

Budgetrecht bij reserves Overijssel

Nota van bevindingen

Colofon

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

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

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

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

Budgetrecht bij reserves Overijssel

Nota van bevindingen

Deventer, september 2023

Inhoudsopgave

1	Over dit onderzoek.....	6
1.1	Aanleiding.....	6
1.2	Wat heeft de Rekenkamer onderzocht?	6
1.3	Achtergrond	7
1.4	Overijsselse reserves.....	10
1.5	Leeswijzer.....	13
	DEEL 1: <i>Inzet reserves in praktijk: van instelling t/m opheffing..</i>	14
2	Instelling reserves	15
2.1	Bevindingen.....	15
2.2	Instelling reserves	17
2.3	Onderbouwing instelling reserve.....	17
2.3.1	Aanwezigheid onderbouwing.....	18
2.3.2	Beleidsmatige onderbouwing.....	19
2.3.3	Financiële onderbouwing	22
2.3.4	Specifieke spelregels	27
3	Gebruik reserves	30
3.1	Bevindingen.....	30
3.2	Reservemutaties	32
3.2.1	Besluitvorming over reservemutaties	32
3.2.2	Omvang van reservemutaties.....	34
3.2.3	Gerealiseerde mutaties i.r.t. de begroting	36
3.2.4	Herkomst en inzet van middelen reserves	40
3.3	Omvang reserves.....	45
3.3.1	Negatieve en lage stand reserves.....	45
3.3.2	Vrije ruimte binnen reserves	45
3.4	Rentetoerekening	50

4	Controle/evaluatie, wijziging en opheffing reserves	52
4.1	Bevindingen.....	52
4.2	Controle en evaluatie.....	53
4.2.1	Interne controle.....	54
4.2.2	Externe controle	55
4.3	Wijziging en opheffing reserves.....	57
4.3.1	Wijziging van reserves	57
4.3.2	Opheffing reserves	58

DEEL 2: Kaderstellende en controlerende rol PS..... 60

5	Kaderstellende rol PS (beleid).....	61
5.1	Bevindingen.....	61
5.2	Financiële verordening.....	63
5.3	Nota reserves	66
5.4	Kaders weerstandsvermogen (nota risicomanagement).....	71

6	Controlerende rol PS (informatievoorziening)	77
6.1	Bevindingen.....	77
6.2	Informatievoorziening PS via P&C-documenten.....	79
6.2.1	Reserves: welke informatie in P&C-documenten is waarom voor PS van belang?.....	79
6.2.2	Informatie reserves in P&C-documenten	81
6.2.3	Rol PS bij informatie ontvangen via P&C-documenten	86
6.3	Informatievoorziening PS anders dan via P&C-documenten.....	87

Bijlage 1:	Onderzoeksopzet	91
Bijlage 2:	Onderbouwing instelling reserves	94
Bijlage 3:	Toevoegingen en onttrekkingen reserves per jaar.....	96
Bijlage 4:	Wet- en regelgeving.....	97
Bijlage 5:	Bronnenlijst.....	99

1 Over dit onderzoek

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

6

Budgetrecht bij reserves Overijssel

1.1 Aanleiding

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

Het budgetrecht van PS is ook een relevant thema in relatie tot het financiële perspectief van de provincie. Het financiële perspectief van Overijssel is aan verandering onderhevig. De provincie heeft de afgelopen jaren veel gedaan met incidenteel geld, maar dat is er nu minder. Hierdoor wordt de provincie afhankelijker van structurele inkomsten¹. Echter, er is onzekerheid over die inkomsten onder andere vanwege het voornemen van het Rijk om de financieringssysteem en het belastinggebied van decentrale overheden te wijzigen.

1.2 Wat heeft de Rekenkamer onderzocht?

Het budgetrecht van PS speelt bij veel financiële thema's van de provincie een rol; denk bijvoorbeeld aan onderwerpen als onderbesteding en doelgericht begroten. In dit onderzoek kijken we specifiek naar budgetrecht bij reserves.

We kijken of PS gefaciliteerd worden om hun budgetrecht goed in te kunnen invullen. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om de kwaliteit van de kaders die GS aan PS aanbieden en de informatievoorziening over de uitvoering van het beleid. We besteden daarbij ook aandacht aan de rolinvulling door PS.

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

¹ Structurele inkomsten zijn: het Provinciefonds, de opcenten op de motorrijtuigenbelasting en (een deel van de) dividendinkomsten.

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

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

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

Verschil reserves en voorzieningen

Een tweetal belangrijke verschillen tussen reserves en voorzieningen zijn:

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

De centrale vraag van het onderzoek luidt: *Worden PS voldoende in staat gesteld om hun budgetrecht bij reserves uit te oefenen en pakken zij hun rol actief op?* De uitwerking van de centrale vraag in deelvragen vindt u in [bijlage 1](#). Ook is daar meer informatie over de aanpak van het onderzoek te vinden, zoals het normenkader en de onderzoeksmethodiek. De gehanteerde normen komen grotendeels voort uit de wettelijke en provinciale kaders voor reserves. Deze komen in de volgende paragraaf aan bod.

1.3 Achtergrond

Definitie, functie en belang reserves

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

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

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

verdelen naar: bestemmingsreserves en algemene reserves. Aan bestemmingsreserves koppelden PS een specifiek doel. Aan algemene reserves is nog geen bestemming gegeven; die zijn bedoeld voor onvoorziene risico's en tegenvallers. In §2.3.2 gaan we nader in op dit onderscheid tussen algemene reserves en bestemmingsreserves.

In zijn algemeenheid kan worden gesteld dat de functie van reserves (en voorzieningen) gericht is op het realiseren van een evenwichtige en duurzame financiële huishouding. De provincie Overijssel onderscheidt in haar beleid drie primaire functies van reserves:

- *bufferfunctie*: Reserves kunnen functioneren als buffer voor het opvangen van onverwachte financiële tegenvallers en algemene risico's. Dit geldt met name voor de algemene reserves.
- *bestedingsfunctie*: Reserves kunnen worden ingezet om te worden besteed aan een van te voren bepaald doel. Geldstromen kunnen over een langere periode worden opgespaard voor een grotere uitgave in de toekomst. Grote schommelingen in de exploitatie⁴ worden voorkomen en het financiële evenwicht wordt niet verstoord.
- *financieringsfunctie*: Voor het realiseren van beleidsdoelen zijn vaak investeringen nodig. De financiering van kapitaaluitgaven kan plaatsvinden door het gebruik van reserves en voorzieningen als financieringsmiddelen (interne financiering) of door het aantrekken van geldleningen (externe financiering). De provincie geeft aan dat financiering met eigen middelen als voordeel heeft dat renteschommelingen op de kapitaalmarkt geen invloed hebben op het provinciale resultaat.⁵ Ambtelijk wordt aangevuld dat het voordeel ook is dat er geen sprake is van rentelasten.

Met een reserve wordt een deel van de beschikbare begrotingsruimte gereserveerd voor de toekomst. Een keerzijde hiervan is dat de middelen niet meer beschikbaar zijn voor ander beleid. De begrotingsruimte neemt dus af. Daarnaast is er het risico dat deze middelen bij de integrale begrotingsafweging buiten het zicht van PS blijven en dat de financiële huishouding minder transparant wordt.

Met een reserve wordt een deel van de beschikbare begrotingsruimte door PS gereserveerd voor de toekomst. Daarmee is dit geld (logischerwijs) niet meer beschikbaar voor ander beleid. De begrotingsruimte neemt dus af. Als gevolg van een PS-besluit om middelen in een reserve te zetten, worden die middelen niet expliciet betrokken bij de integrale afweging van beschikbare middelen bij de jaarlijkse begrotingsbehandeling.

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

- *politiek/bestuurlijke belang*: PS hebben tot taak te zorgen voor een evenwicht in de financiële huishouding. Hierbij spelen reserves een belangrijke rol. Reserves maken het mogelijk om strategische plannen voor de lange termijn te financieren. Het betreft provinciale middelen die wel beschikbaar zijn gesteld, maar (nog) niet zijn ingezet. PS kunnen de bestemming van reserves wijzigen en die inzetten ten gunste van andere onderwerpen.

⁴ Bij de exploitatie gaat het om hoeveel geld er binnen komt (baten) en hoeveel er wordt uitgegeven (lasten)..

⁵ Nota reserves Overijssel 2021, p. 8 en 9.

- *financieel belang*: Met reserves gaan bij de provincie Overijssel grote bedragen gemoeid. Eind 2022 lag de omvang van de reserves op € 1,6 miljard. Hiermee is Overijssel (na Gelderland en Noord-Brabant) de provincie met de grootste reserves.
- *maatschappelijk belang*: Reserves geven inzicht in de middelen die (nog) niet zijn gebruikt en voor welke doelen deze zullen worden gebruikt. Een belangrijke overweging is of gereserveerde middelen voor andere maatschappelijke doelen kunnen worden ingezet (integrale begrotingsafweging).

Wettelijke kaders

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

Het budgetrecht is verankerd in de wettelijke kaders.⁶ De essentie van het budgetrecht is dat PS door het vaststellen van de begroting GS machtigen tot het uitvoeren van de begroting. Mutaties van de reserves zijn onderdeel van de begroting. Voor wijziging van de mutaties in de begroting is dan ook een begrotingswijziging door PS nodig. Daarnaast stellen PS de jaarrekening vast inclusief het financiële resultaat. Gelijktijdig met de jaarstukken volgt een voorstel over dekking (bij een nadelig resultaat) of besteding (bij een voordelig resultaat). Dit houdt meestal in: onttrekkingen aan of stortingen in een reserve. PS besluiten hierover. Daarnaast wordt in de wettelijke kaders beschreven wat reserves zijn.⁷ Het gaat er daarbij om dat reserves deel uitmaken van het eigen vermogen en het soort reserves die worden onderscheiden (algemene reserves en bestemmingsreserves). Ook staat in de wettelijke kaders welke informatie over reserves opgenomen moet zijn in de provinciale begroting en jaarrekening.⁸ Ten slotte vloeit uit de wettelijke kaders voort dat negatieve bestemmingsreserves aandacht vragen⁹ en dat als het totaal aan bestemmingsreserves negatief is, de vraag legitiem is of de algemene reserve niet te hoog wordt gepresenteerd.¹⁰

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

Provinciale kaders

De provincie Overijssel beschikt over een drietal kaders die relevant zijn voor reserves: de financiële verordening, de nota reserves en de kadernota risicomangement. Hierna geven we de hoofdlijnen van deze kaders weer, in hoofdstuk 5 van dit rapport gaan we meer uitgebreid op de kaders in.

In de financiële verordening Overijssel 2020 staat het volgende over reserves:

- de frequentie, de bevoegdheid tot vaststelling en de inhoudelijke eisen voor de nota reserves;

⁶ Provinciewet, artikel 195 (en 202).

⁷ BBV, artikel 42 en 43.

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

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

¹⁰ Navraag bij commissie BBV. Deze commissie heeft als taak zorg te dragen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV.

- de bevoegdheid tot het instellen, wijzigingen en opheffen van reserves;
- waarover PS geïnformeerd moeten worden bij het instellen van een reserve en
- welke uitgangspunten worden gehanteerd bij het wijzigen en opheffen van reserves.

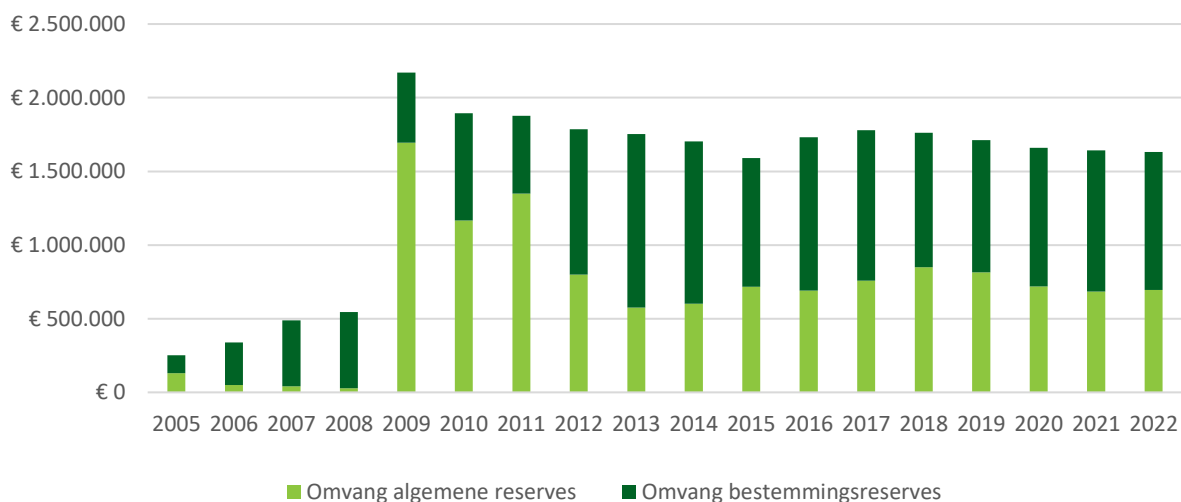
De nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen provincie Overijssel 2021 vloeit voort uit bovengenoemde financiële verordening en is het belangrijkste kader voor reserves. Hierin is er aandacht voor de definitie, de functies en het wettelijk kader van reserves. Daarnaast is hierin het provinciale beleidskader opgenomen met uitgangspunten over een viertal thema's: 1) instelling, wijziging en opheffing van reserves; 2) controle; 3) informatievoorziening en 4) rentetoekening.

Tot slot is de kadernota risicomanagement (2022) relevant. Hiermee bepalen PS onder andere wat de ondergrens is voor het zogenoemde ratio weerstandsvermogen. Het weerstandsvermogen is de mate waarin de provincie in staat is de financiële consequenties van risico's op te vangen. Bij het ratio weerstandsvermogen gaat het om de verhouding tussen de beschikbare en de benodigde weerstandscapaciteit. Bij de beschikbare weerstandscapaciteit gaat het er om wat er is gereserveerd voor risico's; de algemene risicoreserve is hierbij belangrijk.

1.4 Overijsselse reserves

In figuur 1 waarin de omvang van reserves over de jaren heen is weergegeven, valt met name de grote stijging in 2009 op. Deze stijging is gerelateerd aan de verkoop van de aandelen in Essent. Daarnaast is de totale omvang sinds 2009 wel afgenomen; het totaal ligt eind 2022 op € 1,6 miljard. Dat is 25% minder dan in 2009. In 2022 zitten wel meer middelen in een bestemmingsreserve.

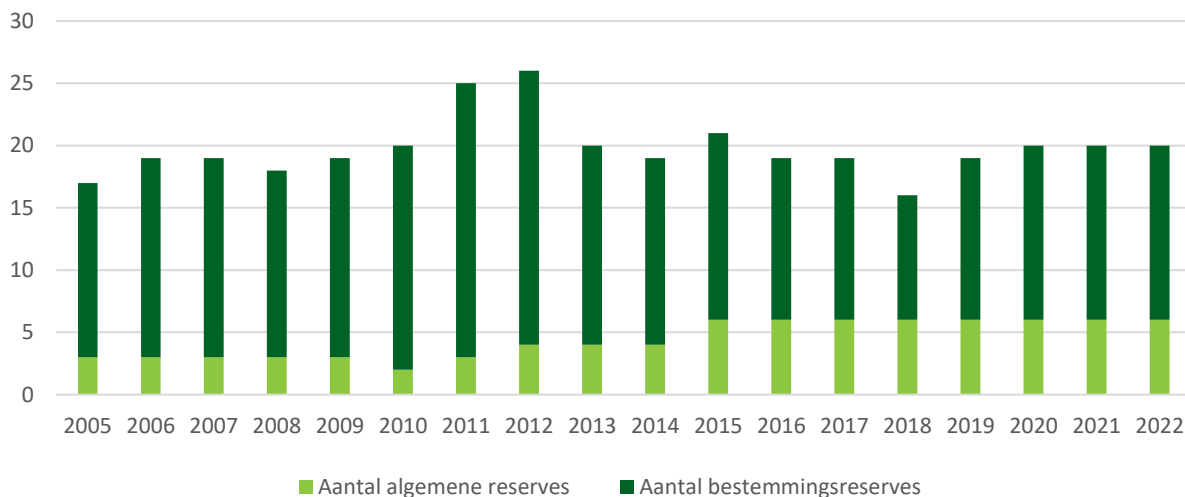
Figuur 1: Omvang reserves 2005-2022 (x 1.000)



Bron: *Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. nota van bevindingen reserves en voorzieningen 2009, follow-up financiën 2012 en de balans in de jaarrekeningen provincie.*

Figuur 2 laat zien dat het aantal reserves waarover de provincie Overijssel beschikte over de tijd heen een golfbeweging vertoont. De laatste jaren ligt het aantal stabiel op twintig reserves. Het gaat daarbij om zes algemene reserves en veertien bestemmingsreserves.

Figuur 2: Aantal reserves 2005-2022



Bron: *Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. nota van bevindingen reserves en voorzieningen 2009, follow-up financiën 2012 en de balans in de jaarrekeningen provincie.*

Van de eerdergenoemde € 1,6 miljard zit iets meer dan de helft (56%) in bestemmingsreserves (zie tabel 1). De reserves kennen een gemiddelde omvang van € 81 miljoen, waarbij de gemiddelde omvang van de algemene reserve groter is dan van de bestemmingsreserves.

Tabel 1: Aantal en stand algemene reserves en bestemmingsreserves eind 2022 (bedragen x € 1.000)

Soort reserve	Aantal reserves	Stand	Gemiddelde omvang
Algemene reserve	6	€ 696.028	€ 116.005
Bestemmingsreserve	14	€ 936.572	€ 66.898
Totaal	20	€ 1.632.600	€ 81.630

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

Van de reserves is de algemene financieringsreserve met € 425,1 miljoen de grootste, zo toont tabel 2. Deze reserve vormt iets meer dan een kwart van de gehele reservepositie. Dit bedrag is bedoeld voor de financiering van 24 activa waarvan de participatie Energiefonds met € 185,6 miljoen de grootste is. De algemene reserve egalisatie plafond BCF (BTW-compensatiefonds) is met € 16,8 miljoen de kleinste van de algemene reserves. Een omschrijving waar alle reserves voor bedoeld zijn, is te vinden in §2.3.3.

Tabel 2: Algemene reserves

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

*BTW-compensatiefonds.

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

Van de bestemmingsreserves is de reserve dekking kapitaallasten activa¹¹ met € 329,6 miljoen het grootste (zie tabel 3). Van alle reserves is dit de een-na-grootste reserve en deze vormt 20% van de gehele reservepositie. Deze reserve is bedoeld ter dekking van kapitaallasten in de infrastructuur. Verder zijn de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland en de reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel relatief omvangrijk. Laatstgenoemde reserve is gekoppeld aan de algemene reserve Kwaliteit van Overijssel. In deze reserves zit de opbrengst van de verkoop van de Essentaandelen waaruit de investeringsprogramma's van de laatste drie coalitieakkoorden voor een groot deel uit zijn/worden gedekt. De reserve provinciale infrastructuur en de reserve verstrekte subsidies kenden eind 2022 met € 0 de kleinste omvang van alle reserves (zie §3.3.1 voor meer informatie hieromtrent).

Tabel 3: Bestemmingsreserves

Naam en omschrijving reserve	Stand (x 1.000, per 31-12-2022)	Aandeel binnen reservepositie
Reserve dekking kapitaallasten activa	€ 329.574	20%
Uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland	€ 250.204	15%
Reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel	€ 174.741	11%
Reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer	€ 44.392	3%
Reserve Europese programma's	€ 41.159	3%
Reserve sporen en wegen	€ 39.255	2%
Reserve openbaar vervoer	€ 30.000	2%
Reserve bodemsanering	€ 18.549	1%
Reserve Zoetwater Oost-Nederland*	€ 3.299	0%
Reserve waterwegen	€ 2.585	0%
Reserve afrekening pMJP/ILG	€ 2.043	0%
Reserve drinkwater	€ 771	0%
Reserve provinciale infrastructuur	€ 0	0%
Reserve verstrekte subsidies	€ 0	0%
Totaal bestemmingsreserves	€ 936.572	57%

* In P&C-documenten noemen GS dit de reserve Zoetwatervoorziening Oost-Nederland. In deze nota gebruiken wij de naam 'reserve Zoetwater Oost-Nederland', omdat dat de naam is die de reserve bij het PS-besluit bij de instelling kreeg.

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

¹¹ Zogenaemde 'investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut' (bv. provinciale infrastructuur) moeten op de balans worden opgenomen. Vervolgens wordt jaarlijks op deze investeringen afgeschreven. De kosten van dergelijke investeringen worden dus verdeeld over de jaren waarin de investering 'van nut' is (afschrijvingslasten).

1.5 Leeswijzer

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

Deel 1

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

2 Instelling reserves

Dit hoofdstuk gaat over de instelling van reserves. We laten zien of de provincie voldoet aan wat hierover in de wettelijke en provinciale kaders staat.

2.1 Bevindingen

Voor de instelling van reserves keken we naar reserves die na ons vorige onderzoek naar dit onderwerp in 2012 zijn ingesteld¹². Dit zijn er twaalf. De bevindingen zijn dan ook gebaseerd op deze twaalf en niet op alle twintig reserves die de provincie heeft.

Normen

- De instelling van reserves gaat conform wet- en regelgeving en provinciale kaders:
 - De instelling van reserves vindt plaats via een PS-besluit.¹³
 - Bij de instelling van reserves zijn PS geïnformeerd over: doel en functie, categorie, noodzaak, gewenste/noodzakelijke omvang, wijze waarop voeding plaatsvindt en bestedingen mogen plaatsvinden, zo mogelijk het plafond en de duur, eventuele rente/inflatiecorrectie toerekening (incl. onderbouwing van noodzaak) en eventuele specifieke voorwaarden.¹⁴
 - Voor de instelling van reserves wordt een minimumgrens van € 500.000 gehanteerd. Reservevorming voor een lager bedrag is specifiek onderbouwd.¹⁵
 - Er is een duidelijk verband tussen het bestedingsdoel en de in de reserve daarvoor apart gezette middelen. Er is niet meer gereserveerd dan nodig is om het aanvaarde beleid uit te voeren.¹⁶

Bevindingen op de volgende pagina.

¹² We hebben alleen gekeken naar reserves die in de onderzoeksperiode 2019-2023 (deels) bestonden. Eventuele reserves ingesteld na 2012, maar weer opgeheven voor 2019 hebben we niet meegenomen.

¹³ Financiële verordening PS van Overijssel 2020 art. 10 lid 2 en Nota reserves Overijssel 2021, p. 8.

¹⁴ Financiële verordening PS van Overijssel 2020 art. 10 lid 2 en Nota reserves Overijssel 2021, p. 10.

¹⁵ Nota reserves Overijssel 2021, p. 10.

¹⁶ Nota reserves Overijssel 2021, p. 10.

Bevindingen

- Sinds 2012 zijn twaalf reserves ingesteld die nu nog bestaan. PS hebben over alle onderzochte reserves (12 van de 20) een besluit tot instelling genomen.
- PS ontvingen bij vier reserves geen pagina met instellingsgegevens, wel gaven GS in betreffende Statenvoorstellen een korte toelichting op de reserve. In één geval ontvingen PS de instellingsgegevens later alsnog en in twee gevallen ontvingen PS later alsnog informatie over een specifiek onderdeel, te weten de spelregels, welke PS moeten vaststellen.
- Voor alle reserves is bij de instelling een doel aangegeven. De functie wordt niet altijd expliciet genoemd, maar is wel af te leiden uit de doelomschrijving of toelichting van de reserve.
- Uit de kaders wordt niet duidelijk wat er precies bedoeld wordt met 'noodzaak'. Bij twee reserves werd separaat/expliciet aandacht besteed aan de noodzaak, bij de overige reserves werd dit duidelijk uit de doelomschrijving en toelichting.
- Bij vier reserves zijn geen middelen gestort bij de instelling (oftewel: onder het minimumbedrag van € 500.000). Bij twee hiervan noemden GS wel het bedrag waarvan zij op een later moment PS zouden gaan voorstellen dat te storten, bij één hiervan wordt toegelicht dat vanaf het jaar erna middelen worden gestort als een specifieke situatie zich voordoet en bij één wordt er (los van het doel/enige achtergrond) geen toelichting gegeven op het niet doen van een storting. Van de acht reserves waar wel middelen waren gestort bij de instelling, was uit het Statenvoorstel en/of P&C-document te halen waar de omvang van het te storten bedrag op was gebaseerd.
- Bij bijna alle twaalf reserves is bij de instelling (enige) informatie verstrekt over de voeding en besteding.
- Vijf reserves kennen een plafond. In twee gevallen ging het om een concreet bedrag, in één geval is het maximum afhankelijk van een norm en in twee gevallen was het gerelateerd aan de beschikbare kredieten voor vaste activa.
- Vijf reserves kennen een verwachte einddatum. Het gaat om reserves die zijn gekoppeld aan specifieke programma's/projecten waar ook andere partijen dan de provincie bij betrokken zijn. Bij drie hiervan lag de einddatum voorheen eerder en is deze naar achteren geschoven. Projecten binnen de reserve uitvoering KvO kennen een einddatum.
- Tien reserves kennen specifieke voorwaarden/spelregels. Het aantal spelregels per reserve verschilt sterk. De spelregels hebben betrekking op diverse aspecten, bv. omvang, voeding en besteding, rente, overloop/vrijval en bevoegdheden PS/GS.
- PS kunnen bij specifieke bestemmingsreserves uitzonderingsregels stellen die betrekking hebben op hun budgetrecht. Dit is gedaan bij de reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel en de reserve Natuurnetwerk Nederland. Die spelregels houden in essentie in dat GS begrotingswijzigingen mogen doen en PS die achteraf autoriseren.

2.2 Instelling reserves

Het besluit om ergens een reserve voor in te stellen, is een politieke keuze. Het BBV geeft aan wat definities voor reserves zijn en wat hierover minimaal gerapporteerd moet worden, maar hierin is niet aangegeven wanneer/waarvoor reserves gevormd moeten worden. Daar gaan PS over. Zij zijn degene die besluiten over de instelling van een reserve. Dit komt ook expliciet terug in de door PS vastgestelde financiële verordening en de nota reserves (hierna: 'kaders'). PS kunnen te allen tijde een reserve instellen bijvoorbeeld bij de besluitvorming over een P&C-document, een Statenvoorstel over een financieel kader/inhoudelijk beleidsterrein of via een zelfstandig Statenbesluit.

De ambtelijke organisatie gaf aan dat het al dan niet voorstellen van het instellen van een reserve wordt bepaald door een aantal factoren:

- de omvang van het bedrag;
- of het geld apart moet worden gehouden van de rest van de begroting en
- de looptijd.

Besluitvorming instelling reserves

Sinds 2012 zijn twaalf reserves ingesteld die nu nog bestaan.¹⁷ Bij alle twaalf reserves vond instelling plaats via een PS-besluit op basis van een voorstel van GS. Verreweg de meeste besluiten vonden plaats bij een P&C-document. Vier keer gebeurde dit bij een Perspectiefnota, wat volgens de ambtelijke organisatie de voorkeur heeft (maar niet verplicht is, het kan op ieder moment).

Het aan PS voorgestelde en door PS genomen besluit was bij de meeste reserves als volgt geformuleerd: *"De reserve [naam] in te stellen."* Bij een drietal reserves¹⁸ werd daarbij expliciet verwezen naar - het format met - de instellingsgegevens van de reserve. Hier staan bijvoorbeeld het doel van en de specifieke spelregels voor de reserve in. In de volgende paragraaf gaan we hier uitgebreider op in.

Het kwam weinig voor dat PS vragen stellen bij de instelling van een reserve.

2.3 Onderbouwing instelling reserve

PS legden in de kaders vast waarover zij geïnformeerd moeten worden bij de instelling van een reserve. Dit betreft: doel en functie, categorie, noodzaak, gewenste of noodzakelijke omvang, wijze waarop voeding¹⁹ plaatsvindt en bestedingen mogen

¹⁷ Dit betrof: de algemene reserve grondzaken (PS/2012/275), algemene financieringsreserve (PS2014/340), algemene reserve egaliserend plafond BCF (PS/2014/714), reserve PAS (PS/2012/275), reserve drinkwater (PS/2012/278), reserve afrekening pMJP/ILG (PS/2015/149), reserve dekking kapitaallasten activa (PS/2017/494), reserve verkeer en vervoer (PS/2015/687) → reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer (PS/2017/664), reserve openbaar vervoer (PS/2017/664), reserve Zoetwater Oost-Nederland (2019/1100258), reserve sporen en wegen (2019/1101246) en reserve verstrekte subsidies (2020/1102242). De reserve verkeer en vervoer is in 2017 omgezet in de reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer, dit telden we als één.

¹⁸ Dit betrof de bestemmingsreserve OV en de bestemmingsreserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer (2017) waarbij het besluit luidde om "in te stemmen met de formats voor de reserve [naam]" en de reserve sporen en wegen (2019) waarbij het besluit was om "de begroting vast te stellen inclusief de reserve [naam] met bijbehorende instellingsgegevens".

¹⁹ Voeding betekent dat er geld aan de reserve toegevoegd wordt.

plaatsvinden, zo mogelijk het plafond en de duur, eventuele rente/inflatiecorrectie toerekening (incl. onderbouwing van noodzaak) en eventuele specifieke voorwaarden. Daarnaast geldt bij de instelling een minimumomvang van € 500.000 of moet een lager bedrag specifiek onderbouwd zijn. Bij een lagere omvang van middelen ligt het voor de hand de middelen direct toe te voegen aan de exploitatie, zo werd ambtelijk aangegeven. Het minimumbedrag is destijds in de nota reserves gekozen om niet te veel (kleine) reserves te gaan vormen. Daarbij is gekeken wat bij andere grote gemeenten en andere provincies als een gebruikelijke minimumomvang werd gehanteerd. Ten slotte is vastgelegd dat er een duidelijk verband moet zijn tussen het bestedingsdoel en de daarvoor in de reserve apart gezette middelen en dat er niet meer gereserveerd wordt dan nodig om het aanvaarde beleid uit te voeren.²⁰

2.3.1 Aanwezigheid onderbouwing

Bij de twaalf reserves ingesteld na 2012 zien we dat:

- bij vier²¹ het Statenvoorstel wel een korte toelichting op de reserve bevatte (bv. het doel), maar was er geen sprake van alle instellingsgegevens. Van deze vier:
 - was bij één reserve²² in het eerstvolgende P&C-document alsnog een pagina met instellingsgegevens opgenomen;
 - waren bij twee reserves de spelregels, één van de onderdelen waarover is afgesproken dat PS informatie ontvangen, later alsnog aan PS verstrekt.²³ PS zijn namelijk ook degene die deze spelregels moeten vaststellen.
 - gaven GS bij één reserve²⁴ in het Statenvoorstel aan dat de spelregels voor de reserve in het volgende P&C-document uitgewerkt zouden worden, maar dat is niet gebeurd en later ook niet (de reserve kent geen specifieke spelregels).
- bij acht²⁵ het Statenvoorstel een overzicht met instellingsgegevens bevatte. Hierbij gebruikten GS een ‘format’. Hier wordt in beperkte mate van afgeweken.

In [bijlage 2](#) geven we weer in hoeverre bij de acht reserves waar PS (los van de korte toelichting in het Statenvoorstel) een overzicht met instellingsgegevens ontvingen, de afgesproken gegevens uit de kaders waren opgenomen. In de vervolg van deze paragraaf gaan we op de diverse elementen in waarover PS informatie moesten ontvangen bij de instelling. Dit hebben we onderverdeeld in beleidsmatige onderbouwing (§2.3.2), financiële onderbouwing (§2.3.2) en specifieke voorwaarden (§2.3.4).

²⁰ Er is niet expliciet genoemd of dit voor alle reserves of alleen de bestemmingsreserves (met bestedingsfunctie) geldt. Ook algemene reserves (zoals de algemene financieringsreserve of de algemene reserve grondzaken) kennen een doel, al is dat niet besteden en er zijn specifieke regels over hoeveel daarin zou moeten zitten.

²¹ Algemene reserve grondzaken (PS/2012/275), reserve PAS (PS/2012/275), reserve afrekening pMJP/ILG (PS/2015/149) en reserve drinkwater (PS/2012/278).

²² Reserve afrekening pMJP/ILG (PS/2015/687).

²³ Algemene reserve grondzaken (PS/2012/874) en reserve EHS (PS/2013/412).

²⁴ Reserve drinkwater (PS/2018/278).

²⁵ Algemene financieringsreserve (PS/2014/340), algemene reserve egalisatie plafond BCF (PS/2014/714), reserve dekking kapitaallasten activa (PS/2017/494), reserve verkeer en vervoer (PS/2015/687) → reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer (PS/2017/664), reserve openbaar vervoer (PS/2017/664), reserve Zoetwater Oost-Nederland (2019/1100258), reserve sporen en wegen (2019/1101246) en reserve verstrekte subsidies (2020/1102242).

2.3.2 Beleidsmatige onderbouwing

Doel en functie

Het is belangrijk het beoogde doel voor een reserve duidelijk te hebben, omdat dit helpt bij het bepalen hoeveel er gereserveerd moet worden en bij het zicht krijgen op het doelbereik. In de kaders is informatie over het doel bij de instelling als verplichting opgenomen.

Bij de instelling van alle twaalf geselecteerde reserves was er aandacht voor het doel. Dit is terug te zien in de Statenvoorstellen en de formats. De doelen zijn enerzijds meer financieel-technisch, zoals: buffer/afdekken risico's, tijdelijk afstorten overschotten en reserveringen, financieren of egaliseren. En anderzijds meer inhoudelijk, zoals: economische structuurversterking, afronding N348 of realisatie ecologische hoofdstructuur inclusief de ontwikkelopgave Natura2000, Programmatische Aanpak Stikstof en natuurbeheer. Met name de reserve Uitvoering kwaliteit van Overijssel is heel breed. Deze reserve heeft betrekking op een investeringsprogramma en van hieruit wordt bijgedragen aan meer dan zestig prestaties verdeeld over de zeven kerntaken op de begroting. Het gaat daarbij dus om bijdragen aan diverse provinciale doelen.

Zoals eerder genoemd, onderscheidt de provincie drie primaire functies van reserves: bufferfunctie, bestedingsfunctie en financieringsfunctie. Dit onderscheid wordt weinig expliciet gemaakt bij de instelling van reserves. Echter, uit de doelomschrijving is deze functie veelal wel af te leiden.

Tabel 4: Doel* en functie bestaande reserves

Naam	Doel in steekwoorden	Functie
Algemene reserves		
Algemene risicoreserve	Afdekken van risico's in reguliere processen.	Buffer**
Algemene reserve	Tijdelijk afstorten van overschotten en reserveringen.	Buffer
Algemene reserve egalisatie plafond BCF	Egaliseren van mutaties in het Provinciefonds als gevolg van over- en onderschrijdingen van het plafond van het BTW-compensatiefonds.	Buffer
Algemene reserve Kwaliteit van Overijssel (KvO)	Reserveren van de middelen voor de investeringsimpulsen uit de coalitieakkoorden 2011-2015, 2015-2019 en 2019-2023.	Besteding (via reserve Uitvoering KvO)
Algemene reserve grondzaken	Afdekken van de risico's die verbonden zijn aan het bezit van gronden voor zo ver dit buiten de projectbegrenzing ligt.	Buffer
Algemene financieringsreserve	Financieren van bezittingen, zoals leningen en deelnemingen.	Financiering
Bestemmingsreserves		
Reserve Europese programma's	Ten behoeve van de uitvoering van Europese programma's voor economische structuurversterking.	Besteding**
Reserve provinciale infrastructuur	Voor de afronding van het project N348.	Besteding

Reserve waterwegen	Middelen worden (samen met de middelen in de 'Voorziening Kanaal Almelo de Haandrik schadeloosstelling') gebruikt voor de uitvoering van de 'Regeling aanpak schades kanaal Almelo-De Haandrik' en de planuitwerking van de voorgestelde gebiedsaanpak.	Besteding
Reserve bodemsanering	I.h.k.v. de Wet Bodembescherming faseverschillen opvangen tussen inkomsten en uitgaven a.g.v. verschil in de tijd tussen bijdragen door het Rijk via het provinciefonds en de daadwerkelijke uitvoering van projecten.	Besteding
Reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel	Budgetten voor de uitvoering van programma's en projecten uit de investeringsagenda's van de coalitieakkoorden 2011-2015, 2015-2019 en 2019-2023. Projecten zitten op alle zeven kerntaken (meer dan zestig prestaties) uit de begroting.	Besteding**
Uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland	In deze reserve zijn nu de beschikbare middelen (rijksbijdragen, opbrengst grond-voor-grond, provinciale middelen) ondergebracht voor de realisatie van de gehele ecologische hoofdstructuur, inclusief de ontwikkelopgave Natura 2000 / Programma Aanpak Stikstof en het natuurbeheer.	Met name besteding**
Reserve afrekening pMJP/ILG	Voor de afronding van de pMJP/ILG-projecten (provinciaal meerjarenprogramma landelijk gebied/investeringsbudget landelijk gebied) en overige risico's.	Met name besteding
Reserve dekking kapitaallasten activa	Ter dekking van de kapitaallasten van investeringen in de provinciale infrastructuur.	Besteding
Reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer	Invulling geven aan gewenste samenwerking met partners door meerjarig te programmeren. De voor mobiliteitsprogramma's en bestuurlijke afspraken toegezegde middelen en de rijksuitkeringen met een specifiek bestedingsdoel (bv. Beter benutten) parkeren.	Besteding
Reserve openbaar vervoer	Fluctuerende inkomsten, uitgaven en risico's van het openbaar vervoer opvangen.	Buffer**
Reserve drinkwater	Bijeengebrachte middelen voor het 6e actieprogramma nitraatuitspoeling drinkwater meerjarig beschikbaar te houden voor de uitvoering.	Besteding
Reserve Zoetwater Oost-Nederland	Tempoverschillen tussen ontvangsten en uitgaven bij het werkprogramma Zoetwatervoorziening Oost-Nederland opvangen.	Besteding
Reserve Sporen en wegen	Waar zich mogelijkheden voordoen afspraken kunnen maken over (co)financiering van grote infrastructurele projecten op weg en spoor.	Besteding
Reserve verstrekte subsidies	Voor de financiële afwikkeling van meerjarige subsidies. Beschikte subsidies waarvan de last nog niet genomen wordt, worden hierin ondergebracht tot het moment van lastneming.	Besteding

* Het gaat hier om de huidige doelen van alle bestaande reserves. De formulering van een doel kan gewijzigd zijn sinds de instelling van een reserve (zie §4.3.1).

** Deze reserves zijn (deels) onderdeel van het weerstandsvermogen.

Bron: [Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. omschrijving jaarrekening 2022 \(balans - onderdeel reserves\)](#).

Categorie

Er zijn twee soorten reserves: algemene reserves en bestemmingsreserves (zie §1.3). De commissie BBV geeft in één van haar notities aan dat een grote algemene reserve de flexibele inzet van middelen verhoogt; bestemmingsreserves bieden PS zekerheid dat middelen ingezet worden voor specifieke doelen maar de flexibiliteit om tegenvallers op te vangen wordt daardoor beperkt.²⁶

Bij de instelling van alle reserves maakten GS duidelijk om welke categorie reserve het ging. Het onderscheid tussen algemene reserves en bestemmingsreserves is een grijs gebied, aldus ambtenaren. De provincie heeft bijvoorbeeld de algemene reserve egalitatie plafond BCF en de algemene reserve grondzaken, waarbij op grond van de naamgeving gedacht kan worden dat die vrij specifiek zijn. Of de algemene financieringsreserve, die ook als bestemmingsreserve gecategoriseerd zou kunnen worden ('bestemd ter financiering van'). Ambtelijk werd toegelicht dat het bij een bestemmingsreserve de bedoeling is om het geld uit te gaan geven, er is al bedacht dat men er iets mee gaat doen. Dit geldt in principe niet voor de Overijsselse algemene reserves. Die algemene reserves hebben natuurlijk wel een doel, maar dat doel is niet besteden met een specifieke bestemming (maar bv. risico's opvangen of financieren).

Noodzaak

Om een goede afweging te kunnen maken, moet bij de instelling van een reserve de noodzaak aangegeven zijn. Als de inkomsten en uitgaven voor de realisatie van het doel zonder veel problemen ook via de jaarlijkse exploitatierekening kunnen lopen²⁷, is het instellen van een meerjarig financieel instrument niet nodig en ook niet wenselijk.

PS hebben in de kaders vastgesteld dat zij informatie over de noodzaak moeten krijgen bij de instelling van een reserve. Wat hier precies mee bedoeld wordt, is minder duidelijk.

In twee van de instellingsbesluiten werd separaat/expliciet aandacht besteed aan de noodzaak van de reserve (algemene financieringsreserve 2014 en reserve afrekening pMJP/ILG 2015). Bij laatstgenoemde waren noodzaak en doel hetzelfde. Bij de overige reserves werd noodzaak duidelijk uit de doelomschrijving en toelichting. Hierbij komen diverse aspecten terug: bv. middelen beschikbaar houden voor besteding, solide en prudente financiële huishouding, veranderende wet- en regelgeving of financiering, risicobeheersing, financiële afrekening van programma's/projecten en verzamelen van middelen van partners.

²⁶ Commissie BBV (2020). Notitie meerjarig financieel inzicht voor de raad, p. 26 en 24.

²⁷ Het voordeel van de lopende exploitatie is dat er geen beslag op toekomstige middelen wordt gelegd. Nadelen kunnen bv. zijn dat fluctuaties in bestedingen de begroting verstoren, middelen die niet worden besteed niet automatisch volgend jaar beschikbaar zijn en er niet gespaard wordt voor toekomstige uitgaven.

2.3.3 Financiële onderbouwing

Omvang

Het is van belang dat het gereserveerde bedrag toereikend is voor het behalen van de beoogde doelen. Maar er mogen ook niet meer middelen dan noodzakelijk voor deze doelen worden gereserveerd.²⁸ Dan wordt er immers niet efficiënt met het (belasting)geld omgegaan.

De provincie hanteert € 500.000 als minimumbedrag. Bij de instelling van een reserve hoeft niet meteen een storting plaats te vinden, zo werd vanuit de ambtelijke organisatie aangegeven. Bij vier²⁹ reserves zijn er bij de instelling geen middelen gestort en bij acht wel. Bij alle acht lag het bedrag boven de € 500.000 (zie tabel 5). Bij de vier reserves waar niets is gestort bij de instelling, komt uit een analyse van de Statenvoorstellen en instellingsformats voor de onderbouwing dat:

- bij twee reserves³⁰ GS (al) wel het bedrag benoemden waarover zij PS op een later moment zouden voorstellen dat te reserveren;
- bij één reserve uit de omschrijving duidelijk werd dat er vanaf het volgende jaar stortingen zouden worden gedaan wanneer een specifieke situatie zich voordoet³¹;
- bij de andere reserve in het Statenvoorstel wel duidelijk wordt waarvoor die bedoeld is, maar hierin niet expliciet terugkomt waarom er op dat moment geen middelen werden gestort in de reserve en op welk moment en op welke wijze dit wel zou gebeuren³².

In de kaders staat ook dat PS informatie moeten krijgen over de gewenste/noodzakelijke omvang. Verder is genoemd dat 'er een duidelijk verband moet zijn tussen het bestedingsdoel en de in de reserve daarvoor apart gezette middelen en dat er niet meer gereserveerd wordt dan nodig om het aanvaarde beleid uit te voeren.' De omvang van een reserve wordt op een van de volgende manieren bepaald³³:

- Bij financiering vanuit het Rijk met een bepaald doel, wordt de omvang van de reserve bepaald door de omvang van de financiering. Dit speelt onder meer bij de reserve Zoetwater Oost-Nederland en in het verleden bij de reserve bodemsanering.
- Wanneer er een norm is, bepaalt de norm de omvang. Een voorbeeld is de algemene reserve grondzaken. Deze is uitgewerkt in de nota grondbeleid. Hierin stelden een PS norm vast (10% van de waarde van de restgronden³⁴).

²⁸ Dit komt uit de nota reserves waarin staat 'Er wordt niet meer gereserveerd dan nodig is om het aanvaarde beleid uit te voeren.'

²⁹ Dit betref: de algemene reserve grondzaken (PS/2012/275), de algemene financieringsreserve (PS/2014/340), de reserve Openbaar Vervoer (PS/2017/664) en de reserve verstrekte subsidies (2020/1102242).

³⁰ Dit betref de algemene financieringsreserve (PS/2014/340) en de reserve openbaar vervoer (PS/2017/664).

³¹ Dit betref de reserve verstrekte subsidies (2020/1102242). In het instellingsformat komt terug dat er (vanaf het boekjaar 2021) middelen worden toegevoegd bij afgifte van een subsidieverleningsbeschikking voor zover de verstrekte projectsubsidie nog niet als last in het boekjaar is verantwoord (de toevoeging is dan het resterende bedrag). De reserve is gerelateerd aan een handreiking (of vraag & antwoord) over verantwoording van subsidies van de commissie BBV van januari 2019. Een werkgroep tussen provincies, het ministerie van BZK en accountants heeft daarover overlegd en een (van de) uitkomst(en) was het werken met een bestemmingsreserve voor lastneming subsidies. De commissie BBV heeft aangegeven dat dit is toegestaan (bron: <https://commissiebbv.nl/cms/view/b758f032-cfe0-4cd3-814e-3d8ca78c72cd/subsidies>).

³² Dit betref de algemene reserve grondzaken (PS/2012/275). De reserve is later dat jaar verder uitgewerkt in de nota instrumenten grondbeleid (PS/2012/874). Hierin kwam wel terug hoe de hoogte van de reserve bepaald werd. Dat de reserve op een later moment zou worden uitgewerkt, werd niet expliciet genoemd in het Statenvoorstel waarin de instelling aan de orde kwam.

³³ Ambtelijk interview.

³⁴ Restgronden zijn gronden die verkocht kunnen worden omdat ze niet langer benodigd zijn voor een project of programma.

- Op basis van eigen berekening aan de hand van hoeveel geld de provincie de komende jaren denkt nodig te hebben voor een bepaald doel.

In de kaders staat daarnaast dat PS bij de instelling van een reserve informatie moeten krijgen over de gewenste/noodzakelijke omvang. Ten slotte staat er dat 'er een duidelijk verband moet zijn tussen het bestedingsdoel en de in de reserve daarvoor apart gezette middelen en dat er niet meer gereserveerd wordt dan nodig om het aanvaarde beleid uit te voeren.' Voor de acht reserves waar bij de instelling aan PS werd voorgesteld middelen te storten, is terug te vinden waar het bedrag op was gebaseerd (zie tabel 5).

Tabel 5: Bedrag bij instelling reserve en onderbouwing daarvan

Naam reserve	Bedrag	Onderbouwing bedrag
Algemene reserve egalisatie plafond BCF (PS/2014/714)	€ 1,6 mln.	Bedrag gebaseerd op aandeel Overijssel in de overschrijding van het plafond in het BTW-compensatiefonds in 2015.
Reserve PAS* (PS/2012/275)	€ 69 mln.	Voor financiering van PAS resteerde een financiële opgave: geschat op € 150/160 mln. Vanuit de vrijvallende ILG II-middelen werd voorgesteld voor de periode 2014 t/m 2022 circa € 71 mln. beschikbaar te stellen. Daarmee resteerde € 69 mln. wat wordt toegevoegd aan deze reserve.
Reserve afrekening pMJP/ILG (PS/2015/687)	€ 17 mln.	Besluit over storting al eerder genomen (PS/2014/674). In bijbehorend rapport wordt voorgesteld hoe de ruimte (€ 30 mln.) in de toenmalige egalisatiereserve pMJP/ILG in te zetten. Hierbij komt ook de € 16,8 mln. terug waarvan PS besloten die te storten in een nieuw te voren reserve (wat de reserve afrekening pMJP/ILG is geworden).
Reserve verkeer en vervoer (PS/2015/687)	€ 80,3 mln.	Bij de begroting 2016 stelden GS voor om de decentralisatie-uitkering verkeer en vervoer toe te voegen aan de reserve. Via de meicirculaire had het Rijk aangegeven dat de uitkering € 80,4 mln. bedraagt.
Reserve dekking kapitaallasten activa (RDKA) (PS/2017/494)	€ 242,4 mln.	Instelling van reserve was gerelateerd aan gewijzigde regelgeving. BZK adviseerde (i.h.k.v. financieel toezicht) de aan de AFR toegevoegde middelen te blokkeren in een bestemmingsreserve. Hiertoe stelden GS voor om € 236,5 mln. van de algemene financieringsreserve naar de RDKA te doen. Daarnaast voorgesteld om € 2,5 mln. vanuit de reserve Uitvoering Kvo naar de RDKA te doen (dit betrof een correctie) en om € 3,3 mln. van de reserve verkeer en vervoer naar de RDKA te doen. De € 236,5 + € 2,5 + € 3,3 mln. komt gezamenlijk op € 242,2 mln.
Reserve drinkwater (PS/2018/278)	€ 1,07 mln.	Voor het 6 ^e actieprogramma nitraat. De € 1,07 mln. is het provinciale aandeel voor een specifiek onderdeel (waar ook Rijk en waterleiding-bedrijf aan meebetalen) dat gericht op grondwaterkwaliteit.
Reserve sporen en wegen (2019/1101246)	€ 15 mln. (per jaar)	Het gaat om € 5 mln. voor sporen en € 10 mln. voor wegen. De instelling van de reserve en het bedrag vloeit voort uit het coalitieakkoord 2019-2023.
Reserve zoetwater Oost-Nederland (2019/1100258)	€ 1,3 mln.	De reserve is gekoppeld aan een werkprogramma waar een groot aantal partijen bij betrokken zijn. De provincie ontvangt de rijksbijdrage voor zichzelf en voor andere partijen in het project. De € 1,3 mln. waarvan GS voorstelden die toe te voegen aan de reserve waren niet bestede middelen. De reden om die aan de reserve toe te voegen was dat een aantal subsidies die eind 2018 waren aangevraagd door terreinbeherende organisaties in 2019 verstrekt worden.

* Nu uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland geheten.

Wijze voeding en besteding

Bij de meeste reserves is enige informatie verstrekt over de wijze waarop voeding plaatsvindt en de wijze waarop bestedingen mogen plaatsvinden (zie tabel 6). Er wordt meermaals gezien dat de voeding van een reserve vanuit een andere reserve komt; ook voeding door Rijksmiddelen kwam meermaals voor. In §3.2.4 gaan we uitgebreider in op de herkomst van middelen voor stortingen en de besteding van middelen uit reserves.

Tabel 6: Voeding en besteding (bij instelling reserve)

Reserve	Voeding	Besteding
Algemene reserves		
Algemene reserve grondzaken (ARG)	-	<ul style="list-style-type: none"> • Voeding van voorziening grondbezit op het moment dat de taxatie-waarde hoger is dan de boekwaarde.
Algemene financieringsreserve (AFR)	<ul style="list-style-type: none"> • Toevoegingen worden gedekt uit onttrekkingen uit reserves, voorzieningen, bestaande budgetten, batige saldi. 	<ul style="list-style-type: none"> • Geen bestedingen. Onttrekkingen vinden alleen plaats voor duurzame waardeverminderingen of betreffen vrijval doordat het gefinancierde actief afgeschreven, afgelost of vervreemd is.
Algemene reserve egalisatie plafond BCF.	<ul style="list-style-type: none"> • Toevoegingen en onttrekkingen volgen het betreffende onderdeel in de algemene uitkering in het Provinciefonds. De toevoegingen en onttrekkingen volgen het structurele karakter van de algemene uitkering. • Gelet op de vooruitzichten voor de latere jaren en bestaand beleid wordt vanaf 2015 jaarlijks toegevoegd aan deze reserve. 	
Bestemmingsreserves		
Reserve PAS (nu: Uitvoeringsreserve NNN)	<ul style="list-style-type: none"> • Algemene dekkingsreserve (voorloper van de algemene reserve). 	<ul style="list-style-type: none"> • Onttrekkingen aan de hand van de realisatie van PAS-maatregelen.
Reserve afrekening pMJP/ILG	<ul style="list-style-type: none"> • Bij instelling gedekt uit toenmalige egaliseringsreserve ILG en rekeningresultaat. 	<ul style="list-style-type: none"> • Afronding van de lopende nog af te ronden pMJP/ILG-projecten en overige lopende risico's.
Reserve dekking kapitaallasten activa	<ul style="list-style-type: none"> • Bij instelling gevoed uit onder meer algemene financieringsreserve. 	<ul style="list-style-type: none"> • De onttrekkingen bedragen de jaarlijkse kapitaallasten van materiële vaste activa, voor zover daarvoor aan deze reserve middelen zijn toegevoegd.
Reserve verkeer en vervoer	<ul style="list-style-type: none"> • Decentralisatie-uitkering verkeer en vervoer. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aanwending ter financiering van de exploitatie van het regionale OV, infrastructurele projecten, verkeersveiligheid en mobiliteitsmanagement.
↓		
Reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer	[Het ging om een wijziging/omzetting van de reserve verkeer en vervoer]	<ul style="list-style-type: none"> • Aanwending ter financiering van mobiliteitsprogramma's en bestedingen die ten laste moeten worden gebracht van rijksuitkeringen met een specifiek bestedingsdoel.

		<ul style="list-style-type: none"> • Op het moment dat de looptijd van een mobiliteitsprogramma of bestuurlijke afspraken is afgelopen vallen de resterende middelen uit het programma vrij naar de reserve OV.
Reserve openbaar vervoer	<ul style="list-style-type: none"> • De reserve wordt ultimo 2017 gevoed met een incidentele uitname afkomstig uit de bestemmingsreserve verkeer en vervoer. • Het batig saldo op de OV-begroting vloeit naar de reserve. 	<ul style="list-style-type: none"> • Een negatief saldo a.g.v. fluctuerende inkomsten, uitgaven en risico's het OV worden ten laste van de reserve gebracht. • Als de benodigde maximale omvang van de reserve is bereikt, dan vloeit het meerdere op jaareinde terug naar de algemene reserve.
Reserve drinkwater	<ul style="list-style-type: none"> • Uit 'algemene dekkingsmiddelen'. 	<ul style="list-style-type: none"> • Besteding i.h.k.v. 6^e actieprogramma nitraat.
Reserve Zoetwater Oost-Nederland (ZON)	<ul style="list-style-type: none"> • De reserve wordt gevoegd door toevoeging van Rijksmiddelen voor het uitvoeringsprogramma ZON. 	<ul style="list-style-type: none"> • Bestedingsplan: t/m 2021 worden de ontvangen middelen voor deze fase ingezet.
Reserve sporen en wegen	<ul style="list-style-type: none"> • De reserve wordt gevoed door een structurele afdracht (€ 15 mln. per jaar). 	<ul style="list-style-type: none"> • Aan de reserve ligt geen vooraf uitgewerkt bestedingsplan ten grondslag. Het karakter van de reserve is om daar waar zich mogelijkheden voordoen, afspraken te kunnen maken over de (co)financiering van de gewenste weg- en/of spoorinfrastructuur.
Reserve verstrekte subsidies	Bij afgifte van een subsidieverleningsbeschikking wordt vanaf het boekjaar 2021 voor zover de verstrekte projectsubsidie nog niet als last in het boekjaar is verantwoord bij voorkeur het reserve bedrag aan deze reserve toegevoegd.	-

Plafond

Bij vijf reserves is (bij de instelling en/of later bij de spelregels) een plafond vastgesteld. In twee gevallen ging het hier om een concreet bedrag, in één geval is het afhankelijk van een norm en in twee gevallen was de maximum omvang gerelateerd aan de beschikbare kredieten voor vaste activa (zie tabel 7).

Tabel 7: Reserves met plafond

Reserve	Plafond
Algemene financieringsreserve (AFR)	De omvang van de AFR is maximaal de omvang van de beschikbaar gestelde kredieten (financiële vaste activa 100% afgedekt, uitzonderingen mogelijk).
Algemene reserve grondzaken (ARG)	Er wordt gebruikt gemaakt van een norm om de hoogte van de ARG vast te stellen. De norm voor de omvang van de Algemene reserve grondzaken is 10% van de waarde van de restgronden. Restgronden zijn gronden die verkocht kunnen worden omdat ze niet langer benodigd zijn voor een project of programma.
Reserve afrekening pMJP/ILG	Op basis van de openstaande verplichtingen en risicoschatting was per 31-12-2014 een omvang bepaald van € 17 miljoen.
Reserve dekking kapitaallasten activa (RDKA)	De omvang van de RDKA bedraagt maximaal de beschikbare investeringskredieten voor materieel vaste activa.
Reserve OV	De maximum omvang van de reserve OV is bepaald op € 30 miljoen.

Bron: PS/2012/874, PS/2014/714, PS/2015/687, PS/2017/494, PS/1017/664.

Duur/looptijd

In de provinciale kaders staat dat zo mogelijk de duur van een reserve wordt aangegeven bij de instelling. De commissie BBV geeft aan dat bestemmingsreserves een tijdelijk karakter kennen.³⁵

Van de twaalf geselecteerde reserves ging het in negen gevallen om bestemmingsreserves. Hiervan hadden er vijf reserves geen einddatum en vier reserves wel³⁶. Die laatste waren gekoppeld aan specifiek beleid/programma's/projecten met een einddatum waar ook andere partijen dan de provincie bij betrokken zijn. Bij meerdere³⁷ reserves is de einddatum verschoven gedurende de looptijd. De bestemmingsreserves met een einddatum kenden een bestedingsfunctie, maar er waren ook reserves met een bestedingsfunctie zonder einddatum (bijvoorbeeld de reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer, de reserve sporen en wegen en de reserve provinciale infrastructuur).

Over de reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel wordt als geheel geen einddatum in de P&C-documenten aangegeven. Echter, voor de diverse projecten binnen deze reserve wordt sinds de begroting 2020 een einddatum genoemd.³⁸ PS hebben de afgelopen

³⁵ Commissie BBV. Notitie meerjarig financieel inzicht, p. 26.

³⁶ Het gaat om de volgende reserves met de huidige einddatum: om de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland (31-12-2032), de reserve afrekening pMJP/ILG (2023), de reserve drinkwater (31 dec. 2023) en de reserve Zoetwater Oost-Nederland (2028). Er is nog één andere bestemmingsreserve met een einddatum: de reserve Europese subsidies (2032). In totaal (van alle veertien bestemmingsreserves) zijn er dus vijf bestemmingsreserves met een einddatum en negen zonder einddatum.

³⁷ Het ging om de uitvoeringsreserve NNN, de reserve afrekening pMJP/ILG en de reserve Zoetwater Oost-Nederland (en om de reserve Europese programma's).

³⁸ Bij de begroting 2020 werden de financiële gevolgen van het coalitieakkoord 2019-2023 verwerkt. Er was een investeringsimpuls waar (een deel van de) middelen in de reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel werden opgenomen. In deze reserve resteerde ook nog een deel van de investeringsimpulsen uit de voorgaande perioden. GS gaven aan dat in het coalitieakkoord stond dat als aan het einde van de looptijd van lopende en toekomstige investeringsprogramma's middelen resteren, deze vrijvallen naar de algemene middelen. En dat zij om die reden alle 'oude' investeringsprogramma's een einddatum hadden gegeven.

jaren voor diverse KvO-projecten/programma's besloten de looptijd te verlengen zodat middelen langer beschikbaar bleven.³⁹

Op basis van de kaders horen PS bij de instelling ook informatie te krijgen over eventuele rente/inflatiecorrectie toerekening (incl. onderbouwing van noodzaak). Omdat het onderwerp rentetoerekening uitgebreid in §3.4 van dit rapport aan de orde komt, laten we dat hier buiten beschouwing.

2.3.4 Specifieke spelregels

De algemene regels omtrent reserves stellen PS vast in de financiële verordening en in het bijzonder de nota reserves. PS kunnen ook specifieke voorwaarden of spelregels (hierna: spelregels) vaststellen voor 'individuele' reserves. Dit kunnen zij direct bij de instelling van een reserve, maar ook op een later moment doen. In de kaders staat dat PS bij de instelling van een reserve geïnformeerd moeten worden over eventuele specifieke voorwaarden die aan de reserve worden verbonden. In de kaders staat dat PS besluiten over de instelling van een reserve, dat PS daarmee ook de bijbehorende spelregels vaststellen wordt niet expliciet genoemd. Maar dit blijkt wel uit antwoord van GS op vragen van een Statenlid hierover: "de spelregels worden door uw Staten vastgesteld via een Statenbesluit [...]"⁴⁰ Wijziging van de specifieke spelregels van een reserve is ook een bevoegdheid van PS.

Afgaande op de informatie bij de jaarstukken 2022 kennen tien van de twaalf geselecteerde reserves enige spelregels.⁴¹ Het gaat om daarbij om reserves met diverse functies. Het aantal spelregels verschilt sterk per reserve: sommige reserves kennen één spelregel en andere veertien⁴². De spelregels hebben op allerlei thema's betrekking, bijvoorbeeld: de (maximale) omvang, rente, overloop en vrijval, bevoegdheden PS/GS en informatievoorziening aan PS. In een aantal gevallen staan in de spelregels zaken die niets toevoegen ten opzichte van de kaders. Zo kennen enkele reserves de spelregels dat geen rentetoevoeging/berekening plaats vindt⁴³ (terwijl dit de hoofdregel is uit het beleid) en dat reguliere bevoegdheden bij PS liggen⁴⁴ (terwijl die uit de wet voortkomen en in beleid staan).

Bij de meeste reserves vond de besluitvorming over de spelregels 'impliciet' plaats. Oftewel de spelregels stonden in deze gevallen in het instellingsformat en het PS-besluit luidde 'de reserve [naam] in te stellen'. In drie gevallen⁴⁵ werden bij de instelling van de reserve geen specifieke spelregels gesteld, maar op een later moment wel. In die gevallen luidde het besluit wel expliciet om de spelregels van betreffende reserve vast te

³⁹ Dit is bijvoorbeeld gebeurd bij de Statenvoorstellen Resultaatbestemming en Begrotingswijzigingsvoorstellen bij de jaarstukken 2020, 2021 en 2022.

⁴⁰ 2020/0169444 Beantwoording Statenvragen Perspectiefnota 2021.

⁴¹ Dit geeft een goede indicatie, want in zijn totaliteit kennen zestien van de twintig reserves enige spelregels.

⁴² Omdat in de jaarstukken een samenvatting van de spelregels wordt gegeven, biedt dit aantal spelregels slechts een indicatie.

⁴³ Het gaat om: de reserve uitvoering KvO, de uitvoeringsreserve EHS (nu reserve Natuurnetwerk Nederland geheten), de reserve dekking kapitaallasten en de reserve verstrekte subsidies. Bij één van deze reserves was op het moment van instelling de hoofdregel uit het beleid nog dat aan alle reserves rente werd toegevoegd. De geselde spelregel over rentetoevoeging was destijds dus de uitzondering, wat het opnemen van de spelregel verklaart. Voor de andere drie reserves geldt dit niet.

⁴⁴ Het gaat om de volgende drie (van de twaalf geselecteerde) reserves: algemene reserve KvO, uitvoeringsreserve EHS, algemene financieringsreserve.

⁴⁵ Het ging hier om de algemene reserve grondzaken (2014), algemene financieringsreserve (2014) en de reserve PAS/EHS (2014).

stellen. Bij de P&C-documenten zijn vragen gesteld over wat specifieke spelregels zijn en wie die vaststellen. Het kwam een aantal keer voor dat PS besloten om de spelregels van een reserve te actualiseren (zie §4.3 over de wijziging van reserves).

In het kader van het onderwerp van ons onderzoek, budgetrecht van PS bij reserves, lichten we hieronder de spelregels voor een tweetal reserves er uit, te weten de reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel en de reserve Natuurnetwerk Nederland. Overigens komen diverse spelregels over andere thema's in de loop van dit rapport aan de orde, zo komt het thema rente in §3.4 aan de orde en gaat hoofdstuk 6 over informatievoorziening.

Spelregels m.b.t. budgetrecht bij reserves

De gebruikelijke situatie vanuit het budgetrecht van PS bij reserves is: PS besluiten vooraf over toevoegingen en onttrekkingen aan reserves. Die mogen niet hoger zijn dan begroot. Voor bijstelling van de hoogte van een toevoeging of onttrekking aan een reserve is een begrotingswijziging van PS nodig. De financiële verordening⁴⁶ en nota reserves van de provincie Overijssel geven aan dat PS hiervan kunnen afwijken. PS kunnen hiertoe in uitzonderingsgevallen bij specifieke bestemmingsreserves voorwaarden stellen. Daarmee kunnen zij GS de bevoegdheden geven om de begroting te actualiseren zonder een expliciet besluit vooraf van PS. Het betreft in dat geval een begrotingswijziging door GS die achteraf door PS wordt geautoriseerd.

Bij de reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel (KvO) komen deze spelregels er op neer dat GS mogen schuiven met geld tussen begrotingsjaren voor één specifieke prestatie/project, maar ze mogen geld bedoeld voor de ene prestatie niet schuiven naar een andere prestatie. GS kunnen voor een specifiek programma/project nooit meer aan de begroting toevoegen dan wat PS hiervoor beschikbaar stelden (zie ook hieronder over de autorisatievolgorde).

Bij de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland (NNN) mogen GS schuiven met geld tussen begrotingsjaren voor specifieke prestaties; ook schuiven met geld tussen gespecificeerde prestaties is mogelijk. Ambtelijk wordt aangegeven dat hier in de praktijk geen gebruik van wordt gemaakt (wijzigingen tussen prestaties worden via PS-wijziging verwerkt). Aanpassing van het bestedingsritme is mogelijk zolang het totale door PS beschikbaar gestelde budget niet wordt overschreden.

In de toelichting van GS op het belang van de specifieke spelregels voor bovengenoemde reserves komt een tweetal zaken expliciet naar voren. Ten eerste stellen GS dat deze budgetflexibiliteit ruimte biedt om 'met snelheid, uitvoeringsgerichtheid en aanpassingsvermogen in te spelen op kansen en ontwikkelingen'. Daarnaast geven ze aan dat het leidt tot vereenvoudiging en vermindering van het aantal begrotingswijzigingsvoorstellen dat aan PS wordt voorgelegd.

⁴⁶ Financiële verordening Overijssel 2020 artikel 6 lid 4c: De onderstaande budgettaire en technische wijzigingen worden door Gedeputeerde Staten geaccordeerd en achteraf via de tussentijdse rapportages door Provinciale Staten geautoriseerd: Actualisering van bestedingsritmes via door Provinciale Staten gestelde spelregels aan specifieke bestemmingsreserves.

Voor de Kwaliteit van Overijssel is de autorisatievolgorde ook relevant:

- De afgelopen coalitieperiodes zijn er extra middelen gereserveerd in de akkoorden. Deze middelen zijn opgenomen in de algemene reserve KvO. Via een investeringsbesluit stellen PS middelen uit deze reserve beschikbaar voor de uitvoering. Dit budget worden dan overgeboekt vanuit de algemene reserve KvO naar de reserve uitvoering KvO ten behoeve van een specifieke prestatie. Dit betreft dus een budgetoverheveling tussen twee reserves.
- GS zijn vervolgens, conform de uitzonderingsregel bij de reserve Uitvoering KvO hierboven genoemd, gemandateerd tot het doen van begrotingswijzigingen voor dit KvO-budget met betrekking tot de specifieke prestatie.⁴⁷

Ambtelijk werd toegelicht dat er destijds bewust is voorgesteld om een systematiek te gebruiken waarbij er gewerkt wordt met concrete investeringsvoorstellen om middelen vanuit de algemene reserve KvO naar de reserve uitvoering KvO te krijgen. Die systematiek bewerkstelligt integrale afweging en vereist concrete besluitvorming (inclusief doelen, prestaties) over de middelen, omdat PS het over de voorstellen gaan hebben (in plaats van dat het vooraf al precies is verdeeld).

⁴⁷ GS kunnen per project/prestatie dus nooit meer middelen aan de begroting toevoegen dan de hoeveelheid middelen die PS voor het specifieke investeringsprogramma bij het besluit tot de realisatiefase beschikbaar heeft gesteld.

3 Gebruik reserves

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

30

Budgetrecht bij reserves Overijssel

3.1 Bevindingen

Normen

- Het gebruik (dotaties en onttrekkingen) van reserves gaat conform wet- en regelgeving en provinciale kaders:
 - PS besluiten over toevoegingen en onttrekkingen. Toevoegingen en onttrekkingen zijn niet hoger dan (actueel) begroot, tenzij PS besloten af te wijken.⁴⁸
 - De werkelijke lasten zijn gekoppeld aan het doel van de reserve.⁴⁹
 - Er is een duidelijk verband tussen het bestedingsdoel en de in de reserve daarvoor apart gezette middelen. Er is niet meer gereserveerd dan nodig is om het aanvaarde beleid uit te voeren.⁵⁰
 - Er zijn geen bestemmingsreserves met een negatieve stand.⁵¹
 - Er heeft geen rentetoerekening plaatsgevonden tenzij verplicht op grond van wet- en regelgeving of bij instelling reserve anders besloten.⁵²

Bevindingen

- PS besloten over de (beoogde) mutaties in de reserves door vaststelling van de begroting en de rekening. Over de begrotingswijzigingen besluiten zij bij de Perspectiefnota, Monitors en via inhoudelijke Statenvoorstellen.

Vervolg bevindingen op de volgende pagina.

⁴⁸ Nota reserves Overijssel 2021, p. 10.

⁴⁹ Nota reserves Overijssel 2021, p. 10.

⁵⁰ Nota reserves Overijssel 2021, p. 10.

⁵¹ In het BBV staat niet letterlijk dat negatieve reserves verboden zijn, hoewel hier wel uit voortvloeit dat negatieve bestemmingsreserves aandacht vragen (omdat er meer geld is uitgegeven dat gespaard aan het vooraf bepaalde doel/er geen geld meer is het vooraf bepaalde doel te realiseren). De provincie gaf ambtelijk aan dat het een bekende regel is dat reserves niet negatief mogen staan en dat zij hier ook op let. Daarom hebben we dit hier toch als norm opgenomen.

⁵² Nota reserves Overijssel 2021, p. 11.

Vervolg bevindingen

- Het kwam in de periode 2019-2022 niet voor dat er bij een reserve meer is toegevoegd dan actueel begroot (wat PS hebben geautoriseerd). Het kwam drie keer voor dat er bij een reserve meer was onttrokken dan begroot. Twee keer ging het om een beperkt bedrag. Een keer om een groter bedrag (€ 4,5 ton). Dit bleek een administratieve verschuiving die geen invloed had op de omvang van betreffende reserve. Tegenover de niet begrote onttrekking, stond een niet begrote storting. Het betrof een uitwerking van een genomen besluit. Idealiter was de begrotingswijziging voor de mutatie binnen de reserve wel gemaakt, werd ambtelijk gesteld.
- De actueel begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen aan reserves vallen hoger uit dan primitief begroot. Het verschil is groter bij toevoegingen dan bij onttrekkingen.
- Voor de zeven reserves waar we het gebruik nader bekeken, zijn we geen aanwijzingen tegen gekomen dat de middelen niet aan het doel van de reserve zouden zijn besteed.
- Voor zeven reserves is nader gekeken naar de onderbouwing van de omvang en vrije ruimte. De huidige omvang van de zeven reserves kon onderbouwd worden. Bijvoorbeeld door middel van een bestedingsplan of door een inventarisatie van de onderdelen waaruit een reserve bestaat. Er lijkt geen sprake te zijn van overbodige reservevorming. De onderzochte reserves laten zien dat het gereserveerde bedrag en (mogelijkheden voor) vrije ruimte samenhangen met de kaders/regels die PS hebben gesteld, bijvoorbeeld omtrent het weerstandsvermogen (algemene risicoreserve) en de 100% afdekking van financiële activa (algemene financieringsreserve). Zouden PS aan die 'stuurknoppen' draaien (oftewel: het financieel beleid wijzigen), dan zou er wel incidentele vrije ruimte ontstaan maar dit heeft ook weer gevolgen voor de financiële positie van de provincie.
- GS geven in de P&C-documenten aan er - de algemene reserve uitgezonderd - geen vrije ruimte is in reserves. Er is niet aangegeven hoe vrije ruimte gedefinieerd is. Het gaat om het bedrag dat zonder beleidswijziging vrij beschikbaar is. Dit is niet per se gelijk aan het bedrag waar nog geen juridische verplichtingen tegenover staan of bestuurlijke toezeggingen bij bv. partners over zijn gedaan.
- Er waren in de periode 2019-2022 geen reserves die aan het begin of einde van het jaar een negatieve stand kenden.
- De hoofdregel is geen rentetoe rekening tenzij verplicht o.g.v. wet- en regelgeving of bij instelling anders besloten. Er waren drie reserves waaraan in de periode 2019-2022 (deels) rente aan werd toegevoegd. Met ingang van 2022 vindt er helemaal geen rentetoevoeging meer plaats bij reserves.

3.2 Reservemutaties

3.2.1 Besluitvorming over reservemutaties

PS besluiten over reservemutaties.⁵³ Daarbij gaat het enerzijds om toevoegingen aan of stortingen in reserves (er komt geld in) en anderzijds om onttrekkingen uit reserves (er gaat geld uit). Besluitvorming hierover vindt plaats op verschillende momenten:

Begroting

Een moment waarop PS is in ieder geval een besluit nemen over de reservemutaties is met de vaststelling van de begroting. In de Overijsselse begrotingen van de afgelopen jaren staat een overzicht van de begrote toevoegingen en onttrekkingen per reserve opgenomen (zie ook §6.2). In de besluiten die PS namen komen reservemutaties expliciet in het dictum terug. Deze besluiten luiden: *“PS besluiten de begroting [jaar] vast te stellen, inclusief de volgende punten: de mutaties op de reserves [....] zoals verwerkt in de begroting [jaar], [...]”*

Begrotingswijzigingen

Begrote mutaties kunnen gedurende het jaar nog worden aangepast. Daarvoor is een - tussentijdse - begrotingswijziging nodig waar PS mee moeten instemmen.

Begrotingswijzigingen kunnen plaatsvinden op verschillende momenten:

- *Perspectiefnota*: Bij de Perspectiefnota worden keuzes gemaakt over de budgettaire ruimte. Hiermee wordt voorgesorteerd op de eerstvolgende begroting. Een voorbeeld zit in de Perspectiefnota 2023. Eén van de zogenoemde ‘beïnvloedbare mutaties’ die PS vaststelden was om € 20 miljoen te reserveren voor cofinanciering op Rijksmiddelen⁵⁴ en deze middelen toe te voegen aan de algemene reserve KvO. Dit betrof een wijziging op de begroting 2022.
- *Monitors*: Op twee momenten in de P&C-cyclus zijn er tussentijdse rapportages. Die worden Monitors genoemd. Deze monitors bevatten begrotingswijzigingen. Het kan daarbij gaan om mutaties van budgetten die gedekt worden uit reserves. De mutaties van de meeste reserves betreffen een PS-begrotingswijziging maar het kan ook gaan om GS-begrotingswijzigingen bij de twee reserves waar vooraf geen toestemming van PS nodig is. PS besluiten bij een monitor (vooraf) over de voorgestelde PS-begrotingswijzigingen en stellen alle tot en met betreffende Monitor doorgevoerde GS-begrotingswijzigingen (achteraf) vast.
- *Inhoudelijke Statenvoorstellen*: Ook hierbij kan besloten worden over begrotingswijzigingen die betrekking hebben op reserves. Dit is bijvoorbeeld te zien bij Statenvoorstellen over verbonden partijen. Zo stemden PS over het actieplan HMO (2020) in met het voorstel om 25% van de leningen (dit ging om € 4,3 miljoen) aan de HMO af te dekken in de algemene financieringsreserve.⁵⁵ Ook waren er

⁵³ Besluiten over wijzigingen van de actuele begroting bij de reserve Uitvoering KvO en de uitvoeringsreserve NNN zijn hier de uitzondering op.

⁵⁴ Onderwerpen die hier evt. voor in aanmerking kunnen komen zijn onder andere: regiodeals, fiets, MIRT, verkeersveiligheid, Regionaal Mobiliteitsprogramma en de woonagenda. GS geven aan met concrete investeringsvoorstellen bij PS terug te komen.

⁵⁵ Dit betrof een afwijking van het uitgangspunt dat alle financieringen die verstrekt worden aan verbonden partijen voor 100% worden afgedekt in de AFR.

diverse Statenvoorstellen over inhoudelijke beleidsthema's waarin GS voorstelden om voor specifieke programma's/projecten middelen over te hevelen van de algemene reserve KvO naar de uitvoeringsreserve KvO.

Jaarstukken

De jaarstukken zijn een moment waarop PS in ieder geval een besluit nemen over reservemutaties. Dit vindt plaats via twee afzonderlijke Statenvoorstellen die gelijktijdig aan PS worden aangeboden:

- een Statenvoorstel waarmee PS besluiten de jaarstukken en het rekeningresultaat vast te stellen;
- een Statenvoorstel waarmee PS besluiten over de resultaatbestemming en de begrotingswijzigingen.

Het eerste Statenvoorstel heeft te maken met reserves omdat het resultaat bepaald wordt door het verschil tussen de gerealiseerde baten en lasten⁵⁶ aangevuld met de gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen aan reserves. De afgelopen jaren was er in Overijssel sprake van een positief resultaat tussen de € 27 en € 48 miljoen (zie tabel 8). Het tweede Statenvoorstel heeft te maken met reserves omdat het bij resultaatbestemmingsvoorstellen gaat om voorstellen ten gunste van bestemmingsreserves. Voor wat 'over' is, wordt het voorstel gedaan om dit toe te voegen aan de algemene reserve. Zo is er in 2019 € 21,9 miljoen toegevoegd aan de algemene reserve; in andere jaren lag het tussen de € 12 en € 15 miljoen (zie tabel 8).

Daarnaast zijn in het tweede Statenvoorstel begrotingswijzigingen opgenomen. Het gaat daarbij enerzijds om GS-wijzigingen die PS achteraf formeel moeten goedkeuren. Anderzijds gaat het om PS-wijzigingen die ook over reserves kunnen gaan: toevoeging vanuit reserves aan de begroting van de komende jaren, overhevelingen tussen reserves, vrijval van aflopende KvO-budgetten naar de algemene reserves en herlabeling⁵⁷ binnen onder andere de algemene financieringsreserve en de reserve dekking kapitaallasten activa.

Tabel 8: Resultaatbestemming 2019-2022 (in miljoenen)

	2019	2020	2021	2022
Resultaat	€ 47,8	27,1	34,4	36,6
Resultaatbestemmingsvoorstellen t.g.v. begroting komende jaren	€ 11,4	€ 10,1	€ 15,7	€ 19,5
Resultaatbestemmingsvoorstellen t.g.v. reserves (anders dan algemene reserve)	€ 14,5*	€ 2,2*	€ 4,0	€ 4,9
Toevoeging algemene reserve	€ 21,9	€ 14,8	€ 14,8	€ 12,2

* Bij voorstellen kan het gaan om toevoegingen, onttrekkingen en mutaties. Hier wordt het saldo daarvan weergegeven.

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. Statenvoorstellen resultaatbestemming jaarrekeningen.

⁵⁶ Provincies werken met een stelsel van baten en lasten. Kenmerk hiervan is dat de lasten (uitgaven) en baten (inkomsten) toegerekend worden aan het jaar waarop ze betrekking hebben. Bron: Commissie BBV (2020). BBV op hoofdlijnen verklaard, p. 9.

⁵⁷ Herlabelen houdt in dat het label of oormerk afgaat van het ene actief/project. Vervolgens worden, in plaats van deze te laten vrijvallen, de middelen gebruikt voor een ander actief/project binnen dezelfde reserve.

3.2.2 Omvang van reservemutaties

In de jaren 2019-2022 is de totale omvang van de Overijsselse reserves iets gedaald. Begin 2019 was deze € 1,8 miljard en eind 2020 was deze afgenomen met € 144 miljoen tot € 1,6 miljard (zie tabel 9). De daling zit bij de algemene reserves die eind 2022 19% lager ligt dan begin 2019. Ook de verhouding tussen algemene en bestemmingsreserve is de afgelopen jaren veranderd: begin 2019 bestond 48% van de reservepositie uit algemene reserves en in eind 2022 was dit 43%.

Tabel 9: *Ontwikkeling omvang reserves (x 1.000)*

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

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

Bovenstaande verandering is het resultaat van het totaal aantal aan toevoegingen en onttrekkingen dat plaats vond in deze periode. Figuur 3 laat per reserve hoeveel er de afgelopen Statenperiode is onttrokken (rode staaf) en toegevoegd (groene staaf) en tot welke stand eind 2022 dit resulteerde. In de periode 2019-2022 is er veel toegevoegd aan de algemene reserve, de reserve uitvoering KvO, de algemene reserve KvO, de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland en de algemene financieringsreserve. Veel toevoegingen hoeft niet per se te aan te geven dat de stand van deze reserves ook veel is gegroeid. Dat is afhankelijk van de onttrekkingen die zijn gedaan. Er is veel onttrokken aan de algemene reserve KvO, de algemene reserve, de reserve uitvoering KvO en de uitvoeringsreserve NNN. Dit zijn dus dezelfde reserves als waar ook veel aan toegevoegd is. Reserves waar weinig 'beweging' plaats vond, waren:

- de reserve openbaar vervoer. Deze reserve, ingesteld in 2017, is er voor risico's in het openbaar vervoer. In 2018 is een storting gedaan van € 30 miljoen. Sindsdien hebben geen onttrekkingen plaatsgevonden. De afgelopen jaren konden tegenvallers nog binnen de begroting voor openbaar worden opgevangen maar de verwachting is dat dat de komende jaren anders wordt, zo werd ambtelijk aangegeven.
- de reserve verstrekte subsidies. Deze reserve is bedoeld voor de afwikkeling van meerjarige subsidies. Er worden pas middelen aan toegevoegd bij de afgifte van een subsidieverleningsbeschikking voor zover de verstrekte projectsubsidie nog niet als last in het boekjaar is verantwoord (de toevoeging is dan het resterende bedrag).⁵⁸ Dit speelde de eerste twee jaar nog niet. Met de vaststelling van de jaarrekening 2022 is in juni 2023 tot een eerste storting van € 2 ton besloten.

De omvang van de algemene reserve KvO is het meest gedaald de afgelopen jaren en de omvang van de reserve dekking kapitaallasten activa het meest gestegen.

⁵⁸ Zie voetnoot 31 voor meer over de reden voor de vorming van deze subsidie.

Figuur 3: Saldo en mutaties reserves 2019-2022* (x 1.000)

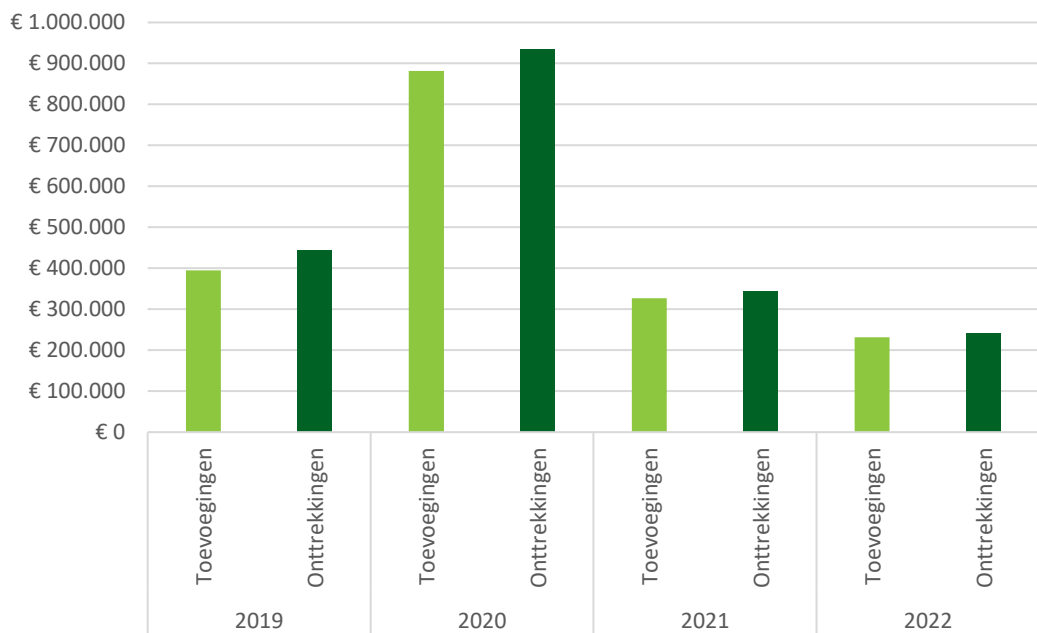
Naam	Stand begin 2019	Onttrekkingen 2019-2022	Toevoegingen 2019-2022	Stand eind 2022	Ontwikkeling omvang 2019-2022
Algemene reserves					
Algemene financieringsreserve	€ 401.496	-€ 79.592	€ 103.235	€ 425.139	€ 23.643
Algemene reserve	€ 117.464	-€ 431.265	€ 380.085	€ 66.284	-€ 51.180
Algemene reserve egalisatie plafond BCF	€ 5.797	€ 0	€ 11.013	€ 16.810	€ 11.013
Algemene reserve grondzaken	€ 98.264	-€ 53.607	€ 25.701	€ 70.358	-€ 27.906
Algemene reserve Kwaliteit van Overijssel	€ 191.174	-€ 466.252	€ 307.874	€ 32.796	-€ 158.378
Algemene risicoreserve	€ 42.110	-€ 40.325	€ 82.856	€ 84.641	€ 42.531
Bestemmingsreserves					
Reserve afrekening pMJP/ILG	€ 4.489	-€ 2.446	€ 0	€ 2.043	-€ 2.446
Reserve bodemsanering	€ 36.475	-€ 34.619	€ 16.693	€ 18.549	-€ 17.926
Reserve dekking kapitaallasten activa	€ 257.669	-€ 17.088	€ 88.992	€ 329.574	€ 71.905
Reserve drinkwater	€ 2.224	-€ 1.452	€ 0	€ 771	-€ 1.453
Reserve Europese programma's	€ 23.659	-€ 22.446	€ 39.946	€ 41.159	€ 17.500
Reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer	€ 6.201	-€ 24.531	€ 62.722	€ 44.392	€ 38.191
Reserve openbaar vervoer	€ 0	€ 0	€ 30.000	€ 30.000	€ 30.000
Reserve provinciale infrastructuur	€ 1.023	-€ 2.596	€ 1.574	€ 0	-€ 1.023
Reserve Sporen en Wegen	Reserve bestond nog niet.	-€ 5.745	€ 45.000	€ 39.255	Reserve bestond nog niet in 2019.
Reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel	€ 245.453	-€ 399.344	€ 328.633	€ 174.741	-€ 70.712
Reserve verkeer en vervoer	€ 83.660	-€ 83.660	€ 0	Reserve bestaat niet meer (omgezet).	Reserve bestaat niet meer (omgezet).
Reserve verstrekte subsidies	Reserve bestond nog niet.	€ 0	€ 0	€ 0	Reserve bestond nog niet in 2019.
Reserve waterwegen	€ 1.718	-€ 24.237	€ 25.104	€ 2.585	€ 867
Reserve Zoetwater Oost-Nederland	€ 1.294	-€ 5.369	€ 7.373	€ 3.299	€ 2.005
Uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland	€ 256.699	-€ 225.663	€ 219.167	€ 250.204	-€ 6.495
Totaal reserves	€ 1.776.869	-€ 1.920.237	€ 1.775.968	€ 1.632.600	-€ 144.269

*Zie [bijlage 3](#) voor de toevoegingen en onttrekkingen per jaar.

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

Figuur 4 laat zien dat de omvang van de gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen sterk verschilt tussen de jaren. Met name in 2020 waren deze een stuk hoger dan in de andere jaren. De totale omvang van de mutaties lag in dat jaar op € 1,8 miljard. Een verklaring hiervoor is dat in dat jaar de financiële gevolgen van het coalitieakkoord 2019-2023 zijn verwerkt. Onderdeel daarvan was een investeringsprogramma. Hiervoor wordt veel budget overgeheveld van de algemene reserve naar de algemene reserve Kwaliteit van Overijssel. En vervolgens vanuit de algemene reserve Kwaliteit van Overijssel naar de reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel.

Figuur 4: Toevoegingen en onttrekkingen aan reserves 2019-2022 (x 1.000)



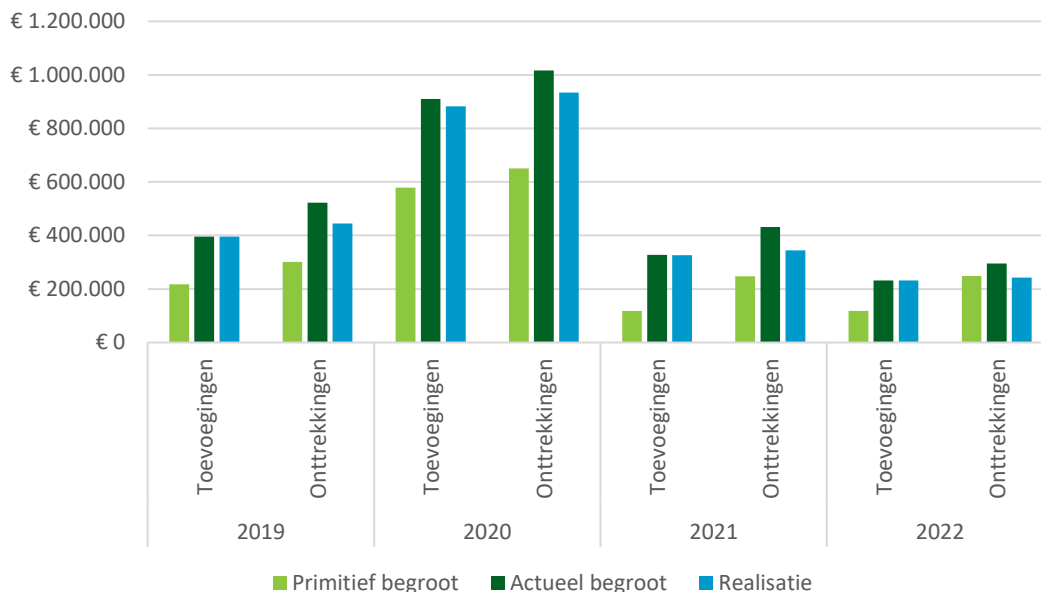
Bron: *Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen 2019-2022 (balans - onderdeel reserves).*

3.2.3 Gerealiseerde mutaties i.r.t. de begroting

Reservemutaties niet hoger dan begroot

Een van de uitgangspunten die de provincie Overijssel in haar nota reserves noemt is “toevoegingen en onttrekkingen aan reserves mogen niet hoger zijn dan begroot, tenzij PS besloten hebben hiervan af te wijken”. Het gaat hier om de actuele begroting (PS hebben immers ook besloten over de begrotingswijzingen). Figuur 5 laat zien dat ‘over all’ (alle reserves gezamenlijk) er in de periode 2019-2022 geen sprake van is geweest dat er meer toegevoegd of onttrokken is dan actueel begroot.

Figuur 5: Begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen in reserves 2019-2022 (x 1.000)*



* Bij de actueel begrote en gerealiseerde toevoegingen en reserves voor een bepaald jaar zijn de toevoegingen/onttrekkingen per 1 januari en de toevoegingen/onttrekkingen gedurende het jaar bij elkaar opgeteld.

Bron: Afbeelding Rekenkamer Oost-Nederland op basis van jaarrekeningen 2019 t/m 2021 (balans - onderdeel reserves).

Ook op reserVENiveau is het de afgelopen jaren niet voor gekomen dat er meer aan een reserve is toegevoegd dan actueel begroot. Bij onttrekkingen kwam dit wel drie keer voor (zie tabel 10). Het ging daarbij om de algemene reserve en de algemene financieringsreserve. Ambtelijk werd aangegeven dat er een probleem is als er meer onttrokken wordt dan begroot, omdat dit niet is toegestaan. Maar dat vanuit de pragmatisch oogpunt een afwijking van € 1.000 of € 2.000 voorstelbaar is (al is dit eigenlijk niet de bedoeling). Dat er een verschil zit tussen de begrote en gerealiseerde onttrekkingen aan de algemene financieringsreserve (AFR) in 2021 was in de jaarrekening zichtbaar, maar werd daarin niet expliciet benoemd noch toegelicht. Ambtelijk werd hierover aangegeven dat het om een administratieve verschuiving ging. Een bedrag voor een lening aan het bedrijf Stork is toen omgezet naar een bedrag voor de deelneming aan de Houdstermaatschappij Fondsen Overijssel. Dit betreft de uitwerking van een eerder genomen besluit van PS (om de aflossing van de Stork-lening in te zetten voor een agiostorting bij de Houdstermaatschappij). Tegen de niet begrote onttrekking aan de AFR staat eenzelfde niet begrote storting in de AFR. Daarmee heeft de wijziging op de omvang van de AFR geen invloed. Desalniettemin werd ambtelijk aangegeven dat de begrotingswijziging voor de mutatie binnen de AFR idealiter wel was gemaakt.

Tabel 10: Gerealiseerde onttrekkingen gedurende het jaar* hoger dan actueel begroot 2019-2022 (bedragen x 1.000)

Reserve	Jaar	Actueel begrote onttrekking	Gerealiseerde onttrekking	Vershil
Algemene reserve	2019	€ 23.108	€ 23.109	€ 1
Algemene financieringsreserve	2019	€ 4.107	€ 4.109	€ 2
Algemene Financieringsreserve	2021	€ 40.458	€ 40.908	€ 450

* Bedragen zijn exclusief de onttrekkingen per 1 januari. De totale onttrekkingen voor betreffende reserves in genoemd jaar zijn dus hoger geweest.

Bron: Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. gegevens jaarrekeningen 2019-2023 (balans - onderdeel reserves) en gegevens aangeleverd door de provincie.

Realisme van begroten

Figuur 6 geeft ook een eerste beeld van hoe reëel de toevoegingen en onttrekkingen begroot worden. Uit een analyse van achterliggende gegevens komt het volgende beeld:

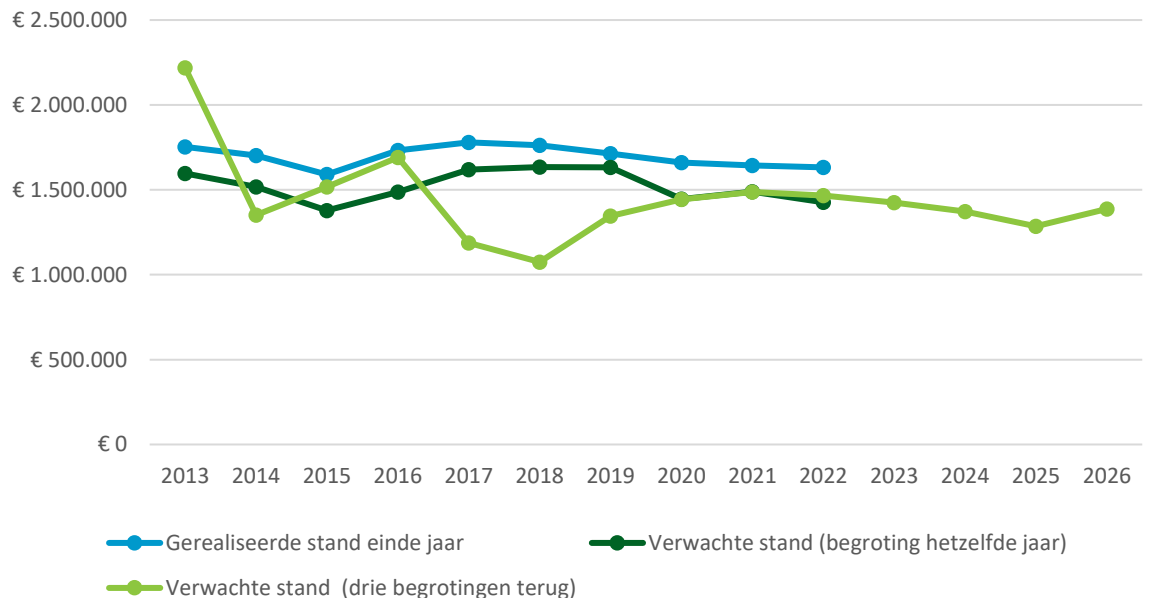
- De actueel begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen liggen een stuk hoger dan wat oorspronkelijk begroot wordt. Zowel voor de toevoegingen als onttrekkingen is het gemiddelde verschil tussen de primitief en actuele begroting iets minder dan € 210 miljoen. Het totaal aan mutaties over een jaar, zoals weergegeven in figuur 5, wordt gevormd door de resultaatbestemmingen en begrotingswijzigingen bij de jaarrekening⁵⁹ verwerkt per 1 januari van het jaar (daarbij gaan het bijvoorbeeld om het toevoegen van middelen aan de algemene reserve) en de toevoegingen en onttrekkingen gedurende het jaar. Een voorbeeld van toevoegingen aan reserves gedurende het jaar zijn de rijksmiddelen die in de loop van het jaar worden toegekend bijvoorbeeld via de meicirculaire over het Provinciefonds.
- Er zijn verschillen tussen de jaren in hoe groot het verschil tussen de begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen is. Zo het verschil tussen de primitieve en actueel begrote dan wel gerealiseerde reservemutaties in 2022 absoluut gezien kleiner dan in eerdere jaren en was dat verschil in 2020 juist groot (wel was het percentuele verschil in 2020 kleiner dan in andere jaren). Ambtelijk wordt aangegeven dat het verschil zeker in 2020 voor een groot deel te verklaren is door de gevolgde systematiek. Pas op basis van investeringsvoorstellen worden de middelen van de impuls uit het coalitieakkoord overgeheveld van de algemene reserve Kwaliteit van Overijssel naar de uitvoeringsreserve Kwaliteit van Overijssel (UKvO) en vervolgens van de UKvO toegevoegd aan de begroting.
- De verschillen tussen de realisatie en de actuele begroting zijn (logischerwijs) een stuk kleiner dan tussen de realisatie en de primitieve begroting. De mutaties per 1 januari zijn namelijk niet primitief begroot, maar wel actueel begroot. De afwijking is 'negatief': er is minder onttrokken en toegevoegd dan actueel begroot. Ook dit ligt voor de hand: een positieve afwijking zou betekenen dat er meer gerealiseerd is dan actueel begroot (wat PS hebben geautoriseerd) en dat is niet toegestaan. Zie hiervoor ook §3.3.1, daar gaan we hier wat dieper op in.

⁵⁹ Met uitzondering van de daarin opgenomen toevoegingen aan de begroting.

Ook tussen reserves zijn er verschillen. Bij de reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel, algemene financieringsreserve en algemene reserve waren de actueel begrote en gerealiseerde toevoegingen veelal een stuk hoger dan wat primitief begroot was. Dit zijn reserves waar het vaker voorkomt dat op 1 januari toevoegingen worden gedaan (zie hierboven). Bij de uitvoeringsreserves Natuurnetwerk Nederland waren de actueel begrote en gerealiseerde onttrekkingen elk jaar een stuk lager dan wat primitief was begroot. Dit wordt voor een groot deel veroorzaakt door lagere lasten op de Ontwikkelopgave. Bij de algemene financieringsreserve werd er veelal iets meer onttrokken dan primitief was begroot.

Uit een vergelijking van realisatie (blauwe lijn in figuur 6) met verwachting (groen lijnen in figuur 6) blijkt dat voor bijna alle jaren er aan het einde van het jaar meer in reserves zat dan vooraf verwacht. Daarnaast toont de figuur dat de verwachte stand voor 2026 ruim € 245 miljoen lager is dan de gerealiseerde stand eind 2022.

Figuur 6: Begrote en gerealiseerde eindstand reserves (x 1.000)*



Bron: Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. gegevens jaarrekeningen 2013-2022 en begrotingen 2010-2023.

Bijdrage onttrekkingen aan reserves

Lasten (uitgaven) en stortingen in reserves zijn onderdeel van de provinciale begroting. Tabel 11 laat zien dat onttrekkingen hier een relevante 'inkomstenbron' voor zijn. Dit was met name het geval in 2020. Deze bijdrage van onttrekkingen aan reserve was voor elk jaar net kleiner dan vooraf gedacht. In de volgende paragraaf komen overhevelingen tussen reserves (onttrekkingen aan de ene reserve ten behoeve van een storting in de andere reserve uitgebreider aan de orde).

Tabel 11: *Onttrekkingen reserves i.r.t. lasten en stortingen in reserves (in miljoenen)*

	2020		2021		2022	
	Begroot	Gerealiseerd	Begroot	Gerealiseerd	Begroot	Gerealiseerd
Lasten	€ 592,5	€ 544,3	€ 606,4	€ 499,4	€ 563,3	€ 501,3
Stortingen in reserves	€ 834,2	€ 834,1	€ 300,1	€ 299,4	€ 197,3	€ 197,2
<i>Totaal lasten en stortingen in reserves</i>	€ 1426,7	€ 1.378,4	€ 906,5	€ 798,8	€ 760,6	€ 698,5
Onttrekkingen aan reserves	€ 988,7 (69%)	€ 934,4 (68%)	€ 431,7 (48%)	€ 343,9 (43%)	€ 294,9 (38%)	€ 242,2 (35%)

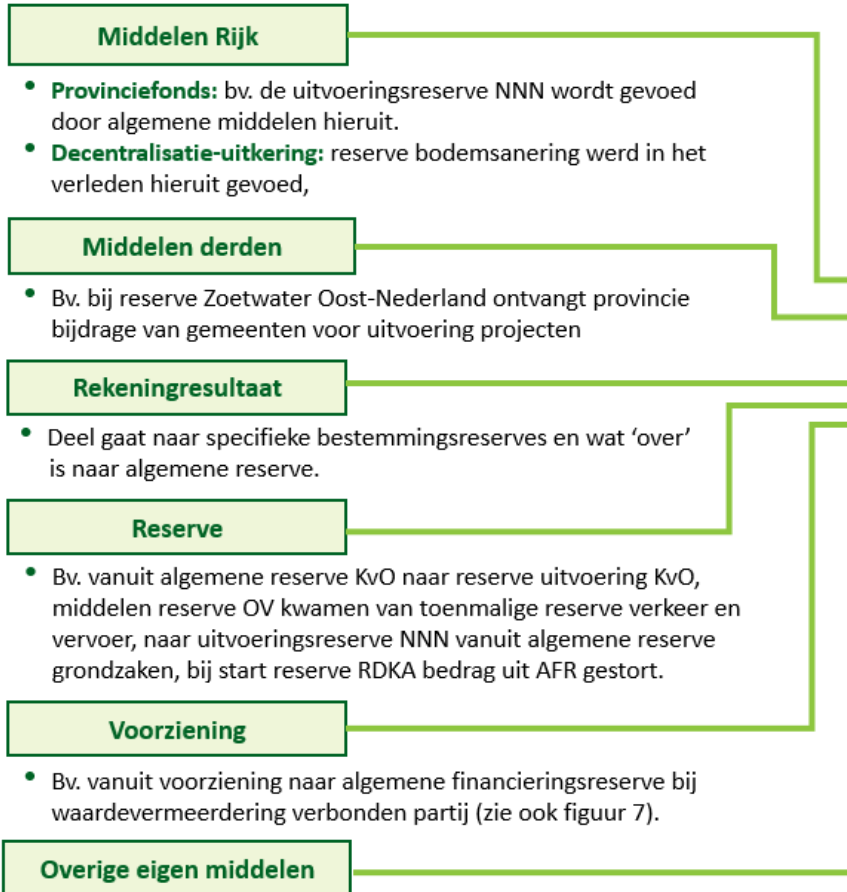
Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen 2010-2022 (onderdeel analyse resultaat).

3.2.4 Herkomst en inzet van middelen reserves

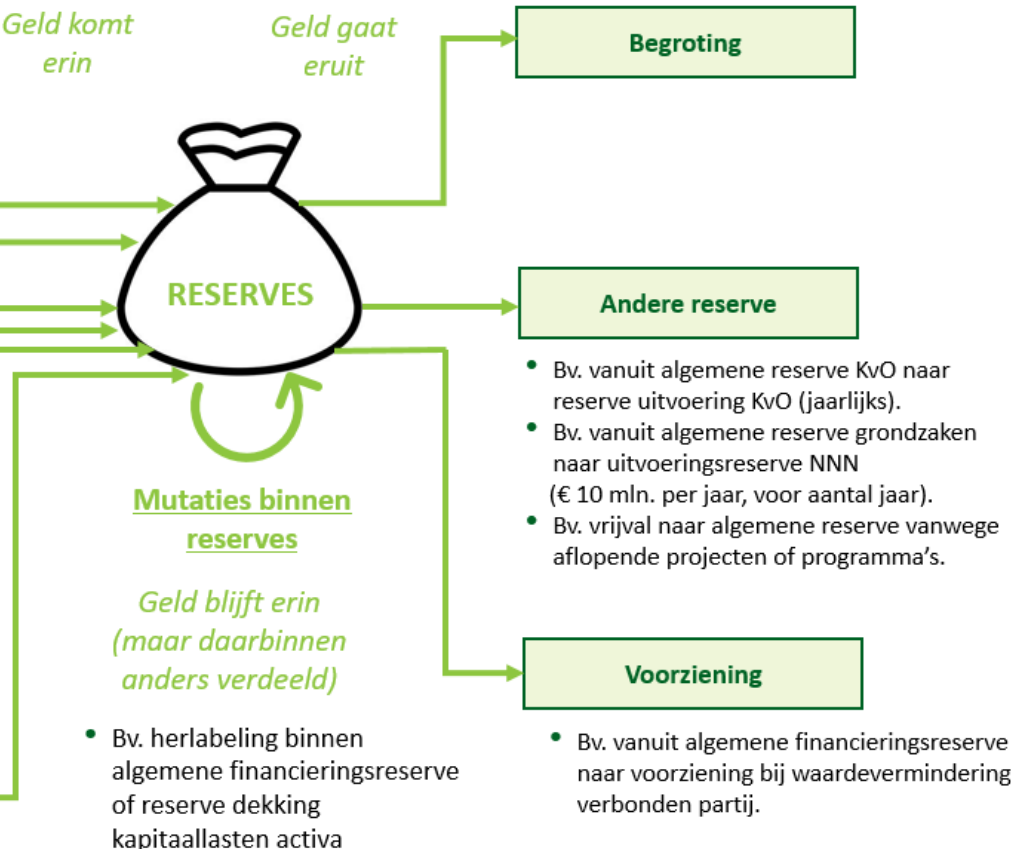
In deze paragraaf schetsen we op hoofdlijnen een beeld van waar geld in reserves vandaan kan komen/komt en naartoe kan gaan/gaat. De paragraaf is gebaseerd op informatie uit de provinciale jaarrekening en de casestudie (bv. instellingsformats en informatie ontvangen van provincie). Figuur 7 geeft een visuele weergave. Na de figuur volgt een toelichting.

Figuur 7: Herkomst en inzet van middelen uit reserves

**Toevoeging van middelen
aan reserves vanuit....**



**Onttrekking van middelen
uit reserves ten gunste van....**



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

Herkomst van middelen reserves

Een reserve kan gevoed zijn/worden uit diverse ‘bronnen’. Hierbij kan gedacht worden aan middelen van het Rijk (bv. Provinciefonds of decentralisatie-uitkering), middelen van derden, andere provinciale reserves, een voorziening, rekeningresultaat of overige eigen middelen (bv. middelen uit aandelenverkoop of dividend). In figuur 7 (linkerkant) geven per ‘bron’ diverse voorbeelden van reserves.

Inzet van middelen reserves

In de omschrijving van de Overijsselse reserves in hoofdstuk 2 van deze nota kwam al naar voren dat het heel divers is waar reserves voor ingezet worden. Als we op een hoger abstractieniveau kijken waar de onttrekkingen uit reserves voor gebruikt worden dan ontstaat het volgende beeld:

Tabel 12: Inzet mutaties 2022 (x 1 miljoen)

	Begroot	Realisatie
Onttrekking ten gunste van de begroting	€ 176 (60%)	€ 123 (51%)
Onttrekkingen ten gunste van andere reserve	€ 107 (36%)	€ 107 (44%)
Mutaties binnen reserve	€ 12 (4%)	€ 12 (5%)
Totaal	€ 295 (100%)	€ 242 (100%)

Bron: Gegevens ontvangen van de provincie Overijssel.

Tabel 12 laat zien dat van de gerealiseerde onttrekkingen in 2022 (€ 242 miljoen) ongeveer de helft (€ 123 miljoen) onttrekkingen ten gunste van de begroting betrof. Dit is minder dan was begroot. De gerealiseerde toevoegingen aan andere reserves en mutaties binnen reserves waren gezamenlijk (€ 107 + € 12 =) € 119 miljoen. Dit is gelijk aan wat begroot was.

Overhevelingen tussen reserves

De auditcommissie noemde juni 2021 dat het PS niet duidelijk is welke momenten zij aan zet zijn en welke sturingsmogelijkheden zij bij reserves hebben. De situatie waarbij bedragen overgeheveld worden tussen reserves noemde zij daarbij als voorbeeld. Daarnaast kwam uit het onderzoek naar voren dat er bij PS het beeld is dat er veel wordt overgeheveld tussen reserves waardoor ze het zicht kwijt raken.⁶⁰ Tabel 12 liet al zien dat overheveling tussen reserves in 2022 inderdaad groot was. Dit wordt deels veroorzaakt door spelregels omtrent de reserve Kwaliteit van Overijssel. De afspraak is dat PS een investeringsbesluit nemen waarnaar er middelen worden overgeboekt. Oftewel: er vindt een mutatie plaats vanuit de algemene reserve KvO naar de reserve uitvoering KvO ten behoeve van een specifieke prestatie. Dit kan om grote bedragen gaan (zie figuur 3). Vanuit de reserve uitvoering KvO mogen GS toevoegingen doen aan de begroting (ook een spelregel, zie §2.3.4).

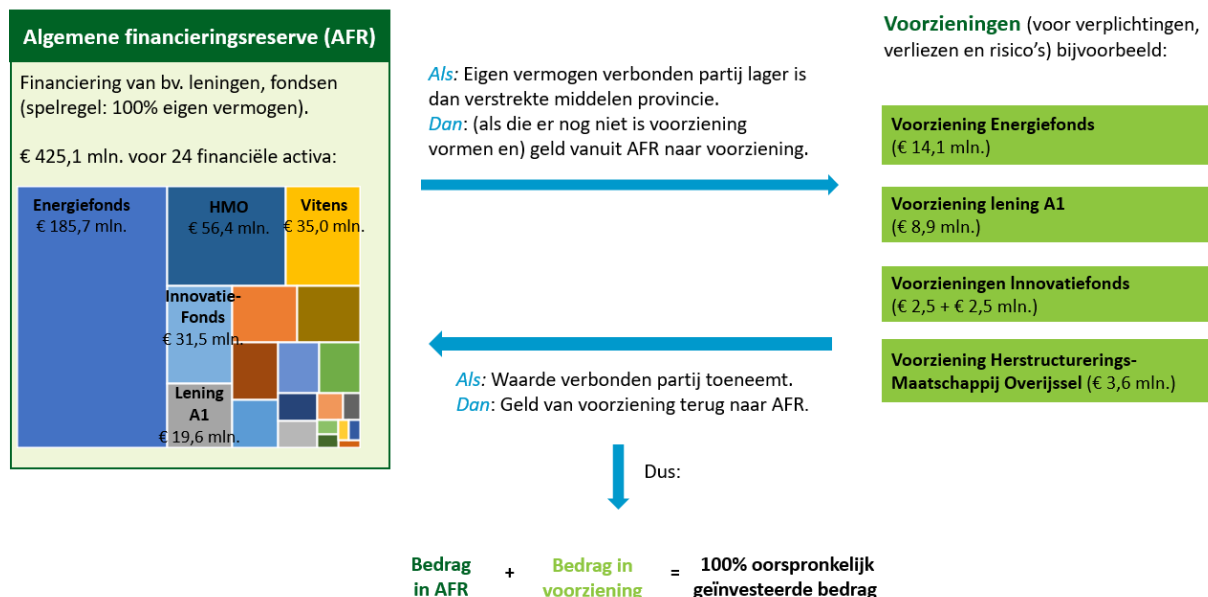
⁶⁰ Schriftelijke informatie naar aanleiding van vragen van de Rekenkamer.

Overheveling tussen reserve en voorziening

Tabel 12 richt zich op mutaties tussen en binnen reserves. Het komt ook voor dat er middelen vanuit een reserve naar een voorziening worden overgeheveld of andersom. Dit speelt bijvoorbeeld bij de algemene financieringsreserve. De wisselwerking tussen deze reserve en (een) voorziening(en) werkt als volgt (zie ook figuur 8):

De algemene financieringsreserve speelt een rol bij de financiering van bijvoorbeeld leningen en fondsen. Het financieel beleid van de provincie gaat uit van financiering van financieel vaste activa met eigen vermogen. Bij het verstrekken van een geldlening of het aangaan van een verbonden partij moet daarom 100% van de hoofdsom in de AFR gestort worden. Dit is een spelregel van PS. Op het moment dat het eigen vermogen van een verbonden partij lager is dan de door de provincie verstrekte middelen, dan vormt de provincie voor dit verschil een voorziening (zie de toelichting over wat een voorziening is in §1.2). De storting in deze voorziening verrekent de provincie met de algemene financieringsreserve, die daarmee dus afneemt. Doet zich een positieve ontwikkeling bij de verbonden partij voor (bijv. als een investering met boekwinst wordt verkocht) waardoor de verbonden partij winst maakt, dan neemt de waarde van de verbonden partij weer toe. Dan kan de voorziening worden verlaagd. Het bedrag waarmee het wordt verlaagd, wordt weer toegevoegd aan de algemene financieringsreserve. De voorziening en de algemene financieringsreserve werken als communicerende vaten, maar samen is het altijd het bedrag dat oorspronkelijk is geïnvesteerd.

Figuur 8: Wisselwerking algemene financieringsreserve en (een) voorziening(en)



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

Koppeling lasten-doel

Een van de uitgangspunten in de nota reserves is dat de werkelijke lasten gekoppeld zijn aan het doel van de reserve. Over het doel van de reserves schreven we al in §2.3.2.

Over de gerealiseerde onttrekkingen is per reserve informatie te vinden in de provinciale jaarverslagen. Die informatie hebben wij nader bekeken voor de zeven reserves uit onze casestudie. Hieruit kwamen geen aanwijzingen naar voren dat de onttrekkingen gebruikt zijn voor een ander doel dan de reserve kent. Ook de drie bestedingsplannen die zijn ingezien, wezen daar niet op: de onderdelen die daarin terug kwamen, pasten bij het doel van de reserve.

Incidenteel/structureel

De begroting van de provincie moet structureel en reëel in evenwicht zijn. De provincie beschrijft in de P&C-documenten haar beleid (hoofdregels en uitzonderingen) voor structurele en incidentele baten en lasten⁶¹. Hoofdregels zijn onder andere dat incidentele lasten en baten zich niet langer dan vier begrotingsjaren voordoen⁶² en dat toevoegingen en onttrekkingen aan reserves en de met onttrekkingen samenhangende lasten incidenteel zijn. Dit is zo omdat PS op elk gewenst moment de bestemming van reserves kan wijzigen, zo staat in de P&C-documenten. Ambtelijk wordt aangevuld dat dit genuanceerder ligt: PS hebben altijd de mogelijkheid om oorspronkelijke doelen (die aan middelen in een reserve ten grondslag liggen) te wijzigen of te beëindigen. Daarbij is het dan wel nodig om uit te zoeken welke deel van de gereserveerde middelen kan vrijvallen. Een gepland project/programma kan niet zo maar stoppen (bv. omdat er al juridische of financiële verplichtingen zijn aangegaan, bestuurlijke toezeggingen zijn gedaan of verwachtingen in de samenleving/bij partners zijn gewekt). Zie paragraaf zie §3.3.2 voor meer informatie over vrije ruimte en vrijval. Er zijn diverse uitzonderingen op de hoofdregels. Twee daarvan hebben betrekking op reserves, namelijk:

- onttrekkingen aan reserves ter dekking van kapitaallasten worden als structureel aangemerkt als de bijbehorende kapitaallasten ook als structureel aangemerkt zijn en
- de jaarlijkse toevoegingen aan de uitvoeringsreserve NNN worden als structureel aangemerkt.

De reserve dekking kapitaallasten activa en de uitvoeringsreserve NNN was onderdeel van onze casestudie. De voeding en besteding van de andere vijf reserves uit de casestudie was volledig incidenteel. Dit gold ook voor de reserve Uitvoering KvO. Wel werd ambtelijk aangegeven dat voor een aantal incidentele impulsen die uit deze reserve gedekt worden, geldt dat een structureel vervolg door de provincie en door de samenleving vaak als wenselijk wordt gezien.⁶³

⁶¹ Deze zijn vastgesteld bij de Kerntakenbegroting 2013 (PS/2012/759) en vervolgens bij elke Begroting geactualiseerd.

⁶² Dit is de invulling van het begrip incidenteel. Afwijkend van de suggestie in de toelichting op het BBV is gekozen voor vier jaar. Hierdoor vallen lasten en baten die voor één bestuursperiode worden toegekend binnen de definitie van incidenteel.

⁶³ Dit komt ook terug in de begroting 2023.

3.3 Omvang reserves

3.3.1 Negatieve en lage stand reserves

Volgens het BBV mogen toevoegingen en onttrekkingen niet leiden tot een negatieve stand van reserves en dit gebeurt ook niet.⁶⁴

De programma's/projecten van de reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel (KvO) zijn verbonden aan begrotingsprestaties. Uit de jaarlijkse overzichten daarvan komt naar voren dat bij sommige prestaties wel sprake was van een negatieve stand.⁶⁵ Ambtelijk werd aangegeven dat dit mag, mits de realisatie van de doelen is gewaarborgd en het niet leidt tot een overschrijding van het meerjarige projectbudget als geheel. Ook mag de totaal gerealiseerde onttrekking uit de reserve uitvoering KvO niet hoger zijn dan de begrote onttrekkingen.

De provincie kent wel reserves met een hele lage stand. Zo zijn er twee reserves die het afgelopen jaar een kleiner waren dan het minimumbedrag van € 500.000 dat de provincie hanteert voor de instelling van een reserve. Dit zijn:

- de reserve provinciale infrastructuur: omvang per 1 januari 2021 € 416.000 en eind 2022 € 0. Deze reserve zou binnenkort worden opgeheven⁶⁶.
- De reserve verstrekte subsidies: omvang 2021 en 2022 € 0. Bij de jaarstukken 2022 zijn voor het eerste middelen toegevoegd aan deze reserve (€ 0,2 miljoen). Zie ook §3.2.2 voor de reden van de lage stand bij deze reserve.

Ambtelijk werd aangegeven dat zolang er nog projecten lopen waarvan de kosten gedekt worden uit een reserve, de betreffende reserve in stand blijft en dat dit in principe ook geldt voor reserves met een beperkte omvang.

3.3.2 Vrije ruimte binnen reserves

Toevoegingen en onttrekkingen bepalen hoeveel er in een reserve zit. Eén van de uitgangspunten uit de nota reserves is dat er niet meer gereserveerd wordt dan nodig om het aanvaarde beleid uit te voeren. In het kader van dit laatste wordt ook wel over 'vrije ruimte' gesproken. De vrije ruimte in reserves was één van de thema's waarvan de auditcommissie aangaf dat PS daar meer inzicht in wilden. Daarom gaan we in deze paragraaf daar uitgebreider op in.

⁶⁴ Hiervoor hebben we gekeken naar de stand van de twintig Overijsselse reserves aan het begin en einde van elk jaar in de periode 2019-2022.

⁶⁵ Het ging om relatief beperkte afwijkingen veelal op de personeelsgebonden kosten bij prestaties. In een enkel geval ging het wel om een 'reguliere' prestatie, dit was bijvoorbeeld eind 2022 geval bij prestatie 3.3.1 aanpak stikstof.

⁶⁶ Schriftelijke informatie naar aanleiding van vragen Rekenkamer Oost-Nederland.

Definitie vrije ruimte

Waar gaat het over bij vrije ruimte? GS geven in de P&C-documenten op verzoek van PS⁶⁷ per reserve aan wat de vrije ruimte binnen die reserve is. Een toelichting van wat vrije ruimte in hield/hoe dit was gedefinieerd, staat daar niet bij. In hun antwoord op een vraag van een Statenlid hierover gaven GS aan “als er geen vrije ruimte is, betekent dit dat er concreet budgetbeslag op hele reserve ligt (programming)”. Dit roept de vraag op wat er met ‘concreet budgetbeslag’ wordt bedoeld en hoe concreet het budgetbeslag moet zijn om aan te geven dat het geen vrije ruimte betreft. Navraag leert dat de term vrije ruimte wordt gebruikt voor middelen in een reserve waar PS over kunnen beschikken/welke zij nog een (nieuwe) bestemming kunnen geven zonder dat er beleid gewijzigd hoeft te worden. Vrije ruimte zijn dus alleen die middelen die direct te besteden zijn zonder concessies te doen aan een eerder gesteld doel.

De reserves hebben allemaal een specifieke doel. Op basis van PS-besluiten worden daar middelen in gestort. Vanaf dat moment wordt het niet meer als vrije ruimte gezien, omdat het een specifiek doel dient. Die middelen zijn aan het begin zeer waarschijnlijk nog wel beïnvloedbaar. In de zin dat er nog geen juridische verplichtingen, toezeggingen gedaan en/of verwachtingen richting derden zijn gewekt. Echter, het wordt niet meer gezien als vrije ruimte want daar zou een beleidswijziging van PS voor nodig zijn. Er is wel eens discussie geweest over de gehanteerde definitie van vrije ruimte. Bijvoorbeeld of iets vrije ruimte is als het niet juridisch verplicht is. Aangegeven werd dat dit een hele nauwe definitie zou zijn want er wordt al van alles voorbereid en in gang gezet zonder dat daar op dat moment al een juridische verplichting aan hangt.⁶⁸

Vrijval van middelen

In het kader van niet meer reserveren dan nodig (uitgangspunt in de nota reserves) is de periodieke evaluatie van reserves van belang. Op die manier kan worden gezien of er geen sprake is van onnodige reservering van middelen die kunnen ‘vrijvallen’. In hoofdstuk 4 van dit rapport gaan we nader in op evaluatie/controle van reserves.

Over vrijval van middelen staat in de nota reserves dat PS gaan over de aanwending van vrijgevallen middelen (bij wijziging of opheffing van reserves). Daarnaast zijn er een aantal reserves met specifieke spelregels die betrekking hebben op overloop of vrijval. Voor de reserve mobiliteitsprogramma’s verkeer en vervoer is bijvoorbeeld bepaald dat wanneer de looptijd van een mobiliteitsprogramma of bestuurlijke afspraak is afgelopen de resterende middelen vrijvallen naar de Reserve Openbaar vervoer en voor de reserve openbaar vervoer is bepaald dat als het plafond is bereikt het restant op het jaareinde vrijvalt naar de algemene middelen. Ook zijn er reserves met spelregels die bepalen wat de omvang van de reserve (maximaal) zou moeten zijn. Bij de algemene financieringsreserve geldt bijvoorbeeld dat de omvang van deze reserve maximaal de omvang van de beschikbaar gestelde kredieten is en dat vrijval plaatsvindt doordat het gefinancierde actief afgeschreven, afgelost of vervreemd is. En bij de reserve dekking

⁶⁷ Uit de follow-up financiën van de Rekenkamer Oost-Nederland in 2013 kwam dat er niet in alle gevallen zicht was op de vrije ruimte binnen de reserves. PS namen vervolgens de aanbeveling om zicht op de eventuele vrije ruimte in reserves te krijgen. GS gaven in reactie op hierop aan dat met ingang van de jaarrekening 2012 vrije ruimte een vast rapportage-item zou worden. Dat is het nu nog steeds.

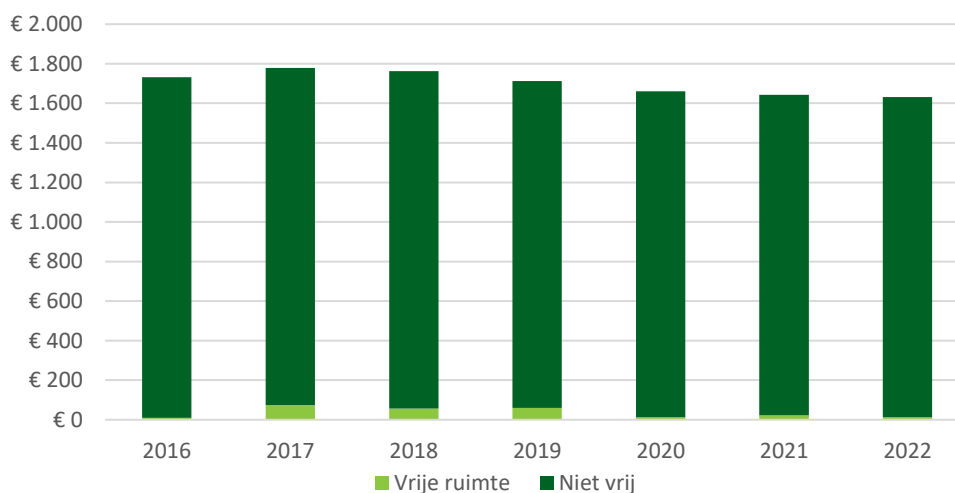
⁶⁸ Ambtelijk interview.

kapitaallasten activa geldt dat de omvang maximaal de beschikbare investeringskredieten voor materieel vaste activa bedraagt.

Aanwezigheid van vrije ruimte

In het jaarverslag staat per reserve de 'vrije ruimte'. Op basis daarvan is figuur 10 gemaakt. De vrije ruimte volgens eerdergenoemde definitie varieert iets over de jaren: eind 2016 was het 9,5 miljoen, was eind 2018 € 56,4 miljoen en eind 2020 en 2022 € 14,0 miljoen. Vanaf 2021 bevat alleen de algemene reserve vrije ruimte. Daarvoor kende bijvoorbeeld de algemene financieringsreserve (2016-2020) en de algemene risicoreserve (2016-2017) ook nog vrije ruimte. Bestemmingsreserves met vrije ruimte waren er in die jaren weinig (alleen de uitvoeringsreserve NNN in 2016 en de reserve verkeer & vervoer en de reserve pMJP/ILG in 2018).

Figuur 9: *Omvang vrije ruimte en 'niet vrije' ruimte in reserves volgens jaarverslagen (bedragen x € 1.000.000)*



Bron: *Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen 2019-2022 (balans - onderdeel reserves, uitklapscherm per reserve).*

Zoals eerder aangegeven geeft de gehanteerde definitie van vrije ruimte niet aan over hoe 'hard' het geld in de reserve al is vastgelegd (bv. betreft juridische verplichtingen of bestuurlijke toezeggingen richting andere partijen). Hoewel in de P&C-documenten een toelichting op de afzonderlijke reserves wordt gegeven, is dit er in sommige gevallen moeilijk uit te halen. Ambtelijk werd aangegeven dat als PS hier voor een bepaalde reserve meer zicht op zouden willen krijgen, zij hierover vragen kunnen stellen bij GS. Voor zeven reserves, hebben wij de P&C-documenten nader bekeken en de ambtelijke organisatie gevraagd om nadere informatie te verstrekken met betrekking tot de onderbouwing van de omvang en de vrije ruimte. Dit is weergegeven in tabel 13. Wij halen hieruit dat de huidige omvang van onderzochte reserves onderbouwd kon worden. Bijvoorbeeld door middel van een bestedingsplan⁶⁹ en een inventarisatie van

⁶⁹ Dit was er voor de reserve dekking kapitaallasten activa, de reserve bodemsanering en de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland in de vorm van een Excel-bestand. Deze plannen waren actueel (bijgewerkt tot en met 2022). Bij de reserve uitvoering KvO ziet de provincie de specificatie naar prestaties uit de jaarrekening en begroting als een bestedingsplan op hoofdlijnen.

de onderdelen waaruit de reserve bestaat⁷⁰. Er lijkt⁷¹ geen sprake te zijn van overbodige reservevorming bij de voorbeelden in tabel 13. Hierbij is uitgegaan van de definitie zoals de provincie die hanteert. Het is namelijk niet zo dat alles al is vastgelegd. De ambtelijke organisatie kon wel aannemelijk maken dat het geld in de reserve nodig is. Dit speelde bijvoorbeeld bij de reserve bodemsanering waarbij dit op basis van een bestedingsplan en een nadere toelichting daarop kon worden laten zien.

Tabel 13 laat ook zien dat (mogelijkheden voor) vrije ruimte samenhangen met de kaders/regels die PS hebben gesteld. Bijvoorbeeld het ratio weerstandsvermogen (relevant bij de algemene risicoreserve) en het uitgangspunt van 100% afdekking van financiële activa (de algemene financieringsreserve). Zou er aan dergelijke 'stuurknoppen' gedraaid worden, dan zou er incidentele vrije ruimte ontstaan. GS verstrekten in maart 2022 een overzicht aan PS met de diverse financiële stuurknoppen⁷² die er zijn om de financiële ruimte te beïnvloeden. Daarbij gaven ze per stuurknop ook aan wat het gevolg van 'draaien' is voor de financiële positie (duurzaamheid, wendbaarheid en weerbaarheid⁷³) van de provincie. GS gaven aan dat alle stuurknoppen gezamenlijk en de onderliggende beleidsuitgangspunten bepalend zijn voor de toekomst van de financiële positie van de provincie. Een gesprek hierover gaat volgens hen niet alleen om de vraag hoe nu financiële ruimte gecreëerd kan worden, maar ook (of juist) om de vraag hoe de provincie wil dat haar financiële positie er in de toekomst uit komt te zien. GS adviseerden in 2022 om op korte termijn terughoudend te zijn met het draaien aan de financiële stuurknoppen en gaven aan dat het voor de hand lag dat een volgende (red: inmiddels de huidige) Staten de afweging zou maken waarvoor het draaien aan de knoppen al dan niet gewenst is.

⁷⁰ Zo laat de jaarrekening 2022 zien voor welke specifieke onderwerpen middelen zijn bestemd in de algemene risicoreserve en welk deel dan resteert voor het opvangen van risico's in reguliere processen en voor welke financiële activa de reservering in de algemene financieringsreserve is bedoeld.

⁷¹ Voor bv. de KvO hebben we niet naar de afzonderlijke programma's en projecten gekeken en hoe het daar zit met vrije ruimte en mogelijkheden voor vrijval (deze programma's/projecten zitten namelijk op meer dan zestig begrotingsprestaties).

⁷² Stuurknoppen zijn: herijking van begroting (beleidskeuzes), provinciale belasting: opcenten MRB en leges, inschatten inkomsten: accres en dividend en financieren: financieren in activa en risicomangement: weerstandsvermogen. De laatste twee zijn gerelateerd aan reserves: algemene financieringsreserve, reserve dekking kapitaallasten activa en algemene risicoreserve.

⁷³ Bij duurzaamheid gaat het om de vraag 'In hoeverre houden we ons vermogen beschikbaar voor toekomstige generaties?' Bij wendbaarheid om de vraag 'In hoeverre blijven we in staat om in te spelen op nieuwe ontwikkelingen?' en bij weerbaarheid om de vraag 'In hoeverre blijven we in staat om tegenvallers op te vangen?'.

Tabel 13: Onderbouwing omvang en (mogelijkheden) vrije ruimte

Naam	Toelichting
Algemene risicoreserve (ARR)	Iets meer dan 80% in deze reserve is bestemd voor specifieke onderwerpen ⁷⁴ en het overige deel is voor het opvangen van risico's in reguliere processen. PS kunnen besluiten een deel van de reserve te laten vrijvallen. Zonder een PS-besluit om dat te doen is er geen vrije ruimte in de reserve, zo werd ambtelijk gesteld. GS noemen de sturing op weerstandsvermogen (deze reserve is daar een relevant component van) een stuurknop van PS gericht op het beïnvloeden van de financiële ruimte. Strakkere sturing zou betekenen dat de buffer in o.a. deze reserve verlaagd wordt en daarmee incidenteel budget wordt vrijgespeeld. Zie verder hierover §5.4.
Algemene financieringsreserve (AFR)	GS laten in het jaarverslag zien voor de financiering van welke activa de gereserveerde middelen bedoeld zijn. In de AFR ontstaat vrije ruimte als aflossingen op verstrekte leningen worden ontvangen ⁷⁵ of als deelnemingen worden verkocht ⁷⁶ . Omdat de omvang van de reserve gekoppeld is aan een spelregel ⁷⁷ en de aanwezigheid van financieel vaste activa, kent deze reserve momenteel geen vrije ruimte. GS noemen de spelregels voor investeringen in financieel vaste activa (AFR) als stuurknop van PS om te komen tot incidentele budgettaire ruimte. Dit aanpassen van de 100% eis voor financiering met eigen vermogen is een beleidskeuze. Elke 10% punt op het totaal is € 43 mln. 'ruimte'. GS noemen dat hierbij diverse bestedingskeuzes mogelijk zijn met elk hun eigen gevolgen voor de financiële positie van de provincie. ⁷⁸
Reserve dekking kapitaal-lasten activa (RDKA)	Alle middelen zijn gebaseerd op investeringsbudgetten voor wegenprojecten. In bijbehorende bestedingsplan is te zien welke projecten het betreft en welke budgetten daarbij hoorden. Er kan slechts vrij besteedbare ruimte in de reserve ontstaan als er sprake is van meevallers in de besteding van investeringsbudgetten, zo werd ambtelijk gesteld. Als dat zo is, wordt via de jaarrekening voorgesteld om budget uit de reserve vrij te laten vallen. Vrijval uit de reserve werd de afgelopen jaren niet in de Statenvoorstellen bij de jaarrekening gezien ⁷⁹ .
Reserve bodemsanering	O.b.v. de verstuurde beschikkingen voor 2023 e.v. is bijna 20% van de reserve al verplicht. Echter, de opgaven o.g.v. bodemsanering en beheer van vervuilde locaties zijn altijd groter dan de beschikbare middelen en zodoende zijn binnen de reserve dan ook geen vrij besteedbare middelen aanwezig, zo werd ambtelijk gesteld. Uit het bestedingsplan en toelichting daarop wordt duidelijk waarvoor komende jaren een beroep op de reserve wordt verwacht bv. asbest-programma Twente, beleidsvorming en opvangen tegenvallers. De verwachting is dat na 2027 (einde bestedingsplan) nog € 6,4 mln. in de reserve zit, waarbij werd gesteld dat er ook dan nog een bodemsaneringsopgave zal zijn waarvoor de middelen dan beschikbaar en nodig zijn.
Reserve openbaar vervoer (OV)	De reserve kent de maximum omvang die PS hiervoor bepaalden. GS gaven destijds een onderbouwing bij dit bedrag. ⁸⁰ De reserve is de afgelopen jaren niet ingezet, omdat tegenvallers binnen de begroting voor OV konden worden opgevangen. Ambtelijk werd gesteld dat de komende jaren een beroep op de reserve kan worden verwacht omdat: de ruimte in de

⁷⁴ GS geven in het jaarverslag 2022 aan welke dat zijn. Het gaat om: € 25 mln. voor de aanpak PAS-melders; € 36 mln. voor de Ontwikkelopgave inclusief voorfinanciering uitbreidingsgebieden Wierdense Veld en Engbertsdijkvenen; € 3,5 miljoen voor Kanaal Almelo de Haandrik; € 3,0 mln voor TechBase Twente; € 2.0 mln. voor Kornwerderzand en € 1,0 mln. voor fiscale risico's.

⁷⁵ Dit was in 2022 bijvoorbeeld het geval bij SVN-leningen. Het ging om een bedrag van € 1,2 mln. dat zou vrijvallen. GS stelden voor om dit bedrag binnen de AFR te houden en te oormerken (herlabelen) voor de nog niet volledig opgebouwde reservering die verband houdt met het aandelenbelang in Enexis. PS hebben dit toen ook besloten (PS23-000330).

⁷⁶ Dit laatste vraagt om een PS-besluit.

⁷⁷ Bij het verstrekken van een geldlening of het aangaan van een verbonden partij moet 100% van de hoofdsom in de AFR gestort worden. Dit omdat er wordt uitgegaan van financiering van financieel vaste activa met eigen vermogen.

⁷⁸ Statenbrief Toekomst provinciale financiën incl. de factsheet provinciale stuurknoppen (maart 2022).

⁷⁹ Wel waren er PS-begrotingswijzigingsvoorstellen over herlabeling van budgetten binnen de reserve.

⁸⁰ Dit deden ze door het te relateren aan de omvang van de OV-begroting. Die begroting heeft een jaarlijkse (bruto) omvang van ongeveer € 100 mln. en bestaat hoofdzakelijk uit contracten met een looptijd van acht tot vijftien jaar. Een reservepositie van € 30 mln. komt overeen met ongeveer 3% van de OV exploitatiekosten gerekend over een periode van tien jaar.

	begroting voor OV a.g.v. nieuwe aanbestedingen (leidend tot hogere kosten) is afgenomen, a.g.v. inflatie er sprake is van hoge indexactieverplichtingen (die beperkt gecompenseerd worden via budgetverhogingen) en reizigersaantallen nog niet op het niveau zijn van voor corona (terwijl m.i.v. 2024 wel de beschikbaarheidsvergoeding van het Rijk vervalt).
Reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel (KvO)	De jaarrekening 2022 bevat voor deze reserve een specificatie naar prestaties waarvoor het bedrag in de reserve bestemd is. De begroting 2023 bevat eenzelfde specificatie met de begrote besteding van het beschikbare bedrag in de periode 2023-2026. Dit overzicht ziet de provincie als een bestedingsplan op hoofdlijnen. Ambtelijk wordt gesteld dat evt. niet benodigde middelen voor programma's en projecten worden gemeld via de jaarrekening. Dit hangt vooral samen met het bereiken van de einddatum hiervan. Die middelen vallen vrij uit de reserve, doorgaans t.g.v. de algemene reserve of een evt. specifieke bron van waaruit de middelen beschikbaar zijn gesteld. In de Statenvoorstellen over de begrotingswijzigingen bij de jaarstukken van de afgelopen jaren zagen we inderdaad PS-begrotingswijzigingsvoorstellen terug die hierop betrekking hadden.
Uitvoeringsreserve Natuur-netwerk Nederland (NNN)	De kosten voor de Ontwikkelopgave Natura2000 worden gespecificeerd in een prognosemodel. De uitkomsten van dit model geeft aan dat er geen vrije ruimte in deze reserve meer beschikbaar is, zo werd ambtelijk gesteld. De Rekenkamer ontving een bestedingsplan voor deze reserve welke afkomstig is uit het prognosemodel. In het bestedingsplan waren de verwachte kosten voor de periode 2023-2027 opgenomen. Dit kwam op een iets lager bedrag uit dan in de reserve zit, maar in de reserve zitten ook middelen voor bestedingen na 2027.

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland op basis van jaarrekening 2022 en ontvangen informatie en antwoorden van de provincie.

3.4 Rentetoekening

In het BBV staat expliciet dat rentetoevoegingen aan voorzieningen niet zijn toegestaan, maar is er niets vastgelegd over rentetoekening aan reserves. Een provincie heeft dus de ruimte om zelf te beslissen hoe zij hiermee omgaat. In de nota reserves staat (vanaf 2017) dat rentetoekening en indexering aan reserves niet plaatsvindt, tenzij dit verplicht is op grond van wet- en regelgeving of bij instelling anders is afgesproken. In de nota reserves 2013 was de regel juist dat rentetoevoeging plaatsvond bij alle reserves (zie ook §5.3). Bovengenoemde beleidswijziging had te maken met ontwikkelingen in de marktrente en inflatie. Inmiddels stijgen de rente en inflatie waardoor deze regel weer ter discussie kan komen te staan.

PS kunnen besluiten om voor specifieke reserves rente toe te voegen: de zogenaamde specifieke spelregels⁸¹ (zie § 2.1.4). Er zijn op dit moment geen reserves met een dergelijke specifieke spelregel. Eerder waren er nog wel drie reserves waar rentetoevoeging plaatsvond, namelijk: de reserve Europese programma's, de provinciale infrastructuur en de reserve waterwegen. De rente over reserves betrof inflatiecorrectie bij de reserve Europese programma's en het gehanteerde percentage voor het bepalen van de hoogte van de kosten in de tijd bij de reserve provinciale infrastructuur (onderdeel N34) en de reserve waterwegen. De rentetoekening aan de reserve waterwegen stopte na 2020 en de rentetoekening aan de reserves Europese

⁸¹ De reden dat PS die vaststellen is hun budgetrecht, omdat de rentetoevoegingen ten laste van de algemene middelen plaatsvinden

programma's en de reserve provinciale infrastructuur vond plaats tot en met 2021. Bij twee van deze drie reserves lag aan het stoppen van de rentetoevoeging een expliciet PS-besluit ten grondslag.⁸² Hierbij gaven GS achtergrond bij het stopzetten van de rentetoevoeging.⁸³ Bij de derde reserve was een PS-besluit voor het stopzetten van de rentetoevoeging niet noodzakelijk: het onderdeel van de reserve waar rente werd toegerekend was volledig ingezet⁸⁴; er werden nieuwe middelen toegevoegd waarop de hoofdregel geen rentetoevoeging van toepassing was. Met ingang van 2022 komt rentetoevoeging helemaal niet meer voor.

⁸² Reserve Europese programma's (PS/2021/1102699 Nota reserves) en reserve provinciale infrastructuur (PS/2021/1104155 Monitor Overijssel 2021-II).

⁸³ Achtergrond bij het laten vervallen van de rentetoevoeging bij de reserve Europese programma's was dat, omdat Europa haar budgetten niet indexeert, een indexatie op de cofinanciering ook niet nodig was. En de achtergrond bij het vervallen van de rentetoevoeging bij de reserve provinciale infrastructuur was dat de aanleg van de N34, waarvoor met het Rijk was afgesproken dat de ontvangen bijdrage geïndexeerd zou worden, gereed was.

⁸⁴ Dit betrof de reserve waterwegen. Deze reserve bevatte de rijksmiddelen die ontvangen zijn bij de overdracht van het Kanaal Almelo de Haandrik. Met het Rijk was afgesproken dat wij aan die middelen rente zouden toerekenen. Via het Statenvoorstel Uitvoeringsprogramma vervangingsinvesteringen provinciale infrastructuur 2020-2023 (PS/2020/1102223) is het restant van deze middelen ingezet.

4 Controle/evaluatie, wijziging en opheffing reserves

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

4.1 Bevindingen

Normen

- Reserves worden periodiek geëvalueerd. Daarbij wordt aan de hand van onder meer relevante ontwikkelingen, gerealiseerde bestedingen, doelbereik, verplichtingen en vrije ruimte beoordeeld of een reserve moet worden bijgesteld (bijvoorbeeld of de omvang moet worden geactualiseerd, de vrij besteedbare ruimte moet worden afgeroomd en/of de voeding moet worden aangepast).
 - De noodzaak en omvang van bestemmingsreserves is jaarlijks beoordeeld in relatie tot het doel van de reserves.⁸⁵
 - Er is jaarlijks (ter voorbereiding op de jaarrekening) een inhoudelijke en financiële analyse uitgevoerd op alle reserves.⁸⁶
 - Reserves zijn onderdeel van het auditprogramma en in het kader daarvan heeft periodieke toetsing plaatsgevonden op de bij de jaarrekening opgeleverde informatie.⁸⁷
- De wijziging en opheffing van reserves gaat conform wet- en regelgeving en provinciale kaders:
 - PS besluiten over de wijziging van reserves.⁸⁸
 - PS besluiten over de aanwending van vrijgevalen middelen.⁸⁹
 - PS besluiten over de opheffing van reserves.⁹⁰

Bevindingen op de volgende pagina.

⁸⁵ Nota reserves Overijssel 2021, p. 11.

⁸⁶ Nota reserves Overijssel 2021, p. 12.

⁸⁷ Nota reserves Overijssel 2021, p. 12.

⁸⁸ Financiële verordening PS van Overijssel 2020 art. 10 lid 2 en nota reserves Overijssel 2021, p. 12.

⁸⁹ Financiële verordening PS van Overijssel 2020 art. 10 lid 2 en nota reserves Overijssel 2021, p. 12.

⁹⁰ Financiële verordening PS van Overijssel 2020 art. 10 lid 2 en nota reserves Overijssel 2021, p. 12.

Bevindingen

- Voor de jaarrekening worden reserves geactualiseerd en voorzien van een toelichting. Naar aanleiding hiervan zijn meermalen middelen vrijgevallen. Dit wordt beschouwd als het jaarlijkse evaluatie-moment. Van een evaluatie waarbij alle reserves op eenzelfde gestructureerde wijze onderzocht worden is daarbij geen sprake.
- In de periode 2019-2023 vielen reserves niet binnen de 'scope' van het jaarlijkse auditplan (het is niet duidelijk wanneer dit voor het laatst wel zo was). Begrotingswijzigingen, waar reservemutaties onder vallen, zijn wel meegenomen.
- In boardletters en verslagen van de accountant is er weinig expliciete aandacht voor reserves. Waar dit wel het geval was, was dit op de onderdelen controleverschillen en resultaat & vermogenspositie. Over die laatste wordt gesteld dat die ruimschoots toereikend is/voldoende omvang heeft voor plannen en bijbehorende risico's. De vorming van reserves en resultaatbestemming zijn politieke keuzes dus daar zegt de accountant niets over en naar reservemutaties wordt wel gekeken.
- BZK houdt toezicht op de provincie financiën en kijkt of de begroting reëel en structureel in evenwicht is. Bij dit structurele evenwicht spelen (enkele) reserves een rol. De toezichthouder checkt het onderscheid incidenteel/structureel. Verder gaat de toezichthouder niet dieper in op reserves, tenzij uit de risico-inventarisatie is gebleken dat nadere analyse nodig is. Dat was in Overijssel afgelopen jaren niet het geval.
- In de periode 2019-2023 heeft er een wijziging van meerdere reserves plaatsgevonden. Daarbij gaat het om bijstelling van de omvang van reserves, maar ook om wijzigingen in de naam (zes reserves) en spelregels (twee reserves) en omzetting van een reserve (tweemaal). PS besloten hierover.
- In de periode 2017-2023 zijn vier reserves - na PS-besluit - opgeheven. GS lichtten in de Statenvoorstellen de reden voor opheffing toe. Het opheffingsbesluit over een reserve hiervan (reserve verkeer en vervoer) was onnodig, omdat betreffende reserve eerder al was omgezet in een andere reserve. Over een andere reserve (herstructurering bedrijventerreinen) is twee keer een besluit tot opheffing genomen.

4.2 Controle en evaluatie

Voor PS is het van belang dat reserves periodiek worden geëvalueerd om na te kunnen gaan of deze worden ingezet zoals PS dat bij de instelling hebben bepaald. Hierbij is het in ieder geval relevant om te kijken of een reserve nog voldoende aansluit bij het beoogde doel en of de gereserveerde middelen nog toereikend zijn om het doel te bereiken dan wel of er niet meer middelen dan noodzakelijk gerealiseerd worden om het doel te realiseren.

In de nota reserves wordt gesteld dat, om een actueel beeld te kunnen geven van de vermogenspositie van de provincie, het belangrijk is om periodiek de toereikendheid van reserves te toetsen. Hierbij benoemt de provincie een aantal pijlers: de jaarlijkse analyse, het auditprogramma en de accountantscontrole.

4.2.1 Interne controle

Jaarlijkse analyse reserves

De eerste pijler in de nota reserves is de 'jaarlijkse analyse'. In voorbereiding op de jaarrekening moet er een inhoudelijke en financiële analyse plaatsvinden van alle reserves (voorzieningen en doeluitkeringen). In de nota reserves staat ook dat de noodzaak en omvang van bestemmingsreserves jaarlijks in relatie tot het doel van de reserve worden beoordeeld.

Dergelijke analyses en beoordelingen gebeuren impliciet in het kader van de totstandkoming van de jaarrekening. Er wordt dan (met betrokkenheid van de concernadviseurs, unitcontrollers en beleidseenheden) per reserve een sjabloon ingevuld in een digitaal systeem. Daarin staan bijvoorbeeld de stand en vrije ruimte genoemd en kan een toelichting gegeven worden (op toevoegingen en onttrekkingen). Het betreft geen grondige heroverweging, omdat wat er staat veelal een continuering is van bestaand beleid. Daarnaast is voor de meeste reserves inmiddels bekend wat het meerjarige programma is wat er achter zit, wat er al besloten is, wat loopt en dergelijke. Dit hoeft daarom niet elk jaar opnieuw helemaal doorgelopen te worden, zo werd gesteld. Er wordt gelet op vrijval en of reserves niet negatief staan, dit is een onderdeel van het proces van de jaarrekening. De toelichtende teksten over reserves in jaarrekeningen van de afgelopen jaren zijn aangepast. De vrije ruimte was voor bijna alle reserves in bijna alle jaren € 0 en er zijn meerdere malen middelen vrijgevallen. Uit de toelichting wordt niet duidelijk dat vrije ruimte een aandachtspunt was bij de actualisatie. Waar er bestedingsplannen waren bij de reserves die vielen binnen onze casestudie (dit waren er drie)⁹¹ waren die actueel de zin dat ze waren bijgewerkt tot en met 2022.

Van een evaluatie waarbij (het systeem van) reserves, inclusief de spelregels, eens in de paar jaar op eenzelfde gestructureerde wijze doorgelicht worden in relatie tot de nota reserves, is geen sprake.

Reserves in provinciale auditprogramma

In de nota reserves staat als tweede pijler dat reserves onderdeel zijn van het provinciale auditprogramma en dat er periodieke toetsing plaatsvindt op de bij de jaarrekening aangeleverde informatie.

⁹¹ De reserves uit onze casestudie waarvoor een bestedingsplan beschikbaar was, waren de reserve bodemsanering, de reserve dekking kapitaallasten activa en de reserve Natuurnetwerk Nederland. Voor de reserve Uitvoering Kracht van Overijssel wordt de specificatie van de omvang naar prestatie welke is opgenomen in de begroting als bestedingsplan op hoofdlijnen gezien. Niet alle reserves kennen bestedingsplannen, omdat niet alle reserves een bestedingsfunctie hebben. Er zijn ook reserves met een bufferfunctie (opvangen risico's) of financieringsfunctie. Bijvoorbeeld de reserve OV en de algemene financieringsreserve. Aan de reserve sporten en wegen ligt bijvoorbeeld ook geen vooraf uitgewerkt bestedingsplan ten grondslag. Dit heeft weer een heel andere reden, namelijk dat het karakter van de reserve is om daar waar zich mogelijkheden voordoen, afspraken te kunnen maken over de (co)financiering van de gewenste weg- en/of spoorinfrastructuur.

In een auditplan staat wat er precies gecontroleerd wordt in dat jaar. Navraag leert dat reserves de afgelopen jaren niet gecontroleerd zijn. De reden hiervoor is dat de focus van de verbijzonderde interne controle (VIC) bij de provincie zich primair richt op processen met een materiële financiële omvang. Processen die in omvang lager zijn (waar reserves onder vallen), worden in eerste instantie niet gecontroleerd. Afhankelijk van de uitkomsten van een risicoanalyse of op basis van signalen uit de organisatie kunnen niet materiële processen worden getoetst. De afgelopen jaren was dat geen aanleiding om reserves te gaan controleren. Wanneer reserves wel binnen het auditplan vielen kon, vanwege personeelwisselingen, niet aangegeven worden. Verder waren er twijfels over het laten terugkomen van de audit in de nota reserves, omdat de focus van de interne controles met name gericht is op onderdelen waar (financiële) rechtmatigheid wordt getoetst. De rechtmatigheid van begrotingswijzigingen is overigens wel gecontroleerd. Reservemutaties gedurende het jaar zijn ook begrotingswijzigingen (zie hoofdstuk 3). Via die route vindt er dus wel een controle plaats.

4.2.2 Externe controle

Accountantscontrole jaarrekening

De derde pijler uit de nota reserves is de accountantscontrole.

In de boardletters⁹² en accountantsverslagen van de afgelopen jaren was er weinig expliciete aandacht voor reserves. In de accountantsverslagen werd gerapporteerd over twee onderwerpen die raken aan reserves:

- **Controleverschillen:** De accountant voert de controle van de jaarrekening uit met een bepaalde marge (goedkeuringstolerantie). Dit is een percentage van de lasten inclusief toevoegingen aan reserves. Omdat PS Overijssel veel besluiten namen die leiden tot mutaties in reserves, nam het lastentotaal toe. De accountant rapporteert over de niet-gecorrigeerde controleverschillen inzake getrouwheid en rechtmatigheid. Daarbij geeft de accountant aan of het totaalbedrag aan controleverschillen voor getrouwheid en rechtmatigheid binnen de daarvoor geldende tolerantie blijft.
- **Het resultaat en de vermogenspositie van de provincie wordt kort geduid in de accountantsverslagen.** In de verslagen van de afgelopen jaren staat dat er sprake was van een positief resultaat en is de opbouw van het saldo van gerealiseerde baten en lasten en de gerealiseerde bijdrage van reserves aan de begroting toegelicht. Over de vermogenspositie staat in de accountantsverslagen van de afgelopen jaren dat die afneemt en dat 'uw eigen vermogen nog altijd ruimschoots toereikend⁹³ is/voldoende omvang⁹⁴ heeft om uw toekomstige plannen en de daaraan verbonden risico's af te dekken.'

De vorming van reserves en de resultaatbestemming zijn politieke keuzes dus aan PS, daar zegt een accountant dan ook niets over. De accountant kijkt wel naar de mutaties (is er niet meer besteed dan begroot) en vraagt naar de realiteit van een doel er of er

⁹² Uitzondering was de boardletter 2019 waarin er op verzoek van de auditcommissie aandacht was voor budgetoverheveling.

⁹³ Accountantsverslag 2019 en 2020.

⁹⁴ Accountantsverslag 2021 en 2022.

nog 'financiële lucht' zit in relatie tot het doel. Daarbij is wel aangegeven dat als reserves op een hoger niveau geclusterd worden zoals in Overijssel, er altijd wel een doel is dat nog relevant is. Bij een grote reserve zou er eigenlijk naar de samengestelde delen van reserves gekeken moeten worden, maar dat is niet de taak van de accountant. Er kunnen conclusies getrokken worden als saldo en verslag uit elkaar lopen, omdat er anders op 'politiek terrein' uitgekomen wordt.

Toezichthouder provinciefinanciën (BZK)

Het ministerie van Binnenlandse Zaken houdt toezicht op de provinciefinanciën. Dit toezicht richt zich op de beoordeling van de financiële positie van provincies en is primair gebaseerd op de beoordeling van de provinciale begroting, die reëel en structureel in evenwicht⁹⁵ moet zijn.

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

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

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

Rekenkamer

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

⁹⁵ Structureel evenwicht gaat uit van een begrotingssaldo dat het resultaat is van uitsluitend structurele baten en lasten

4.3 Wijziging en opheffing reserves

De provincie beschrijft in haar nota reserves een aantal aspecten met betrekking tot wijziging en opheffing die uit wet- en regelgeving voortvloeien. Dit betreft:

- Reserves worden gewijzigd en opgeheven door PS.
- Bij het wijzigen en opheffen van reserves worden de volgende uitgangspunten gehanteerd:
 - Wanneer een doel van een reserve wezenlijk verandert dan wordt de reserve opgeheven door PS en wordt een nieuwe reserve gevormd.
 - PS besluiten over de aanwending van vrijgevallen middelen.

4.3.1 Wijziging van reserves

De jaarlijkse analyse/beoordeling van reserves kan leiden tot een wijziging van reserves. Behalve bijstelling van de omvang van een reserve (zie hoofdstuk 3), zijn ook andersoortige wijzigingen mogelijk. Hierbij kan gedacht worden aan:

- Wijziging van de naam van een reserve. Dit is gebeurd bij zes van de twintig reserves, bij twee meerdere keren⁹⁶. In alle gevallen lag hier een PS-besluit aan ten grondslag. De meeste naamswijzigingen vonden in 2014-2015 plaats.
- Vaststelling van nieuwe dan wel geactualiseerde spelregels. Dit speelt bij:
 - de algemene financieringsreserve. Bij het besluit over de instelling van de deze reserve in 2014 stelden PS nog geen specifieke spelregels vast. Later dat jaar zijn op voorstel van GS alsnog specifieke spelregels vastgesteld.
 - de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland. Deze werd - toen nog onder de naam bestemmingsreserve PAS - in 2012 ingesteld. Bij de instelling ontbrak het format waar veelal specifieke spelregels in staan. Bij de wijziging in de Uitvoeringsreserve EHS in 2013 stelden PS spelregels vast. In 2014 stelden PS geactualiseerde spelregels voor de reserve EHS vast.

Bij de overige reserves met specifieke spelregels lijken deze niet gewijzigd gedurende de looptijd.

- Omzetting van een reserve. Hiervan is sprake bij twee reserves. In 2013 werd de bestemmingsreserve PAS omgevormd tot de reserve EHS. De naam en spelregels veranderden (zie hierboven). De reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer was tot in 2017 nog de reserve verkeer en vervoer. PS besloten bij de begroting 2018 om in te stemmen met het ingevulde 'format' voor het wijzigen van deze bestemmingsreserve. Hierin waren het doel, de specifieke spelregels en de toelichting aangepast.

Tot slot kan met de wijziging van de omvang van een reserve (toevoeging voor een specifiek onderdeel) ook het doel van een reserve verschuiven. Het doel van de reserve

⁹⁶ De algemene risicoreserve heette eerder saldireserve (besluit PS/2014/1051), de algemene reserve heette eerder algemene dekkingsreserve (besluit PS/2014/1051), de algemene reserve egalisatie plafond BCF heette eerder egalisereserve BCF (PS/2014/1051), de algemene Reserve Kwaliteit van Overijssel heette eerder reserve Kracht van Overijssel en daarvoor algemene reserve Kracht van Overijssel (PS/2014/1051 en PS/2015/678), de reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel heette eerder reserve uitvoering Kracht van Overijssel (PS/2015/586) en de reserve uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland heette eerder de uitvoeringsreserve Ecologische hoofdstructuur en daarvoor reserve Programmatische Aanpak Stikstof (PS/2013/412 en PS/2017/494).

Waterwegen werd tot en met 2019 beschreven als “het afdekken van het toekomstig (groot) onderhoud en vervanging van bruggen voor alle provinciale waterwegen in Overijssel, naast het onderhoud van de waterweg Kanaal Almelo - De Haandrik”. In 2020 besloten PS dat een bedrag van € 25 miljoen werd overgeheveld van de algemene reserve naar de reserve waterwegen en dat dit beschikbaar werd gesteld voor de realisatie van de ‘regeling aanpak schades woningen langs kanaal Almelo de Haandrik’ (eerste gebiedsaanpak) en de planuitwerking van de voorgestelde gebiedsaanpak. Vanaf het jaarverslag 2020 komt deze terminologie uit het besluit ook terug in de doelomschrijving van de reserve Waterwegen.

4.3.2 Opheffing reserves

PS besluiten over de opheffing van reserves. In de periode 2017-2023 namen PS, op voorstel van GS, vijf opheffingsbesluiten over vier reserves (zie tabel 14). Al deze besluiten werden genomen bij een P&C-document. GS lichtten in de Statenvoorstellen de reden voor opheffing toe. De meest voorkomende reden voor opheffing was dat de reserve ‘leeg’ was. Daarmee was er ook geen sprake van vrijval van middelen waarover PS moesten beslissen.

Tabel 14: Toelichting opheffing reserves 2017-2023

Naam	Jaar	Toelichting opheffing
Reserve Herstructurering bedrijventerreinen	2017	De gereserveerde middelen voor de Herstructureringsmaatschappij Overijssel (€ 9,6 mln.) worden via deze monitor toegevoegd aan de algemene financieringsreserve. Dat de reserve Herstructurering bedrijventerreinen na deze overheveling ‘leeg’ is en daarom opgeheven kan worden, noemen GS niet expliciet in de tekst van het Statenvoorstel en in de monitor maar wordt wel duidelijk uit het overzicht van reserves dat bijlage bij het Statenvoorstel is.
Reserve risico-beheersing RBT	2018	Met Statenvoorstel PS/2016/985 Dekking investeringen RBT is de reserve volledig ingezet. De reserve kan daarom worden opgeheven.
Reserve energiebesparing	2018	Het project Overijsselse aanpak (samenwerking met gemeenten en private partijen voor verduurzaming koopwoningen) werd tot dusver gedekt uit de reserve energiebesparing. Bij Monitor 2017-II zijn de resterende middelen uit deze reserve overgeheveld naar de reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel. De reserve kan om die reden worden opgeheven.
Reserve herstructurering bedrijventerreinen	2018	Bij de Monitor 2017-I is besloten om € 9,6 mln. vanuit deze reserve over te hevelen naar de algemene financieringsreserve ten behoeve van het verstrekken van funding aan de HMO. Met deze onttrekking is de reserve uitgeput. De reserve kan om die reden worden opgeheven.
Reserve verkeer en vervoer	2019	GS geven aan dat bij de begroting 2018 de reserve OV en de reserve mobiliteitsprogramma’s verkeer en vervoer zijn opgericht welke in plaats van de reserve verkeer en vervoer komen. Nu van laatstgenoemde reserve alle middelen zijn toegekend aan de twee nieuwe reserves kan de reserve verkeer en vervoer worden opgeheven.

Bron: PS/2017/494 Statenvoorstel monitor 2017-I, PS/2018/226 Statenvoorstel jaarstukken 2017, 2019/1100258 Jaarverslag 2018.

Het valt op dat PS zowel in 2017 (bij de monitor 2017-1) als in 2018 (bij de jaarstukken 2017) is voorgesteld om de reserve herstructurering bedrijventerreinen op te heffen. Uit het Statenvoorstel over de jaarstukken 2017 wordt niet duidelijk waarom het eerdere PS-besluit niet geëffectueerd is en er nogmaals wordt voorgesteld de reserve op te heffen.

Het besluit van PS over de opheffing van de reserve verkeer en vervoer in 2019 was achteraf niet noodzakelijk geweest, omdat betreffende reserve eerder al was omgezet in een andere reserve.

Deel 2

Kaderstellende en controlerende rol PS

5 Kaderstellende rol PS (beleid)

In het vorige deel kwam de rol van PS bij de instelling, het gebruik, de wijziging en de opheffing van reserves aan de orde. In dit hoofdstuk gaan we in op de (beleids)kaders die PS aan de voorkant stellen voor de inzet van reserves.

61

Budgetrecht bij reserves Overijssel

5.1 Bevindingen

Normen kaders

- GS hebben eens in de vier jaar een nota reserves aan PS aangeboden.⁹⁷
- De provinciale kaders met betrekking tot reserves zijn duidelijk, actueel, consistent en conform wet- en regelgeving en gezaghebbende richtlijnen.⁹⁸
- In de nota reserves worden (ten minste) de volgende thema's behandeld: beleidskaders; bevoegdheden, informatie en control; vorming en besteding van reserves en toerekening en verwerking van rente aan reserves.⁹⁹
- De provinciale kaders met betrekking tot reserves worden periodiek geëvalueerd en geleerde lessen worden geïmplementeerd.¹⁰⁰

Bevindingen kaders

- In de financiële verordening is er aandacht voor de nota reserves en voor de instelling, wijziging en opheffing van reserves. Daarnaast bevat deze verordening een aantal algemene artikelen (bv. over de autorisatie van begrotingswijzigingen, de administratie en interne controle) die mede relevant zijn m.b.t. reserves.
- De eisen in de financiële verordening wat betreft de frequentie, inhoud en vaststelling van de nota reserves zijn nagekomen.
- In de financiële verordening en de nota reserves is er aandacht voor de rol van PS. Er staat in dat PS de nota reserves vaststellen en bevoegd zijn tot het instellen, wijzigen en opheffen van reserves. Daarnaast is expliciet vastgelegd waar PS over geïnformeerd moeten worden bij de instelling van een reserve.

Bevindingen op de volgende pagina.

⁹⁷ Financiële verordening PS van Overijssel 2020 art. 10 lid 1.

⁹⁸ Rekenkamer Oost-Nederland. Onderzoeksplan budgetrecht reserves.

⁹⁹ Financiële verordening PS van Overijssel 2020 art. 10 lid 1.

¹⁰⁰ Rekenkamer Oost-Nederland. Onderzoeksplan budgetrecht reserves.

Bevindingen kaders

- De nota reserves is actueel (minder dan vier jaar geleden vastgesteld, bevat geen gedateerde informatie), consistent (met de financiële verordening) en conform wet- en regelgeving (het BBV). Wat betreft de duidelijkheid van dit kader: er wordt uitleg in gegeven wordt over bv. wat reserves zijn, welke soort reserves zijn en welke wettelijke kaders er zijn. Over de kanttekeningen en aandachtspunten bij reserves staat weinig in de nota. De auditcommissie had geen opmerkingen over de kwaliteit en leesbaarheid, maar merkte wel op dat de nota geschreven was vanuit de ‘techniek’ m.b.t. reserves. Zij stelde dat het voor PS niet duidelijk is op welke momenten zij aan zet zijn en welke sturingsmogelijkheden zij hebben bij de ontwikkelingen rondom reserves. De auditcommissie adviseerde om bij toekomstige actualisatie(s) van de nota nadrukkelijk in te gaan op de mogelijkheden om PS meer en beter te betrekken bij het onderwerp reserves (buiten de momenten waarop het onderwerp regulier aan de orde komt in de P&C-documenten). Er leven verschillende beelden over waar de verantwoordelijkheid ligt om deze aanbeveling te bewaken: bij PS/de Griffie of bij GS/de ambtelijke organisatie.
- In de nota reserves zijn algemene regels opgenomen over periodieke controle/toetsing op het niveau van reserves, maar niet over de evaluatie van het instrument reserves op zich of de nota reserves. Bij de laatste actualisaties van de nota reserves vonden geen fundamentele beleidswijzigingen plaats.

Norm rol PS bij kaders

- PS hebben een actieve rol bij de provinciale kaders met betrekking tot reserves. Bijvoorbeeld door het stellen van vragen (als daar aanleiding toe was). Zij hebben de nota reserves vastgesteld.¹⁰¹

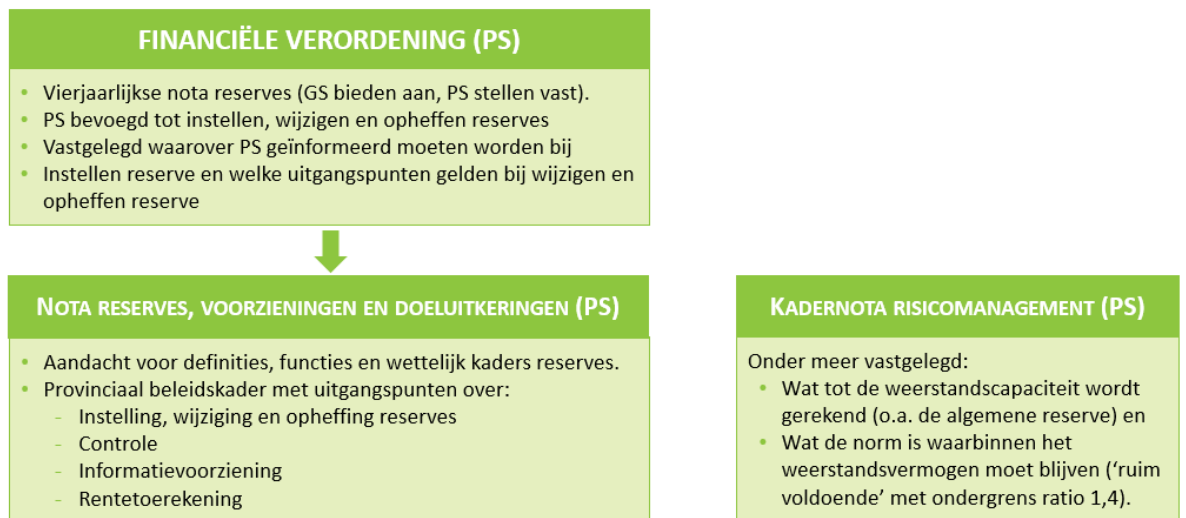
Bevindingen rol PS bij kaders

- PS stelden zowel de financiële verordening als de nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen als de kadernota risicomanagement vast.
- De auditcommissie heeft de nota reserves 2021 besproken en haar bevindingen met PS gedeeld. Bij eerdere nota’s reserves was er nog geen brief met bevindingen van de auditcommissie. Ook bij de nota risicomanagement 2022 was er een brief met enkele bevindingen van de auditcommissie, bv. over de ratio weerstandsvermogen (relevant i.v.m. reserves, omdat de algemene risicoreserve en enkele bestemmingsreserves onderdeel zijn van de beschikbare weerstandscapaciteit).
- Bij de bespreking van de nota reserves 2021 noemden drie Statenleden expliciet zich aan te sluiten bij de punten in de brief van de audit-commissie. Bij de commissiebespreking van de nota reserves 2017 waren er geen vragen of opmerkingen en bij de commissiebespreking in 2013 twee vragen.
- De kadernota risicomanagement was een bespreekstuk in de PS-vergadering waarbij een (verworpen) amendement werd ingediend. De financiële verordening en de nota reserves waren ‘hamerstukken’. Ook in 2017 en 2013 was de nota reserves een hamerstuk.

¹⁰¹ Rekenkamer Oost-Nederland. Onderzoeksplan budgetrecht reserves.

PS kunnen kaders voor reserves stellen op diverse aspecten, zoals de (onderbouwning van de) instelling van reserves, rentetoerekening of de informatievoorziening. GS geven aan dat het stellen van eenduidige kaders met betrekking tot reserves belangrijk is omdat het een transparante, doelmatige en doeltreffende omgang met reserves kan bevorderen waardoor de uitvoering van het beleid adequaat wordt ondersteund. Daarnaast stellen zij dat eenduidige kaders ervoor zorgen dat er inzicht ontstaat in de vermogensopbouw en het weerstandsvermogen. In §1.3 van dit rapport gingen we op hoofdlijnen al in op de Overijsselse kaders die relevant zijn voor reserves. Dit hebben we visueel samengevat in figuur 10. Na de figuur gaan we uitgebreider in op de inhoud van en de rol van PS bij de diverse kaders.

Figuur 10: Visuele samenvatting provinciale kaders relevant voor reserves



Bron: Rekenkamer Oost-Nederland.

5.2 Financiële verordening

Artikel 216 van de Provinciewet geeft aan dat PS een verordening vaststellen over de uitgangspunten van het financieel beleid, regels voor het financieel beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie. Met de financiële verordening provincie Overijssel 2020 (hierna: financiële verordening) wordt hier invulling aan gegeven. De verordening bevat kaders voor de uitvoering van de financiële functie waarbinnen GS moeten opereren.

Inhoud financiële verordening m.b.t. reserves

De eerste drie onderdelen van artikel 10 van de financiële verordening gaan over reserves.¹⁰² Tabel 15 laat zien dat hierin aandacht is voor de nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen (hierna: nota reserves) en voor de instelling, wijziging en opheffing van reserves.

¹⁰² De overige vier onderdelen van artikel 10 gaan over voorzieningen en doeluitkeringen; die laten we hier - gezien de focus van het onderzoek - buiten beschouwing.

Tabel 15: Inhoud artikel financiële verordening over reserves

Artikel	Thema	Vastgelegd
Art. 10 lid 1	Nota reserves en voorzieningen	<ul style="list-style-type: none"> • GS bieden PS eens in de vier jaar een nota reserves aan. • PS stellen de nota reserves vast. • De nota reserves behandelt: <ul style="list-style-type: none"> - beleidskaders; - bevoegdheden, informatie en control; - vorming en besteding van reserves en - toerekening en verwerking van rente aan reserves.
Art. 10 lid 2	Instelling reserves	<ul style="list-style-type: none"> • PS stellen reserves in. • Bij de instelling van een reserve worden PS geïnformeerd over: doel en functie, categorie, noodzaak, gewenste/noodzakelijke omvang, wijze van voeding, wijze waarop bestedingen mogen plaatsvinden, zo mogelijk het plafond, zo mogelijk de duur, de eventuele rente/inflatiecorrectie toerekening (incl. onderbouwing van noodzaak) en de eventuele specifieke voorwaarden.
Art. 10 lid 3	Opheffing en wijziging reserves	<ul style="list-style-type: none"> • PS zijn bevoegd tot zowel het wijzigen als opheffen van een reserve. Daarbij worden de volgende uitgangspunten gehanteerd: <ul style="list-style-type: none"> - Wanneer een doel van een reserve wezenlijk verandert dan wordt de reserve opgeheven door PS en wordt een nieuwe reserve gevormd en - PS besluiten over de aanwending van de vrijgevallen middelen.

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. Financiële verordening Overijssel 2020.

De inhoud van lid 1 t/m 3 van artikel 10 in de financiële verordening 2020 is grotendeels gelijk aan die uit 2016. Inhoudelijk zijn er in 2017 - naar aanleiding van een actualisatie van de nota reserves - enkele aanpassingen doorgevoerd. Zo is in dat jaar in de financiële verordening opgenomen dat er in de nota reserves aandacht moet zijn voor de vorming en besteding van reserves.¹⁰³

In het Statenvoorstel over de financiële verordening (september 2020) lichten GS het artikel over reserves kort toe. In hun toelichting geven zij aan:

- wat reserves zijn en welke soorten er zijn;
- dat reserves alleen gevormd, gewijzigd en opgeheven worden via een Statenbesluit;
- dat reservevorming slecht mogelijk is onder bepaalde voorwaarden en er niet meer wordt gereserveerd dan nodig en
- dat toevoegingen niet lager en onttrekkingen aan reserves niet hoger mogen zijn dan het in de actuele begroting vastgestelde bedrag, tenzij PS expliciet besloten hiervan af te wijken.

De zinsnede dat “toevoegingen niet lager en onttrekkingen niet hoger mogen zijn dan het in de actuele begroting vastgestelde bedrag” staat anders in de nota reserves, daar staat dat “toevoegingen en onttrekkingen niet hoger mogen zijn dan begroot [...]”.

Navraag bij de provincie leert dat er in principe aan een reserve wordt toegevoegd wat begroot is. Meer toevoegen dan wat begroot is mag niet (in verband met het

¹⁰³ Daarvoor was dit alleen opgenomen voor voorzieningen en doeluitkeringen.

budgetrecht van PS). Minder toevoegen dan wat begroot is, kan bijvoorbeeld voorkomen in de gevallen dat een storting afhankelijk is van te ontvangen leges. Het kan zijn dat er minder binnenkomt dan verwacht waardoor er minder aan een reserve kan worden toegevoegd dan vooraf begroot.

Naast artikel 10 over reserves, staan er ook een aantal algemene artikelen in de financiële verordening die mede relevant zijn voor reserves. Het gaat daarbij om artikelen over de autorisatie van de begrotingen en wijzigingen daarop, de Perspectiefnota en tussenrapportages/Monitor Overijssel-I en -II, de administratie en de interne controle. In het kader van het thema budgetrecht bij reserves is met name het artikel over de autorisatie van begroting en begrotingswijzigingen (art. 6 lid 4c) relevant: PS autoriseren met het vaststellen van de begroting GS *vooraf* om deze te uit te voeren en de geraamde middelen te besteden. Dat geldt ook voor toevoegingen en onttrekkingen aan reserves in betreffend jaar. In de financiële verordening staat welke zogenoemde ‘budgettaire neutrale en technische wijzigingen’ GS accorderen en PS *achteraf* via tussentijdse rapportages autoriseren. Gedachte hierachter is “vereenvoudiging en vermindering van het aantal wijzigingsvoorstellen dat aan PS worden voorgelegd”. In de verordening wordt dus bepaald in welke gevallen GS de bevoegdheid hebben de begroting te actualiseren zonder dat PS hier vooraf een expliciet besluit over nemen. Eén van die gevallen is de zogenoemde ‘actualisering van bestedingsritmes via door PS gestelde spelregels aan specifieke bestemmingsreserves.’ Wanneer PS dit in de spelregels voor een specifieke reserve vastleggen, worden doorgevoerde begrotingswijzigingen in het lopende begrotingsjaar achteraf door PS geautoriseerd in plaats van dat PS hier vooraf over besluiten. Op het moment van schrijven speelt dit bij de reserve Uitvoering kwaliteit van Overijssel en de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland. In §2.3.4 zijn we al nader ingegaan op de specifieke spelregels voor deze reserves.

Rol PS bij financiële verordening

Het is de taak van de auditcommissie Overijssel (hierna: auditcommissie) om de financiële verordening op hoofdlijnen te bespreken en daarover te adviseren aan PS. Op de huidige verordening had de auditcommissie geen opmerkingen die zij ten behoeve van de besluitvorming wilde meegeven aan PS. De commissiebespreking over de huidige verordening richtte zich met name op wijzigingen in het artikel over autorisatie van de begroting en wijzigingen en een (latere) aanpassing die betrekking had op de lastneming van subsidies. Er werden in de commissiebespreking geen opmerkingen gemaakt over het artikel in de financiële verordening over reserves, maar dat wijzigde ook niet.¹⁰⁴ PS stelden de financiële verordening op 11 november 2020 vast. Dit betrof een zogenoemd ‘hamerstuk’, wat inhoudt dat het voorstel niet is besproken in de PS-vergadering.

¹⁰⁴ In het kader van een verandering in de lastneming van subsidies werd in hetzelfde Statenvoorstel een voorstel gedaan om een bestemmingsreserve verstrekte subsidies in te stellen per 1 januari van het volgende jaar. Eén Statenlid noemde in de commissiebespreking expliciet dit goed te vinden. Zie hoofdstuk 2 van deze nota voor meer over de instelling van reserves.

Tabel 16: Rol PS bij financiële verordening

	Brief auditcommissie	Behandeling commissievergadering	Behandeling PS-vergadering
Financiële verordening 2013*	Nee.	Bespreking van bijna een half uur. Die ging m.n. over het autorisatieniveau en onderhoud kapitaalgoederen. Geen opmerkingen over het artikel in de financiële verordening over reserves. ¹⁰⁵	Hamerstuk
Financiële verordening 2016	Ja, 1 opmerking over wijziging van het artikel over autorisatie van de begroting en wijzigingen (geen opmerkingen over artikel reserves).	Bespreking van iets meer dan een kwartier. In de bespreking ging het onder andere over een nieuw lid in het artikel over de autorisatie begrotingen en wijzigingen daarop. In dat artikel worden de uitzonderingen vastgelegd waarin GS wijzigingen in de begroting doorvoeren en PS die achteraf autoriseren. Wijziging in het bestedingsritme van EHS en KvO is een dergelijke uitzondering (zie §2.3.4).	Besprekstuk
Actualisatie financiële verordening (2017)*	Nee.	Geen vragen of opmerkingen.	Hamerstuk
Financiële verordening 2020	Ja, maar geen opmerkingen.	Bespreking van bijna twintig minuten. Zestal Statenleden kwamen aan het woord. Bespreking was met name gericht op artikelen die betrekking hadden op over autorisatie van de begroting en wijzigingen en verwerking van lasten (geen opmerkingen over artikel reserves, maar dat wijzigde ook niet).	Hamerstuk

* In 2013 en 2017 was de financiële verordening onderdeel van een breder Statenvoorstel over de actualisatie van financiële kaders waar ook de nota reserves deel van uit maakte (zie ook §5.2).

5.3 Nota reserves

Uit de financiële verordening Overijssel volgt dat de provincie over een nota reserves moet beschikken. De provincie kent een dergelijke nota. Tabel 17 laat zien dat de eisen uit de financiële verordening wat betreft de frequentie, inhoud en vaststelling van de nota reserves zijn nagekomen. Na de tabel lichten we dit toe, indien nodig.

¹⁰⁵ De financiële verordening 2013 was onderdeel van een breder Statenvoorstel over 'actualisatie financiële kaders', daar was bijvoorbeeld ook de nota reserves 2013 onderdeel van. Met betrekking tot de nota reserves werd een tweetal vragen gesteld door Statenleden in de commissie (zie §5.3, tabel 20).

Tabel 17: Praktijk nota reserves 2021 i.r.t. eisen financiële verordening

Aspect	Financiële verordening	Praktijk nota reserves 2021
Frequentie nota	GS bieden PS eens in de vier jaar een nota reserves aan.	Dit artikel uit de financiële verordening is nagekomen: De huidige nota reserves dateert uit 2021. De voorgaande nota uit 2017 en die daarvoor uit 2013.
Inhoud nota	De nota behandelt: <ul style="list-style-type: none"> • beleidskaders; • bevoegdheden, informatie en control; • vorming en besteding van reserves en • toerekening en verwerking van rente aan reserves. 	Dit artikel uit de financiële verordening is nagekomen: In de nota reserves staat een hoofdstuk over het 'provinciaal beleidskader'. Hierin komen uitgangspunten terug over: <ul style="list-style-type: none"> • instelling, besteding en opheffing; • controle; • informatievoorziening en • rentetoerekening en instandhoudingsbijdragen.
Vaststelling nota	PS stellen de nota vast.	Dit artikel uit de financiële verordening is nagekomen: PS stelden de huidige nota reserves vast. Dit was ook het geval bij voorgaande nota's.

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. Financiële verordening artikel 10 lid 1 en de Nota reserves (incl. opnames commissie- en PS-vergadering en het advies van de auditcommissie Overijssel hierover).

Inhoud nota reserves

De provincie heeft in de nota aandacht voor de definities en functies en het wettelijk kader omtrent reserves. In aanvulling op het wettelijk kader zijn provinciale uitgangspunten geformuleerd voor het werken met reserves, voorzieningen en doeluitkeringen. Hierboven noemden we al op welke thema's uitgangspunten zijn geformuleerd en in het tekstkader op de volgende pagina laten we zien wat die uitgangspunten zijn. In de vorige hoofdstukken van deze nota kwam voor de meeste uitgangspunten al aan bod of de provincie dit in de praktijk zo doet (informatievoorziening komt in hoofdstuk zes aan de orde).

In de kaders zijn algemene regels opgenomen over periodieke controle/toetsing op het niveau van reserves (zie ook §4.2 voor de praktijk), maar niet over de evaluatie van de nota of het instrument reserves op zich. In de nota reserves 2021 zijn geen fundamentele beleidswijzigingen opgenomen ten opzichte van 2017. De nota reserves 2017 kende op een onderdeel een wijziging ten opzichte van 2013 en dat was het onderdeel rentetoerekening. In de nota reserves 2017 en 2021 is het uitgangspunt dat rentetoerekening aan reserves niet plaats vindt, tenzij dit verplicht is op grond van wet- en regelgeving of bij instelling anders is afgesproken. In de nota reserves 2013 stond dat aan alle reserves rente werd toegevoegd om inflatie-effecten te bestrijden. De gedachte daarachter was dat de apart geormerkte middelen daardoor gecorrigeerd werden voor geldontwaarding en middelen die benodigd waren voor het beoogde doel, op deze manier beschikbaar bleven. In het Statenvoorstel over de nota reserves 2017 werd de reden voor de wijziging niet toegelicht. Volgens de provincie is de ervaring dat rentetoerekening en indexering niet nodig was en de wijziging sindsdien ook niet heeft geleid tot signalen over grote tekorten. Aangegeven wordt dat hierbij kan meespelen dat veel van de reserves worden gevoed vanuit het Provinciefonds, welke wel wordt geïndexeerd. Een argument om niet te indexeren zijn de kosten die het met zich

meebrenkt. Wanneer aangetoond zou worden voor een reserve dat indexering wel nodig is, dan kan bij de resultaatbestemming alsnog om extra middelen worden gevraagd.

Provinciaal kader in nota reserves 2021

In aanvulling op het wettelijk kader zijn vanuit het provinciaal beleid uitgangspunten geformuleerd. De uitgangspunten hebben betrekking op de volgende aspecten:

- **Instelling, besteding en opheffing**
 - GS bieden PS eens in de vier jaar een nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen aan. PS stellen de nota vast.
 - Voor de instelling van reserves wordt een minimumgrens gehanteerd van € 500.000. Reservevorming voor een lager bedrag dient specifiek te worden onderbouwd.
 - Er is een duidelijk verband tussen het bestedingsdoel en de in de reserve daarvoor apart gezette middelen. Er wordt niet meer gereserveerd dan nodig is om het aanvaarde beleid uit te voeren.
 - Toevoegingen en onttrekkingen aan reserves mogen niet hoger zijn dan begroot, tenzij PS besloten hebben hiervan af te wijken. In Overijssel is dit het geval bij de reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel en de uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland.
 - De werkelijke lasten moeten gekoppeld zijn aan het betreffende doel.
 - Bij de instelling van een reserve moeten PS geïnformeerd worden over: doel en functie, categorie, noodzaak, gewenste of noodzakelijke omvang, wijze van voeding, wijze waarop bestedingen mogelijk plaatsvinden, zo mogelijk het plafond, zo mogelijk de duur, de evt. rente/inflatiecorrectie toerekening (incl. onderbouwing van noodzaak) en de evt. specifieke voorwaarden.
 - Jaarlijks wordt de noodzaak en de omvang van bestemmingsreserves beoordeeld in relatie tot het doel van de reserve.
- **Controle**

De toereikendheid van reserves wordt periodiek getoetst. Die toetsing is gebaseerd op drie pijlers:

 - de jaarlijkse analyse: Ter voorbereiding op de jaarrekening wordt jaarlijks een inhoudelijke en financiële analyse uitgevoerd op alle reserves.
 - het provinciale auditprogramma: reserves maken hier onderdeel van uit, in dit kader vindt periodiek toetsing plaats op de bij de jaarrekening opgeleverde informatie.
 - de accountantscontrole op de jaarrekening: de accountant voert een toets uit op de naleving van wet- en regelgeving.
- **Informatievoorziening**

In de begroting wordt een overzicht gegeven van elke reserve en de voorgestelde toevoegingen en onttrekkingen daaraan, in de Perspectiefnota (of Monitor-I) en Monitor-II wordt een overzicht gegeven van elke reserve en de voorgestelde mutaties op de toevoegingen en onttrekkingen aan en in de jaarrekening wordt in de toelichting op de balans de aard en reden van elke reserve en de toevoegingen en onttrekkingen daaraan toegelicht. Voor elke P&C-document worden elke punten genoemd waar voor elke reserve inzicht in moet worden gegeven.
- **Rentetoerekening en instandhoudingsbijdragen**

De hoofdregel is dat rentetoerekening en indexering aan reserves niet plaatsvindt, tenzij dit verplicht is op grond van wet- en regelgeving of bij instelling anders is afgesproken. Er wordt een viertal uitgangspunten¹⁰⁶ genoemd voor wanneer er wel sprake is van rentetoerekening aan reserves.

¹⁰⁶ Het gaat om de volgende uitgangspunten: de toe te rekenen rente aan reserves wordt berekend aan de hand van de feitelijke stand van de reserve bij de aanvang van het dienstjaar, bij reserves welke in de loop van het dienstjaar worden ingesteld wordt in het jaar van instelling geen rente toegerekend, tenzij regelgeving dit aangeeft, in principe wordt het rentepercentage bepaald op basis van de geharmoniseerde consumentenprijsindex en wanneer bij de instelling van de reserve met PS expliciet afspraken zijn gemaakt over een afwijkend percentage, wordt het afwijkende percentage gehanteerd.

Wat betreft de duidelijkheid van de nota reserves kan opgemerkt worden dat in de nota uitleg gegeven wordt over onder meer wat reserves zijn, welke soort reserves zijn, welke functies reserves hebben en welke wettelijke kaders er zijn. Over de kanttekeningen en aandachtspunten bij (de inzet van) reserves staat weinig in de nota. De auditcommissie had geen opmerkingen over de leesbaarheid en de kwaliteit van de nota, maar merkte wel op dat deze geschreven is vanuit de 'techniek'. Zij adviseert om bij toekomstige actualisatie(s) ook nadrukkelijker in te gaan op de mogelijkheden om PS meer en beter te betrekken bij het onderwerp reserves. Op de volgende pagina gaan we meer uitgebreid in op de opmerkingen van de auditcommissie bij de nota.

De huidige nota reserves is actueel in de zin dat:

- de nota niet langer dan vier jaar geleden is vastgesteld. Dit is, zoals eerder genoemd, een eis die voortkomt uit de financiële verordening.
- er geen wettelijke eisen in de nota staan die inmiddels gedateerd zijn (zie ook hieronder over de conformiteit met wet- en regelgeving);
- de zes algemene reserves die genoemd worden nog steeds bestaan en voor de bestemmingsreserves wordt verwezen naar de P&C-documenten waarmee actualiteit op dit punt gewaarborgd wordt. In voorgaande versie van de nota reserves was nog informatie opgenomen over welke bestemmingsreserves er waren en was ook de omvang van de reserves opgenomen waardoor betreffende nota's op dat onderdeel al snel niet meer actueel waren op dit punt.

Wat betreft de consistentie in de kaderstelling zijn er geen tegenstrijdigheden tussen de financiële verordening en de nota reserves op te merken. Een aantal van de uitgangspunten voor reserves (bijvoorbeeld over de nota reserves en welke informatie PS moeten krijgen bij de instelling van een reserves) staan zowel in de financiële verordening als de nota reserves. Daarnaast zijn er diverse uitgangspunten in de nota reserves aanvullend op de financiële verordening.

In de nota reserves 2021 wordt het wettelijk kader beschreven. Er staan geen punten in die strijdig zijn met het BBV.

Vaststelling en rol PS bij nota reserves

In de financiële verordening is vastgelegd dat PS de nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen vaststellen. Dit is in de praktijk zo gebeurd: PS stelden de huidige nota reserves in 2021 vast. Dit was ook het geval bij de nota's reserves uit 2013 en 2017.

Advies auditcommissie over nota reserves 2021

De nota reserves 2021 is op 26 mei 2021 besproken door de auditcommissie. Zij gaf aan inhoudelijk geen onderwerpen in de nota reserves te hebben aangetroffen waarover zij PS willen adviseren. Wel noemt zij in haar brief een aantal opmerkingen gerelateerd aan het onderwerp reserves die bij de bespreking van de nota aan de orde waren gekomen. Dit betreft:

- dat er een 'voorzichtheidsbeginsel' gehanteerd wordt bij het inschatten van risico's, wat in relatie tot de recente financiële ontwikkelingen 'mijmeringen' oproept. Dit hangt samen met de vraag 'wat er onder de reserves zit' en welke keuzes worden gemaakt (en in relatie tot het laatste hoeveel risico de provincie wil lopen).

- dat het voor PS lastig is om voldoende grip te krijgen op reserves. Het is niet duidelijk op welke momenten PS aan zet zijn en welke sturingsmogelijkheden zij hebben bij ontwikkelingen rondom reserves (bv. bij het beëindigen van een reserve of overheveling van bedragen tussen of naar reserves). In de regel vinden mutaties plaats bij besluitvorming over P&C-documenten, maar door de hoeveelheid van informatie daarin is het voor Statenleden lastig te volgen welke reservemutaties plaatsvinden. Het verdient volgens de auditcommissie aanbeveling om gedurende een bestuursperiode een aantal momenten te organiseren (bv. eens per twee jaar) waarop aan PS op verdiepende wijze inzicht wordt gegeven in de ontwikkelingen en mutaties met betrekking tot reserves en op de eventuele 'vrije' ruimte die binnen reserves aanwezig is. Deze momenten zouden gepland moeten worden buiten de momenten waarop reserves in de P&C-documenten aan de orde komen. De auditcommissie adviseert het plannen van dergelijke momenten te borgen in de nota reserves. Zij denkt dat een informatiesessie wellicht een goed instrument is. In §6.3 van dit rapport is meer informatie te vinden over de informatievoorziening aan PS over reserves anders dan via de P&C-documenten.

Relevant punt is de bewaking van de aanbevelingen van de auditcommissie over de toekomstige nota reserves en de bijeenkomst over reserves voor PS. Zeker gezien de actualisatie van de nota reserves (uitgaande van de frequentie genoemd in de financiële verordening) voor 2025 staat. Vanuit de Griffie werd aangegeven dat het in principe aan het college van GS/de ambtelijke organisatie is om ervoor te zorgen dat dergelijke verzoeken worden uitgevoerd. De Griffie stelde dat het geen toezegging betrof en zodoende niet vanzelfsprekend op de zogenoemde TMS (toezeggingen, moties en schriftelijke vragen)-lijst wordt opgenomen. Het gaat op basis van vertrouwen, maar daar schuilt wel een risico in. Vanuit de ambtelijke organisatie werd aangegeven dat het een aanbeveling is in een brief aan PS dus dat het in eerste instantie ter uitvoering en bewaking aan PS (en eventueel Griffie) is. Op het moment dat PS dit omzetten naar een concreet agenderingsverzoek komt dit op de TMS-lijst, zo werd vanuit de ambtelijke organisatie gesteld.

Behandeling nota reserves 2021 in commissie- en PS-vergadering

Bij de bespreking van de nota in commissie gaven drie Statenleden aan zich aan te sluiten bij de punten van de auditcommissie. PS stelden de nota reserves op 30 juni 2021 vast. Dit betrof een 'hamerstuk' in de PS-vergadering.

Rol PS bij nota reserves 2021 in vergelijking met rol bij eerdere nota's

De rol die PS speelden bij de nota reserves 2021 was net iets groter dan bij de nota reserves uit met name 2017. Het verschil (zie ook tabel 18) is dat:

- bij de nota reserves uit 2021 de auditcommissie een brief naar PS heeft gestuurd met haar bevindingen, dit was niet het geval bij de nota's reserves uit 2013 en 2017 en
- bij de nota reserves uit 2017 er in de commissievergadering geen Statenleden waren die vragen of opmerkingen hadden en bij de nota's uit 2021 en 2013 waren die er wel.

Een overeenkomst tussen de rol van PS bij de nota's reserves uit 2013, 2017 en 2021 zit in de behandeling in de PS-vergadering: het betrof in alle gevallen een hamerstuk.

Tabel 18: Rol PS bij nota reserves

	Brief bevindingen auditcommissie	Behandeling commissievergadering	Behandeling PS-vergadering
Nota reserves 2013*	N.v.t.	Agendapunt van bijna een half uur. Bespreking ging met name over zaken die de financiële verordening betroffen (het autorisatieniveau en onderhoud kapitaalgoederen). Twee vragen/opmerkingen gingen over reserves, te weten: <ul style="list-style-type: none"> wat de relatie is tussen bekleemde reserves en de nota reserves (omdat daar niets over in de nota staat) en waarom het een jaar kost om tot volledige bestedingsplannen voor bestemmingsreserves te komen en of dat niet sneller kan. 	Hamerstuk
Nota reserves 2017*	N.v.t.	Agendapunt van een minuut. Geen Statenleden die vragen of opmerkingen hadden.	Hamerstuk
Nota reserves 2021	Ja	Agendapunt van paar minuten. Drietal Statenleden gaven aan zich aan te sluiten bij punten brief auditcommissie.	Hamerstuk

* In 2013 en 2017 was de nota reserves onderdeel van een breder Statenvoorstel over de actualisatie van de financiële kaders waar bijvoorbeeld ook de financiële verordening deel van uit maakte.

5.4 Kaders weerstandsvermogen (nota risicomanagement)

Rol reserves bij risico's en weerstandsvermogen

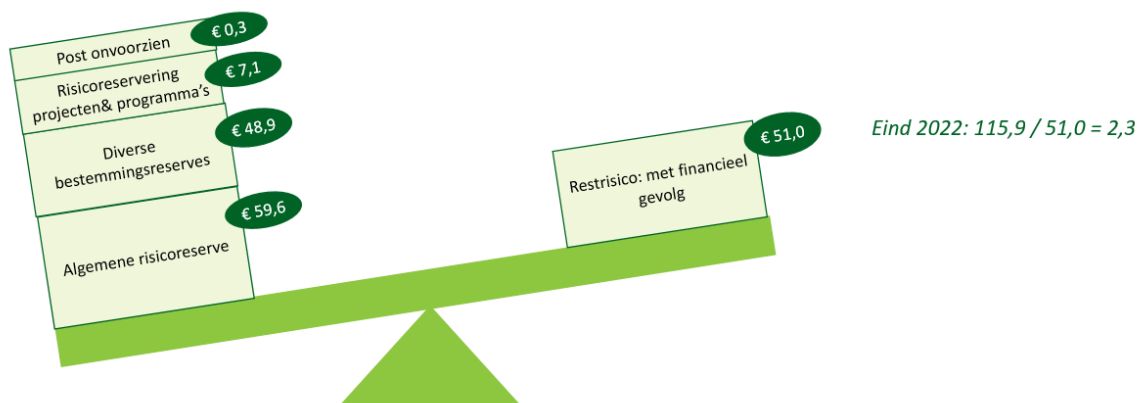
Bij de bedrijfsvoering en de beleidsuitvoering loopt de provincie risico's. Een aantal van de reserves zijn aangemerkt voor het opvangen van risico's. De algemene risicoreserve is de belangrijkste hiervan, maar het gaat ook om een aantal bestemmingsreserves.¹⁰⁷ Deze zijn onderdeel, naast risicoreserveringen binnen projecten en de post onvoorzien, van wat de zogenoemde beschikbare weerstandscapaciteit wordt genoemd. Hier staat de benodigde weerstandscapaciteit tegenover: de restrisico's¹⁰⁸ met financieel gevolg. De mate waarin de provincie in staat is financiële consequenties van opgetreden risico's op te vangen, wordt uitgedrukt in het zogenoemde ratio weerstandsvermogen. Deze ratio wordt berekend door de beschikbare weerstandscapaciteit (de reserves die voor het opvangen van risico's met financieel gevolg zijn ingesteld) te delen door de benodigde weerstandscapaciteit (de restrisico's met financieel gevolg). Een ratio van 1,0 betekent dat de benodigde en beschikbare weerstandscapaciteit precies in evenwicht zijn. Het is relevant dat een provincie zelf beleid vormt over de noodzakelijk geachte weerstandscapaciteit in relatie tot de risico's omdat in het BBV geen norm wordt gesteld voor een goede verhouding hiertussen. Hier gaat een provincie zelf over.

¹⁰⁷ Dit zijn de reserve OV (€ 30 mln.), de Uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland (€ 14,3 mln.), de reserve Europese programma's (€ 4,6 mln.) en de reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel (€ 1,9 mln.).

¹⁰⁸ De provincie neemt maatregelen om risico's te beheersen. Ondanks dat zal een groot deel van de risico's leiden tot een zogenoemd restrisico (het risico wat nog over blijft).

Figuur 11: Weerstandsvermogen (bedragen in miljoenen)

Beschikbare weerstandcapaciteit / Benodigde weerstandcapaciteit = Ratio weerstandsvermogen
Norm: 1,4



72

Budgetrecht bij reserves Overijssel

Bron: *Bewerking Rekenkamer Oost-Nederland van figuur in kadernota risicomanagement provincie Overijssel (2022), p. 27 i.c.m. gegevens jaarrekening 2022 (paragraaf weerstandsvermogen).*

In onze onderzoeksperiode 2019-2023 lag de ondergrens voor het ratio weerstandsvermogen in Overijssel op 1,4 (zie figuur 11). PS hebben dit bepaald met het vaststellen van de kadernota risicomanagement.¹⁰⁹ Deze ondergrens wordt in de nota risicomanagement gewaardeerd¹¹⁰ als een 'ruim voldoende' weerstandsvermogen. Bij een weerstandsratio van hoger dan 1 is het beschikbare weerstandsvermogen groter dan het benodigde weerstandsvermogen¹¹¹ op basis van de verwachte risico's. GS geven aan dat met de keuze voor een ruim(er) niveau van het weerstandsvermogen de organisatie ook ruimte beschikbaar om onvoorziene risico's af te dekken. Dit zijn risico's die op het moment dat de risicoreservering wordt vastgesteld nog niet worden voorzien maar die zich op termijn wel kunnen voordoen. In de nota staat dat als de ratio weerstandsvermogen onder de 1,4 komt GS een voorstel aan PS zullen voorleggen hoe hiermee om te gaan. De ratio weerstandsvermogen lag eind 2022 op 2,3.

Weerstandsvermogen als financiële stuurknop PS

In §3.3.2 schreven we dat GS in maart 2022 het weerstandsvermogen expliciet noemden als één van de financiële stuurknoppen voor PS gericht op het beïnvloeden van de financiële ruimte. De ratio weerstandsvermogen lag toen net boven de 2. GS gaven aan dat strakkere sturing op de ondergrens van 1,4 betekent dat de buffer in de algemene

¹⁰⁹ In de kadernota risicomanagement staan de uitgangspunten van het risicomanagementbeleid. PS stelden deze nota in maart 2022 vast. De voorgaande nota risicomanagement is in december 2017 vastgesteld. Er is in de huidige nota aandacht voor: integraal risicomanagement; ambities en doelen wat betreft risicomanagement, risicomanagementproces; risicoclassificering, kwantificering en vastlegging; rollen & verantwoordelijkheden en weerstandsvermogen. Hoewel deze onderdelen samenhangen beperken we ons (gezien de focus van het onderzoek) hier tot het kader wat PS stelden voor het weerstandsvermogen.

¹¹⁰ Voor de ratio weerstandsvermogen wordt in de kadernota risicomanagement gebruik gemaakt van een waarderingstabel. GS geven aan betreffende normeringssystematiek voor het weerstandsvermogen is ontwikkeld door het Nederlands Adviesbureau voor Risicomanagement in samenwerking met de Universiteit Twente.

¹¹¹ Het benodigde weerstandsvermogen wordt bepaald op basis van een kansberekening waarbij de provincie uitgaat van een zekerheidspercentage van 90% (dit percentage is ook één van de kaders die PS als onderdeel van de kadernota risicomanagement vaststellen). Dit betekent 90% dat alle geïnventariseerde risico's zich op hetzelfde moment voordoen.

risicoreserve en de risicoreserveringen binnen projecten verlaagd worden en dat daarmee budget vrijgespeeld wordt. Het gaat hier om incidentele ruimte. GS gaven aan wat de impact van deze stuurknop is op de financiële positie van de provincie aan de hand van drie pijlers (zie tabel 19). Het weerstandsvermogen is slecht één van de stuurknoppen waar PS aan kunnen draaien om de financiële ruimte te beïnvloeden. Hoe GS aankijken tegen het gesprek over het draaien aan de stuurknoppen en de financiële toekomst kwam al aan de orde in §3.3.2 en laten we zodoende hier verder buiten beschouwing.

Tabel 19: Gevolgen van draaien stuurknop weerstandsvermogen

Pijler	Gevolg draaien aan (volgens GS, in steekwoorden)
<ul style="list-style-type: none"> • Duurzaamheid: In hoeverre houdt de provincie het vermogen beschikbaar voor volgende generaties? 	Intereren op eigen vermogen. Afhankelijk van wijze van besteding.
<ul style="list-style-type: none"> • Wendbaarheid: In hoeverre blijft de provincie in staat om in te spelen op nieuwe ontwikkelingen? 	Beperkte impact. Bij tegenvallers wel eerder bezuinigingen nodig.
<ul style="list-style-type: none"> • Weerbaarheid: In hoeverre blijft de provincie in staat om tegenvallers op te vangen? 	Kleinere buffer; grote risico's als Kanaal Almelo de Haandrik of corona niet zomaar op te vangen.

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland op basis van Statenbrief 2022/0060440 Toekomst provinciale financiën, bijlage I Factsheet stuurknoppen.

Rol PS bij kadernota risicomanagement

De huidige kadernota risicomanagement (2022) is vastgesteld door PS. Dit geldt ook voor de voorgaande nota's uit 2017 en 2013.

Auditcommissie over kadernota risicomanagement (2022)

De auditcommissie gaf in februari 2022 bij PS aan dat hun bespreking van de kadernota risicomanagement ging over twee (aan de nota gerelateerde) thema's, te weten:

1. de relatie van de nota met het proces van de herijking van de financiële kaders en
2. de bewustwording van risicomanagement bij PS.

Voor dit onderzoek is met name het eerste punt relevant; de herijking van de financiële kaders raakt ook aan reserves. Deze herijking komt voort uit het veranderende financiële perspectief van de provincie (zie §1.1). De auditcommissie constateert dat het voor PS mogelijk niet altijd duidelijk is op welk(e) moment(en) PS aan de financiële stuurknoppen kan draaien. Zoals aangegeven hebben sommige van die stuurknoppen betrekking op reserves, namelijk: de stuurknop omtrent financieren in activa (gerelateerd aan de algemene financieringsreserve en de reserve dekking kapitaallasten activa) en de stuurknop risicomanagement/weerstandsvermogen (gerelateerd aan de algemene risicoreserve). Daarnaast stelt de auditcommissie dat de besluitvorming over de herijking van de financiële kaders gefragmenteerd plaats vindt. Met de kadernota risicomanagement 2022 (waarin wordt voorgesteld de ratio weerstandsvermogen op 1,4 vast te stellen) wordt volgens haar vooruit gelopen op de besluitvorming over de herijking van de financiële kaders. Zij is van mening dat het bepalen van de hoogte van de ratio ook onderdeel zou kunnen (en moeten) uitmaken van de integrale discussie en besluitvorming over de herijking van het kader die later plaats vindt en niet als (gefragmenteerde) besluitvorming die daarop vooruit loopt.

Behandeling nota risicomanagement (2022) in commissie- en PS-vergadering

In de bespreking van de nota in de commissie kwamen meerdere Statenleden aan het woord. Bij de behandeling in de Statenvergadering is een amendement ingediend. Het amendement was om het besispunt “het weerstandsvermogen is ruim voldoende en de ondergrens van de ratio weerstandsvermogen is vastgesteld op 1,4” te verwijderen. Achtergrond bij het amendement was het veranderende financiële perspectief van de provincie en de financiële stuurknoppen van PS. Indieners van het amendement gaven aan dat er werd vooruitgelopen op de besluitvorming over de herijking van de financiële kaders door nu via de nota risicomanagement de ratio weerstandsvermogen opnieuw vast te stellen. Zij waren van mening dat het bepalen van de hoogte van de ratio onderdeel zou kunnen - en moeten - uitmaken van de integrale discussie en besluitvorming van het kader en niet als (gefragmenteerde) besluitvorming. De gedeputeerde gaf in zijn reactie aan het amendement te ontraden, met als reden dat het nodig is een dergelijke norm te hebben (en deze bovendien hetzelfde is in het toen vigerende beleid) en dat met het vaststellen er de ruimte blijft voor Statenleden om daar op een later moment opnieuw de discussie over te voeren. Die discussie over de norm voor het weerstandsvermogen zou volgens de Gedeputeerde moeten gebeuren in samenhang met de andere financiële stuurknoppen. Uiteindelijk is het amendement verworpen met vijftien stemmen voor en 26 stemmen tegen.

Rol PS bij eerdere nota's risicomanagement

De rol die PS namen bij de kadernota risicomanagement 2022 was net iets groter dan bij de kadernota's risicomanagement uit 2013 en 2017. Het verschil (zie ook tabel 20) is dat:

- de kadernota risicomanagement in 2022 een besprekstuk was in de PS-vergadering en in 2013 en 2017 een hamerstuk;
- bij de kadernota risicomanagement uit 2022 de auditcommissie een brief naar PS heeft gestuurd met haar bevindingen en opvattingen, dit was niet het geval bij de kadernota's uit 2013 en 2017;

Een overeenkomst tussen de rol van PS bij de kadernota's risicomanagement uit 2013, 2017 en 2021 zit in de behandeling in de commissie: in alle gevallen ging het om een bespreking waarbij meerdere Statenleden aan het woord kwamen.

Tabel 20: Rol PS bij kadernota risicomanagement

	Advies auditcommissie	Behandeling commissievergadering	Behandeling PS-vergadering
Kadernota risicomanagement 2013*	N.v.t.	Bespreking van ongeveer drie kwartier.	Hamerstuk
Kadernota risicomanagement 2017*	N.v.t.	Bespreking van iets meer dan een half uur.	Hamerstuk
Kadernota risicomanagement 2022	Ja	Bespreking van iets meer dan een uur.	Besprekstuk

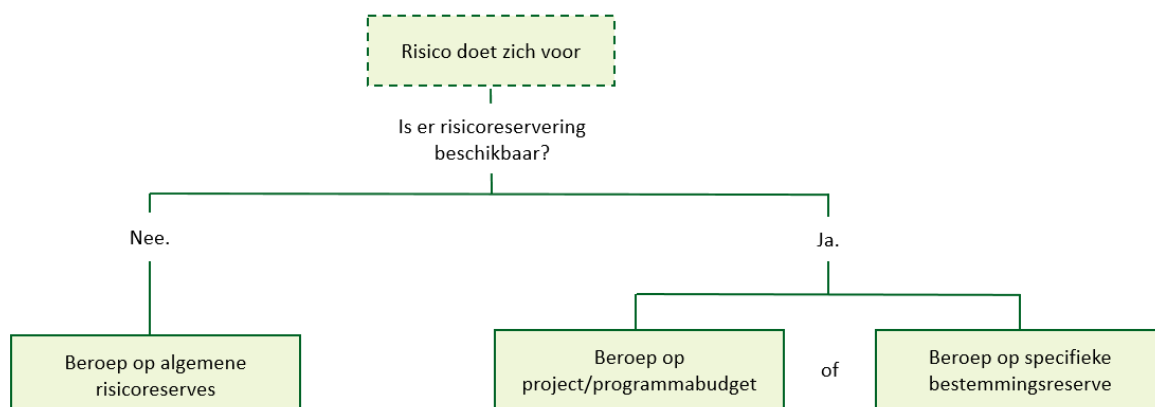
Beleidslijn dekking kosten optredende risico's

GS stuurden PS in januari 2023 een brief met een beleidslijn over de wijze waarop de provincie omgaat met de dekking van kosten van optredende risico's. Dit gebeurde naar

aanleiding van een toezegging. Voor dit onderwerp was aandacht naar aanleiding van een aangekondigd amendement met de strekking om de verhoogde bijdrage aan de luchthavenexploitatie op Technology Base Twente te dekken uit de algemene risicoreserve. GS gaven over dit voorbeeld aan dat er ruimte was voor interpretatieverschillen (bv. wanneer is er een risico opgetreden? zijn de kosten zodanig substantieel dat een beroep op het weerstandsvermogen voor de hand ligt?). Zij gaven aan te beogen dat met de beleidslijn zoals beschreven in de brief voor het overgrote deel van de optredende risico's voldoende duidelijkheid geboden wordt over de wijze waarop de provincie omgaat met dekking van de daaruit voortvloeiende kosten.

In de brief expliciteren GS dat binnen het beschikbare weerstandsvermogen geldt dat de risicoreservering binnen projecten of programma's en de (onderdelen van) bestemmingsreserves bedoeld zijn voor dekking van optredende risico's in de betreffende projecten en programma's. Bij de algemene risicoreserve is - een enkele uitzondering daargelaten - van oormerking van bedragen geen sprake¹¹² en het bedrag in die reserve is beschikbaar voor onvoorziene risico's, zo lichten GS toe. Zij geven aan dat wanneer een risico zich daadwerkelijk voordoet het weerstandsvermogen wordt aangesproken en lichten toe wanneer er op welk onderdeel van het weerstandsvermogen een beroep wordt gedaan. Figuur 12 laat dit schematisch zien.

Figuur 12: Beroep op welk onderdeel van weerstandsvermogen



Bron: Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. Statenbrief Beleid dekking kosten van optredende risico's.

Ambtelijk werd de manier waarop met risico's omgaat en hoe die inschattingen helder en inzichtelijk gemaakt kunnen worden voor PS een mogelijk ontwikkelpunt genoemd. Juist omdat de provincie ruim boven de risiconorm zit (zie figuur 12), omdat dit de vraag kan oproepen of de provincie niet te veel reserveert voor risico's. Uit een analyse van de vragen die PS stelden bij P&C-documenten kwam dat meerdere vragen gingen over het weerstandsvermogen. Bijvoorbeeld over wanneer een reserve hiervoor meetelt, wat de onderbouwing van bedragen is (bv. opbouw bedrag risicoreserve binnen projecten) en hoe de benodigde weerstandscapaciteit wordt berekend. De auditcommissie maakte in haar reactie op de begroting 2022 een opmerking over de kwalificering van de ratio

¹¹² Dit is wat GS in januari 2023 aangaven. Volgens de jaarrekening is (in tegenstelling tot het gestelde in de begroting 2022 en 2023) een deel van de algemene risicoreserve wel bestemd voor specifieke onderwerpen. Het gaat daarbij gezamenlijk om € 70,5 mln. waarmee er nog € 14,1 resteert voor het opvangen van risico's in reguliere processen.

weerstandsvormogen. Die lag toen op 2,0. GS kwalificeerden dit als 'toereikend'. De auditcommissie gaf aan dat (afgezet tegen de vereiste minimumnorm van 1,4) 'ruimschoots' meer op zijn plaats was.

6 Controlerende rol PS (informatievoorziening)

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

77

Budgetrecht bij reserves Overijssel

6.1 Bevindingen

Normen

- Er zijn afspraken gemaakt over de informatievoorziening over reserves vanuit GS aan PS.
- De informatievoorziening aan PS over reserves is conform wet- en regelgeving en de afspraken met GS.
- PS worden voorzien van volledige, juiste, begrijpelijke/toegankelijke en tijdige informatie aangaande reserves, die hen de mogelijkheid geeft tot integrale afweging bij de begroting en rekening en hen zicht geeft op het bereik van de beoogde doelen van de reserves.
- PS hebben zich (als daar aanleiding voor was) actief opgesteld ten aanzien van de informatie over reserves die zij van GS ontvingen, bv. vragen gesteld.¹¹³

Bevindingen informatievoorziening via P&C-documenten

- In de nota reserves is afgesproken welke informatie over reserves opgenomen moet worden in de diverse P&C-documenten. Bij drie reserves zijn er specifieke spelregels die gaan over de informatievoorziening aan PS via P&C-documenten.

Vervolg bevindingen op de volgende pagina.

¹¹³ Normen zijn afkomstig uit het onderzoeksplan budgetrecht reserves van de Rekenkamer Oost-Nederland. Specifieke normen over de informatievoorziening zijn afkomstig van het BBV en de nota reserves Overijssel 2021.

Vervolg bevindingen informatievoorziening via P&C-documenten

- De provincie voldoet op enkele uitzonderingen na aan de eisen uit het BBV, de nota reserves en de specifieke spelregels over de informatievoorziening over reserves via P&C-documenten. Zo geeft zij per kerntaak en per reserve inzicht in de begrote en gerealiseerde standen en mutaties. Per reserve wordt (meestal) nadere informatie gegeven, bv. over doel, vrije ruimte, spelregels, verwachte einddatum en besteding. Punt waar niet volledig aan werd voldaan, was: de informatie over de algemene financieringsreserve was in de begroting en jaarrekening niet zodanig gedetailleerd als de specifieke spelregel vraagt. Verder waren in de jaarrekening 2020 de actueel begrote toevoegingen en onttrekkingen per reserve niet weergegeven, waardoor de realisatie hier niet tegen afgezet kon worden.
- Per reserve is op hoofdlijnen informatie beschikbaar over waar het bedrag en de toevoegingen en onttrekkingen voor bedoeld zijn danwel aan besteed is. In de jaarrekening was aandacht voor de belangrijkste verklaringen voor de lagere besteding van budgetten gedekt uit reserves.
- De provincie geeft in de P&C-documenten per reserve het doel aan. Zicht op doelbereik is vooral relevant bij reserves met inhoudelijke doelen (meerdere reserves kennen meer financieel-technische doelen). Die informatie is te vinden bij de inhoudelijke prestaties in het jaarverslag. Niet in alle gevallen is bij de reserve aangegeven bij welke prestatie het hoort, wat het lastiger voor Statenleden kan maken om dit zelf te kunnen nazoeken.
- Meerdere van de brieven van de auditcommissie over de P&C-documenten bevatten opmerkingen over (een) reserve(s). Met name in 2019-2020 gingen vragen meermalen over onduidelijkheid over de onderbouwing van bedragen, verder varieerde het precieze onderwerp van de opmerkingen.
- Bij meerdere P&C-documenten stelden Statenleden technische vragen met betrekking tot (een) reserve(s). Veelal hadden de vragen betrekking op een specifieke reserve, maar er werden ook verschillende algemene vragen over reserves gesteld bijvoorbeeld over de spelregels, vrije ruimte en de ontwikkeling van reserves over langere periode.

Bevindingen informatievoorziening anders dan via P&C-documenten

- Er zijn in de provinciale kaders geen afspraken gemaakt over de informatievoorziening aan PS over reserves op andere manieren/momenten dan via de P&C-cyclus. De auditcommissie beval in 2021 aan om gedurende een bestuursperiode een aantal momenten te organiseren (bv. eens per twee jaar) waarop PS op verdiepende wijze inzicht wordt gegeven in de ontwikkelingen en mutaties met betrekking tot reserves en op de eventuele 'vrije' ruimte die binnen reserves aanwezig is.

Vervolg bevindingen op de volgende pagina.

Vervolg bevindingen informatievoorziening anders dan via P&C-documenten

- Een aantal Statenbrieven uit de afgelopen jaren is in het bijzonder relevant voor reserves, te weten de brieven over:
 - de toekomst van de provinciale financiën incl. de financiële stuurknoppen die PS hebben (die raken aan een drietal reserves);
 - de benutting van Essent-middelen (die middelen zijn in reserves terechtgekomen) en
 - een beleidslijn over de wijze waarop de provincie omgaat met de dekking van kosten van optredende risico's (dit heeft betrekking op de algemene risicoreserve).
- De afgelopen jaren vonden enkele bijeenkomsten voor PS plaats over financiën. Een bijeenkomst specifiek over reserves, zoals de auditcommissie aanbeval, heeft niet plaatsgevonden.
- PS stelden de afgelopen jaren in twee gevallen schriftelijke Statenvragen die over reserves gingen.

6.2 Informatievoorziening PS via P&C-documenten

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

Reserves relevant voor zicht op de financiële positie

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

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

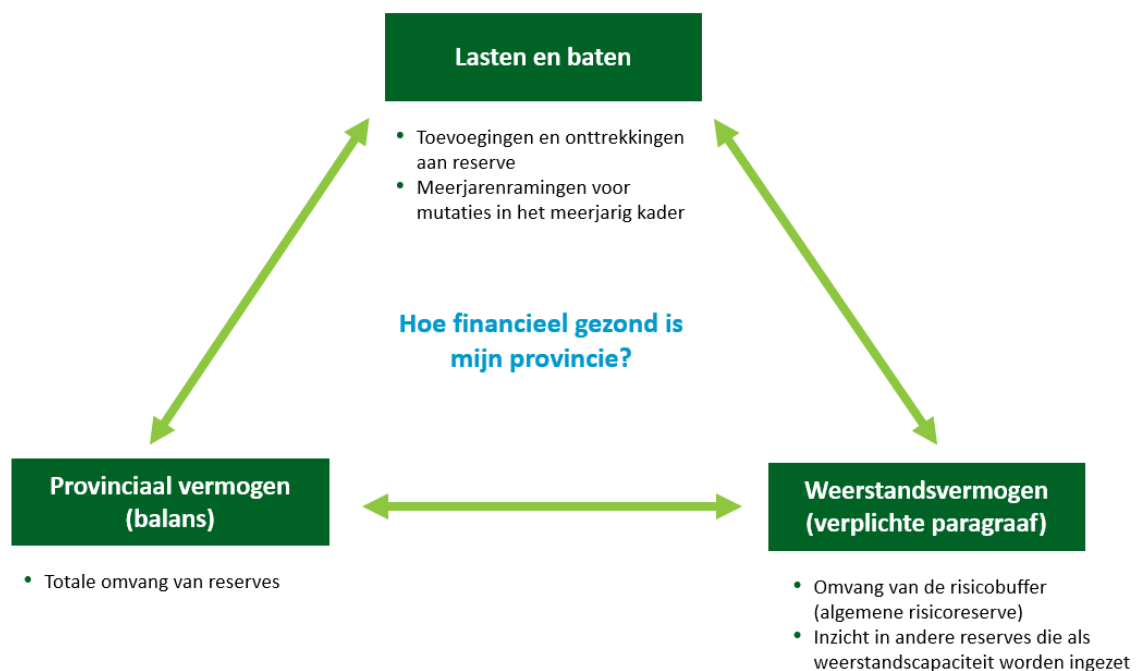
- Lasten en baten exploitatie: Doorrekening van bestaand en nieuw beleid. Het is voor PS van belang het saldo voor de mutaties in reserves te kennen vanwege het structurele en reëel inzicht¹¹⁴. Aan de hand hiervan kan worden bepaald of het noodzakelijk en/of wenselijk is dat reserves moeten worden aangesproken (onttrekking) of dat die moeten worden vergroot (toevoeging).
- Ontwikkeling van het provinciaal vermogen (balans). Om te kunnen bepalen of dit vermogen voldoende is om het bestaand en nieuw beleid (lasten en baten) te kunnen uitvoeren zonder dat de continuïteit van de bedrijfsvoering en beleidsuitvoering in gevaar komt, is inzicht in de stand van en de ontwikkelingen in

¹¹⁴ In artikel 193 van de Provinciewet staat dat PS erop toezien dat de begroting structureel en reëel in evenwicht is. BZK houdt hier toezicht op (zie §4.2.2).

reserves en voorzieningen noodzakelijk. Reserves zijn namelijk onderdeel van het eigen vermogen (zie §1.3).

- Weerstandsvermogen: Afdekking van de risico's die gelopen worden in de bedrijfsvoering en beleidsuitvoering. Het financiële evenwicht met betrekking tot het weerstandsvermogen kan worden bepaald door de risico's die de provincie loopt te vergelijken met de beschikbare weerstandscapaciteit (zie ook §5.4). De algemene risicoreserve is een belangrijk onderdeel van de beschikbare weerstandscapaciteit, de belangrijkste functie van deze reserve is ook het vormen van een 'buffer'.

Figuur 13: (relevante informatie over reserves bij) bepalen van de financiële positie van de provincie



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

Vereiste en afgesproken informatie over reserves

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

PS kunnen zelf ook afspraken met GS maken over de informatie die zij willen ontvangen over reserves. Dit is in Overijssel het geval. Informatievoorziening is namelijk één van de aspecten waarvoor in de nota reserves uitgangspunten zijn geformuleerd. In de nota reserves staat zowel voor de begroting, de Perspectiefnota (of Monitor-I) en de Monitor-II en de jaarrekening genoemd welke informatie over reserves hierin opgenomen moet

zijn. Dit is deels informatie die er ook volgens het BBV in moet staan maar is ook aanvullend doordat er eisen zijn opgenomen over de Perspectiefnota en Monitors.

De specifieke spelregels die PS vaststellen voor individuele reserves kunnen ook betrekking hebben op de informatievoorziening. Tabel 21 laat zien dat dit bij drie reserves het geval is en geeft aan wat betreffende spelregels inhouden.

Tabel 21: Reserves met spelregels m.b.t. informatievoorziening PS

Naam reserve	Spelregel
Bestemmingsreserve KvO (2011, nu reserve Uitvoering KvO)	Via de reguliere verantwoordingsdocumenten wordt per project de realisatie van doelen en resultaten verantwoord en wordt PS geïnformeerd over het verloop van de reservepositie en de jaarlijkse bestedingen per project.
Bestemmingsreserve EHS (2014, nu NNN)	Via het P&C-instrumentarium worden PS geïnformeerd over de voortgang, de geprognoseerde bestedingen en de werkelijke bestedingen die ten laste hebben plaatsgevonden* en autoriseren ze bestedingen.
Algemene financieringsreserve (2014)	Algemene financieringsreserve (2014): In de begroting en jaarrekening wordt in de balans een toelichting gegeven op de AFR aan de hand van een sjabloon "AFR" waarbij per actief informatie wordt verstrekt. [In de spelregels is een tabel opgenomen van welke informatie per actief moet worden verstrekt.]

** Dit is niet per se een uitzondering, omdat ook voor andere reserves PS geïnformeerd moeten worden over de begrote en gerealiseerde toevoegingen en bestedingen op grond van de nota reserves. In de overzichten in de volgende paragraaf geven we deze spelregel dan ook niet separaat weer. Autorisatie van bestedingen kwam al in hoofdstuk 3 aan de orde.*

Bron: PS/2011/426, PS/2014/62, PS/2014/340.

6.2.2 Informatie reserves in P&C-documenten

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

Informatie reserves P&C-documenten in relatie tot kaders

Informatie via de Begroting

De informatie in de begrotingen van de afgelopen jaren is grotendeels conform de (eigen) regels. Zie hiervoor figuur 14. De uitzondering is de specifieke spelregel van de AFR over de informatievoorziening aan PS via de begroting. GS moeten op basis van deze spelregel in de begroting (balans) een toelichting op de AFR geven aan de hand van een sjabloon. Per 'actief' moeten ze daarbij informatie verstrekken op veertien

aspecten.¹¹⁵ GS lichten de toevoegingen en onttrekkingen aan de AFR in de begroting toe (zij geven bv. aan uit welke activa de AFR is opgebouwd). Echter, er wordt niet zodanig specifieke informatie verstrekt als in de spelregel staat.

Figuur 14: Informatie over reserves in begrotingen i.r.t. regels nota reserves en BBV



Bron: *Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. begrotingen 2019-2023 i.r.t. BBV, nota reserves en specifieke spelregels.*

In het hoofdstuk Financiën van de Overijsselse begroting staat een overzicht van reserves (voorzieningen en doeluitkeringen) waarin per reserve de begrote stand aan het begin van het jaar, toevoegingen en onttrekkingen gedurende het jaar en verwachte saldo aan het einde van het jaar en de drie jaren daarna weergegeven. Hierbij worden ook de totale bedragen voor bestemmingsreserves, algemene reserves en alle reserves gezamenlijk laten zien. Per reserve is ook informatie beschikbaar bijvoorbeeld over wat voor soort reserve het is, wanneer deze is ingesteld, het doel, of er een bestedingsplan is, (een samenvatting van) de specifieke spelregels, de verwachte einddatum, de vrije ruimte, onderdeel van het weerstandsvermogen en een toelichting (met aandacht voor bv. de begrote mutaties). Alle reserves waren in het overzicht opgenomen. De gespecificeerde informatie was niet voor alle jaren voor alle reserves volledig aanwezig.

Daarnaast wordt in de begroting, conform het BBV, een beeld gegeven van de balanspost ‘eigen vermogen’ en van de beoogde structurele toevoegingen en onttrekkingen. Ook staat in de begrotingen een paragraaf over weerstandsvermogen stond (verplicht volgens het BBV en de kadernota risicomanagement). Belangrijk bij het

¹¹⁵ Dit betreft: naam actief, doel krediet, omvang totale krediet, -/- voorziening, boekwaarde totale krediet, omvang AFR, ingezet als krediet per x/x/xxxx nog in te zetten als krediet per xx/xxxx, looptijd verstrekken krediet, einddatum krediet, risico in %, risico in €, specifieke spelregels en toelichting (de term krediet is hier in algemene zin gebruikt en beperkt zich niet tot de vorm ‘verstrekte lening’, ook deelnemingen en andere vaste activa vallen hieronder).

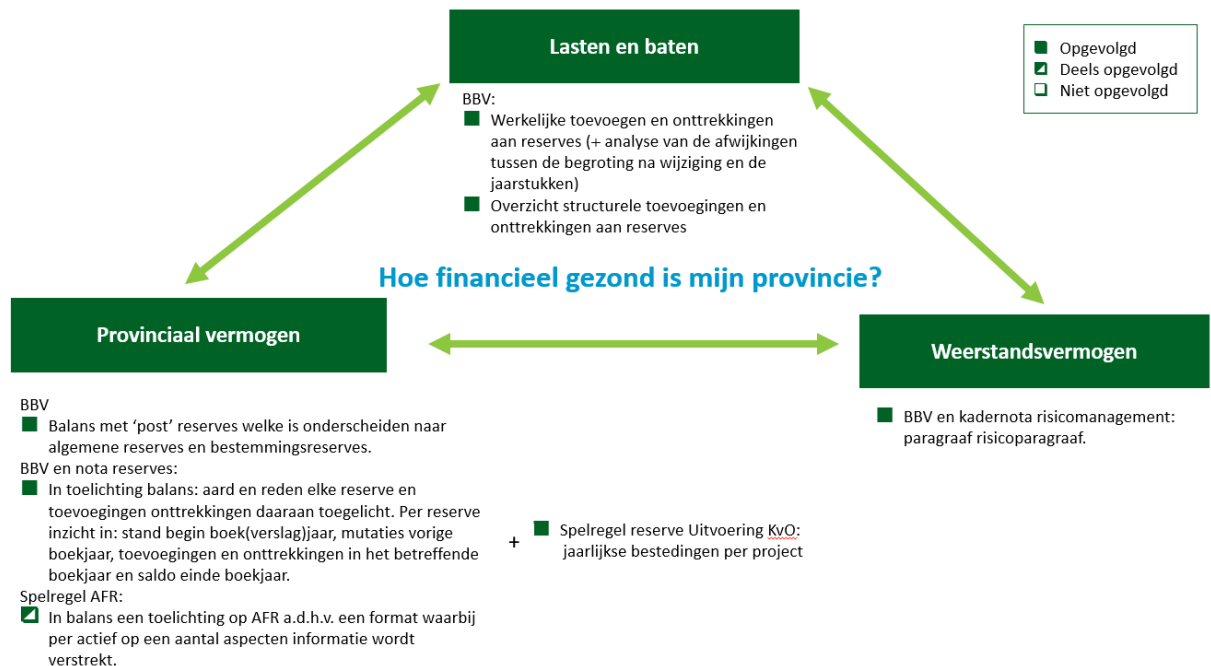
weerstandsvermogen zijn - zoals in de vorige deelparagraaf genoemd - de omvang van de risicobuffer (algemene risicoreserve) en de andere reserves die als weerstandscapaciteit worden ingezet. In de paragraaf weerstandsvermogen in de Overijsselse begrotingen werd hier inderdaad inzicht in gegeven. En er was aandacht voor de verhouding tussen deze 'beschikbare weerstandscapaciteit' en de benodigde weerstandscapaciteit (oftewel het ratio weerstandsvermogen).

Ten slotte bevatten de begrotingen een bijlage Kwaliteit van Overijssel. Hierin wordt meer gespecificeerde informatie gegeven over de algemene reserve KvO en in het bijzonder ook de reserve Uitvoering KvO. Voor die laatste wordt op het niveau van de begrotingspresentatie getoond wat de ramingen zijn.

Informatie via jaarverslag

De informatie die volgens de (eigen) regels in de jaarrekening moet staan, staat er op een uitzondering na ook in (zie figuur 15). De uitzondering is de specifieke spelregel bij de AFR over de informatievoorziening aan PS via de jaarrekening. Zie de toelichting die eerder in deze paragraaf hier al over gegeven is. Daarnaast viel op dat in de jaarrekening 2020 (in tegenstelling tot de overige jaarrekeningen 2019, 2021 en 2022) de actueel begrote toevoegingen en onttrekkingen per reserve niet waren opgenomen.

Figuur 15: Informatie over reserves in jaarrekeningen i.r.t. regels nota reserves en BBV



Bron: *Figuur Rekenkamer Oost-Nederland o.b.v. jaarrekeningen 2019-2023 i.r.t. BBV, nota reserves en specifieke spelregels.*

In het hoofdstuk Financiën van de jaarrekening is de balans te vinden met daarin de stand en het verloop van de reserves. Per reserve staat hierin:

- de stand aan het einde van het vorige jaar,
- de toevoegingen en onttrekkingen per 1 januari,
- de stand aan het begin van het jaar,
- de actueel begrote en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen gedurende het jaar (het jaarverslag 2020 uitgezonderd, zie eerder in deze paragraaf) en
- de stand aan het einde van het jaar.

Verder wordt per reserve nog een toelichting gegeven, bv. op de gerealiseerde mutaties. Voor dit onderzoek hebben we ten eerste gekeken naar de aansluiting tussen bovengenoemde aspecten per reserve: dit sloot aan. Ten tweede keken we naar de aansluiting tussen de bedragen per reserve en de totale bedragen zoals die in de balans zijn weergegeven voor algemene reserves, bestemmingsreserves en het geheel aan reserves en dit sluit aan: ook dit sloot aan.

Overige onderdelen in de jaarrekening waarin informatie te vinden is over reserve zijn:

- Overzicht van baten en lasten: Hierbij is er aandacht voor de toevoegingen en onttrekkingen per kerntaak.
- Analyse van het resultaat: Het financiële resultaat voor het betreffende jaar is samengevat in een tabel waaruit ook de bijdrage van reserves aan de begroting af te lezen is. In de analyse van het resultaat worden verklaringen gegeven voor de lagere besteding van budgetten gedekt uit reserves.
- Structurele en incidentele baten en lasten: Hierin worden de structurele toevoegingen en onttrekkingen per kerntaak getoond.
- Bijlage Kwaliteit van Overijssel: Hierin worden de standen en het verloop van de algemene reserve KvO en de Uitvoeringsreserve KvO nader uitgewerkt. Voor die laatste wordt dit gedaan op het niveau van de prestatie waaraan wordt bijgedragen.

Tot slot is ook in het jaarverslag de verplichte paragraaf weerstandsvermogen opgenomen (zie toelichting eerder in deze paragraaf).

De auditcommissie geeft aan dat het door de veelheid aan informatie die is opgenomen in P&C-documenten voor Statenleden lastig te volgen welke mutaties er precies plaatsvinden bij reserves. Het beeld leeft dat er veel wordt overgeheveld tussen reserves. In §3.1 kwam al aan de orde dat dit beeld klopt.

Een totaaloverzicht waarin eenvoudig af te lezen is welk deel van de toevoegingen en onttrekkingen ten laste/gunste van de exploitatie is en welk deel overheveling tussen reserves betreft, is niet uit de Overijsselse jaarstukken te halen. Dit is overigens ook niet verplicht volgens het BBV of de nota reserves. Uit de toelichting die per reserve wordt gegeven op de besteding is wel te halen in hoeverre te halen in hoeverre de besteding om overhevelingen ging.

Informatie via Perspectiefnota en Monitors

Naast een begroting en een jaarrekening, bestaat de Overijsselse P&C-cyclus uit:

- een Perspectiefnota: met een voorstel voor het beleid en de financiële kaders voor het volgende begrotingsjaar en de meerjarenraming en
- de Monitor Overijssel-I en -II: met een uiteenzetting over de uitvoering en de bijstelling van het beleid en een overzicht van baten en lasten met de bijgestelde raming.

Volgens de nota reserves moet in de Perspectiefnota (of Monitor-I) en Monitor-II een overzicht worden gegeven van elke reserve en de voorgestelde mutaties op de toevoegingen en onttrekkingen daaraan. Per reserve moet inzicht gegeven worden in:

- de stand aan het begin van het boek(verslag) jaar;
- de mutaties via de resultaatbestemmingen van het voorgaande boekjaar;
- de toevoegingen- (incl. rente) en onttrekkingen in het betreffende boekjaar;
- het verwachte saldo aan het einde van boekjaar en
- de meerjarige doorkijk.

Bovenstaand overzicht was de afgelopen jaren inderdaad opgenomen in de Monitor-I en Monitor-II. De eerste Monitor in 2020 verviel in verband met de coronacrisis. Doordat in dat jaar wel een overzicht met reserves was opgenomen in de Perspectiefnota 2021, werd toch voldaan aan wat de nota reserves hierover aangeeft. De Perspectiefnota's uit 2019, 2020 en 2022 bevatten niet een dergelijk overzicht van reserves, maar dat hoefde ook niet omdat het overzicht in de Monitors van dat jaar waren opgenomen.

Relevant onderdeel van de Perspectiefnota (en de begroting) is het budgettaire perspectief. De vrije ruimte in de algemene reserve is hierin separaat weergegeven. Dat was de afgelopen jaren ook de enige reserve met vrije ruimte. Daarbij laten GS ook de mutaties op dit budgettaire perspectief (waaronder de mutaties in de vrije ruimte van de algemene reserve) zien.

Beoogde en gerealiseerde doelen

Per reserve is in de begrotingen en jaarrekeningen het doel te vinden. In §2.3.2 is op basis van instellingsbesluiten als iets gezegd over de gestelde doelen daarom gaan we hier daar niet meer diep op in.

Zicht op doelbereik is vooral relevant bij reserves met inhoudelijke doelen (meerdere reserves kennen meer financieel-technische doelen, zie §1.4). Informatie hierover is te vinden bij de inhoudelijke prestaties in het jaarverslag waaraan vanuit betreffende reserves wordt bijgedragen. Niet in alle gevallen is bij de reserves waar dit relevant voor is aangegeven bij welke prestatie het hoort, wat het lastiger voor de lezer kan maken om dit zelf te kunnen nazoeken. In welke mate reserves inhoudelijk hebben bijgedragen aan de beleidsdoelen/prestaties is overigens veelal niet expliciet uit de toelichtingen op de prestaties te halen.

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

Auditcommissie over P&C-documenten

De auditcommissie heeft aandacht voor de P&C-documenten en informeert PS over haar bevindingen en adviezen hierbij. In meerdere van deze brieven maakte de auditcommissie opmerkingen die betrekking hadden op (een) reserve(s). Met name in 2019-2020 gingen deze opmerkingen over onduidelijke of onvoldoende onderbouwing van bedragen. Dat ging bijvoorbeeld om:

- € 210 miljoen voor cofinanciering van 'Kansen voor Overijssel' (reserve KvO, Perspectiefnota 2019);
- een storting van € 76 miljoen in de algemene risicoreserve (Perspectiefnota 2020);
- een investeringsimpuls van € 305 miljoen (reserve KvO, begroting 2020) en
- een herprioritering van € 110 miljoen binnen de algemene reserve KvO (begroting 2020).

Bij bovenstaande punten was het advies van de auditcommissie aan PS om GS om een toelichting te verzoeken. GS hebben die toelichting ook aan PS¹¹⁶ ook gegeven.

Daarnaast ging de auditcommissie in haar brieven over het jaarverslag 2019 en 2020 in op opmerkingen van de accountant die raakten aan reserves. Het ging daarbij over:

- 'voorzichtige schattingen' door de provincie waar de vermogenspositie van de provincie wellicht mede een oorzaak van is volgens de accountant (jaarverslag 2019) en
- dat er voor een bedrag van ruim € 50 miljoen minder was onttrokken dan begroot, deels omdat plannen waarvoor onttrekkingen aan reserves waren gepland in de begroting zijn doorgeschoven naar latere jaren (jaarverslag 2020).

In de brieven van de auditcommissie over de P&C-documenten uit 2021 werden niets specifiek aangegeven over (een) reserve(s). In de brieven uit 2022 kwam onder meer de besteding van de Essentgelden (deze zitten in de reserves KvO) en een tweetal schijnbare omissies bij bedragen bij de algemene reserve KvO en de uitvoeringsreserve NNN aan de orde.

Vragen PS over P&C-documenten

Statenleden stelden ook bij meerdere P&C-documenten vooraf technische vragen over (een) reserve(s), zo toont tabel 22. Veelal hadden de vragen betrekking op een specifieke reserve, maar er werden ook diverse algemene vragen over reserves gesteld bij de P&C-documenten bijvoorbeeld over de spelregels (wat zijn dat? wie stelt die vast?), vrije ruime (wanneer staat er genoemd dat dat er niet is?) en de ontwikkeling van reserves over langere periode. Daarnaast zijn meerder vragen gesteld over het weerstandsvermogen zoals hoe de benodigde weerstandscapaciteit werd berekend, wat de onderbouwing is van bedragen bij het weerstandsvermogen, wanneer een reserve meetelt voor het weerstandsvermogen en waarom risico's omtrent grondzaken niet meegenomen worden in berekeningen. GS geven in een totaaloverzicht antwoord op de vragen. Het kwam geregeld voor dat in de antwoorden van GS op technische vragen van PS (die niet over een specifieke reserve gingen) een reserve terugkomt. Die namen we, omwille van de omvang, niet mee in tabel 22. De schriftelijke vragen die PS stelden over reserves buiten de P&C-documenten om komen aan de orde in de volgende paragraaf.

¹¹⁶ PS/2018/438, 2019/0206695, 2019/1101246 - bijlage I.

Tabel 22: Voorbeelden technische vragen PS over (een) reserve(s) bij P&C-documenten

	Voorbeelden vragen
Vragen specifieke reserves	<p>Vragen over de volgende reserves:</p> <ul style="list-style-type: none"> • algemene reserve grondzaken bv. over de wijze waarop inboekingen gedaan worden op de balans (begroting 2019); • reserve Kwaliteit van Overijssel bv. over waar een specifieke onttrekking voor is bedoeld (monitor 2019-I) of de totstandkoming van een specifiek bedrag waarvan wordt voorgesteld dat te storten (jaarverslag 2019). • algemene financieringsreserve: of het noodzakelijk is om bij waardedaling van een verbonden partij de voorziening te verhogen door een onttrekking uit deze reserve (jaarverslag 2019); • reserve Europese programma's: of een specifieke onttrekking toegelicht kon worden (monitor 2021-I).
Algemene vragen reserves	<p>Vragen over:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in welke reserve er doorgaans storting plaatsvindt als overtollig grond wordt verkocht (monitor 2019-II); • onderbenutting/de reden voor het achterblijven van de begrote onttrekkingen uit reserves en hoe die achterstand ingelopen gaat worden (jaarverslag 2019); • hoeveel van wat overgebleven is/het resultaat naar de algemene reserve gaat (jaarverslag 2019 en jaarverslag 2020); • de totstandkoming/onderbouwing/grondslag van bedragen bijvoorbeeld: <ul style="list-style-type: none"> - een reservering in de algemene reserve KvO (jaarverslag 2019); - een extra investeringsimpuls van € 305 mln. (begroting 2020); - een toevoeging van € 10 mln. voor de volgende coalitieperiode (perspectiefnota 2022) en - een beschikbaarstelling van € 0,75 mln. uit de algemene risicoreserve (perspectiefnota 2022); • wat de spelregels voor reserves zijn en wie die vaststellen (begroting 2020 en perspectiefnota 2021); • wanneer er 'geen vrije ruimte' staat (begroting 2020); • waarom dekking van een specifiek project via een reserve gaat en niet via een voorziening (perspectiefnota 2021); • welke fondsen omgezet kunnen worden in bestemmingsreserves (Perspectiefnota 2021); • de ontwikkeling/verloop van reserves (begroting 2020 en Perspectiefnota 2022).

6.3 Informatievoorziening PS anders dan via P&C-documenten

In de provinciale kaders staan geen afspraken over informatievoorziening over reserves op andere manieren dan via de P&C-cyclus. De auditcommissie deed in juni 2021 de aanbeveling om gedurende een bestuursperiode een aantal momenten te organiseren (bv. eens per twee jaar) waarop PS op verdiepende wijze inzicht wordt gegeven in de ontwikkelingen en mutaties met betrekking tot reserves en op de eventuele 'vrije' ruimte die binnen reserves aanwezig is. Die momenten dienen te worden gepland buiten de momenten waarop reserves in de P&C-documenten aan de orde komen. Betreffende informatie is (door de veelheid van informatie) in P&C-documenten namelijk lastig te volgen voor Statenleden.

Informatievoorziening anders dan via P&C-documenten in de praktijk

Statenbrieven¹¹⁷

Een drietal Statenbrieven uit de afgelopen jaren is in relatie tot het thema reserves in het bijzonder relevant:

- In maart 2021 stuurden GS een brief aan PS over de toekomst van de provinciale financiën. Aanleiding was het veranderde financiële perspectief van de provincie, wat GS bij de Perspectiefnota 2022 hebben geschetst. In de brief was er aandacht voor de financiële stuurknoppen waar PS aan kunnen draaien gericht op het beïnvloeden van financiële ruimte. Een aantal van deze financiële stuurknoppen gaan over/raken aan reserves. Het gaat om de volgende knoppen/reserve:
 - Financiering: investeringen in activa. Het gaat hier om de spelregels voor het investeringen in financiële vaste activa (de algemene financieringsreserve) en de spelregels voor investeringen in materieel vaste activa (de reserve dekking kapitaallasten activa). Deze stuurknop kwam in §3.3.2 al aan de orde.
 - Risicomanagement: sturing op het weerstandsvermogen. Dit betreft met name de algemene risicoreserve. In §5.4 gingen we al in op deze stuurknop.
- In september 2021 stuurden GS, naar aanleiding van een verzoek van de auditcommissie bij haar brief over de Perspectiefnota 2022, een brief naar PS over de benutting van Essent-middelen. Deze brief is relevant met betrekking tot het thema reserves, omdat die middelen in reserves terecht zijn gekomen. In de brief benadrukken GS dat de reserves van de provincie uitgeput raken en de provincie meer afhankelijk zal worden van haar structurele inkomsten.
- Begin 2023 stuurden GS een Statenbrief met een beleidslijn over de wijze waarop de provincie omgaat met de dekking van kosten van optredende risico's. Dit gebeurde naar aanleiding van een toezegging in een PS-vergadering waarin werd stilgestaan bij het beleid omtrent het aanspreken van de algemene risicoreserve. Die toezegging was weer het gevolg van een aangekondigd amendement van PS. In §5.4 is dit al aan de orde gekomen, daarom gaan we hier nu niet verder op in.

Presentaties en informatiesessies

De afgelopen jaren zijn er enkele presentaties en informatiesessies voor Statenleden met betrekking tot financiën geweest. Zo is er in het inwerkprogramma van de nieuwe Staten in 2023 aandacht geweest voor financiën (in de presentatie stond niets over reserves). Statenleden kunnen ook een e-learning over de financiën van de provincie (waarin ook het thema reserves en voorzieningen aandacht krijgt) doen via een leerplatform.¹¹⁸ Er is in april 2022 een informatiesessie geweest over de financiële toekomst en stuurknoppen. Een specifieke bijeenkomst over reserves, zoals de auditcommissie in 2021 heeft aanbevolen, is er (nog) niet geweest.

¹¹⁷ In Statenvoorstellen kan natuurlijk ook informatie over reserves te vinden zijn. De meeste van die voorstellen zijn al op andere plekken in dit rapport aan de orde gekomen en daarom laten we die hier achterwege. De belangrijkste Statenvoorstellen met betrekking tot reserves zijn: de financiële kaders van de provincie (welke al aan bod zijn gekomen in hoofdstuk 5), de P&C-documenten (§ 6.2) en inhoudelijke Statenvoorstellen met een begrotingswijziging die betrekking heeft op een reserves.

¹¹⁸ Het gaat om het leerplatform van Statenlid.nu. Op de Overijsselse Statensite staat een link naar dit platform. De e-learning over de financiën van de provincie duurt een uur en is een bredere cursus waarin de verschillende bronnen van inkomsten en uitgaven van de provincie besproken worden en er aandacht wordt besteed aan de jaarlijkse financiële cyclus en wanneer hierop invloed kan worden uitgeoefend. Volgens de cursuomschrijving komen reserves en voorzieningen hierin aan bod.

(beantwoording van) schriftelijke vragen

In §6.2 kwam al aan de orde dat er de afgelopen jaren bij P&C-documenten technische vragen door Statenleden zijn gesteld die gingen over reserves. PS stelden de afgelopen jaren in twee gevallen schriftelijke Statenvragen over reserves. De vragen gingen over het eventuele voornemen om door de coronacrisis prioriteiten anders te stellen bijvoorbeeld om reserves aan te spreken en over wat financiële consequenties. Verder kan het zo zijn dat in de beantwoording van schriftelijke Statenvragen over een ander thema een specifieke reserve aan de orde komt. Dit was bijvoorbeeld het geval bij schriftelijke Statenvragen uit 2021 over de historie van Technology Base waar in de beantwoording de reserve Uitvoering Kwaliteit van Overijssel terug kwam.

Bijlagen

Bijlage 1: Onderzoeksopzet

Doel- en vraagstelling

Doelstelling

Het doel van dit onderzoek is:

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

Centrale vraag

De volgende vraag staat centraal in dit onderzoek:

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

Onderzoeksvragen

Beleid

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

Inzet reserves i.r.t. budgetrecht PS

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

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

Informatievoorziening PS

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

Normenkader

Voor het opstellen van onze bevindingen hanteren we een normenkader. Het oorspronkelijke normenkader voor dit onderzoek ziet u in tabel 23. In veel van deze normen werd gesproken over 'provinciale kaders'. Gedurende het onderzoek hebben we deze normatiek dan ook toegespitst op de provincie Overijssel door specifiekere normen uit de financiële verordening, nota reserves en kadernota risicomangement (en in sommige gevallen ook uit de specifieke spelregels voor reserves) te halen. Dit ziet u in de bevindingenblokken aan het begin van elk hoofdstuk in deze nota, waarbij we met een voetnoot de exacte bron hebben aangegeven.

Tabel 23: Normenkader budgetrecht reserves

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

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

Onderzoeksmethoden

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

Op basis van de P&C-documenten hebben we een dataset ontwikkeld van de primitief begrote, actueel begrote en gerealiseerde standen, toevoegingen en onttrekkingen en van de vrije ruimte. Onder andere onderzoeksvraag 3a (over het budgetrecht van PS, bv. of er niet meer gerealiseerd is dan begroot) en 3c (over het realisme van begroten) hebben we beantwoord met deze data.

Verder wordt een meervoudige casestudie gedaan met name voor de inzet van reserves in de praktijk. Hieronder geven we het aantal cases en (waar daar sprake van is) de criteria voor casusselectie weer.

Tabel 24: Onderzochte cases

Onderdeel	Aantal cases	Criteria
Instelling	12	Geen specifieke criteria (alle instellingsbesluiten vanaf 2012*).
Gebruik	7	Op basis van de volgende criteria is een selectie gemaakt uit de twintig nu bestaande reserves: <ul style="list-style-type: none"> • Spreiding over algemene en bestemmingsreserves. • Spreiding over beleidsthema's. • Spreiding over fase waarin reserves zich bevinden (looptijd). • Aandacht voor reserves met specifieke spelregels. Aangezien het merendeel van de reserves specifieke spelregels kent, kregen reserves met spelregels die betrekking hebben op het budgetrecht van PS voorrang. • Waar mogelijk spreiding qua omvang van reserves en reservemutaties, maar prioriteit bij reserves met een hoge stand en hoge omvang van reservemutaties.
Opheffing	5**	Geen specifieke criteria (alle opheffingsbesluiten in periode 2017-2023*).

* Onze onderzoeksperiode was 2019-2023. In die periode was er sprake van drie instellingsbesluiten en één opheffingsbesluit. Om betere uitspraken te kunnen doen, hebben we voor het onderdeel 'instelling' en 'opheffing' daarom naar een langere periode gekeken. Voor instelling naar alle ingestelde reserves sinds 2012 die momenteel nog bestaan (2012 omdat we toen een follow-up financiën deden, waarin we ook keken naar reserves) en voor opheffing naar de periode 2017-2023.

** Het ging om vijf opheffingsbesluiten over vier reserves (zie toelichting 4.3.2).

Bijlage 2: Onderbouwing instelling reserves

Tabel 25: Onderbouwing instelling reserves

	Instelling	Beleidsmatige onderbouwing (§2.3.2)	Financiële onderbouwing (§2.3.3)	Spelregels (§2.3.4)
Algemene reserves				
Algemene reserve grondzaken	PS/2012/275	Doel, categorie, functie (afdekking risico's), noodzaak.	Geen pagina met instellingsgegevens over bv. omvang, voeding, besteding, plafond, spelregels etc. Er werd ook geen storting voorgesteld. De reserve is later in het jaar (PS/2012/874) verder uitgewerkt in de nota instrumenten grondbeleid. Hier staat o.a. in hoe de hoogte van de reserve tot stand komt.	
Algemene financieringsreserve	PS/2014/340	Doel, categorie, functie (financiering), noodzaak (ook in toekomst solide en prudente financiële huishouding).	Gewenste/noodzakelijk omvang (n.v.t), voeding, besteding (geen), plafond, duur (eeuwig), rente (n.v.t.).	N.v.t. bij instelling. Later in het jaar (PS/2014/714) zijn alsnog veertien specifieke spelregels voor deze reserve gesteld. Die hebben bv. betrekking op bevoegdheden, maximumomvang, besteding en informatievoorziening PS.
Algemene reserve egalisatie plafond BTW-compensatiefonds (BCF).	PS/2014/714	Doel, categorie, functie (egalisatie), noodzaak (overschrijding plafonds BCF).	Bedrag en onderbouwing daarvan in toelichting, voeding, besteding (geen plan), duur (geen einddatum), vrije ruimte (€ -), onderdeel weerstandsvermogen (€ -).	Twee spelregels over voeding en besteding.
Bestemmingsreserves				
Reserve PAS (nu: Uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland, daarvoor uitvoeringsreserve EHS)	PS/2012/275	Doel, categorie, functie (besteding), noodzaak (resterende financiële opgave voor financiering PAS).	Geen pagina met instellingsgegevens over bv. omvang, voeding, besteding, plafond. In Statenvoorstel wordt bedrag duidelijk en dat is ook beknopt onderbouwd.	Niet bij instelling. Spelregels zijn jaar erna alsnog bepaald (PS/2013/412) en het jaar daarna (PS/2014/62) geactualiseerd. Elf spelregels. Deze hebben o.a. betrekking op bevoegdheden PS/GS, informatievoorziening PS en geen rentetoevoeging.
Reserve afrekening pMJP/ILG	PS/2015/149 Instellingsgegevens later verstrekt (PS/2015/587).	Doel, categorie, functie (besteding), noodzaak (afronding van de pMJP / ILG projecten en overige risico's).	Gewenste/noodzakelijke omvang,, voeding, besteding, plafond, duur, rente (n.v.t.).	N.v.t.
Reserve verkeer en vervoer* ↓	PS/2015/687	Doel, categorie, functie (besteding), noodzaak (veranderende financiering Rijk).	Omvang, voeding, besteding, plafond (n.v.t.), duur (n.v.t.), rentetoe rekening (ja).	N.v.t.

Reserve mobiliteits-programma's verkeer en vervoer	PS/2017/664	Doel, categorie, functie (besteding), noodzaak (invulling geven samenwerking door meerjarig programmeren).	Omvang (bevat omzetting bestaande reserve), duur (geen einddatum), vrije ruimte (€ 0), onderdeel weerstandsvermogen (€ 0).	Eén spelregel over vrijval.
Reserve dekking kapitaallasten activa	PS/2017/494	Doel, categorie, functie, noodzaak (gewijzigde regelgeving).	Omvang/plafond, duur (onbepaald), vrije ruimte (€ 0), onderdeel weerstandsvermogen (€ 0), rentetoerekening (geen).	Drie spelregels bijvoorbeeld over de maximale omvang en geen rentetoerekening.
Reserve openbaar vervoer	PS/2017/664	Doel, categorie, functie (afdekken risico's), noodzaak (toelichting welke risico's).	Gewenste/noodzakelijke omvang met onderbouwing, voeding, besteding, plafond, duur (geen einddatum), vrije ruimte (€ 0), onderdeel weerstandsvermogen (ja).	Vier specifieke spelregels bv. over de maximum omvang, werkwijze bij een lage omvang, overloop.
Reserve drinkwater	PS/2018/278	Doel, categorie, functie (besteding), noodzaak (bijeengebrachte middelen actieprogramma beschikbaar houden voor uitvoering).	Geen pagina met instellingsgegevens. Omvang wordt duidelijk uit Statenvoorstel.	In het Statenvoorstel noemden GS dat de spelregels voor deze reserve uitgewerkt zouden worden in de begroting 2019. Dit is toen niet gebeurd en later ook niet (de reserve lijkt geen specifieke spelregels te kennen).
Reserve Zoetwater Oost-Nederland*	2019/1100258	Doel, categorie, functie, noodzaak (tempoverschillen inkomsten en uitgaven werkprogramma opvangen).	Omvang, voeding, besteding, duur (eind 2021/begin 2022 afrekening), vrije ruimte (nee), onderdeel weerstandsvermogen (nee).	N.v.t.
Reserve sporen en wegen	2019/1101246	Doel, categorie, functie (besteding), noodzaak (goede bereikbaarheid/infrastructuur op orde).	Omvang (coalitieakkoord), voeding (jaarlijks), besteding (geen vooraf uitgewerkt plan), duur (geen einddatum), vrije ruimte (€ 0), onderdeel weerstandsvermogen (€ 0).	Drie spelregels bv. over rol PS ¹¹⁹ en besteding.
Reserve verstrekte subsidies	2020/1102242	Doel, categorie, functie, noodzaak (BBV).	Geen storting gevraagd. Voeding, besteding, duur (geen einddatum), vrije ruimte (n.v.t), onderdeel weerstandsvermogen (n.v.t).	Twee spelregels: conform regelgeving van BBV en geen rentetoerekening.

* In de P&C-documenten wordt dit de reserve Zoetwatervoorziening Oost-Nederland genoemd, wij houden de naam uit het instellingsbesluit aan in deze nota.

Bron: Tabel Rekenkamer Oost-Nederland op basis van Statenvoorstellen instelling en informatie ontvangen van de provincie.

¹¹⁹ PS stemmen vooraf in met een te verlenen bijdrage voor een project. Zij kunnen vooraf grenzen stellen aan de onderhandelingsruimte van GS voor een project/maatregel.

Bijlage 3: Toevoegingen en onttrekkingen reserves per jaar

Tabel 26: Toevoegingen en onttrekkingen per jaar* 2019-2022 (x 1.000 euro)

	Stand begin 2019	Toe- voegingen 2019	Ont- trekkingen 2019	Stand eind 2019	Toe- voegingen 2020	Ont- trekkingen 2020	Stand eind 2020	Toe- voegingen 2021	Ont- trekkingen 2021	Stand eind 2021	Toe- voegingen 2022	Ont- trekkingen 2022	Stand eind 2022
Algemene reserves	856.305	78.593	120.797	814.101	564.640	659.294	719.447	150.071	184.520	684.998	117.460	106.430	696.028
Algemene financieringsreserve	401.496	15.074	4.109	412.461	19.283	14.362	417.382	57.597	54.058	420.921	11.281	7.063	425.139
Algemene reserve	117.464	36.853	23.109	131.208	222.835	313.498	40.545	66.497	32.194	74.848	53.900	62.464	66.284
Algemene reserve egalisatie plafond BCF	5.797	215	0	6.012	1.564	0	7.576	3.115	0	10.691	6.119	0	16.810
Algemene reserve grondzaken	98.264	5.931	19.495	84.700	7.741	10.125	82.316	7.852	13.858	76.310	4.177	10.129	70.358
Algemene reserve Kwaliteit van Overijssel	191.174	20.520	72.175	139.519	235.217	293.540	81.196	15.010	84.410	11.796	37.127	16.127	32.796
Algemene risicoreserve	42.110	0	1.909	40.201	78.000	27.769	90.432	0	0	90.432	4.856	10.647	84.641
Bestemmingsreserves	920.564	257.358	278.957	898.965	317.246	275.060	941.151	176.447	159.376	958.222	114.153	135.803	936.572
Reserve Europese programma's	23.659	4.329	7.112	20.876	4.517	5.768	19.625	7.300	3.810	23.115	23.800	5.756	41.159
Reserve provinciale infrastructuur	1.023	1.526	1.480	1.069	48	0	1.116	0	700	416	0	416	0
Reserve waterwegen	1.718	77	1.200	595	25.027	16.705	8.917	0	4.901	4.016	0	1.431	2.585
Reserve bodemsanering	36.475	8.145	18.840	25.780	8.145	8.624	25.301	403	1.452	24.252	0	5.703	18.549
Reserve uitvoering Kwaliteit van Overijssel	245.453	71.929	96.473	220.909	166.552	138.271	249.189	68.366	90.105	227.450	21.786	74.495	174.741
Uitvoeringsreserve Natuurnetwerk Nederland	256.699	66.869	59.324	264.244	69.322	86.345	247.222	66.976	52.418	261.780	16.000	27.576	250.204
Reserve afrekening pMJP/ILG	4.489	0	1.233	3.256	0	1.129	2.127	0	84	2.043	0	0	2.043
Reserve dekking kapitaallasten activa	257.669	22.646	3.272	277.043	14.953	27	291.970	15.826	1.580	306.216	35.567	12.209	329.574
Reserve verkeer en vervoer	83.660	0	83.660	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Reserve mobiliteitsprogramma's verkeer en vervoer	6.201	50.202	3.454	52.949	11.853	13.761	51.041	667	2.155	49.553	0	5.161	44.392
Reserve openbaar vervoer	0	30.000	0	30.000	0	0	30.000	0	0	30.000	0	0	30.000
Reserve drinkwater	2.224	0	252	1.972	0	463	1.508	0	444	1.064	0	293	771
Reserve Zoetwater Oost-Nederland	1.294	1.635	2.657	272	1.829	957	1.145	1.909	519	2.535	2.000	1.236	3.299
Reserve Sporen en Wegen				0	15.000	3.010	11.990	15.000	1.208	25.782	15.000	1.527	39.255
Reserve verstrekte subsidies								0	0	0	0	0	0
Totaal reserves	1.776.869	335.951	399.754	1.713.066	881.886	934.354	1.660.598	326.518	343.896	1.643.220	231.613	242.233	1.632.600

* Voor de jaren 2020 t/m 2022 zijn de toevoegingen en onttrekkingen per 1 januari opgeteld bij de toevoegingen en onttrekkingen gedurende het jaar.

Bijlage 4: Wet- en regelgeving

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

Hoofdstuk II: De begroting en de toelichting

Titel 2.3 De Paragrafen

[Artikel 16](#)

De paragraaf betreffende het grondbeleid bevat ten minste:

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

Titel 2.4 Het overzicht van baten en lasten en de toelichting

[Artikel 17](#)

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

[Artikel 19](#)

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

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

Titel 2.5 De uiteenzetting van de financiële positie en de toelichting

[Artikel 20](#)

2 Afzonderlijke aandacht wordt ten minste besteed aan:

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

Hoofdstuk III: De meerjarenraming en de toelichting

[Artikel 23](#)

De toelichting op de meerjarenraming bevat ten minste:

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

Hoofdstuk IV: De jaarstukken en de toelichting

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

[Artikel 27](#)

Het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening bevat:

d. de werkelijke toevoegingen en onttrekkingen aan reserves;

[Artikel 28](#)

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

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

Titel 4.5 De balans en de toelichting

Paragraaf 4.5.5 Vaste passiva

[Artikel 41](#)

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

[Artikel 42](#)

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

[Artikel 43](#)

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

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

Paragraaf 4.5.7 Toelichting op de balans

[Artikel 54](#)

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

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

Daaruit blijken:

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

Hoofdstuk IX: Overgangs- en slotbepalingen[Artikel 76](#)

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

Bijlage 5: Bronnenlijst

Geraadpleegde personen

- Senior controller Concern, provincie Overijssel.
- Senior concernadviseur Financiën, provincie Overijssel.
- Senior beleidsmedewerker, ministerie van BZK.
- Statenadviseur, Griffie Overijssel.
- Concerncontroller, provincie Overijssel.
- Financieel strateeg, provincie Overijssel.
- Accountant.

Geraadpleegde documenten

- Accountsverslagen 2019 t/m 2022 (2020/1101117, 2021/1102895, 2022/1104258, PS23-000402).
- Boardletters interimcontrole 2019 t/m 2022 (2020/1100106, 2020/1105629, 2021/1104825, PS23-000014).
- Beantwoording van schriftelijke statenvragen:
 - economische gevolgen uitbraak coronacrisis (2020/1100756);
 - consequenties coronacrisis voor budgetten provincie en gemeenten (2020/1101278) en
 - historie Techbase (2021/1102968).
- Beantwoording van technische vragen gesteld bij de P&C-documenten uit de begrotingsjaren 2019-2023.
- Brieven auditcommissie over P&C-documenten, boardletters en accountantsverslagen begrotingsjaren 2019-2023 (PS/2018/429, PS/2018/802, PS/2018/912, PS/2019/110472, PS/2019/1100998, PS/2019/1101443, 2020/1100272, 2020/1101397, 2020/1101492, 2020/1101610, 2020/1104076, 2020/1105073, 2021/1103358, 2021/1104407, 2021/1104728, 2022/1105401, 2022/1109054, PS22-000161, PS23-000535).
- Financiële verordening PS van Overijssel 2016 en 2020 (PS/2016/420, PS/2017/773 en PS/2020/1102242).
- Kadernota risicomanagement provincie Overijssel 2013, 2017 en 2022 (PS/2013/873, PS/2017/835 en PS/2022/1101303).
- Nota reserves, voorzieningen en doeluitkeringen provincie Overijssel 2013, 2017 en 2021 (PS/2013/549, PS/2017/773 en PS/2021/1102699).
- P&C-documenten en bijbehorende Statenvoorstellen (Perspectiefnota's, begrotingen, Monitors en jaarverslagen) begrotingsjaren 2019-2023.

- Reactie auditcommissie op financiële verordening 2020, nota reserves 2021 en kadernota risicomanagement 2022 (PS/2020/1103774, PS/2021/1103396 en PS/2022/1101401).
- Reactie GS op brieven auditcommissie over P&C-documenten (2019/0206695, 2020/1101397, 2022-0110579).
- Statenbrieven:
 - Besteding Essentmiddelen (2021/1104106).
 - Toekomst provinciale financiën (2022/1103304)
 - Beleid dekking kosten van optredende risico's (Beleid beroep algemene risicoreserve) (PS23-00044).
- Toezichtsbrieven BZK (PS/2017/730, PS/2018/1007, 2019/1101960, 2020/1105626, 2021/1104829).
- Verordening Audit Commissie provincie Overijssel.

Geraadpleegde opnames

- <https://overijssel.notubiz.nl/vergadering/774592> (commissiebehandeling financiële verordening 2020 op 21 oktober 2020).
- <https://overijssel.notubiz.nl/vergadering/687121> (PS-vergadering financiële verordening 2020 op 11 november 2020).
- <https://overijssel.notubiz.nl/vergadering/864304> (commissiebehandeling nota reserves 2021 op 16 juli 2021).
- <https://overijssel.notubiz.nl/vergadering/953610> (commissiebehandeling kadernota risicomanagement op 16 februari 2022).
- <https://overijssel.notubiz.nl/vergadering/893660> (PS-vergadering kadernota risicomanagement op 30 maart 2022).

Geraadpleegde websites

- <https://academieportal.nl/skillsacademy/curricula>
- <https://commissiebbv.nl/> (Notitie Hoofdlijnen van het BBV en Notitie Meerjarig financieel inzicht door de raad)
- <https://wetten.overheid.nl/BWBR0014606/2019-07-01> (besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten)
- <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005645/2023-04-01> (Provinciewet)