Rekenkamer
OOST-NEDERLAND

Onderbesteding 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: mevrouw drs. S.M. Helbig (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 mevrouw S. Spenkelink, MSc en mevrouw drs. K. IJssels.

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

Rekenkamer
OOST-NEDERLAND

Onderbesteding Gelderland

Nota van bevindingen

Deventer, november 2026

Inhoudsopgave

1 Over dit onderzoek 5
- 1.1 Aanleiding 5
- 1.2 Achtergrond 6
- 1.3 Wat is er onderzocht? 8
- 1.4 Opbouw van deze nota 9

2 Omvang van onderbesteding 10
- 2.1 Bevindingen 10
- 2.2 Totale omvang onderbesteding 11
- 2.3 Onderbesteding per ambitie 17

3 Oorzaken onderbesteding 20
- 3.1 Bevindingen 20
- 3.2 Oorzaken op hoofdlijnen 22
- 3.3 Onderbesteding door lagere lasten dan begroot 24
- 3.4 Onderbesteding door hogere baten dan begroot 34

4 Visie en inzet onderbesteding 45
- 4.1 Bevindingen 45
- 4.2 Aandacht en visie PS 46
- 4.3 Visie GS op onderbesteding 47
- 4.4 Inzet GS op verminderen van onderbesteding 48
- 4.5 Informatievoorziening aan PS 49

Bijlage 1: Begrippenlijst 51
Bijlage 2: Opzet en uitkomsten DoeMee-onderzoek 54
Bijlage 3: Opzet doorvertaling DoeMee-onderzoek 57
Bijlage 4: Bronnenlijst 58

1 Over dit onderzoek

In deze nota presenteren we de bevindingen van ons onderzoek naar onderbesteding Gelderland. Dit eerste hoofdstuk bevat achtergrondinformatie en een korte toelichting op het onderzoek.

1.1 Aanleiding

Thema's als reserves en voorzieningen, onderbesteding en treasury zijn niet de gemakkelijkste onderdelen in het politieke bedrijf. Dit terwijl het budgetrecht wel het sterkste stuk gereedschap voor Provinciale Staten is: het recht om de begroting en jaarrekening vast te stellen. Er is dus alle reden voor elk Statenlid om goed zicht te hebben op dergelijke materie. In 2023 deden we al een onderzoek naar reserves. Toen de Vereniging van Rekenkamers in 2025 aankondigde dat het zogenaamde DoeMee-onderzoek in dat jaar over onderbesteding zou gaan, kozen we om daaraan ook mee te doen. Zeker omdat onderbesteding een actueel thema is bij overheden, waaronder de provincies Gelderland en Overijssel.

Het DoeMee-onderzoek is een jaarlijks grootschalig, landelijk onderzoek van de Vereniging van Rekenkamers waaraan tientallen lokale en provinciale rekenkamers deelnemen. Om het landelijke en daarmee globalere rapport over onderbesteding wat meer provinciale inkleuring te geven, zijn we aan de slag gegaan met een goede doorvertaling van het onderzoek naar de situatie van Gelderland (en Overijssel).

In bijlage 1 is een woordenlijst opgenomen. Begrippen die bij de eerste vermelding in groen zijn weergegeven, zijn opgenomen in deze bijlage.

Hoofdconclusie landelijke DoeMee-onderzoek onderbesteding

De hoofdconclusie uit het DoeMee-onderzoek naar onderbesteding bevat vier elementen:

- In het hele land/bij alle overheidsorganisaties zijn extra baten de belangrijkste oorzaak voor meevallers met een hoofdrol voor rijksbijdragen, zowel uit gemeente- en provinciefonds als uit andere bijdragen.
- Er is onderbezetting van personeel zichtbaar wat deels wordt opgevangen door extra inhuur.
- Er is overal sprake van lagere afschrijvingen. Dat wijst op vertragingen in investeringen.
- Decentrale besturen ramen de eigen baten vaak erg voorzichtig en er blijken aan het eind van het jaar meevallers te zijn.

De bevindingen over en aanbevelingen aan provincies uit het DoeMee-onderzoek zijn te vinden in bijlage 2 van deze nota.

NB Bovenstaande betreft de algemene conclusie uit het DoeMee-onderzoek over alle overheden en heeft niet specifiek betrekking op de provincie Gelderland.

1.2 Achtergrond

Wat is onderbesteding?

Onderbesteding betekent dat er in een begrotingsjaar minder geld is uitgegeven of meer geld is ontvangen dan bij de begroting was verwacht. Het kan ook allebei tegelijk. Het leidt ertoe dat bij het vaststellen van de jaarrekening sprake is van geld dat ‘over’ is. Onderbesteding kan verschillende oorzaken hebben:

a De provincie gaf in het begrotingsjaar minder geld uit dan verwacht, omdat:
   - een taak goedkoper is uitgevoerd of er minder aanvragen waren dan verwacht voor subsidies of (leges verplichte) vergunningen en
   - geplande projecten of de uitvoering van beleid vertraging hebben opgelopen. Hierbij kunnen bijvoorbeeld planningsoptimisme en/of onvoldoende capaciteit[1] een rol spelen.

b De provincie kreeg in een begrotingsjaar meer geld binnen dan verwacht. Dit kan het gevolg zijn van extra middelen van het Rijk of van een onderschatting van de inkomsten zoals verkoopopbrengsten van grond, dividend of rente.

Onderbesteding door lagere lasten en hogere baten kunnen aan elkaar gerelateerd zijn. Zo kan het Rijk besluiten tot een hogere uitkering uit het Provinciefonds als de lasten voor een bepaald thema bij de provincie hoger zijn of de provincie kan een specifieke uitkering gebruiken ter dekking van lasten (waardoor die niet ten laste komen van reguliere budgetten). Bovenstaande opsomming laat zien dat bij onderbesteding zowel interne als externe oorzaken kunnen spelen. De mate waarin onderbesteding beïnvloed kan worden, is afhankelijk van de oorzaak.

Wet- en regelgeving

Zowel de begroting als de jaarrekening zijn voor onderbesteding belangrijk. Dit zijn verplicht op te stellen documenten conform de Provinciewet. Hierin moeten alle te verwachten of gerealiseerde baten en lasten zijn opgenomen. Hierbij is de eis dat de

[1] *Zowel ambtelijk als bij feitelijke uitvoerders: er zijn te weinig mensen om alle geplande taken tijdig uit te voeren.*

begroting ‘structureel en reëel’ in evenwicht is.[2] Begrotingswijzigingen zijn mogelijk tot het einde van het begrotingsjaar (= kalenderjaar).[3]

De opzet en de structuur van de begroting en jaarrekening is vastgelegd in het Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten (BBV). Provincies hebben de vrijheid om eigen indelingen (de zogenoemde programma’s) van de begroting te maken zolang die maar binnen de gehele Statenperiode gelijk blijven. Er is onder andere een overzicht van baten en lasten voorgeschreven. Bij de jaarrekening wordt de omvang van de onderbesteding definitief duidelijk.

Rechtmatigheid en voorzichtigheid

Er worden diverse vereisten gesteld aan financiële gegevens van overheden. Twee vereisten zijn in het bijzonder relevant voor onderbesteding. Ten eerste het rechtmatigheidsbeginsel, waarbij het begrotingscriterium met name relevant is. Dit houdt beknopt gesteld in dat er sprake is van een onrechtmatigheid wanneer GS meer geld besteden dan dat PS hebben goedgekeurd met de begroting of afzonderlijke PS-besluiten, maar ook wanneer de lasten lager zijn dan begroot of de baten hoger dan begroot en GS daar PS niet tijdig over heeft geïnformeerd.[4] Ten tweede is het voorzichtigheidsbeginsel van belang. Dit houdt in dat:

- voorziene verliezen en risico’s die hun oorsprong vinden voor het einde van het begrotingsjaar moeten worden meegenomen als zij vóór het opmaken van de jaarrekening bekend zijn en
- positieve resultaten (winsten) pas mogen worden verwerkt in de jaarrekening als zij vaststaan en zijn gerealiseerd.

Het is dus niet toegestaan om vooruit te lopen op toekomstige positieve resultaten. In dit verband wordt ook wel gesproken over het realiteitsbeginsel. Deze beginselen zijn ook relevant voor de baten. Zo is onderdeel van reëel begroten bijvoorbeeld ook dat een provincie er niet van uit mag gaan dat het Rijk in de laatste maanden van het jaar wel met extra inkomsten (bijvoorbeeld verhoging Provinciefonds) zal komen, als dat in de paar jaar ervoor ook zo is geweest.

Rol PS bij onderbesteding

PS stellen de begroting, de tussentijdse wijzigingen daarop en de jaarrekening inclusief resultaat en bestemming daarvan vast. In de jaarrekening wordt, zoals eerder aangegeven, de omvang van de onderbesteding definitief duidelijk. PS zijn ook degene die de Financiële verordening vaststellen. Daarin staan regels over het financiële beleid, het financiële beheer en de inrichting van de financiële organisatie. Ook kunnen PS regels opnemen die over onderbesteding gaan. In de Financiële verordening Gelderland staan geen expliciete, specifieke regels over onderbesteding, maar wel kaders rondom budgetrecht, begrotingsafwijkingen en rechtmatigheid (bv. begrotingscriterium en rechtmatigheidsverantwoording). Daarnaast maakten PS en GS op andere momenten enkele afspraken over de informatievoorziening rondom onderbesteding (zie §4.3).

[2] *Provinciewet, artikel 193 lid 2.*
[3] *Provinciewet, artikel 193 lid 4 en 196.*
[4] *Bron: Commissie BBV. Kadernota rechtmatigheid 2025. Wat ‘tijdig’ is, is niet opgenomen. In Gelderland hebben PS en GS bijvoorbeeld afgesproken dat de verwachte onderbesteding wordt aangekondigd bij de mededelingenbrief in december.*

PS hebben een controlerende rol bij onderbesteding. Onderbesteding is het meest relevant en problematisch als er sprake is van:

- een omvangrijke, structurele onderbesteding;
- het niet behalen van resultaten;
- onderbesteding door oorzaken die direct beïnvloedbaar zijn door de provincie (overwegend interne oorzaken) en
- onderbesteding waarbij de begrote middelen voor andere beleidsdoelen aangewend hadden kunnen worden.[5]

Onderbesteding i.r.t. financiële positie

Het is goed te realiseren dat onderbesteding niet zonder meer iets zegt over hoe financieel gezond een provincie is. Een provincie moet vijf kengetallen in haar begroting en jaarrekening opnemen die gezamenlijk en in onderlinge verhouding een beeld geven van haar financiële positie. Dit zijn: structurele exploitatieruimte, netto schuldquote, belastingcapaciteit, solvabiliteit en grondexploitatie. Onderbesteding kan (mogelijk) een gunstig effect hebben op een aantal van deze kengetallen. Een voorbeeld is dat 'overgebleven' geld (deels) naar reserves gaat, waarmee de bankrekening voller en de schuldpositie en solvabiliteit[6] op papier beter wordt. Echter, het is belangrijk om in het oog te houden dat die hoge reserves niet zomaar te besteden zijn: het ligt al vast voor projecten en mag niet zo maar gebruikt worden om structurele lasten te dragen. Daarmee wordt ook wel gesteld dat onderbesteding er indirect aan bijdraagt dat het lastiger wordt om op basis van de kengetallen in te schatten hoe overheden er daadwerkelijk financieel voor staan.[7]

1.3 Wat is er onderzocht?

Focus en afbakening

In dit onderzoek ligt de focus op de onderbesteding bij de provincie Gelderland. Het betreft een doorvertaling van het DoeMee-onderzoek naar dit thema. Voor onderzoeksvragen en de methodiek van het DoeMee-onderzoek verwijzen we naar bijlage 2 van deze nota. In deze doorvertaling staan de omvang en de oorzaken van onderbesteding bij de provincie Gelderland centraal. Dit betekent dat het een beschrijvende nota van bevindingen is zonder normenkader. Bij de provincie Gelderland (PS, GS en de ambtelijke organisatie) is er veel aandacht voor onderbesteding. We achten het daarom van belang om de al ingezette ontwikkelingen (bv. provinciale analyse[8] om onderbesteding 2021 t/m 2023 in beeld te brengen, inzet om onderbesteding te verminderen) in deze nota van bevindingen mee te nemen. Meer informatie over de opzet van de doorvertaling van het DoeMee-onderzoek is te vinden in bijlage 3.

Onderbesteding en reserves

Als er sprake is van onderbesteding, is de vraag wat je met het overgebleven geld doet. Geld kan bijvoorbeeld aan de reserves worden toegevoegd. In dit onderzoek wordt niet uitgebreid ingegaan op de bestemming van onderbesteding. Hierover was geen

[5] *Rekenkamer Oost-Nederland (2009). Onderbesteding: wat is het probleem?*

[6] *De solvabiliteitsratio geeft inzicht in de mate waarin de provincie in staat is om aan haar financiële verplichtingen te voldoen. De solvabiliteitsratio geeft de omvang van het eigen vermogen (= reserves) weer als percentage van het balanstotaal.*

[7] *https://www.binnenlandsbestuur.nl/financien/meetlat-voor-gemeentefinancien-aan-herziening-toe*

[8] *PS2025-503 (mei 2025). Oplegger en memo analyse (structurele) onderbesteding.*

informatie in het DoeMee-onderzoek opgenomen en bovendien publiceerden we in 2023 al een onderzoek over reserves. Waar relevant zullen we een link leggen met dit onderzoek.

Onderbesteding en doelbereik

Wanneer er sprake is van onderbesteding, is een belangrijke vraag of de afgesproken ambities, doelen en resultaten gerealiseerd zijn. Het niet behalen van de doelen is een van de elementen die onderbesteding problematischer maken. Doelbereik is niet meegenomen in het DoeMee-onderzoek naar onderbesteding en zal mede in verband met de haalbaarheid ook buiten de focus van deze doorvertaling vallen.

Tijdsafbakening

In het DoeMee-onderzoek is gekeken naar de periode 2017 t/m 2024. Dit had te maken met de beschikbaarheid van gegevens. Waar mogelijk hebben we voor deze nota van bevindingen zelf aanvullingen gedaan op basis van de laatste provinciale jaarrekening, zodat er een beeld ontstaat voor de periode tot en met 2025. Wanneer we voor deze nota van bevindingen gegevens hebben uitgezocht die niet aan de orde kwamen in het DoeMee-onderzoek, hebben we gekeken naar de periode 2021 t/m 2025. Daar waar we door eerder onderzoek beschikken over gegevens over onderbesteding van voor 2017 hebben we die opgenomen.

1.4 Opbouw van deze nota

In het volgende hoofdstuk gaan we in op de omvang van de onderbesteding in zijn totaliteit en per ambitie. In hoofdstuk drie komen de oorzaken van onderbesteding aan de baten- en lastenkant aan bod. Ten slotte komt in hoofdstuk vier de visie en inzet op onderbesteding en de informatievoorziening aan PS over onderbesteding aan bod.

2 Omvang van onderbesteding

In dit hoofdstuk geven we een beeld van de omvang van de onderbesteding bij de provincie Gelderland.

2.1 Bevindingen

Omvang onderbesteding (totaal en per ambitie)

- In 2005 t/m 2025 was er (2013 uitgezonderd) jaarlijks sprake van onderbesteding bij de provincie Gelderland. Het totale bedrag (lagere lasten plus hogere baten) lag tussen de € 4 en € 134 miljoen (gemiddeld € 61 miljoen). De relatieve onderbesteding (totale onderbesteding als percentage van de gewijzigde begrote lasten) lag tussen de 0,6% en 18,4%. In 2021 t/m 2025 had de provincie Gelderland absoluut gezien meer onderbesteding dan de provincies gemiddeld, maar relatief gezien juist minder. Dit wordt verklaard door het in vergelijking met andere provincies absoluut hoge lastentotaal van Gelderland.
- In de periode 2021 t/m 2025 varieerde het bij welke ambitie er sprake was van de meeste onderbesteding. In 2021 t/m 2023 was er de meeste onderbesteding bij de ambities ‘Natuur en cultuur’ en ‘Economie en mobiliteit’, in 2024 bij ‘Algemene dekkingsmiddelen’ en in 2025 bij ‘Verkeer en Vervoer’. De relatieve onderbesteding (als % van gewijzigd begrote lasten) was in 2021 t/m 2023 het hoogst bij de ambities ‘Samen voor Gelderland’ en ‘Duurzaam’ en in 2025 bij ‘Milieu en Energie’.

Resultaat en reservemutaties

- Bij de provincie Gelderland was er in de periode 2017 t/m 2025 in alle jaren sprake van een positief resultaat. Hierbij ging het om een bedrag tussen de € 5,7 en € 58,3 miljoen. Het absolute rekeningresultaat was in Gelderland in 2021 t/m 2025 lager dan het gemiddelde van alle provincies: € 22,4 mln. om € 42,5 mln. Dit gold ook voor het relatieve resultaat (als percentage van de gewijzigd begrote lasten): 2% om 7%.
- Reservemutaties tellen niet mee bij onderbesteding, maar beïnvloeden wel het rekeningresultaat. De provincie Gelderland maakt (net als andere provincies) veel gebruik van reserves: het ging in 2021 t/m 2025 gemiddeld om een toevoeging van € 1,0 miljard en een onttrekking van € 1,0 miljard aan reserves. Bij de budgetten uit reserves is er (ook) sprake van dat er minder gebruik van wordt gemaakt dan beoogd: in 2021 t/m 2025 werd er gemiddeld € 41,3 miljoen minder onttrokken uit reserves dan gewijzigd begroot.

2.2 Totale omvang onderbesteding

Keuzes bij bepalen omvang onderbesteding

In §1.2 gingen we al kort in op wat onderbesteding is. De kern is dat er bij onderbesteding minder geld is uitgegeven óf meer geld is ontvangen dan bij de begroting was verwacht. Voor een goed begrip van onderbesteding is het belangrijk te weten of:

- mutaties in de reserves wel of niet meegenomen worden bij het bepalen van de onderbesteding en
- er uitgegaan wordt van een vergelijking tussen de jaarrekening en de primitieve begroting of de gewijzigde begroting.

Rekenvoorbeeld bepalen omvang onderbesteding

Onderstaande tabel op basis van de Gelderse jaarrekening over 2025 laat zien wat het verschil is in de wijze van berekening. Wordt er voor onderbesteding uitgegaan van het verschil tussen de gewijzigde begroting en de jaarrekening vóór de mutaties van reserves dan ligt de onderbesteding op € 121,7 - 81,9 = € 39,8 miljoen. Wordt er uitgegaan van het verschil tussen de primitieve begroting en de jaarrekening vóór reservemutaties dan ligt de onderbesteding hoger, namelijk op € 121,7 - € 11,9 = € 109,8 miljoen.

Het saldo van gerealiseerde baten en lasten in de jaarrekening *inclusief* de mutaties in reserves is het resultaat van de jaarrekening. Onderbesteding is daarmee niet hetzelfde als het rekeningresultaat, maar het rekeningresultaat is wel onderdeel van de onderbesteding. Tabel 1 laat zien dat in 2025 het resultaat € 25,6 miljoen bedroeg.

Tabel 1: *Overzicht baten en lasten en resultaat 2025*

	Primitieve begroting	Gewijzigd begroting	Jaar-rekening	
Lasten	€ 953,7	€ 1.017,7	€ 991,3	
Baten	€ 965,6	€ 1.099,6	€ 1.113,0	
Saldo van baten en lasten	*€ 11,9*	*€ 81,9*	*€ 121,7*	→ Verschil = onder-besteding
Toevoeging aan reserves	€ 439,2	€ 1.096,0	€ 1.103,7	
Onttrekkingen aan reserves	€ 486,2	€ 1.015,0	€ 1.007,6	
Mutaties reserves	*€47,0*	*- € 80,9*	*- € 96,1*	
Jaarrekeningresultaat	***€ 58,9***	***€ 1,0***	***€ 25,6***	→ Resultaat = onderdeel onderbesteding

We kiezen er in dit onderzoek voor om:

- mutaties in reserves niet mee te nemen bij het bepalen van de onderbesteding, om een zo zuiver mogelijk beeld te krijgen (reservemutaties kunnen namelijk een ‘dempende’ werking hebben) en
- uit te gaan van de vergelijking tussen de gewijzigde begroting en de jaarrekening, omdat onderbesteding met name aan de orde komt bij de behandeling van de jaarrekening waarbij de gewijzigde begroting wordt gehanteerd en omdat het bij de

gewijzigde begroting gaat om cijfers die meer representatief zijn voor de feitelijke situaties oftewel: de cijfers zijn 'harder'.[9]

Dit komt ook overeen met hoe de provincie Gelderland onderbesteding definieert[10] en hoe wij dit in eerdere onderzoeken naar onderbesteding deden. Wel tonen we in deze nota ook de verschillen tussen de primitieve begroting en jaarrekening. Die gegevens zijn immers al verzameld in het kader van het DoeMee-onderzoek en zeggen iets over de mate waarin de primitieve begroting realistisch is. Die primitieve begroting wordt eind september/begin oktober voorafgaand aan het begrotingsjaar gepubliceerd en PS stellen die in november vast. Tussen het opstellen van de primitieve begroting en het moment waarvan wordt uitgegaan voor de realisatie (eind december van het begrotingsjaar) zit zo'n 1,5 jaar.

Omvang onderbesteding Gelderland

Figuur 1 laat zien dat er (2013 uitgezonderd[11]) in de periode 2005 t/m 2025 jaarlijks sprake van onderbesteding. De absolute onderbesteding varieerde qua omvang tussen de € 4 en € 134 miljoen. Gemiddeld lag de onderbesteding in 2005 t/m 2025 op € 61 miljoen. Als we kijken naar de laatste paar jaar (2021 t/m 2025) dan ligt het gemiddelde hoger: namelijk op € 79 miljoen. De relatieve onderbesteding (onderbesteding als percentage van de begrote lasten, bruine lijn) lag in 2005 t/m 2025 tussen de 0,6% en 18,4%. Wanneer de relatieve onderbesteding wordt berekend als percentage van de begrote lasten en baten gezamenlijk dan ligt deze (logischerwijs) lager.

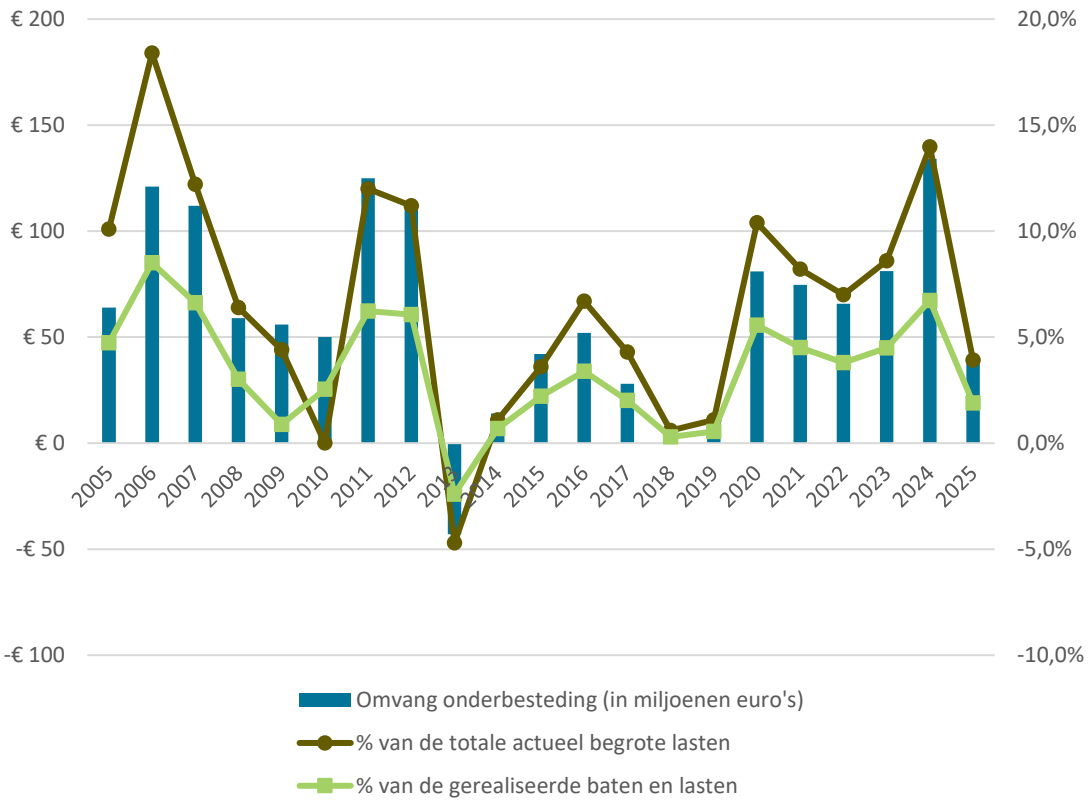
De onderbesteding liet over de gehele periode en over de laatste jaren een golfbeweging zien. Een verklaring voor de stijging van 2020 ten opzichte van 2019 is dat de provincie stopte met de Slotwijziging waarmee heel laat in het jaar de lopende begroting nog werd bijgestuurd. Een belangrijke verklaring voor de recente 'piek' in 2024 zit aan de batenkant: GS konden de september- en decembercirculaire (waarin stond dat de provincie meer geld van het Rijk kreeg) niet meer verwerken in de begroting. 2025 laat ten opzichte van jaren ervoor een daling zien.

[9] *Dit is anders dan in het DoeMee-onderzoek waarin het uitgangspunt was om een vergelijking te maken tussen de primitieve begroting en de jaarrekening. De reden daarvoor was dat een belangrijk doel in het onderzoek was om na te gaan of er bij de voorbereiding van de begroting verbeteringen in de begrotingsraming mogelijk zijn die onderbesteding kunnen voorkomen.*

[10] *Memo aan Rekeningcommissie (8 april 2025) over analyse van (structurele) onderbesteding.*

[11] *De onderuitputting in 2013 vormt een afwijkend beeld ten opzichte van de andere jaren. Dit komt voornamelijk doordat de baten voor het programma 'Buiten gewoon groen' circa € 42 miljoen lager en de doorberekende rente (circa € 11 miljoen lager waren dan gewijzigd begroot), op een aantal andere posten was er sprake van meer baten dan gewijzigd begroot.*

Figuur 1: *Onderbesteding Gelderland 2005-2025*

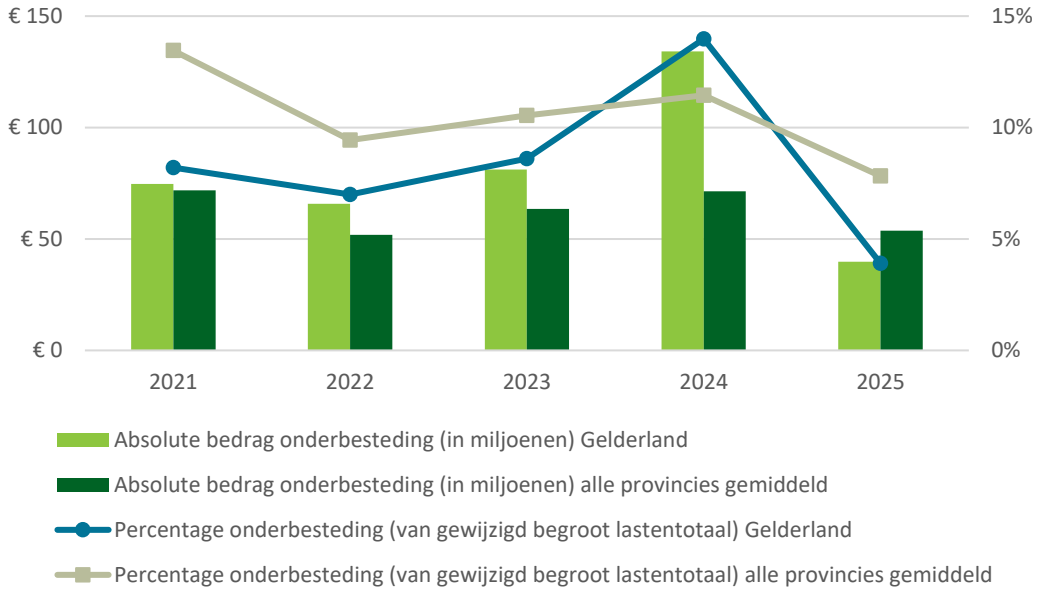


Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen Gelderland 2005-2025.

Onderbesteding Gelderland in vergelijking met andere provincies

De absolute gerealiseerde onderbesteding in 2021 t/m 2025 ligt in vier jaren bij de provincie Gelderland hoger dan het gemiddelde bij alle provincies (zie groene ‘staven’ in figuur 2). De gemiddelde onderbesteding lag in Gelderland in deze periode op € 79,1 miljoen tegenover € 62,5 miljoen bij alle provincies gemiddeld. Het begrote lastentotaal ligt een stuk hoger bij de provincie Gelderland dan bij de provincies gemiddeld. Wanneer er wordt gekeken naar de relatieve onderbesteding verschuift het beeld hierdoor en ligt dit voor Gelderland - 2024 uitgezonderd - onder het gemiddelde van de provincies (zie lijnen in figuur 2). De golfbeweging die te zien is in de relatieve onderbesteding bij de provincie Gelderland is ook bij het gemiddelde van de provincies waar te nemen (hoewel die wel iets vlakker is). Over 2021 t/m 2025 gemiddeld ligt de relatieve onderbesteding in Gelderland op 8% en bij alle provincies gemiddeld op 10%.

Figuur 2: *Onderbesteding Gelderland in vergelijking met alle provincies 2021-2025*



Bron: Findo en jaarstukken provincies 2021 t/m 2025.

Het begrotingswijzigingenbeleid van provincies is mogelijk van invloed op de verschillen tussen de provincies. Ook spelen afspraken over het laatste moment dat de begroting bijgesteld kan worden een rol. Eerder in dit rapport zagen we al dat na het afschaffen van de Slotwijziging in Gelderland de onderbesteding omhoog ging.

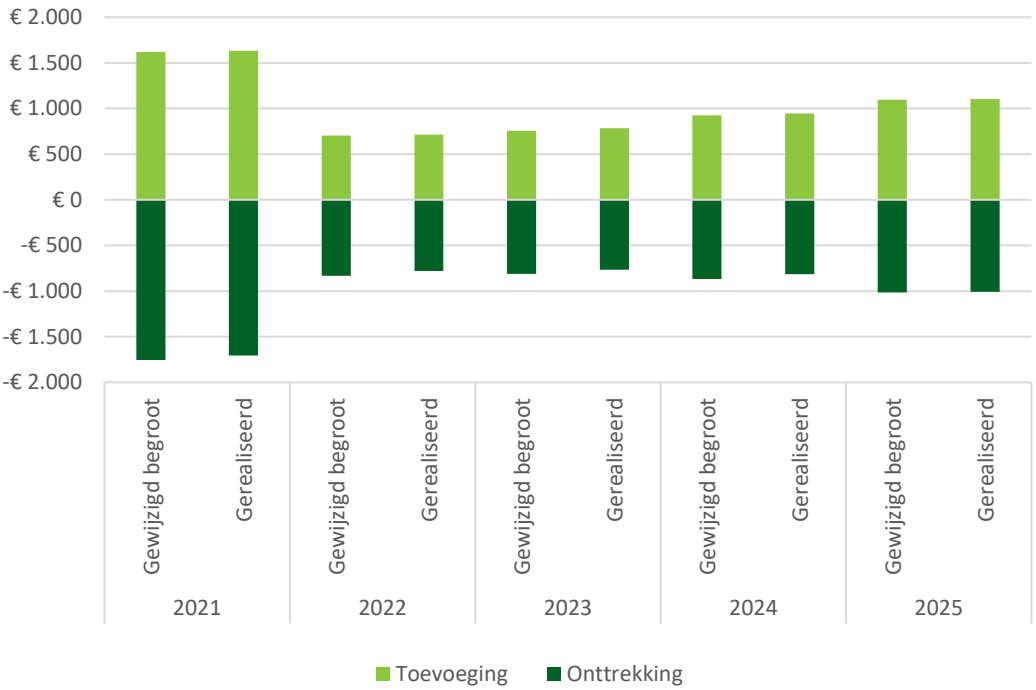
Reserves en resultaat

Eerdere figuren gingen over hoeveel geld er in totaal over bleef door lagere lasten en/of meer baten (onderbesteding). Oftewel: het verschil tussen de gerealiseerde baten en lasten is vergeleken met het verschil tussen de gewijzigd begrote baten en lasten. Als er in de jaarrekening sprake is van meer baten dan lasten, dan is er sprake van een positief saldo van baten en lasten (zie tabel 1). Een deel hiervan wordt - in lijn met de begroting - verrekend via toevoegingen en onttrekkingen aan reserves. Oftewel: een deel van het geld wordt apart gezet. Het uiteindelijke resultaat wordt daardoor lager. Het verschil tussen onderbesteding, het saldo van baten en lasten, resultaat en de rol van reserves daarbij is te zien in tabel 1.

Provincies maken veel gebruik van reserves.[12] Ook in Gelderland is dit het geval: het ging in 2021 t/m 2025 gemiddeld om een toevoeging van € 1,1 miljard en een onttrekking van € 1,1 miljard aan reserves (zie figuur 3). De ‘piek’ in 2021 werd veroorzaakt door de Midterm review: op dat moment kwam er duidelijkheid over de richting van het beleid en werd er geld vrijgemaakt voor de uitvoering daarvan.[13] Verder laat figuur 3 zien dat bij de budgetten uit reserves er (ook) sprake van is dat er minder gebruik van wordt gemaakt dan beoogd: in 2021 t/m 2025 werd er elk jaar minder onttrokken uit reserves dan gewijzigd begroot, gemiddeld ging het om € 41,3 miljoen minder.[14]

[12] *Radboud Universiteit/VvR. Eindrapport DoeMee-onderzoek.*
[13] *Ambtelijk interview t.b.v. onderzoek Rekenkamer Oost-Nederland (2023) naar budgetrecht bij reserves Gelderland.*
[14] *Berekening Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarverrekeningen Gelderland 2021 t/m 2025.*

Figuur 3: *Gewijzigd begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen reserves 2021-2025 (in miljoenen)*

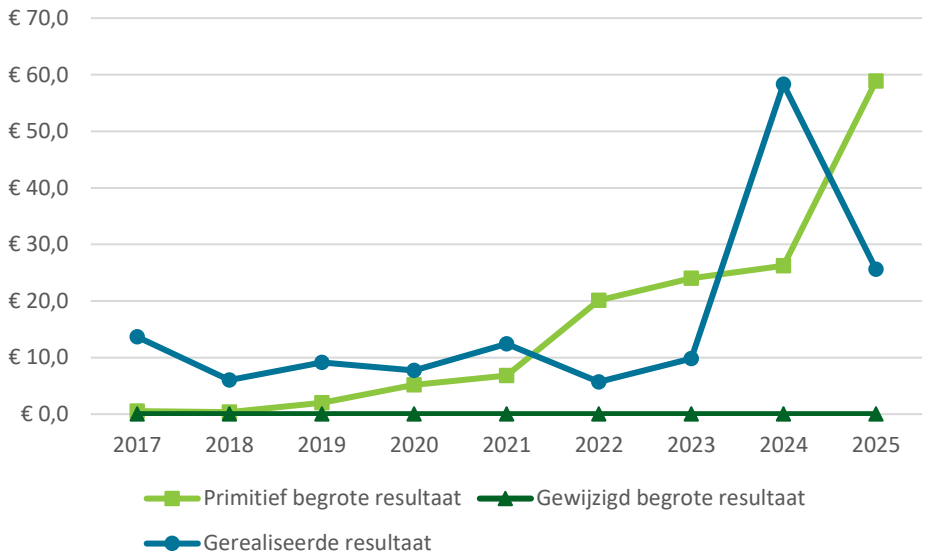


Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen Gelderland 2021-2025.

Het saldo van gerealiseerde baten en lasten in de jaarrekening inclusief de mutaties in reserves is het resultaat van de jaarrekening (zie tabel 1). Bij de provincie Gelderland was er in 2017 t/m 2025 in alle jaren sprake van een positief financieel resultaat, oftewel: de provincie hield geld over. Hierbij ging het om een bedrag tussen de € 5,7 en € 58,3 miljoen (zie figuur 4). Het gerealiseerde resultaat lag bij de provincie Gelderland in alle jaren hoger dan het gewijzigd begrote resultaat en in zes van de negen jaren hoger dan het primitief begrote resultaat. De ‘piek’ in 2024 werd voor een belangrijk deel gevormd doordat de provincie meer baten ontving dan gewijzigd begroot. Dit speelde met name bij het begrotingsonderdeel Algemene Dekkingsmiddelen (waarbij het onder andere ging om een hogere algemene uitkering uit het Provinciefonds die niet meer begroot kon worden).

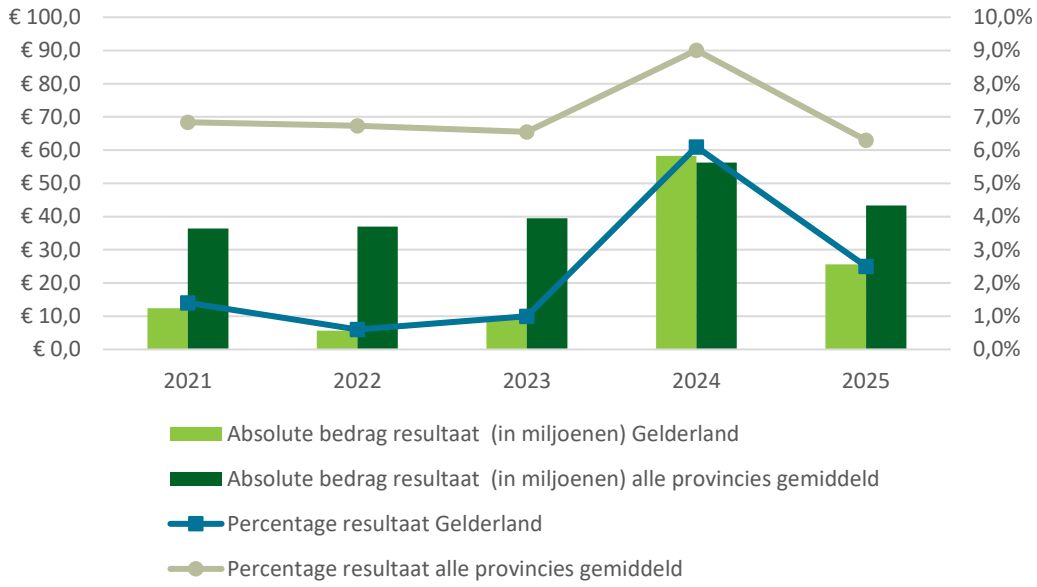
Figuur 5 laat zien dat het absolute resultaat van de provincie Gelderland in vier van de vijf jaren lager lag dan bij provincies gemiddeld. Het gemiddelde resultaat lag in 2021 t/m 2025 in Gelderland op € 22,4 miljoen (tegenover € 42,5 miljoen bij alle provincies gemiddeld). Het relatieve resultaat (als percentage van de begrote lasten) lag in alle jaren lager dan bij provincies gemiddeld. Dit lag voor Gelderland gemiddeld op 2% (tegenover 7% bij alle provincies gemiddeld).

Figuur 4: *Begrote en gerealiseerde resultaat Gelderland 2017-2025 (in miljoenen)*



Bron: Factsheet Gelderland DoeMee-onderzoek en begroting en jaarrekening 2025 provincie Gelderland.

Figuur 5: *Resultaat Gelderland in vergelijking met andere provincies 2021-2025*



Bron: Findo en jaarstukken provincies 2021 t/m 2025.

PS besluiten bij de jaarrekening over het bestemmen van het resultaat, oftewel: waar het overgebleven geld voor gebruikt gaat worden. Een groot deel hiervan gaat naar de reserve algemene dekkingsmiddelen, waar de incidentele ruimte onderdeel van is. In

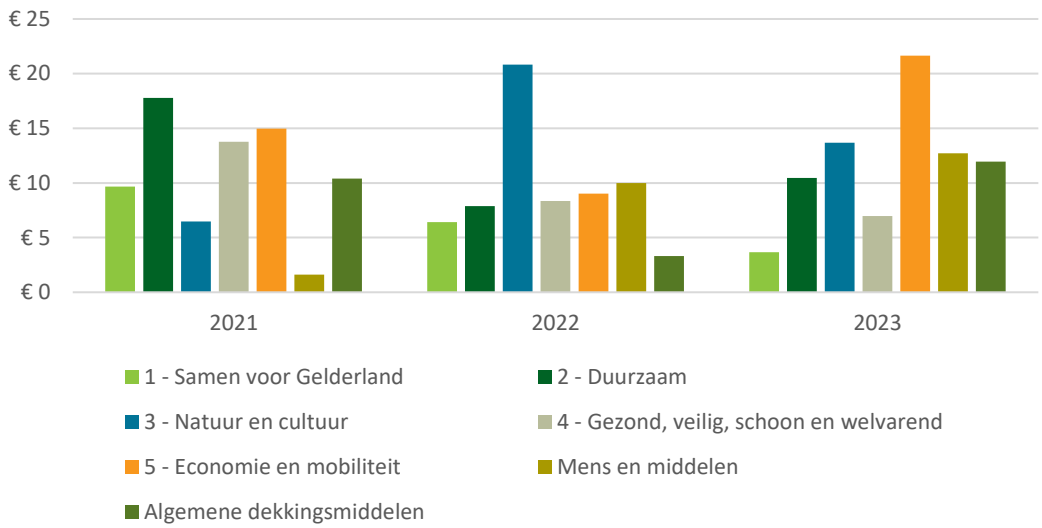
2021 t/m 2025 ging het gemiddeld om 86% van het financiële resultaat. Een ander deel (14%) werd toegevoegd aan een ambitiereserve en/of de algemene reserve.[15]

2.3 Onderbesteding per ambitie

Absolute onderbesteding per ambitie

De begroting en jaarrekening van de provincie Gelderland bestond in de periode 2021 t/m 2023 uit vijf inhoudelijke ambities en daarnaast de begrotingsonderdelen 'mens en middelen' en 'Algemene dekkingsmiddelen' (hierna: ambities). De figuren 6 en 7, die gaan over de onderbesteding per ambitie in de periode 2021 t/m 2025[16], laten zien dat er op twee uitzonderingen na bij elke ambitie in elk jaar sprake is van onderbesteding. Ook tonen de figuren dat het over de tijd heen varieerde bij welke ambitie er sprake was van de meeste onderbesteding. In de periode 2021 t/m 2023 vond de meeste onderbesteding bij de ambities 'Economie en mobiliteit' (gemiddeld € 15,2 miljoen, 21% van totaal) en 'Natuur en cultuur' (gemiddeld € 13,7 miljoen, 18% van totaal) plaats.

Figuur 6: *Onderbesteding per jaar per ambitie Gelderland 2021-2023 (in miljoenen)*



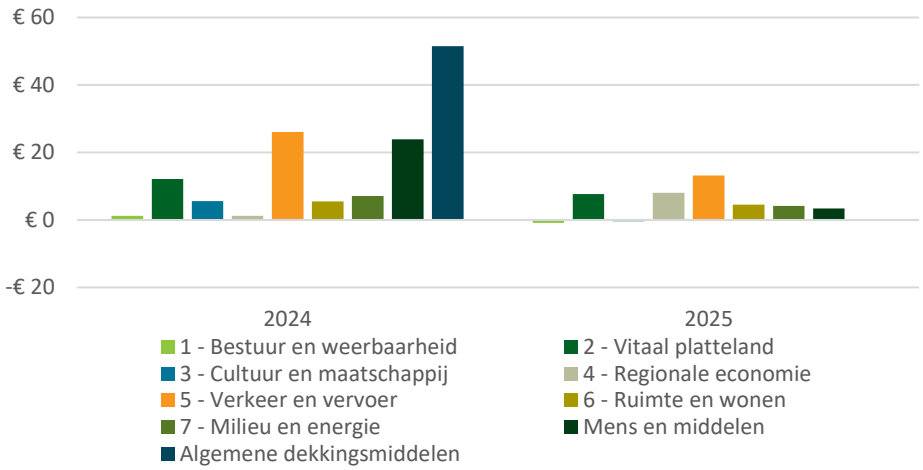
Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen Gelderland 2021 t/m 2023.

In 2024 veranderde de indeling van de begroting en jaarrekening: de provincie ging over naar zeven ambities (de andere twee begrotingsonderdelen bleven hetzelfde). In de jaren 2024 en 2025 vond de meeste onderbesteding bij de Algemene dekkingsmiddelen (gemiddeld € 25,8 miljoen, 30% van totaal) en de ambitie 'Verkeer en vervoer' (gemiddeld € 19,6 miljoen, 23% van totaal) plaats. Figuur 7 laat zien dat de onderbesteding bij de Algemene Dekkingsmiddelen met name in 2024 hoog was. Dit kwam doordat de baten veel hoger waren dan begroot. Daarbij ging het onder andere om de rente-inkomsten, opbrengsten uit opcenten motorrijtuigenbelasting (MRB) en de algemene uitkering provinciefonds die hoger waren verwacht. Bij de MRB speelde een fout van de Belastingdienst een rol bij de onderbesteding in 2024 (zie p. 39/40). In 2025 zat de meeste onderbesteding bij de ambitie 'Verkeer en vervoer'; bijna de helft daarvan

[15] *Berekening Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarstukken Gelderland 2021 t/m 2025 (resultaatbestemming).*
[16] *Hier worden twee afzonderlijke figuren gepresenteerd omdat na 2023 de programma-indeling van de provinciale begroting is gewijzigd.*

kwam doordat aanvragen voor een subsidie eind 2025 waren ontvangen waardoor de lastneming niet in 2025 maar in 2026 plaatsvond. In feite ging dat om latere besteding. In 2025 was er bij ‘Bestuur en weerbaarheid’ en ‘Cultuur en maatschappij’ juist geen sprake van onderbesteding. Bij beide waren de lasten net hoger dan begroot en bij eerstgenoemde waren de baten ook een stuk lager dan begroot.

Figuur 7: *Onderbesteding per ambitie 2024 en 2025 Gelderland (in miljoenen)*



Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen Gelderland 2024 en 2025.

Relatieve onderbesteding per ambitie

De ambities van de provincie kennen niet allemaal dezelfde financiële omvang; de lasten verschillen sterk per ambitie. In 2021 t/m 2023 waren ‘Economie en mobiliteit’ en ‘Natuur en cultuur’ ambities met gemiddeld de meeste gewijzigd begrote lasten en in 2024 t/m 2025 gold dat voor ’Verkeer en vervoer’ en ’Vitaal platteland’ (zie tabel 2 en 3). Zoals eerder in deze paragraaf al genoemd was ‘Economie en mobiliteit’ in 2021 t/m 2023 de ambitie met de hoogste absolute onderbesteding. Echter, als we kijken naar onderbesteding als percentage van de gewijzigd begrote lasten dan laat tabel 2 zien dat deze ambitie relatief gezien juist weinig onderbesteding kende in vergelijking met de andere ambities. Tabel 3 laat zien dat dit voor 2024 en 2025 ook gold voor de ambitie ‘Verkeer en vervoer’.

Tabel 2: *Relatieve onderbesteding per inhoudelijke ambitie Gelderland (gemiddelde 2021 t/m 2023) (in miljoenen)*

Ambitie	Gemiddelde absolute onderbesteding (1)	Gemiddelde gewijzigde begrote lasten (2)	Gemiddelde relatieve onderbesteding (1/2)
1 Samen voor Gelderland	€ 6,6	€ 23,5	28%
2 Duurzaam	€ 12,0	€ 58,5	21%
3 Natuur en cultuur	€ 13,7	€ 200,5	7%
4 Gezond, veilig, schoon en welvarend	€ 9,7	€ 72,9	13%
5 Economie en mobiliteit	€ 15,2	€ 388,0	4%

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarstukken 2021 t/m 2023 Gelderland.

Tabel 3: *Relatieve onderbesteding per inhoudelijke ambitie Gelderland (gemiddelde 2024 en 2025) (in miljoenen)*

Ambitie		Gemiddelde absolute onderbesteding (1)	Gemiddelde gewijzigde begrote lasten (2)	Gemiddelde relatieve onderbesteding (1/2)
1	Bestuur en weerbaarheid	€ 0,2	€ 7,9	2%
2	Vitaal platteland	€ 9,9	€ 163,2	6%
3	Cultuur en maatschappij	€ 2,6	€ 56,5	5%
4	Regionale economie	€ 4,6	€ 67,2	7%
5	Verkeer en vervoer	€ 19,6	€ 366,9	5%
6	Ruimte en wonen	€ 5,0	€ 66,3	8%
7	Milieu en energie	€ 5,6	€ 47,2	12%

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarstukken 2024 en 2025 Gelderland.

3 Oorzaken onderbesteding

In dit hoofdstuk kijken we naar de oorzaken van de onderbesteding aan de lastenkant als aan de batenkant.

3.1 Bevindingen

Onderbesteding door hogere lasten en/of lagere baten

- In 2021 t/m 2025 veroorzaakten lagere lasten (dan gewijzigd begroot) gemiddeld 56% van de onderbesteding en hogere baten 44% bij de provincie Gelderland.
- In de periode 2017 t/m 2025 was er sprake van gemiddeld € 29,8 mln. onderbesteding aan de lastenkant (minder gerealiseerde lasten dan gewijzigd begroot). Er is in deze periode gemiddeld € 24,1 mln. minder aan lasten gerealiseerd dan primitief begroot.
- In 2017 t/m 2025 was er sprake van gemiddeld € 27,5 miljoen onderbesteding aan de batenkant (meer baten gerealiseerd dan gewijzigd begroot). Er zijn in deze periode gemiddeld € 108,2 mln. meer baten gerealiseerd dan primitief begroot.

Oorzaken onderbesteding

Algemene oorzaken

- GS stellen dat onderbesteding onvermijdelijk is, omdat toekomstige ontwikkelingen zich niet volledig laten voorspellen.
- Een gedeelte van de onderbesteding was volgens GS mede toe te schrijven aan de timing van het laatste bijstuurmoment van de begroting. Vanaf 2025 komt de Najaarsnota later in het jaar.

Oorzaken onderbesteding lagere lasten

- Een deel van de extra begrote lasten wordt niet gerealiseerd, wat een indicatie voor planningsoptimisme is.
- GS begroten lasten als ze met een redelijke zekerheid inschatten dat de prestatie dat jaar geleverd is/wordt. Bij de Najaarsnota maken ze een inschatting. Dit inschatten kan lastig zijn, omdat projecten in de uitvoering soms niet, gedeeltelijk of pas later van de grond komen. Lasten worden op de begroting gehouden, voor als de uitvoering soepel loopt en om begrotingsonrechtmatigheden te voorkomen. Zie nadere toelichting bovenaan §3.3.
- Veel van de onderbesteding bij de lasten kwam in 2021 t/m 2023 door subsidies (analyse GS), met name door verlenging van de termijn waarbinnen de subsidie moet zijn ingezet. Op basis van de jaarstukken is lastig te bepalen in hoeverre deze reden in 2024 en 2025 in dezelfde mate speelt.

- Een aantal van de oorzaken van onderbesteding bij de lasten in 2021 t/m 2023 (regeling Uitvoeringsgereed & realiseren, Regio deal Veluwe en Mens & Middelen) speelden ook in 2024 en 2025. Voor andere oorzaken (EFRO: juist meer/sneller subsidies en beschikbaarheidsvergoedingen OV: zijn gestopt) was dit niet het geval. In 2021 t/m 2024 lagen de lasten voor personeel en externe inhuur gemiddeld € 1,8 mln. lager dan gewijzigd begroot en € 0,5 mln. meer dan primitief begroot (dit laatste komt voornamelijk door meer kosten voor inhuur in 2024).
- De afschrijvingslasten zorgden in 2021 t/m 2024 gemiddeld niet voor onderbesteding (€ 41.000 meer dan gewijzigd begroot). Er waren in 2017 t/m 2019 grote verschillen tussen de primitief begrote en gerealiseerde afschrijvingslasten, maar dit verschil is de laatste jaren veel kleiner (gemiddeld € 0,1 mln. minder gerealiseerd dan primitief begroot in 2021 t/m 2024).

Onderbesteding door hogere baten

- Bij de onderbesteding aan de batenkant speelt met name meer externe financiering een rol. Daarbij gaat het vooral om geld van het Rijk (Provinciefonds en specifieke uitkeringen) en in beperktere mate om geld vanuit Europa. Gemiddeld waren de baten uit algemene uitkeringen van het Rijk € 5,9 mln. hoger dan gewijzigd begroot.
- Daarnaast is de lagere vaststelling van subsidies een structurele oorzaak van onderbesteding aan de batenkant.
- Ook de opcenten motorrijtuigenbelasting zorgen structureel voor onderbesteding (2025 uitgezonderd). Gemiddeld zijn de gerealiseerde baten door heffingen in 2017 t/m 2025 € 1,7 mln. hoger dan gewijzigd begroot en € 4 mln. hoger dan primitief begroot.
- Bij dividend (inkomsten uit bezit) zijn de verschillen tussen de gewijzigde begroting en jaarrekening laag, oftewel: er was beperkte onderbesteding hierdoor. In sommige jaren waren er wel grote verschillen tussen de primitieve begroting en jaarrekening. Dat komt omdat die dividend-uitkeringen nog niet bekend waren bij het opstellen van de begroting.
- Er is sprake van structurele onderbesteding door treasury opbrengsten en rente op leningen vanuit de publieke taak (inkomsten uit bezit): gemiddeld € 3,4 mln. hogere baten dan gewijzigd begroot. Ook droegen grondverkopen meerdere jaren bij aan de onderbesteding.

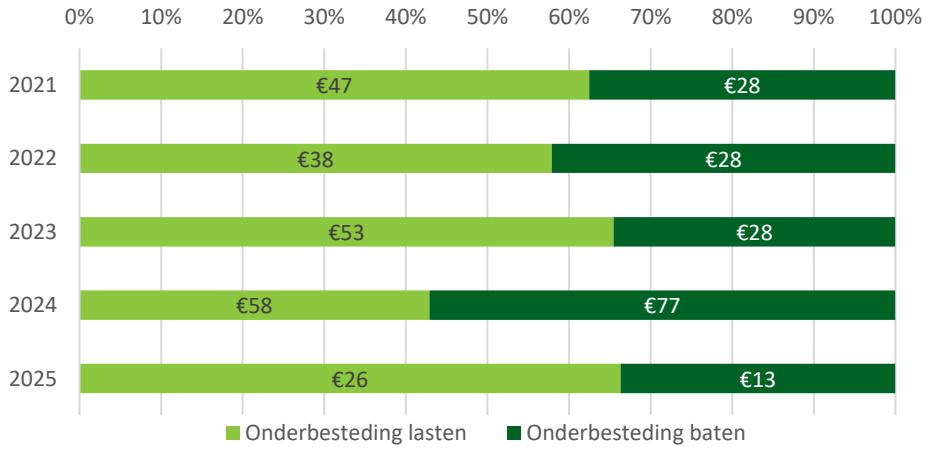
3.2 Oorzaken op hoofdlijnen

Onderbesteding door lagere lasten en/of hogere baten

Figuur 8 laat zien dat de onderbesteding op de lasten meestal groter is dan die op de baten. Gemiddeld veroorzaakten lagere lasten dan gewijzigd begroot 56% van de onderbesteding en hogere baten 44%. Deze verhouding komt voornamelijk door een 'uitschieter' van hogere baten dan gewijzigd begroot in 2024. Anders kwam een groter deel van de onderbesteding door lagere lasten. Dat blijkt ook uit de analyse van onderbesteding die GS Gelderland deden over de periode 2021 t/m 2023. Daaruit kwam dat lasten ongeveer 62% van de onderbesteding veroorzaken en baten ongeveer 38% van de onderbesteding.[17]

Dit is een ander beeld dan in de rapportage van het landelijke DoeMee-onderzoek naar voren komt. Daarin staat namelijk dat bij provincies de belangrijkste oorzaak voor meevallers (onderbesteding) te vinden is bij de baten. Dat komt doordat, zoals eerder aangegeven, in het DoeMee-onderzoek gekeken is naar het verschil tussen de primitieve begroting en de jaarrekening. In §3.3 van deze nota zal ook blijken dat wijziging van de baten (vaak een stijging) veelal in de gewijzigde begroting worden opgenomen.

Figuur 8: *Onderbesteding op baten en lasten Gelderland 2021-2025 (in miljoenen)*



Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen Gelderland 2021-2025.

Analyse provincie over onderbesteding 2021 t/m 2023

In 2025 voerde de provincie een analyse uit over de (structurele) oorzaken van onderbesteding in 2021 t/m 2023. Aanleiding voor deze analyse is een toezegging aan PS bij de jaarstukken 2023 om het voorkomen van onderbesteding mee te nemen bij de doorontwikkeling van de P&C-cyclus. GS informeerden PS in april 2025 via een memo met oplegger over de uitkomsten van de analyse. In het algemeen stellen GS in deze memo dat onderbesteding onvermijdelijk is, omdat toekomstige ontwikkelingen zich niet altijd volledig laten voorspellen.

[17] *Memo GS aan rekeningcommissie (8 april 2025) met onderwerp 'analyse (structurele) onderbesteding.*

In hun analyse benoemen GS op hoofdlijnen twee oorzaken:

- Onderbesteding werd veelal (60%) veroorzaakt door subsidies die de provincies verstrekt. Bij ongeveer de helft van de subsidies groter dan € 2,5 miljoen werd de einddatum verlengd vanwege de vertraging in de uitvoering. Dit gebeurde nadat de begroting bijgesteld kon worden. Daarnaast kwam het voor dat subsidies lager werden vastgesteld dan het bedrag opgenomen in de beschikking voor de subsidieverlening.
- De oorzaak voor de hogere baten was voornamelijk dat de provincie meer externe financiering kreeg (geld van het Rijk en vanuit Europa).

Daarnaast schreven GS een gedeelte van de onderbesteding toe te schrijven aan de timing van het laatste bijstelmoment van de begroting. Dit was (deels) waarom er bij de bovengenoemde twee oorzaken sprake was van onderbesteding.

In de volgende paragrafen in deze nota gaan we in op de onderbesteding aan de lasten- respectievelijk de batenkant. Hierbij komen de eerste twee van de hierboven genoemde oorzaken aan bod, waarbij we ook kijken of deze oorzaken in 2024 en 2025 ook speelden. De timing van het laatste bijstuurmoment van de begroting is zowel relevant voor de onderbesteding aan de baten- als lastenkant. Daarom lichten we die oorzaak hieronder toe.

Timing laatste bijstuurmoment van begroting

Voor de omvang van onderbesteding maakt het moment van het opstellen, aanbieden en vaststellen van de laatst gewijzigde begroting uit. Immers: later in het jaar is er meer bekend over eventuele incidentele extra inkomsten uit bijvoorbeeld het Provinciefonds (hogere baten) of projecten die vertraging oplopen (lagere lasten in betreffende jaar). De begroting kan daar vervolgens op bijgesteld worden, waardoor het verschil met de realisatie kleiner wordt. Eerder in de nota kwam al aan de orde dat de onderbesteding steeg (in 2020 ten opzichte van 2019) toen de provincie stopte met de Slotwijziging, wat een laat bijstelmoment in het jaar vormde.

In de jaren 2021 t/m 2023 was de Najaarsnota het enige integrale bijstuurmoment van de begroting. Die Najaarsnota werd meestal in september in PS behandeld, wat betekende dat die ambtelijk eind juli gereed was. Volgens GS was een gedeelte van de onderbesteding in die jaren (zie figuur 1) zeker toe te schrijven aan het moment dat stukken werden aangeboden aan PS. Vanaf 2025 wordt de Najaarsnota later aangeboden aan PS en GS verwachtten dat dit een positief effect zou hebben op de onderbesteding.[18] Uit figuur 1 bleek al dat de onderbesteding in 2025 lager was dan in de jaren ervoor. Ambtelijk werd toegelicht dat optimisme (zie §3.3) en sturing wel een rol spelen bij onderbesteding, maar dat ook geluk een factor speelt. Met dat laatste wordt bedoeld dat soms zaken in een jaar zo uitvallen dat er daardoor sprake is van lage(re)onderbesteding, terwijl in andere jaren zaken die de provincie niet kan beïnvloeden juist voor onderbesteding zorgen zoals een verhoging van de uitkering van het Provinciefonds die laat bekend wordt (zie §3.4).

[18] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 1.*

3.3 Onderbesteding door lagere lasten dan begroot

Wijze van begroten en toerekenen van lasten

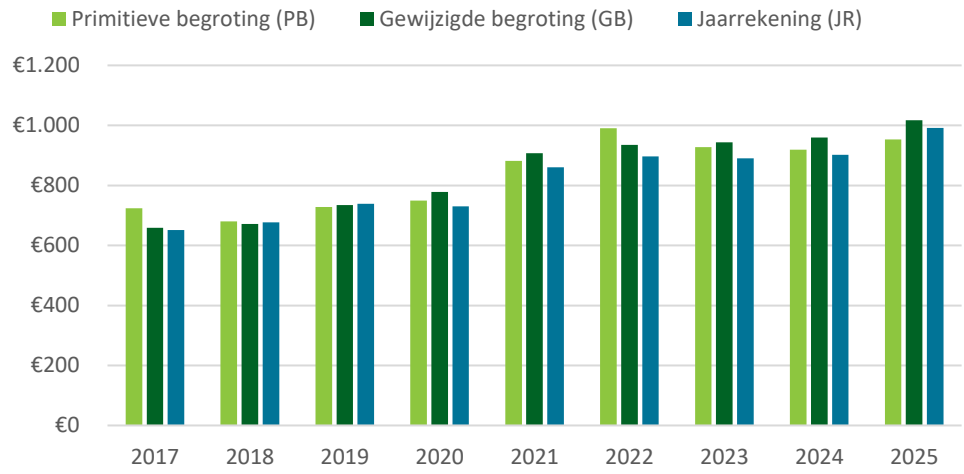
Lasten worden toegerekend aan het jaar waarin ze werkelijk plaatsvinden, in plaats van wanneer het geld wordt betaald. GS gaven aan lasten te begroten als ze met een redelijke zekerheid inschatten dat de prestatie ook in dat jaar geleverd wordt. In het laatste bijstuurmoment (de Najaarsnota) maken ze die inschatting zo goed mogelijk. Toch zijn er altijd oorzaken dat lasten niet gerealiseerd worden in betreffend jaar. Wanneer GS dat tijdig weten houden ze daar rekening mee door in de Najaarsnota de budgetten te verlagen. Er spelen diverse factoren (naast het moment van bijsturen) die het inschatten van lasten lastig maken. Daarvoor nemen GS de zogenoemde 'onzekerheden in de raming' op. Hier geven GS aan waarom ze bijvoorbeeld wel lasten voor een project op de begroting laten staan, maar er een risico zit in de uitvoering waardoor de lasten toch niet gerealiseerd worden. GS stellen de lasten ook te laten staan omdat PS budgetrecht hebben. Als GS uitgaven doen zonder budget dat door PS is goedgekeurd, handelen GS onrechtmatig wat gevolgen kan hebben voor de accountantscontrole (waarbij gekeken wordt naar de begrotingsonrechtmatigheden). Dat is een afweging die er mede voor zorgt dat aan het einde van het jaar onderbesteding optreedt.[19]

Omvang onderbesteding door lagere lasten

Figuur 9 geeft weer dat de begrote en gerealiseerde lasten bij de provincie Gelderland stegen in de periode 2017 t/m 2025. Als we kijken naar de laatste paar jaar dan is er met name sprake van een stijging van gerealiseerde lasten van 2021 ten opzichte van 2020 (+ € 129,7 miljoen) en van 2025 ten opzichte van 2024 (+ € 89,4 miljoen). GS noemden twee redenen voor de stijging van gerealiseerde lasten van 2021 ten opzichte van eerdere jaren. Ten eerste lag het deels in de gewijzigde regelgeving vanuit het BBV inzake lastneming van subsidies die per 1 januari 2021 gold. Ten tweede stelden GS volop aan de slag te zijn met de uitvoering van het coalitieakkoord.[20] Het is aannemelijk dat dit laatste ook geldt voor 2025. De hogere gerealiseerde lasten in 2025 ten opzichte van 2024 kwamen door de lasten van: het programma EFRO 2021-2027 (€ 27,8 miljoen), OV-concessies (€ 12,1 miljoen) en Mens en middelen (€ 22,7 miljoen).[21]

[19] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding.*
[20] *Jaarstukken 2021, samenvattend beeld: jaarrekening op hoofdlijnen.*
[21] *Jaarstukken 2025, samenvattend beeld: jaarrekening op hoofdlijnen.*

Figuur 9: *Begrote en gerealiseerde lasten Gelderland 2017-2025 (* 1.000)*



	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Verschil GB-PB (bijstelling)	-€ 65,2	-€ 9,4	€ 6,2	€ 29,3	€ 25,7	-€ 55,1	€ 15,7	€ 39,9	€ 64,0
Verschil JR - GB (onderbesteding*)	- € 8,0	€ 5,2	€ 4,1	- € 47,9	- € 46,7	- € 38,1	- € 53,1	- € 57,5	- € 26,4
Verschil JR - PB (realisme)	- € 73,2	- € 4,2	€ 10,3	- € 18,6	- € 21,0	- € 93,2	- € 37,4	- € 17,7	€ 37,6

Negatief getal = minder lasten gerealiseerd dan gewijzigd begroot = onderbesteding.

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen Gelderland 2017 t/m 2025 (overzicht van baten en lasten).

Figuur 9 toont dat de primitieve begroting in 2017 t/m 2025 in alle jaren is bijgesteld aan de lastenkant: in zes jaren ging het om een bijstelling naar boven (meer lasten in de gewijzigde begroting opgenomen) en in drie jaren om een bijstelling naar beneden. Gemiddeld lagen de gewijzigde begrote lasten € 5,7 miljoen hoger dan de primitief begrote lasten.

In de periode 2017 t/m 2025 zijn er in de meeste jaren minder lasten gerealiseerd dan gewijzigd begroot oftewel: er was vaak sprake van onderbesteding aan de lastenkant (zie figuur 9). Uitzondering hierop zijn 2018 en 2019.[22] De gemiddelde onderbesteding aan de lastenkant in 2017 t/m 2025 lag op € 29,8 miljoen.

In de meeste jaren (2019 en 2025 uitgezonderd) lagen de gerealiseerde lasten lager dan primitief begroot. Dat verschil lag gemiddeld op € 24,1 miljoen. Van de vijf andere provincies die deelnamen aan het DoeMee-onderzoek waren er twee andere provincies die over de periode 2017-2024 bij de jaarrekening ook lagere lasten hadden dan bij de primitieve begroting en drie provincies die hogere lasten hadden dan begroot.

Omvang onderbesteding lasten per ambitie

Tabel 4 en 5 laten zien dat de absolute onderbesteding aan de lastenkant sterk verschilt per ambitie. Deze was in 2021 t/m 2023 het grootst bij de ambitie ‘Duurzaam’ en in 2024 en 2025 bij ‘Verkeer en vervoer’ en ‘Vitaal platteland’. Zoals eerder aangegeven, is het daarbij belangrijk in het oog te houden dat het begrote lastentotaal ook sterk

[22] *In 2018 was er bij diverse ambities sprake van hogere lasten dan begroot. Dit gold voor Regionale bereikbaarheid en regionaal Ov, regionale economie en de Algemene dekkingsmiddelen. Ook in 2019 waren er bij diverse ambities hogere lasten dan begroot, namelijk: Economie & mobiliteit, Algemene dekkingsmiddelen en Natuur & cultuur.*

verschilt per ambitie. Dat is ook de reden dat er (juist) geen sprake is van onderbesteding bij de Algemene Dekkingsmiddelen. De lasten zijn daarbij zeer beperkt in vergelijking met andere begrotingsonderdelen (het gaat daarbij vooral om baten, zie ook §3.4).

Tabel 4: *Onderbesteding lasten per ambitie Gelderland 2021 t/m 2023 (x 1.000)*

Ambitie	2021	2022	2023	Gem. 2021 t/m 2023
1 Samen voor Gelderland	€ 9.136	€ 5.790	€ 4.958	€ 6.628 (14%)
2 Duurzaam	€ 14.479	€ 8.613	€ 12.400	€ 11.831 (26%)
3 Natuur en cultuur	-€ 4.205	€ 20.203	€ 11.964	€ 9.321 (20%)
4 Gezond, veilig, schoon en welvarend	€ 13.822	€ 7.735	€ 8.140	€ 9.899 (22%)
5 Economie en mobiliteit	€ 12.181	-€ 7.973	€ 11.088	€ 5.099 (11%)
Mens en middelen	€ 727	€ 6.959	€ 8.338	€ 5.341 (12%)
Algemene dekkingsmiddelen	€ 511	-€ 3.208	-€ 3.822	-€ 2.173 (-5%)
Onderbesteding lasten totaal	***€ 46.650***	***€ 38.118***	***€ 53.065***	***€ 45.944 (100%)***

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarverslagen 2021 t/m 2023 Gelderland.

Tabel 5: *Onderbesteding lasten per ambitie Gelderland 2024 en 2025 (x 1.000)*

Ambitie	2024	2025	Gem. 2024 t/m 2025
1 Bestuur en weerbaarheid	€ 847	-€ 70	€ 389 (1%)
2 Vitaal platteland	€ 8.663	€ 8.031	€ 8.347 (20%)
3 Cultuur en maatschappij	€ 5.534	-€ 501	€ 2.517 (6%)
4 Regionale economie	-€ 3.651	€ 4.971	€ 660 (2%)
5 Verkeer en vervoer	€ 24.720	€ 9.732	€ 17.226 (41%)
6 Ruimte en wonen	€ 6.573	€ 5.977	€ 6.275 (15%)
7 Milieu en energie	€ 6.441	-€ 1.015	€ 2.713 (6%)
Mens en middelen	€ 10.851	€ 1.515	€ 6.183 (15%)
Algemene dekkingsmiddelen	-€ 2.447	-€ 2.275	-€ 2.361 (-6%)
Onderbesteding lasten totaal	€ 57.531	€ 26.364	€ 41.948 (100%)

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarverslagen 2021 t/m 2023 Gelderland.

Oorzaken van onderbesteding aan de lastenkant

De oorzaken voor lagere lasten zijn divers. In het DoeMee-onderzoek werd planningsoptimisme als mogelijke oorzaak voor onderbesteding genoemd. Daar besteden we als eerste aandacht aan. Vervolgens kijken we in hoeverre de oorzaken voor onderbesteding aan de lastenkant, die uit de provinciale analyse uit 2023 kwamen, ook speelden in 2024 en 2025. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om subsidies: GS gaven in hun analyse aan bij onderbesteding door lagere lasten voor 60% een samenhang met subsidies te zien.[23] Daarna gaan we dieper in op een tweetal andere specifieke kostensoorten, namelijk de personeelslasten en de afschrijvingslasten. Uit het landelijke DoeMee-onderzoek blijkt namelijk dat onderbezetting van personeel een oorzaak is voor onderbesteding wat overheden (deels) opvangen met externe inhuur. We kijken hieronder in hoeverre dat ook voor de provincie Gelderland geldt. Ook concludeerde het landelijke DoeMee-onderzoek dat overal sprake is van lagere afschrijvingen wat een aanwijzing kan zijn voor vertraging in investeringen. Ook hier gaan we dieper op in.

[23] *Oplegger bij analyse (structurele) onderbesteding.*

Planningsoptimisme

Bij de provincie Gelderland liggen in 2017 t/m 2025 de lasten in de gewijzigde begroting in de meeste jaren hoger dan in de jaarrekening (zie figuur 9). Anders gezegd: ook in de laatst vastgestelde begroting was de inschatting dat gelden nog zouden gaan worden besteed, maar dat blijkt niet te zijn gelukt. In het DoeMee-onderzoek wordt dit gezien als een indicatie voor zogenoemd planningsoptimisme, wat wordt uitgelegd als denken dat het lukt om een bepaalde taak uit te voeren zonder voldoende rekening te houden met vertraging in doorlooptijden van besluitvorming. Hierdoor lukt het niet om geld daadwerkelijk te besteden zoals gepland.

Ook de accountant van de provincie Gelderland maakte de afgelopen jaren in zijn verslagen opmerkingen die richting planningsoptimisme wijzen. Hij sprak namelijk de indruk uit dat *"de ramingen in de begroting en de tussentijdse informatievoorziening wat betreft (investerings)projecten en activiteiten te ambitieus zijn en mogelijk niet in lijn zijn met de beschikbare (personele) capaciteit om alle geplande (investerings)projecten en activiteiten daadwerkelijk in het boekjaar te realiseren."*[24] Hij wijst daarbij als oorzaak van onderbesteding en resultaat tegelijkertijd ook op elementen die pas laat in het jaar bekend worden en die niet beïnvloedbaar zijn voor de provincie zoals bepaalde bijdragen van het Rijk. Die laatste hebben betrekking op de baten en die komen in de volgende paragraaf aan de orde.

GS geven in reactie op de accountantsverslagen over realistisch begroten onder andere aan dat het inderdaad hun rol is om een uitvoerbare begroting aan PS voor te leggen, maar wijzen ook op de gezamenlijke verantwoordelijkheid met PS om bestuurlijke ambities op elkaar af te stemmen zodat plannen niet gaan 'stapelen' en onnodig hoge budgetten ontstaan (zie ook §4.3 over de visie van GS op onderbesteding). Daarnaast worden lasten, zoals eerder genoemd, op de begroting gehouden voor als de uitvoering soepel loopt en om begrotingsonrechtmatigheden te voorkomen.

Ambtelijk werd aangegeven dat bij onderbesteding (naast de timing van het laatste bijstelmoment van de begroting) ook politiek-bestuurlijk en ambtelijk optimisme een rol speelt. Daarbij speelt ook dat Gelderland een relatief rijke provincie is. Soms wordt lang vastgehouden aan het idee dat het gaat lukken geld te besteden en moet aan het einde van het jaar geconstateerd worden dat het niet is gelukt.

Oorzaken provinciale analyse onderbesteding lasten 2021 t/m 2023 in 2024 en 2025

Een belangrijke oorzaak van onderbesteding aan de lastenkant in 2021 t/m 2023 zijn volgens GS subsidies. In hun analyse constateren ze dat subsidies in deze periode een groot deel van de begroting en jaarrekening vormen (60% respectievelijk 56%, zie tabel 6).[25] Wanneer er enkel gekeken wordt naar de programmatische budgetten van de zeven ambities van de begroting en realisatie dan vallen de percentages nog hoger uit (namelijk 75% en 71%).[26]

[24] *Accountantsverslag 2023, 2024 en 2025. In het accountantsverslag over 2022 komt terug dat "[…] dat de begroting meer gebaseerd is op uw politiek-bestuurlijke ambities dan op datgene wat uw provincie daadwerkelijk met de beschikbare middelen en capaciteit kan realiseren".*

[25] *Analyse (structurele) onderbesteding, p. 3.*

[26] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 4.*

Tabel 6: *Subsidies als onderdeel (programmatische deel) begroting en jaarrekening 2021-2023 (x 1.000)*

	Lasten		Subsidies		% Subsidies van de lasten	
	Begroot (1)	Realisatie (2)	Begroot (3)	Realisatie (4)	Begroot (3/1)	Realisatie (4/2)
Totale begroting	€ 2.785.303	€ 2.647.469	€ 1.659.087	€ 1.493.644	59,6%	56,4%
Programmatische deel begroting	€ 2.230.182	€ 2.101.853	€ 1.659.087	€ 1.493.644	74,4%	71,1%

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. combinatie twee tabellen uit memo GS over analyse (structurele) onderbesteding, p. 3-4.

GS stellen dat er steeds meer sprake is van omvangrijke subsidies: zo kwamen er in 2023 zestien projecten met een totaal subsidievolume van € 260 miljoen bij.[27] Tegelijkertijd geven GS aan dat bij grofweg 50% van de subsidies groter dan € 2,5 miljoen de einddatum werd verlengd. Zij stellen dat een eventuele vertraging in de uitvoering niet door hen is te beïnvloeden maar wel betekent dat de verwachte lasten worden doorgeschoven naar toekomstige jaren.[28] De vertraging in de uitvoering is hier de achterliggende reden voor de onderbesteding. GS geven aan dat de subsidieontvanger tijdig bij de provincie moet melden als het nodig is om het project te verlengen. De provincie is afhankelijk van het moment waarop dit wordt gemeld en of dit dan nog bijgesteld kan worden in de begroting. De provincie vraagt zelf actief aan het einde van het jaar de voortgang over subsidie uit. Dit moment is in samenspraak met de accountant om de juiste lastneming voor het boekjaar te bepalen. Echter, dit is te laat om de begroting nog bij te kunnen stellen. [29] Eerder contact opnemen met ontvangers van grote subsidies is een optie. Echter, dat zou zorgen voor dubbele belasting van de subsidieontvangers en voor de provincie zelf (de provincie kan niet op de gegevens leunen omdat die dan nog te onzeker zijn en moet het laat in het jaar alsnog uitvragen) en om die reden wordt dat niet gedaan.

Wij hebben bij de provincie gevraagd om de gegevens uit tabel 4 en het percentage omvangrijke subsidies die verlengd worden te actualiseren naar de periode t/m 2025. Ambtelijk werd aangegeven dat dit onevenredig veel inzet zou kosten omdat het deels handwerk is. Op basis van de jaarstukken bleek het lastig voor ons om te bepalen in hoeverre deze oorzaak in 2024 en 2025 in dezelfde mate spelen. In die jaarverslagen komen wel diverse voorbeelden van lagere besteding van subsidies terug, maar het is dan niet expliciet aangegeven of dit komt door verlenging van de termijn. Ook waren er meerdere voorbeelden in de jaarverslagen 2024 en 2025 te lezen van hogere lasten door subsidies. Ook daarbij gold dat het niet duidelijk werd of dit veroorzaakt werd doordat lasten waren doorgeschoven naar het jaar erna.

Hierboven kwam aan de orde dat GS aangeven dat zij zien dat veel van de onderbesteding aan de lastenkant in 2021 t/m 2023 werd veroorzaakt door subsidies. Veelal zijn dit volgens hen eenmalige zaken, maar een beperkt aantal onderdelen uit de analyse van die drie jaar komt vaker voor. Deze geven we weer in tabel 7 en daarvoor hebben we gekeken of die oorzaken ook in 2024 en 2025 speelden. De tabel laat zien dat een aantal van de oorzaken van onderbesteding aan de lastenkant die in 2021 t/m 2023 speelden (regeling Uitvoeringsgereed & realiseren, Regio deal Veluwe en Mens &

[27] *Daarbij ging het bijvoorbeeld om het Gelders Monumentenfonds en het Stimuleringsfonds Toekomstbestendig Wonen.*
[28] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 1.*
[29] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 1.*

Middelen) ook in 2024 en 2025 aan de orde waren. Voor EFRO (juist sneller/meer subsidies dan verwacht) en beschikbaarheidsvergoedingen openbaar vervoer (zijn gestopt) was dit niet het geval.

Tabel 7: *Oorzaken onderbesteding lasten provinciale analyse*

Lasten die meer dan 1 x leiden tot onderbesteding in 2021 t/m 2023	In hoeverre beïnvloedbaar volgens GS	Toelichting GS	Leiden deze lasten (ook) in 2024 en 2025 tot onderbesteding?
Subsidieregeling functioneel gebruik erfgoed	Hoog	Inschatting t.b.v. laatste bijsturing.	2024: Ja, € 1,9 mln. minder lasten doordat aanvragen aan het einde van het jaar kwamen en pas het volgende jaar worden verleend. 2025: Nee, € 2,1 mln. meer lasten doordat er meer complete aanvragen in het tweede deel van 2025 waren, die in hetzelfde jaar nog konden worden verleend.
Regeling Uitvoeringsgereed en realiseren (Steengoed Benutten)	Hoog	Inschatting t.b.v. laatste bijsturing.	2024: Ja, € 0,5 mln. lagere lasten doordat niet alle ruimte van subsidieplafond is benut door aanvragers. 2025: ja, € 2 mln. lagere lasten doordat projecten te laat in jaar binnenkwamen om te beoordelen en beschikken (NB grotendeels vanwege tekort capaciteit gemeenten).

Lasten inzake EFRO	Beperkt	Relatie met baten, zo goed mogelijke inschatting. Voor subsidieprojecten die vóór 2021 zijn beschikt vindt lastneming plaats o.b.v. betaling van voorschotten. Dit betreft de declaratie van gemaakte kosten, baten en lasten daarom lastig in te voorspellen. Bij subsidieprojecten vanaf 2021 geldt de reguliere uitgangspunten voor subsidies.	2024: Nee, € 5,5 mln. hogere lasten omdat EFRO OP Oost projecten sneller liepen dan verwacht (relatie met baten). 2025: Nee, € 1,5 mln. hogere lasten omdat er meer EFRO OP Oost subsidies zijn verstrekt dan verwacht.
Lasten i.v.m. minder afwaardering grond naar GNN	Hoog	Inschatting t.b.v. laatste bijsturing.	Onduidelijk/niet expliciet genoemd.
Lagere subsidies Regio Deal Veluwe	Hoog	Inschatting t.b.v. laatste bijsturing.	2024: ja, € 2,5 mln. minder lasten omdat Regio Deal Veluwe langzamer liep dan verwacht. 2025: ja, € 0,6 mln. minder lasten omdat diverse uitgave-planningen van subsidies zijn bijgesteld doordat de Regio Deal Veluwe met twee jaar is verlengd.
Beschikbaarheids-vergoedingen OV	Niet	Niet meer van toepassing. In COVID-jaren werd deze uitkering gedaan door het Rijk. De provincie fungeerde als betaalluik richting de concessie-uitvoerders.	Ja, in 2024 zorgde de vast-stelling SPUK beschikbaarheids-vergoeding OV voor € 3,2 mln. hogere lasten (relatie met baten). In 2025 speelde deze oorzaak niet meer.
Mens en middelen (o.a. vacatures, reiskosten woon-werk)	Hoog	Inschatting t.b.v. laatste bijsturing.	Ja, ook in 2024 en 2025 was er sprake van onderbesteding aan de lastenkant bij Mens & Middelen (zie tabel 5).

Bron: Memo GS april 2025 over analyse (structurele) onderbesteding i.c.m. jaarstukken 2024 en 2025.

Lasten eigen personeel en externe inhuur

Een mogelijke oorzaak voor onderbesteding kan personele onderbezetting zijn (onvervulde vacatures). Er blijft dan geld van het begrote personeelsbudget over. De wens van de provincie is om zaken met eigen personeel te doen.[30] GS gaven de afgelopen jaren aan dat, zoals heel Nederland, ook de provincie Gelderland last had van krapte op de arbeidsmarkt. Die krapte zorgt ervoor dat openstaande vacatures (op bepaalde plekken) moeilijk ingevuld worden.[31] Daar waar vacatures lastiger in te vullen

[30] *Ambtelijk interview.*

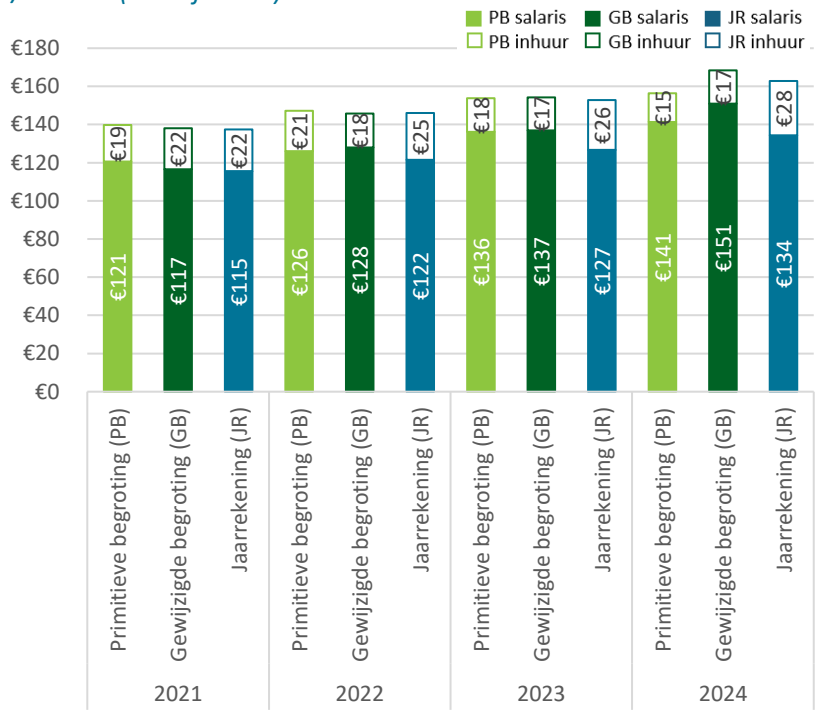
[31] *Najaarsnota 2022 (ambitie Mens & Middelen), Jaarstukken 2022 (verschillenanalyse Mens & Middelen), Jaarstukken 2023 (verschillendanalyse Mens & Middelen), Jaarstukken 2024 (ambitie Mens & Middelen), Voorjaarsnota 2025 (ambitie Mens & Middelen), jaarstukken 2025 (ambitie Mens & Middelen).*

blijken, worden eigen personeelslasten lager en externe inhuur hoger.[32] Dit komt ook naar voren in figuur 10. Hierin wordt zichtbaar dat:

- de gerealiseerde lasten voor eigen personeel[33] (= donkergroene deel staaf) in 2021 t/m 2024 gemiddeld € 6,5 miljoen minder waren dan primitief begroot en € 8,6 miljoen lager waren dan gewijzigd begroot.[34]
- de gerealiseerde lasten voor externe inhuur (lichtgroene deel staaf) in 2021 t/m 2024 gemiddeld € 7,0 miljoen hoger lager dan primitief begroot en € 6,8 miljoen hoger dan gewijzigd begroot.

Wanneer we de factoren eigen personeel en inhuur gezamenlijk beschouwen, laat figuur 10 zien dat de provincie hier in drie van de vier jaren minder aan uit gaf dan gewijzigd begroot; in 2022 was dit juist iets meer. Gemiddeld ging het in 2021 t/m 2024 om € 1,8 miljoen minder dan gewijzigd begroot (onderbesteding) en € 0,5 mln. meer dan primitief begroot. Dit laatste komt voornamelijk door meer kosten voor inhuur in 2024.

Figuur 10: *Begrote en gerealiseerde lasten voor personeel en externe inhuur Gelderland 2021 t/m 2024 (in miljoenen)*



	2021	2022	2023	2024
Verschil JR-PB	- € 2,3	- € 1,2	- € 1,0	€ 6,5
Verschil JR-GB*	- € 0,6	€ 0,3	- € 1,4	- € 5,6

** Een negatief getal betekent minder lasten gerealiseerd dan gewijzigd begroot = onderbesteding.*
Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. data aangeleverd door provincie.

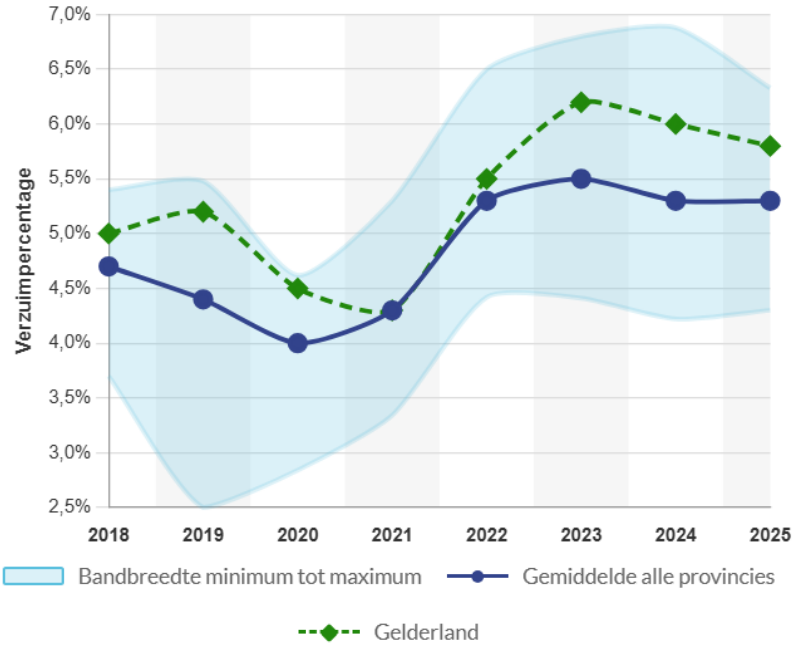
Procentueel zijn de lasten voor eigen personeel bij provincie Gelderland in 2024 16% hoger dan in 2021. Wanneer we kijken naar een langere periode (2017 t/m 2024) is deze stijging nog groter (+46%), al was dit weer lager dan gemiddeld bij de zes provincies die deelnamen aan het DoeMee-onderzoek (+59%). Een groot deel van de stijging kan verklaard worden door de inflatie c.q. loonkostenontwikkeling in deze periode (die was

[32] *Ambtelijk interview.*
[33] *Dit is gebaseerd op de economische categorie 1.1 (Salarissen en sociale lasten eigen personeel) binnen de IV3-systematiek.*
[34] *Jaarverslag 2024 en 2025 Gelderland (verschillen baten, lasten en reserves). Doordat in de P&C-documenten het onderdeel Mens & Middelen gezamenlijk wordt gepresenteerd, konden daaruit geen financiële gegevens gehaald worden over (gewijzigd) begrote en gerealiseerde kosten voor eigen personeel en externe inhuur.*

ongeveer 30%).[35] Procentueel zijn de lasten voor externe inhuur voor Gelderland in 2021 t/m 2024 gestegen met 30%.

Naast de bezetting en de externe inhuur kan ook het ziekteverzuim een rol spelen bij de taakuitvoering. Als er sprake is van hoog en/of langdurig verzuim, dan is de daadwerkelijke ambtelijke capaciteit lager en kan de uitvoering vertraging oplopen, wat kan bijdragen aan onderbesteding in een bepaald jaar (omdat middelen in een later jaar besteed worden). Uit figuur 11, gebaseerd op de Personeelsmonitor provincies[36], blijkt dat er in de periode 2018 t/m 2025 sprake is van een golfbeweging in hoe hoog het verzuimpercentage in Gelderland is (tussen de 4,3% en 6,2%). Ook toont de figuur dat het verzuimpercentage in Gelderland in de meeste jaren iets boven het gemiddelde van alle provincies ligt.

Figuur 11: *Ziekteverzuimpercentage Gelderland 2018 t/m 2025 i.r.t. andere provincies*



Bron: A&O Provincies. Dashboard personeelsmonitor provincies.

Afschrijvingslasten en investeringen

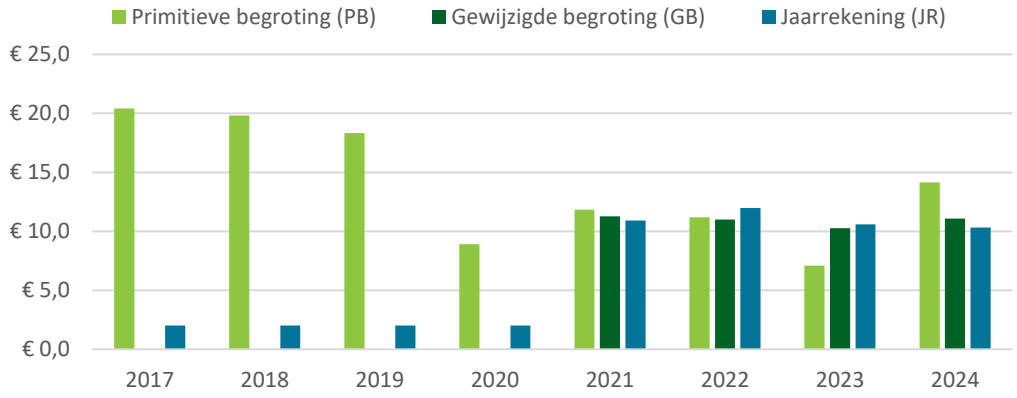
De provincie Gelderland neemt afschrijvingslasten (zie het kader op de volgende pagina) voor nieuw in gebruik genomen kapitaalgoederen op in de begroting en jaarrekening vanaf 1 januari van het jaar nadat ze in gebruik zijn genomen.[37] Een te optimistische verwachting van het moment van oplevering leidt dan tot een te hoge inschatting van de afschrijvingslasten. Figuur 12 over de afschrijvingslasten in 2021 t/m 2024 bij de provincie Gelderland laat een wisselend beeld zien: in twee jaren lagen de gerealiseerde afschrijvingslasten lager dan wat gewijzigd begroot was (oftewel er was sprake van onderbesteding) en in twee jaren juist hoger (overschrijding). Gemiddeld was er in 2021 t/m 2024 geen sprake van onderbesteding bij de afschrijvingslasten maar van een hele

[35] *Radboud Universiteit/VvR, factsheet provincie Gelderland.*
[36] *A&O Provincies (dit is het samenwerkingsverband van werkgevers- en werknemersorganisaties in de sector Provincie) brengt jaarlijks de Personeelsmonitor Provincies uit. Hier staan cijfers m.b.t. werkgelegenheid, personeelsopbouw, in- en uitstroom, beloning- en loonkosten, ziekteverzuim, opleiding en ontwikkeling, en sociale zekerheid bij provincies. De gegevens die in de monitor worden opgenomen komen uit de eigen personeels- en salarisadministratie van provincies.*
[37] *Jaarstukken 2025 Gelderland, uitgangspunten en grondslagen.*

kleine overschrijding van € 41.000. Er was gemiddeld in 2021 t/m 2024 wel sprake van minder gerealiseerde afschrijvingslasten dan primitief begroot. Dat ging om een bedrag van € 125.750. Wanneer we eerdere jaren bij de berekening hiervan zouden betrekken zou dit bedrag veel hoger liggen oftewel: het verschil tussen de primitief begrote en gerealiseerde afschrijvingslasten is de laatste jaren veel kleiner dan daarvoor.

Afschrijvingslasten
Overheden zijn verplicht om af te schrijven op kapitaalgoederen. Door jaarlijks af te schrijven wordt inzichtelijk dat deze goederen gedurende langere tijd meegaan. Je spreidt daarmee het investeringsbedrag uit over de (verwachte) levensduur van het object. Bij de provincies gaat het vaak om infrastructurele werken of gebouwen. Na realisatie van bijvoorbeeld een weg activeer je deze op de balans waarna je geleidelijk afschrijft op de waarde ervan.

Figuur 12: *Begrote en gerealiseerde afschrijvingslasten 2017 t/m 2024 Gelderland (in miljoenen)*[38]



Verschil JR - PB	-€ 18,4	-€ 17,8	-€ 16,3	-€ 6,9	-€ 0,9	€ 0,8	€ 3,5	-€ 3,8
Verschil JR - GB*	-	-	-	-	-€ 0,4	€ 1,0	€ 0,3	-€ 0,8

** Een negatief getal betekent minder lasten gerealiseerd dan gewijzigd begroot = onderbesteding.*

Bron: Factsheet Gelderland van DoeMee-onderzoek i.c.m. gegevens aangeleverd door provincie.

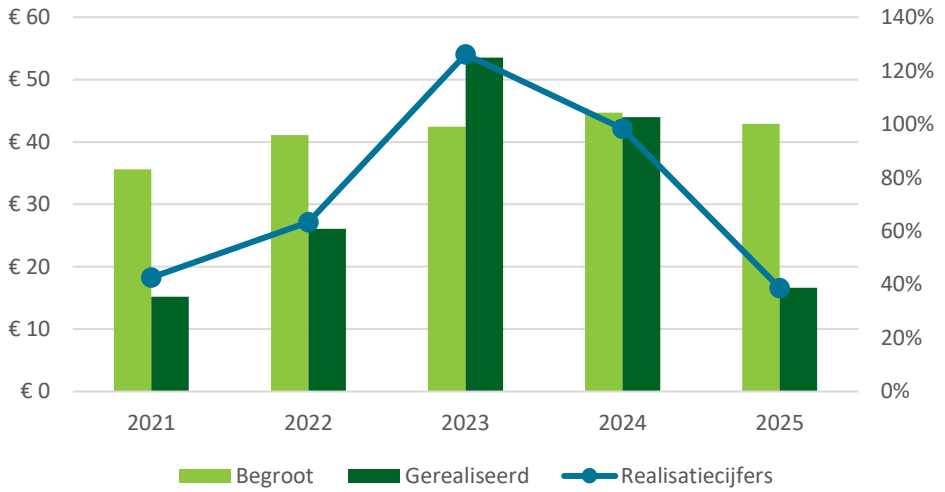
Bovenstaand beeld vormde de aanleiding om ook de begrote en gerealiseerde investeringen van de provincie Gelderland in materiële vaste activa (zoals wegen, bruggen en gebouwen) te bekijken. Figuur 13 laat zien dat de provincie Gelderland, met uitzondering van 2023, ieder jaar minder investeerde dan oorspronkelijk begroot. Voor 2025 realiseerde de provincie 39% van de begrote investeringen. De Rekeningcommissie maakte in haar advies over de jaarstukken 2025 ook een opmerking over dat er een groot verschil is tussen de begrote en gerealiseerde investeringen. Zij geeft daarbij aan dat het niet gaat om hoge bedragen als er gekeken wordt naar de totale begroting, maar dat het wel flink afwijkt van de algemene tendens naar minder onderbesteding. GS gaven in hun reactie aan dat zij de verwachte uitgaven in de investeringen in de loop van het jaar bijstellen. Zij weten dan namelijk wat er daadwerkelijk in het voorgaande jaar is gerealiseerd en ook kunnen zij dan een betere inschatting maken van de verwachte

[38] *Gegevens over de gewijzigd begrote afschrijvingslasten waren niet beschikbaar via het DoeMee-onderzoek en moesten opgevraagd worden bij de provincie. Vanwege de haalbaarheid van de data-aanlevering is daarbij afgesproken dat alleen gegevens over de laatste jaren aangeleverd zouden worden.*

voortgang op investeringsprojecten. Dergelijke bijstellingen zijn gedurende het jaar niet zichtbaar voor PS. Er wordt wel gerapporteerd aan PS op basis van de door PS beschikbaar gestelde investeringskredieten, maar dat is op totaalniveau en niet gespecificeerd naar het betreffende begrotingsjaar. Daarom zijn GS voornemens om vanaf de Najaarsnota 2026 (naast de bijstelling van de exploitatie en de investeringskredieten) ook te rapporteren over de bijstellingen in de verwachte voortgang op investeringen voor het betreffende jaar.

Omdat afschrijvingen pas aan de orde zijn als investeringen zijn gedaan, is de verwachting dat vertraging in investeringen en dus lagere investeringen dan begroot op de korte termijn leiden tot lagere afschrijvingslasten dan begroot. Beknopt verwoord: als investeringen achter blijven is het logisch dat ook afschrijvingslasten lager zijn. Dit verband klopt niet voor Gelderland: in 2021 en 2022 waren de investeringen lager dan begroot, maar de afschrijvingslasten waren in 2022 en 2023 juist hoger dan begroot en in 2023 waren de investeringen hoger dan begroot, maar de afschrijvingslasten waren in 2024 lager dan begroot.

Figuur 13: *Primitief begrote en gerealiseerde investeringen provincie Gelderland 2021-2025 (in miljoenen)*



Bron: Begroting (geprognosticeerde balans, staat van activa) en jaarrekeningen (toelichting op balans) 2021 t/m 2025 provincie Gelderland.

3.4 Onderbesteding door hogere baten dan begroot

Wijze van begroten en toerekenen van baten

GS geven aan baten te begroten als het (redelijk) zeker is dat de provincie die baten zal ontvangen.[39] Uitgangspunt voor het jaar waarin de baten worden geraamd en/of verantwoord, is het (verwachte) jaar waar de baat betrekking op heeft.[40]

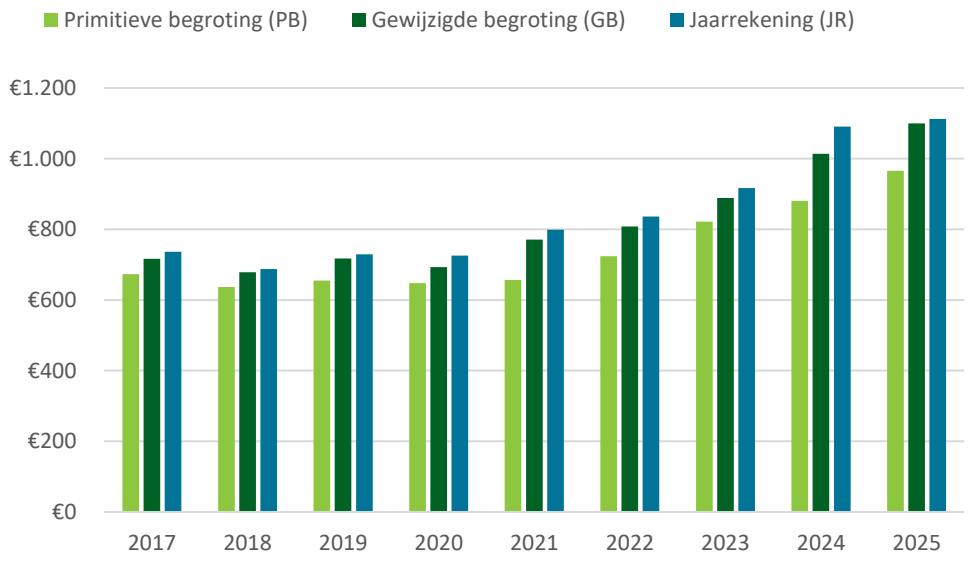
[39] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 5.*
[40] *Jaarrekening Gelderland, uitgangspunten en grondslagen.*

Omvang onderbesteding door hogere baten

Figuur 14 laat zien dat de begrote en gerealiseerde baten bij de provincie Gelderland stegen in de periode 2017 t/m 2025. In de gehele periode zijn er meer baten gerealiseerd dan gewijzigd begroot, oftewel: er was jaarlijks sprake van onderbesteding aan de batenkant. Figuur 14 laat zien dat het verschil tussen de gewijzigd begrote en gerealiseerde baten tussen de € 9 en € 77 miljoen lag. Gemiddeld ging het in 2017 t/m 2025 om € 27,5 miljoen. Zoals eerder aangegeven ontstond het grote verschil tussen de gewijzigd begrote en gerealiseerde baten in 2024 met name doordat GS de september- en decembercirculaire van het Rijk niet meer konden verwerken in de begroting. Uit die circulaires kwam een toename van de algemene uitkering en decentralisatie-uitkeringen uit het Provinciefonds voort.

De gerealiseerde baten waren in 2017 t/m 2025 gemiddeld € 108,1 miljoen hoger dan primitief begroot. Figuur 14 laat zien dat de primitieve begroting in 2017 t/m 2025 in alle jaren is bijgesteld aan de batenkant: er zijn extra baten (gemiddeld € 80,6 miljoen) in de gewijzigde begroting opgenomen. Er worden gedurende het jaar dus veel baten bijgeraamd, waardoor het verschil tussen wat begroot en gerealiseerd is aan baten kleiner wordt.

Figuur 14: *Begrote en gerealiseerde baten Gelderland 2017-2025 (in miljoenen)*



Verschil PB-GB (bijstelling)	€ 43,2	€ 42,3	€ 61,9	€ 44,9	€ 114,3	€ 84,0	€ 67,2	€ 133,2	€ 134,0
Verschil JR - GB (onderbesteding*)	€ 20,1	€ 8,8	€ 11,7	€ 33,0	€ 28,0	€ 27,7	€ 28,0	€ 76,6	€ 13,5
Verschil JR - PB (realisme)	€ 63,3	€ 51,2	€ 73,6	€ 77,9	€ 142,4	€ 111,7	€ 95,2	€ 209,8	€ 147,5

Een positief getal = meer gerealiseerde dan gewijzigd begrote baten = onderbesteding.

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen Gelderland 2017 t/m 2025 (overzicht van baten en lasten).

Tabel 8 en 9 laat zien dat de meeste onderbesteding zit bij de Algemene Dekkingsmiddelen. Dat is ook het begrotingsonderdeel met veruit het hoogste begrote batentotaal. Dat komt doordat de algemene dekkingsmiddelen baten betreft die niet

specifiek tot een ambitie (met name opcenten motorrijtuigenbelasting, algemene uitkeringen Provinciefonds, opbrengsten treasury en dividend) behoren en die vormen gezamenlijk een omvangrijk deel van de provinciale inkomsten.

Tabel 8: *Onderbesteding baten per ambitie Gelderland 2021 t/m 2023 (x 1.000)*

Ambitie	2021	2022	2023	Gemiddeld 2021 t/m 2023
1 Samen voor Gelderland	€ 548	€ 640	-€ 1.299	-€ 37 (-0,1%)
2 Duurzaam	€ 3.307	-€ 718	-€ 1.957	€ 211 (0,8%)
3 Natuur en cultuur	€ 10.672	€ 607	€ 1.729	€ 4.336 (15,5%)
4 Gezond, veilig, schoon en welvarend	-€ 49	€ 606	-€ 1.157	-€ 200 (-0,7%)
5 Economie en mobiliteit	€ 2.773	€ 17.011	€ 10.545	€ 10.110 (36,2%)
Mens en middelen	€ 897	€ 3.039	€ 4.372	€ 2.769 (9,9%)
Algemene dekkingsmiddelen	€ 9.896	€ 6.520	€ 15.789	€ 10.735 (38,4%)
Onderbesteding lasten totaal	***€ 28.043***	***€ 27.705***	***€ 28.024***	***€ 27.924 (100%)***

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarverslagen 2021 t/m 2023 Gelderland.

Tabel 9: *Onderbesteding baten per ambitie Gelderland 2024 en 2025 (x 1.000)*

Ambitie	2024	2025	Gemiddeld 2024 t/m 2025
1 Bestuur en weerbaarheid	€ 344	-€ 766	-€ 211 (-0,5%)
2 Vitaal platteland	€ 3.476	-€ 380	€ 1.548 (3,4%)
3 Cultuur en maatschappij	€ 38	€ 74	€ 56 (0,1%)
4 Regionale economie	€ 4.843	€ 3.037	€ 3.940 (8,8%)
5 Verkeer en vervoer	€ 1.339	€ 3.435	€ 2.387 (5,3%)
6 Ruimte en wonen	-€ 1.089	-€ 1.446	-€ 1.268 (-2,8%)
7 Milieu en energie	€ 653	€ 5.133	€ 2.893 (6,4%)
Mens en middelen	€ 13.028	€ 1.911	€ 7.470 (16,6%)
Algemene dekkingsmiddelen	€ 53.943	€ 2.471	€ 28.207 (62,7%)
Onderbesteding baten totaal	***€ 76.575***	***€ 13.468***	***€ 45.022***

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarverslagen 2021 t/m 2023 Gelderland.

Oorzaken van onderbesteding aan batenkant

GS lieten in hun analyse van onderbesteding in 2021 t/m 2023 zien dat er diverse componenten aan de batenkant waren die structureel voor onderbesteding zorgden (zie tabel 10). Het merendeel van de baten die volgens GS in 2021 t/m 2023 structureel tot onderbesteding leidden, dragen ook in 2024 en 2025 bij aan de onderbesteding.[41] GS gaven ook aan dat de meeste componenten die structurele onderbesteding veroorzaakten, niet of beperkt beïnvloedbaar waren. Dat komt volgens hen doordat externe factoren (Rijk/Europa) hier een belangrijk onderdeel van zijn.[42] Alleen de lagere vaststelling van subsidies was een component waarvan GS aangaven dat die in hoge mate beïnvloedbaar is.

[41] *Vergelijking memo van GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding met jaarstukken 2024 en 2025 (verschillenanalyse baten, lasten en reserves).*
[42] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 2*

Tabel 10: *Baten die structureel leiden tot onderbesteding*

Baten die meer dan 1 x leiden tot onderbesteding in 2021 t/m 2023	In hoeverre beïnvloedbaar volgens GS	Toelichting GS	Leiden deze baat (ook) in 2024 en 2025 tot onderbesteding?
Opbrengsten treasury	Beperkt	Inschatting o.b.v. rentestanden, afgelopen jaren extreem gestegen rentes waardoor meer afwijkingen zijn ontstaan.	Ja
Opcenten motorrijtuigen-belasting	Niet	Inschatting o.b.v. Belastingdienst, halfjaarcijfers in de Najaarsnota verwerkt.	Ja
Lagere vaststelling subsidies	Hoog	Inschatting t.b.v. laatste bijsturing o.b.v. halfjaarcijfers, maar vaststellingen gaan het hele jaar door.	Ja
Specifieke uitkering inkomsten voor capaciteit	Niet	Afhankelijk van verstrekker.	Ja
Verkoopopbrengsten grond	Beperkt	Inschatting zo goed mogelijk maar geen baten opnemen die onzeker zijn op bijstuurmoment. Verkoop gaat door, ook na laatste bijstelling.	Nee, niet genoemd.
Bijdrage Europa inzake EFRO projecten	Beperkt	Relatie met lasten, zo goed mogelijke inschatting. Voor subsidieprojecten die voor 2021 zijn beschikt vindt lastneming plaats o.b.v. betaling van voorschotten. Dit betreft de declaratie van gemaakte kosten, baten en lasten daarom lastig te voorspellen. Bij subsidieprojecten vanaf 2021 gelden de reguliere uitgangspunten voor subsidies.	Ja

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. memo GS aan rekeningcommissie (8 april 2025 over Analyse (structurele) onderbesteding en jaarstukken 2024 en 2025 (verschillenanalyse baten, lasten en reserves).

Hogere baten door meer externe financiering

In het DoeMee-onderzoek is aangegeven dat er in de periode 2017 t/m 2024 in alle jaren sprake was van extra middelen uit het Provinciefonds en andere baten vanuit het Rijk ten opzichte van de oorspronkelijke begroting. Als die extra middelen zodanig laat bekend worden dat die niet meer opgenomen kunnen worden in de gewijzigde begroting, dan ontstaat er onderbesteding aan de batenkant. GS gaven in hun analyse van de onderbesteding over 2021 t/m 2023 ook aan dat meer externe financiering (met name specifieke uitkeringen, Rijks- en Europese gelden) dan begroot een belangrijke oorzaak voor de onderbesteding aan de batenkant vormen.

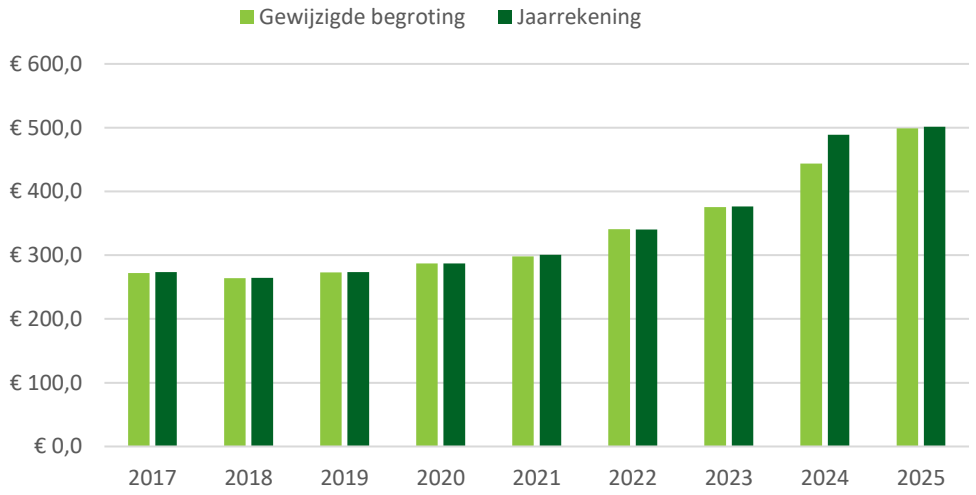
Het Provinciefonds is een belangrijke inkomstenbron voor provincies. Dit fonds is verantwoordelijk voor 40% van de totale baten in 2025 van provincies.[43] Het Rijk verstuurt drie keer per jaar (mei, september en december) een circulaire met informatie

[43] https://www.rijksfinancien.nl/memorie-van-toelichting/2026/OWB/C

over de hoogte van de provinciefondsuitkering. Bij de provincie Gelderland wordt de septembercirculaire uit het jaar voorafgaand aan het begrotingsjaar gebruikt als basis voor het opstellen van de begroting.[44] Na de septembercirculaire van het jaar voorafgaand aan het begrotingsjaar volgen nog vier circulaires waarin het Rijk de omvang/uitkering van het Provinciefonds kan aanpassen. Als laat bekend wordt dat de Provinciefondsuitkering verhoogd wordt, kan de provincie dit niet meer opnemen in de primitieve dan wel gewijzigde begroting.

Figuur 15 laat zien dat er in 2017 t/m 2025 bijna elk jaar (2022 uitgezonderd) sprake was van onderbesteding door de algemene uitkering en decentralisatie-uitkeringen uit het Provinciefonds. Gemiddeld waren de baten hieruit € 5,9 miljoen meer dan gewijzigd begroot. Met name in 2024 was er een verschil tussen de gewijzigd begrote en gerealiseerde baten uit de algemene uitkeringen (€ 45 miljoen). Zoals eerder aangegeven kon in dat jaar de september- en decembercirculaire niet meer in de begroting verwerkt worden. Hiermee steeg de algemene uitkering voor de provincie Gelderland met € 25,1 miljoen. Ook baten vanuit de decentralisatie-uitkeringen waren in dat jaar hoger dan gewijzigd begroot (€ 13,6 miljoen). Dat ging om decentralisatie-uitkeringen ten behoeve van de uitvoeringskosten SNL[45] en ANLB[46], de indirecte uitvoeringskosten van NPLG[47] en verbetering van de toegankelijkheid van het openbaar vervoer.

Figuur 15: *Uitkering provinciefonds + decentralisatie-uitkering 2017-2025 Gelderland (in miljoenen)*



	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Verschil JR - GB*	€ 1,7	€ 0,6	€ 0,8	€ 0,1	€ 2,4	-€ 0,6	€ 0,8	€ 45,0	€ 2,7

** Een positief getal betekent meer baten dan gewijzigd begroot dus onderbesteding.*

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen Gelderland 2017 t/m 2025 (analyse van het resultaat).

Uit het DoeMee-onderzoek kwam dat ook andere rijksmiddelen een belangrijke verklaring waren voor de verschillen tussen de primitieve begroting en de jaarrekening. Het onderzoek liet voorbeelden zien, zoals middelen voor verkeer en natuur. In hun analyse van de onderbesteding over 2021 t/m 2023 noemden GS de 'SPUK inkomsten

[44] *Enquête in het kader van het DoeMee-onderzoek.*
[45] *Subsidiestelsel Natuur en Landschap.*
[46] *Agrarisch Natuur en Landschapsbeheer.*
[47] *Nationaal Programma Landelijk Gebied.*

voor capaciteit' als een element dat structureel zorgde voor onderbesteding aan de batenkant.[48] Uit de jaarrekeningen 2024 en 2025 van de provincie Gelderland kwamen SPUK's ook naar voren bij het verklaren van de verschillen in baten tussen de gewijzigde begroting en de jaarrekening. Hierbij ligt er overigens ook een relatie met de lastenkant. Als de provincie een SPUK gebruikt ter dekking van meer capaciteit of een subsidie van een project ten laste brengt van een SPUK, dan is er sprake van evenveel hogere baten als hogere lasten. Oftewel: de SPUK zorgt voor onderbesteding aan de baten- en lastenkant afzonderlijk, maar dat heft elkaar op zodat er 'onder de streep' geen sprake is van onderbesteding.

Ten slotte kwam uit de analyse van GS over 2021 t/m 2023 ook de bijdrage van Europa voor EFRO-projecten naar voren als element dat structureel (meer dan één maal) bijdroeg aan onderbesteding. Ook in de jaarstukken 2024 en 2025 kwam dit als oorzaak voor onderbesteding aan de batenkant terug. Ook hier ligt een relatie met hogere lasten.

Hogere baten door lagere vaststelling subsidies[49]

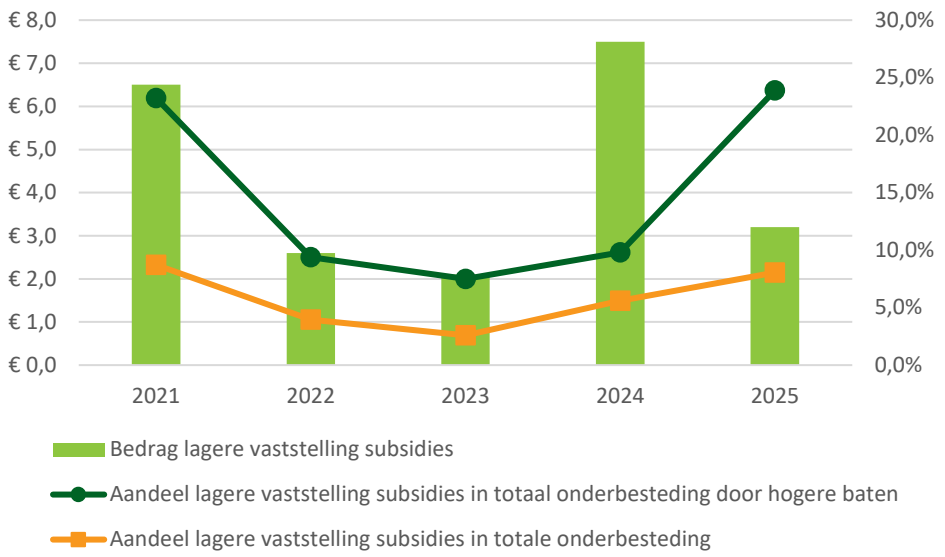
GS hebben in hun analyse van de onderbesteding aandacht voor de lagere vaststelling van subsidies als oorzaak voor de onderbesteding aan de batenkant. Zij geven aan dat het voorkomt dat een subsidieproject tegen lagere kosten wordt uitgevoerd. In dat geval wordt de subsidie voor een lager bedrag vastgesteld dan waarvoor de subsidie is verleend. Als deze voorbeelden pas na het opmaken van de Najaarsnota bekend zijn, leidt dit tot onderbesteding bij de jaarstukken. GS noemden de lagere vaststelling van subsidies in hun analyse van onderbesteding in 2021 t/m 2023 een component die structureel bijdraagt aan onderbesteding.[50] Figuur 16 laat zien dat ook bij een iets langere periode (2021 t/m 2025) lagere vaststelling van subsidies elk jaar bijdroeg aan de onderbesteding aan de batenkant. Het bedrag daarvan lag tussen de € 2,1 en € 7,5 miljoen. Hoeveel van de onderbesteding aan de batenkant veroorzaakt werd door lagere vaststelling van subsidies varieerde sterk over de jaren (tussen de 7,5% en 23,2% = donkergroene lijn). Van de totale onderbesteding werd tussen de 2,6% en 8,7% veroorzaakt door lagere vaststelling van subsidies (= oranje lijn).

GS stellen dat er diverse redenen zijn waarom er sprake is van een lagere vaststelling van subsidies.[51] Ambtelijk wordt toegelicht dat het hierbij zowel kan gaan om dat de prestatie niet is uitgevoerd als dat die goedkoper is uitgevoerd.

GS noemen de lagere vaststelling een component van onderbesteding die in hoge mate beïnvloedbaar is. Als toelichting geven ze hierbij aan dat er ten behoeve van de laatste bijsturing sprake is van een inschatting op basis van halfjaarcijfers, maar dat vaststellingen het hele jaar doorgaan.[52]

[48] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 5*
[49] *De provincie heeft ervoor gekozen om een centraal product in te richten voor vaststellingen van subsidies. Die is ook gekoppeld met haar subsidiesysteem. Zij heeft ervoor gekozen dit aan de batenkant op te nemen. Vaak gaat het om subsidies die in het verleden zijn verstrekt (T) en dan in het jaar erna of zelfs jaren erna vastgesteld worden (T+1 of T+2 enz). Ambtelijk wordt aangegeven dat door deze werkwijze het niet wordt vermengd met de lasten die geraamd staan in de jaren (T+1 of T+2) en er een zuivere verklaring van verschillen behouden wordt, waardoor het beter te volgen is voor GS en PS.*
[50] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 5.*
[51] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 2.*
[52] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 5.*

Figuur 16: *Hogere baten door lagere vaststelling subsidies 2021-2025*



Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. memo GS aan rekeningcommissie van 8 april 2025 over Analyse (structurele) onderbesteding (bijlage 1 t/m 3), jaarrekening 2024 en 2025 (verschillenanalyse baten, lasten en reserves) en eigen berekening.

Hogere baten door meer eigen inkomsten

De eigen inkomsten van een provincie komen voort uit heffingen en bezit.

Opbrengsten lokale heffingen

Bij lokale heffingen gaat het om opcenten motorrijtuigenbelasting (MRB), grondwaterheffing, provinciale leges en nazorgheffing stortplaatsen Gelderland. Die laatste is al jaren niet meer van toepassing. Van het totaal aan provinciale heffingen is de opcenten MRB bij provincies veruit het grootste deel (in Gelderland 98%). GS baseren de raming van de opbrengsten opcenten MRB in de primitieve begroting primair op de gegevens die zij aan het begin van elk jaar ontvangen van de Belastingdienst.[53] Figuur 17 laat zien dat de provincie - op 2025 na - jaarlijks meer baten uit heffingen had dan primitief begroot. Gemiddeld gaat het in 2017 t/m 2025 om een bedrag van € 4,0 miljoen meer gerealiseerde baten dan primitief begroot uit heffingen. GS actualiseren de oorspronkelijke raming op basis van volumegegevens die ze halverwege het jaar van de Belastingdienst ontvangen.[54] De verschillen tussen de gewijzigde begroting en de jaarrekening zijn daarmee (logischerwijs) een stuk kleiner: gemiddeld waren er in 2017 t/m 2025 € 1,7 miljoen meer baten door lokale heffingen gerealiseerd dan gewijzigd begroot. De verschillen waren (2022 en 2025 uitgezonderd) positief, wat betekent dat er veelal sprake was van onderbesteding aan de batenkant.

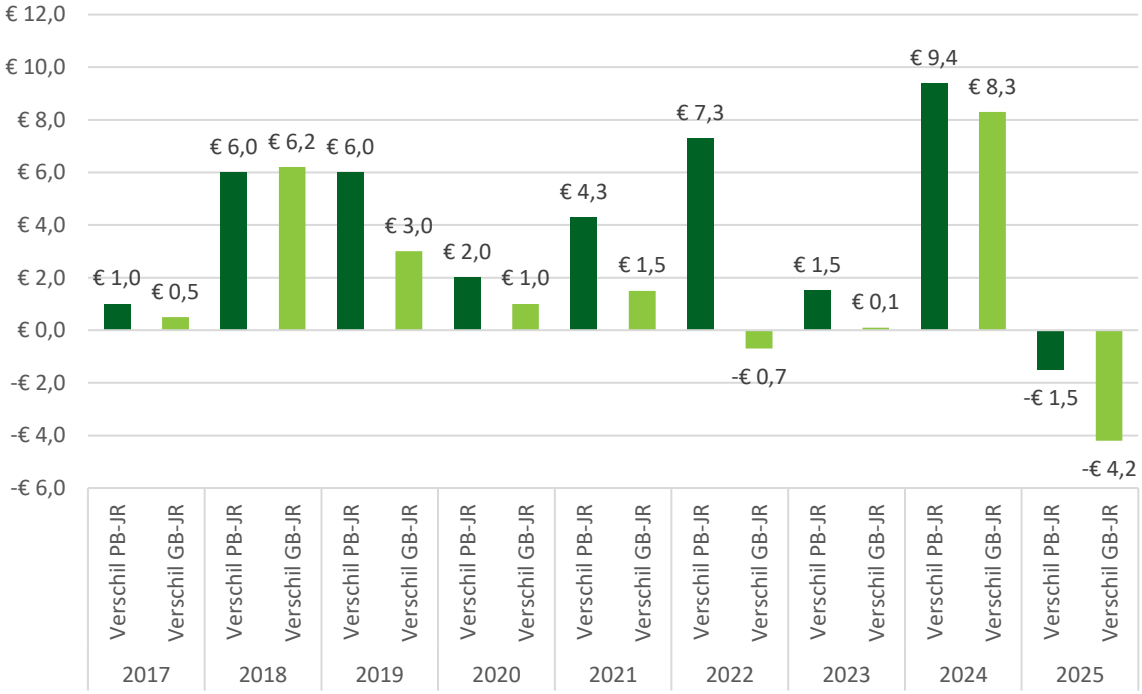
Het verschil tussen de begroting en de jaarrekening was het grootst in 2024. Er was toen sprake van € 8,7 miljoen meer opbrengsten opcenten MRB dan gewijzigd begroot (zie figuur 17). Dit droeg bij aan de onderbesteding en het financiële resultaat zoals gepresenteerd in de jaarrekening. Na het vaststellen van de jaarrekening kregen GS echter - via het IPO - bericht van de Belastingdienst dat de afdrachten over 2024 te hoog waren. Dit was het geval bij alle provincies. De fout van de Belastingdienst lag voor de

[53] *Begroting 2024 Gelderland, paragraaf lokale heffingen.*
[54] *Begroting 2024 Gelderland, paragraaf lokale heffingen.*

provincie Gelderland op € 7,8 miljoen oftewel: dat is het bedrag hoeveel de verantwoorde opbrengst opcenten MRB in de jaarstukken te hoog was. De verrekening van de foutieve afdracht vond in 2025 plaats.[55] Met name in 2025 is het beeld afwijkend ten opzichte van andere jaren: er zijn bij de lokale heffingen toen € 4,2 miljoen minder baten gerealiseerd dan gewijzigd begroot (zie figuur 17). GS geven aan dat dit met name kwam doordat de opbrengsten opcenten MRB € 4,5 miljoen lager lagen dan ze op basis van de gegevens van de Belastingdienst mochten verwachten.

In hun analyse over 2021 t/m 2023 noemen GS de opcenten MRB een component die structureel voor onderbesteding lijkt te zorgen, omdat dit in meerdere jaren in die periode speelde. Ons onderzoek bevestigt dit beeld: uit analyse van de jaarrekeningen 2017 t/m 2025 blijkt dat bij de opcenten MRB er in zeven van de negen jaren sprake was van hogere baten dan begroot. GS geven aan dat de opbrengsten opcenten MRB een oorzaak van onderbesteding zijn die niet beïnvloedbaar is. Dat komt omdat er sprake is van een inschatting van de halfjaarcijfers van de Belastingdienst die in de Najaarsnota verwerkt worden.[56] De verschillen bij de opcenten MRB tussen de gewijzigde begroting en de jaarrekening zijn weliswaar kleiner dan tussen de primitieve begroting en jaarrekening, maar de 'dempende werking' die de gewijzigde begroting normaal gesproken heeft zie je hier minder terug.

Figuur 17: *Verschil tussen primitieve dan wel gewijzigde begroting en jaarrekening bij provinciale heffingen (bedragen x 1 miljoen)*



Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. begrotingen en jaarrekeningen Gelderland 2017 t/m 2025 (paragraaf lokale heffingen).

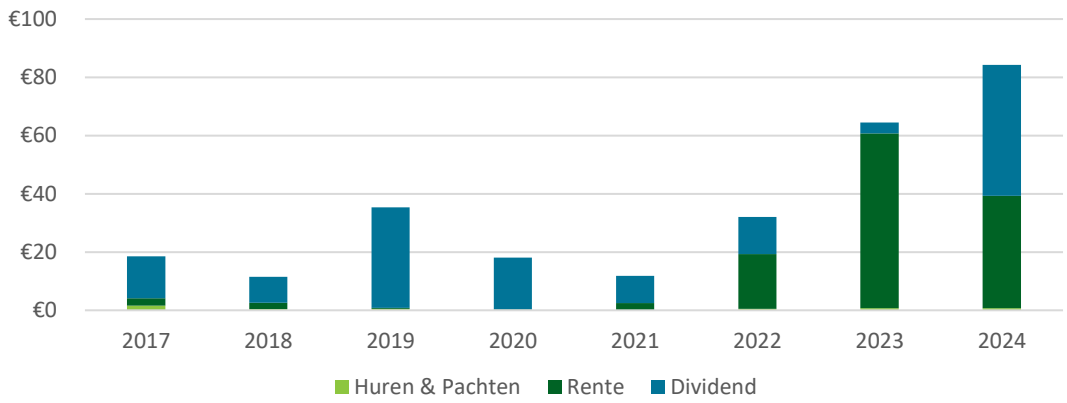
Opbrengsten vanuit bezit

In het DoeMee-onderzoek is gekeken in hoeverre de primitief begrote en gerealiseerde opbrengsten uit bezit in de periode 2017 t/m 2024 van elkaar verschillen. Figuur 18 laat

[55] *Jaarrekening 2024 Gelderland, toelichting op de balans (gebeurtenissen na balansdatum).*
[56] *Memo GS voor rekeningcommissie (8 april 2025) over 'Analyse (structurele) onderbesteding, p. 5.*

zien dat er bij de provincie Gelderland in alle jaren sprake was van meer gerealiseerde baten uit bezit dan begroot. Met name in 2023 en 2024 was het verschil hiertussen groot. Dit hoeft overigens niet direct te zeggen dat er sprake is van onderbesteding op dit onderdeel, want daarbij gaat het om het verschil tussen de gewijzigd begrote en gerealiseerde opbrengsten uit bezit. Na de figuur gaan we op de verschillende soorten bezit in.

Figuur 18: *Verschil tussen primitief begrote en gerealiseerde baten uit bezit bij provincie Gelderland 2017-2024 (in miljoenen)*



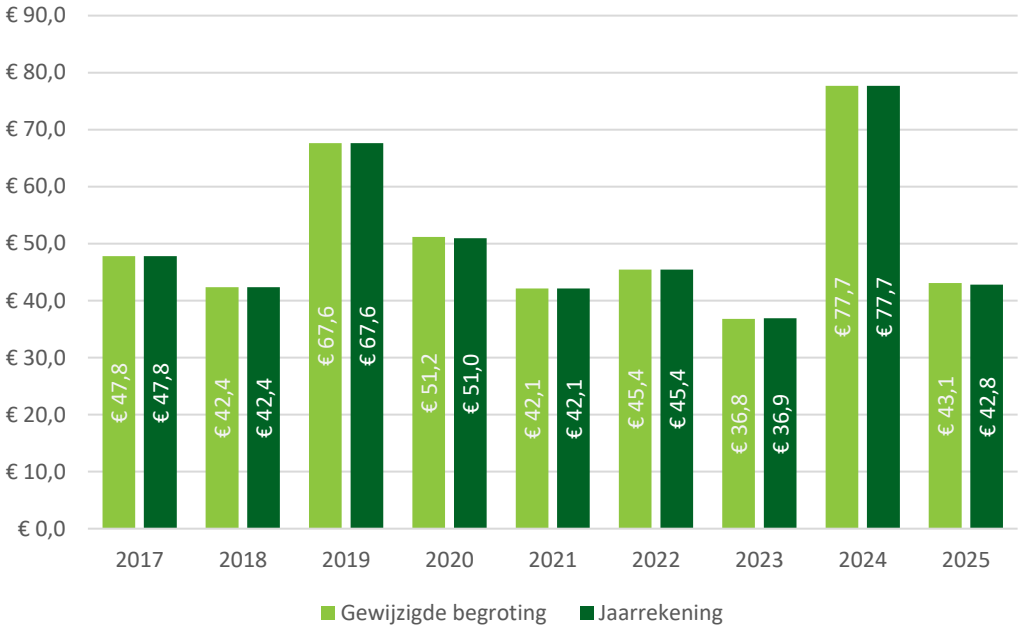
Bron: Factsheet Gelderland DoeMee-onderzoek (o.b.v. Findo-data).

Dividend is een vergoeding die wordt uitbetaald aan aandeelhouders. Dividend-opbrengsten zijn naar hun aard onzeker.[57] De dividendopbrengsten van deelnemingen worden als baten genomen op het moment waarop het dividend betaalbaar gesteld wordt.[58] De dividend-uitkeringen wordt in het lopende begrotingsjaar bepaald. De provincie kan dus bij het opstellen van de begroting (wat het jaar ervoor al gebeurd) geen inschatting maken die in de begroting door PS goedgekeurd kan worden.[59]

De provincie Gelderland ontving in de periode 2017 t/m 2025 bijvoorbeeld dividend van Alliander, Vitens en de BNG. Alliander is de grootste verstrekker van dividend. In het voorjaar bespreken zij het voorgaande boekjaar en daarop stelt de provincie in de loop van het jaar de verwachte dividendopbrengsten bij. Er zijn inmiddels afspraken met Alliander gemaakt over het uit te keren dividend. Dat bedrag kan rekening houdend met een prijsindexering op worden genomen in de begroting, de verwachting is dat daarmee ook verschil tussen de primitief begrote en gerealiseerde dividendopbrengsten (figuur 18) zal verdwijnen.[60] Waar figuur 18 liet zien dat de verschillen tussen de primitief begrote en gerealiseerde dividend-opbrengsten groot waren (die opbrengsten waren immers bij het opstellen van de begroting nog niet bekend/zeker), toont figuur 19 dat de verschillen tussen de gerealiseerde en gewijzigd begrote dividendopbrengsten over het algemeen zeer beperkt zijn. Die verschillen zijn zowel negatief als positief: in sommige jaren zijn er net meer dividendopbrengsten geraamd dan begroot (= onderbesteding) en in sommige jaren net meer. Gemiddeld zijn de dividendopbrengsten in 2017 t/m 2025 € 43.000 minder dan gewijzigd begroot.

[57] *Eindrapportage DoeMee-onderzoek, p. 49.*
[58] *Provincie Gelderland, jaarstukken: uitgangspunten en grondslagen.*
[59] *Ambtelijk hoor en wederhoor*
[60] *Ambtelijk interview.*

Figuur 19: *Gewijzigd begrote en gerealiseerde dividendopbrengsten Gelderland 2017 t/m 2025 (in miljoenen)*

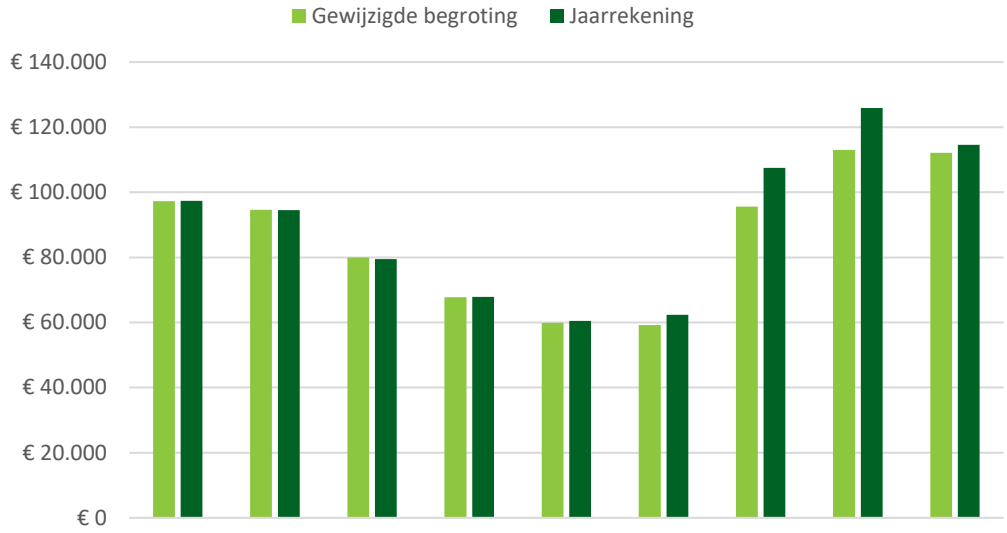


Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen Gelderland 2017 t/m 2025 (overzicht algemene dekkingsmiddelen/ambitie: algemene dekkingsmiddelen).

De provincie Gelderland ontvangt rente op leningen aan de Bank Nederlandse Gemeenten[61], uitgezette deposito's bij het ministerie van Financiën (in het kader van het zogenoemde schatkistbankieren), leningen aan decentrale overheden en leningen vanuit de publieke taak. Uit het DoeMee-onderzoek komt naar voren dat er met name vanaf 2022 grote verschillen waren tussen de primitief geraamde en de gerealiseerde treasury opbrengsten en rente op leningen vanuit de publieke taak, waarbij de verschillen in 2023 en 2024 het grootst waren. Figuur 20 laat zien dat de verschillen tussen de gewijzigd begrote en gerealiseerde opbrengsten ook in die jaren het grootst waren (€ 11,9 respectievelijk € 12,8 miljoen). Dat had te maken met de stijgende rentes. Gemiddeld waren de opbrengsten in 2017 t/m 2025 € 3,4 miljoen hoger dan gewijzigd begroot.

[61] *Vanaf 2026 beschikt de provincie niet meer over een reguliere obligatieportefeuille, uitgezonderd de hybride lening die zij hebben verstrekt aan de BNG. In eerdere jaren (waar dit onderzoek betrekking op heeft) had zij wel een obligatieportefeuille.*

Figuur 20: *Begrote en gerealiseerde opbrengsten treasury en rente leningen publieke taak Gelderland 2017 t/m 2025 (x 1.000)*



	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Verschil JR - GB*	135	-115	-546	90	642	3.167	11.902	12.826	2.503

** Positief getal = meer baten dan gewijzigd begroot = onderbesteding aan de batenkant.*

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarstukken 2017 t/m 2025 Gelderland (Algemene dekkingsmiddelen).

In het DoeMee-onderzoek was er ten slotte aandacht voor de inkomsten van huren en pachten. In vergelijking met de inkomsten uit rente en dividend gaat dit om een kleiner bedrag. De gerealiseerde pacht- en huuropbrengsten waren in alle jaren iets meer dan primitief geraamde opbrengsten (zie figuur 18). Dit verschil lag tussen de € 0,1 en € 1,6 miljoen. In de Gelderse jaarrekeningen staan geen separate gegevens over de primitief gewijzigde en gerealiseerde huur- en pachtopbrengsten. Zodoende kon voor dit onderdeel niet gekeken worden of er daadwerkelijk sprake was van onderbesteding. GS noemden de hogere opbrengsten uit grondverkoop wel een structurele component in de onderbesteding bij de baten in 2021 t/m 2023. Deze component kwam niet expliciet terug in de jaarstukken over 2024 en 2025.

4 Visie en inzet onderbesteding

Dit hoofdstuk begint met de aandacht van PS voor en de visie van PS op onderbesteding. Vervolgens gaan we in op de visie en inzet van GS op onderbesteding en de informatievoorziening over onderbesteding aan PS.

4.1 Bevindingen

- De Rekeningcommissie en de accountant hadden de afgelopen jaren regelmatig aandacht voor het realiteitsgehalte van de begroting in relatie tot de omvang van de onderbesteding en het resultaat.
- De Rekeningcommissie acht de reguliere definitie van onderbesteding (onderbesteding als totaal van lagere lasten en hogere baten dan gewijzigd begroot) niet passend voor Gelderland, omdat het in Gelderland beperkt gaat om minder geld besteden maar met name om geld later besteden en meer geld ontvangen dan verwacht.
- De Rekeningcommissie en de gedeputeerde bespraken in 2025 het idee van een norm/bandbreedte voor onderbesteding. De redenen om hier niet voor te kiezen, waren dat dit zorgt voor sturing op betreffend 'cijfer' (in plaats van de inhoud) en dit een probleem van onderbesteding maakt terwijl het belangrijk is situationeel (per beleidssector, naar oorzaken) te kijken.
- GS onderschrijven het belang van realistisch begroten. Zij geven aan dat GS en PS daar beide een rol bij hebben. GS geven aan dat onderbesteding niet te voorkomen is doordat toekomstige ontwikkelingen zich niet altijd volledig laten voorspellen.
- GS noemen in april 2025 vier actiepunten om de onderbesteding te verminderen: (1) de al ingevoerde nieuwe P&C-cyclus, (2) blijven sturen op een realistische begroting met name bij subsidies, (3) PS tijdig informeren bij voorzienbare onderbesteding en (4) realisme dat onderbesteding niet te voorkomen is.
- De Rekeningcommissie geeft aan dat PS hun inziens voldoende informatie over de (verklaringen voor) onderbesteding kreeg.
- GS informeren PS sinds 2019 jaarlijks via de mededelingenbrief in december over hoeveel onderbesteding aan de lastenkant zij in het betreffende jaar verwachten.
- In de jaarrekening zetten GS bij de 'verschillenanalyse baten, lasten en reserves' een volledig overzicht van de onderbesteding uiteen. Bij de 'analyse van het resultaat' staan de verschillen toegelicht die aan het resultaat bijdroegen.
- In april 2025 stuurden GS, naar aanleiding van een toezegging, een memo en oplegger over de analyse van (structurele) onderbesteding aan PS. Deze zijn besproken door de Rekeningcommissie.

4.2 Aandacht en visie PS

Aandacht PS voor onderbesteding

De Rekeningcommissie heeft de afgelopen paar jaar veel aandacht gehad voor het realiteitsgehalte van de begroting. Zo werd er bij de besprekingen van de accountantsverslagen over 2022 t/m 2025 door de Rekeningcommissie uitgebreid bij dit thema stilgestaan. Ook komt dit thema terug in de adviezen van de Rekeningcommissie bij de jaarstukken over de jaren 2022 tot en met 2025. Elementen die in deze adviezen terugkwamen, waren bijvoorbeeld:

- de indruk dat ramingen van projecten en activiteiten in de begroting te ambitieus waren/niet in lijn met beschikbare personele capaciteit (advies over 2023 en 2024),
- de toename van de incidentele middelen zoals SPUK's (adviezen over 2022 t/m 2025) en
- grote verschillen tussen de begroting en realisatie bij de investeringen in materiele activa (advies over 2025).

De Rekeningcommissie besprak in april 2025 de memo en oplegger van GS over (structurele) onderbesteding met elkaar, de gedeputeerde en ambtelijk financieel adviseur. De Statenleden stelden vragen over de stijging van de onderbesteding in 2024 en waar die precies in zat. De financieel adviseur gaf aan dat die onderbesteding werd veroorzaakt door de batenkant, in het bijzonder de september- en decembercirculaire van het Rijk die niet meer verwerkt konden worden. Figuur 15 in het vorige hoofdstuk bevestigt dit. Bij de bespreking bleek waardering voor de analyse van GS. Er werd gesteld dat de provincie het goed doet vergeleken met andere provincies, maar dat dit verhaal beter uitgedragen moet worden. Er werd ook gevraagd of een vaste norm of bandbreedte voor onderbesteding mogelijk is. De gedeputeerde raadde dat niet aan, omdat je dan gaat sturen op het afgesproken cijfer (met bijgaand risico op 'trucjes' om dit te halen) in plaats van op de inhoud. Verbetering moest komen van beter sturen op subsidies, realistisch begroten en beter bijsturen door een extra moment daarvoor.

Visie PS op onderbesteding

In september 2025 spraken wij met de Rekeningcommissie over onderbesteding in het kader van het DoeMee-onderzoek. In het gesprek kwam het belang van realistisch begroten terug en werd aangegeven dat dit nu meer dan een paar jaar geleden op het netvlies staat. Aangegeven werd dat het zaak is vooraf goed in te schatten wat dat jaar gaat lukken, want als provincie wil je realiseren wat je plant. Daarbij zijn er soms zorgen over de slag-/realisatiekracht. Het gaat erom dat er niet te veel/ambitieuze plannen gemaakt worden, die niet gerealiseerd kunnen worden. Daar kunnen PS zelf ook scherper op zijn, zo kwam in het gesprek aan bod.

In het gesprek werd genoemd dat de reguliere definitie van onderbesteding ongelukkig/niet passend is voor Gelderland gezien de verklaringen: het heeft vooral te maken met uitstel van besteding van de financiële middelen en hogere inkomsten dan verwacht. Onderbesteding is dat men niet toekomt aan uitgeven en dat is maar heel beperkt.

In het gesprek dat wij hadden met de Rekeningcommissie refereerden zij aan het eerdere gesprek dat zij met de Gedeputeerde hadden over een norm of bandbreedte voor onderbesteding. Daarover werd aangegeven dat daarmee een probleem van

onderbesteding gemaakt zou worden, terwijl het belangrijk is er meer situationeel (per beleidssector, naar oorzaken) naar te kijken.

Er werd aangegeven dat PS voldoende informatie over de (verklaringen voor) onderbesteding kreeg. De aangegeven verklaringen zijn onderdeel van de politieke discussie tussen PS en GS waarbij werd 'beproefd' of de gegeven verklaringen stevig zijn, zo gaf men aan. Meer over de informatievoorziening aan PS is te vinden in §4.5 van deze nota.

4.3 Visie GS op onderbesteding

Realistisch begroten

GS geven aan de aandacht die er is en moet zijn voor een realistische begroting (zie voorgaande paragraaf) te onderschrijven. Zij benoemen dat dit vanuit twee kanten beïnvloed kan worden. Enerzijds is het de rol van GS om een (bijgestelde) begroting op te stellen die plannen bevat die uitvoerbaar zijn, zowel in capaciteit van de provincie als mogelijk van haar partners, en daarmee in de tijd begroot kunnen worden. Anderzijds zien GS daar een rol voor zichzelf in samenwerking met PS. Zij stellen dat het van belang is dat bestuurlijke ambities goed met elkaar afgestemd worden. Dit betekent volgens hen dat er gewaakt moet worden dat doelen en ambities en bijbehorende plannen niet gaan 'stapelen', waardoor onnodig hoge budgetten ontstaan. GS geven aan dat dit de reden is dat zij pas bij PS komen met voorstellen voor beschikbaarstelling op moment dat ze die ook daadwerkelijk op korte termijn gaan uitvoeren. [62]

Voorkombaarheid onderbesteding

GS geven aan dat (hoewel zij uiteraard proberen met een zo realistisch mogelijke begroting de verschillen tussen wat is begroot en gerealiseerd zo klein mogelijk te houden) het vrijwel uitgesloten is dat de onderbesteding en het rekeningresultaat nihil zullen zijn. Het is hun inziens niet te voorkomen doordat toekomstige ontwikkelingen zich niet altijd volledig laten voorspellen.[63] GS noemen hierover specifiek dat:

- de provincie voor informatie afhankelijk is van externe partijen. Ten aanzien van de grote subsidies (meer dan € 2,5 miljoen) geeft de accountant bijvoorbeeld aan dat altijd pas in het laatste kwartaal de monitoring moet plaatsvinden ten aanzien van de Jaarstukken. Op dat moment is bijsturing in de begroting niet meer mogelijk.
- de onderbesteding voor een groot deel veroorzaakt wordt door baten die laat in het jaar worden ontvangen (specifieke uitkeringen).[64]

Deze voorbeelden komen ook terug in de accountantsverslagen als verklaring voor verschillen die onderbesteding veroorzaken.[65]

GS willen het realisme dat onderbesteding niet te voorkomen is en het bewustzijn over de afwegingen bij het begroten van middelen vergroten. Ze geven aan dit bijvoorbeeld te doen door PS in de Najaarsnota mee te nemen in de 'onzekerheden in de ramingen', maar ook door het uitleggen in jaarstukken waarom bepaalde middelen niet zijn uitgegeven.[66]

[62] *GS-reactie op accountantsverslag 2022 en advies rekeningcommissie en PS2024-263 Vervolgvoorstel jaarstukken 2023.*
[63] *Memo GS aan Rekeningcommissie (8 april 2025) met als onderwerp 'Analyse (structurele) onderbesteding.*
[64] *PS2025-343 Vervolgvoorstel jaarstukken 2024.*
[65] *SPUK's komen terug als verklaringen in de accountantsverslagen over 2022 t/m 2025 en de late monitoring van grote subsidies in het accountantsverslag over 2025.*
[66] *PS2024-263 Vervolgvoorstel jaarstukken 2023.*

4.4 Inzet GS op verminderen van onderbesteding

Naast bovengenoemde inzet om het bewustzijn respectievelijk realisme te vergroten zijn er nog drie andere actiepunten waarvan GS aangeven daarmee onderbesteding te verminderen. Deze noemen GS in de Statenbrief over de analyse van onderbesteding uit april 2025.

Doorontwikkelen P&C-cyclus: extra en later bijstelmoment begroting

De accountant adviseerde in het accountantsverslag over de jaarrekening 2023 om een extra bijstelmoment van de begroting te overwegen. In mei 2024 deden GS een toezegging aan PS om het voorkomen van onderbesteding mee te nemen in de doorontwikkeling van de P&C cyclus. Deze actie sluit ook aan bij de constatering van GS in bovengenoemde Statenbrief dat een gedeelte van de onderbesteding toe te schrijven is aan het moment waarop P&C-documenten aan PS worden aangeboden.

De P&C-cyclus is vanaf begin 2025 aangepast. De Perspectiefnota werd vervangen door een Voorjaarsnota en Kadernota; de najaarsnota blijft bestaan. Hiermee zijn er nu twee momenten om de begroting van het lopende jaar bij te sturen. Ook is de bestuurlijke planning aangepast: de Najaarsnota wordt twee maanden later aangeboden aan PS. Dit zorgt ervoor dat ook het opstellen daarvan met een latere peildatum kan. Daarmee is er meer actuele informatie bekend over het begrotingsjaar. GS verwachten daarom dat door het later agenderen van de Najaarsnota de onderbesteding in de jaarstukken lager wordt, waardoor het rekeningresultaat ook lager wordt.

Blijven sturen op realistisch begroten, met name bij subsidies

GS gaven in april 2025 dat zij blijven sturen op een realistische begroting om onderbesteding te verminderen, met name bij subsidies. Zij hanteren sinds 2025 een scherper verlengingsbeleid voor subsidies waarbij:

- projecten eenmalig verlengd kunnen worden;
- met maximaal 50% extra looptijd van de oorspronkelijke projectduur en
- tot maximaal een jaar verlenging.

GS geven aan dat als er echt maatwerk nodig is, hier gemotiveerd van afgeweken kan worden. Dit moeten echter de uitzonderingen vormen, zo stellen GS.

Dit actiepunt sluit aan bij de constatering uit eerdergenoemde Statenbrief dat de onderbesteding veelal veroorzaakt wordt door subsidies die de provincie verstrekt (zie §3.3).

GS geven aan dat zij gezamenlijk met PS moet gaan ervaren welke resultaten de nieuwe cyclus en de werkwijze rondom de verlenging van subsidies moet gaan opleveren. Daarbij sluiten ze niet uit dat er jaren tussen kunnen zitten waarin een grotere onderbesteding en rekeningresultaat zou kunnen ontstaan.

PS tijdig informeren

Ten slotte noemen GS als actiepunt om PS tijdig te informeren bij voorzienbare onderbesteding. In de oplegger en memo over onderbesteding komt niet aan de orde in hoeverre en hoe PS eerder of anders geïnformeerd gaan worden over onderbesteding dan op dat moment gebeurde. Wel noemen GS in een Statenbrief van een maand later het belang van een duidelijke toelichting/onderbouwing (waar GS met PS het gesprek

over kunnen hebben) wanneer er niet meer bijgestuurd kon worden en er onderbesteding is ontstaan.

4.5 Informatievoorziening aan PS

Informatie van de accountant

De accountant heeft de afgelopen paar jaar veel aandacht gehad voor het realiteitsgehalte van de begroting in relatie tot onderbesteding bij en het financiële resultaat van de provincie. Dit blijkt met name uit de accountantsverslagen over 2022 tot en met 2025 die PS en GS ontvingen. In die verslagen was er aandacht voor de omvang van de onderbesteding en het resultaat. Daarnaast was er aandacht voor de verklaringen daarvoor. Elementen die hierin terugkwamen, waren bijvoorbeeld: de indruk dat ramingen van projecten en activiteiten in de begroting te ambitieus waren (niet in lijn met beschikbare personele capaciteit), de toename van de incidentele middelen (zoals SPUK's) en maar één bijstellingsmoment van de begroting. Zoals eerder in dit hoofdstuk al naar voren gekomen, kwamen deze elementen vervolgens ook terug in de adviezen van de rekeningcommissie aan PS bij de betreffende jaarstukken. Ook in zijn presentatie over de financiële positie van de provincie aan de Rekeningcommissie in september 2026 had de accountant aandacht voor onderbesteding. Hij noemde realisatiekracht (uitvoerbaarheid) daarin een knelpunt. Daarbij gaf hij aan dat de realisatie zowel qua lasten als opbrengsten in 2025 dichter bij de begroting lag, waarbij hij noemde dat het al meerdere jaren zo is dat de lasten lager zijn dan geraamd en de baten hoger dan geraamd.

Informatie van GS

Informatie over verwachte onderbesteding in mededelingenbrief december

GS informeren PS via de mededelingenbrief in december over de verwachte onderbesteding in betreffend jaar. Dit doen zij sinds de Slotwijziging in 2019 is vervallen. GS willen op deze manier voldoen aan de actieve informatieplicht die zij hebben. GS geven aan dat het een tussentijdse inschatting/stand van zaken is die nog aan verandering onderhevig is en geen verantwoording want die komt bij de jaarstukken. De verwachte onderbesteding wordt in zijn totaliteit en per ambitie weergegeven. Tabel 11 laat zien dat de daadwerkelijke gerealiseerde onderbesteding aan de lastenkant in vier van de zeven jaar (2022 t/m 2025) hoger was dan de voorlopige onderbesteding.

Tabel 11: *Voorlopige en daadwerkelijke onderbesteding (lasten) per jaar*

Jaar	Voorlopige onderbesteding (lasten)	Gerealiseerde onderbesteding (lasten)
2019	€ 11	- € 4,1
2020	€ 50	€ 47,9
2021	€ 53	€ 46,7
2022	€ 18	€ 38,1
2023	€ 11	€ 53,1
2024	€ 45,3	€ 57,5
2025	€ 20,1	€ 26,3

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. mededelingenbrief december 2019 t/m 2025 en jaarstukken Gelderland 2019 t/m 2025.

Onderbesteding in P&C-documenten

Voor onderbesteding zijn twee onderdelen van de jaarrekening met name relevant: het 'overzicht van baten en lasten' en de 'verschillenanalyse baten, lasten en reserves'.

Het 'overzicht van baten en lasten' bevat een tabel waaruit de omvang van de onderbesteding en het financiële resultaat af te lezen is.

Ook bij de 'verschillenanalyse baten, lasten en reserves' is de totale onderbesteding terug te lezen. Daarbij is er aandacht voor het verschil tussen de baten en lasten in de gewijzigde begroting en de jaarrekening. Voor zover dit verschil een bijdrage levert aan het rekeningresultaat staat de toelichting in het onderdeel 'Analyse van het resultaat' van de jaarrekening. Voor zover het verschil geen bijdrage levert aan het resultaat en het groter is dan € 1 miljoen lichten GS toe in de 'verschillenanalyse baten, lasten en reserves'. Die weergave is onderverdeeld in baten en lasten en daarbinnen per ambitie.

Reactie op accountantsverslagen en adviezen Rekeningcommissie

Eerder in dit hoofdstuk kwam al aan de orde dat de accountant en de rekeningcommissie bij de jaarstukken de afgelopen jaren aandacht hadden voor het realiteitsgehalte van de begroting. In de reacties van GS hierop kwam dit thema dan ook aan de orde. Daarbij gingen GS bijvoorbeeld in op:

- de rol van PS en GS bij realistisch begroten;
- verklaringen voor de onderbesteding en het resultaat (zoals SPUK'S) en - daarmee samenhangend -
- het realisme dat onderbesteding niet te voorkomen is.

Zie voor meer inhoudelijke informatie over de visie van GS op onderbesteding die in deze reacties naar voren kwam §4.3 van deze nota.

Analyse onderbesteding naar aanleiding van toezegging

Bij de oordeelsvorming van de jaarstukken 2023 (29 mei 2024) zegden GS toe om een nadere analyse te maken van onderbesteding en deze met de Rekeningcommissie te delen en bespreken. Die memo met de analyse inclusief oplegger is begin april 2025 naar PS gestuurd. In de analyse is er aandacht voor de omvang en de oorzaken van (structurele) onderbesteding in de periode 2021 t/m 2023. De uitkomsten van deze analyse zijn al verwerkt in het voorgaande hoofdstuk. Daarnaast gaan GS in de oplegger en memo in op de actiepunten die zij zien om onderbesteding te verminderen (zie voorgaande paragraaf). De oplegger en memo over de analyse zijn 23 april 2025 besproken in de vergadering van de Rekeningcommissie. GS zijn hun toezegging aan PS daarmee nagekomen.

Bijlage 1: Begrippenlijst

In de begrippenlijst wordt waar mogelijk de link gelegd tussen het begrip en onderbesteding.

Tabel 12: *Begrippenkader*

Begrip	Toelichting
Afschrijvingen	Provincies zijn verplicht om af te schrijven op de waarde van kapitaalgoederen zoals wegen, bruggen en gebouwen. De jaarlijkse waardevermindering komt dus ten laste van de begroting. Hiermee wordt het investeringsbedrag over de verwachte levensduur uitgespreid. Een te optimistische verwachting van het moment van de oplevering van kapitaalgoederen leidt tot een te hoge inschatting van de afschrijvingslasten. Als de afschrijvingslasten vervolgens lager zijn dan begroot, draagt dit bij aan de onderbesteding aan de lastenkant.
Algemene uitkering	Geld dat de provincie jaarlijks van het Rijk krijgt uit het provinciefonds. De provincie mag zelf bepalen waar ze dit aan besteedt. Een hogere algemene uitkering uit het provinciefonds dan gewijzigd begroot, draagt bij aan de onderbesteding aan de batenkant.
Balans	De balans is een belangrijk onderdeel van de begroting en jaarrekening. De balans laat zien welke bezittingen de provincie heeft en hoe die worden gefinancierd. De bezittingen zijn onder te verdelen in vaste activa (bv. wegen, gebouwen, en gronden) en vlottende activa (bv. kasgelden en vorderingen op anderen). Aan de andere zijde staan de passiva. Zij bestaan uit het eigen vermogen van de provincie (bv. reserves) en het vreemd vermogen (schulden).
Baten	De provincie is verplicht het zogenoemde stelsel van baten en lasten toe te passen. Dat betekent dat inkomsten en uitgaven moeten worden toegerekend aan het begrotingsjaar waarop zij betrekking hebben. Als de gerealiseerde baten (inkomsten) hoger zijn dan begroot, dan is er sprake van onderbesteding aan de batenkant en dat draagt bij aan de totale onderbesteding.
Begrotingswijziging	Een aanpassing van de ramingen van baten en lasten tijdens het begrotingsjaar. Begrotingswijzigingen worden vastgesteld door PS.
Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)	Een wettelijk besluit met regels over de inhoud en opzet van de begroting en jaarrekening van provincies en gemeenten.
Bestemmingsreserve	Een reserve waar PS een specifiek doel aan hebben gekoppeld. Zie ook reserves.

Circulaire	Circulaires zijn schriftelijke algemene mededelingen van de Rijksoverheid. De provincies ontvangen in principe drie keer per jaar informatie van het Rijk over (de omvang van) de provinciefondsuitkeringen: 1) in mei op basis van de Voorjaarsnota, 2) in september op basis van de Miljoennota, en 3) in december op basis van de Najaarsnota.
Dividend	Een vergoeding die wordt uitbetaald aan aandeelhouders. Als er meer opbrengsten uit dividend zijn dan begroot, draagt dat bij aan onderbesteding aan de batenkant.
Decentralisatie-uitkering	Het provinciefonds bevat naast de algemene uitkeringen ook decentralisatie-uitkeringen. Decentralisatie-uitkeringen zijn net als de algemene uitkering beleids- en bestedingsvrij. Het niet kunnen begroten van een decentralisatie-uitkering en het minder uitgeven van een decentralisatie-uitkering zorgt voor onderbesteding.
Exploitatie	Naast de balans is dit een belangrijk onderdeel van de provinciale begroting en jaarrekening. De exploitatie van de provincie bestaat uit een aantal onderdelen: de lasten, de baten, het resultaat en de mutaties in reserves. De eerste twee daarvan zijn relevant voor hoe onderbesteding in dit onderzoek is gedefinieerd.
Findo	Een website met data over de financiën van decentrale overheden (provincies en gemeenten).
Lasten	De provincie is verplicht het zogenoemde stelsel van baten en lasten toe te passen. Dat betekent dat inkomsten en uitgaven moeten worden toegerekend aan het begrotingsjaar waarop zij betrekking hebben. Als de gerealiseerde lasten (uitgaven) lager zijn dan begroot, dan is er sprake van onderbesteding aan de lastenkant en dat draagt bij aan de totale onderbesteding.
Onderbesteding	Het verschil tussen het begrote saldo van baten en lasten en het werkelijke saldo van baten en lasten. Daarbij zijn mutaties in de reserves niet meegenomen en wordt een vergelijking gemaakt tussen de gewijzigde begroting en de jaarrekening.
Onttrekking	Met een onttrekking wordt geld uit een reserve gehaald en gebruikt voor bestedingen.
Provinciefonds	Uitkering van het Rijk die bestaat uit de algemene uitkering en decentralisatie-uitkeringen. Deze middelen zijn een algemeen dekkingsmiddel.
Rechtmatigheids-beginsel	Het rechtmatigheidsbeginsel richt zich erop dat de baten en lasten in de jaarrekening en de balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Voor dit onderzoek is met name het begrotingscriterium relevant. Als GS meer geld besteden dan PS hebben goedgekeurd met de begroting of afzonderlijke besluiten dan is er sprake van een overschrijding. Dat is een begrotingsonrechtmatigheid. Als GS minder geld besteden dan goedgekeurd en dit wordt niet tijdig aan PS gemeld of de begroting wordt hier niet op aangepast, dan is dit ook een begrotingsonrechtmatigheid.
Rente	De provincie ontving rentebaten uit onder meer haar obligatieportefeuille (deze is uitgelopen in 2025 en de provincie heeft nu geen obligaties meer), leningen aan de BNG en Alliander. Ontvangt de provincie meer rente-opbrengsten dan gewijzigd begroot dan draagt dit bij aan onderbesteding aan de batenkant.

Reserves	Reserves zijn een soort ‘spaarpotjes’ van de provincie voor toekomstige - grote - uitgaven en het opvangen van risico’s. Ze behoren tot het (eigen) vermogen van de provincie en zijn onder te verdelen naar bestemmingsreserves en algemene reserves. Bij een groot deel van de reserves heeft PS al bepaald waarvoor dit is. De provincie spreekt daarom bij reserves ook wel over een ‘werkvoorraad inzake projecten/activiteiten naar aanleiding van eerdere besluitvorming door PS’.
Resultaat	Het resultaat is het verschil tussen de gerealiseerde baten en lasten aangevuld met de gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen aan reserves.
Saldo van baten en lasten	Het verschil tussen de baten en de totale lasten in een bepaald jaar.
Solvabiliteit	De solvabiliteitsratio geeft inzicht in de mate waarin de provincie in staat is om aan haar financiële verplichtingen te voldoen. De solvabiliteitsratio geeft de omvang van het eigen vermogen (= reserves) weer als percentage van het balanstotaal.
Specifieke uitkering (SPUK)	Een specifieke uitkering betreft budget dat verplicht aan een door het Rijk gesteld doel besteed moet worden. Inzet van een specifieke uitkering kan leiden tot onderbesteding aan de baten- en lastenkant afzonderlijk, maar doordat dit aan elkaar gerelateerd is, leidt het ‘onderaan de streep’ niet tot onderbesteding.
Subsidie	Aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten. Minder geld uitgeven aan een subsidie dan begroot, draagt bij aan onderbesteding aan de lastenkant.
Toevoeging	Ook wel dotatie genoemd. Dit betekent dat er geld in een reserve wordt gestopt.
Treasury	Treasury is het sturen, optimaliseren en beheersen van, het verantwoorden over en het toezicht houden op de financiële vermogenswaarden (obligaties, verstrekte leningen, uitgezette deposito’s, rekening-courant, financiële tegoeden) en de hieraan verbonden risico’s.
Voorzichtigheids-beginsel	Het voorzichtigheidsbeginsel houdt onder meer in dat voorziene verliezen en risico’s die hun oorsprong vinden voor het einde van het begrotingsjaar moeten worden meegenomen als zij vóór het opmaken van de jaarrekening bekend zijn. Positieve resultaten (winsten) mogen daarentegen pas in de jaarrekening verwerkt worden als zij vaststaan en zijn gerealiseerd. De provincie mag dus niet vooruit lopen op toekomstige positieve resultaten.

Bijlage 2: Opzet en uitkomsten DoeMee-onderzoek

Centrale vraag en onderzoeksvragen DoeMee-onderzoek

De centrale vraag luidde als volgt:

> Geeft de wijze waarop, in de aan dit onderzoek deelnemende provincie wordt begroot, de volksvertegenwoordigers een goed inzicht in de baten en lasten en kan dit worden verbeterd?

Er zijn drie onderzoeksvragen benoemd:

1 Wat is de omvang van (structurele) onderbesteding ten opzichte van de oorspronkelijke of gewijzigde begroting?
2 Welke regels zijn er voor begroten en verantwoorden van onderbesteding?
3 Wat zijn de oorzaken van onderbesteding (gescheiden naar baten en lasten)?

Methodiek en data DoeMee-onderzoek

Het onderzoek was een combinatie van lokaal maatwerk via gesprekken met adviseurs concernfinanciën en de Auditcommissie (door de Rekenkamer Oost-Nederland) en een landelijke data-analyse op basis van verantwoordingsgegevens en enquêtevragen (door het externe bureau). De gespreksverslagen zijn geaccordeerd.

Er zijn 138 gemeenten, zes provincies en tien waterschappen onderzocht. Het aandeel van de zes provincies in de totale lasten van alle provincies lag in 2023 op 44%. Voor de benchmarks zijn de gegevens van alle provincies voor de periode 2017-2024 uit Findo gebruikt. Findo-gegevens komen van het CBS en zijn soms niet volledig of kunnen fouten bevatten. Waar mogelijk is daarvoor gecorrigeerd. Op landelijk niveau blijft dit de enige manier om relatief eenvoudig vergelijkingen te maken. In hun rapportage laat het onderzoeksbureau op het niveau van alle provincies gezamenlijk welke knelpunten er waren in de Findo-gegevens en hoeveel correcties ze hebben moeten toepassen.

Uitgangspunt voor de analyse in het DoeMee-onderzoek was de oorspronkelijke begroting zoals die in november voorafgaand aan het begrotingsjaar wordt vastgesteld. Die werd vergeleken met de jaarrekening. De achterliggende reden bij deze keuze was

dat een belangrijk doel van het onderzoek was om na te gaan of er bij de voorbereiding van de begroting verbeteringen in de begrotingsraming mogelijk zijn die latere meevallers kunnen voorkomen. In de opzet werd rekening gehouden met een analyse van verschillen tussen de oorspronkelijke begroting en gewijzigde begroting, maar omdat hier geen gestructureerde datavastlegging voor bestaat op landelijk niveau bleek dit problematisch. De provincies is gevraagd betreffende gegevens aan te leveren, maar die waren deels incompleet en niet voor de gehele onderzoeksperiode. De eindrapportage was hierdoor op dit onderdeel (verschil oorspronkelijke begroting-gewijzigde begroting) beperkt. Dit hebben we als Rekenkamer Oost-Nederland in deze doorvertaling zo veel mogelijk gecompenseerd door op basis van de jaarrekeningen data aan te vullen over de gewijzigde begroting. Zie voor verdere verantwoording over onze de doorvertaling van het DoeMee-onderzoek voor de provincie Gelderland bijlage 3.

Bevindingen over provincies uit DoeMee-onderzoek

1 De hoofdbevinding bij provincies is dat door de manier waarop reserves moeten worden verantwoord geen goed totaalbeeld is te geven van mee- en tegenvallers. Dat komt omdat reserves vanuit de statistische data niet zijn te koppelen aan de inhoudelijke taken. Onttrekkingen aan de reserves maken meer dan 25% van het begrotingstotaal uit. In de jaarrekeningen komen soms percentages boven 50% voor. Dit beeld geldt voor zowel de zes deelnemende provincies als voor alle provincies samen.
2 Baten spelen de hoofdrol bij de verklaring van meevallers bij provincies. In alle jaren zijn er extra middelen uit het provinciefonds en bronnen van baten van het Rijk.
3 Er is sprake van onderbezetting op de personele capaciteit bij provincies, oplopend tot meer dan 10% van de formatie. Desondanks zijn er tegenvallers bij personeelslasten te zien, waarschijnlijk veroorzaakt door CAO-aanpassingen.
4 Provincies huren personeel van derden in. De begrotingen daarvoor zijn structureel te laag. De combinatie van kosten eigen personeel en inhuur overschrijdt in de regel de totaal voor personeel begrote bedragen.
5 Er zijn indicaties van planningsoptimisme. In de eind december van het begrotingsjaar vaststaande begroting zijn extra baten en lasten opgenomen ten opzichte van de begroting zoals vastgesteld aan het begin van het jaar. Van vijf provincies zijn de gegevens over 2022-2024 beschikbaar. Dan blijkt dat bij de jaarrekening vrijwel het gehele bedrag aan extra beschikbare middelen niet is besteed. Voor de drie provincies waar voor de hele periode 2017-2024 gegevens beschikbaar zijn geldt hetzelfde beeld.
6 Inhoudelijk is te zien dat rijksbeleid grote invloed heeft op bestedingen bij provincies. Geplande bestedingen voor de hoofdtaak Natuur gaan vrijwel niet door.
7 Bij de middelen voor fysieke infrastructuur wegen en waterwegen blijkt overal dat de afschrijvingen op kapitaalgoederen lager zijn dan begroot. Het is een aanwijzing voor vertragingen in de voortgang van investeringen die kan zijn veroorzaakt door planningsoptimisme bij de voorbereiding, maar ook door vertragingen bij de uitvoering van de investeringen.
8 Eigen baten van de provincie zijn leges en belastingheffingen. De meevaller op lokale belastingen schommelt per jaar tussen een kleine 1% en ruim 4%.
9 Provincies zetten via leningen en aandelenbelangen eigen vermogen in. Dit leidt in de regel tot meevallers en speelt in Zeeland vanaf 2022 een belangrijke rol bij de resultaten.
10 Op verzoek van rekenkamers is vastgesteld dat bij door de provincies verstrekte subsidies, exclusief die voor het OV, sprake is van onderbesteding in de orde van

grootte van gemiddeld 10%. Omdat het vrijwel ieder jaar voorkomt is het eerder een aanwijzing in de richting van onmogelijkheid om subsidies te verdelen dan gebrek aan capaciteit omdat er in dat laatste geval ook jaren zouden zijn met overschrijdingen of beperkte tegenvallers.

Aanbevelingen voor provincies uit DoeMee-onderzoek

1 Bespreek bij elke begrotingswijziging waarin om extra lasten voor het lopende jaar wordt gevraagd hoe realistisch het is dat het project nog wordt uitgevoerd. Autorisatie van een project kan tussentijds, maar bezie of de financiële en personele consequenties niet beter vanaf het volgende begrotingsjaar kunnen worden opgenomen.
2 Bespreek bij elk signaal van het college over extra baten hoe realistisch het is dat die baten nog kunnen worden ingezet. Weeg af of een bestemmingsreserve gericht op besteding in volgende jaren niet de betere oplossing is.
3 Wees bij de behandeling van kadernota en/of begroting kritisch op de eigen baten uit belastingen, leges en huren. Die worden vaak onderschat.
4 Vraag Gedeputeerde Staten om informatie over kostensoorten op hoofdlijnen zodat kritische signalen zoals rond personeel en afschrijvingen inzichtelijk zijn.
5 Vraag Gedeputeerde Staten om informatie over formatie, gemiddelde bezetting en ziekteverzuim bij de begrotingsdocumenten. Gebruik dat om te toetsen of ambities haalbaar zijn.

Bijlage 3: Opzet doorvertaling DoeMee-onderzoek

In bijlage 2 kwamen de opzet en uitkomsten van het DoeMee-onderzoek aan bod. Om te komen tot de doorvertaling van de landelijke rapportage tot deze nota van bevindingen voor de provincie Gelderland hebben we aanvullende informatie verzameld. Die aanvullende informatie ging bijvoorbeeld over de baten en lasten uit de gewijzigde begroting, de visie van PS en GS op onderbesteding, de inzet van GS op het beperken van onderbesteding en over de informatievoorziening aan PS over onderbesteding.

Bovenstaande gebeurde ten eerste via de analyse van documenten en de data daarin. Daarbij lag de focus op provinciale documenten zoals de jaarrekeningen, de eigen analyse van de provincie van de (structurele) onderbesteding, de accountantsverslagen, de adviezen van de Rekeningcommissie daarbij en de reacties van GS erop. Ook maakten we gebruik van dataverzameling en rapportage voor eerdere rekenkameronderzoeken. Daarbij gaat het om een onderzoek naar onderbesteding uit 2008, een follow-up financiën uit 2012, een bundel in het kader van een symposium voor ons 17-jarig jubileum in 2022 en een onderzoek naar reserves in 2023. Ten tweede hebben we ten opzichte van het DoeMee-onderzoek een extra interview gehouden met ambtelijk betrokkenen. Het interviewverslag is geaccordeerd.

Deze nota van bevindingen is, conform het onderzoeksprotocol, aan de provincie voorgelegd voor een check op de feitelijke onjuistheden en onvolkomenheden (‘het zogenoemde ambtelijk hoor en wederhoor’).

Bijlage 4: Bronnenlijst

Gesprekken

Voor het onderzoek is gesproken met:

- de rekeningcommissie (in het kader van het DoeMee-onderzoek) en
- twee medewerkers van de provincie Gelderland (in het kader van het DoeMee-onderzoek en in het kader van de provinciale doorvertaling).

Documenten

- Provincie Gelderland (PS2025-503). Oplegger en memo analyse (structurele) onderbesteding.
- Provincie Gelderland. Begrotingen en jaarrekening 2020 t/m 2025.
- Provincie Gelderland. Mededelingenbrieven december 2019 t/m 2025.
- Rekenkamer Oost-Nederland (2008). Onderbesteding: wat is het probleem? Bestuurlijke nota en nota van bevindingen provincie Gelderland.
- Rekenkamer Oost-Nederland (2012). Driemaal budgetrecht: beheren, besteden en bestemmen Follow-up onderzoek naar treasury, onderuitputting en reserves & voorzieningen in Gelderland.
- Rekenkamer Oost-Nederland (2022). Achteruit kijken om te leren voor de toekomst.
- Vereniging van rekenkamers en Radboud Universiteit (2026). Schipperen tussen Crises en Ambitie Over (onvoorspelbare?) meevallers in het decentraal openbaar bestuur.
    - Factsheet voor de provincie Gelderland.