

Bestemmen voor de toekomst

Reserves en voorzieningen in de
provincies Gelderland en Overijssel

deel 1: Bestuurlijke nota

Bestemmen voor de toekomst

Reserves en voorzieningen in de
provincies Gelderland en Overijssel

deel 1: Bestuurlijke nota

Voorwoord

In een tijd dat banken wankelen of alleen met steun van de overheid kunnen blijven bestaan en in een tijd dat de overheid miljarden steekt in het gaande houden of opnieuw op gang helpen van het financiële stelsel is inzicht in omvang en doel van reserves en voorzieningen meer dan de moeite waard. De vermogens van de provincies zijn in het algemeen genomen van substantiële omvang. Nu de landsregering doende is met het inzetten van ongekeerde bedragen om de kredietcrisis te bestrijden en de gevolgen van de recessie zoveel mogelijk tegen te gaan, zal het vermogen van provincies niet onopgemerkt blijven. In de pers is er al ruim aandacht geweest voor de (eventuele) revenuen, die de verkoop van aandelen in energiemaatschappijen opleveren. Uit de pers blijkt inmiddels dat er vanuit het Rijk dus ook een bijdrage van lagere overheden zal worden gevraagd. Een oordeel daarover komt de Rekenkamer voorlopig niet toe, maar uitgangspunt voor de Staten blijft, dat men uitgaande van het budgetrecht, zelf de bestemming van de eigen middelen mag en moet bepalen.


Tegen deze achtergrond gezien meent de Rekenkamer met het voorliggende onderzoeksrapport een waardevolle bijdrage te leveren aan de mogelijkheden tot kaderstelling en controle door de Provinciale Staten.

Het onderzoek wijst uit dat de Staten niet bezig zijn geweest met doelloos oppotten. De voorzieningen en reserves hebben recht en reden van bestaan. Van belang is dat men ook de benodigde omvang voor elke reserve en voorziening goed kan onderbouwen. In het onderzoek blijkt dat dit laatste beter kan en moet. Dat geldt ook voor de informatievoorziening aan PS over reserves en voorzieningen.

In de bijlage van de bestuurlijke nota treft de lezer een tabel aan met een kleurcode, die aangeeft waar actie dient te worden ondernomen. Ook voor de tabel die aan het Nawoord is toegevoegd, wordt bijzondere aandacht gevraagd. De Rekenkamer is van mening dat de eerste actie bij Gedeputeerde Staten ligt, maar het is aan Provinciale Staten om toe te zien dat de verbeteringen worden opgepakt en uitgevoerd.

De Rekenkamer spreekt de wens uit dat het u hierbij toegezonden rapport een bijdrage mag leveren aan de verdere uitwerking en verbetering van het beleid, dat de burgers van de provincie ten goede komt.

Hoogachtend,
Namens de Rekenkamer Oost-Nederland,



P. van Dijk,
voorzitter

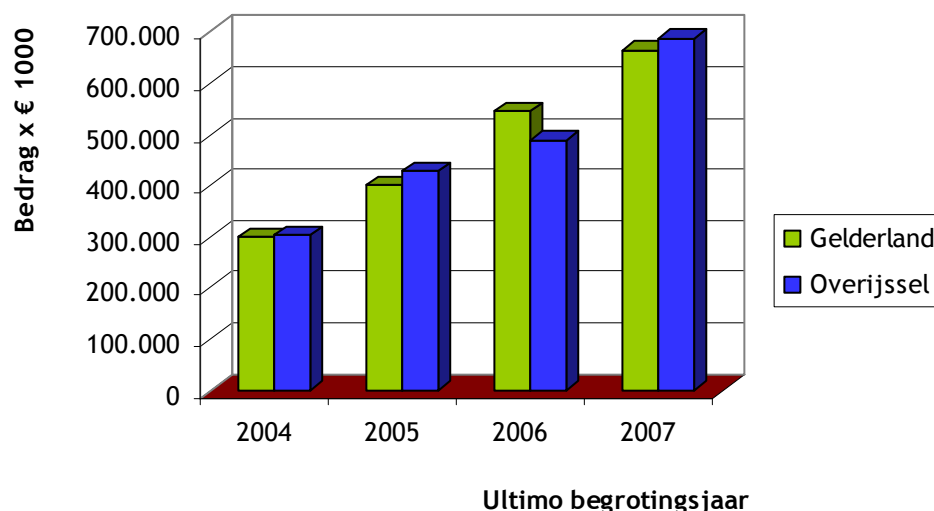
Inhoudsopgave

1.	Inleiding	7
1.1.	Doel- en vraagstelling	8
1.2.	Reserves en voorzieningen: wat valt er binnen het budgetrecht?.....	9
1.3.	Reserves en voorzieningen: wat is voor PS van belang?.....	11
1.4.	Leeswijzer	12
2.	Conclusies en aanbevelingen.....	13
2.1.	Doeltreffendheid en doelmatigheid beleid	14
2.2.	Informatievoorziening	19
3.	Bestuurlijke reactie van het college van	23
	Gedeputeerde Staten van Gelderland	
4.	Bestuurlijke reactie van het college van	25
	Gedeputeerde Staten van Overijssel	
5.	Nawoord Rekenkamer	27
Bijlage 1	Bevindingen in tabel met kleurencode	31
Bijlage 2	MIG en Ontwikkelingsreserve	34
Bijlage 3	Standaardmodellen voor instellen en evalueren van reserves en voorzieningen	36

1. Inleiding

Ruim een half miljard. Dat hebben de provincies Gelderland en Overijssel per ultimo 2007 aan reserves en voorzieningen op de balans staan. In de onderstaande figuur is te zien dat de omvang van de reserves en voorzieningen in beide provincies de laatste vier jaar is verdubbeld¹.

figuur 1.1 Totale omvang reserves en voorzieningen in Gelderland en Overijssel



Bron: Jaarrekeningen 2004 t/m 2007 Gelderland en Overijssel

Het gaat dus om flinke bedragen. Maar wat zegt dit precies? Is het te veel of juist te weinig? Reserves en voorzieningen zijn er niet voor niets. Door reserves en voorzieningen in te stellen, kan de provincie geld over een langere periode *opsparen* voor toekomstige - grote - uitgaven. Hierdoor wordt voorkomen dat het financiële evenwicht in een begrotingsjaar wordt verstoord. Daarnaast kunnen door middel van reserves en voorzieningen inkomsten en uitgaven over meerdere jaren worden *geëgaliseerd*. Extra uitgaven of extra inkomsten beïnvloeden daarmee niet de reguliere lasten en baten van de beleidsuitvoering, maar worden via de reserves en voorzieningen afgewikkeld. Reserves en voorzieningen dienen dus in principe een meerjarig doel. Dit kan een financieel-technisch doel zijn (de egaliseringsreserves en -voorzieningen), maar ook een beleidsmatig doel (als er bijvoorbeeld gespaard wordt voor het aanleggen van een weg). Reserves en voorzieningen zijn eveneens van belang voor het weerstandsvermogen van de provincie. Ze kunnen worden ingezet om toekomstige risico's of tegenvallers op te vangen.

¹ Uitspraken in vergelijkende zin over de omvang van de reserves en voorzieningen tussen Gelderland en Overijssel zijn niet zinvol, omdat de situaties waarin de provincies zich bevinden niet vergelijkbaar zijn

Een uitspraak over de omvang van de reserves en voorzieningen op zich is dus niet zinvol. De omvang moet vooral bekeken worden in het licht van de doelen die met de reserves en voorzieningen worden nagestreefd. Het bedrag dient toereikend te zijn voor het behalen van de beoogde doelen. Maar er mogen ook niet meer middelen dan noodzakelijk voor deze doelen worden gereserveerd. Dan wordt er immers niet efficiënt met het (belasting)geld omgegaan. Daarbij moet worden afgewogen of het instellen van een reserve of voorziening² voor een bepaald doel wel noodzakelijk is. Als de inkomsten en uitgaven voor de realisatie van het doel zonder veel problemen ook via de jaarlijkse exploitatierekening kunnen lopen, is het instellen van een meerjarig financieel instrument niet nodig en ook niet wenselijk. Het apart zetten van geld in reserves en voorzieningen heeft namelijk als gevaar dat deze middelen bij de integrale begrotingsafweging buiten het zicht van Provinciale Staten blijven. Provinciale Staten besluiten bij de begroting immers alleen over de (beoogde) mutaties in reserves en eventuele toevoegingen aan voorzieningen. Daarnaast maakt het apart zetten van geld de financiële huishouding minder transparant. Voor een effectieve invulling van het budgetrecht van Provinciale Staten zijn transparantie en een integrale afweging juist twee belangrijke randvoorwaarden.

Kortom, bij de discussie over de omvang van de provinciale reserves en voorzieningen is vooral de onderbouwing van de reserves en voorzieningen van belang. Kunnen nut en noodzaak van de reserves en voorzieningen worden aangetoond? Hoe zijn de gereserveerde bedragen tot stand gekomen? Waar wordt dit bedrag aan uitgegeven en wanneer? En is de informatievoorziening hierover zo volledig en transparant mogelijk?

1.1. Doel- en vraagstelling

Vanuit de bovenstaande invalshoek heeft de Rekenkamer onderzoek verricht naar reserves en voorzieningen bij de provincies Gelderland en Overijssel. Met dit onderzoek wil de Rekenkamer:

Inzicht verschaffen in het beleid en de beleidsuitvoering ten aanzien van reserves en voorzieningen, om hiermee Provinciale Staten te ondersteunen in het verder versterken van hun budgetrecht

Burgers mogen een doeltreffend en doelmatig beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen verwachten. De doelen van reserves en voorzieningen horen duidelijk te zijn en er moet voldoende zicht zijn op de mate van doelbereiking (doeltreffendheid). Daarnaast is het voor de doelmatigheid van belang dat nut en noodzaak van reserves en voorzieningen duidelijk zijn (zouden de inkomsten en uitgaven zonder veel problemen ook via de exploitatie kunnen lopen?) en dat

² Zoals ook uit paragraaf 1.2 zal blijken, hebben voorzieningen een min of meer verplichtend karakter. Het kan dus wettelijk noodzakelijk zijn een voorziening in te stellen, waardoor de discussie over de instelling niet aan de orde is

procesvoorwaarden worden afgesproken (waaronder afspraken over voeding en besteding van reserves en voorzieningen waardoor er niet te veel noch te weinig wordt gereserveerd). De eerste hoofdvraag die uit de doelstelling is afgeleid, is daarom:

1. In hoeverre is er sprake van een doeltreffend en doelmatig beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen?

Voor de sturing op reserves en voorzieningen is het van belang dat de uiteindelijke beslissers over de provinciale financiële huishouding, Provinciale Staten, toereikend worden geïnformeerd over de uitvoering van het beleid. De informatie is toereikend voor de kaderstellende en controlerende rol van PS wanneer deze volledig, juist en tijdig is, de mogelijkheid geeft tot integrale afweging bij de begroting en rekening en zicht geeft op doelbereiking. Dit heeft geleid tot de tweede hoofdvraag:

2. In hoeverre is de informatieverstrekking aan Provinciale Staten over de uitvoering van het beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen toereikend, met het oog op besluitvorming t.b.v. hun kaderstellende en controlerende rol?

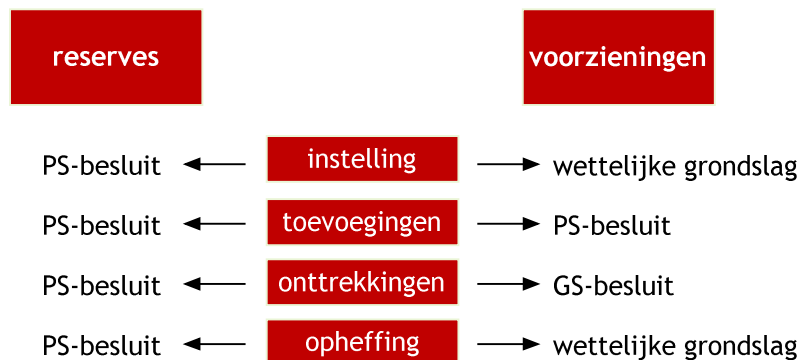
Alvorens op de conclusies en aanbevelingen van het onderzoek in te gaan, wordt eerst de rol van PS ten aanzien van reserves en voorzieningen toegelicht. Wat valt er wel en niet binnen het budgetrecht? En wat is daarbij het verschil tussen reserves en voorzieningen? Vervolgens wordt in beeld gebracht welke informatie voor PS van belang is ten aanzien van reserves en voorzieningen. Tot slot volgt een leeswijzer voor het vervolg van dit rapport.

1.2. Reserves en voorzieningen: wat valt er binnen het budgetrecht?

Het budgetrecht³ van Provinciale Staten is het recht om jaarlijks de begroting en rekening vast te stellen. Dit is een belangrijke bevoegdheid, omdat hiermee de kaders van het provinciale beleid worden bepaald. In het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) wordt onderscheid gemaakt tussen de aard van en de verslaglegging over reserves en voorzieningen in de begroting en rekening. Daardoor is de invloed van PS op beide vermogenscomponenten verschillend. Dit onderscheid is weergegeven in figuur 1.2 op de volgende bladzijde.

³ Het budgetrecht is verankerd in de Provinciewet (artikel 193 en 202)

figuur 1.2 Invloed van Provinciale Staten op reserves en voorzieningen



Reserves behoren tot het eigen vermogen van de provincie. Reserves kunnen volgens de bepalingen van het BBV worden onderverdeeld in (1) bestemmingsreserves waar Provinciale Staten een bepaalde bestemming aan hebben gegeven en (2) de algemene reserve, waar nog geen bestemming aan gegeven is (bedoeld voor onvoorziene risico's en tegenvallers). PS besluiten dus over de bestemming van reserves en kunnen deze bestemming naar eigen inzicht wijzigen. Daarnaast is in het BBV vastgelegd dat toevoegingen en onttrekkingen aan reserves plaatsvinden door expliciete besluitvorming van PS (het maakt onderdeel uit van de resultaatbestemming). Kortom, PS besluiten over de instelling van reserves, over toevoegingen en onttrekkingen aan reserves en over het opheffen van reserves.

De keuzevrijheid rond voorzieningen is daarentegen vrij beperkt. In het BBV is expliciet voorgeschreven waarvoor voorzieningen moeten worden gevormd. Voorzieningen hebben dus een min of meer verplichtend karakter en worden in het resultaatbepalende deel van de begroting en jaarrekening opgenomen. Toevoegingen en vrijvallende bedragen worden respectievelijk als lasten en baten begroot en verantwoord in de begroting en rekening. PS besluiten over deze toevoegingen door vaststelling van de begroting en rekening. De bestedingen, of onttrekkingen, uit voorzieningen lopen echter niet via de exploitatie. Het BBV schrijft voor dat de uitgaven uit voorzieningen rechtstreeks ten laste van de voorzieningen worden gebracht (balansmutatie). De bevoegdheid tot het doen van uitgaven ten laste van voorzieningen ligt bij Gedeputeerde Staten.

Hoewel PS de bestemming van voorzieningen dus niet kunnen wijzigen en de instelling (en opheffing) van voorzieningen min of meer wettelijk is bepaald, is het wel mogelijk nadere regels op te stellen ten aanzien van het instellen, onderbouwen, verantwoorden en opheffen van voorzieningen. Dit is raadzaam, omdat - gezien het budgetrecht - Provinciale Staten eindverantwoordelijk zijn voor de financiële huishouding van de provincie en daarmee ook eindverantwoordelijk voor de voorzieningen.

1.3. Reserves en voorzieningen: wat is voor PS van belang?

Provinciale Staten hebben tot taak c.q. de eindverantwoordelijkheid ervoor te zorgen dat de financiële huishouding van de provincie - duurzaam - in evenwicht is. Om deze taak naar behoren te kunnen uitoefenen, is een volledig, juist en tijdig inzicht in de financiële positie noodzakelijk. De financiële positie van de provincie bestrijkt niet alleen het doorrekenen van bestaand en nieuw beleid (lasten en baten), maar ook de ontwikkeling van het provinciale vermogen (waaronder de reserves en voorzieningen). Het (eigen) vermogen van de provincie heeft, in tegenstelling tot dat van private bedrijven, niet als primaire doel om te groeien, maar vormt een buffer om onverwachte uitgaven op te vangen (algemene reserves) en wordt in de vorm van bestemmingsreserves gebruikt om te sparen voor toekomstige investeringen.

Inzicht in de financiële positie is dus breder dan alleen inzicht in het begrote of gerealiseerde jaarresultaat, of het overzicht over het totaal aan reserves. Een beoordeling van de financiële positie brengt de financiële gevolgen van bestaand en nieuw beleid in verband met het (eigen) vermogen, met in acht name van de risico's die worden gelopen in de bedrijfsvoering en bij de beleidsuitvoering. Voor het afdekken van deze risico's worden naast reserves ook voorzieningen aangehouden. Om te kunnen bepalen hoe de provincie er financieel voor staat, zullen dus verschillende onderdelen van de begroting en rekening met elkaar in verband moeten worden gebracht: de lasten en baten, het provinciale vermogen en het weerstandsvermogen (zie figuur 1.3).

figuur 1.3 Bepalen van de provinciale financiële positie



Inzicht in de toepassing van reserves en voorzieningen is bij elk van deze drie componenten essentieel. In tabel 1.1 op de volgende bladzijde is aangegeven welke informatie over reserves en voorzieningen voor Provinciale Staten van belang is bij het bepalen van de financiële positie van de provincie.

tabel 1.1 Relevante informatie over reserves en voorzieningen bij bepaling financiële positie

Lasten en baten	Provinciale vermogen	Weerstandsvermogen
<ul style="list-style-type: none"> • toevoegingen en onttrekkingen aan reserves • toevoegingen aan voorzieningen • meerjarenramingen voor mutaties in meerjarig kader 	<ul style="list-style-type: none"> • totale omvang van de reserves • totale omvang van de voorzieningen 	<ul style="list-style-type: none"> • omvang van de risicobuffer (algemene reserve) • inzicht in andere reserves en voorzieningen die als weerstandscapaciteit worden ingezet

Een duurzaam financieel gezonde provincie heeft een sluitende begroting (de lasten en baten zijn in evenwicht). Toevoegingen aan voorzieningen (onderdeel van de resultaatbepaling) en toevoegingen en onttrekkingen aan reserves (onderdeel van de resultaatbestemming) dragen hieraan bij. De meerjarenramingen bij de begroting geven inzicht in het meerjarig verloop van de reserves en voorzieningen.

Om te kunnen bepalen of het provinciale vermogen van voldoende omvang is om het bestaand en nieuw beleid (de lasten en baten) te kunnen uitvoeren zonder dat de continuïteit van de bedrijfsvoering en de beleidsuitvoering in gevaar komt, is inzicht in de stand van en de ontwikkelingen in reserves en voorzieningen noodzakelijk. De verhouding tussen het eigen vermogen (waaronder de reserves) en het vreemd vermogen (onder andere de voorzieningen) geeft de solvabiliteit van de provincie weer. Als het eigen vermogen hoger is dan het vreemd vermogen kan de provincie aan haar verplichtingen voldoen.

Het financiële evenwicht met betrekking tot het weerstandsvermogen kan worden bepaald door de (gekwantificeerde) risico's die de provincie loopt te vergelijken met de beschikbare weerstandscapaciteit. Deze informatie is te vinden in de verplichte paragraaf Weerstandsvermogen in de begroting en rekening. De weerstandscapaciteit bestaat uit de middelen waarover de provincie beschikt om onverwachte en substantiële tegenvallers te dekken. De algemene reserve, het vrij besteedbare eigen vermogen van de provincie, speelt daarbij een belangrijke rol als risicobuffer. Daarnaast kunnen ook bestemmingsreserves, langlopende voorzieningen en stille reserves worden ingezet als weerstandscapaciteit.

1.4. Leeswijzer

In het volgende hoofdstuk wordt ingegaan op de conclusies uit het onderzoek. Daarbij worden de twee hoofdvragen van het onderzoek beantwoord. De aanbevelingen die op basis van de conclusies zijn geformuleerd, zijn eveneens in dit hoofdstuk opgenomen. De hoofdstukken drie en vier zijn ingevuld met de bestuurlijke reacties van beide provincies. In het laatste hoofdstuk van deze bestuurlijke nota heeft de Rekenkamer een kort nawoord opgenomen.

2. Conclusies en aanbevelingen

In dit hoofdstuk worden de twee hoofdvragen uit het onderzoek beantwoord voor beide provincies. Daarvoor zijn de bevindingen voor beide provincies vergeleken. Uit deze vergelijking komt naar voren dat de conclusies voor Gelderland en Overijssel deels gelijklopend zijn. Daar waar de conclusies uiteenlopen, wordt dit aangegeven.

In het schema in bijlage 1 is opgenomen wat voor beide provincies de conclusies zijn ten opzichte van de in het onderzoek gebruikte normen. Daarbij is gebruik gemaakt van een kleurencode:

	Geen opmerkingen
	Aandachtspunt
	Met spoed oppakken

Met dit schema worden in één oogopslag de verschillen tussen beide provincies duidelijk en komen de aspecten naar voren die een aandachtspunt vormen. Voor de bevindingen die leiden tot deze indeling in kleuren en die de bron vormen voor de conclusies in deze bestuurlijke nota, wordt verwezen naar de nota's van bevindingen.

Omdat aanbevelingen in principe voortvloeien uit de conclusies zijn deze eveneens in dit hoofdstuk opgenomen. Om de herkenbaarheid te bevorderen zijn de aanbevelingen genummerd en als volgt in de tekst opgenomen:

1. Aanbevelingen worden als volgt weergegeven

Voor wie zijn de aanbevelingen bedoeld? De Rekenkamer is van mening dat GS (en ambtenaren), na de vaststelling van het rapport door PS, in eerste instantie aan zet zijn voor het implementeren van de aanbevelingen. Het is ultimo aan PS om te bewaken en te beoordelen of er voldoende invulling wordt gegeven aan de aanbevelingen. Een enkele aanbeveling is wel specifiek op PS gericht, dit is in de aanbeveling zichtbaar gemaakt. In het eerste hoofdstuk van deze bestuurlijke nota zijn daarnaast in de paragrafen 'wat valt er binnen het budgetrecht van PS?' en 'wat is voor PS van belang?' een aantal aandachtspunten voor PS opgenomen.

2.1. Doeltreffendheid en doelmatigheid beleid

De hoofdconclusie over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen luidt voor beide provincies als volgt:

Hoofdconclusie

Nut en noodzaak van reserves en voorzieningen staan, op een enkele uitzondering na, buiten kijf. Verbetering van de onderbouwing van de hoogte van reserves en voorzieningen is noodzakelijk om de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid te kunnen waarborgen

Met een goede onderbouwing van de benodigde hoogte van reserves en voorzieningen kan de doelmatigheid (reserveren we niet meer dan nodig is?) en doeltreffendheid (reserveren we voldoende om onze doelen te kunnen behalen?) van het beleid worden gewaarborgd.

De volgende aspecten zijn bepalend geweest voor deze conclusie.

- **Nut en noodzaak zijn voor bijna alle onderzochte reserves en voorzieningen voldoende onderbouwd**

Voor bijna alle onderzochte reserves en voorzieningen zijn nut en noodzaak van de reserve of voorziening ‘an sich’ aantoonbaar. Dit betekent dat er niet of nauwelijks sprake is van onnodige reserves en voorzieningen. Voorbeelden van reserves en voorzieningen waarvan nut en noodzaak aantoonbaar zijn, zijn de egalisatiereserve ILG en de reserve reconstructie van de provincie Overijssel en de reserve Europese programma’s en de reserve OV-infra Statenakkoord van de provincie Gelderland.

Bij het onderzoek naar nut en noodzaak van de geselecteerde reserves en voorzieningen heeft de Rekenkamer eveneens aandacht besteed aan de Meerjarige Investeringsreserve Gelderland (MIG) en de Ontwikkelingsreserve (Overijssel). Ook voor deze ‘bijzondere’ reserves geldt dat nut en noodzaak voldoende zijn onderbouwd. Het bijzondere van deze reserves is dat zij (deels) gevoed worden met dividendgelden. Daarnaast maakt de omvang van deze reserves ze bijzonder. Een andere werkwijze dan voor ‘gewone’ reserves ligt daarmee voor de hand. Beide provincies voorzien daarin. In Gelderland zijn voor de MIG uitgangspunten en beheersregels opgesteld, waarin de voeding, de aanwending en de afspraken over de besluitvorming door PS over de MIG zijn opgenomen. Voor de Ontwikkelingsreserve heeft de provincie Overijssel tien spelregels geformuleerd. Ook in deze spelregels gaat het om de voeding, de aanwending en de afspraken over de besluitvorming door PS over de Ontwikkelingsreserve. De provincies zorgen ervoor, beide op hun eigen manier, dat maatschappelijke doelen gekoppeld worden aan de dividendgelden. Overijssel kan eventuele extra middelen ogenblikkelijk inzetten voor een al vastgestelde investeringsagenda. Voor Gelderland is het coalitieakkoord uitgangspunt, gecombineerd met de actualiteit. Daarmee worden nut en noodzaak in termen van maatschappelijke doelen

in beide provincies gecombineerd met nut en noodzaak in termen van financiële systematiek. In bijlage 2 worden de MIG en de Ontwikkelingsreserve nader beschreven.

Nut en noodzaak van twee reserves, de reserve aangegane verplichtingen (Gelderland) en de reserve waterwegen (Overijssel), zijn naar de mening van de Rekenkamer onvoldoende onderbouwd. Hieronder wordt dit per reserve toegelicht.

Met de **reserve aangegane verplichtingen (RAV)** heeft Gelderland het reeds bestemde deel van de algemene reserve willen afsplitsen. Dit bestemde deel komt voort uit de sanering van de reserves en voorzieningen bij de beleidsnota 2004, maar is niet voorzien van harde verplichtingen. Daarnaast is een bestuurlijk nevendoeel in de Beleidsbegroting 2008 voor de RAV geformuleerd, namelijk “voorkomen dat er - ook bij andere partijen - een te rooskleurig beeld ontstaat van onze vrije algemene reserves” (citaat uit paragraaf 4.5 van de Beleidsbegroting 2008 (PS2007/443)). Bij de Voorjaarsnota 2007 en de Uitvoeringsagenda 2007-2011 is vervolgens besloten om voor diverse doelen bedragen te bestemmen, deze te onttrekken aan de Algemene Reserve en toe te voegen aan de RAV. Daarmee is deze reserve bedoeld voor een verzameling van ‘oude’ maar niet harde verplichtingen en een variatie aan nieuwe bestemmingen waaronder overzetveren en een reservering voor Ruimte voor Ruimte. De Rekenkamer is van mening dat de reserve in deze vorm niet voldoet aan de kenmerken van een bestemmingsreserve. Er wordt niet voldaan aan het in de beleidsnota reserves en voorzieningen vastgelegde criterium dat een reserve uitsluitend wordt ingesteld voor concrete en incidentele uitgaven. Bovendien dient deze reserve meerdere doelen. Het zou correcter zijn voor de verschillende onderdelen van de reserve een aparte reserve te vormen, waarbij de onderbouwing van nut en noodzaak een specifiek aandachtspunt vormt. Het bij de instelling van de RAV geformuleerde nevendoeel om de algemene reserve te verlagen naar een acceptabel niveau past naar de mening van de Rekenkamer niet binnen het geldende beleid en laat zelfs het onwenselijke beeld opkomen dat er een “tweede” algemene reserve is gevormd.

1. *PS Gelderland: Neem de RAV in heroverweging; kies voor een betere onderbouwing van nut en noodzaak van (delen van) deze reserve of voeg de middelen toe aan de algemene reserve*

Het doel van de **reserve waterwegen** is het afdekken van onder andere toekomstig groot onderhoud en vervanging van bruggen voor alle provinciale waterwegen in Overijssel. De provincie Overijssel heeft nog geen meerjarige onderhoudsprogramma's op het gebied van waterwegen en kunstwerken. Er is momenteel zicht op vijf bruggen die vanuit de reserve vervangen moeten worden. De kosten voor deze vervangingen zijn geschat en niet berekend. Er liggen dus nog geen harde bestedingsverplichtingen op de reserve. Dit blijkt ook uit de constatering van de accountant in het accountantsverslag bij de jaarrekening 2006 dat

er € 21,3 miljoen aan vrije ruimte in de reserve aanwezig is. Dit is het volledige bedrag in de reserve per ultimo 2006. Omdat een onderbouwing van de toekomstige bestedingen uit deze reserve ontbreekt, kunnen nut en noodzaak op dit moment onvoldoende worden aangetoond.

2. PS Overijssel: Neem de - hoogte van de - reserve waterwegen in heroverweging

De Rekenkamer is van mening dat het inzichtelijk maken van nut en noodzaak vereenvoudigd kan worden door het hanteren van een standaardmodel bij het instellen van reserves en voorzieningen. In dit standaardmodel worden aspecten opgenomen die van belang zijn bij de instelling (zoals motief, voeding, plafond en maximale duur). Ook bij de evaluatie of herijking van een reserve of voorziening kan een standaardmodel nuttig zijn. Hiermee wordt voor GS en PS een eenduidig afwegingskader gecreëerd en is in één oogopslag duidelijk wat nut en noodzaak van de reserve of voorziening zijn. Een voorbeeld van een standaardmodel voor de instelling en een model voor de evaluatie zijn als bijlage 3 opgenomen in deze bestuurlijke nota.

3. Hanteer een standaardmodel bij het instellen en evalueren van reserves en voorzieningen zodat nut en noodzaak in relatie tot de benodigde omvang zichtbaar zijn (en blijven)

o **Benodigde omvang van reserves en voorzieningen is niet inzichtelijk**

De aantoonbaarheid van nut en noodzaak van reserves en voorzieningen zegt evenwel nog niets over de (benodigde) omvang van de reserves en voorzieningen. Met name op het inzichtelijk maken van de benodigde omvang ziet de Rekenkamer verbetermogelijkheden voor beide provincies. Ten opzichte van 2004 is het aantal reserves en voorzieningen gedaald (Gelderland) dan wel gelijk gebleven (Overijssel). De omvang is in beide provincies flink toegenomen, zie hiervoor figuur 1.1. Geconstateerd is dat de benodigde omvang niet voor alle onderzochte reserves en voorzieningen gedegen onderbouwd is. Bij de reserve Europese programma's van de provincie Overijssel en de egaliseringsreserve grondwaterheffing van de provincie Gelderland is er bijvoorbeeld sprake van een oplopend saldo in de reserve door achterblijvende onttrekkingen. Het is de vraag in hoeverre de bestedingsplannen die onder deze reserves liggen (nog) voldoende realistisch zijn.

Als niet inzichtelijk is hoeveel geld er voor het realiseren van de beoogde doelen nodig is, kan er meer geld gereserveerd worden dan noodzakelijk waardoor er niet efficiënt met middelen wordt omgegaan. Aan de andere kant is het mogelijk dat er te weinig geld gereserveerd wordt om de beoogde doelen te bereiken. Door het ontbreken van een voldoende onderbouwing onthouden de provincies zichzelf bovendien de mogelijkheid op het geven van een weerwoord op critici ten aanzien van

de omvang van reserves en voorzieningen. Voor het onderbouwen van de benodigde omvang zijn risicomanagement aan de ‘voorkant’ en realistische bestedingsplannen aan de ‘achterkant’ een aandachtspunt.

Risicobeheersing is in beide provincies al enkele jaren een aandachtspunt. Naar de mening van de Rekenkamer is het nu de hoogste tijd om dit verder te ontwikkelen en te implementeren. Door risico’s te inventariseren en te kwantificeren, wordt deels inzichtelijk gemaakt wat de benodigde omvang van reserves en voorzieningen moet zijn. Dit is relevant voor het weerstandsvermogen, te weten het vermogen om financiële tegenvallers op te vangen zonder dat de continuïteit van de provincie in gevaar komt.

4. Implementeer op korte termijn risicomanagement

Door voor alle reserves en voorzieningen realistische bestedingsplannen op te stellen, kan daarnaast de benodigde omvang van reserves en voorzieningen bepaald worden. Ook kunnen deze bestedingsplannen als ijkpunt worden ingezet bij het voorkomen van de situatie dat er structureel meer geld in reserves en voorzieningen aanwezig is dan geraamd. Wanneer blijkt dat de bestedingen tegenvallen, kan er voor gekozen worden om een tandje bij te zetten dan wel om de voeding van de reserve of voorziening op het lagere bestedingspatroon aan te passen.

5. Stel voor elke reserve en voorziening een bestedingsplan op en actualiseer deze jaarlijks

Met een goede onderbouwing van de hoogte van reserves en voorzieningen, in combinatie met de aantoonbaarheid van nut en noodzaak, hebben de provincies alle ingrediënten in huis om toe te lichten waarom provincies reserves en voorzieningen in deze omvang hebben. Gezien de kritiek op de omvang en de aanspraken die op de ‘rijkdom’ van de provincies worden gedaan, lijkt het de Rekenkamer raadzaam inwoners (en andere betrokkenen) hierover actief te informeren. Burgers kunnen bijvoorbeeld worden geïnformeerd via publicaties van de provincie over de begroting, bijvoorbeeld in een begrotingskrant.

6. Informeer inwoners (bijvoorbeeld in de publicatie over de begroting) over nut, noodzaak en benodigde omvang van reserves en voorzieningen

o Huidige beleid reserves en voorzieningen wordt herzien

In beide provincies wordt het beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen op korte termijn herijkt. Structurele herijking van het

beleid is wenselijk om in een continu veranderende werkelijkheid bewust keuzes te maken over de inzet van het instrument reserves en voorzieningen. De Rekenkamer heeft drie aandachtspunten bij de herijking van het beleid.

Het ligt voor de hand te leren van opgedane ervaringen en verkregen inzichten, met andere woorden de nota vooraf te laten gaan door een evaluatie. In deze evaluatie zouden onder meer de uitgangspunten van en de alternatieven voor het instrument reserves en voorzieningen betrokken moeten worden. Bestaande reserves en voorzieningen kunnen vervolgens nog eens kritisch tegen het (bijgestelde) licht gehouden worden. Ook kan een evaluatie in combinatie met een nieuwe beleidsnota bijdragen aan het inzicht van Provinciale Staten in dit onderdeel van de financiële techniek.

7. Evalueer het instrument reserves en voorzieningen als onderdeel van de herijking van de beleidsnota

In het beleid van beide provincies ontbreekt op dit moment het onderdeel stille reserves. Stille reserves worden gevormd door het verschil tussen de marktwaarde en de historische ‘verkrijgings- of vervaardigingsprijs’ van bezittingen. Het is, ook door de beperkte verhandelbaarheid van deze bezittingen, lastig om de juiste waarde te bepalen. In tegenstelling tot reserves en voorzieningen die aan de passivazijde van de balans worden weergegeven, hebben stille reserves betrekking op de activazijde⁴ van de balans. Het gaat immers om de niet zichtbare overwaarde van de bezittingen (activa) van de provincie. Stille reserves zijn daarmee van een andere aard dan de reserves die in dit onderzoek bekeken zijn. De omvang van de stille reserves speelt echter een rol bij het bepalen van de weerstandscapaciteit. Een inventarisatie van de stille reserves (over welke bezittingen gaat het en zijn deze - in principe - verkoopbaar) en procesafspraken over de wijze waarop omgegaan wordt met eventuele vervreemding van bezittingen en de middelen die dat oplevert, zijn naar de mening van de Rekenkamer een waardevolle aanvulling op de beleidsnota. De Rekenkamer acht het voor de overzichtelijkheid wenselijk om de stille reserves in de nota reserves en voorzieningen op te nemen en dit niet in een ander document vast te leggen. Dat levert een completer beeld op van de weerstandscapaciteit en maakt het mogelijk om in voorkomende situaties snel te handelen.

8. Overweeg in de vernieuwde beleidsnota reserves en voorzieningen het beleid ten aanzien van stille reserves op te nemen, aangevuld met een inventarisatie van de stille reserves

In beide provincies is Provinciale Staten in beperkte mate betrokken bij voorzieningen. Hoewel PS de bestemming van voorzieningen niet kunnen

⁴ Op de activazijde (links) van de balans staan de bezittingen van de provincie. Op de passivazijde (rechts) van de balans is weergegeven hoe deze bezittingen zijn gefinancierd

wijzigen en de instelling (en opheffing) van voorzieningen min of meer wettelijk is bepaald, is het wel mogelijk om nadere regels op te stellen ten aanzien van het instellen, onderbouwen, verantwoorden en opheffen van voorzieningen. Omdat PS - gezien het budgetrecht - eindverantwoordelijk zijn voor de financiële huishouding van de provincie en daarmee ook voor de voorzieningen, is het naar de mening van de Rekenkamer wenselijk om nadere regels te stellen.

9. *Overweeg in de vernieuwde beleidsnota reserves en voorzieningen nadere regels op te nemen ten aanzien van het instellen, onderbouwen, verantwoorden en opheffen van voorzieningen*

2.2. Informatievoorziening

De conclusie ten aanzien van de mate waarin de informatievoorziening Provinciale Staten in staat stelt haar rollen in te vullen, verschilt per provincie. Allereerst wordt de conclusie voor Gelderland weergegeven en uitgewerkt.

Gelderland

Hoofdconclusie

De informatievoorziening over reserves en voorzieningen aan Provinciale Staten is nog niet volledig en juist

De informatievoorziening aan PS over reserves en voorzieningen voldoet nog niet aan de voorwaarden volledig en juist. Zo zijn de meerjarenramingen bij de begroting niet compleet qua reserves en voorzieningen. In 2006 en 2007 zijn bijvoorbeeld twee keer zoveel reserves en voorzieningen opgenomen in de beleidsrekening als in de meerjarenramingen. Ook komen de cijfers uit de afzonderlijke toelichtingen niet altijd overeen met de cijfers in het totaaloverzicht. Dit laatste speelt bijvoorbeeld bij de reserve OV-infra Statenakkoord, waarbij de toevoegingen in de beleidsrekening zo'n € 80 miljoen bedragen, maar in de toelichting uitgegaan wordt van € 20 miljoen. Volledige en juiste informatie is van belang om een actueel beeld van de financiële positie van de provincie te verkrijgen. Doordat PS nog niet over volledige en juiste informatie beschikken, kunnen zij hun taak aangaande de zorg voor een duurzaam evenwicht van de provinciale financiële huishouding niet ten volle uitvoeren.

Bij de Gelderse begroting wordt jaarlijks een evaluatie per ingestelde reserve en voorziening gevoegd, zodat PS deze informatie kunnen betrekken bij hun afwegingen. De evaluaties worden echter niet voor alle reserves en voorzieningen opgesteld en verschillen qua informatiewaarde zodanig dat PS hierdoor beperkt worden in het maken van een afweging.

De eerder genoemde standaardmodellen (en controle op het gebruik daarvan) kunnen hierin verbetering brengen.

10. *Gelderland; Verbeter de informatievoorziening over reserves en voorzieningen aan PS door:*
- a. *volledige en juiste informatie over de financiële positie van de provincie in de begroting en rekening op te nemen*
 - b. *het betrekken van de evaluatie van reserves en voorzieningen in de integrale afweging bij de begroting*

Overijssel

Voor Overijssel luidt de hoofdconclusie ten aanzien van de informatievoorziening als volgt:

Hoofdconclusie

De informatievoorziening over reserves en voorzieningen aan Provinciale Staten kent een enkel aandachtspunt

De informatievoorziening aan PS over reserves en voorzieningen verloopt goed, maar kan op enkele punten verder verbeterd worden. Positief is de Rekenkamer over de paragraaf financiële positie zoals die sinds 2005 in de begroting is opgenomen en het feit dat PS zicht hebben op de bijdrage van reserves en voorzieningen aan het behalen van doelen.

Verbetermogelijkheden ziet de Rekenkamer vooral ten aanzien van de eisen aan de vorm en de functie van de evaluatie per ingestelde reserve en voorziening, zodat deze gebruikt kan worden voor een eventuele heroverweging. Het eerder genoemde standaardmodel kan hiervoor worden gebruikt. In dat kader is het tevens van belang om de timing van de evaluatie nader te bezien. Op dit moment vindt evaluatie in de jaarrekening plaats. Om een integrale afweging bij de begroting mogelijk te maken, is het raadzaam het evaluatiemoment aan te passen.

Daarnaast kan de informatievoorziening aan Provinciale Staten verder verbeterd worden door de mutaties per reserve expliciet zichtbaar te maken in de begroting. In het huidige begrotingsformat worden de mutaties per reserve in de bijlagen bij de begroting (meerjarenramingen reserves en voorzieningen) opgenomen. In de begroting zelf worden alleen de mutaties in reserves per programma weergegeven. Om het zicht van Provinciale Staten op de jaarlijkse toevoegingen en onttrekkingen aan de individuele reserves te verbeteren, raadt de Rekenkamer aan deze per reserve zichtbaar te maken in de begroting (bijvoorbeeld als aanvullende tabel bij het overzicht van baten en lasten).

11. *Overijssel; Verbeter de informatievoorziening over reserves en voorzieningen aan PS door:*
- a. het betrekken van de evaluatie van reserves en voorzieningen in de integrale afweging bij de begroting*
 - b. de toevoegingen en onttrekkingen aan reserves niet alleen per programma, maar ook per reserve expliciet zichtbaar te maken in de begroting*

3. Bestuurlijke reactie van het college van Gedeputeerde Staten van Gelderland

Geachte heer Bruggink,

U heeft onderzoek gedaan naar reserves en voorzieningen bij de provincie Gelderland. Graag voldoen wij aan uw verzoek te reageren op uw rapport naar aanleiding van uw onderzoek. Wij beperken onze reactie tot de Bestuurlijke nota.

In de inleiding van uw bestuurlijke nota nuanceert u terecht de absolute omvang van de reserves en voorzieningen eind 2007. Immers zoals uit het Gelders Coalitieakkoord blijkt, ligt in deze bestuursperiode de nadruk op uitvoering.

In de eerste helft van 2009 actualiseren wij de beleidsnota 'Reserves en voorzieningen'. Tevens hebben wij Provinciale Staten geïnformeerd over het opstellen van de beleidsnota 'Risicomanagement en weerstandsvermogen'. Uw aanbevelingen zullen wij betrekken bij onze voorstellen ten aanzien van de genoemde beleidsnota's. In zijn algemeenheid kunnen wij ons in uw aanbevelingen vinden. In onze reactie gaan wij in dit stadium kort in op twee van uw aanbevelingen.

U adviseert om de Reserve Aangegane Verplichtingen (RAV) in heroverweging te nemen. Met de instelling van de RAV zijn met name bestuurlijke verplichtingen afgezonderd van de Algemene Reserve en is hierdoor in de balans duidelijk zichtbaar geworden wat de vrije ruimte/ Algemene Reserve op balansdatum is. Wij menen dat daardoor een beter beeld van de financiële positie van de provincie wordt gegeven. De noodzaak daartoe bleek dat andere partijen het vrije deel in de toenmalige Algemene Reserve onjuist (te weten: te hoog) interpreteerden. Het vergroten van het inzicht in het vermogen van de provincie past goed binnen het geldende beleid.

In het vervolgvoorstel bij de Beleidsbegroting 2009 hebben wij inzicht verschaft in de samenstelling van de Reserve Aangegane Verplichtingen. Wij hebben toegezegd dat jaarlijks te zullen doen. Voor de elementen van de verzameling van bestemmingen in de Reserve Aangegane Verplichtingen zouden aparte bestemmingsreserves gemaakt kunnen worden. Gelet op de hoeveelheid van de elementen worden dan zoveel bestemmingsreserves ingesteld dat dit de overzichtelijkheid van de bestemmingsreserves niet ten goede komt. In de actualisatie van de beleidsnota 'Reserves en voorzieningen' zullen wij nader op de reserve ingaan.

De tweede aanbeveling waarop wij kort reageren betreft: verbeter de informatievoorziening over reserves en voorzieningen aan PS door:

- a. volledige en juiste informatie over de financiële positie van de provincie in de begroting en rekening op te nemen;
- b. het betrekken van de evaluatie van reserves en voorzieningen in de integrale afweging bij de begroting.

In zowel de begroting als de rekening verschaffen wij Provinciale Staten op adequate wijze informatie over onder meer reserves en voorzieningen. Desondanks heeft u in de afgelopen vier jaar op enkele onderdelen omissies aangetroffen. Voorts doet u aanbevelingen om de informatieverschaffing verder te verbeteren. Uw verbeterpunten nemen wij ter harte. Daarop zullen wij in de beleidsnota 'Reserves en voorzieningen' terugkomen.

Hoogachtend,
Gedeputeerde Staten van Gelderland

Commissaris
van de Koningin

secretaris

4. Bestuurlijke reactie van het college van Gedeputeerde Staten van Overijssel

Door de Rekenkamer Oost-Nederland is onderzoek verricht naar de reserves en voorzieningen in de provincies Gelderland en Overijssel. Met uw onderzoek wilt u inzicht verschaffen in het beleid en de beleidsuitvoering ten aanzien van reserves en voorzieningen, om hiermee Provinciale Staten te ondersteunen in hun budgetrecht.

Op 22 december 2008 ontvingen wij de bestuurlijke nota "Bestemmen voor de toekomst". U vraagt ons te reageren op de in de bestuurlijke nota opgenomen conclusies en aanbevelingen.

Met interesse hebben wij uw rapport "Bestemmen voor de Toekomst" gelezen. Wij zijn verheugd met de positieve waardering die de Rekenkamer op hoofdlijnen heeft uitgesproken voor de wijze waarop wij het instrument van reserves en voorzieningen hanteren. Het rapport geeft een helder beeld van de functie van, het beleid rond reserves en voorzieningen en de uitvoering daarvan. Wij zullen het rapport dan ook als input gebruiken bij het actualiseren van het beleid ten aanzien van de reserves en voorzieningen.

Wij zijn blij dat uw rapport bevestigt dat het nut en noodzaak van reserves en voorzieningen op een enkele uitzondering na buiten kijf staan. Dit betekent dat er geen sprake is van overbodige reservevorming. Wel doet u de aanbeveling de hoogte van de reserve waterwegen in heroverweging te nemen. Het doel van de reserve waterwegen is naast het onderhoud van de waterweg Kanaal Almelo-De Haandrik en overige waterweggerelateerde bestemmingen het onderhouden van overige provinciale waterwegen. De reserve is grotendeels gevuld met de afkoopsom die door het Rijk is betaald bij de overdracht van Kanaal Almelo-De Haandrik aan de provincie met daaraan toegevoegd de beschikbare financiële middelen voor investeringen van overige waterwegen. Tegenover de afkoopsom staat de verplichting voor de provincie om deze waterweg te onderhouden. In 2008 is een aantal acties, onderzoeken en inventarisaties in gang gezet om te komen tot een meerjarig onderhoudsprogramma op het gebied van waterwegen. Wanneer dit meerjarig onderhoudsprogramma gereed is, zullen we de hoogte van de reserve opnieuw in ogenschouw nemen.

Daarnaast constateert u dat een verbetering van de onderbouwing van de hoogte van reserves en voorzieningen noodzakelijk is om de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid te kunnen waarborgen. U komt op dit onderdeel met een aantal concrete aanbevelingen. Wij willen daar de volgende opmerkingen over maken.

U constateert dat het werken met een standaardmodel bij het instellen en evalueren van reserves en voorzieningen het inzicht in reserves kan doen toenemen. Sinds enkele jaren wordt bij de voorbereiding van de jaarrekening al met een standaardformat gewerkt. In de format, zoals

deze bij de jaarrekening 2008 wordt gebruikt, staan nagenoeg alle punten die in uw model worden genoemd. Wij zijn voornemens het werken met standaardmodellen in de toekomst verder te formaliseren. Hierbij zullen wij ook aandacht besteden aan het opstellen van bestedingsplannen.

Risicomanagement vormt binnen de provincie Overijssel op dit moment een belangrijk aandachtspunt. Wij zullen voor de zomer van 2009 concrete voorstellen rond het risicomanagementbeleid aan PS voorleggen.

Zoals u al in uw rapport vermeld, zullen wij op korte termijn een nieuwe beleidsnota reserves en voorzieningen aan provinciale Staten voorleggen. In het proces daartoe hebben wij geen bestuurlijke evaluatie van de huidige nota opgenomen. Wij zullen uw aanbeveling rond de betrokkenheid van PS bij het instellen, onderhouden, opheffen van voorzieningen in de nieuwe nota verwerken. Wij zullen ook bezien of en op welke wijze een beleid rond stille reserves hierin een plaats zal krijgen.

Wij hebben in de afgelopen jaren veel aandacht besteed aan informatieverstrekking rond reserves en voorzieningen aan Provinciale Staten in met name de Planning en Control documenten. Wij hebben dan ook met genoeg gelezen dat u afsluit met de conclusie dat de informatievoorziening aan Provinciale Staten slechts een enkel aandachtspunt kent. Wij zullen deze aanbevelingen bij de verdere ontwikkeling van onze planning en controlcyclus in overweging nemen.

Met u zijn wij van mening dat het belangrijk is dat de burgers van Overijssel geïnformeerd worden over de bestemming van de provinciale middelen. Mede om deze reden is op 5 januari via internet de projectenkaart 'waar in Overijssel' gelanceerd. Met deze kaart willen wij onder andere laten zien welke projecten wij met welk maatschappelijk doel, waar en met welke middelen realiseren.

Gedeputeerde Staten van Overijssel,

voorzitter,

secretaris,

5. Nawoord Rekenkamer

Uit de reacties van beide colleges van Gedeputeerde Staten meent de Rekenkamer af te kunnen leiden dat het rapport ‘Bestemmen voor de toekomst’ goed is ontvangen. Zowel het Gelderse college als het Overijsselse college kan zich in zijn algemeenheid in de aanbevelingen vinden. Toch wil de Rekenkamer in dit nawoord - gezien de reacties op onderdelen van beide colleges - enkele aanbevelingen nog eens expliciet benadrukken⁵.

De Rekenkamer is verheugd met de actualisatie van de beleidsnota ‘reserves en voorzieningen’ die beide colleges voorstaan. Zeker wanneer dit leidt tot een verdere aanscherping van de kaders op het gebied van doelmatigheid, doeltreffendheid en de gewenste informatievoorziening voor en door PS ten aanzien van reserves en voorzieningen. Bij deze actualisatie zou het onderdeel stille reserves expliciet aan de orde moeten komen in de dialoog tussen PS en GS.

In haar onderzoek concludeert de Rekenkamer dat de informatievoorziening over reserves en voorzieningen aan PS Gelderland nog niet aan de voorwaarden volledige en juiste informatie voldoet. Ook in Overijssel kent de informatievoorziening een enkel aandachtspunt. Het Gelderse college geeft in de bestuurlijke reactie aan dat de informatievoorziening van een adequaat niveau is, wel worden de aanbevelingen ter harte genomen. Gedeputeerde Staten van Overijssel geven aan de aanbevelingen over de informatievoorziening in overweging te nemen. De Rekenkamer neemt hier kennis van, maar wil tegelijkertijd benadrukken dat deze richting PS concreter gemaakt zouden moeten worden. Daarnaast is de Rekenkamer benieuwd of en op welke wijze de beide colleges burgers willen informeren over de provinciale reserves en voorzieningen.

Voor een duidelijk overzicht van nut en noodzaak van reserves en voorzieningen beveelt de Rekenkamer aan gebruik te maken van zogenaamde standaardmodellen. De Rekenkamer beveelt GS van Gelderland aan richting Provinciale Staten het standpunt hierover kenbaar te maken. Het Overijsselse college geeft aan sinds enkele jaren bij de jaarrekening een standaardformat toe te passen “waarin nagenoeg alle punten staan die in het model van de Rekenkamer worden genoemd”. Ten aanzien hiervan wil de Rekenkamer opmerken dat de aanbeveling vooral gericht is op het consequente gebruik van het standaardmodel. De Rekenkamer heeft daarom met genoegen geconstateerd dat het Overijsselse college voornemens is om het werken met standaardmodellen in de toekomst verder te formaliseren.

De Rekenkamer wacht de discussie tussen PS en GS over de conclusies en aanbevelingen uit dit rapport met belangstelling af.

⁵ In tabel 5.1 op de volgende bladzijde zijn de conclusies, aanbevelingen, bestuurlijke reacties en de opmerkingen uit dit nawoord in een samenvattend overzicht weergegeven.

tabel 5.1 Totaaloverzicht conclusies, aanbevelingen en reacties

Conclusies	Aanbevelingen	Reactie GS Gelderland	Reactie GS Overijssel	Nawoord Rekenkamer
<ul style="list-style-type: none"> Nut en noodzaak van reserves en voorzieningen staan, op een enkele uitzondering na, buiten kijf 	<p>1. PS Gelderland: Neem de Reserve Aangegane Verplichtingen (RAV) in heroverweging; kies voor een betere onderbouwing van nut en noodzaak van (delen van) deze reserve of voeg de middelen toe aan de algemene reserve</p>	<p>GS hebben bij de Beleidsbegroting 2009 toegezegd jaarlijks inzicht te verschaffen in de samenstelling van de RAV. Gelet op de hoeveelheid elementen in de RAV worden er geen aparte bestemmingsreserves ingesteld. Dat zou de overzichtelijkheid van de bestemmingsreserves niet ten goede komen. In de actualisatie van de beleidsnota 'Reserves en voorzieningen' zullen GS nader op de reserve ingaan.</p>	<p>n.v.t.</p>	<p>Geen reactie</p>
	<p>2. PS Overijssel: Neem de - hoogte van de - reserve waterwegen in heroverweging</p>	<p>n.v.t.</p>	<p>In 2008 is een aantal acties, onderzoeken en inventarisaties in gang gezet om te komen tot een meerjarig onderhoudsprogramma op het gebied van waterwegen. Wanneer dit onderhoudsprogramma gereed is, zullen GS de hoogte van de reserve opnieuw in oenschouw nemen.</p>	<p>Geen reactie</p>
	<p>3. Hanteer een standaardmodel bij het instellen en evalueren van reserves en voorzieningen zodat nut en noodzaak in relatie tot de benodigde omvang zichtbaar zijn (en blijven)</p>	<p>Geen reactie</p>	<p>Sinds enkele jaren wordt bij de voorbereiding van de jaarrekening met een standaardformat gewerkt. In het format staan nagenoeg alle punten die in het model van de Rekenkamer worden genoemd. GS zijn voornemens het werken met standaardmodellen in de toekomst verder te formaliseren.</p>	<p>Gelderland: De Rekenkamer zou graag het standpunt van GS over het gebruik van standaardmodellen richting PS willen vernemen.</p> <p>Overijssel: De aanbeveling is vooral gericht op het consequente gebruik van standaardmodellen.</p>

Conclusies	Aanbevelingen	Reactie GS Gelderland	Reactie GS Overijssel	Nawoord Rekenkamer
<ul style="list-style-type: none"> • Verbetering van de onderbouwing van de hoogte van r&v is noodzakelijk om de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid te kunnen waarborgen 	4. Implementeer op korte termijn risicomanagement	GS hebben PS geïnformeerd over het opstellen van de beleidsnota 'Risicomanagement en weerstandsvermogen'. De aanbevelingen van de Rekenkamer zullen hierbij worden betrokken.	GS zullen voor de zomer van 2009 concrete voorstellen rond het risicomanagementbeleid aan PS voorleggen.	Geen reactie
	5. Stel voor elke reserve en voorziening een bestedingsplan op en actualiseer deze jaarlijks		Bij het formaliseren van het werken met standaardmodellen zal eveneens aandacht besteed worden aan het opstellen van bestedingsplannen.	Geen reactie
	6. Informeer inwoners (bijvoorbeeld in de publicatie over de begroting) over nut, noodzaak en benodigde omvang van reserves en voorzieningen	Geen reactie	GS zijn van mening dat het belangrijk is dat burgers van Overijssel geïnformeerd worden over de bestemming van de provinciale middelen. Mede om deze reden is via internet de projectenkaart "waar in Overijssel?" gelanceerd.	<p>Gelderland & Overijssel: De Rekenkamer is benieuwd of en op welke wijze de colleges in Gelderland en Overijssel burgers willen informeren over de provinciale reserves en voorzieningen.</p> <p>Overijssel: De informatieve projectenkaart "waar in Overijssel" geeft inwoners geen zicht op nut, noodzaak en omvang van reserves en voorzieningen.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Huidig beleid reserves en voorzieningen wordt herzien 	7. Evalueer het instrument reserves en voorzieningen als onderdeel van de herijking van de beleidsnota	In de eerste helft van 2009 wordt de beleidsnota 'Reserves en voorzieningen' geactualiseerd. De aanbevelingen van de Rekenkamer worden hierbij betrokken. GS kunnen zich in zijn algemeenheid vinden in deze aanbevelingen.	Op korte termijn wordt een nieuwe beleidsnota r&v aan PS voorgelegd. In het proces daartoe hebben GS geen bestuurlijke evaluatie van de huidige nota opgenomen.	Gelderland & Overijssel: De Rekenkamer is verheugd met de actualisatie, zeker wanneer dit leidt tot een verdere aanscherping van de huidige kaders.
	8. Overweeg in de vernieuwde beleidsnota r&v het beleid t.a.v. stille reserves op te nemen, aangevuld met een inventarisatie van de stille reserves		GS zullen bezien of en op welke wijze een beleid rond stille reserves een plaats zal krijgen in de nieuwe nota reserves en voorzieningen.	Gelderland & Overijssel: De Rekenkamer is van mening dat het onderdeel stille reserves expliciet aan de orde zou moeten komen in de dialoog tussen PS en GS over de vernieuwde beleidsnota.

Conclusies	Aanbevelingen	Reactie GS Gelderland	Reactie GS Overijssel	Nawoord Rekenkamer
	9. Overweeg in de vernieuwde beleidsnota r&v nadere regels op te nemen t.a.v. het instellen, onderbouwen, verantwoorden en opheffen van voorzieningen	Zie reactie bij aanbevelingen 7 en 8.	GS zullen de aanbeveling van de Rekenkamer rond de betrokkenheid van PS bij het instellen, onderbouwen en opheffen van voorzieningen in de nieuwe nota verwerken.	Gelderland & Overijssel: Zie reactie bij aanbeveling 7.
• Gelderland: De informatievoorziening over r&v aan PS is nog niet volledig en juist	10. Gelderland; Verbeter de informatievoorziening over r&v aan PS door: a. volledige en juiste informatie over de financiële positie van de provincie in de begroting en rekening op te nemen b. het betrekken van de evaluatie van r&v in de integrale afweging bij de begroting	GS geven aan zowel in de begroting als rekening PS op adequate wijze te informeren over r&v. De aanbevelingen van de Rekenkamer over verdere verbetering van de informatieverschaffing nemen GS ter harte. Hier wordt in de beleidsnota 'Reserves en voorzieningen' op teruggekomen.	n.v.t.	Gelderland & Overijssel: De Rekenkamer is content met de toezeggingen van beide colleges, maar wil tegelijkertijd benadrukken dat deze richting PS concreter gemaakt zouden moeten worden.
• Overijssel: De informatievoorziening over r&v aan PS kent een enkel aandachtspunt	11. Overijssel; Verbeter de informatievoorziening over r&v aan PS door: a. het betrekken van de evaluatie van r&v in de integrale afweging bij de begroting b. de toevoegingen en onttrekkingen aan reserves niet alleen per programma, maar ook per reserve expliciet zichtbaar te maken in de begroting	n.v.t.	De aanbeveling t.a.v. de informatievoorziening wordt door GS bij de verdere ontwikkeling van de planning en control-cyclus in overweging genomen.	

Bijlage 1 Bevindingen in tabel met kleurencode

In de onderstaande tabel is met een kleurencode aangegeven wat de score van beide provincies is op de in het onderzoek toegepaste normen. **Groen** betekent geen opmerkingen, **oranje** geeft een aandachtspunt aan en **rood** vraagt om actie. In de laatste kolom is het hoofdstuk uit de nota van bevindingen weergegeven op basis waarvan de tabel tot stand is gekomen.

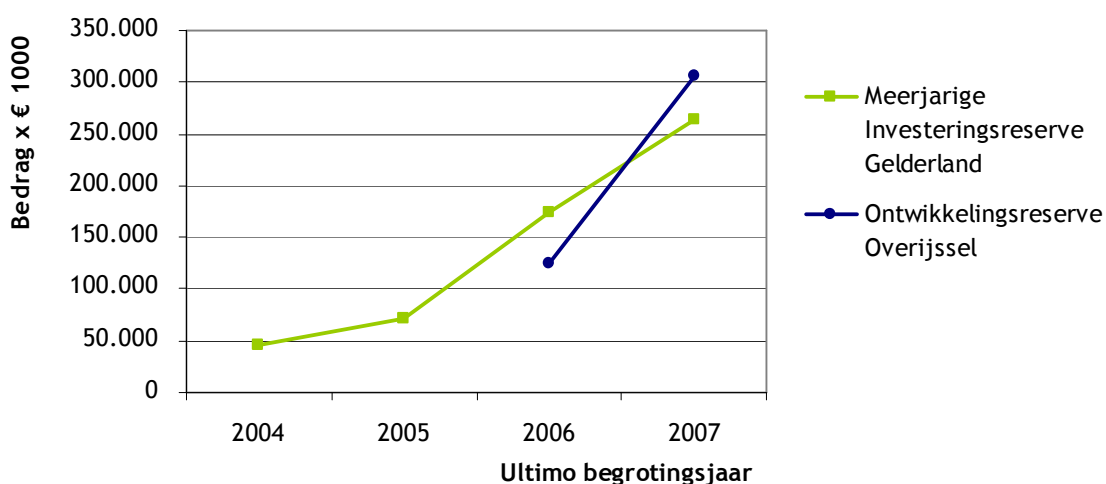
Norm	Gelderland	Overijssel	Bron
Er is een gezamenlijk beeld/doelstelling ten aanzien van reserves en voorzieningen			hoofdstuk 4
Het aantal reserves wordt zo beperkt mogelijk gehouden			hoofdstuk 6
Bestemmingsreserves worden uitsluitend aangehouden/gevormd: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Voor middelen die gereserveerd dienen te blijven voor het doel waarvoor zij beschikbaar zijn gesteld, zolang de middelen nog niet zijn besteed (spaarfunctie) ▪ In situaties waarbij het verloop van de jaarlijkse lasten schommelingen vertoont van boven een te bepalen grens waardoor deze lasten - zonder een reserve - niet of nauwelijks op een evenwichtige wijze in meerjarig kader kunnen worden geraamd (egalisatiefunctie) 			hoofdstuk 6
Eens per vier jaar nieuwe nota R&V, met in die nota: <ul style="list-style-type: none"> ▪ de vorming en besteding van reserves ▪ de vorming en besteding van voorzieningen ▪ de toerekening en verwerking van rente over de reserves en voorzieningen 			hoofdstuk 4
In het beleid wordt aandacht besteed aan stille reserves			hoofdstuk 4
Provinciale Staten hebben een actieve rol bij het ontwikkelen van het beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen			hoofdstuk 4
Er zijn afspraken gemaakt (qua aard en moment) ten aanzien van de informatievoorziening over reserves en voorzieningen aan PS			hoofdstuk 5

Norm	Gelderland	Overijssel	Bron
Voor elke bestemmingsreserve wordt jaarlijks verantwoordingsinformatie gegeven			hoofdstuk 6
Provinciale Staten worden voorzien van volledige en juiste informatie aangaande reserves en voorzieningen			hoofdstuk 3
PS ontvangen voldoende informatie over reserves en voorzieningen voor uitvoering van hun taak: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Het vooraf aan PS inzicht bieden in oorzaken en omvang van toevoegingen en onttrekkingen aan reserves, in relatie tot de beleidsdoelen die men wenst te bereiken (begroting en meerjarenbegroting) ▪ Het achteraf aan PS inzicht bieden in oorzaken en omvang van toevoegingen en onttrekkingen aan reserves in relatie tot de bereikte beleidsresultaten ▪ Het vooraf aan PS inzicht bieden in de omvang van voorzieningen en de beoogde bestedingen in relatie tot de beleidsdoelen die men wenst te bereiken ▪ Het achteraf aan PS inzicht bieden in de toevoegingen en onttrekkingen aan voorzieningen in relatie tot de bereikte beleidsresultaten 			hoofdstuk 5
Over (beoogde) toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves besluiten PS bij de begroting en rekening			hoofdstuk 5
Voor het instellen van een bestemmingsreserve is een afzonderlijk Statenbesluit of een expliciet beslispunt in het kader van de P&C-cyclus noodzakelijk			hoofdstuk 6
Bij de instelling van een bestemmingsreserve zijn de volgende zaken geregeld: <ul style="list-style-type: none"> ▪ het doel van de reserve ▪ het motief van de instelling ▪ de wijze waarop de reserve wordt gevoed ▪ of er rente/inflatiecorrectie wordt bijgeschreven inclusief percentage ▪ het plafond van de reserve ▪ de maximale duur van de reserve ▪ de voorwaarden waaronder besteding mag plaatsvinden 			hoofdstuk 6
Provinciale Staten worden geïnformeerd over de instelling van een voorziening			hoofdstuk 7
Provinciale Staten worden geïnformeerd over (de stand van en mutaties in) voorzieningen			hoofdstuk 7

Norm	Gelderland	Overijssel	Bron
De paragraaf betreffende het weerstandsvermogen in de begroting bevat ten minste: <ul style="list-style-type: none"> a. een inventarisatie van de weerstandscapaciteit b. een inventarisatie van de risico's c. het beleid omtrent de weerstandscapaciteit en de risico's 			hoofdstuk 4
Er vindt jaarlijks (in begroting) evaluatie plaats van de bestemmingsreserves, waarbij deze beoordeeld worden op nut en noodzaak alsmede op de toereikendheid van de gereserveerde middelen afgewogen tegen de geraamde meerjarige toevoegingen en onttrekkingen en de op de reserves rustende meerjarige verplichtingen. Hierbij wordt bezien of reserves in stand moeten worden gehouden dan wel afgebouwd/opgeheven kunnen worden			hoofdstuk 5
Het beleid en de uitvoering ten aanzien van reserves en voorzieningen worden geëvalueerd, geleerde lessen worden geïmplementeerd			hoofdstuk 4
Bij jaarlijkse evaluatie wordt bezien of er sprake is van vrij besteedbare ruimte bij reserves en fondsen, waarbij overwogen wordt deze af te romen			hoofdstuk 6
Er moet adequaat gereageerd worden op de signalen van de accountant ten aanzien van reserves en voorzieningen			hoofdstuk 5, 6 en 7

Bijlage 2 MIG en Ontwikkelingsreserve

De Meerjarige Investeringsreserve Gelderland (MIG) en de Ontwikkelingsreserve (Overijssel) zijn, zoals ook blijkt uit onderstaande figuur, omvangrijke reserves. Deze reserves worden (deels) gevoed door dividendgelden. De MIG en de Ontwikkelingsreserve hebben een aantal overeenkomsten, maar ook een aantal verschillen. De Rekenkamer doet geen uitspraak over de voor- en nadelen van deze verschillende werkwijzen, maar ziet de toegevoegde waarde vooral in de vergelijking tussen de werkwijze rondom de twee reserves.



Na de onderstaande korte schets van de Meerjarige Investeringsreserve Gelderland en de Ontwikkelingsreserve, wordt ingegaan op de verschillen in werkwijze.

Meerjarige Investeringsreserve Gelderland

De MIG is in 2002 ingesteld en vormt een verdeelsystematiek om grote bronnen van inkomsten die van jaar tot jaar sterk kunnen fluctueren te alloceren. Met de MIG wil Gelderland het verschil maken, investeringen genereren in samenhang en samenwerking, duurzaamheid en sociale cohesie bevorderen en de MIG is bedoeld voor bestedingen met een vernieuwend karakter.

De MIG wordt voornamelijk gevoed door het NUON-dividend dat geraamd wordt op € 70 mln. per jaar. Deze € 70 mln. is in meerjarig kader gealloceerd. Zowel in 2006, 2007 als naar verwachting 2008 wordt een dividend verwacht dat vele malen hoger is. Voor het deel dat boven de € 70 miljoen uitkomt, hebben GS aan PS bestedingsrichtingen voorgelegd. De reactie van PS hierop hebben GS gebruikt voor het actualiseren van de MIG. Deze actualisatie loopt parallel aan de begroting en betreft een verdeling van middelen over prioriteiten. Vervolgens wordt per project een voorstel aan de Staten voorgelegd.

Ontwikkelingsreserve

Bij de instelling van de Ontwikkelingsreserve is gekozen voor een programmagestuurde aanpak voor majeure thema's en projecten. In het coalitieakkoord &Overijssel! is de Ontwikkelingsreserve uitgegroeid tot een breder instrument ter dekking van de Dynamische Investeringsagenda (DIA). De DIA bevat projecten die tot de oorspronkelijke thema's behoorden, maar ook veel nieuwe projecten. Het doel van de Ontwikkelingsreserve is gewijzigd in het financieren van de projecten uit de DIA. PS besluiten bij de begroting over de labeling en onttrekking van middelen uit de Ontwikkelingsreserve. Om telkens herhalende besluitvorming te voorkomen, heeft Overijssel er voor gekozen om in de programma's ruimte te houden om te schuiven met p.m.-posten in tijd of prioriteit. In totaal is er € 336 miljoen gestort in de reserve, de voeding wordt gevormd door de extra dividendgelden (boven het reeds geraamde bedrag) en eventuele ruimte in de jaarschijven. De bestedingen zijn voorsnog beperkt gebleven tot ruim € 30 miljoen. Om de ambities uit het DIA nog deze Statenperiode te realiseren, moeten de bestedingen de komende jaren meer dan € 100 miljoen bedragen. Nog niet voor elk project is er sprake van harde verplichtingen; er is nog (politieke) ruimte.

De belangrijkste verschillen zijn hieronder opgenomen in een tabel.

	MIG	Ontwikkelingsreserve
Soort reserve /voorziening	Bestemmingsreserve	Bestemmingsreserve
Instellingsdatum PS	2002	2006
Doel	Het verschil maken, investeringen genereren in samenhang en samenwerking, duurzaamheid en sociale cohesie bevorderen, waarbij de MIG geldt als verdeel-systeem voor grote bronnen van inkomsten die van jaar tot jaar sterk kunnen fluctueren	Het financieren van majeure thema's opgenomen in de Dynamische Investeringsagenda
Voeding	Voornamelijk gevormd door zowel de geraamde als de extra dividend-bedragen NUON	Onder meer extra dividend Essent, dat wil zeggen het bedrag hoger dan het in de begroting geraamde bedrag aan dividend
Plafond	Nee	Ja
Bestedingsplan	Geraamde dividenden zijn meerjarig gealloceerd, voor extra middelen worden jaarlijks bestedingsrichtingen gezocht	Gekoppeld aan de Dynamische Investeringsagenda
Voorwaarden bestedingen	Aanvullende spelregels	Aanvullende spelregels
Maximale duur	Niet aangegeven	Einde Statenperiode; 2011

Bijlage 3 Standaardmodellen voor instellen en evalueren van reserves en voorzieningen

Standaardmodel voor het instellen van reserves en voorzieningen

Criteria	Toelichting
Naam	Naam van de reserve of voorziening
Soort	Algemene reserve, bestemmingsreserve of voorziening
Instellingsdatum	Datum waarop de reserve/voorziening formeel is ingesteld
Besluitvorming	Door wie is de reserve of voorziening formeel ingesteld?
Nut en noodzaak	Waarom is het instellen van een reserve/voorziening noodzakelijk? Oftewel, hoe kunnen nut en noodzaak van de reserve/voorziening worden onderbouwd?
Functie	Sparen of egaliseren
Doel	Doel van de reserve of voorziening, zo specifiek mogelijk geformuleerd
Voeding	Hoe wordt de reserve/voorziening gevoed?
Rente-/inflatiecorrectie	Wordt er een rente/inflatiecorrectie toegevoegd? En zo ja, wanneer?
Plafond	Het maximumbedrag dat in de reserve/voorziening mag worden gestort
Bestedingsplan	Waarom en wanneer worden de middelen uitgegeven? Zo concreet mogelijk uitgewerkt voor een goede onderbouwing van de omvang
Voorwaarden besteding	Voorwaarden waaronder bestedingen mogen plaatsvinden
Maximale duur	Wanneer wordt de reserve/voorziening opgeheven?

Standaardmodel voor het evalueren van reserves en voorzieningen

Criteria	Toelichting
Naam	Naam van de reserve of voorziening
Relevante ontwikkelingen	Schets van eventuele relevante ontwikkelingen die gevolgen kunnen hebben voor nut en noodzaak van de reserve/voorziening
Stand	Stand van de reserve/voorziening, deze kan gerelateerd worden aan het plafond dat vastgesteld is bij de instelling
Realisatie bestedingen	Hoe zijn de bestedingen ten opzichte van het bestedingsplan verlopen?
Verplichtingen	Welke verplichtingen zijn aangegaan?
Toereikendheid	In hoeverre is de omvang van de reserve/voorziening toereikend voor het beoogde doel?
Mate van doelbereiking	In hoeverre is het beoogde doel gerealiseerd?
Vrije ruimte	Is er vrije ruimte? En zo ja, wat is de omvang van deze vrije ruimte?
Conclusie	<ul style="list-style-type: none">• actualisatie gewenste omvang• afweging over afroming• aanpassen van de voeding