

Reserves en voorzieningen
provincie Limburg
Deel I: bestuurlijk rapport

16 oktober 2007

ISBN 978-90-8768-008-4

Inhoudsopgave

1	Achtergrond onderzoek	4
1.1	Context	4
1.2	Aanleiding	5
1.3	Probleemstelling en onderzoeksvragen	6
1.4	Onderzoeksaanpak	6
1.4.1	Normenkader	6
1.4.2	Accountantscontrole	7
1.4.3	Afbakening	8
1.4.4	Onderzoeksmethode	9
2	Samenvattende bevindingen en conclusies	10
2.1	Beleidskader reserves en voorzieningen	10
2.2	Beleidsuitvoering	16
2.3	Informatie-uitwisseling tussen GS en PS	22
3	Beantwoording hoofdvragen en aanbevelingen	26
3.1	Beantwoording hoofdvragen	26
3.2	Aanbevelingen	27
3.2.1	Integraal beleidskader	27
3.2.2	Instellingsbesluiten	28
3.2.3	Informatievoorziening	29
4	Reactie Gedeputeerde Staten	32
5	Nawoord rekenkamer	34
	Bijlage 1 Normenkader	36
	Bijlage 2 Geraadpleegde documenten	40
	Bijlage 3 Lijst geïnterviewde personen	42

1 Achtergrond onderzoek

De Zuidelijke Rekenkamer heeft binnen de provincie Limburg onderzoek verricht naar de invulling en uitvoering van het provinciale beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen en de informatievoorziening aan Provinciale Staten hieromtrent.

In dit hoofdstuk worden eerst de context, de aanleiding, de probleemstelling en de onderzoeksaanpak kort toegelicht. In hoofdstuk 2 wordt een samenvatting gegeven van de onderzoeksbevindingen en worden de conclusies waartoe het onderzoek heeft geleid uiteengezet. In hoofdstuk 3 worden de hoofdvragen van het onderzoek beantwoord en naar aanleiding daarvan enkele aanbevelingen geformuleerd. De hoofdstukken 4 en 5 bevatten de bestuurlijke reactie op het onderzoek en het nawoord van de rekenkamer.

Het rapport omvat daarnaast een deel II. Hierin worden de onderliggende bevindingen van het onderzoek, voortgekomen uit dossieronderzoek en interviews met betrokkenen binnen de provincie, weergegeven.

1.1 Context

Reserves en voorzieningen behoren tot de vermogenscomponenten van een provincie. Het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) schrijft voor dat reserves in de balans onderscheiden worden naar de algemene reserve en bestemmingsreserves. De algemene reserve bestaat uit het vrij aanwendbare eigen vermogen van een provincie. Deze reserve wordt gevormd voor het afdekken van (beleids)risico's in algemene zin of van (onvoorziene) risico's waarvoor geen voorziening is gevormd. Bestemmingsreserves zijn afgezonderde vermogensbestanddelen waaraan Provinciale Staten (PS) een specifieke bestemming hebben gegeven voor bepaalde doeleinden.

Een voorziening is een onderdeel van het vermogen dat wordt gevormd voor een onvermijdelijke toekomstige uitgave waarvan tijdstip en omvang niet exact bekend zijn. Voorzieningen worden conform het BBV gevormd voor:

- verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op balansdatum onzeker is, maar redelijkerwijs te schatten;
- op de balansdatum bestaande risico's van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten;
- kosten die in een volgend begrotingsjaar zullen worden gemaakt, maar waarvan de oorsprong ligt in het begrotingsjaar of in een voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren.

Met de inwerkingtreding van het BBV worden van derden verkregen middelen met een specifiek bestedingsdoel ook tot de voorzieningen gerekend.

In onderstaande tabel wordt een overzicht gegeven van de omvang van de reserves en voorzieningen in de provincie Limburg over de jaren 2004, 2005 en 2006 (Bron: jaarrekeningen 2004, 2005 en 2006).

Bedragen in €	2004	2005	2006
Reserves	165.822.447	173.422.276	160.015.305
Voorzieningen	129.793.760	113.189.027	164.254.929
Totaal	295.616.207	286.611.303	324.270.234

1.2 Aanleiding

Door het vaststellen van de begroting wegen Provinciale Staten (PS) af welke activiteiten zij het belangrijkste vinden en machtigen zij Gedeputeerde Staten (GS) tot het doen van uitgaven tot een bepaald bedrag voor bepaalde onderwerpen. Essentieel daartoe is dat de begroting transparant is: er moet duidelijk worden aangegeven waar het geld aan uitgegeven zal worden, maar ook waarvoor reserves opgebouwd zijn/gaan worden en voorzieningen getroffen zijn/gaan worden. Naast de begroting is eveneens transparantie nodig bij de jaarstukken.

Met het oog op de allocatie- en autorisatiefunctie van PS (twee fundamentele onderdelen van hun budgetrecht) is het met betrekking tot de vorming en aanwending van reserves en voorzieningen van belang dat hieraan een helder en toetsbaar integraal beleid ten grondslag ligt. In een integraal beleidskader wordt in ieder geval aangegeven wanneer en op welke wijze provinciaal beleid wordt gefinancierd met reserves en voorzieningen. Vervolgens wordt een relatie gelegd met de te bereiken doelen en effecten uit de programmabegroting. Wanneer de vorming en aanwending van reserves en voorzieningen niet plaatsvindt vanuit een dergelijk beleidskader wordt het inzicht in de provinciale baten en lasten minder transparant, waardoor een integrale afweging door PS van de inzet van begrotingsmiddelen wordt bemoeilijkt. Bij het beleid omtrent reserves en voorzieningen speelt ook het meerjarig perspectief een belangrijke rol. Het gaat daarbij om de noodzakelijkheid, toereikendheid en eventuele (financiële) ruimte in de reserves en voorzieningen in relatie tot de daaraan ten grondslag liggende doelen bezien over meerdere jaren.

Naast transparantie van beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen is tevens een transparant beheer en transparante verantwoording van belang. De verantwoording moet betrouwbaar (juiste informatie), toereikend en inzichtelijk zijn. Wettelijke verslaggevingsregels stellen strikte eisen aan de verwerking en presentatie van reserves en voorzieningen in de jaarrekening.

Gezien de omvang van de reserves en voorzieningen bij de provincie Limburg acht de rekenkamer het van belang onderzoek te verrichten naar bovenstaande aspecten ten aanzien van de vorming van reserves en voorzieningen.

1.3 Probleemstelling en onderzoeksvragen

Met het onderzoek stelt de rekenkamer zich ten doel inzicht te verschaffen in het door de provincie Limburg gevoerde beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen en de informatie-uitwisseling hieromtrent.

Het onderzoek richt zich op twee hoofdvragen:

- 1) In hoeverre is sprake van een doeltreffend en doelmatig beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen binnen de provincie Limburg?**
- 2) In hoeverre is de informatieverstrekking aan Provinciale Staten van Limburg over de uitvoering van het beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen, toereikend met het oog op hun kaderstellende en controlerende rol?**

Deze hoofdvragen zijn nader uitgewerkt in de volgende onderzoeksvragen:

1. Is er sprake van een actueel en helder beleidskader met betrekking tot reserves en voorzieningen?
2. Hoe en door wie zijn het doel en de oorspronkelijke omvang van de reserves en voorzieningen bepaald?
3. Wat is het verloop van de reserves en voorzieningen vanaf hun instelling?
4. In hoeverre zijn de bij de instelling beoogde doelen van de reserves en voorzieningen bereikt?
5. Wat is in meerjarig perspectief gezien de noodzaak, toereikendheid en eventuele ruimte in de betreffende reserves en voorzieningen in relatie tot de daaraan ten grondslag liggende doelen?
6. Op welke wijze is de informatie-uitwisseling tussen Gedeputeerde Staten en Provinciale Staten ten aanzien van de instelling en het verloop van reserves en voorzieningen in relatie tot beleidsuitvoering en doelbereiking georganiseerd?

1.4 Onderzoeksaanpak

1.4.1 Normenkader

Voor de toetsing en de uiteindelijke beoordeling van het huidige beleid van de provincie Limburg met betrekking tot reserves en voorzieningen heeft de rekenkamer gebruik gemaakt van een door haar opgesteld normenkader. De basis

voor dit normenkader wordt gevormd door de bepalingen die in het BBV zijn opgenomen met betrekking tot reserves en voorzieningen.

Daarnaast bestaat het normenkader uit bepalingen betreffende de (vorming van) reserves en voorzieningen, zoals vastgelegd in specifieke regelgeving van de provincie Limburg. Het betreft de Financiële verordening provincie Limburg, vastgesteld door PS op 3 oktober 2003, en de beleidsnota reserves en voorzieningen provincie Limburg, vastgesteld door PS op 28 mei 2004.

De rekenkamer heeft het normenkader weergegeven in de vorm van een checklist. Deze checklist is opgenomen in bijlage 1.

1.4.2 Accountantscontrole

De externe accountant besteedt bij de jaarrekeningcontrole ook aandacht aan de reserves en voorzieningen. De controle richt zich dan met name op getrouwheids- en rechtmatigheidsaspecten, waarbij relevant is of:

- reserves en voorzieningen juist en volledig in de jaarrekening zijn opgenomen, onder meer in vergelijking met de begroting (norm);
- reserves en voorzieningen op een juiste wijze in de jaarrekening zijn toegelicht;
- reserves en voorzieningen voldoende zijn gekwantificeerd;
- tussen reserves onderling en voorzieningen verschuivingen plaatsvinden;
- reserves en voorzieningen daadwerkelijk worden benut waarvoor ze zijn gevormd;
- dotaties en onttrekkingen voor reserves het gevolg zijn van resultaatbestemming;
- dotaties voor en vrijval van voorzieningen het gevolg zijn van resultaatbepaling;
- dotaties en onttrekkingen aan reserves gebaseerd zijn op onderliggende GS en PS besluiten;
- reserves en voorzieningen qua rekenkundige juistheid gebaseerd zijn op het verantwoordingsinformatietraject;
- de voorzieningen deugdelijk zijn onderbouwd;
- jaarlijks interne controle op de toereikendheid van de voorzieningen heeft plaatsgevonden;
- de rentebijbeschrijvings- en rentetoerekeningssystematiek juist zijn.

Om zoveel mogelijk doublures met de rol en taak van de externe accountant te beperken ligt het accent bij het onderzoek van de rekenkamer niet zo zeer op de getrouwheids- en rechtmatigheidsaspecten, maar op de doeltreffendheid (de mate waarin de beoogde doelen en effecten van beleid daadwerkelijk worden behaald), doelmatigheid (het realiseren van de beoogde doelen en effecten met zo beperkt mogelijke inzet van middelen) en informatie-uitwisseling tussen PS en GS. Wel heeft

de rekenkamer de controle bevindingen van de accountant zo veel mogelijk bij haar onderzoek betrokken.

Over het doel en de opzet van het onderzoek van de rekenkamer naar reserves en voorzieningen zoals hiervoor is beschreven, heeft afstemming plaatsgevonden met de externe accountant van de provincie.

1.4.3 Afbakening

Het onderzoek van de rekenkamer richt zich op de periode januari 2004 tot en met eind april 2007. Voor deze periode is gekozen vanwege het feit dat met ingang van het begrotingsjaar 2004 het BBV in werking is getreden. Daarmee is het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 komen te vervallen. Het BBV vormt het wettelijke kader voor reserves en voorzieningen. Het stelt onder meer strikte eisen aan de verwerking en presentatie van reserves en voorzieningen in de begroting en jaarrekening.

Met de inwerkingtreding van het BBV dienen van derden verkregen middelen met een specifiek bestedingsdoel tot de voorzieningen te worden gerekend (vreemd vermogen) en niet langer tot de bestemmingsreserves (eigen vermogen). Het betreft met name nog niet bestede doeluitkeringsmiddelen van het Rijk. Daarnaast vallen in de provincie Limburg ook gelden die door grindproducenten in de provinciekas zijn gestort onder deze categorie voorzieningen. Aangezien de besteding van deze middelen gebonden is aan door derden opgelegde doelen en de provincie daarin dus geen vrijheid heeft, is deze categorie voorzieningen niet in het onderzoek van de rekenkamer betrokken.

In onderstaande tabel wordt per jaar en per categorie weergegeven hoeveel reserves en voorzieningen in het onderzoek zijn betrokken.

	2004	2005	2006
Reserves:			
Algemene reserve	1	1	1
Vrij aanwendbare bestemmingsreserves	5	5	5
Gebonden bestemmingsreserves	6	8	12
Voorzieningen:			
Risicovoorzieningen	1	1	2
Lastenegaliserende voorzieningen	2	2	2
Voorziening voor toekomstige verplichtingen		1	3
Totaal	15	18	25

1.4.4 Onderzoeksmethode

De rekenkamer heeft het onderzoek naar de reserves en voorzieningen van de provincie Limburg in verschillende fasen uitgevoerd. Allereerst is op basis van dossieronderzoek de stand van zaken omtrent het vigerende beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen binnen de provincie in beeld gebracht.

Vervolgens is gekeken naar de uitvoering van het beleid in de praktijk. Daartoe zijn alle relevante documenten die inzicht geven in de uitvoering van dit beleid verzameld en geanalyseerd. Het betreft met name documenten uit de P&C-cyclus: voorjaarsnota's, programmabegrotingen inclusief relevante wijzigingen daarin, voortgangsrapportages en de jaarstukken (jaarverslag, jaarrekening en rapport van bevindingen van de accountant bij de jaarrekening). Bijlage 2 bevat een overzicht van geraadpleegde documenten. Passages uit deze documenten die betrekking hebben op reserves en voorzieningen zijn op chronologische volgorde bijeengebracht in één document. Op basis van dit document heeft de rekenkamer een eerste beeld verkregen van de uitvoering van het beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen.

Om dit beeld te verifiëren en nog openstaande vragen te beantwoorden zijn vervolgens verdiepende interviews gehouden met betrokkenen binnen de provincie. Van deze interviews zijn verslagen gemaakt, die ter fiattering aan de geïnterviewden zijn voorgelegd. Een lijst van geïnterviewde personen is opgenomen in bijlage 3.

De resultaten van bovenstaande onderzoeksfasen zijn weergegeven in deel II van dit rapport. Vervolgens heeft aan de hand van het normenkader een analyse plaatsgevonden van het verzamelde feitenmateriaal uit het dossieronderzoek en de verdiepende interviews. De resultaten hiervan zijn in hoofdstuk 2 van deel I van voorliggend rapport samengevat en voorzien van conclusies. In hoofdstuk 3 wordt antwoord gegeven op de hoofdvragen van het onderzoek en worden naar aanleiding hiervan enkele aanbevelingen geformuleerd. Het rapport is vervolgens aan GS voorgelegd voor een bestuurlijke reactie. Deze reactie is in hoofdstuk 4 van dit rapport opgenomen, gevolgd door een nawoord van de rekenkamer.

2 Samenvattende bevindingen en conclusies

De eerste hoofdvraag van het onderzoek luidt in hoeverre sprake is van een doeltreffend en doelmatig beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen binnen de provincie Limburg. Om deze vraag te kunnen beantwoorden wordt in dit hoofdstuk eerst het beleidskader dat de provincie hanteert voor haar reserves en voorzieningen in kaart gebracht. Bekeken is of sprake is van een helder en toetsbaar integraal beleid; hoe heeft de provincie het beleidskader vormgegeven, voldoet het aan de geldende wet- en regelgeving en welke beleidsdoelen en effecten worden nagestreefd met de vorming van reserves en voorzieningen. Tot slot is nagegaan hoe en door wie het doel en de omvang van de reserves en voorzieningen worden bepaald.

2.1 Beleidskader reserves en voorzieningen

Beschrijving beleidskader

Het provinciale beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen is vormgegeven in:

- de Financiële verordening provincie Limburg;
- de beleidsnota reserves en voorzieningen provincie Limburg;
- de notitie 'Omvang Algemene Reserve en instelling fonds Majeure Projecten'. Nadere uitwerking financieel kader coalitieakkoord 2003-2007.

Met betrekking tot reserves en voorzieningen is in de Financiële verordening (artikel 12) vastgelegd dat GS hierover in de kadernota¹ een passage opnemen en deze ter behandeling en vaststelling aanbieden aan PS. Aan de orde dienen te komen:

- de vorming en aanwending van reserves en voorzieningen;
- de toerekening en verwerking van rente over de reserves en de voorzieningen.

Financieel beleidsmatige vragen die bij PS thuishoren zijn volgens de toelichting bij de verordening:

- welke omvang dient het eigen vermogen te hebben om risico's op te vangen?
- dient een investering gefinancierd te worden door belastingverhoging of door in te teren op het eigen vermogen?

Verder wordt gesteld dat PS in de kadernota het kader voor de omvang van de reserves kunnen vaststellen.

Uit een interview met betrokkenen binnen de provincie is naar voren gekomen dat de Financiële verordening in 2007 geactualiseerd wordt. Met de rekenkamer zijn de

¹ In de praktijk wordt in de provincie Limburg gesproken van voorjaarsnota.

geïnterviewden van mening dat in de huidige versie van de Financiële verordening het beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen summier is uitgewerkt en dit, gezien het belang van reserves en voorzieningen, bij de actualisatie nadere aandacht behoeft.

In de beleidsnota reserves en voorzieningen wordt, na een beschrijving van de functies van reserves en voorzieningen die de provincie onderscheidt en het wettelijke kader (voorschriften voortvloeiend uit het BBV), ingegaan op de specifiek Limburgse invulling van de algemene en wettelijke kaders. Belangrijke algemene uitgangspunten daarbij zijn:

- de omvang van de algemene reserve is mede bepalend voor de mate waarin de organisatie in staat is om onvoorziene tegenvallers op te vangen (financieel weerstandsvermogen) en geeft de organisatie de tijd om noodzakelijke aanpassingen te treffen;
- bij vrij aanwendbare bestemmingsreserves is per definitie sprake van beleidsvrijheid. PS hebben altijd de mogelijkheid om via een daartoe strekkend besluit de bestemming van deze reserves te wijzigen;
- bij gebonden bestemmingsreserves is géén of in mindere mate sprake van beleidsvrijheid voor PS bij de vorming/aanwending;
- voor de spaarfunctie is met ingang van 2004 de bestemmingsreserve Majeure Projecten de eerst aangewezen reserve;
- risicovoorzieningen worden ingesteld voor lasten die voortvloeien uit per balansdatum bestaande risico's, verplichtingen of verliezen waarvan de omvang onzeker is, maar redelijkerwijs wel in te schatten;
- lasten-egaliserende voorzieningen hebben betrekking op verplichtingen, die samenhangen met het in de tijd onregelmatig gespreid zijn van bepaalde kosten. Ze strekken tot een gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren;
- bij de start van iedere nieuwe coalitieperiode vindt een integrale herijking van álle reserves en voorzieningen plaats, waarbij de aandacht zich dient te richten op beperking in aantal, onderbouwing van noodzakelijke/wenselijke omvang en de algemene en specifieke spelregels ten aanzien individuele reserves en voorzieningen.

Vervolgens wordt iedere reserve en iedere voorziening die ultimo 2003 op de balans van de provinciale jaarrekening stond beoordeeld op nut en noodzaak, gevolgd door een voorstel ze al dan niet te continueren. In onderstaande tabel wordt een overzicht gegeven van de reserves en voorzieningen die na deze herijking overblijven, met uitzondering van de voorzieningen met betrekking tot middelen van derden (vallen buiten het onderzoek).

Reserves en voorzieningen na herijking (bedragen in €)

Algemene reserve, buffer	22.689.011
Algemene reserve, restant	36.072.847
Vrij aanwendbare bestemmingsreserves:	
Reserve Majeure Projecten	0
Reserve Grote Infrastructurele Werken (GIW)	45.206.451
Reserve A2 ondertunneling	17.950.000
Egalisatiereserve Gladheidsbestrijding	295.108
Reserve knelpunten economisch beleid	1.194.308
Gebonden bestemmingsreserves:	
Egalisatiereserve BTW-Compensatiefonds (BCF)	4.028.464
Bestemmingsreserve dekking kapitaallasten BCF	8.230.000
Bestemmingsreserve Bodemsanering Vinkenslag	1.006.066
Bestemmingsreserve Impulsfinanciering tUL	5.000.000
Bestemmingsreserve bijstorting aandelenkapitaal LIOF	7.200.721
Egalisatiereserve grondwaterbeheer	442.096
Risicovoorzieningen:	
Voorziening dubieuze debiteuren	638.192
Lastenegaliserende voorzieningen:	
Voorziening uitkering ex-statenleden	371.825
Voorziening onderhoud provinciale gebouwen	3.929.843

Ten aanzien van bovenstaande reserves en voorzieningen worden in de beleidsnota het nut, de noodzaak, de wenselijke/noodzakelijke omvang en indien relevant bijzondere spelregels beschreven. Dit laatste geldt voor de algemene reserve en de reserve Majeure Projecten. Bij deze reserves wordt verwezen naar een sonderende notitie aan de commissie Financiën en Algemene Zaken (SCFAZ)².

In deze notitie wordt met betrekking tot de algemene reserve voorgesteld de streefomvang te relateren aan de totale budgetomvang van de begroting en het percentage, conform het landelijke gemiddelde, op 10% vast te stellen. Voorts wordt in de beleidsnota reserves en voorzieningen gesteld dat de budgetomvang van de begroting 2004 circa € 310 miljoen bedraagt en daarmee de streefomvang van de algemene reserve op minimaal € 30 miljoen uitkomt. Als uitgangspunt geldt dat, voor zover de algemene reserve de streefomvang in enig jaar niet bereikt, alle voordelige saldi uit de programmarekening primair worden aangewend om deze wel te bereiken. Tot slot wordt opgemerkt dat de algemene reserve de komende jaren géén spaarfunctie voor nieuwe projecten meer kent, maar deze functie wordt overgenomen door de reserve Majeure Projecten.

Voorts wordt ten aanzien van de reserve Majeure Projecten opgemerkt dat deze is ingesteld om financieel adequaat te kunnen reageren op projectvoorstellen die

² Notitie 'Omvang algemene reserve en instelling van fonds Majeure Projecten'. Nadere uitwerking financieel kader coalitieakkoord 2003-2007, 24 juni 2003.

financiële bijdragen van de provincie vragen. Voorgesteld wordt de reserve in de coalitieperiode te voeden tot € 13 miljoen door bestemming van geprognosticeerde begrotingsoverschotten in de jaren 2004 t/m 2007 van de meerjarenbegroting en daarnaast alle voordelige rekeningresultaten aan deze reserve toe te voegen.

Met betrekking tot de aanwendingsrichting van de reserve wordt opgemerkt dat deze wordt bepaald door de definitie van het begrip majeur project. Hiervoor wordt verwezen naar de sonderende notitie aan de SCFAZ. Daarin zijn aan dit begrip een aantal algemene voorwaarden gesteld:

- er moet sprake zijn van een hoge bestuurlijke relevantie;
- het project moet een (in financiële zin) substantiële omvang hebben;
- er moet een aantoonbare relatie zijn met de thematische aanpak van de programmabegroting.

Verder wordt in de notitie voorgesteld de reserve in principe alleen in te zetten voor (activeerbare) investeringsuitgaven en niet voor incidentele dan wel structurele exploitatie-uitgaven.

In de beleidsnota reserves en voorzieningen wordt voorts opgemerkt dat het coalitieakkoord 2003 - 2007 zich kenmerkt door een sterk accent op uitvoering van beleid en de consequentie daarvan is dat harde eisen worden gesteld aan projectvoorstellen om een beroep op de reserve te kunnen doen. Deze eisen hebben betrekking op:

- de bestuurlijke prioriteitstelling, blijkende uit een expliciete vermelding in de thematiek van de vigerende programmabegroting;
- de kwaliteit van de projectbeschrijving en -fasering;
- aantoonbare uitvoeringsgereedheid, en
- projectgewijs bestuurlijk besluitvormingstraject.

Beoordeling beleidskader

De beleidsnota reserves en voorzieningen vormt de kern van het beleidskader dat de provincie hanteert voor de omgang met reserves en voorzieningen. De rekenkamer heeft geconstateerd dat met het opstellen van de beleidsnota reserves en voorzieningen vooral is voorzien in de behoefte van zowel PS als GS aan een evaluatie/herijking van de historisch gegroeide reserve- en voorzieningen portefeuille. Naar de mening van de rekenkamer is niet of nauwelijks sprake van een beleidskader waaraan politieke keuzes ten aanzien van de omgang met reserves en voorzieningen ten grondslag liggen. PS wordt wel, zij het summier, inzicht geboden in de wettelijke kaders (het BBV), waarbinnen de omgang met reserves en voorzieningen moet plaatsvinden en wat de consequenties daarvan zijn voor de reserves en voorzieningen. Op politiek-bestuurlijke vragen, zoals of en in hoeverre provinciaal beleid, gekeken naar de totale financiële situatie/positie van de provincie, moet worden gefinancierd met reserves en voorzieningen wordt echter niet ingegaan. Reserves en voorzieningen worden niet in een breder financieel (beleids)kader geplaatst. Zo worden in de nota bijvoorbeeld geen verbanden gelegd

met onderwerpen die vanuit het oogpunt van reserves en voorzieningen van belang zijn, waaronder risicobeleid, weerstandscapaciteit en activa- en rentebeleid. In de interviews met betrokkenen binnen de provincie is aangegeven, dat de beleidsnota reserves en voorzieningen op ambtelijk niveau is voorbereid en (tussentijds) is afgestemd met PS (in casu de SCFAZ). Op basis van verslagen van de betreffende PS- en commissievergaderingen heeft de rekenkamer geconstateerd dat bij de behandeling van de nota overigens ook niet of nauwelijks een politieke discussie heeft plaatsgevonden. PS hebben niet, zoals in de toelichting bij de Financiële verordening gesteld, een financieel beleidsmatige afweging gemaakt tussen verschillende mogelijkheden om beleid te financieren.

Het leeuwendeel van de notitie reserves en voorzieningen bestaat uit beschrijvingen per reserve en voorziening van nut, noodzaak, omvang en indien relevant bijzondere spelregels. Uit de interviews met betrokkenen binnen de provincie is naar voren gekomen dat deze beschrijvingen worden beschouwd als (deels geactualiseerde) instellingsbesluiten van de reserves en voorzieningen zoals die ultimo 2004 op de balans stonden. Bij de meeste van deze reserves en voorzieningen wordt het bestedingsdoel aangegeven. Op basis van de beschrijvingen van de bestedingsdoelen en de interviews met betrokkenen binnen de provincie constateert de rekenkamer dat reserves en voorzieningen door zowel PS als GS vooral worden gezien als middelen om bepaalde (wenselijke/noodzakelijke) doelen te realiseren. Daarvan uitgaande is de rekenkamer van mening dat de instellingsbesluiten kunnen worden beschouwd als beleidskaders voor de omgang met de betreffende individuele reserves en voorzieningen.

De rekenkamer is nagegaan in hoeverre deze instellingsbesluiten PS handvatten bieden voor sturing en controle op (de uitvoering van) het beleid ten aanzien van de betreffende reserves en voorzieningen. Naast de instellingsbesluiten uit de beleidsnota reserves en voorzieningen betreft het de instellingsbesluiten van de reserves die in 2005 (reserve Jeugdzorg en de reserve Buitenring Parkstad) en 2006 (bestemmingsreserves Hoogwaterbescherming, Flora- en Faunawet en Vinkenslag en de risicoreserve Grondbedrijf) zijn ingesteld.

De rekenkamer heeft geconstateerd dat de instellingsbesluiten niet conform een standaard model, waarin vaste onderdelen aan de orde komen, zijn opgesteld. Het informatiegehalte van de instellingsbesluiten vertoont hierdoor een wisselend beeld. Hoewel in de meeste gevallen het doel van de betreffende reserve of voorziening wel wordt aangegeven, wordt maar bij enkele instellingsbesluiten ingegaan op zaken als de wijze van voeding en/of onttrekking, de aanwending, de duur en de maximum/minimum omvang. Naar de mening van de rekenkamer komt dit de transparantie/buikbaarheid van de instellingsbesluiten niet ten goede.

Wat naar haar mening de transparantie/buikbaarheid nog verder beperkt is het feit dat in de meeste instellingsbesluiten de doelstelling onvoldoende specifiek, meetbaar en tijdgebonden is geformuleerd en geen duidelijke relatie wordt gelegd

met concrete doelen uit de programmabegroting. Daardoor wordt niet duidelijk op welke wijze en in welke mate de betreffende reserve of voorziening bijdraagt aan de realisatie van beleidsdoelen. Naar de mening van de rekenkamer bieden de instellingsbesluiten PS dan ook nauwelijks handvatten voor sturing en controle op de uitvoering van beleid met reserves en voorzieningen.

Tot slot plaatst de rekenkamer een kanttekening bij de gang van zaken rond de besluitvorming tot instelling van een tweetal reserves en voorzieningen, namelijk de reserve Flora- en Faunawet³ en de reserve Vinkenslag. Deze instellingsbesluiten zijn niet als zelfstandige documenten opgesteld en aan PS aangeboden. Besluitvorming heeft bij deze reserves plaatsgevonden bij de behandeling van de jaarstukken. Op deze manier is op voorhand sprake geweest van een GS-besluit. PS zijn daardoor min of meer voor een voldongen feit geplaatst. Dit komt naar de mening van de rekenkamer de transparantie voor en betrokkenheid van PS bij de instelling van reserves en voorzieningen niet ten goede.

Wat het bepalen van de doelen en de omvang van de reserves en voorzieningen betreft constateert de rekenkamer op basis van haar documentanalyse en interviews met betrokkenen dat hierbij ook in geringe mate sprake is van betrokkenheid van PS. Over het algemeen komen GS, naar aanleiding van een eigen wens dan wel een wens van PS, met een voorstel tot instelling van een reserve of voorziening, waarin het doel en de omvang wordt toegelicht. Bedragen worden echter niet altijd expliciet onderbouwd, zoals bij de reserve Majeure Projecten. Vervolgens wordt het voorstel in de vorm van een instellingsbesluit aan PS aangeboden. In de regel vindt daarover dan weinig discussie meer plaats.

Op basis van bovenstaande analyse concludeert de rekenkamer dat binnen de provincie in onvoldoende mate sprake is van een (actueel) helder en toetsbaar integraal beleidskader rondom reserves en voorzieningen. Vorming van reserves en voorzieningen vindt niet plaats vanuit een integrale visie op de financiering van provinciaal beleid. De rekenkamer concludeert dat hiertoe binnen de provincie, zowel op ambtelijk als bestuurlijk niveau (GS-PS) momenteel niet de druk wordt gevoeld vanwege de (zeer) ruime financiële positie van de provincie. Er bestaat geen directe noodzaak om de discussie over nut (doeltreffendheid en doelmatigheid) en maatschappelijke wenselijkheid van reserves en voorzieningen aan te gaan. Wensen van PS en GS kunnen in beginsel moeiteloos worden gefinancierd. Een beleidsmatige afweging blijft daarbij echter achterwege.

Wat de helderheid en bruikbaarheid van de instellingsbesluiten, als beleidskaders voor de individuele reserves en voorzieningen, betreft concludeert de rekenkamer dat deze kan worden verbeterd. Hoewel in de meeste gevallen aan de hand van de doelformulering wel kan worden bepaald waaraan de middelen worden besteed

³ De externe accountant van de provincie heeft in het rapport bij de jaarrekening 2006 geconstateerd dat de vorming van deze reserve in eerste instantie onrechtmatig tot stand is gekomen.

wordt geen relatie gelegd met beleidsdoelen uit de programmabegroting. Eveneens wordt niet duidelijk welke activiteiten precies uit de gereserveerde middelen zullen worden gedekt om de beleidsdoelen te behalen en binnen welke termijn deze doelen moeten zijn gerealiseerd.

Wat de instelling van reserves en voorzieningen betreft concludeert de rekenkamer, dat de instellingsbesluiten veelal de weerslag vormen van politieke wensen. Monden deze wensen uit in de instelling van een reserve of voorziening dan komen GS veelal met een voorstel waarin doel en omvang worden bepaald. Behandeling in PS leidt vervolgens in de meeste gevallen niet of nauwelijks meer tot discussies. Dat er politieke wensen gehonoreerd kunnen worden, hangt samen met de gunstige vermogenspositie van de provincie: er zijn (voldoende) middelen beschikbaar om nieuwe reserves en voorzieningen in te stellen, dan wel bestaande te 'voeden'. Dit komt tot uitdrukking in een groeiend aantal reserves en voorzieningen en in een toenemend volume aan reserves en voorzieningen.

2.2 Beleidsuitvoering

Om (uiteindelijk) de hoofdvraag van het onderzoek te kunnen beantwoorden in hoeverre sprake is van een doeltreffend en doelmatig beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen binnen de provincie heeft de rekenkamer, na het in kaart brengen van het beleidskader, de uitvoering van het beleid geanalyseerd. Aan de hand van documenten uit de P&C-cyclus en interviews met betrokkenen binnen de provincie is gekeken naar het verloop en de doelbereiking van de reserves en voorzieningen en de noodzaak, toereikendheid en eventuele ruimte hierin in relatie tot de geformuleerde doelen.

Doelbereiking in relatie tot inzet reserves

Op basis van haar analyse van de documenten uit de P&C-cyclus heeft de rekenkamer geconstateerd dat in geen van deze documenten expliciet een relatie wordt gelegd tussen de inzet van middelen uit de reserves en voorzieningen en het bereiken van de beleidsdoelen die men daarmee wenst te realiseren. Omdat, zoals in paragraaf 2.1 reeds naar voren is gekomen, bij veel reserves sprake is van een niet specifiek, meetbaar en tijdgebonden doelformulering, is het naar de mening van de rekenkamer ook niet of nauwelijks mogelijk om deze relatie wel te leggen. De rekenkamer staat op het standpunt dat gedurende de looptijd van reserves en voorzieningen periodiek sprake dient te zijn van een heldere verantwoording van het bereiken van vooraf SMART⁴-geformuleerde beleidsdoelen terzake de benutting van reserves en voorzieningen, in relatie tot de beschikbaar gestelde middelen. Op deze manier wordt PS inzicht geboden in de mate waarin de inzet van middelen uit de reserves en voorzieningen daadwerkelijk bijdraagt aan het realiseren van de beleidsdoelen die hiermee worden beoogd. Met dit inzicht krijgen ze een instrument

⁴ Specifiek, Meetbaar, Afgesproken, Realistisch, Tijdgebonden

in handen om bijvoorbeeld in geval van vertraging in de voortgang of het achterblijven van prestaties, tijdig te kunnen bijsturen. De rekenkamer concludeert dat daarvan momenteel geen sprake is.

De rekenkamer heeft geconstateerd dat op basis van de informatie met betrekking tot reserves en voorzieningen in de documenten van de P&C-cyclus geen uitspraak kan worden gedaan over de effectiviteit van reserves en voorzieningen in termen van doelbereiking. Wel kan vanaf begrotingsjaar 2005, voor het eerst in de voortgangsrapportage 1^e helft 2005, uit deze documenten worden herleid welke bedragen om welke reden aan welke reserves en voorzieningen zijn toegevoegd of onttrokken. Wat dit punt betreft is de rekenkamer van mening dat hierin tevens een duidelijke verbetering waar te nemen is. Vooral de jaarstukken 2006 bevatten uitgebreide toelichtingen op de toevoegingen en onttrekkingen aan reserves en voorzieningen. Daarnaast heeft de rekenkamer geconstateerd dat vanaf begrotingsjaar 2005 in de documenten de reserves en voorzieningen ook aan de orde zijn gesteld bij de verschillende programma's. Per programma wordt inzichtelijk gemaakt welke reserves en voorzieningen hierbij betrokken zijn.

Op grond van bovenstaande analyse en van de interviews met betrokkenen binnen de provincie concludeert de rekenkamer dat, als het om reserves en voorzieningen gaat, niet zozeer de doelrealisatie als wel de inzet van middelen op zich momenteel het grootste punt van aandacht is.

Verloop reserves en voorzieningen

In de voorgaande paragraaf is geconstateerd dat het niet mogelijk is de mate van doelbereiking van reserves en voorzieningen te bepalen, onder andere door het ontbreken van concreet geformuleerde doelen die zijn gerelateerd aan concrete beleidsdoelen uit de programmabegroting. In dat opzicht kunnen ook geen uitspraken worden gedaan over de effectiviteit van de inzet van middelen door naar het verloop van de reserves en voorzieningen te kijken. Om toch een indicatie te krijgen van de mate van doeltreffendheid van de inzet van reserves en voorzieningen, heeft de rekenkamer gekeken naar het verloop van de reserves en voorzieningen. De rekenkamer is van mening dat, uitgaande van het standpunt dat de inzet van middelen uit reserves en voorzieningen op zich altijd bedoeld is om beleidsdoelen te bereiken, mag worden verwacht dat met het verstrijken van de tijd in ieder geval de financiële omvang van de individuele bestemmingsreserves (met name investeringsreserves) en voorzieningen afneemt.

In de onderstaande tabel wordt het verloop van de reserves en voorzieningen weergegeven. Om een uitspraak te kunnen doen over de inzet van middelen in de loop van de tijd is alleen gekeken naar reserves en voorzieningen die gedurende de gehele onderzoeksperiode (1 januari 2004 tot eind 2006) op de balans stonden⁵.

⁵ Bron: Beleidsnota reserves en voorzieningen en jaarstukken 2004 tot en met 2006.

Bedragen x € 1 miljoen	1-1-2004	Ultimo 2004	Ultimo 2005	Ultimo 2006
Algemene Reserve	58,87	64,38	64,70	52,26
Vrij aanwendbare bestemmingsreserves:				
Majeure Projecten	0	6,48	12,64	6,94
Grote Infrastructurele Werken	45,21	53,80	44,45	30,93
A2-Ondertunneling ⁶	17,95	18,85	19,80	39,03
Egalisatiereserve Gladheidsbestrijding	0,29	0,33	0,37	0,39
Knelpunten economisch beleid	1,19	0,12	0,12	0,54
Gebonden bestemmingsreserves:				
BTW-Compensatiefonds	4,03	1,32	7,23	4,06
Dekking kapitaallasten BCF	8,23	7,20	6,17	5,14
Bodemsanering Vinkenslag	1,01	1,01	1,01	1,01
Impulsfinanciering tUL	5,00	5,00	5,00	4,00
Bijstorting Aandelenkapitaal LIOF	7,20	7,20	7,20	0
Grondwaterbeheer	0,44	0,12	0	0,04
Voorzieningen voor toekomstige verplichtingen:				
Uittrederegeling personeel	0	5,54	6,06	4,67
Risicovoorzieningen:				
Garantstelling Symbiose	0,46	0,10	0,37	0,32
Lastenegaliserende voorzieningen:				
Uitkering ex-statenleden	0,37	0,32	0,35	0,40
Onderhoud provinciale gebouwen	3,93	5,62	5,87	6,15

Uit de tabel komt naar voren dat over de gehele onderzoeksperiode bekeken alleen bij de reserves Grote Infrastructurele Werken en Dekking Kapitaallasten BCF sprake is geweest van een structurele afname. Bij de meeste reserves is de financiële omvang in de betreffende jaren echter min of meer op hetzelfde niveau gebleven, dan wel toegenomen.

Voorts valt op dat de algemene reserve in 2006 ten opzichte van de voorgaande jaren aanzienlijk is afgenomen. De rekenkamer heeft geconstateerd dat deze afname echter vooral wordt veroorzaakt door overheveling van in totaal € 9,6 miljoen naar de nieuw gevormde risicoreserve Grondbedrijf, de bestemmingsreserve Vinkenslag en de bestemmingsreserve Hoogwaterbescherming. Bovendien plaatst de rekenkamer vraagtekens bij het bedrag van € 52,26 miljoen. In het jaarverslag 2006 wordt namelijk voor de berekening van de weerstandscapaciteit bij de algemene reserve uitgegaan van een bedrag ultimo 2006 van in totaal € 68,78 miljoen. Hiervan uitgaande zou over de gehele onderzoeksperiode bij de algemene reserve ook sprake zijn van een structurele toename.

⁶ Tot en met jaarstukken 2005 onder vrij aanwendbare bestemmingsreserves weergegeven.

Zoals ook al eerder opgemerkt heeft de rekenkamer geconstateerd dat bij de meeste reserves en voorzieningen (in instellingsbesluiten, maar ook in begrotingen en jaarstukken) voedings- en onttrekkingsscenario's in de tijd in relatie tot de te bereiken doelen ontbreken. Dit gekoppeld aan de constatering dat de financiële omvang van de meeste reserves en voorzieningen in de periode 1-1-2004 tot en met 31-12-2006 min of meer op hetzelfde niveau blijft, dan wel toeneemt, leidt naar de mening van de rekenkamer tot de conclusie dat reserves en voorzieningen veelal worden gevormd om over een langere termijn middelen beschikbaar te hebben voor nog nader te bepalen doelen (spaarfunctie). Dit geeft aanleiding tot de conclusie dat het erop lijkt dat het inzetten van reserves en voorzieningen ten behoeve van het bereiken van beleidsdoelen geen eenvoudige opgave is.

Ruimte in reserves en voorzieningen

Door het ontbreken van SMART-geformuleerde beleidsdoelen bij de meeste reserves en voorzieningen kan de vraag wat in meerjarig perspectief gezien de noodzaak, toereikendheid en eventuele ruimte in de betreffende reserves en voorzieningen in relatie tot de daaraan ten grondslag liggende doelen is, niet worden beantwoord. De rekenkamer acht het echter wel mogelijk de vraag te beantwoorden of er op zich sprake is van ruimte in de reserves en voorzieningen van de provincie. Indicatoren daarvoor zijn naar haar mening de mate waarin de provincie in staat is al haar risico's af te dekken (weerstandscapaciteit/-vermogen), de mate waarin na afdekking van deze risico's sprake is van vrij beschikbare middelen (in casu het surplus van de Algemene Reserve) en de mate waarin sprake is van een toename in aantal en financiële omvang van de reserves.

De rekenkamer heeft op basis van haar documentanalyse vastgesteld dat de provincie in de onderzoeksperiode geen risicomanagementbeleid heeft geformuleerd voor het weerstandsvermogen⁷. Wel geldt als uitgangspunt dat een buffer van 10% van het exploitatiebudget wordt aangehouden als gewenste minimale omvang van de Algemene Reserve. Daarnaast, zo is uit interviews met betrokkenen binnen de provincie naar voren gekomen, is de provincie in staat om de risico's die in de paragraaf risico-inventarisatie van de begroting en jaarstukken worden onderscheiden volledig af te dekken. Over de vraag of volledige risicoafdekking ook noodzakelijk en/of wenselijk is hebben PS zich (nog) niet uitgesproken. Verder heeft de rekenkamer geconstateerd dat de provincie geen beleid heeft geformuleerd op het punt van de stille reserves. Naar zeggen van de geïnterviewden hangen beide punten samen met de gunstige financiële situatie waarin de provincie zich bevindt.

De provincie hanteert het begrip weerstandsvermogen zoals verwoord in het BBV: de relatie tussen de weerstandscapaciteit en alle risico's waarvoor geen maatregelen zijn getroffen en die van materiële betekenis kunnen zijn in relatie tot

⁷ In de jaarstukken 2005 en 2006 wordt vermeld dat de provincie in 2005 een project is gestart met als doel risicomanagementbeleid te formuleren. Daarbij gaat het om het identificeren, beoordelen, beheersen, bewaken en bijstellen van risico's. De bedoeling is te komen tot een geïntegreerde aanpak van risicomanagement. In 2007 zal dit zijn beslag gaan krijgen.

de financiële positie. Zowel ten aanzien van de weerstandscapaciteit als de risico's onderscheidt de provincie een incidentele en een structurele component. Onder incidentele weerstandscapaciteit wordt verstaan de middelen en mogelijkheden die éénmalig kunnen worden ingezet en onder structurele weerstandscapaciteit de middelen en mogelijkheden welke structureel kunnen worden ingezet. Onder incidentele risico's wordt verstaan risico's die een éénmalige last tot gevolg hebben en onder structurele risico's, risico's die leiden tot structurele lasten.

Voor het berekenen van de incidentele weerstandscapaciteit wordt gekeken naar de algemene reserve, de vrij aanwendbare bestemmingsreserves en de stille reserves. De structurele weerstandscapaciteit wordt berekend door de stelpost onvoorziene uitgaven, de onbenutte belastingcapaciteit en eventueel de structurele begrotingsruimte bij elkaar op te tellen. Vervolgens wordt het benodigde weerstandsvermogen op grond van (gekwantificeerde) risico's afgezet tegen het beschikbare weerstandsvermogen. Is de ratio beschikbare weerstandsvermogen/benodigd weerstandsvermogen positief (> 1) dan wordt het weerstandsvermogen als voldoende gekwalificeerd.

In onderstaande tabel worden de cijfers voor de periode 2004 tot en met 2006 weergegeven⁸.

Bedragen x € 1 miljoen	Ultimo 2004	Ultimo 2005	Ultimo 2006
Incidentele weerstandscapaciteit			
- Algemene Reserve	64,38	64,70	68,78
- Vrij aanwendbare bestemmingsreserves	101,44	108,72	96,21
- Stille reserves	p.m.	p.m.	p.m.
Structurele capaciteit			
- Stelpost onvoorzien	0	0,19	0,25
- Onbenutte belastingcapaciteit	28,60	29,7	29,3
- Structurele begrotingsruimte	0	0	0
Beschikbaar weerstandsvermogen			
- Incidenteel	165,82	173,42	164,99
- Structureel	28,60	29,89	29,55
Totaal	194,42	203,32	195,54
Benodigd weerstandsvermogen:			
- Incidenteel	23,6	5,10	64,05
- Structureel	6,4	2,40	5,23
Totaal	30,0	7,50	69,29
Surplus weerstandsvermogen:			
- Incidenteel	142,22	168,32	100,94
- Structureel	22,2	26,49	24,32
Totaal	164,42	194,81	125,25

⁸ Bron: Jaarstukken 2004 tot en met 2006.

Ratio beschikbaar/benodigd weerstandsverm:			
- Incidenteel	7,1	34,0	2,6
- Structureel	4,5	12,5	5,7
Totaal	6,5	27,1	2,8
Beslag op weerstandsvermogen:			
- Incidenteel	14,2%	2,9%	38,8%
- Structureel	22,4%	8,0%	17,7%
Totaal	15,4%	3,7%	35,4%

Uit de tabel kan worden afgeleid, dat het weerstandsvermogen van de provincie de afgelopen bestuursperiode ruim voldoende is geweest. Dit geldt vooral voor 2005. Daarbij dient wel de kanttekening te worden geplaatst dat in dat jaar sprake was van een aantal risico's waarvan de provincie kwantificering niet mogelijk achtte en deze dus niet in de berekening van het weerstandsvermogen zijn betrokken. In 2006 heeft de provincie alle risico's die zij (mogelijk) loopt in kaart gebracht en gekwantificeerd. Uit een interview met betrokkenen binnen de provincie is naar voren gekomen dat daarbij is geanticipeerd op een aangekondigde rijksbezuiniging van € 50 miljoen. Dit heeft geresulteerd in een aanzienlijke toename van (vooral het incidentele) benodigde weerstandsvermogen. Voorts heeft de rekenkamer geconstateerd dat de provincie ervoor heeft gekozen bij de berekening van de weerstandscapaciteit in de begrotingen en jaarstukken de stille reserves p.m. op te nemen.

Gezien het feit dat de provincie een ruimhartig risicobeleid kan voeren (volledige risicoafdekking en stille reserves p.m. opgenomen) concludeert de rekenkamer dat de reservepositie van de provincie ruim is. Deze conclusie wordt ondersteund als gekeken wordt naar het verloop van de algemene reserve in de periode 1 januari 2004 tot en met 2006⁹.

Algemene Reserve (bedragen in €)	1-1-2004	Ultimo 2004	Ultimo 2005	Ultimo 2006
Buffer	22.689.011	30.000.000	30.000.000	32.000.000
Surplus	21.571.755	34.382.042	34.701.702	20.260.807
Totaal	44.260.766	64.382.041	64.701.702	52.260.807

Uit bovenstaande tabel komt naar voren dat na aftrek van de door PS gewenste minimumomvang van de algemene reserve ieder jaar sprake is van een aanzienlijk surplus. Op grond daarvan constateert de rekenkamer dat in de afgelopen bestuursperiode structureel sprake is geweest van 'ruimte' in de algemene reserve, uiteenlopend van ruim € 20 miljoen tot ruim € 34 miljoen.

Uit het voorgaande concludeert de rekenkamer dat over de jaren heen het verloop van de reserves en voorzieningen redelijk tot goed is te volgen. Maar dat betekent

⁹ Bron: Jaarstukken 2004 tot en met 2006.

niet dat daarmee helder is of de beoogde doelen ook daadwerkelijk zijn/worden bereikt. Daarover vallen geen uitspraken te doen. Omdat er over de doelrealisatie geen uitspraken zijn te doen kan de rekenkamer slechts constateren dat er in absolute zin sprake is van ruimte in de reserves en voorzieningen. Een conclusie of die ruimte toereikend en/of noodzakelijk is om nog niet gerealiseerde doelen te bereiken is daarop niet te baseren.

2.3 Informatie-uitwisseling tussen GS en PS

In deze paragraaf staat de vraag centraal op welke wijze de informatie-uitwisseling tussen GS en PS ten aanzien van de instelling en het verloop van reserves en voorzieningen in relatie tot beleidsuitvoering en doelbereiking is georganiseerd. Deels wordt deze vraag al impliciet beantwoord in de vorige paragrafen, gezien het feit dat voor het analyseren van het beleidskader en de beleidsuitvoering betreffende reserves en voorzieningen gebruik is gemaakt van alle relevante informatie die binnen de provincie op dit gebied beschikbaar is. Deze vindt overwegend plaats via (behandeling van) beleidsnota's en -notities en documenten uit de P&C-cyclus.

In deze paragraaf wordt voor een nadere beantwoording van de onderzoeksvraag eerst gekeken naar de kwaliteit van de informatie: wordt voldaan aan interne en externe wet- en regelgeving, is de informatie juist en tijdig aangeleverd. Daarnaast wordt de toegankelijkheid en bruikbaarheid beoordeeld: krijgen PS op basis van de aangereikte informatie een totaal overzicht van de stand van zaken rondom de reserves en voorzieningen zodat zij een integrale afweging kunnen maken rondom de inzet van begrotingsmiddelen.

Kwaliteit informatie

De rekenkamer is van mening dat de documenten uit de P&C-cyclus in de loop van de jaren steeds beter voldoen aan de eisen die worden gesteld in de externe en interne wet- en regelgeving (respectievelijk het BBV en de beleidsnota reserves en voorzieningen). Vanaf de jaarstukken 2005 worden toevoegingen en onttrekkingen per thema/actieprogramma toegelicht en worden deze ook betrokken bij de analyse van de afwijking tussen begroot en werkelijk resultaat. Hoewel afwijkingen tussen geraamde en gerealiseerde toevoegingen en onttrekkingen wel cijfermatig per reserve of voorziening worden weergegeven, worden deze echter niet tekstueel toegelicht. Daarnaast heeft de rekenkamer geconstateerd dat vanaf de jaarstukken 2005, zij het summier, wordt ingegaan op de systematiek ten aanzien van de berekening van het weerstandsvermogen.

Wat de juistheid van de gegevens betreft constateert de rekenkamer op basis van haar analyse van de documenten dat cijfers soms niet goed op elkaar aansluiten. Zo is bijvoorbeeld in de jaarrekening 2004 in de tabel waarin de weerstandscapaciteit ultimo 2004 wordt weergegeven bij de stelpost onvoorzien geen bedrag opgenomen, terwijl in de jaarrekening 2005 bij de stelpost onvoorzien ultimo 2004 € 0,25 miljoen

staat. Ook het bedrag dat in de jaarrekening 2005 in de tabel weerstandscapaciteit wordt vermeld bij de algemene reserve (ultimo 2005 € 64,70 miljoen) komt niet overeen met het bedrag dat daarvoor in de jaarrekening 2006 is opgenomen (€ 61,85 miljoen). En, zoals reeds eerder is opgemerkt, bedraagt de omvang van de algemene reserve ultimo 2006 in de jaarrekening 2006 € 52,26 miljoen, terwijl in het jaarverslag 2006 voor de berekening van de weerstandscapaciteit de algemene reserve ultimo 2006 € 68,78 miljoen bedraagt.

Voor het indienen van documenten uit de P&C-cyclus zijn in wet- en regelgeving duidelijke data vastgelegd. Hier houdt de provincie zich ook aan. In dat opzicht wordt voldaan aan de eis dat de informatie (over reserves en voorzieningen) tijdig aan PS aangeleverd dient te worden. Uit de interviews met betrokken is voorts naar voren gekomen dat de beleidsnota reserves en voorzieningen ambtelijk is voorbereid en tussentijds is besproken met PS, in casu de SCFAZ. Ook in dat opzicht is sprake geweest van het tijdig informeren van PS.

Toegankelijkheid en bruikbaarheid informatie

Om als PS te kunnen (bij)sturen op het onderwerp reserves en voorzieningen dienen het beleid, de beleidsnota's en diverse P&C-documenten toegankelijk en bruikbaar te zijn. In die zin dat PS met de aangereikte informatie een totaal beeld wordt geboden van de stand van zaken van de reserves en voorzieningen in relatie tot de realisatie (baten en lasten) van de programma's uit de begroting. Op deze manier hebben zij een instrument in handen om tot een integrale afweging van de beschikbaarheid van de begrotingsmiddelen te kunnen komen.

De rekenkamer is van mening dat de toegankelijkheid van de informatievoorziening over reserves en voorzieningen de afgelopen jaren enigszins is verbeterd maar nog wel beperkt is. In de eerste plaats krijgen PS een enorme hoeveelheid informatie omtrent reserves en voorzieningen aangereikt in de betreffende documenten. Vanaf 2006 wordt in de begroting en jaarstukken gerapporteerd over individuele reserves en voorzieningen. Van al deze reserves en voorzieningen wordt toegelicht welke toevoegingen en onttrekkingen hebben plaatsgevonden en wordt op verschillende andere plaatsen in deze documenten, zoals de paragraaf Inventarisatie risico's en Grondbeleid, ingegaan op specifieke reserves en voorzieningen. Zoals eerder is opgemerkt ontbreken in de documenten echter heldere doelen en indicatoren en vindt ook geen koppeling plaats met de realisatie van de achterliggende beleidsdoelen. Naar de mening van de rekenkamer krijgt de informatievoorziening aan PS hierdoor vooral het karakter van financiële verantwoording, conform de eisen die het BBV hieraan stelt.

In de tweede plaats is de rekenkamer van mening dat de toegankelijkheid en bruikbaarheid van de informatie wordt beperkt doordat alleen in de jaarrekening de balans wordt opgemaakt. Hoewel uit interviews is gebleken dat thans wordt gewerkt aan een systeem van periodieke managementrapportages was hiervan in de

onderzoekperiode nog geen sprake. Hierdoor bestaat er lopende het begrotingsjaar geen zicht op de stand van de reserves en voorzieningen.

Voorts heeft de rekenkamer geconstateerd dat gedurende het jaar onttrekkingen en toevoegingen aan de reserves middels begrotingswijzigingen aan PS worden voorgelegd. In de jaarstukken wordt in de programmarekening bij de overzichten van toevoegingen en onttrekkingen aan reserves per reserve de realisatie in het betreffende begrotingsjaar vergeleken met het bedrag na de laatste begrotingswijziging en niet met het oorspronkelijk geraamde begrotingsbedrag. Naar de mening van de rekenkamer is op deze wijze niet te herleiden wat de reden van de begrotingswijziging is geweest en in hoeverre het oorspronkelijke beleidsvoorstel in de vorm van de begroting doeltreffend en doelmatig is geweest.

Uit de interviews met betrokkenen binnen de provincie is gebleken dat het uitgangspunt is dat PS alle informatie die beschikbaar is op het gebied van reserves en voorzieningen in diverse documenten aangeleverd krijgt. De rekenkamer heeft geconstateerd dat dit in de praktijk ook gebeurt. Zij concludeert echter dat de informatie daarbij voornamelijk de resultante is van wat uitgaande van de huidige (interne en externe) wet- en regelgeving opgeleverd dient te worden. Het is naar haar mening niet de resultante van wat PS met het oog op hun sturende en controlerende taak aan informatie nodig hebben om een politieke keuze te kunnen maken ten aanzien van de vorming en aanwending van reserves en voorzieningen in relatie tot de begrotingsuitvoering.

3 Beantwoording hoofdvragen en aanbevelingen

3.1 Beantwoording hoofdvragen

In hoeverre is sprake van een doeltreffend en doelmatig beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen binnen de provincie Limburg?

Voor het beantwoorden van deze hoofdvraag heeft de rekenkamer eerst gekeken naar het beleidskader en vervolgens de uitvoering van het betreffende beleid geanalyseerd.

De provincie heeft haar beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen vastgelegd in de beleidsnota reserves en voorzieningen. De rekenkamer concludeert op basis van haar onderzoek dat in deze beleidsnota de fundamentele vraag, wanneer en op welke wijze provinciaal beleid wordt gefinancierd met reserves en voorzieningen, niet aan de orde wordt gesteld. De nota is vooral een vertaling van de geldende wet- en regelgeving (het BBV) naar individuele reserves en voorzieningen van de provincie. Op dat niveau zijn wel per reserve en voorziening doelen geformuleerd en wordt in de P&C-documenten een relatie gelegd met programma's uit de begroting. Een koppeling met concrete doelen uit de programma's wordt echter niet gemaakt. Hierdoor is niet duidelijk in welke mate de realisatie van beleidsdoelen terug te voeren is op de inzet van middelen uit de betreffende reserves en voorzieningen. De rekenkamer concludeert op basis daarvan dat geen goed onderbouwde uitspraak kan worden gedaan over de effectiviteit van de inzet van reserves en voorzieningen in termen van doelbereiking en ook niet over de doelmatigheid.

Om toch enig zicht te krijgen op de inzet van reserves en voorzieningen met het oog op het realiseren van beleidsdoelen heeft de rekenkamer gekeken naar het verloop van reserves en voorzieningen en eventuele ruimte hierin. Wat het verloop betreft concludeert de rekenkamer dat hoewel deze in de documenten van de P&C-cyclus redelijk tot goed te volgen is, ook op basis daarvan niet kan worden vastgesteld of de beoogde doelen ook daadwerkelijk zijn/worden bereikt. Reserves en voorzieningen lijken veelal te worden gevormd om over een langere termijn middelen beschikbaar te hebben voor nog nader te bepalen doelen (spaarfunctie). Voorts concludeert de rekenkamer dat in de afgelopen bestuursperiode structureel sprake is geweest van een aanzienlijke ruimte in de algemene reserve. Op grond van het bovenstaande constateert de rekenkamer dat het inzetten van reserves en voorzieningen ten behoeve van het bereiken van beleidsdoelen geen eenvoudige opgave is. Dit geeft de rekenkamer aanleiding om vraagtekens te plaatsen bij de doeltreffendheid en doelmatigheid van de inzet van reserves en voorzieningen.

In hoeverre is de informatieverstrekking aan Provinciale Staten van Limburg over de uitvoering van het beleid met betrekking tot reserves en voorzieningen, toereikend met het oog op hun kaderstellende en controlerende rol?

Wat deze hoofdvraag betreft is de rekenkamer op basis van haar onderzoek tot de conclusie gekomen dat de informatievoorziening aan PS nog niet voldoende is. Daarbij baseert de rekenkamer zich op haar eerdere conclusie dat momenteel binnen de provincie geen sprake is van een beleidskader dat ingaat op de vraag wanneer en op welke wijze reserves en voorzieningen worden ingezet. Bovendien wordt in het huidige beleidskader geen relatie gelegd tussen de inzet van reserves en voorzieningen en de realisatie van beleidsdoelen uit de programmabegroting. Hierdoor is naar de mening van de rekenkamer de informatievoorziening vooral de resultante van wat, uitgaande van de huidige (interne en externe) wet- en regelgeving, opgeleverd dient te worden. Het is niet de resultante van wat PS met het oog op hun sturende en controlerende taak aan informatie nodig hebben om een keuze te kunnen maken omtrent de inzet van reserves en voorzieningen in relatie tot de begrotingsuitvoering.

Wat de informatievoorziening in de P&C-documenten op zich betreft concludeert de rekenkamer dat daarbij sprake is van een toename in kwaliteit en toegankelijkheid. Zo worden bijvoorbeeld vanaf de jaarstukken 2005 toevoegingen en onttrekkingen per thema/actieprogramma toegelicht en worden deze ook betrokken bij de analyse van de afwijking tussen begroot en werkelijk resultaat.

3.2 Aanbevelingen

Op grond van de antwoorden op de hoofdvragen van het onderzoek doet de rekenkamer de provincie de volgende aanbevelingen.

3.2.1 Integraal beleidskader

Stel vanuit een lange termijn visie op de financiering van provinciaal beleid een helder integraal beleidskader op voor de inzet van en omgang met reserves en voorzieningen.

Naar de mening van de rekenkamer is met het oog op de autorisatiefunctie van PS een helder en consistent beleidsdocument met betrekking tot reserves en voorzieningen nodig, waarin alle relevante zaken in samenhang met elkaar aan de orde komen. Wat dit laatste betreft kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een beschouwing over de rol van reserves en voorzieningen in relatie tot het weerstandsvermogen en de weerstandscapaciteit van de provincie en beleid met betrekking tot het afdekken van risico's.

Aan de basis van een dergelijk beleidsdocument dienen in de ogen van de rekenkamer door PS vastgestelde (financiële) beleidsuitgangspunten te liggen die voor langere tijd vastliggen en richtinggevend zijn. Zo dienen PS bijvoorbeeld een politieke keuze te maken ten aanzien van de vraag of en in hoeverre het noodzakelijk en wenselijk is dat (de uitvoering van) provinciaal beleid met reserves en/of voorzieningen wordt gefinancierd. De begrippen budgetrecht, integrale begrotingsafweging¹⁰ en transparantie dienen hierbij in de ogen van de rekenkamer een centrale plaats in te nemen.

Verder dient naar de mening van de rekenkamer het beleidsdocument een kader te bieden voor het formuleren van doelstellingen en criteria voor vorming van reserves en voorzieningen en voor (de wijze van) besluitvorming, rapportage en verantwoording. Het beleid(skader) dient helder en toetsbaar geformuleerd te zijn, zodat naleving ervan ook (periodiek) kan worden geëvalueerd en eventueel tot aanpassing van het beleid kan leiden.

3.2.2 Instellingsbesluiten

Stel op basis van dit beleidskader instellingsbesluiten op volgens een uniform model, waarin belangrijke basisgegevens per reserve en voorziening worden vastgelegd.

De rekenkamer is van mening dat het met het oog op de kaderstellende en controlerende rol van PS van belang is dat zij vanaf de instelling tot de opheffing/uitputting beschikken over eenduidige en actuele gegevens per reserve en voorziening. De basis daarvoor dient in de ogen van de rekenkamer te worden gelegd in de instellingsbesluiten. Onderstaande tabel bevat een overzicht van de basisgegevens die naar de mening van de rekenkamer in ieder geval per reserve en voorziening bij de instelling vastgelegd dienen te worden.

¹⁰ Door niet bestede middelen te reserveren voor specifieke bestedingsdoelen en ze jaarlijks, veelal over een langere periode, door te schuiven naar het volgende jaar, worden deze middelen onttrokken aan de integrale begrotingsafweging door PS.

Basisgegevens	Toelichting
Naam + soort reserve	
Instellingsdatum PS-besluit	
Doel, nut en noodzaak	<p>SMART-geformuleerd: Specifiek; Het doel moet eenduidig en duidelijk ingekaderd zijn. Binnen een beleidsterrein moet worden aangegeven welke doelen met de gereserveerde middelen worden nagestreefd en welke activiteiten uit de middelen worden gedekt.</p> <p>Meetbaar; er moet een relatie gelegd kunnen worden tussen de mate waarin de inzet van gereserveerde middelen bijdraagt aan het behalen van de beoogde beleidsdoelen.</p> <p>Afgesproken; PS besluiten tot de instelling van een reserve en de inzet van betreffende middelen.</p> <p>Realistisch; voedingen en onttrekkingen moeten aantoonbaar bijdragen aan het bereiken van de beleidsdoelen.</p> <p>Tijdgebonden; de doorlooptijd (inclusief einddatum) dient aangegeven te worden.</p>
Voedingsplan	
Bestedingsplan	
Gewenste minimum/maximum omvang	
Wijze storting	
Wijze onttrekking	
Rentetoevoeging	Indien van toepassing

De rekenkamer is van mening dat de instellingsbesluiten op deze manier PS niet alleen bij de instelling, maar ook bij de beoordeling van (het verloop van) reserves en voorzieningen bij de begroting en jaarrekening, een goed instrument bieden om hun sturende en controlerende taak uit te oefenen. Door de instellingsbesluiten ook te gebruiken bij de halfjaarlijkse beoordeling wordt bovendien gewaarborgd dat de gegevens steeds actueel blijven, wat het inzicht in en de beheersing van de reserves en voorzieningen ten goede komt.

3.2.3 Informatievoorziening

Stem de informatievoorziening over reserves en voorzieningen af op de autoriserende en controlerende rol van PS.

In het verlengde van de voorgaande aanbeveling is de rekenkamer ook van mening dat de informatie in de documenten van de P&C-cyclus PS voldoende inzicht dienen te bieden om zich een verantwoord oordeel te kunnen vormen over zaken als de doeltreffendheid en doelmatigheid van de inzet van de middelen en aansluitend daarop het al dan niet instandhouden van reserves en voorzieningen. Naar de

mening van de rekenkamer biedt het bij de begroting en jaarrekening alleen toelichten van de mutaties daartoe onvoldoende inzicht en dient in toelichtende zin ook informatie te worden verstrekt over bijvoorbeeld de besteding van de reserves en voorzieningen in relatie tot de realisatie van de beleidsdoelen uit de programmabegroting.

4 Reactie Gedeputeerde Staten

Op 5 oktober 2007 ontving de Zuidelijke Rekenkamer de navolgende reactie van Gedeputeerde Staten Limburg.

Het college onderkent de noodzaak tot een verdere vervolmaking van het beleidskader dat van toepassing is op de inzet van reserves en voorzieningen. Hiertoe zal de beleidsnota reserves en voorzieningen voor de behandeling van de jaarrekening 2007 herijkt worden zoals reeds was voorzien in de aanloop naar de nieuwe coalitieperiode. Zoals bekend wordt deze beleidsnota conform onze financiële verordening herijkt elke vier jaar.

Op twee meer principiële punten delen wij de gedachtegang en conclusies van de rekenkamer niet. In uw rapport wordt opgemerkt (pag. 13) "... dat reserves en voorzieningen door zowel PS als GS vooral worden gezien als middelen om bepaalde (wenselijke/noodzakelijke) doelen te realiseren". Vanuit dat perspectief zijn reserves en voorzieningen niet meer of minder dan een (potentieel) financieringsmiddel en geen doel op zich. Dit is een terechte constatering uwerzijds en wij willen daar aan toevoegen niet voornemens te zijn om daar andere, autonome, doelen aan toe te voegen.

Het gaat ons college te ver om ook aan de financieringsmiddelen SMART doelstellingen te koppelen. Immers het autonoom koppelen van doelstellingen aan de reserves en voorzieningen verzelfstandigt de inzet van reserves en voorzieningen en doet de afhankelijkheid en voorwaardelijkheid van de reserves teniet. In onze optiek is beleid leidend en de financiering (waaronder de financiering via reserves) volgend. En niet omgekeerd.

In het verlengde hiervan kan het college de achterliggende gedachten van de rekenkamer op pag. 15/16 van het conceptrapport niet volgen namelijk "eveneens wordt niet duidelijk welke activiteiten precies uit de gereserveerde middelen zullen worden gedekt om beleidsdoelen te behalen en binnen welke termijn deze doelen moeten zijn gerealiseerd".

Als reserves louter en alleen worden beschouwd als financieringsmiddelen voor een aanwending in de exploitatie c.q. een dekking van het tekort (waarover uiteraard PS beslissen) kan een directe relatie met specifieke activiteiten niet worden gelegd. Immers reserves zijn geen gesloten schotten die een één op één aanwending voor bepaalde posten kennen. Het op voorhand toewijzen van inzet van reserves aan één (soort van) activiteit(en) is in onze optiek de facto niet mogelijk. Het oordeel over de vraag in hoeverre reserves worden ingezet om beleidsdoelen te bereiken moet dan ook worden gezocht bij de verantwoording van die beleidsdoelen. Het maakt bij die beoordeling in essentie niet uit op welke wijze de uitgaven zijn gedekt uit reguliere middelen of uit reserves.

Daarnaast wenst het college twee wat minder principiële punten niet onbesproken te laten.

Het eerste betreft het verloop van reserves en voorzieningen. Daarover merkt u op: “De rekenkamer is van mening dat, uitgaande van het standpunt dat de inzet van middelen uit reserves en voorzieningen op zich altijd bedoeld is om beleidsdoelen te bereiken, mag worden verwacht dat met het verstrijken van de tijd in ieder geval de omvang van de individuele bestemmingsreserves (met name investeringsreserves) en voorzieningen afneemt”.

Wij merken op dat over een langere periode voor het collectief van reserves en voorzieningen die verwachting niet hoeft op te gaan. Immers, sommige beleidsdoelstellingen verdwijnen (bijvoorbeeld omdat deze gerealiseerd zijn) andere komen erbij. Het volume van reserves en voorzieningen kan daarom in de loop van de tijd stijgen, dalen of gelijk blijven. Zonder het collectief van de achterliggende beleidsdoelen in deze analyse te betrekken over meerdere jaren kan naar onze mening ook geen (gefundeerde) verwachting worden uitgesproken.

Tenslotte merkt de rekenkamer op pag. 24 op: “Dit geeft de rekenkamer aanleiding om vraagtekens te plaatsen bij de doeltreffendheid en doelmatigheid van de inzet van reserves en voorzieningen”. De onderbouwing van deze suggestie lijkt te worden ingegeven door uw statement: “Reserves en voorzieningen lijken veelal te worden gevormd om over een langere termijn middelen beschikbaar te hebben voor nog nader te bepalen doelen (spaarfunctie). Voorts concludeert de rekenkamer dat in de afgelopen bestuursperiode structureel sprake is geweest van een aanzienlijke ruimte in de algemene reserve. Op grond van het bovenstaande constateert de rekenkamer dat het inzetten van reserves en voorzieningen t.b.v. het bereiken van beleidsdoelen geen eenvoudige opgave is voor de provincie Limburg”.

Deze constatering voor de rekenkamer – zoal juist - aanleiding zijn vraagtekens te zetten bij (lees: te twijfelen aan) de doeltreffendheid van de inzet van reserves en voorzieningen kan het college in het geheel niet volgen. Het college stelt vast dat deze suggestie van de rekenkamer niet met feiten is onderbouwd.

Gedeputeerde Staten van Limburg

5 Nawoord rekenkamer

De Zuidelijke Rekenkamer is verheugd, dat Gedeputeerde Staten de noodzaak onderkennen om het beleidskader voor reserves en voorzieningen verder te verbeteren.

Volgens de rekenkamer gaat het erom de vorming en aanwending van reserves en voorzieningen te plaatsen binnen een integrale visie op de financiering van het provinciale beleid. In dat verband kan ook verwezen worden naar de uitgangspunten die de provincie Limburg zelf in haar eigen Financiële verordening heeft opgenomen. Daarin wordt onder meer gesteld, dat de provincie dient aan te geven of en zo ja waarom een investering gefinancierd moet worden met eigen vermogen. Het opnemen van dit soort afwegingen zal de kwaliteit van het beleidskader doen toenemen.

In dit licht moeten ook de opmerkingen van de rekenkamer worden geplaatst over het scherper onderbouwen van het doel en de omvang van de verschillende reserves en voorzieningen. De rekenkamer is het met Gedeputeerde Staten eens dat op zich het beleid leidend is boven de financiering ervan. Concreet geformuleerde beleidsdoelstellingen horen daarom primair in de beleidsprogramma's thuis. Dat laat evenwel onverlet dat de provincie helder dient te zijn over de redenen waarom een reserve of voorziening wordt ingesteld, waarom voor een bepaalde omvang is gekozen en waarom een bepaalde vorm van aanwending en voeding dan wel onttrekking wordt gehanteerd. Provinciale Staten moeten ook gedurende het beleidsproces kunnen beoordelen of het beleid conform behoefte en verwachting is gefinancierd, en of dat gebeurt op een wijze die Provinciale Staten wenselijk achten. Het leggen van een helder verband tussen reserves en voorzieningen als financieringsbronnen en de achterliggende beleidsdoelen is daarmee essentieel. De rekenkamer erkent overigens dat deze relatie niet altijd tot op het niveau van activiteiten kan worden gelegd.

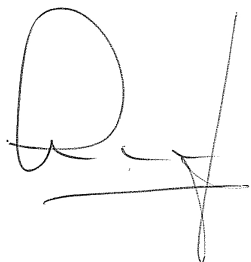
Gelet op het belang van een heldere koppeling tussen beleidsdoelen en de verschillende financieringsbronnen, is het naar de mening van de rekenkamer vanzelfsprekend dat met het verstrijken van de tijd mag worden verwacht dat de omvang van in ieder geval individuele bestemmingsreserves afneemt. De opmerking van Gedeputeerde Staten dat over een langere periode bezien die verwachting niet hoeft op te gaan, sterkt de rekenkamer in haar mening dat reserves en voorzieningen binnen de provincie Limburg niet als aangrijpingspunten voor sturing en controle worden gezien maar vooral als middelen om doelen te realiseren. Ook de rekenkamer realiseert zich dat het niet zinvol en doenlijk is om voor ieder nieuw beleidsdoel een aparte reserve of voorziening in te stellen. Dat daarmee binnen de bandbreedte van een bestaande reserve of voorziening nieuwe beleidsdoelen worden gefinancierd is op zichzelf begrijpelijk. Maar dat betekent volgens de rekenkamer nog niet dat de omvang van met name individuele investeringsreserves

tot in lengte van jaren onveranderd blijft of zelfs groeit. Er komt namelijk een moment dat beleidsdoelen, ook binnen de bandbreedte van een reserve of voorziening, zijn gerealiseerd en dat daarmee de betreffende reserve en/of voorziening dient te worden opgeheven. Is dat niet het geval, dan kan men zich afvragen of de financieringsmiddelen niet leidend zijn geworden boven het beleid. Gelet op het budgetrecht van Provinciale Staten kan dat naar de mening van de rekenkamer niet de bedoeling zijn. Overigens hecht de rekenkamer eraan hierbij op te merken dat zij voor deze benadering heeft gekozen, nadat was gebleken dat er geen andere manieren waren om iets over de doeltreffendheid van reserves en voorzieningen op te merken, juist omdat een heldere relatie met de beleidsdoelen in veel gevallen ontbreekt.

De rekenkamer betreurt het dat Gedeputeerde Staten de conclusie niet kunnen volgen, dat er aanleiding is om vraagtekens te plaatsen bij de doeltreffendheid en doelmatigheid van de inzet van reserves en voorzieningen. Het feit dat niet kan worden gestuurd op de realisatie van beleidsdoelen aan de hand van de inzet van reserves en voorzieningen (omdat een koppeling met concrete doelen uit de programma's ontbreekt), plus het feit dat er sprake is van een aanzienlijke ruimte in de algemene reserve, spreken volgens de rekenkamer op dat punt voor zich.

De rekenkamer hecht eraan om nogmaals te benadrukken, dat een effectief en doelmatig beleid rondom reserves en voorzieningen meer is dan het beargumenteerd instellen van reserves en voorzieningen om zo over langere termijn de beschikking te hebben over middelen ter realisatie van beleidsdoelen. Met de instelling van reserves en voorzieningen geven Provinciale Staten invulling aan het budgetrecht en organiseren zij voor zichzelf aangrijpingspunten voor sturing en controle.

Vastgesteld door de Zuidelijke Rekenkamer op 16 oktober 2007.



drs. L. Markensteyn
voorzitter



drs. P.W.M. de Kroon
secretaris

Bijlage 1 Normenkader

Checklist onderzoek reserves en voorzieningen provincie Limburg

Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten

Artikel 17, lid d

Het overzicht van baten en lasten bevat de beoogde toevoegingen en onttrekkingen aan reserves per programma.

Artikel 20, lid 2d en 2e

Bij de uiteenzetting van de financiële positie wordt ten minste afzonderlijke aandacht besteed aan:

- d. de stand en het verloop van de reserves;
- e. de stand en het verloop van de voorzieningen.

Artikel 21

De toelichting op de uiteenzetting van de financiële positie bevat ten minste de gronden waarop de ramingen zijn gebaseerd en een toelichting op belangrijke ontwikkelingen ten opzichte van de uiteenzetting van de financiële positie van het vorige begrotingsjaar.

Artikel 27, lid 1d

De programmarekening bevat de werkelijke toevoegingen en onttrekkingen aan reserves.

Artikel 42, lid 1

Het eigen vermogen bestaat uit de reserves en het resultaat na bestemming volgend uit de programmarekening.

Artikel 43, lid 1 en 2

In de balans worden de reserves onderscheiden naar:

- a. de algemene reserve;
- b. bestemmingsreserves die dienen om ongewenste schommelingen op te vangen in de tarieven die aan derden in rekening worden gebracht, maar die niet specifiek besteed hoeven te worden;
- c. overige bestemmingsreserves.

Een bestemmingsreserve is een reserve waaraan Provinciale Staten een bepaalde bestemming hebben gegeven.

Artikel 44, lid 1, 2 en 3

Voorzieningen worden gevormd wegens:

- a. verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs te schatten;

b. op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten;
c. kosten die in een volgend begrotingsjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het begrotingsjaar of in een voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren.

Tot de voorzieningen worden ook gerekend van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden.

Voorzieningen worden niet gevormd voor jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume.

Artikel 45

Rentetoevoegingen aan voorzieningen zijn niet toegestaan.

Artikel 16, lid 2

De paragraaf betreffende het grondbeleid bevat ten minste de beleidsuitgangspunten omtrent de reserves voor grondzaken in relatie tot de risico's van de grondzaken.

Specifieke regelgeving reserves en voorzieningen provincie Limburg

Gedeputeerde Staten nemen in de kadernota een passage op over de reserves en voorzieningen en bieden deze aan PS ter behandeling en vaststelling aan. Daarin wordt in ieder geval ingegaan op:

- de vorming en aanwending van reserves en voorzieningen;
- de toerekening en verwerking van rente over de reserves en de voorzieningen.

(Financiële verordening provincie Limburg 2003, artikel 12)

PS kunnen de kaders voor de omvang van de reserves vaststellen. Kaders stellen voor voorzieningen door PS is niet aan de orde.

Ten minste eenmaal in de vier jaren wordt aan PS een beleidsnota reserves en voorzieningen ter vaststelling aangeboden, ten behoeve van een periodieke herijking van het aantal, de noodzaak, omvang en spelregels van de reserves en voorzieningen.

Indien ten aanzien van bepaalde reserves en/of voorzieningen, afwijkende regelingen met betrekking tot de vorming, de aanwending, wenselijke omvang, rentebijdrage en dergelijke moet gelden, wordt hiertoe expliciet een voorstel aan PS gedaan.

Wat betreft het aantal reserves en voorzieningen is het streven in principe zo weinig mogelijk reserves en voorzieningen in te stellen. De vorming van steeds nieuwe reserves en voorzieningen dient te worden vermeden.

Reserves en voorzieningen worden opgeheven nadat de bestemming is gerealiseerd dan wel een risico is komen te vervallen.

De algemene reserve, met name het vaste deel daarin, fungeert als buffer voor het opvangen van onverwachte tegenvallers/algemene risico's, of om noodzakelijke aanpassingsprocessen financieel soepel te laten verlopen. De algemene reserve maakt deel uit van de weerstandscapaciteit van de provincie (het vermogen om financiële tegenvallers op een zodanige wijze op te vangen dat het provinciaal voorzieningenniveau ongestoord kan worden voortgezet).

Bestemmingsreserves zijn door het provinciaal bestuur gevormd voor specifieke doeleinden waarbij de gestorte gelden voor meerdere jaren beschikbaar blijven en de jaarlijkse exploitatie gelijkmatig kan worden belast bij de realisatie van het beoogde beleid.

Bestemmingsreserves moeten worden besteed binnen de kaders van de door PS beoogde doelstellingen.

Bij vrij aanwendbare bestemmingsreserves is per definitie sprake van beleidsvrijheid. PS hebben de mogelijkheid om via een daartoe strekkend besluit de bestemming van deze reserves te wijzigen.

Bij gebonden bestemmingsreserves is géén of in mindere mate sprake van beleidsvrijheid voor PS bij de vorming c.q. aanwending.

Toevoegingen aan reserves betreffen in beginsel zaken waarvoor een vrije beleidskeuze mogelijk is. Dit kan nadat het rekeningssaldo bekend is óf in de loop van het dienstjaar indien de vorming van een bestemmingsreserve eerder wenselijk is.

Voorzieningen dienen naar beste schatting dekkend te zijn voor de achterliggende verplichtingen en risico's. Ze mogen niet groter of kleiner zijn dan de verplichtingen of risico's waarvoor ze zijn ingesteld.

Risicovoorzieningen worden ingesteld voor per balansdatum bestaande risico's, verplichtingen of verliezen waarvan de omvang onzeker is, maar redelijkerwijs wel in te schatten. Indien deze risico's (nog) niet kwantificeerbaar zijn wordt geen voorziening ingesteld. In dat geval wordt dit risico vermeld in de paragraaf weerstandsvermogen.

Lasten-egaliserende voorzieningen hebben betrekking op verplichtingen, samenhangend met het in de tijd onregelmatig gespreid zijn van bepaalde kosten. Deze voorzieningen strekken tot een gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren.

Bij voorzieningen met betrekking tot van derden verkregen middelen waarvan de bestemming gebonden is gaat het om de nog niet bestede doeluitkeringsmiddelen van het Rijk en gelden die door grondproducenten in de provinciekas zijn gestort.

Rente bijschrijven op voorzieningen is niet toegestaan, tenzij hiertoe een wettelijke- c.q. contractuele verplichting bestaat.

Toevoegingen aan voorzieningen mogen uitsluitend gebaseerd zijn op een tijdige opbouw van de noodzakelijke omvang. Mutaties, wegens toevoeging of vrijval, vloeien dus uitsluitend voort uit het aanpassen aan een nieuw noodzakelijk niveau. Overige mutaties bestaan alleen uit verminderingen wegens onttrekkingen voor het doel waarvoor de voorziening is ingesteld.

Het vormen van een voorziening, dan wel een dotatie aan een reeds bestaande voorziening moet als een last in het betreffende begrotingsjaar worden beschouwd.

Reserves en voorzieningen leiden tot beschikbaarheid van vermogen waarover geen rentebetalingen aan derden verschuldigd zijn. Deze 'bespaarde rente' komt volledig ten gunste van de exploitatie en wordt daar als algemeen dekkingsmiddel ingezet. Bespaarde rente over het bufferdeel van de algemene reserve is als structureel dekkingsmiddel binnen de exploitatie beschikbaar.

Voor de overige reserves en de voorzieningen is het uitgangspunt dat de bespaarde rente als incidenteel dekkingsmiddel beschikbaar is.

Bijlage 2 Geraadpleegde documenten

Beleidsnota reserves en voorzieningen provincie Limburg, 28 mei 2004

Coalitieakkoord 2003 - 2007, Limburg verlegt grenzen, april 2003

Financiële verordening provincie Limburg, 3 oktober 2003

Begrotingsjaar 2004:

- Programmabegroting 2004, september 2003
- Begrotingswijzigingen 2004
- Voorjaarsnota 2004, mei 2004
- Voortgangsrapportage 1^e halfjaar 2004, september 2004
- Jaarverslag 2004, Deel I Programmaverantwoording, april 2005
- Jaarverslag 2004, Deel II Verplichte paragrafen, april 2005
- Rapport van bevindingen 2004 provincie Limburg, PWC, 15 april 2005

Begrotingsjaar 2005:

- Programmabegroting 2005, september 2004
- Begrotingswijzigingen 2005
- Voorjaarsnota 2005, mei 2005
- Voortgangsrapportage 1^e halfjaar 2005, september 2005
- Jaarverslag 2005, Deel I Programmaverantwoording, april 2006
- Jaarverslag 2005, Deel II Verplichte paragrafen en Jaarrekening, april 2006
- Rapport van bevindingen 2005 provincie Limburg, PWC, 5 april 2006

Begrotingsjaar 2006:

- Programmabegroting 2006, september 2005
- Begrotingswijzigingen 2006
- Voorjaarsnota 2006 'Op weg naar een andere provincie', mei 2006
- Voortgangsrapportage 2006, mei 2006
- Jaarverslag 2006, Deel I Programmaverantwoording, april 2007
- Jaarverslag 2006, Deel II Verplichte paragrafen en Jaarrekening, april 2007
- Rapport van bevindingen 2006 provincie Limburg, PWC, april 2007

Bijlage 3 Lijst geïnterviewde personen

- Financieel Beleidsmedewerker cluster Financiën
dhr. L.M.L. Boumans
- Concerncontroller
dhr. A.M.J. Dreuw
- Clusterhoofd/plv. afdelingshoofd Bedrijfsvoering
mw. J.J.W. Hendrikx-Nelissen
- Gedeputeerde Financiën
dhr. H.T.J. Vreken
- Senior Financiële Kadersteller cluster Financiën
dhr. R.J. Smeets