekkingsmiddelen (in feite is het een 'laatje' binnen deze reserve, zie §1.4). De provincie hanteert voor geblokkeerde reserves vier dekkingsgraden: 10%, 25%, 50% en 75%. De dekkingsgraad wordt bepaald door:

- de wijze waarop de provincie de partij financiert en
- de kredietwaardigheid van de partij.

De provincie schat de kredietwaardigheid van de te financieren partij aan de hand van enkele criteria en kenmerken in. Hoe hoger de kredietwaardigheid, hoe lager de dekkingsgraad.³⁷

Risicodekking

In het beleid is vastgelegd dat het BBV-programma of het organisatieonderdeel, waar zich een risico voordoet, verantwoordelijk voor het treffen van de financiële dekking. Dit kan vanuit:

- a. een kapitaalkrediet van een project; of
- b. een reserve of voorziening; of
- c. een exploitatie(project)budget.

Het BBV-programma of organisatieonderdeel regelt zo nodig de financiële dekking door het herprioriteren van activiteiten (het schuiven met budgetten). Voor een herprioritering of onttrekking aan een (ambitie)reserve is een besluit van PS noodzakelijk.

Een risico komt pas ten laste van de beschikbare weerstandscapaciteit wanneer:

- het desbetreffende BBV-programma of organisatieonderdeel geen specifieke dekking voor het opvangen van het financiële gevolg van het risico heeft kunnen treffen;
- het risico is vastgelegd in het provinciale risicoregister
- én nadat Provinciale Staten hiertoe hebben besloten.

Weerstandsvermogen

In het beleid is vastgelegd dat het ratio weerstandsvermogen minimaal 1 dient te zijn.³⁸ Deze ratio wordt gedefinieerd als de beschikbare weerstandscapaciteit gedeeld door de

³⁷ In specifieke gevallen wordt er aan de hand van dit kader ambtelijk bepaald wat het dekkingspercentage is. Hier is een vast format voor. In het uiteindelijke voorstel naar PS wordt het dekkingspercentage vermeld en er is op hoofdlijnen aangegeven hoe men ertoe gekomen is.

³⁸ Om te komen tot een ratio weerstandsvermogen van 1 zijn in het verleden verschillende ratio's voorgelegd en toegelicht aan PS.

benodigde weerstandscapaciteit. In figuur 14 is weergegeven hoe het weerstandstandsvermogen wordt bepaald.

De beschikbare weerstandscapaciteit bestaat uit de volgende dekkingsmiddelen:

- de buffer algemene reserve;
- een eventueel exploitatieoverschot en
- de begrotingspost onvoorzien.

Het Stamkapitaal (en rendementen daarop) en de onbenutte belastingcapaciteit worden niet tot de beschikbare weerstandscapaciteit gerekend.

De afwijking van de beoogde weerstandratio van 1 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.

55

Figuur 14: Weerstandvermogen



Bron: Rekenkamer Oost-Nederland.

Evaluatie en wijzigingen in beleid

Evaluatie van kaders is in Gelderland gekoppeld aan een nieuwe nota. Er wordt bij het opstellen gekeken of er aanleiding is voor wijzigingen. Ambtelijk wordt aangegeven dat hierbij geen gebruik wordt gemaakt van een vast format. Bij de laatste update van de nota risicomanagement is er bijvoorbeeld gekeken naar hoeveel leningen er zijn en in hoeverre die zijn afgelost. En bijvoorbeeld welke afwaarderingen van verstrekte leningen (inclusief borg- en garantstellingen) en deelnemingen hebben plaatsgevonden. Dit achtergrondonderzoek gebeurt veelal intern, maar er heeft in dit geval ook externe toetsing plaatsgevonden. Daarnaast is er bij de laatste evaluatie ook gekeken naar de nota's risicomanagement van andere provincies, bijvoorbeeld die van Noord-Brabant en Overijssel.

Bij deze laatste update van de nota risicomanagement waren er enkele aanpassingen ten opzichte van de vorige versie uit 2017 die relevant zijn voor reserves. Zo was er in 2017 geen sprake van vier dekkingsgraden voor geblokkeerde reserves zoals hierboven beschreven, maar van twee. In het geval van een achtergestelde lening, borgstelling of garantie was de dekkingsgraad 100% en voor de niet-achtergestelde variant 50%. GS gaven aan dat uit onderzoek kwam dat betreffende systematiek nogal grofmazig was en

leidde tot relatief veel beklemd vermogen. Daarom stelden zij voor de systematiek te verfijnen en uit te breiden met twee dekkingsgraden. Om te bepalen welke dekkingsgraden te hanteren, peilden GS de risicobereidheid bij PS. Hiertoe legden GS drie 'sets' met dekkingsgraden voor geblokkeerde reserves aan PS voor. Bij de eerste set met te hanteren dekkingsgraden was uitgegaan van een lage, bij de tweede van een gemiddelde en bij de derde van een hoge risicobereidheid. Naar aanleiding van het debat in de oordeelsvormende vergadering kwamen GS met een vervolgvorstel en is een beslispunt aan het oorspronkelijke ontwerpbesluit toegevoegd. PS kozen ervoor bij de borging van de financiële risico's van bestaande en nieuwe deelnemingen en nieuwe financieringen van partijen uit te gaan van een gemiddelde risicobereidheid. Dit kwam uit op het hanteren van de vier eerdergenoemde dekkingsgraden van 10%, 25%, 50% en 75%. Vanaf september 2021 pasten GS deze dekkingsgraden toe op nieuwe gevallen en herijkten ze al bestaande deelnemingen aan de hand van het nieuwe kader. Naast een wijziging in de systematiek van geblokkeerde reserves werd in 2021 het uitgangspunt toegevoegd dat het BBV-programma of organisatieonderdeel, waar zich een risico voordoet, verantwoordelijk is voor de financiële dekking.

Op moment van schrijven (juni 2023) hebben GS een nieuwe kadernota bij PS voorgelegd, maar deze is nog niet vastgesteld. Een van de voorstellen hieruit is om de in het verleden gevormde geblokkeerde reserves voor verstrekte leningen vanuit de publieke taak samen te voegen tot één integrale geblokkeerde reserve.

Betrokkenheid PS bij Kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen

Op 29 september 2021 is de Kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen 2021 aangenomen door PS. Zoals hierboven genoemd werden PS in het besluitvormingsproces expliciet betrokken in het bepalen van de risicobereidheid ten aanzien van de te hanteren dekkingsgraden, waarbij ze konden kiezen uit laag, gemiddeld en hoog en kozen ze voor gemiddeld. Voor verdere details, zie tabel 13.

Tabel 13: Rol PS bij kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen

	Rekening-commissie	Oordeelsvormende vergadering	Behandeling PS-vergadering
Kadernota 2021	Niet besproken.	Bespreking op 15 september 2021 (bijna een uur). Dit ging met name over de voorgestelde dekking van financiële risico's via geblokkeerde reserves.	Bespreking op 29 september 2021 (bijna drie kwartier). Hierin hebben PS per fractie uitgebreid uitgelegd hoe zij tegen het voorstel aankijken. PS hebben het voorstel aangenomen.

Bron: Analyse rekenkamer Oost-Nederland van openbare verslagen en opnames.

5.4 Kaders over de inrichting

Met de Voorjaarsnota 2014 besloten PS de reserves anders in te gaan richten en zo is de huidige inrichting, waarin elk BBV-programma een reserve heeft, ontstaan. Voor 2015 konden reserves betrekking hebben op meerdere programma's en hadden programma's meerdere reserves. Dit werd door GS als onwenselijk ervaren.

De onderbouwing van GS om over te stappen naar één reserve per programma staat beschreven in de Voorjaarsnota 2014. In het kort komt het er op neer dat één reserve per programma zou zorgen voor een betere aansluiting tussen begrotingsprogramma's en de reservepositie. Dit zou de inzichtelijkheid en transparantie ten goede komen wat zou resulteren in realistischere ramingen en meer realisatie, zo stelden GS. Hierbij werd de provincie Zuid-Holland als voorbeeld gezien. Zij werkten daar al enige tijd met één reserve per BBV-programma. Bij de Begroting 2015 zijn de oude reserve via een waswoord tabel overgeheveld naar de nieuwe reserves.

In 2015 is de huidige inrichting van de reserves opgenomen in de financiële verordening door middel van de volgende toevoeging: "De BBV-programma's, 'Mens en middelen' en de 'Algemene dekkingsmiddelen' hebben elk één reserve. Ook worden de Algemene Reserve en de Reserve Stamkapitaal afzonderlijk verantwoord."

Autorisatieniveau van PS

De Provinciewet legt de basis voor dit budgetrecht op het niveau van de programma's/ambities. Indien geen andere afspraken zijn gemaakt ligt bij de thema's en doelen (en laatjes) onder de ambities de autorisatie bij GS. Dit betekent (in theorie) dat PS op ambitieniveau bepalen hoeveel geld er in welke reserve zit en hoeveel er ieder jaar wordt toegevoegd en onttrokken. Ook betekent het dat de verantwoording van GS aan PS minimaal op het niveau van de ambities ligt.

Ambtenaren geven aan dat het autorisatieniveau van PS in de praktijk, vanwege het budgetrecht, op een lager niveau ligt dan de ambitie. Als PS geld beschikbaar stellen voor een bepaald doel, dan kan dat betekenen dat er administratief geld gaat naar een bepaald laatje. In dat geval mogen GS dat geld niet zomaar uit het laatje halen en binnen de reserve ergens anders voor inzetten. Het PS-besluit bepaalt waar GS het geld voor mogen gebruiken. Als GS er iets anders mee willen financieren, dan moet PS hier eerst een besluit over nemen. Dit kan zijn via een besluit over een P&C-document of via een afzonderlijk PS-besluit.

Rol PS bij kaders inrichting

Tijdens de informatiesessie over de voorjaarsnota 2014 stelden PS uitgebreid vragen over de nieuwe inrichting van de reserves. Er zijn zorgen geuit met betrekking tot het autorisatie-niveau, het budgetrecht en het zicht van PS op het geld in reserves. Ook tijdens de daarop volgende commissievergadering uitte een groot deel van de partijen zorgen bij de nieuwe systematiek. Tijdens de PS-vergadering maakten PS enkele opmerkingen en zegden GS toe dat het geld in reserves voor PS inzichtelijk zou blijven.

Ambtelijk wordt aangegeven dat door de nieuwe reserve indeling, het inzicht in de reserves is verbeterd. In de afgelopen statenperiode is te zien dat PS nog steeds op zoek zijn naar meer inzicht in de reserves. Naar aanleiding van motie 17M57⁴⁰ vanuit PS, zijn door GS aanpassingen in P&C-documenten voorgesteld en uitgewerkt die de inzichtelijkheid van reserves moeten verbeteren (zie hoofdstuk 6). Ambtelijk werd aangegeven dat het lastig is vast te stellen of de nieuwe inrichting de uitvoeringskracht daadwerkelijk heeft verbeterd of dat er realistischer geraamd wordt door de structuurwijziging. De inrichting van de reserves is sinds 2014 niet meer geëvalueerd.

5.5 Kaders Stamkapitaal

Het huidige beleid met betrekking tot het Stamkapitaal is dat dit Stamkapitaal in stand wordt gehouden en het rendement wordt ingezet. Dit beleid is benoemd in de Statennotitie 'Vorbereiding Buitengewone Algemene Vergadering van Aandeelhouders (BAVA) N.V. op 17 juni 2009' en is vastgesteld in het Strategisch Beleggingsplan vermogensbeheer provincie Gelderland in 2011. In de herzieningen van dit strategisch beleidsplan in 2014 en 2016 en ten slotte in het treasury statuut uit 2019 is dit beleid ongewijzigd gebleven. Sinds 2019 worden wel, naast het Stamkapitaal, ook andere reserves betrokken bij het vermogensbeheer. Tabel 14 geeft een overzicht van het rendement op vermogensbeheer in de afgelopen vier jaar.

Tabel 14: Rendement op vermogensbeheer

Jaar	Rendement	Stamkapitaal	Rendement als percentage van het Stamkapitaal
2019	€ 69,77 mln.	€ 2.735 mln.	2,77 %
2020	€ 63,95 mln.	€ 2.724 mln.	2,35 %
2021	€ 56,58 mln.	€ 2.256 mln.	2,50 %
2022	€ 51,82 mln.	€ 2.374 mln.	2,18 %

Bron: Jaarstukken provincie Gelderland 2019-2022

PS zijn bij bovengenoemde strategisch beleggingsplannen respectievelijk het treasury statuut betrokken door middel van een zogenoemde 'voorhangprocedure'. GS stellen deze kaders namelijk formeel vast en PS kregen de kans om te reageren op het voorgenomen besluit (wensen en bedenkingen te uiten) voor de definitieve vaststelling. Het treasury statuut werd in de PS-vergadering van juli 2019 besproken en toegelicht door de gedeputeerde Financiën. Omdat PS geen verdere bedenkingen uitten, was de voorhangprocedure daarmee afgerond. Vanwege de destijds nieuwe Staten, de omvang van het Stamkapitaal en de provinciale reserves en het belang dat daarmee gemoeid is, boden GS aan een beeldvormende bijeenkomst te verzorgen waarin de praktijk van treasury en beeldvorming werd toegelicht. Die bijeenkomst was in februari 2020.

⁴⁰ Motie 17M57, 8 november 2017, Titel: Doorontwikkeling van de Gelderse Planning & Controlcyclus

Een uitzondering maken op het hierboven beschreven beleid en ervoor kiezen om toch geld uit het Stamkapitaal te halen, is een bevoegdheid van PS. In de afgelopen tien á vijftien jaar is hier meermalen voor gekozen, onder andere na elk coalitieakkoord (zie tabel 15). Over dit laatste is in het verleden besloten bij de Voorjaars-/Perspectiefnota en begroting. Het Stamkapitaal was bij het begin in 2009 € 4,3 miljard en was eind 2022 € 2,4 miljard. Een deel van deze middelen zit (nog) in andere reserves.

Tabel 15: Samenstelling provinciaal Stamkapitaal (per 31-12-2022, bedragen x miljoen)

	Bedrag
Ontvangsten uit verkoop aandeel NUON periode 2009-2015	€ 4428,3
Achtergestelde lening Vitens	€ 25,9
Af: Uitnamen Coalitieakkoord 2010-2014 + Robuuste investeringsimpuls	- € 848,7
Af: Uitnamen Coalitieakkoord 2015-2019	- € 300,0
Af: Versnelde afschrijving activa	- € 231,4
Af: Uitnamen Coalitieakkoord 2019-2023	- € 350,0
Af: Uitname Perspectieffonds 2021	- € 200,0
Af: Uitname Midterm Review 2021	- € 200,0
Af: Uitname geblokkeerde reserve Alliander	- € 67,5
Bij: Vrijval geblokkeerde reserves	€ 117,8
Totaal provinciaal Stamkapitaal	€ 2374,4

Bron: Jaarrekening provincie Gelderland 2022 (paragraaf financiering).

In december 2020 boden GS een Statenbrief ‘Visie Stamkapitaal en incidentele ruimte’ aan PS aan. Hierin is er onder andere aandacht voor het beleid over de inzet van het Stamkapitaal. GS wilden deze visie met PS vaststellen zodat daarmee ‘de kaders werden herijkt en geschapen om richting Midterm review 2021 met voorstellen te komen om invulling te geven aan de visie’. De visie is met PS besproken, maar zij stelden die niet formeel vast. We kiezen er dan ook voor om de inhoud van de brief aan bod te laten komen in §6.3 waar het gaat over informatievoorziening via Statenbrieven.

6 Controlerende rol PS (informatievoorziening)

In dit hoofdstuk staat de informatievoorziening aan PS over reserves centraal. We maken onderscheid in de informatievoorziening via P&C-documenten en op andere momenten.

6.1 Bevindingen

Normen

- Er zijn afspraken gemaakt over de informatievoorziening over reserves vanuit GS aan PS.
- De informatievoorziening aan PS over reserves is conform wet- en regelgeving en de afspraken met GS.
- PS worden voorzien van volledige, juiste, begrijpelijke/toegankelijke en tijdige informatie aangaande reserves, die hen de mogelijkheid geeft tot integrale afweging bij de begroting en rekening en hen zicht geeft op het bereik van de beoogde doelen van de reserves.
- PS hebben zich (als daar aanleiding voor was) actief opgesteld ten aanzien van de informatie over reserves die zij van GS ontvingen, bijvoorbeeld vragen gesteld.⁴¹

Bevindingen informatievoorziening via P&C documenten

- In de financiële verordening staat welke informatie over reserves opgenomen moet worden in de begroting en de jaarrekening. Dit betreft de meerjarige planning van dotaties en onttrekkingen respectievelijk een toelichting op de verschillen tussen de geraamde en de gerealiseerde dotaties en onttrekkingen.

Vervolg bevindingen op de volgende pagina.

⁴¹ Normen zijn afkomstig uit het onderzoeksplan budgetrecht reserves van de Rekenkamer Oost-Nederland. Specifieke normen over de informatievoorziening zijn afkomstig van het BBV en de financiële verordening Gelderland.

Vervolg bevindingen informatievoorziening via P&C-documenten

- De begroting en de jaarrekening bevatten de informatie over reserves die daar volgens in het BBV en de financiële verordening in moet staan. Er wordt sinds de begroting 2023 en jaarrekening 2022 op een diepgaander niveau inzicht gegeven in de reserves dan voorheen. Dit was een stap in een traject met PS over de doorontwikkeling van de P&C-cyclus, waarbij PS onder andere vroegen om meer inzicht in reserves.
- GS geven bij de Perspectiefnota, begroting en najaarsnota inzicht in de incidentele vrije ruimte (onderdeel van de reserve algemene dekkingslasten).
- Met de keuze voor één reserve per programma in 2014 verminderde het aantal reserves en verbreedde de doelstelling per reserve. Een breder doel maakt zicht op doelbereik lastiger. Doordat verschillen tussen begroting en realisatie vanaf de jaarstukken 2022 per doel worden getoond, wordt duidelijker dan eerder waar niet gerealiseerde dotaties en onttrekkingen binnen de ambitiereserve zitten. Dit geeft iets aan over welk doel (mogelijk) achterloopt.
- De P&C-documenten bevatten een lijst van ongeveer veertig financiële begrippen (waaronder de term reserves) waarvan voor een aantal een korte video is gemaakt. Dit was één van de verbetervoorstellen ter uitvoering van een motie van PS over de doorontwikkeling van de Gelderse P&C-cyclus.
- In adviezen van de rekeningcommissie over de jaarrekeningen van de afgelopen jaren kwamen reserves vooral expliciet aan de orde waar het ging over het resultaat. De rekeningcommissie adviseerde in te stemmen met de ontwerpbesluiten en die hadden ook betrekking op reserves.
- Bij meerdere P&C-documenten uit de begrotingsjaren 2019-2023 stelden Statenleden vragen met betrekking tot (een) reserve(s). Die gingen bijvoorbeeld over de termen dotaties en onttrekkingen, de ontwikkeling van de omvang van reserves, de minimum- en maximumomvang van reserves, het aanmerken van een reserve als incidentele middelen, de reserve Stamkapitaal en de frequentie van doorlichten van reserves.

Bevindingen informatievoorziening anders dan P&C-documenten

- Er zijn in de provinciale kaders geen afspraken gemaakt over de informatievoorziening aan PS over reserves op andere manieren/momenten dan via de P&C-cyclus.
- In de periode 2019-2023 stuurden GS diverse brieven aan PS die gerelateerd waren aan reserves. De belangrijkste waren Statenbrieven over een langetermijnvisie reserves en daaruit volgend een visie Stamkapitaal en incidentele ruimte in 2020. Ook brieven over bijvoorbeeld het financieren van de publieke taak en een onderzoek naar structurele middelen ('Keuzes voor een duurzame toekomst') uit 2021 hadden een relatie met reserves.
- De afgelopen jaren vonden enkele bijeenkomsten voor PS plaats over financiën. Daarin kwamen reserves (in het bijzonder ook het Stamkapitaal) terug.
- PS stelden de afgelopen jaren in twee gevallen schriftelijke vragen die over reserves gingen.

6.2 Informatievoorziening PS via P&C-documenten

6.2.1 Reserves: welke informatie in P&C-documenten is waarom voor PS van belang?

Reserves relevant voor zicht op de financiële positie

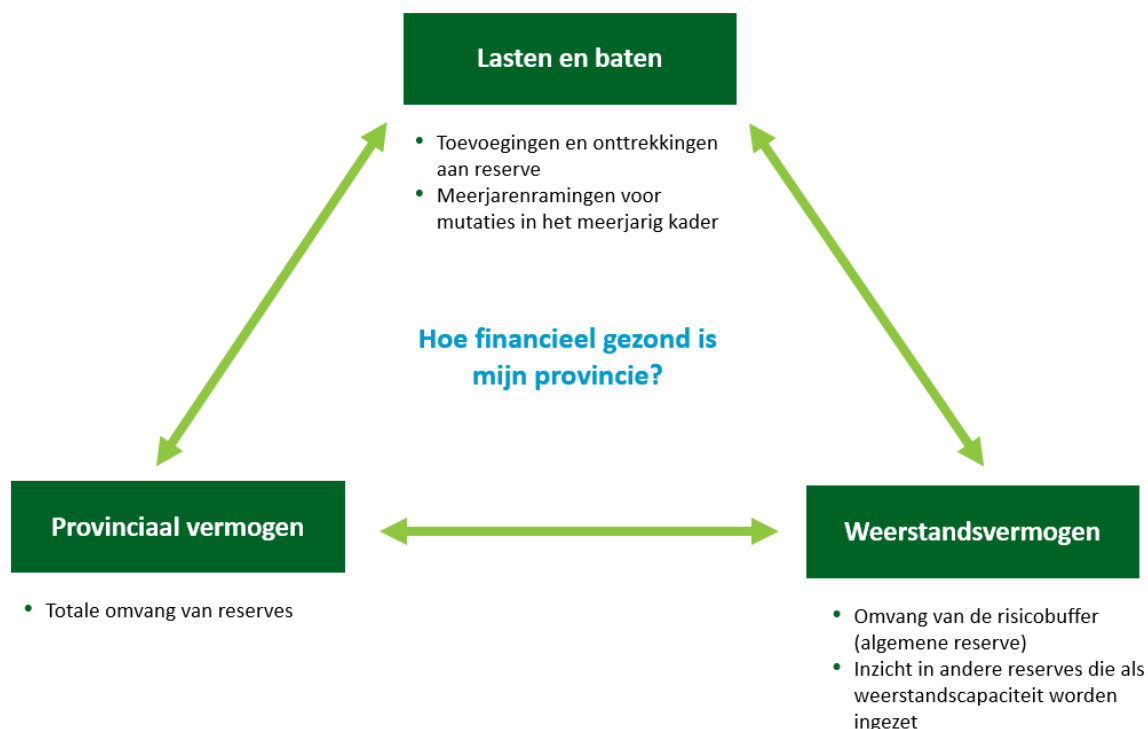
PS hebben tot taak ervoor te zorgen dat de financiële huishouding van de provincie in evenwicht is. Om deze taak goed te kunnen uitoefenen, is een volledig, juist en tijdig inzicht in de financiële positie noodzakelijk. Reserves zijn een belangrijk onderdeel bij (het bepalen van) die financiële positie.

Figuur 15 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:

- Lasten en baten 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 inzicht⁴². 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 dit vermogen voldoende is om het bestaand en nieuw beleid (lasten en baten) 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 en voorzieningen noodzakelijk. Reserves zijn namelijk onderdeel van het eigen vermogen (zie §1.3).
- Weerstandsvermogen: Afdekking van de risico's die gelopen worden in de bedrijfsvoering en beleidsuitvoering. Het weerstandsvermogen van de provincie bestaat uit de verhouding tussen de beschikbare weerstandscapaciteit en de financiële gevolgen van de risico's die hieruit gedekt moeten worden. Het betreft dus de risico's waarvoor de provincie geen specifieke risicodekking heeft getroffen. (zie ook §5.3). De algemene reserve is een belangrijk onderdeel van de belangrijkste van de beschikbare weerstandscapaciteit, de belangrijkste functie van deze reserve is ook het vormen van een 'buffer'.

⁴² 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 (zie §4.2.2).

Figuur 15: (relevante informatie over reserves bij) bepalen van de financiële positie van de provincie



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

Vereiste en afgesproken informatie over reserves

De voorschriften in het BBV ondersteunen het gewenste inzicht in de financiële positie van de provincie door het voorschrijven van specifieke informatie in begroting en rekening. Het gaat daarbij om informatie over reserves en het weerstandsvermogen die minimaal moet zijn opgenomen. Voor reserves gaat het bijvoorbeeld om informatie over de begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen. In [bijlage 4](#) van deze nota staat een overzicht van de relevante artikelen uit het BBV.

PS kunnen zelf ook afspraken met GS maken over de informatie die zij willen ontvangen over reserves. Dit is in Gelderland het geval. Hierover is namelijk een tweetal artikelen opgenomen in de financiële verordening:

- De begroting bevat de meerjarige planning van dotaties en onttrekkingen aan de reserves op basis van het meerjarig bestedingsplan, waarbij van het eindsaldo van het begrotingsjaar van elke reserve een specificatie wordt opgenomen (art. 7 lid 3).
- De jaarrekening bevat, onverminderd het daarover bepaalde in het BBV, tenminste een toelichting op de verschillen tussen de geraamde en de gerealiseerde dotaties en onttrekkingen aan de reserves (art. 7 lid 4).

Daarnaast is in de financiële verordening expliciet opgenomen dat bij de reserve Algemene dekkingsmiddelen de reserve Stamkapitaal en de algemene reserve separaat verantwoord moeten worden (art. 7 lid 1).

6.2.2 Informatie reserves via P&C-documenten

De rol van P&C-documenten vanuit het oogpunt van besluitvorming (over dotaties en onttrekkingen) kwam al aan bod in hoofdstuk 3 in dit rapport. In deze paragraaf ligt de nadruk op de informatievoorziening in de P&C-documenten. Aandachtspunten daarbij zijn: of de P&C-documenten de informatie over reserves bevat wat moet volgens de wettelijke en provinciale kaders, in hoeverre er zicht wordt gegeven op de vrije ruimte en in hoeverre inzicht gegeven wordt in de beoogde en gerealiseerde doelen.

Informatie over reserves P&C-documenten in relatie tot kaders

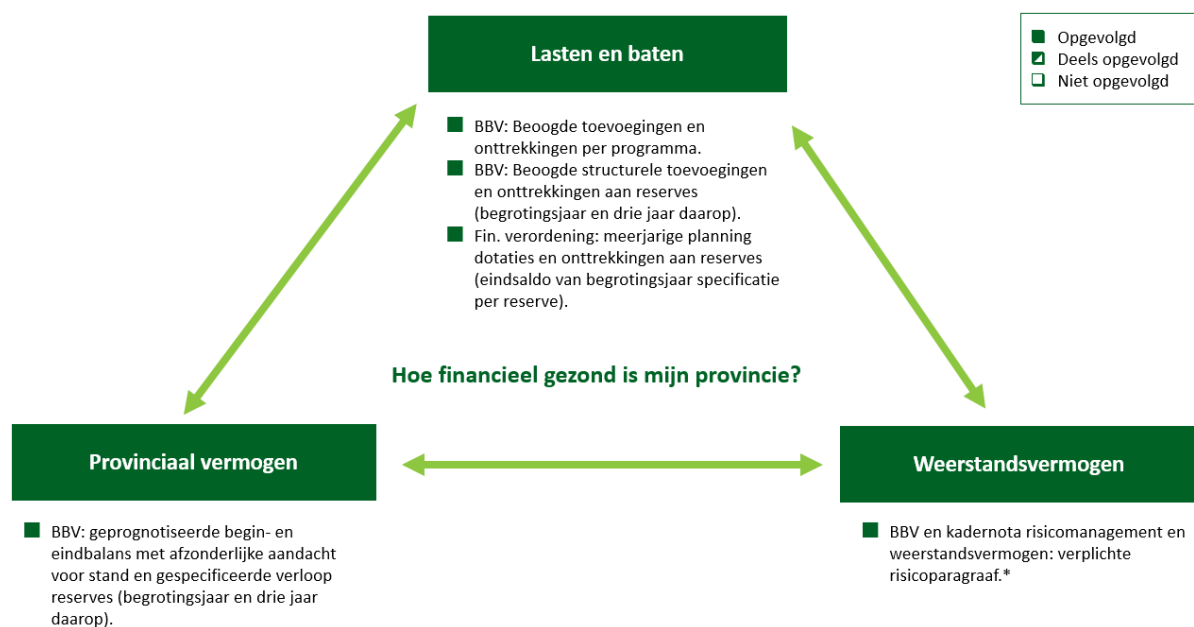
Informatie via de Begroting

De begroting bevat de meeste informatie over reserves van alle P&C-documenten. In de Gelderse begrotingen van de afgelopen jaren stond de informatie over reserves die volgens het BBV en de financiële verordening verplicht is (zie figuur 16). Dat gaat om informatie over de beoogde dotaties en onttrekkingen per programma⁴³, de beoogde structurele toevoegingen en onttrekkingen, een meerjarige planning van dotaties en onttrekkingen aan reserves (incl. specificatie van de opbouw) en een geprognosticeerde begin- en eindbalans met aandacht voor de stand en het gespecificeerde verloop van reserves. Voor de meerjarige planning en specificatie van de opbouw van reserves is tot en met de begroting 2022 per ambitiereserve inzicht gegeven in de onderliggende thema's. Op verzoek van PS is de informatie over reserves in P&C-documenten de afgelopen jaren doorontwikkeld. Vanaf de begroting 2023 wordt er nu meer inzicht in reserves gegeven en worden per thema dotaties en onttrekkingen meerjarig begroot (begrotingsjaar + drie daarop volgende jaren) op doelniveau. Op de dotaties en onttrekkingen wordt een beknopte toelichting gegeven op doelniveau. Het saldo per jaar wordt weergegeven op themaniveau. Er wordt daarbij beknopt toegelicht waar het saldo aan het einde van het laatste ramingsjaar in de toekomst voor benodigd is. Deze toelichting is op themaniveau. Alles samen ontstaat er een diepgaander beeld van waar de begrote dotaties en onttrekkingen voor bedoeld zijn dan in de begrotingen van de jaren ervoor. GS gaf in de Perspectiefnota 2023 aan dat het plan is de informatievoorziening over reserves vanaf de begroting 2024 nog verder uit te breiden. Het saldo wat in de begroting 2023 nog zichtbaar is per thema, zal dan inzichtelijk zijn per doel. Ambtelijk vindt men dat dit inzicht op een relatief 'laag' niveau geboden wordt, ervan uitgaande dat het budgetrecht van PS op ambitieniveau zit (zie §5.4). Ten slotte is in de begrotingen van de afgelopen jaren ook een paragraaf risicobeheersing en weerstandsvermogen opgenomen, zoals dat verplicht is op basis van het BBV en de kadernota van de provincie zelf.

Afhankelijk van wat er speelde omtrent reserves, was er in sommige begrotingen van de afgelopen jaren op een specifiek element meer informatie opgenomen. Een concreet voorbeeld hiervan is dat in de begroting 2022 een toelichting werd gegeven over de vrijval als gevolg van de verfijning van de systematiek van geblokkeerde reserves (zie §5.3).

⁴³ In Gelderland zijn dit de kerntaken (begroting 2019) of de ambities (vanaf begroting 2020).

Figuur 16: Naleving eisen uit BBV en financiële verordening Gelderland m.b.t. informatie over reserves in begroting



Bron: Afbeelding Rekenkamer Oost-Nederland op basis van analyse Gelderse begrotingen 2019-2023.

Twee jaar geleden is de herijking van de provinciale rol en begroting gestart. In dit traject is PS betrokken via onder andere een begeleidingsgroep. Dit traject werd ook wel ‘keuzes voor een duurzame toekomst’ genoemd. De kern is het opnieuw verdelen van geld. De reden daarvoor was dat een deel van de jaarlijkse uitgaven gedekt werden met het rendement op het ‘spaargeld’ (voor een belangrijk deel Stamkapitaal) en dat is op lange termijn niet houdbaar. De laatste jaren leverde spaargeld minder op en voor de komende jaren was al meer geld toegezegd dan beschikbaar zou komen. Om dit op te lossen en de lasten te verlagen, zijn er beleidsmatige keuzes. Er is daarbij scherp gekeken naar wat conform de rol van de provincie en de wettelijke taken uit de structurele middelen moet worden gedekt en wat de provincie ziet als incidenteel.

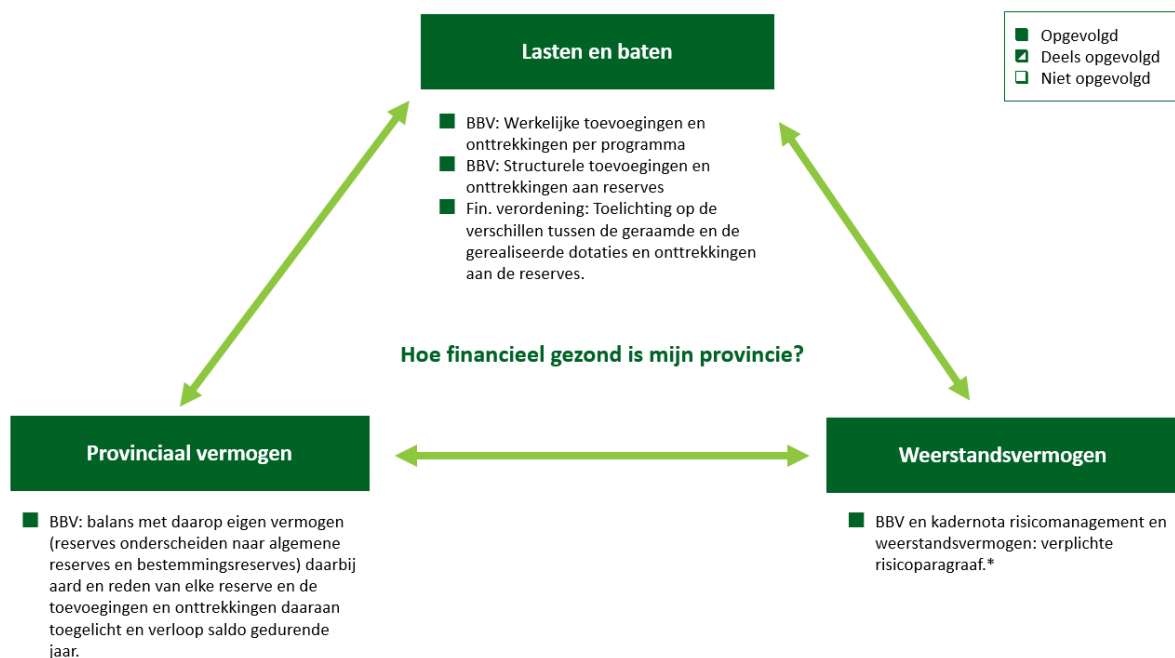
In november 2022 stelden PS de ‘keuzes voor een duurzame toekomst’ vast. Hierbij is een amendement aangenomen waardoor de nieuwe staten de keuze moesten bekrachtigen. Dit is inmiddels gebeurd bij de Perspectiefnota 2024.

Informatie via het Jaarverslag

Figuur 17 laat zien dat conform het BBV in de jaarrekeningen van de afgelopen jaren aandacht had voor bijvoorbeeld de (structurele) dotaties en onttrekkingen aan reserves, de stand en het verloop van de reserves. De financiële verordening vraagt om een toelichting op de verschillen tussen de geraamde en gerealiseerde dotaties en onttrekkingen. In de jaarrekeningen t/m 2021 werd per ambitiereserve voor de onderliggende thema’s inzicht gegeven in hoeveel er was begroot na wijziging, wat de realisatie was en wat het verschil was. Sinds de jaarrekening 2022 wordt hier inzicht in

gegeven voor de diverse doelen die hangen onder een thema. Dit is een stap in het eerdergenoemde traject van de doorontwikkeling van de begroting.

Figuur 17: Naleving eisen uit BBV en financiële verordening Gelderland m.b.t. informatie over reserves in jaarrekening



Bron: Afbeelding Rekenkamer Oost-Nederland op basis van analyse Gelderse begrotingen 2019-2022.

Informatie via andere P&C-documenten

De Gelderse P&C-cyclus kent naast de begroting en jaarrekening nog drie andere documenten: het tussendocument, de Perspectiefnota en de Najaarsnota. Tabel 16 laat zien hoe reserves hierin terugkwamen.

De Perspectiefnota en de Najaarsnota moeten een actualisatie van de financiële ruimte bevatten volgens de financiële verordening. GS hebben dit de afgelopen jaren gedaan. De financiële ruimte is relevant vanuit het oogpunt van reserves, omdat deze onderdeel is van de reserve algemene dekkingsmiddelen.

De diverse P&C-documenten bevatten een wijzigingen op de begroting. GS geven daarbij weer wat de voorgenomen wijzigingen in de dotaties en onttrekkingen aan reserves zijn. In het tussendocument en de Perspectiefnota wordt dit getoond op het niveau van de (ambitie)reserve en in de Najaarsnota op themaniveau. In de Perspectiefnota lieten GS daarnaast ook zien hoe de stand van de diverse reserves was opgebouwd aan het einde van het begrotingsjaar (en een raming voor de drie volgende jaren), dit werd getoond op themaniveau.

Waar er op dat moment sprake was van een specifieke ontwikkeling of voorstel dat betrekking had op reserves werd dat toegelicht. Voorbeelden hiervan zijn de integrale

coalitiereserve, de frequentie van doorlichting reserves/vrijval, het voorstel tot meer inzicht in reserves en de transitiereserve.

Tabel 16: Aandacht voor reserves in overige P&C-documenten

P&C-document	Informatie over reserves (algemeen)	Specifieke aandacht voor reserves in bepaalde jaren
Tussendocument <ul style="list-style-type: none"> • <i>Wanneer:</i> Tussen begroting en Perspectiefnota (in maart/april). • <i>Wat:</i> Gebundelde subsidiegrondslagen en beschikbaarstellingen (wijzigingen lopende begroting). 	<p>In een separaat hoofdstuk staat uit welke onderdelen de begrotingswijziging bestaat. Wijzigingen in de (dotaties en onttrekkingen aan) reserves worden daarin separaat weergegeven. Dit gebeurde op het niveau van de (ambitie)reserve.</p>	N.v.t.
Perspectiefnota <ul style="list-style-type: none"> • <i>Wanneer:</i> Voor het zomerreces. • <i>Wat:</i> Beleidsmatige richting en kaders volgende jaar en drie opvolgende jaren & actualisatie financiële ruimte. 	<ul style="list-style-type: none"> • Er is een tabel over de begrotingswijziging opgenomen. Hierin staan de stand en geraamde dotaties en onttrekkingen. Er is aangegeven hoe deze voor wijziging waren, wat de wijziging is en hoe deze na wijziging zijn. Dit is een overzicht op het niveau van de (ambitie)reserve. • Per ambitiereserve is een tabel opgenomen over hoe de stand van de betreffende reserve was opgebouwd aan het einde van het begrotingsjaar (en een raming voor de drie jaar daarop). De tabel en de toelichting was op themaniveau. • Actualisatie van de incidentele vrije ruimte, deze is onderdeel van de reserve algemene dekkingsmiddelen. 	<ul style="list-style-type: none"> • 2021: Integrale coalitiereserve (§4.3) en vrijval uit reserves (§4.2). • 2023: Nieuw te vormen transitiereserve van € 74,7 mln. en voorstel meer inzicht in financiën/reserves (§4.3).
Najaarsnota <ul style="list-style-type: none"> • <i>Wanneer:</i> Uiterlijk in september aangeboden. • <i>Wat:</i> Actualisatie financiële ruimte & bijstelling begroting lopende jaar. 	<ul style="list-style-type: none"> • Actualisatie van de incidentele vrije ruimte, die is onderdeel van de reserve algemene dekkingsmiddelen. • Reserves komen terug bij de afzonderlijke ambities: per ambitie wordt een tabel met financiële wijzigingen getoond (begroot voor wijziging, de wijziging en begroot t/m wijziging) waarbij ook de dotaties en onttrekkingen aan reserves worden weergegeven. De tabel en de toelichting was op themaniveau. 	<ul style="list-style-type: none"> • 2019: Omzetting van de kerntaakreserves naar ambitiesreserve vanwege de nieuwe begrotingsindeling 2019-2023 met een financiële was- wordt tabel dotaties en onttrekkingen. • 2020: Vervolgvoorstel frequentie doorlichten reserves (§4.2) en specificatie vrijval reserves (§4.3).

Bron: P&C documenten provincie Gelderland 2019-2022.

In de Perspectiefnota's (en de andere P&C-documenten waar we in deze paragraaf over spreken) was achterin een bijlage opgenomen met financiële begrippen. Ongeveer veertig begrippen - waaronder de begrippen reserves, algemene reserve en bestemmingsreserve - worden hier toegelicht. Sinds de Perspectiefnota 2020 wordt daarbij ook verwezen naar een aantal korte video's⁴⁴ die de provincie heeft gemaakt met de uitleg van belangrijkste financiële begrippen die gebruikt worden binnen de P&C-cyclus. Het gaat om filmpjes over: beleids- en begrotingscyclus, beschikbaarstelling, inkomsten en financiële ruimte, integrale afweging, vermogensbeheer. Dit was één van de verbetervoorstellen ter uitvoering van een motie van PS over de doorontwikkeling van de Gelderse P&C-cyclus.

Doelbereik

Zoals al aangegeven besloten PS in 2014 tot één reserve per programma (kerntaak/ambitie). Hierdoor verminderde het aantal reserves. De doelstelling per reserve verbreedde daarmee. Het doel van wat toen nog programmareserves waren, luidde als volgt "het realiseren van de beoogde doelstellingen van de diverse programma's".⁴⁵ Een bredere doelstelling maakt het lastiger om een beeld te krijgen van het doelbereik.

Doordat de verschillen tussen de actuele begroting en de jaarrekening vanaf de jaarstukken 2022 op doelniveau worden weergegeven en eventueel verklaard, wordt duidelijker dan voorheen waar de niet gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen binnen de ambitiereserve in zitten. Dat kan iets aangeven over welk doel (mogelijk) achterloopt.

Vrije ruimte

In de Perspectiefnota, begroting en najaarsnota is er aandacht voor de financiële ruimte. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen structurele en incidentele vrije ruimte. Voor de incidentele ruimte worden de verwachte opbrengsten van het vermogensbeheer en het dividend geraamd. Deze incidentele ruimte is onderdeel van de reserve algemene dekkingsmiddelen. Het bedrag aan incidentele ruimte wordt over een langere periode (vijftien jaar) laten zien. Hierbij wordt aangegeven wat het bedrag was bij het voorgaande P&C-document, welke mutaties en toewijzingen⁴⁶ er bij betreffend P&C-document plaatsvinden en wat vervolgens de incidentele ruimte is na besluitvorming over betreffend P&C-document. De reserve Stamkapitaal wordt niet beschouwd als vrije ruimte, omdat daarover is afgesproken die nominaal in stand te houden. GS geven aan dat de incidentele ruimte jaarlijks betrokken wordt bij de integrale afwegingen in de Perspectiefnota en begroting.

⁴⁴ De video's zijn bijvoorbeeld [hier](#) te vinden.

⁴⁵ Bestedingsplan reserves begroting 2015.

⁴⁶ In vorige bestuursperioden zijn er voor een aantal onderwerpen (gebiedsopgaven, mobiliteit, agenda klimaat en energie, Oneplanet Gelderland) door PS toewijzingen gedaan op toekomstige inkomsten. GS gaven aan dat dit niet past bij een duurzame begroting, omdat die toekomstige inkomsten onzeker bleken. Bij de Perspectiefnota 2023 is voorgesteld om de toewijzingen om te zetten naar een van de andere soorten dekking: structurele middelen, incidentele middelen (incidentele ruimte) of ambitiereserves. Bij de begroting 2023 is dit verwerkt en zijn de toewijzingen vervallen.

6.2.3 Rol PS bij informatie ontvangen via P&C-documenten

Adviezen rekeningcommissie bij P&C-documenten

PS hebben een rekeningcommissie ingesteld die zich onder andere bezig houdt met de voorbereiding van de behandeling van de jaarrekening.⁴⁷ Zij informeren PS over haar bevindingen en adviezen hierbij. De rekeningcommissie geeft hierbij expliciet aan dat zij zich vooral richt op een aantal algemene aspecten van de jaarstukken. Het is namelijk vanuit controlerende taak aan PS om in te gaan op de zogenoemde W-vragen van de jaarstukken (Wat hebben we bereikt? Wat was de inzet? Wat heeft het gekost). Algemene aspecten waar de rekeningcommissie op in ging waren het resultaat en de bevindingen van de accountant. In de adviezen over de jaarstukken 2019 en 2020 had zij ook aandacht voor de doorontwikkeling van de P&C-documenten.

Reserves kwamen vooral aan de orde waar het in de brieven ging over bij het resultaat. Hierbij benoemde de rekeningcommissie over 2020 en 2021 dat zij het één van de grootste uitdagingen voor de provincie acht om op een behoedzame manier met dit Stamkapitaal om te gaan.

In de adviezen van de rekeningcommissie aan PS bij de jaarstukken 2019 t/m 2021 kwam terug om in te stemmen met het ontwerpbesluit. Dit had betrekking op reserves, namelijk om het positieve resultaat aan diverse reserves toe te voegen en om de omvang van de algemene reserve gelijk te stellen aan het benodigde weerstandsvermogen en het surplus toe voegen aan de reserve Algemene dekkingsmiddelen (incidentele ruimte).

In haar advies over het jaarverslag 2022 verwijst de rekeningcommissie naar een passage in het accountantsverslag waar reserves gerelateerd worden aan de kwaliteit en transparantie van de jaarstukken. In betreffend accountantsverslag werd gesteld dat de oorzaakanalyses diepgaander kunnen en dat minder tussentijds verrekeningen van de reserves bijdragen aan een verbeterd inzicht in de afwijkingen tussen de begroting en realisatie. Dit draagt weer bij aan een beter te realiseren begroting en een goede tussentijdse informatievoorziening aan PS.

Traject doorontwikkeling P&C-documenten

In 2017 namen PS een motie aan waarin zij GS verzochten om samen met PS via de rekeningcommissie te komen tot voorstel(len) gericht op de doorontwikkeling en optimalisatie van de P&C-cyclus. Dit met ingang van de bestuursperiode 2019-2023. Afgelopen jaren is hieraan gewerkt.

Bij de behandeling van de jaarstukken 2020 (juni 2021) is gesproken over meer inzicht in de financiën. Hiervoor zijn drie workshops over de doorontwikkeling van de P&C-cyclus georganiseerd. De verbeterpunten zijn geland in de begroting 2022. Hierin zijn, naast de ambities en thema's, ook expliciet de doelen per thema opgenomen. Daarnaast hebben GS vanuit deze doorontwikkeling van de P&C-cyclus ook aan PS toegezegd om een gedetailleerde toelichting te geven op reserves om de inzichtelijkheid te vergroten. Bij

⁴⁷ Reglement van Orde provinciale Staten Gelderland artikel 88 lid 1 en 2.

de Perspectiefnota 2023 werd hiertoe een voorstel gedaan om het doel (meer inzicht in reserves) in twee stappen te bereiken (zie paragraaf 6.2.2). In de kern komen deze twee stappen er op neer bij de begroting 2023 inzicht wordt gegeven en toelichting plaatsvindt op themaniveau en bij de begroting 2024 er inzicht wordt gegeven op doelniveau. Vanwege de hoge druk op de organisatie is gekozen voor deze stappen. GS gaven ook een voorbeelduitwerking weer om PS een beeld te geven van hoe het eruit gaat zien. PS gingen met het vaststellen van Perspectiefnota 2023 akkoord met het voorstel.

Vragen PS bij P&C-documenten

Statenleden kunnen in voorbereiding op/bij de behandeling van P&C-documenten vragen stellen. Die kunnen gaan over reserves. In Gelderland was dit het geval. Tabel 17 laat zien dat de vragen over reserves op allerlei elementen betrekking hadden bijvoorbeeld op de termen dotaties en onttrekkingen, de ontwikkeling van de omvang van reserves, de minimum- en maximumomvang van reserves, het aanmerken van een reserve als incidentele middelen, de reserve Stamkapitaal en de frequentie van doorlichten van reserves.

Tabel 17: Vragen PS m.b.t. (een) reserve(s) bij P&C-documenten

Begrotingsjaar	Vragen en opmerkingen hadden betrekking op:
2019	<ul style="list-style-type: none"> de termen dotaties en onttrekkingen; het mogelijk opvangen van overschrijdingen op uitgaven bij een specifieke ambitie door al gereserveerde middelen in de ambitiereserve;
2020	<ul style="list-style-type: none"> de reserve Stamkapitaal (bv. of de huidige toewijzingen gedekt kunnen worden door inzet Stamkapitaal, of er een nadere uitsplitsing van Stamkapitaal gegeven kan worden, welk jaar welk deel vervalt en waar dat dan waarschijnlijk naar toe gaat); de mogelijkheid om structurele middelen over te hevelen naar een incidentele reserve (algemene dekkingsmiddelen); het onderbrengen van de middelen die zijn vrijgefallen bij het doorlichten van de reserves; de vrijval bij een specifieke ambitiereserve (m.b.t. natuur); het opnemen van de coalitiemiddelen in de reserve algemene dekkingsmiddelen om integraal programmeren mogelijk te maken; de frequentie van het doorlichten van bestemmingsreserves; de samenstelling van ambitiereserves (ontwikkeling in de afgelopen twee jaar, inzicht in de geregistreerde verplichtingen en in welk jaar de verplichtingen zijn aangegaan);
2021	<ul style="list-style-type: none"> de integrale coalitiereseerve (hoe PS hierbij alsnog een kaderstellende rol kunnen vervullen en hoe PS betrokken worden en blijven bij de voorbereiding en uitvoering); het aanhouden van een onder- en bovengrens bij ambitiereserves (om te kunnen bepalen of reserves geen overmaat bevatten); het ontbreken van dotaties voor toekomstige jaren bij de ambitiereserve gericht op 'gezond, veilig, schoon en welvarend'; de dekking uit 'nog beschikbaar te stellen coalitieakkoordmiddelen' (bv. waar de gevonden middelen voorheen voor waren bedoeld, wat naar welke reserve is gegaan); het advies van de accountant om het realisatiegehalte van de begroting en de huidige inrichting van de bestemmingsreservestructuur onderdeel uit te laten maken van de doorontwikkeling van de P&C-documenten;

2022	<ul style="list-style-type: none"> de reden om € 55 mln. (positief saldo voor de incidentele ruimte voor betreffend jaar) te gebruiken voor het wegnemen van de tekorten op de incidentele ruimte in 2023-2027 alvorens deze middelen weg te zetten in een reserve voor de volgende bestuursperiode; de uitsplitsing van de post 'overige bestemmingsreserve' in de balans;
2023	<ul style="list-style-type: none"> de sturing van PS wat er in en uit bestemmingsreserves gaat; hoe de verplichtingen binnen bestemmingsreserves in beeld zijn gebracht en wat vrije en niet vrije ruimte is; wat de omvang van de transitiereserve is en wanneer bedragen vrijvallen; het ombuigen van de toewijzingen voor Mobiliteit en OnePlanet naar reserves; de reden dat een specifieke reservering wordt aangemerkt als incidentele middelen;
2024	<ul style="list-style-type: none"> de mate waarin een beroep verwacht wordt op de transitiereserve en de reden dat reserves niet geïndexeerd worden.

Bron: Openbare opnames en documenten bij P&C-documenten provincie Gelderland

6.3 Informatievoorziening PS anders dan via P&C-documenten

In de provinciale kaders staan geen afspraken over informatievoorziening over reserves op andere manieren dan via de P&C-cyclus.

Statenbrieven

In de afgelopen jaren stuurden GS diverse brieven aan PS die gerelateerd waren aan reserves. Zo boden GS in december 2020, naar aanleiding van een motie⁴⁸, de Visie Stamkapitaal en incidentele ruimte aan PS aan.⁴⁹ Hierin komen zes thema's aan de orde waarvan de volgende drie met name relevant zijn in verband met het Stamkapitaal:

- beleid over inzet Stamkapitaal;
- hoe de geraamde opbrengsten vermogensbeheer en dividend in de begroting worden verwerkt en
- wat de gevolgen zijn voor de langjarige toewijzing van incidentele middelen.⁵⁰

Voor dit onderzoek is met name het beleid over de inzet van het Stamkapitaal relevant. GS schetsten in de brief drie varianten, te weten: het Stamkapitaal op huidig niveau in stand houden; een geleidelijke afname van het Stamkapitaal om investeringen te doen en het Stamkapitaal laten groeien voor meer dekking in de toekomst en stellen dat de eerste variant (Stamkapitaal op huidige niveau in stand houden) hun voorkeur heeft. Ze gaven aan dat de visie bedoeld was om met PS de uitgangspunten en kaders omtrent het Stamkapitaal en de incidentele ruimte te herijken en dat ze de visie met PS wilden bespreken en vastleggen. De bespreking gebeurde in een beeldvormende en oordeelsvormende sessie. Voorafgaand zijn technische vragen gesteld en ook in de sessie stelden

⁴⁸ Motie 19M68 Startnotitie langetermijnvisie reserves.

⁴⁹ In voorbereiding hierop stuurden GS in april 2020 nog een brief over het opstellen van een langetermijnvisie reserves aan PS. Hierin gingen GS onder andere in op de afbakening van de motie en gaven ze aan welke onderwerpen ze voorziening voor de visie. GS gaven aan de motie zo begrepen te hebben dat deze doelt op de reserve Stamkapitaal en de daaruit voortvloeiende opbrengsten en dat ook de te ontvangen dividenden worden betrokken. De ambitiereserves worden buiten beschouwing gelaten. Wat betreft de onderwerpen werd onder andere het beleid over de inzet van het Stamkapitaal genoemd.

⁵⁰ De andere thema's in de brief waren: financiële gevolgen van diverse rentescenario's, meerjarig geraamde dividenden en wat het effect op de incidentele ruimte is als deze lager dan nu worden geraamd; financieringen vanuit de publieke taak.

PS diverse vragen. Een uitkomst van de oordeelsvormende sessie was dat GS extra onderzoek doen en externe adviseurs vragen te kijken naar het financieren vanuit de publieke taak⁵¹. PS stelden de visie Stamkapitaal en incidentele ruimte niet formeel vast.

In 2021 waren er diverse Statenbrieven/voorstellen die van invloed waren op het Stamkapitaal, rendement en incidentele middelen. Dit waren:

- Statenbrief financieren vanuit de publieke taak (juni 2021)⁵². Dit ging over hoe ver de provincie wil (en kan) gaan om - extra - financieel rendement te maken versus haar rol als overheid. De brief had vooral vanuit de aanleiding met reserves te maken. GS noemden dat ambities groter waren dan de beschikbare middelen, wat komt doordat Stamkapitaal, rendement en incidentele middelen minder zijn.⁵³ Met de brief gaven GS invulling aan de toezegging om mogelijkheden voor financieren vanuit de publieke taak voor meer financieel rendement te onderzoeken.
- Statenbrief onderzoek structurele middelen (juli 2021)⁵⁴. Aanleiding voor dit onderzoek was dat de financiën onder druk stonden (zie hierboven). PS stemden bij de Perspectiefnota 2022 in om te onderzoeken of de te verwachten tekorten in de incidentele ruimte opgelost konden worden door te bezuinigen op de structurele middelen. GS geven in de brief hun beeld bij het onderzoek. De brief is met PS besproken om hun opmerkingen mee te kunnen nemen bij het uit te voeren onderzoek. Dit onderzoek was onderdeel van het eerdergenoemde traject *'Keuzes voor een duurzame toekomst - herijking provinciale rol en begroting'*. PS ontvingen hier in de periode 2021-2023 meerdere Statenbrieven en -voorstellen over.
- Statenvoorstel over de kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen (juli 2021).⁵⁵ In §5.3 zijn we hier al op ingegaan, bijvoorbeeld op de relevantie vanuit het oogpunt van reserves, daarom laten we dit hier verder buiten beschouwing.
- Statenvoorstel over een verzoek van Alliander NV tot versterking van de kapitaalstructuur. Aan PS werd gevraagd om een bedrag in de range van € 67 tot € 84 miljoen beschikbaar te stellen uit het Stamkapitaal. Dit was voor een storting in de geblokkeerde reserve als risicodekking (zie ook §5.3).

Presentaties en informatiesessies

Aan het begin van de Statenperiode vindt een informatiesessie over financiën en control plaats in het kader van het inwerkprogramma voor de Staten. In de informatiesessie was er aandacht voor reserves. Ambtelijk werd aangegeven dat vanwege het grote aantal nieuwe Statenleden en de beperkte tijd is ingestoken op het 'basisniveau'. Een van de ideeën was om komend jaar nog een inwerkbijsameling te doen met meer verdieping.

Er zijn geen 'standaardmomenten' waarin PS geïnformeerd worden over reserves. Wat wel gebeurt, is dat er een presentatie wordt gegeven over een (financieel) thema dat gerelateerd is aan een reserve. Dat gebeurt naar aanleiding van concrete ontwikkelingen, bijvoorbeeld als uit overleg met de Griffie blijkt dat er veel vragen bij PS

⁵¹ Deze toezegging had betrekking op het thema *'financieren vanuit de publieke taak'* die ook in de visie Stamkapitaal en incidentele ruimte aan de orde kwam. Hiertoe was ook een bijlage bij de Statenbrief opgenomen over *'Financiële instrumenten en mogelijkheden vanuit de publieke taak'*.

⁵² PS2021-414.

⁵³ Presentatie financiële samenhang, september 2021.

⁵⁴ PS2021-560.

⁵⁵ PS2021-533.

omtrent een thema zijn en/of omdat er een Statenbrief of Statenvoorstel bij PS ligt over een financieel thema. De afgelopen jaren ging het bijvoorbeeld om:

- een presentatie over vermogensbeheer in februari 2020. In die presentatie kwam de inzet van het Stamkapitaal aan bod. Dat Stamkapitaal zit in/is een reserve. In diezelfde presentatie werden PS bijgepraat over de doorlichting van reserves.
- een presentatie over financieren vanuit de publieke taak in september 2021. Hierbij zijn overwegingen (onder andere budgetrecht PS en aanhouden geblokkeerde reserves kwamen aan de orde), mogelijkheden en aandachtspunten besproken. Ook was er aandacht voor de ‘financiële samenhang’. De financiële toekomst waarbij de ambities groter zijn dan de middelen werd geschetst. Er werden scenario’s beschreven met en zonder de inzet van het Stamkapitaal en stilgestaan bij voorstellen die op dat moment ter bespreking/besluitvorming bij PS lagen die van invloed waren op het Stamkapitaal, rendement en incidentele middelen. Er was in de presentatie aandacht voor de invloed van PS op het beeld van de financiën: per voorstel werd aangegeven wat het gevolg voor het Stamkapitaal, rendement en incidentele middelen zou zijn als PS een bepaald besluit namen.

Het plan is om in dit eerste jaar na de verkiezingen informatiesessies/presentaties bij P&C-documenten te houden.⁵⁶ Dat is eerder ook gedaan.⁵⁷

(beantwoording van) schriftelijke vragen

In §6.2.3 kwam al aan de orde dat er de afgelopen jaren bij de begroting en jaarstukken technische vragen over reserves zijn gesteld. PS stelden de afgelopen jaren in twee gevallen schriftelijke Statenvragen die betrekking hadden op reserves. Deze werden gesteld naar aanleiding van een P&C-document en een wijziging in de financiële verordening en zijn zodoende al eerder in deze nota (§6.2.3 respectievelijk §5.2) verwerkt.

⁵⁶ Ambtelijk interview.

⁵⁷ Slotwijziging 2018 > Overige onderwerpen > Doorontwikkeling P&C.

Bijlage 1: Onderzoeksopzet

74

Budgetrecht bij reserves Gelderland

Doel- en vraagstelling

Doelstelling

Het doel van dit onderzoek is:

PS Gelderland en Overijssel inzicht geven in en ondersteunen bij de invulling van hun budgetrecht bij reserves.

Centrale vraag

De volgende vraag staat centraal in dit onderzoek:

Worden PS voldoende in staat gesteld om hun budgetrecht bij reserves uit te oefenen en pakken zij hun rol actief op?

Onderzoeksvragen

Beleid

1. In hoeverre is het beleid met betrekking tot reserves van voldoende kwaliteit?
2. In hoeverre hebben PS (als daar aanleiding voor was) een actieve rol gehad bij het beleid ten aanzien van reserves?

Inzet reserves i.r.t. budgetrecht PS

3. In hoeverre vindt de inzet² van reserves in de praktijk op adequate wijze plaats?
In het bijzonder kijken we naar:
 - a. de uitoefening van bevoegdheden van PS bij reserves;
 - b. de kwaliteit van de onderbouwing van reserves;
 - c. het realisme van de begrotingen omtrent reserves;
 - d. de voeding van en onttrekkingen uit reserves, en het soort taken (wettelijke of autonome) waar onttrekkingen voor worden ingezet;
 - e. de kwaliteit van de evaluatie van reserves en de opvolging daarvan.

In §1.2 van deze nota is voor diverse aspecten aan bod gekomen waarom die relevant zijn voor het budgetrecht van PS.

Informatievoorziening PS

4. Is de informatievoorziening aan PS over reserves toereikend om hun budgetrecht adequaat te kunnen uitoefenen?
5. In hoeverre hebben PS zich (als daar aanleiding toe was) actief opgesteld ten aanzien van de informatie over reserves die zij van GS ontvangen?

Normenkader

Voor het opstellen van onze bevindingen hanteren we een normenkader. Het oorspronkelijke normenkader voor dit onderzoek ziet u in tabel 18. In veel van deze normen werd gesproken over 'provinciale kaders'. Gedurende het onderzoek hebben we deze normatiek dan ook toegespitst op de provincie Gelderland door specifiekere normen uit de financiële verordening en kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen te halen. Dit ziet u in de bevindingenblokken aan het begin van elk hoofdstuk in deze nota, waarbij we met een voetnoot de exacte bron hebben aangegeven wanneer de norm ontbreekt in het onderzoeksplan.

75

Budgetrecht bij reserves Gelderland

Tabel 18: Normenkader budgetrecht reserves

Onderdeel	Vraag	Normen
Beleid	1 en 2	<ul style="list-style-type: none">• GS hebben periodiek kaders met betrekking tot reserves aan PS aangeboden.• De provinciale kaders met betrekking tot reserves zijn duidelijk, actueel, consistent en conform wet- en regelgeving en gezaghebbende richtlijnen.• In de provinciale kaders is in ieder geval aandacht voor de instelling van reserves (incl. nut en noodzaak/onderbouwing) en de toerekening van rente aan reserves.• PS hebben een actieve rol bij de provinciale kaders met betrekking tot reserves. Bijvoorbeeld door het stellen van vragen (als daar aanleiding toe was).• De provinciale kaders met betrekking tot reserves worden periodiek geëvalueerd en geleerde lessen worden geïmplementeerd.
Inzet reserves i.r.t. budgetrecht	3	<ul style="list-style-type: none">• De inzet (instelling, dotatie, onttrekking, opheffing en wijziging) van reserves gaat conform wet- en regelgeving en provinciale kaders. Zo vindt instelling plaats via een PS-besluit, besluiten PS bij de begroting over dotaties en onttrekkingen etc.• De beleidsmatige onderbouwing bij instelling van een reserve bestaat uit in ieder geval uit nut en noodzaak, functie en doel. De financiële onderbouwing bij instelling bestaat in ieder geval uit dotaties, onttrekkingen, omvang en looptijd.• Reserves worden periodiek geëvalueerd. Daarbij wordt aan de hand van onder meer relevante ontwikkelingen, gerealiseerde bestedingen, doelbereik, verplichtingen en vrije ruimte beoordeeld of een reserve moet worden bijgesteld (bijvoorbeeld of de omvang moet worden geactualiseerd, de vrij besteedbare ruimte moet worden afgeroomd en/of de voeding moet worden aangepast).
Informatievoorziening PS	4 en 5	<ul style="list-style-type: none">• Er zijn afspraken gemaakt over de informatievoorziening over reserves vanuit GS aan PS.• De informatievoorziening aan PS over reserves is conform wet- en regelgeving en de afspraken met GS.

- PS worden voorzien van volledige, juiste, begrijpelijke/toegankelijke en tijdige informatie aangaande reserves, die hen de mogelijkheid geeft tot integrale afweging bij de begroting en rekening en hen zicht geeft op het bereik van de beoogde doelen van de reserves.
- PS hebben zich (als daar aanleiding voor was) actief opgesteld ten aanzien van de informatie over reserves die zij van GS ontvingen, bijvoorbeeld vragen gesteld.

Onderzoeksmethoden

Voor het onderzoek analyseerden we relevante documentatie (wet- en regelgeving, beleid, P&C-documenten en Statenvoorstellen/-brieven) en voerden we interviews.

Voor de data-analyse hebben we gebruik gemaakt van gegevens uit P&C documenten van de periode 2019-2022 en gegevens uit de Oracle en Unit4 ERP databases (laatjes-data) van de provincie over deze zelfde periode. Onder andere onderzoeksvraag 3a (over het budgetrecht van PS, bv. of er niet meer gerealiseerd is dan begroot) en 3c (over het realisme van begroten) hebben we beantwoord met deze data.

Verder is er een meervoudige casestudie gedaan om te kijken naar de inzet van reserves in de praktijk. We hebben voor deze casestudie zeven laatjes geselecteerd. De selectie vond plaats met behulp van bovenvermelde laatjes-data. Selectiecriteria waren: spreiding over reserves, twee per ambitie, reserves van grote omvang, laatjes van grote omvang, onttrekkingen en dotaties in de periode 2019-2022. In tabel 19 geven we het aantal cases en (waar daar sprake van is) de criteria voor casusselectie weer.

Tabel 19: Eigenschappen laatjes casestudie

Naam laatje	E-nummer	Reserve
Vitale vakantieparken	E0188R	Algemene dekkingsmiddelen
Inrichten Natuur	E0066R	Natuur en cultuur
Gelderse Maatregelen Stikstof	E0239R	Natuur en cultuur
Dekking kapitaal lasten beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur	V0910R	Economie en mobiliteit
Trajectmanagement	E0097R	Economie en mobiliteit
Actieplan wonen	E0216R	Gezond, veilig, schoon en welvarend
Wet bodembescherming	E0025R	Gezond, veilig, schoon en welvarend

Bron: Gegevens aangeleverd door provincie Gelderland op verzoek van Rekenkamer Oost-Nederland.

Bijlage 2: Onttrekkingen en dotaties aan reserves per jaar 2019-2022

Tabel 20: Saldo en mutaties reserves 2019, bedragen x 1.000

Naam reserves	Saldo 1 januari	Dotaties	Onttrekkingen	Saldo 31 december
Samen voor Gelderland	€ 41.623	€ 60.816	€ 21.936	€ 80.503
Duurzaam	€ 48.452	€ 57.156	€ 41.471	€ 64.137
Natuur en cultuur	€ 257.730	€ 232.981	€ 123.708	€ 367.004
Gezond, veilig, schoon en welvarend	€ 100.066	€ 121.405	€ 70.682	€ 151.303
Economie en mobiliteit	€ 672.135	€ 337.583	€ 219.198	€ 790.519
Mens en middelen	€ 9.705	€ 39.834	€ 24.791	€ 24.749
Algemene dekkingsmiddelen	€ 227.356	€ 569.014	€ 586.075	€ 219.005
Algemene reserve	€ 8.221	€ 0	€ 0	€ 5.000
Reserve Stamkapitaal	€ 3.074.171	€ 0	€ 350.000	€ 2.724.171
Totaal	€ 4.439.459	€ 1.418.789	€ 1.437.861	€ 4.426.391

Bron: P&C-documenten provincie Gelderland 2019.

Tabel 21: Saldo en mutaties reserves 2020, bedragen x 1.000

Naam reserves	Saldo 1 januari	Dotaties	Onttrekkingen	Saldo 31 december
Samen voor Gelderland	€ 80.503	€ 69.108	€ 79.756	€ 69.855
Duurzaam	€ 64.137	€ 44.636	€ 44.939	€ 63.833
Natuur en cultuur	€ 367.004	€ 119.119	€ 146.413	€ 329.735
Gezond, veilig, schoon en welvarend	€ 150.789	€ 28.826	€ 63.170	€ 116.856
Economie en mobiliteit	€ 790.519	€ 184.306	€ 319.453	€ 655.372
Mens en middelen	€ 24.749	€ 30.953	€ 24.394	€ 31.308
Algemene dekkingsmiddelen	€ 210.295	€ 485.287	€ 296.647	€ 409.497
Algemene reserve	€ 5.000	€ 0	€ 0	€ 2.376
Reserve Stamkapitaal	€ 2.724.171	€ 0	€ 0	€ 2.724.171
Totaal	€ 4.417.167	€ 962.235	€ 974.772	€ 4.403.003

Bron: P&C-documenten provincie Gelderland 2020.

Tabel 22: Saldo en mutaties reserves 2021, bedragen x 1.000

Naam reserves	Saldo 1 januari	Dotaties	Onttrekkingen	Saldo 31 december
Samen voor Gelderland	€ 69.885	€ 242.651	€ 245.568	€ 66.938
Duurzaam	€ 63.833	€ 82.601	€ 44.984	€ 101.450
Natuur en cultuur	€ 340.533	€ 112.968	€ 150.347	€ 305.816
Gezond, veilig, schoon en welvarend	€ 116.856	€ 44.365	€ 34.804	€ 127.125
Economie en mobiliteit	€ 655.372	€ 238.543	€ 179.717	€ 714.611
Mens en middelen	€ 31.308	€ 32.193	€ 24.600	€ 38.901
Algemene dekkingsmiddelen	€ 409.497	€ 876.760	€ 557.896	€ 732.043
Algemene reserve	€ 2.376	€ 1.702	€ 0	€ 4.346
Reserve Stamkapitaal	€ 2.724.171	€ 0	€ 467.521	€ 2.256.650
Totaal	€ 4.413.831	€ 1.631.783	€ 1.705.437	€ 4.347.880

Bron: P&C-documenten provincie Gelderland 2021

Tabel 23: Saldo en mutaties reserves 2022, bedragen x 1.000

Naam reserves	Saldo 1 januari	Dotaties	Onttrekkingen	Saldo 31 december
Samen voor Gelderland	€ 66.938	€ 16.272	€ 26.354	€ 56.856
Duurzaam	€ 101.450	€ 35.657	€ 36.718	€ 100.389
Natuur en cultuur	€ 305.818	€ 94.392	€ 109.548	€ 290.663
Gezond, veilig, schoon en welvarend	€ 127.125	€ 29.470	€ 53.051	€ 103.544
Economie en mobiliteit	€ 714.605	€ 143.314	€ 171.814	€ 686.105
Mens en middelen	€ 38.901	€ 31.321	€ 25.935	€ 44.287
Algemene dekkingsmiddelen	€ 732.043	€ 245.307	€ 356.899	€ 633.656
Algemene reserve	€ 4.346	€ 0	€ 0	€ 3.557
Reserve Stamkapitaal	€ 2.256.650	€ 117.818	€ 0	€ 2.374.468
Totaal	€ 4.347.876	€ 713.551	€ 780.319	€ 4.293.525

Bron: P&C-documenten provincie Gelderland 2022.

Tabel 24: Verloop saldo reserves van begin 2019 tot eind 2022, bedragen x 1.000

Naam reserves	1 januari 2019	31 december 2019	31 december 2020	31 december 2021	31 december 2022
Samen voor Gelderland	€ 41.623	€ 80.503	€ 69.855	€ 66.938	€ 56.856
Duurzaam	€ 48.452	€ 64.137	€ 63.833	€ 101.450	€ 100.389
Natuur en cultuur	€ 257.730	€ 367.004	€ 329.735	€ 305.816	€ 290.663
Gezond, veilig, schoon en welvarend	€ 100.066	€ 151.303	€ 116.856	€ 127.125	€ 103.544
Economie en mobiliteit	€ 672.135	€ 790.519	€ 655.372	€ 714.611	€ 686.105
Mens en middelen	€ 9.705	€ 24.749	€ 31.308	€ 38.901	€ 44.287
Algemene dekkingsmiddelen	€ 227.356	€ 219.005	€ 409.497	€ 732.043	€ 633.656
Algemene reserve	€ 8.221	€ 5.000	€ 2.376	€ 4.346	€ 3.557
Reserve Stamkapitaal	€ 3.074.171	€ 2.724.171	€ 2.724.171	€ 2.256.650	€ 2.374.468
Totaal	€ 4.439.459	€ 4.426.391	€ 4.403.003	€ 4.347.880	€ 4.293.525

Bron: P&C-documenten provincie Gelderland 2019-2022.

Bijlage 3: Overzicht laatjes ambitiereserve Economie en mobiliteit

Tabel 25: Laatjes ambitiereserve Economie en mobiliteit in de periode 2019-2022

E-nummer	Omschrijving Laatje
E0001R	Projecten Topsectoren
E0003R	Arbeidsmarktbeleid
E0004R	Versterken MKB
E0006R	Overig economisch beleid
E0008R	Reserve werklocaties
E0096R	Instandhouding
E0097R	Trajectmanagement
E0098R	Investeren in bestaande netwerken
E0099R	Decentralisatie uitkering Mobiliteit
E0100R	Versterken bereikbaarheid stedelijke netwerken
E0101R	Versterken corridors
E0102R	Infraprojecten
E0103R	Ontsluiten basisvoorzieningen landelijk gebied
E0107R	Provinciaal Herstructureringsprogramma
E0168R	MIT Gelderland
E0171R	Uitvoeringsprogramma Trajecten
E0174R	OV reserve
E0195R	Rail Terminal Gelderland
E0207R	Circulaire Economie
E0208R	Rode Loper
E0210R	Gebiedsagenda Arnhem Nijmegen
E0213R	Gebiedsagenda Gelderse Corridor
E0217R	Onderwijs en arbeidsmarkt 2020-2030
E0218R	Vestigingsklimaat en Innovatie
E0232R	Bereikbaar Gelderland (CA 2019-2023)
E0274R	Vaarwegbeheer
V0114R	<i>geen beschrijving aangeleverd door Provincie</i>
V0115R	Nog te programmeren middelen Economie
V0132R	<i>geen beschrijving aangeleverd door Provincie</i>
V0301R	<i>geen beschrijving aangeleverd door Provincie</i>

V0403R	EFRO risico, niet subsidiabel
V0604R	TIR Gebiedsopgaven
V0605R	TIR Mobiliteit
V0607R	TIR Agenda Klimaat en Energie
V0910R	Dekking kap.Ist Beheer, onderhoud en verbetering infrastructuur
V1004R	Specifieke toewijzingen voor Kerntaak: 4 - Regionale bereikbaarheid & regionaal openbaar vervoer
V1005R	<i>geen beschrijving aangeleverd door Provincie</i>
V1006R	Specifieke toewijzingen Gebiedsagenda Arnhem Nijmegen
V1010R	<i>geen beschrijving aangeleverd door Provincie</i>
V1101R	Klimaatplan eigen organisatie

Bron: Administratie provincie Gelderland

Bijlage 4: Wet- en regelgeving

Hieronder geven we de artikelen uit het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) weer die relevant zijn met betrekking tot reserves.

Hoofdstuk II: De begroting en de toelichting

Titel 2.3 De Paragrafen

[Artikel 16](#)

De paragraaf betreffende het grondbeleid bevat ten minste:

e. de beleidsuitgangspunten omtrent de reserves voor grondzaken in relatie tot de risico's van de grondzaken.

Titel 2.4 Het overzicht van baten en lasten en de toelichting

[Artikel 17](#)

Het overzicht van baten en lasten in de begroting bevat: d. de beoogde dotaties en onttrekkingen aan reserves per programma;

[Artikel 19](#)

De toelichting op het overzicht van baten en lasten bevat ten minste:

d. een overzicht van de beoogde structurele dotaties en onttrekkingen aan de reserves.

Titel 2.5 De uiteenzetting van de financiële positie en de toelichting

[Artikel 20](#)

2 Afzonderlijke aandacht wordt ten minste besteed aan:

d. de stand en het gespecificeerde verloop van de reserves;

Hoofdstuk III: De meerjarenraming en de toelichting

[Artikel 23](#)

De toelichting op de meerjarenraming bevat ten minste:

c. een overzicht per jaar van de beoogde structurele dotaties en onttrekkingen aan de reserves;

Hoofdstuk IV: De jaarstukken en de toelichting

Titel 4.4 Het overzicht van de baten en lasten en de toelichting

[Artikel 27](#)

Het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening bevat:

d. de werkelijke dotaties en onttrekkingen aan reserves;

[Artikel 28](#)

De toelichting op het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening bevat ten minste:

d. een overzicht van de structurele dotaties en onttrekkingen aan de reserves;

Titel 4.5 De balans en de toelichting

Paragraaf 4.5.5 Vaste passiva

[Artikel 41](#)

Onder de vaste passiva worden afzonderlijk opgenomen het eigen vermogen, de voorzieningen en de vaste schulden, met een rentetypische looptijd van één jaar of langer.

[Artikel 42](#)

1. Het eigen vermogen bestaat uit de reserves en het gerealiseerde resultaat volgend uit het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening.

[Artikel 43](#)

1. In de balans worden de reserves onderscheiden naar: a. de algemene reserve; b. de bestemmingsreserves.

2. Een bestemmingsreserve is een reserve waaraan de raad een bepaalde bestemming heeft gegeven.

Paragraaf 4.5.7 Toelichting op de balans

[Artikel 54](#)

1. In de toelichting op de balans worden de aard en reden van elke reserve en de dotaties en onttrekkingen daaraan toegelicht.

2. Per reserve wordt het verloop gedurende het jaar in een overzicht weergegeven.

Daaruit blijken:

- a. het saldo aan het begin van het begrotingsjaar;
- b. de dotaties of onttrekkingen uit hoofde van het voorgaande boekjaar;
- c. de dotaties of onttrekkingen bij het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening;
- d. de verminderingen in verband met afschrijvingen op activa waarvoor een specifieke bestemmingsreserve is gevormd;
- e. het saldo aan het einde van het begrotingsjaar.

Hoofdstuk IX: Overgangs- en slotbepalingen

[Artikel 76](#)

2. In afwijking van artikel 62, eerste lid, worden alle activa waar voor 31 december 2003 reserves op in mindering zijn gebracht op de waarde volgens de op 31 december 2003 aanwezige boekwaarde voor de rest van de periode afgeschreven.

Bijlage 5: Bronnenlijst

Geraadpleegde personen

- Strategisch financieel adviseur, provincie Gelderland.
- Senior beleidsmedewerker, ministerie van BZK.
- Financial controller, provincie Gelderland.
- Business controller, provincie Gelderland.
- P&C coördinator, provincie Gelderland.
- P&C coördinator, provincie Gelderland.
- Accountant.

Geraadpleegde documenten en opnames

- Accountsverslagen 2019 t/m 2022 (PS2020-207, PS2021-269, PS2022-235, PS2023-350).
- Boardletters 2019 t/m 2022 (PS2019-877, PS2020-835, PS2021-840, PS2022-936).
- Brieven van de rekeningcommissie over de jaarrekeningen 2019-2022.
- Financiële verordening provincie Gelderland 2016, 2018, 2019, 2020, 2021 en 2022 en 2020 (PS2015-714, PS2016-706, PS2018-714, PS2019-492, PS2020-748, PS2021-761, PS2022-964).
- Kadernota risicomanagement en weerstandsvermogen provincie Gelderland 2013, 2017 en 2021 (PS2013-509, PS2017-661, PS2021-533).
- Moties PS (19M68, 17M57).
- Nota reserves en voorzieningen 2013 provincie Gelderland (PS2013-509).
- P&C-documenten (Perspectiefnota's, Begrotingen, Najaarsnota's, Jaarstukken, Coalitieakkoord, Midterm review) begrotingsjaren 2019-2023.
- Presentaties over vermogensbeheer (feb. 2020, PS2019-530), financieren voor de publieke taak (sept. 2021, PS2021-414) en financiën & control (mei 2023, ontvangen van provincie).
- Startnotitie langetermijnvisie reserves (PS2020-286).
- Strategische beleidsplannen en treasury statuut (PS2011-14, PS2014-482, PS2016-401 en PS2019-530).
- Toezichtsbrieven BZK (PS2020-888, PS2023-13).
- Verslagen en/of opnames van beeldvormende, oordeelsvormende en besluitvormende vergaderingen over de hierboven vermelde documenten.
- Verslagen en transcripten rekeningcommissie in de periode 2019-2022.
- Visie Stamkapitaal en incidentele ruimte (PS2020-852).
- Voorjaarsnota 2014 en Begroting 2015.

- Vragen van PS bij P&C-documenten 2019-2023 (o.a. PS2020-207, PS2020-609, PS2020-650, PS2021-269, PS2021-657, PS2022-235, PS2022-370, PS2022-697, PS2023-350 en PS2023-620).

Geraadpleegde websites

- <https://commissiebbv.nl/>
- <https://wetten.overheid.nl/BWBR0014606/2019-07-01> (besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten)
- <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005645/2023-04-01> (Provinciewet)