

# Reëel reserveren

Onderzoek reserves en voorzieningen

Rekenkamercommissie Tynaarlo

Rekenkamercommissie Tynaarlo

Postbus 5

9480 AA Vries



Necker van Naem b.v.

**Postadres**  
Postbus 85203  
3508 AE Utrecht

T. 030-233 44 29  
F. 030-262 34 38

**Onderzoekers:**

Drs. J.J.P. (Jan) Paffen

T.A.J.M. (Tom) Smolders MA MSc

**Contactpersoon:**

Tom Smolders

T. 06 172 88 764

E. tom@necker.nl

**Kenmerk:**

RO13240

**Datum:**

21-11-2012

## Inhoudsopgave

Bestuurlijke Nota	1
<b>1 Onderzoeksverantwoording</b>	<b>2</b>
1.1 / Aanleiding	2
1.2 / Vraagstelling	2
1.3 / Onderzoeksuitvoering	3
1.4 / Leeswijzer	3
<b>2 Centrale boodschap</b>	<b>4</b>
2.1 / Conclusies	4
2.2 / Aanbevelingen	5
Nota van Bevindingen	7
<b>1 Beleid en bestand</b>	<b>8</b>
1.1 / Beleid	8
1.2 / Ontwikkeling en opbouw bestand (bestemmings)reserves en voorzieningen	14
1.3 / Toetsingskader	18
<b>2 Uitvoering en informatievoorziening</b>	<b>20</b>
2.1 / Instellen van een reserve	20
2.2 / Vaststellen mutaties in programmabegroting	23
2.3 / Wijziging mutaties in begrotingswijzigingen	24
2.4 / Realisatie en resultaatbestemming	27
2.5 / Informatievoorziening	30
2.6 / Toetsingskader	31
Bijlagen	33
Bijlage 1. Toetsingskader	33
Bijlage 2. Bronnen	35
Bijlage 3. Verloop reserves en voorzieningen	36

# Bestuurlijke Nota

# 1 Onderzoeksverantwoording

## 1.1 / Aanleiding

Voor gemeenten zijn het momenteel financieel onzekere tijden. De economische recessie wordt bij veel gemeenten direct gevoeld door lagere opbrengsten van bijvoorbeeld grondexploitaties en bouwleges. Eén van de mogelijkheden om (incidentele) tegenvallers op te vangen, is het interen op reserves. Reserves zijn als het ware de spaarpot van de gemeente.

Het onderwerp 'reserves' en in het verlengde daarvan 'voorzieningen' is voor veel raadsleden een lastig te doorgronden materie. Raadsleden hebben in de afgelopen jaren weliswaar steeds beter geleerd om programmabegrotingen en jaarstukken te lezen, maar reserves en voorzieningen blijven, net als investeringen, nog vaak een technisch complex onderwerp waarop zij lastig hun controlerende en sturende taken kunnen uitoefenen. Uit de praktijk blijkt dat onduidelijkheid en gebrek aan inzicht in de praktijk vaak tot 'mythevorming' in het raadsdebat leiden ("we hebben enorme reserves") in plaats van tot het zoeken naar meer inzicht. Goed inzicht in de reserves en voorzieningen en de werking hiervan voor onder andere het weerstandsvermogen is een voorwaarde om ook het politieke debat hierover te kunnen voeren.

Aanleiding voor het onderzoek is dat bij de rekenkamercommissie de indruk bestond dat de gemeente Tynaarlo in vergelijking met andere (vergelijkbare) gemeenten veel (bestemmings)reserves heeft. Daarnaast bestond de indruk dat in een groot aantal reserves al jarenlang geen mutaties plaatsvinden. Reden voor de rekenkamercommissie om hier onderzoek naar te doen. Het doel van het onderzoek is dan ook in de eerste plaats om te bepalen in hoeverre er sprake is van een doeltreffend en doelmatig beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen. Daarnaast wil de rekenkamercommissie weten of de raad voldoende wordt geïnformeerd, zodat zij afgewogen besluiten kan nemen. Dat is immers een voorwaarde voor een zinvolle kaderstelling en controle, zodat de raad in staat is om op basis van een reële afweging middelen te reserveren voor de beoogde doelstellingen. Ook de accountant heeft een opmerking gemaakt bij de Jaarrekening 2010 over de reserves en voorzieningen. De onderzoeksopzet is daarom vooraf met de accountant besproken.

## 1.2 / Vraagstelling

De rekenkamercommissie heeft voor dit onderzoek de onderstaande centrale vraagstelling geformuleerd:

*In hoeverre is er sprake van een doeltreffend en doelmatig beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen en wordt de raad hierover toereikend geïnformeerd met het oog op besluitvorming ten behoeve van zijn kaderstellende en controlerende taak?*

De centrale vraagstelling heeft de rekenkamercommissie uitgewerkt in de volgende onderzoeksvragen:

### **Bestand en beleid**

1. Welke reserves en voorzieningen zijn er?
2. Wat is het verloop van reserves en voorzieningen gedurende de onderzoeksperiode (2008-2011)?
3. Hoe verhouden reserves en voorzieningen zich tot de investeringen en de exploitatiebegroting?
4. Welk gemeentelijk beleid, in aanvulling op de bestaande wet- en regelgeving, is vastgesteld ten aanzien van reserves en voorzieningen?

5. Welk beleid is vastgesteld ten aanzien van het weerstandsvermogen en hoe zijn stille reserves hierin meegenomen?
6. Wat was de rol van de raad bij de totstandkoming van het beleid ten aanzien van reserves, voorzieningen en het weerstandsvermogen?

#### **Uitvoering beleid en informatievoorziening**

7. Hoe en door wie zijn het oorspronkelijke doel en de oorspronkelijke omvang van de reserves bepaald?
8. In hoeverre heeft de besluitvorming door de raad conform regels en afspraken plaatsgevonden?
9. Op welke wijze is de informatie-uitwisseling tussen B&W en de raad ten aanzien van de instelling en het verloop van reserves en voorzieningen in relatie tot de beleidsuitvoering en doelbereiking vormgegeven?
10. In hoeverre zijn de bij de instelling beoogde doelen behaald?

Om de kwaliteit van de beleidskaders en de omgang met de reserves en voorzieningen te beoordelen, hanteert de rekenkamercommissie een toetsingskader dat is gebaseerd op een scherpe interpretatie van het Besluit begroting en verantwoording (BBV), het budgetrecht van de raad en het belang van een goede integrale afweging. Dit toetsingskader is opgenomen als bijlage 1 bij dit rapport.

#### **1.3 / Onderzoeksuitvoering**

Voor het onderzoek is gebruik gemaakt van een documentenanalyse van de relevante beleidskaders en planning- en verantwoordingsdocumenten. Ook zijn bij de organisatie cijfermatige overzichten opgevraagd van het verloop van de totale portefeuille van reserves en voorzieningen in de periode 2008-2012. Daarnaast zijn drie (telefonische) interviews gehouden met de betrokken portefeuillehouder en twee ambtenaren, en is de raad geïnterviewd tijdens een groepsbijeenkomst. Naast een analyse van het beleid, uitvoering en informatievoorziening als geheel, heeft de rekenkamercommissie twee bestemmingsreserves geselecteerd, om als verdiepende casestudy mee te nemen:

- / Reserve automatisering;
- / Reserve egalisatie initiatieven Ontwikkelbedrijf Tynaarlo (OBT).

Een conceptversie van de Nota van Bevindingen is op 30 oktober 2012 door de rekenkamercommissie aangeboden voor een ambtelijke controle van de feitelijke juistheid van de bevindingen. Op 12 november 2012 heeft de rekenkamercommissie een reactie ontvangen die nagenoeg integraal is verwerkt. Op 19 november 2012 besprak de rekenkamercommissie het conceptrapport met de onderzoekers, en in de vergadering van 3 december 2012 stelde de rekenkamercommissie het definitieve rapport vast

#### **1.4 / Leeswijzer**

De Bestuurlijke Nota bevat de essentie van het onderzoek en kan als afzonderlijk document worden gelezen. Hierin worden de vraagstelling, conclusies en aanbevelingen beschreven. De Nota van Bevindingen bevat de onderbouwende bevindingen en analyse van het onderzoek. In de bijlage 1 staat het normenkader weergegeven en de toetsing hierop. Bijlage 2 vermeldt de bronnen. Een totaaloverzicht van alle mutaties in de reserves is opgenomen als bijlage 3 bij dit rapport.

## 2 Centrale boodschap

### 2.1 / Conclusies

De conclusies hebben betrekking op de *doelmatigheid* en *doeltreffendheid* van de omgang met de reserves en voorzieningen. Met dit onderzoek is de rekenkamercommissie nadrukkelijk niet nagegaan in hoeverre de incidentele middelen in de diverse bestemmingsreserves nodig zijn om de bewuste doelstellingen te halen: dit is immers een *politieke* afweging die uw raad zelf periodiek op basis van de geboden informatie moet kunnen maken. De onderstaande conclusies hebben betrekking op de mate waarin uw raad voldoende handvatten krijgt om deze afweging te maken. Op basis van de beantwoording van de deelvragen door toetsing aan de criteria in het toetsingskader constateert de rekenkamercommissie dat de gemeenteraad op de onderstaande onderdelen op een goede manier wordt gepositioneerd om te sturen op de doelmatige en doeltreffende omgang met de reserves en voorzieningen:

- 1 **De raad wordt over het algemeen goed in staat gesteld om te sturen op de reserves als onderdeel van het weerstandsvermogen.** De raad heeft in het beleidskader namelijk helder gedefinieerd welke reserves meetellen voor de berekening van de beschikbare weerstandscapaciteit en welke niet. Daarnaast beschikt de gemeente over een vastgestelde berekeningswijze voor het benodigde weerstandsvermogen die ook tot op organisatieniveau is geoperationaliseerd (RISMAN). Hierdoor bestaat een duidelijk afwegingskader voor de raad om de omvang van de vrij besteedbare reserves af te zetten tegen de risico's die de gemeente loopt. Uit eerder rekenkameronderzoek bleek wel dat de berekening van het benodigde weerstandsvermogen voor de grondexploitaties (als grondslag voor de benodigde omvang van de *Algemene reserve OBT*) een verbeterpunt is. In het verleden bleek de *Algemene reserve OBT* hierdoor niet altijd de beoogde bufferfunctie te kunnen vervullen tussen de risico's in de grondexploitaties en de begroting van de gemeente.
- 2 **De omgang met voorzieningen is in hoofdlijnen conform de voorschriften van het BBV.** Signalen van de accountant over onzekerheden worden door het college opgepakt en in de eerstvolgende rapportage op een adequate wijze verwerkt. De bevindingen van de accountant worden ook expliciet besproken met de gemeenteraadsleden.
- 3 **Het aantal (bestemmings)reserves is sinds het begin van de onderzoeksperiode fors afgenomen.** Eind 2007 kende de gemeente 55 (bestemmings)reserves. Eind 2011 is dit aantal 29 (zie tabel bijlage 3). Door deze afname krijgt de raad een beter inzicht en overzicht met betrekking tot de bestemmingsreserves. Dit maakt een doelmatigere werkwijze mogelijk.

Op een aantal punten kan de gemeente Tynaarlo de doelmatigheid en doeltreffendheid verder vergroten. Met betrekking tot de informatievoorziening over de bestemmingsreserves trekt de rekenkamercommissie de onderstaande conclusies:

- 4 **Er bestaan momenteel nog onvoldoende vastgelegde kaders (spelregels) op basis waarvan sturing door de raad op een consistente rechtmatige, doelmatige en doeltreffende inzet van bestemmingsreserves kan plaatsvinden.** Er is geen actueel beleidskader voorhanden dat door de raad, het college en de ambtelijke organisatie ook daadwerkelijk wordt gehanteerd en beleefd als *ijkpunt* voor de besluitvorming over de inzet van bestemmingsreserves. Hierdoor zijn er geen vastgestelde criteria voorhanden op basis waarvan kan worden afgewogen (door de raad) wanneer de inzet van reserves aan de orde is en in hoeverre de vorming of aanwending van een reserve het geijkte middel is om lasten te dekken.

- 5 **De raad heeft voor de individuele bestemmingsreserves onvoldoende expliciete kaders gesteld voor doel, besteding en benodigde omvang.** Doelstelling en besteding van bestemmingsreserves worden bij besluitvorming door de raad niet altijd voldoende expliciet vastgelegd. Zaken als het bestedingsplan ('wanneer wordt welke onttrekking gedaan?'), de motivatie voor incidentele dekking van lasten, de maximale looptijd van reserves en de benodigde omvang zijn niet consequent vastgelegd. Dit vermindert de mogelijkheden voor de raad om achteraf te controleren of reserves volgens plan worden ingezet en of de omvang aansluit op het bestedingsdoel. Daardoor wordt bovendien de beoordeling door de raad voor het wel of niet handhaven van een bestemmingsreserve lastiger. Bij deze conclusie valt op dat de accountant in 2009 al aanbevelingen deed met betrekking tot het verbeteren van het inzicht in het bestedingsdoel en de bestedingsplanning van de reserves. Deze aanbeveling kan ook nu nog verder worden opgepakt.
- 6 **Door de opzet en inrichting van de informatievoorziening heeft de raad niet altijd voldoende en actueel inzicht in en overzicht over de reserves.** Door het ontbreken van integrale overzichten over besteedbaarheid en actualiteit van de reserves wordt het voor de raad lastiger om haar controlerende taak waar te maken. Tot 2009 kreeg de raad in een *Nota reserves en voorzieningen* inzicht in doel en actualiteit per reserve. Dit gedetailleerde overzicht van de reserves verscheen in het voorjaar 2010 voor het laatst als bijlage bij de Voorjaarsnota en is sindsdien niet meer geactualiseerd. In deze gedetailleerde overzichten waren de formats echter niet volledig ingevuld en bleek de informatievoorziening in enkele gevallen niet intern consistent. Vanaf 2011 krijgt de raad uitsluitend een mondelinge presentatie. Naast de toelichting op de balans bij de jaarrekening krijgt de raad sinds 2010 geen inzicht meer per reserve. Tegelijkertijd geven raadsleden aan moeilijk te kunnen beoordelen in hoeverre de doelstellingen van alle reserves nog actueel zijn.

## 2.2 / Aanbevelingen

Met de teruglopende incidentele middelen van de gemeente Tynaarlo wordt voor de raad een gedetailleerd inzicht in de reserves van de gemeente steeds meer noodzakelijk voor het kunnen uitoefenen van het budgetrecht. Op het moment dat er bijvoorbeeld middelen in een reserve zijn opgenomen die niet direct noodzakelijk zijn voor het bereiken van de bijbehorende doelstelling, leidt dit tot een *ondoelmatige* situatie: de raad zou immers kunnen besluiten om deze middelen voor andere zaken in te zetten of aan de Algemene Reserve Calamiteiten (Arca) toe te voegen als weerstandsvermogen. Daarnaast heeft uw raad ook expliciet aangegeven op een korte en bondige manier geïnformeerd te willen worden<sup>1</sup>. De informatievoorziening over de bestemmingsreserves en voorzieningen moet dus transparant en overzichtelijk zijn. Op basis van de conclusies 4 tot en met 6 doet de rekenkamercommissie de onderstaande aanbevelingen:

- 1 **Actualiseer het beleidskader reserves en voorzieningen (n.a.v. conclusie 4).** Door uitgangspunten hiervoor vast te leggen, biedt het de raad, het college en de organisatie handvatten bij het opstellen van raadsvoorstellen en vergroot u de transparantie van de reserves, omdat voor alle reserves dezelfde uitgangspunten zijn vastgelegd.
- 2 **Stel als raad doel, motivatie, bestedingsplan, minimum- / maximum omvang en looptijd reserves gedetailleerder vast (n.a.v. conclusie 5).** Hierdoor vergroot de raad zijn 'grip' op de inzet van de reserves, doordat het een kader biedt om jaarlijks te evalueren of de besteding van de middelen nog in de pas loopt met het vastgestelde doel en bestedingsplan. De som van de vastgestelde bestedingsplannen per individuele reserve vormt de onderbouwing van de inzet van de reserves op programmaniveau zoals die in de begroting is opgenomen.

<sup>1</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Najaarsbrief 2011*, 13 oktober 2011, pg. 1.



- 3 Heroverweeg de wijze van informatievoorziening aan de raad (n.a.v. conclusie 6).** Benut de actualisatie van het beleidskader om voor uw raad te bepalen welke wijze van informatievoorziening u noodzakelijk acht om uw kaderstellende en controlerende verantwoordelijkheid te kunnen nemen. In combinatie met aanbeveling twee zou u kunnen overwegen om jaarlijks, bijvoorbeeld als bijlage bij de Voorjaarsnota / Perspectievennota, een overzicht per bestemmingsreserve te behandelen waarin evaluatie van de (actualiteit) van doelstelling en bestedingsplannen kan plaatsvinden. Biedt daarnaast integrale overzichten van de mutaties op alle reserves inclusief het totaalsaldo (toe en afname).

# Nota van Bevindingen

# 1 Beleid en bestand

Voor een logische opbouw en een betere leesbaarheid van het rapport wordt in hoofdstuk 1 als eerste het beleid ten aanzien van reserves, voorzieningen en weerstandsvermogen (deelvragen 4-6) beschreven. Vervolgens wordt ingegaan op de opbouw van het bestand aan reserves en voorzieningen en de ontwikkeling in de periode 2007-2011 (deelvragen 1-3). De derde paragraaf weegt de bevindingen aan de hand van het vastgestelde toetsingskader.

## 1.1 / Beleid

4. Welk gemeentelijk beleid, in aanvulling op de bestaande wet- en regelgeving, is vastgesteld ten aanzien van reserves en voorzieningen?
5. Welk beleid is vastgesteld ten aanzien van het weerstandsvermogen en hoe zijn stille reserves hierin meegenomen?
6. Wat was de rol van de raad bij de totstandkoming van het beleid ten aanzien van reserves, voorzieningen en het weerstandsvermogen?

De raad heeft in de Financiële verordening (2011) bepaald dat het beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen dient te worden vastgelegd in de Nota reserves en voorzieningen. Deze nota moet tenminste de vorming en besteding van reserves en voorzieningen behandelen en bepalingen bevatten over de toerekening van rente aan reserves. Ook moet de Nota reserves en voorzieningen een relatie leggen met de Nota weerstandsvermogen, waarin de gewenste weerstandscapaciteit wordt bepaald. De raad stelt (wijzigingen in) de beide nota's vast, maar het is de verantwoordelijkheid van het college om ervoor te zorgen dat deze nota's actueel zijn.<sup>2</sup>

De meest recente Nota reserves en voorzieningen met beleidsuitgangspunten heeft de raad op 26 maart 2008 vastgesteld. Op 30 juni 2009 stelde de raad ook een Nota reserves en voorzieningen vast, maar dit betrof alleen een reeks concrete mutaties in de reserves en voorzieningen, in plaats van nieuwe beleidskeuzes. De Nota weerstandsvermogen en risicomangement is op 25 januari 2011 vastgesteld. De beleidsstukken bevatten de onderstaande bepalingen met betrekking tot de reserves, voorzieningen en het weerstandsvermogen.

### A. (Bestemmings)reserves

De Nota reserves en voorzieningen 2008 start vanuit een beschrijving van de vier functies die een (bestemmings)reserve kan hebben: een financieringsfunctie (voorkomen dat een lening moet worden aangegaan), inkomensfunctie (bij begroten van bespaarde rente), een bestedingsfunctie en een bufferfunctie. Hierbij geeft de nota aan dat reserves alleen *vrij besteedbaar* zijn als deze geen inkomens- of bestedingsfunctie hebben en er met overige reserves voldoende weerstandsvermogen is gevormd.<sup>3</sup> De nota bevat de onderstaande beleidsuitgangspunten met betrekking tot de omgang met de Algemene reserves en bestemmingsreserves:<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Financiële verordening gemeente Tynaarlo 2011*, 15 maart 2011, artikel 12, pg. 17.

<sup>3</sup> Gemeente Tynaarlo (2008), *Nota reserves en voorzieningen 2008*, 26 maart 2008, pg. 7.

<sup>4</sup> De nota blijkt niet actueel in de verwerking van landelijke wetgeving. De in maart 2008 vastgestelde nota geeft immers onterecht aan dat het BBV onderscheid maakt tussen algemene reserves, bestemmingsreserves met een egaliseringsfunctie en bestemmingsreserves met een specifiek bestedingsdoel. Sinds 10 juli 2007 maakt het BBV slechts onderscheid tussen 'Algemene reserves' (zonder bestedingsdoel) en 'Bestemmingsreserves' (met een door de raad vastgesteld bestedingsdoel).

## Algemene reserve

De Beleidsnota 2008 verdeelt de Algemene reserve in twee onderdelen: de Algemene Reserve Calamiteiten ('Arca') en de Algemene Reserve Grote Investerings ('Argi'). De Arca dient puur als risicobuffer, de Argi heeft een bestedingsfunctie voor nieuw beleid en grote investeringen. Hiermee kiest de gemeente ervoor om het gedeelte dat beredeneerd is bestemd voor het afdekken van risico's, af te zonderen van het gedeelte dat in principe vrij inzetbaar is.

Naast de Argi en Arca onderscheidt de gemeente Tynaarlo in het beleidskader uit 2008 ook nog de Algemene Reserve met een Inkomensfunctie ('Armi', zie paragraaf C. Rentetoerekening).

## Bestemmingsreserves

Ten aanzien van de bestemmingsreserves bevat de Nota reserves en voorzieningen 2 richtinggevende uitspraken:

- / Bestemmingsreserves mogen alleen worden gevormd voor een concreet doel, zo kan "worden voorkomen dat middelen worden afgezonderd in 'vage' bestemmingsreserves"<sup>5</sup>;
- / Het aantal reserves moet beperkt worden gehouden omdat het hebben van 'extra potjes' de allocatiefunctie van de begroting ondermijnt. De nota merkt over het vormen van bestemmingsreserves op dat: "wanneer dit op ruime schaal gebeurt, budgetverstarring optreedt, waarmee de generale afweegfunctie van de begroting in de knel komt".<sup>6</sup>

In de Nota reserves en voorzieningen (2008) zijn geen criteria uitgewerkt waaraan de 'concrete doelstelling' moet voldoen. Hiermee zijn de richtinggevende uitspraken onvoldoende geoperationaliseerd om te kunnen hanteren als beleidskader. Daarnaast geven raadsleden in de workshop aan dat het beperken van het aantal reserves geen nadrukkelijk vastgelegde doelstelling is van het beleid. Hiermee lijkt het uitgangspunt al te zijn achterhaald door de praktijk.

## B. Voorzieningen

Met betrekking tot de voorzieningen bevat het beleidskader geen aanvullende bepalingen op de bepalingen uit het BBV.

## C. Rentetoerekening

### Theorie bespaarde rente

Een gemeente heeft geld (liquide middelen) nodig om uitgaven te doen voor bijvoorbeeld investeringen en grondexploitaties. Voor een deel moeten gemeenten hiervoor leningen aangaan bij bijvoorbeeld de Bank Nederlandse Gemeenten (BNG). Geld lenen kost geld, en ook gemeenten betalen net als bedrijven en particulieren rente aan banken. Om deze rentelasten te kunnen dekken rekent de gemeente aan alle investeringen en grondexploitaties een opslag toe. Hiervoor hanteert de gemeente een vast rekenpercentage (*omslagrente*) waarmee de lasten van alle investeringen en grondexploitaties worden verhoogd. Voor een deel kan een gemeente echter vanuit de eigen reserves zijn investeringen en grondexploitaties financieren. Hierbij 'leent' de gemeente van de eigen reserves in plaats van bij de bank:

<sup>5</sup> Gemeente Tynaarlo (2008), *Nota reserves en voorzieningen 2008*, 26 maart 2008, pg. 10.

<sup>6</sup> Gemeente Tynaarlo (2008), *Nota reserves en voorzieningen 2008*, 26 maart 2008, pg. 7.

dit bespaart rente. Daarnaast kan een gemeente ook het eigen vermogen wegzetten tegen rente en hiermee rente-inkomsten genereren<sup>7</sup>. Omdat reserves rentelasten besparen en rentebaten kunnen genereren, rekent de gemeente vanuit de begroting volgens dezelfde rekenrente als de grondexploitatie en investeringen (*omslagrente*) een storting toe aan de reserves.

### Beleidskaders

Het algemene beleidsuitgangspunt in de Nota reserves en voorzieningen 2008 is om de bespaarde rente in principe toe te voegen aan de reserves en dus niet te gebruiken als structureel dekkingsmiddel. In 2008 wordt alleen de bespaarde rente op de Algemene reserve calamiteiten ('Arca') en de bestemmingsreserve Algemene reserve met inkomensfunctie ('Armi') nog gebruikt als dekkingsmiddel voor de begroting. Hierdoor zijn deze reserves "geblokkeerd", omdat bij aanwending van de reserve de bespaarde rente zou vervallen en zo een dekkingsprobleem zou ontstaan. De gemeenteraad kan wel besluiten om de reserve aan te wenden, maar moet dan gelijktijdig aanvullende dekking vinden of bezuinigingen doorvoeren voor de omvang van de bespaarde rente die is komen te vervallen.

De gemeente bouwt daarom in 2008 het gedeelte van de bespaarde rente van de 'Armi' dat als structureel dekkingsmiddel wordt gebruikt geleidelijk af. In 2009 is dit proces voltooid en is ook de 'Armi' vrij besteedbaar. Om ook de 'Arca' vrij inzetbaar te maken, stelt het college voor om ook deze reserve op termijn geleidelijk 'rentevrij' te maken.<sup>8</sup>

### Toepassing in de praktijk

Ondanks het beleidsuitgangspunt om geen rentebaten te gebruiken als structureel dekkingsmiddel, besluit de gemeenteraad in 2009 om uit de opbrengsten van de verkoop van Essent-aandelen een bestemmingsreserve te vormen om hiermee het vervallen van dividendinkomsten te compenseren (hiermee stelt de gemeente opnieuw een 'Armi' in). Het is opvallend dat in het raadsbesluit geen melding wordt gemaakt van het vigerend beleidskader in de Nota reserves en voorzieningen 2008 om geen rentebaten in te zetten als structureel dekkingsmiddel.<sup>9</sup> In interviews geven respondenten aan dat nog steeds het uitgangspunt is om geen bespaarde rente / incidentele middelen in te zetten om structurele lasten te dekken en dat de uit de Essent-gelden gevormde reserve hierop een uitzondering is.

### D. Rollen en besluitvorming

Het jaarrekeningresultaat wordt verrekend met het 'Argi'-gedeelte van de Algemene reserves. Met betrekking tot de bevoegdheden meldt het beleidskader dat het instellen of opheffen van reserves en voorzieningen een bevoegdheid is van de raad. Over de informatievoorziening is vastgelegd dat reserves en voorzieningen worden ingedeeld per programma, waarmee ook de betrokken budgethouder van een reserve of voorziening wordt bepaald.<sup>10</sup>

Het beheer van de reserves en voorzieningen wordt geplaatst bij college en organisatie: "Wanneer het saldo van een reserve / voorziening niet toereikend is of een regeling waarvoor een reserve / voorziening is gevormd beëindigd wordt, dienen de aanvullende middelen te worden aangevraagd of dienen de middelen vrij te vallen ten gunste van de Algemene reserve grote investeringen"<sup>11</sup>. Deze evaluatie vond tot en met

<sup>7</sup> Dat dit niet zonder risico's is, bewijst de IceSave-affaire, waarbij vele gemeenten, waaronder de gemeenten Amstelveen (€ 15 miljoen), Goes (€ 12 miljoen) en Den Haag (€ 10 miljoen) een deel van hun eigen vermogen kwijtraakten.

<sup>8</sup> Gemeente Tynaarlo (2008), *Nota reserves en voorzieningen 2008*, 26 maart 2008, 26 maart 2008, pg. 11.

<sup>9</sup> Gemeente Tynaarlo (2009), *Raadsvoorstel uitvoering toekomststrategie Essent*, 7 april 2009, pg. 5.

<sup>10</sup> Gemeente Tynaarlo (2008), *Nota reserves en voorzieningen 2008*, 26 maart 2008, 26 maart 2008, pg. 11.

<sup>11</sup> Gemeente Tynaarlo (2008), *Nota reserves en voorzieningen 2008*, 26 maart 2008, 26 maart 2008, artikel 3.8.

2009 plaats in de Nota reserves en voorzieningen die jaarlijks conform de Financiële verordening door de raad werd vastgesteld.<sup>12</sup> Het beleid bevat geen beredeneerde opsomming van criteria voor deze evaluatie. In de Nota reserves en voorzieningen van 2008 meldt het college dat het in de praktijk toetst op de onderstaande criteria:

- / Het doel
- / De looptijd (incidenteel/structureel)
- / Het verwachte saldo per 1-1-2008 en de begrote onttrekkingen aan de reserves (beslag)
- / De noodzakelijke hoogte (indien van toepassing)
- / Het wel of niet toevoegen van rente<sup>13</sup>

Op basis van deze beoordeling formuleert het college aan de raad het voorstel om de reserve of voorziening te handhaven, te heroverwegen of samen te voegen. In de Nota reserves en voorzieningen 2009 hanteert het college de onderstaande '4 W-vragen':

- / 1. Wat is het doel van de reserve / voorziening?
- / 2. Wat gaan we met de middelen doen?
- / 3a. Wanneer gaan we de middelen inzetten?
- / 3b. Beoordeel de toereikendheid van het saldo in relatie tot de inzet en onderbouw dit.
- / 4. Wat hebben we in het afgelopen jaar met de middelen gedaan?<sup>14</sup>

De raad heeft deze criteria niet expliciet in een beleidskader vastgesteld als format voor informatievoorziening bijvoorbeeld bij raadsbesluiten. Wel sluiten ze aan bij het algemeen geformuleerde uitgangspunt uit het beleidskader uit 2009 om de reserves aan concrete doelstellingen te koppelen en het aantal beperkt te houden.

## **E. Weerstandsvermogen**

Om het benodigde weerstandsvermogen te berekenen inventariseren de afdelingsmanagers risico's volgens de RISMAN-systematiek en voeren op basis van de inschatting van de kans dat een risico optreedt en de verwachte impact hiervan een Monte Carlo simulatie uit waarin de kans wordt berekend dat risico's gelijktijdig optreden. Uit deze simulatie komt het minimale bedrag dat de gemeente aan dient te houden als weerstandsvermogen.<sup>15</sup>

De gemeente Tynaarlo verstaat onder de weerstandscapaciteit de middelen en mogelijkheden "om niet begrote kosten die onverwachts en substantieel zijn, te dekken zonder dat de begroting en het beleid aanpassing behoeven"<sup>16</sup>. Vanuit dit uitgangspunt rekent de gemeente alleen de reserves tot de weerstandscapaciteit die geen directe relatie hebben met al ingezet beleid of de dekking van kapitaallasten. Het gaat hierbij concreet om de onderstaande reserves:

- / Algemene reserves (opgesplitst in de Algemene Reserve Grote Investerings en Algemene Reserve Calamiteiten);
- / Reserve algemeen OBt (betreft het deel dat bedoeld is als risicoreserve)<sup>17</sup>.

---

<sup>12</sup> Gemeente Tynaarlo (2003), *Financiële verordening gemeente Tynaarlo 2003*, 4 november 2003, artikel 12.

<sup>13</sup> Gemeente Tynaarlo (2008), *Nota reserves en voorzieningen 2008*, 26 maart 2008, 26 maart 2008, pg. 13.

<sup>14</sup> Gemeente Tynaarlo (2009), *Nota reserves en voorzieningen 2009*, 30 juni 2009, pg. 13.

<sup>15</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Nota weerstandsvermogen en risicomanagement*, 25 januari 2011, pagina 4-5.

<sup>16</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Nota weerstandsvermogen en risicomanagement*, 25 januari 2011, pagina 3.

<sup>17</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Nota weerstandsvermogen en risicomanagement*, 25 januari 2011, pagina 3.

De gemeente heeft bewust de stille reserves niet meegenomen bij het berekenen van de weerstandscapaciteit. Hiervoor geeft de gemeente als argumentatie dat stille reserves niet altijd snel te gelde zijn te maken en dat de mogelijkheden hiervoor ook sterk afhangen van de economische situatie. Hiermee brengt de gemeente bewust het voorzichtigheidsbeginsel in praktijk.

Naast de incidentele middelen uit eigen vermogen die de gemeente kan inzetten voor de weerstandscapaciteit, benut de gemeente ook de structurele middelen in de begroting “die permanent ingezet kunnen worden om tegenvallers in de lopende exploitatie op te vangen, zonder dat dit ten koste gaat van de uitvoering van bestaande taken over meerdere jaren”<sup>18</sup>. Hierbij gaat het concreet om:

- / onvoorzien incidenteel;
- / onvoorzien structureel;
- / onbenutte belastingcapaciteit.

In het beleidskader heeft de gemeenteraad niet vastgelegd hoe de weerstandscapaciteit zich – minimaal – moet verhouden tot de risico's. Wel is opgenomen dat het college met voorstellen dient te komen voor de wijze waarop met het weerstandsvermogen wordt omgegaan, als de dekkingsgraad 80% of lager is.<sup>19</sup> In het laatste collegeprogramma heeft een aantal raadsfracties deze norm aangescherpt door te stellen dat het weerstandsvermogen 100% van de risico's moet dekken.<sup>20</sup> Dit kan echter niet als beleidskader worden beschouwd, aangezien het een stuk is van een aantal fracties uit de gemeenteraad (namelijk de huidige coalitie), en niet van de gemeenteraad als geheel.

### **Algemene reserve Ontwikkelingsbedrijf Tynaarlo (OBT)**

Tot 2007 diende de 'Algemene Reserve Calamiteiten' ook als buffer voor risico's in de grondexploitaties. Naar aanleiding van de Nota Grondbeleid uit 2007 heeft de gemeenteraad een aparte Algemene reserve voor het Ontwikkelingsbedrijf Tynaarlo ingesteld. Deze reserve moet als 'stootblok' dienen tussen het Ontwikkelingsbedrijf en de gemeentebegroting door ervoor te zorgen dat risico's in de grondexploitaties niet direct de begroting van de gemeente kunnen bedreigen.<sup>21</sup> De precieze wijze waarop de berekening van de benodigde omvang van het te reserveren bedrag moet plaatsvinden, is hierin slechts op hoofdlijnen uitgewerkt. Deze constatering sluit aan bij het rekenkameronderzoek dat onlangs door RIGO werd uitgevoerd: “Een belangrijke zwakte in de kaderstelling is de wijze van bepaling van de benodigde risicoreserve (50% van een norm – IFLO-norm – die als minimum wordt gezien). Bij grotere financiële tegenvallers op enkele grondexploitaties in 2010 en 2011 was de reserve dan ook ontoereikend”<sup>22</sup>. Hiermee blijkt de 'stootblokfunctie' in praktijk niet te functioneren.

Met betrekking tot de voorzieningen bevat de Nota de bepaling dat voor aangekochte gronden waarvan de bestemming nog op agrarisch gebruik staat een voorziening wordt getroffen met de omvang van de extra kosten voor de aanschaf bovenop de agrarische waarde van de grond. Deze voorziening valt vrij op het moment dat een bestemmingsplan wordt vastgesteld waardoor de locatie ook een bouwlocatie wordt.<sup>23</sup> In de

---

<sup>18</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Nota weerstandsvermogen en risicomanagement*, 25 januari 2011, pagina 3-4.

<sup>19</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Nota weerstandsvermogen en risicomanagement*, 25 januari 2011, pagina 9.

<sup>20</sup> Fracties PvdA, CDA, GroenLinks, ChristenUnie en Fractie v.d. Meij (2012), *Collegeprogramma gemeente Tynaarlo 2012-2014, Samen investeren in de toekomst*, pg. 27.

<sup>21</sup> Gemeente Tynaarlo (2007), *Nota Grondbeleid gemeente Tynaarlo*, 12 juni 2007, pg. 38.

<sup>22</sup> RIGO Research en advies BV (2012), *Financiële sturing grondbeleid gemeente Tynaarlo*, 12 september 2012, pg. i.

<sup>23</sup> Gemeente Tynaarlo (2007), *Nota Grondbeleid gemeente Tynaarlo*, 12 juni 2007, pg. 38.

Programmabegroting 2012 is vastgelegd dat bij de actualisatie van de grondexploitaties bij de jaarrekening de gewenste omvang van de Algemene Reserve OBt wordt bepaald.<sup>24</sup>

## F. Raadsbehandeling

Het beleidskader Reserves en voorzieningen is in april 2008 in de gemeenteraad behandeld. Hierbij gaven meerdere fracties aan dat de leesbaarheid en toepasbaarheid van de nota te wensen overliet en dat er meer aandacht zou moeten komen voor nut en noodzaak van de reserves. Daarnaast verzocht de raad de accountant om bij de jaarrekeningcontrole 2008 extra aandacht te besteden aan de reserves en voorzieningen.<sup>25</sup> De Nota reserves en voorzieningen 2009 bevatte geen nieuwe beleidsuitgangspunten, maar gaf vooral inzicht in de aard van de reserves en voorzieningen. De VVD gaf aan dat de Nota inhoudelijk te weinig is uitgewerkt, omdat de vier cellen per reserve niet volledig zijn ingevuld. Na hoofdelijke stemming werd de Nota reserves en voorzieningen met 18 stemmen voor en 4 stemmen tegen (leden fractie VVD / D66) conform het voorstel aangenomen.<sup>26</sup>

In 2010 verschijnt geen separate Nota reserves en voorzieningen meer. Uit de in het kader van dit rekenkameronderzoek gehouden raadsworkshop blijkt echter dat de Nota reserves en voorzieningen uit 2008 in de praktijk niet als het vigerende beleidskader wordt beleefd. Raadsleden geven aan dat werkende weg de omgang met de reserves en voorzieningen wordt afgewogen. Opvallend is dat respondenten het collegeakkoord 2012-2014 aanhalen als beleidskader. Dit bevat de onderstaande uitgangspunten voor de omgang met reserves en voorzieningen:

- / De planning-en-controlcyclus is vereenvoudigd. We verzorgen een sluitende en inzichtelijke begroting met een gezonde reservepositie
- / We realiseren een risicodekking van minimaal 100% met daarbij een eenmalige structurele ophoging van de risicobuffer van € 250.000 in 2013, die structureel doorwerkt
- / Incidentele financiële meevallers voegen wij in beginsel toe aan de algemene reserve
- / Bij besluitvorming over nieuwe projecten of het wijzigen van bestaande plannen brengen we het effect op het weerstandvermogen in beeld en vullen we zo nodig het benodigde bedrag aan
- / Alle rijkskortingen worden binnen het betreffende programma opgevangen, waarbij eventuele problemen kunnen worden gecompenseerd vanuit nieuw beleidsgeld.<sup>27</sup>

Uit dit coalitieakkoord blijkt dat bijvoorbeeld de beleidsnorm dat het college bij een risicodekking van 80% met voorstellen dient te komen, in het coalitieakkoord wordt aangescherpt tot 100%. Een dergelijke bijstelling leidt niet tot aanpassing van het beleidskader. Hoewel in het Beleidskader reserves en voorzieningen is opgenomen dat bestemmingsreserves geen deel uitmaken van de weerstandscapaciteit, heeft de raad in de Perspectievennota 2012 besloten om een gedeelte van de uit de Essent-gelden gevormde reserve vrij te spelen als risicobuffer. In het besluit rondom de herbestemming van de Essent-gelden bij de Perspectievennota 2012 is geen expliciete verwijzing opgenomen naar de uitgangspunten in de Nota reserves en voorzieningen uit 2008.<sup>28</sup> In de ambtelijke reactie wordt aangegeven dat nu de

<sup>24</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Programmabegroting 2012*, 25 oktober 2011, pg. 48.

<sup>25</sup> Gemeente Tynaarlo (2009), *Raadsvoorstel Nota reserves en voorzieningen 2009*, 2 juni 2009, pg. 1.

<sup>26</sup> Gemeente Tynaarlo (2009), *Besluitenlijst van de openbare vergadering van de raad van de gemeente Tynaarlo*, 30 juni 2009, pg. 2.

<sup>27</sup> Fracties PvdA, CDA, GroenLinks, ChristenUnie en Fractie v.d. Meij (2012), *Collegeprogramma gemeente Tynaarlo 2012-2014, Samen investeren in de toekomst*, pg. 27.

<sup>28</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Perspectievennota 2012*, 3 juli 2012, pg. 27.



bestemming van een gedeelte van de Essent-reserve is afgehaald, deze in feite onderdeel uitmaakt van de Algemene reserves en dat hiermee dus conform de beleidskaders wordt gehandeld.

**Behandeling bevindingen accountant**

Voor de behandeling van de bevindingen van de accountant plant de gemeenteraad voorafgaand aan de behandeling van de jaarrekening een informatieavond waarbij de accountant aanwezig is om de bevindingen toe te lichten. Hiervoor is de gehele raad uitgenodigd, maar in praktijk komen vooral de fractiespecialisten Financiën naar deze bijeenkomst.

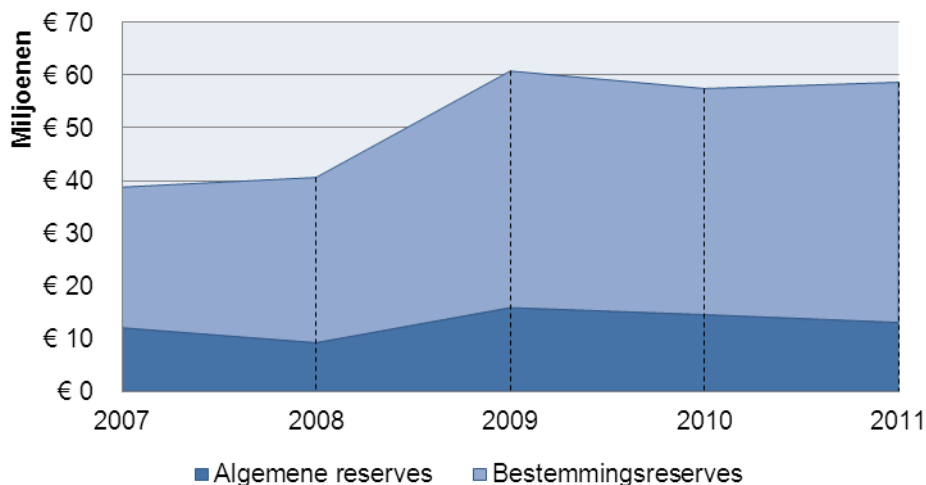
**1.2 / Ontwikkeling en opbouw bestand (bestemmings)reserves en voorzieningen**

1. Welke reserves en voorzieningen zijn er?
2. Wat is het verloop van reserves en voorzieningen gedurende de onderzoeksperiode (2008-2011)?
3. Hoe verhouden reserves en voorzieningen zich tot de investeringen en de exploitatiebegroting?

**Verloop (bestemmings)reserves 2007-2011**

Per 31 december 2007 had de gemeente Tynaarlo 2 algemene reserves en 55 bestemmingsreserves op de balans staan. Per 31 december 2011 is het aantal bestemmingsreserves teruggebracht tot 29. De omvang van de reserves nam in deze periode echter toe:

**Figuur 1 Ontwikkeling reserves 2007-2011 per 31 december**



De meest opvallende ontwikkeling vindt plaats in 2009: in dit jaar neemt het eigen vermogen van de gemeente toe van € 40,6 miljoen op 31 december 2008 naar € 60,8 miljoen per 31 december 2009. Deze toename van € 20,2 miljoen in dat jaar is grotendeels te verklaren uit een drietal gebeurtenissen in 2009:

- / In 2009 verkocht de gemeente voor € 15 miljoen haar aandelen in Essent aan het energiebedrijf RWE;
- / In 2009 verviel de wettelijke verplichting om de 'voorziening bodemsanering V Wijk / Boerma' aan te houden. Hierdoor viel de voorziening van € 1,1 miljoen vrij;

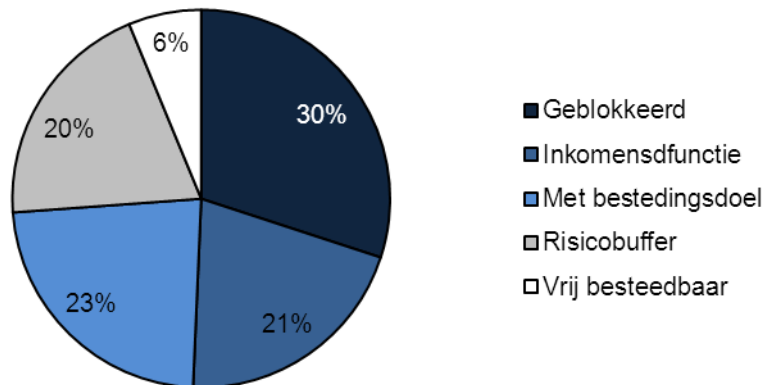
/ In 2009 scherpste de commissie BBV in een notitie de bepalingen omtrent de financiering van onderhoud en vervanging van rioleringen aan. Doordat de voorziening riolering van de gemeente Tynaarlo niet aan de verscherpte criteria voldeed, viel deze voorziening van € 2,9 miljoen vrij. Hiermee kwamen echter ook de uitgaven voor riolering, die eerder rechtstreeks ten laste van de voorziening gingen, voortaan ten laste van de begroting.<sup>29</sup>

Bij de bestemming van dit resultaat voegde de raad € 6,6 miljoen toe aan de Algemene reserves. Daarnaast besloot de raad om € 10 miljoen te reserveren voor de 'bestemmingsreserve met inkomensfunctie'. Deze reserve heeft geen bestedingsdoel, maar dient voor interne financiering waardoor de gemeente minder hoeft te lenen en hierdoor rentelasten 'bespaart' die anders aan leningen zouden moeten worden uitgegeven. Hiermee compenseert de gemeente het dividend dat ze niet meer over de aandelen ontvangt.

### Opbouw bestand (bestemmings)reserves

In de onderstaande figuur is het bestand aan reserves per 31 december 2011 gecategoriseerd naar de aard. Hieruit blijkt dat 71% van de reserves niet besteedbaar is omdat deze zijn bestemd voor het afdekken van verplichtingen en kapitaallasten (30%) of het afdekken van risico's (20%). Daarnaast heeft de raad 21% bestemd om als intern financieringsmiddel in te zetten. Aan 23% van de reserves heeft de raad toekomstige uitgaven verbonden. Slechts 6% is 'vrij' inzetbaar: aan deze reserves heeft de raad nog geen doelstelling verbonden.

Figuur 2 Opbouw reserves per 31 december 2011



<sup>29</sup> Deloitte Accountants (2010), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 12 mei 2010, pg. 7.

De categorieën zijn als volgt opgebouwd:

Bedrag	Naam	Omschrijving
<b>'Geblokkeerd' (30%)</b>		
€ 70.330	Afdekken verplichtingen aan derden	Dekking voor lasten die voortvloeien uit toezeggingen die de gemeente heeft gedaan aan derden voor bijdragen (Bijdrage Groningen Airport / bruidsschat stichting Basis)
€ 17.545.315	Kapitaallasten investeringen	Dekking van de kapitaallasten van investeringen die (gedeeltelijk) uit de reserves worden gedekt. Deze lasten zijn het gevolg van uitgaven in het verleden en kunnen niet meer worden 'teruggedraaid'.
<b>Inkomensfunctie (21%)</b>		
€ 12.119.813	Bestemmingsreserve met inkomensfunctie	Middelen voor genereren rentebaten als structureel dekkingsmiddel.
<b>Met bestedingsdoel (23%)</b>		
€ 10.557.383	Bestedingsfunctie	Dekking van toekomstige lasten om beleidsdoelstellingen te verwezenlijken.
€ 3.028.307	Budgetegalisatie	Verevenen van nadelen en voordelen op specifieke budgetten en begrotingsposten.
<b>Risicobuffer (20%)</b>		
€ 11.684.067	Risicobuffers	Algemene risicobuffer (Arca) en specifieke risicobuffers.
<b>Vrij besteedbaar (6%)</b>		
€ 3.659.412	Geen bestedingsdoelstelling	Vrije algemene reserve (Argi)

De bovenstaande indeling is gebaseerd op de toelichting per 1 januari 2011 zoals deze door de organisatie is aangeleverd en de jaarrekening 2011. Hierbij zijn twee opmerkingen van belang:

- / Bij de indeling speelt een tweetal onzekerheden: vanuit de Reserve automatisering (522000004) worden zowel kapitaallasten, onderhoudskosten als 'nieuwe' uitgaven gedekt. Hierdoor is onduidelijk welk gedeelte van de reserve daadwerkelijk is 'beklemd'. Ook de Algemene reserve van het Ontwikkelbedrijf Tynaarlo heeft een ambigu karakter: zowel verevening als risicobuffer. De reserves zijn geordend onder respectievelijk de 'geblokkeerde' reserves en risicobuffer.
- / Van de 'bestemmingsreserves met bestedingsdoel', kan de raad altijd nog de bestemming wijzigen, als de beleidsdoelen waarvoor deze zijn ingesteld niet meer actueel zijn. Hiervoor geldt wel als beperking dat het college in de uitvoering al een overeenkomst kan zijn aangegaan met bijvoorbeeld een aannemer of leverancier waarop een factuur volgt. De mogelijkheden om een dergelijke 'verplichting' open te breken kunnen beperkt zijn en tot frictiekosten leiden.

#### Rentetoerekening reserves

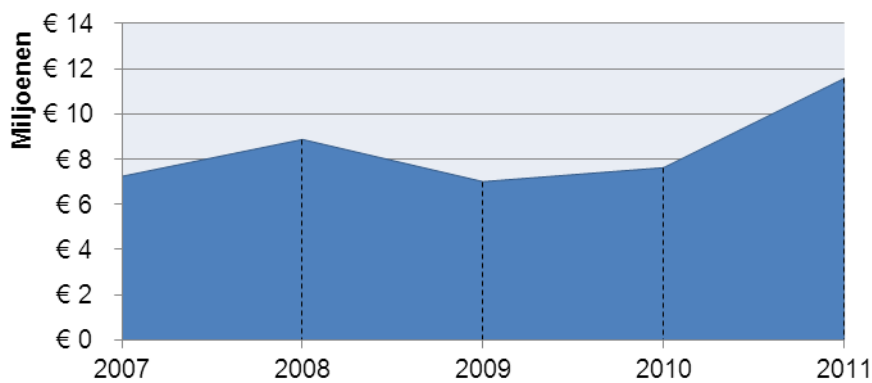
Een deel van de bespaarde rente die naar de Argi vloeit, wordt ingezet als incidenteel / structureel dekkingsmiddel in de exploitatie. In totaal zijn 10 reserves (totale boekwaarde per 31 december 2011

€ 23.069.497) rentedragend<sup>30</sup>, van de overige 21 reserves (totale boekwaarde per 31 december 2011 € 35.595.131) wordt de bespaarde rente aan de Algemene reserve grote investeringen toegevoegd. De rente uit de reserve met een inkomensfunctie (Essent-gelden) wordt ingezet als structureel dekkingsmiddel.

### Ontwikkeling bestand voorzieningen

Het aantal voorzieningen is in de periode 2008-2012 min of meer gelijk gebleven. Met name in 2011 is de omvang van de voorzieningen echter wel toegenomen.

Figuur 3 Stand voorzieningen per 31 december



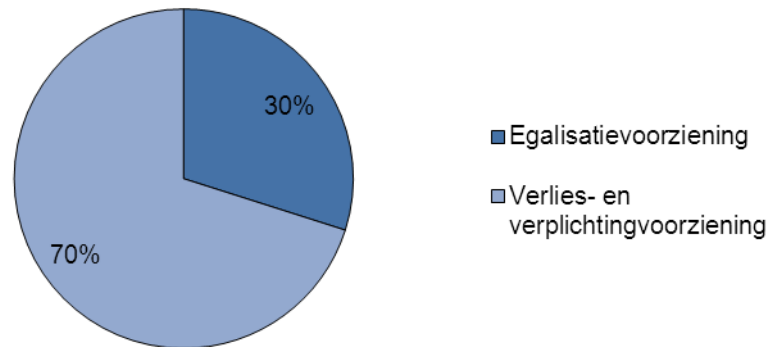
Het verloop van de omvang van het bestand aan voorzieningen laat zich verklaren vanuit de onderstaande ontwikkelingen:

- / De stijging in 2008 is het gevolg van een aantal ophogingen van diverse onderhoudsvoorzieningen (riolering, reiniging) en het ophogen van de voorziening afwaardering gronden (verlies op grondexploitaties).
- / In 2009 valt de Voorziening riolering vrij op aangeven van de accountant, omdat deze onvoldoende onderbouwd is.
- / De stijging in 2011 is met name het gevolg van het ophogen van de voorziening afwaardering gronden met € 4,2 miljoen als gevolg van een verliesneming op de grondexploitaties.

De voorzieningen vallen uiteen in twee typen: voorzieningen om de lasten van onderhoudsuitgaven te egaliseren (30%) en voorzieningen om verwachte verliezen en verplichtingen af te dekken (70%). De meest omvangrijke voorziening is de Voorziening afwaardering gronden, die met een omvang van € 7,0 miljoen 61% van de totale voorzieningen omvat.

<sup>30</sup> Dit betekent dat de bespaarde rente niet wordt toegeschreven aan de Argi, maar aan de reserve waarmee deze bespaarde rente is gegenereerd.

Figuur 4 Opbouw bestand voorzieningen per 31 december 2011



### 1.3 / Toetsingskader

De bovenstaande bevindingen verhouden zich op de volgende wijze tot het toetsingskader:

Toetsingscriterium	Weging
<i>4. Welk gemeentelijk beleid, in aanvulling op de bestaande wet- en regelgeving, is vastgesteld ten aanzien van reserves en voorzieningen?</i> <sup>31</sup>	
<p>a. Het beleidskader bevat een beargumenteerde en eenduidige interpretatie van de begrippen 'algemene reserve', 'bestemmingsreserve' en 'voorziening';</p> <p>b. Het beleidskader geeft beargumenteerde en eenduidige criteria voor de vorming, inzet en evaluatie van reserves;</p> <p>c. Het beleidskader geeft beargumenteerde en eenduidige criteria voor de vorming, inzet en evaluatie van voorzieningen;</p> <p>d. Het beleidskader bevat beargumenteerde en eenduidige bepalingen over de toerekening van rente aan reserves;</p> <p>e. Het beleidskader bevat beargumenteerde en eenduidige bepalingen over de informatie-, sturings- en controlemomenten van de raad ten aanzien van reserves en voorzieningen;</p> <p>f. Het beleidskader schrijft voor dat voor alle bestemmingsreserves de onderstaande zaken eenduidig en beargumenteerd in een raadsbesluit moeten zijn vastgelegd:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Het doel voor een reserve;</li> <li>2. Het motief en de noodzaak van instelling;</li> </ol>	<p>a. <b>Komt overeen</b> – De definities geven een helder onderscheid in de functies van de (bestemmings)reserves m.b.t. besteedbaarheid.</p> <p>b. <b>Komt niet overeen</b> – Het beleidskader bevat een voornemen om het creëren van te veel reserves tegen te gaan, maar hanteert geen criteria of vaste evaluatiemomenten.</p> <p>c. <b>Komt overeen</b> – Het beleidskader sluit aan bij de bepalingen in het BBV.</p> <p>d. <b>Komt deels overeen</b> – Het beleidskader formuleert een helder uitgangspunt: rente wordt toegerekend aan reserves en niet ingezet als structureel dekkingsmiddel. In de praktijk worden hierop door de raad echter uitzonderingen gemaakt.</p> <p>e. <b>Komt niet overeen</b> – Het beleidskader gaat niet expliciet in op de sturingsmomenten voor de raad op bijvoorbeeld planning-en-control momenten. Zowel wat betreft de actualiteit van de beleidskaders als de evaluatie van reserves ligt een grote vrijheid en verantwoordelijkheid bij het college.</p> <p>f. <b>Komt niet overeen</b> – Het beleidskader (nota</p>

<sup>31</sup> Deze toetsingscriteria zijn getoetst aan de hand van het beleidskader uit 2008, aangezien de gemeenteraad geen recentere Beleidsnota Reserves en voorzieningen heeft vastgesteld waarin ook beleidsafspraken zijn opgenomen voor de omgang met reserves en voorzieningen in het algemeen.

<ul style="list-style-type: none"> <li>3. De wijze waarop de reserve wordt gevoed;</li> <li>4. Rentetoeschrijving / inflatiecorrectie;</li> <li>5. Benodigde omvang / plafond van de reserve;</li> <li>6. (Maximale) looptijd van een reserve ;</li> <li>7. Bestedingsplan.</li> </ul>	<p>reserves en voorzieningen van 2008) bevat geen kaderstellende bepalingen over de informatievoorziening met betrekking tot de reserves en voorzieningen van de gemeente.</p>
<p><i>5. Welk beleid is vastgesteld ten aanzien van het weerstandsvermogen en hoe zijn stille reserves hierin meegenomen?</i></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het beleidskader bevat beargumenteerde en eenduidige uitgangspunten voor de opbouw van de weerstandscapaciteit;</li> <li>b. Het beleidskader bevat beargumenteerde en eenduidige uitgangspunten voor de omgang met stille reserves.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. <b>Komt overeen</b> – De gemeente kiest voor een voorzichtige benadering waarbij alleen de middelen die vrij besteedbaar zijn (d.w.z., zonder dat dit tot beleidsbijstellingen leidt) mee worden genomen als weerstandscapaciteit. Voor de grondexploitaties is een aparte weerstandscapaciteit ingesteld.</li> <li>b. <b>Komt overeen</b> – De gemeente kiest ervoor om stille reserves, vanuit het voorzichtigheidsprincipe, niet mee te nemen.</li> </ul>
<p><i>6. Wat was de rol van de raad bij de totstandkoming van het beleid ten aanzien van reserves, voorzieningen en het weerstandsvermogen?</i></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>a. De raad stelt iedere raadsperiode het beleid ten aanzien van reserves en voorzieningen opnieuw vast;</li> <li>b. Het beleidskader reserves en voorzieningen is expliciet geagendeerd en behandeld in de commissie- en raadsvergadering;</li> <li>c. Opmerkingen van de accountant over reserves en voorzieningen worden expliciet in de raad behandeld en over verwerking wordt terug gerapporteerd.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. <b>Komt niet overeen</b> – de laatste Nota reserves en voorzieningen die daadwerkelijk kaderstellende uitgangspunten bevatte stamt uit 2008. In de huidige raadsperiode is (vooralsnog) geen nieuw beleidskader voor reserves en voorzieningen vastgesteld. Daarnaast wordt de Nota reserves en voorzieningen niet als richtinggevend beleidskader beleefd.</li> <li>b. <b>Komt overeen</b> – De Nota Reserves en Voorziening is in april 2008 in de commissies en raad besproken.</li> <li>c. <b>Komt overeen</b> – Voorafgaand aan de ‘officiële’ raadsbehandeling van de jaarrekening vindt een bijeenkomst plaats. Over de verwerking van bevindingen wordt in de planning-en-control stukken verantwoording afgelegd (zie paragraaf 2.4)</li> </ul>

## 2 Uitvoering en informatievoorziening

De eerste paragraaf van dit hoofdstuk behandelt de wijze waarop de besluitvorming plaatsvindt over de vorming, bestemming en inzet van het eigen vermogen en de vorming van voorzieningen. De raad heeft bij de omgang met bestemmingsreserves op vier momenten een sturings- en verantwoordingsmoment:

**Figuur 5 Sturings- en verantwoordingsmomenten reserves**



De vorming van reserves kan plaatsvinden bij de bestemming van het jaarrekeningresultaat, begrotingswijzigingen (deze vloeien voort uit raadsvoorstellen) of bij het vaststellen van de programmabegroting. In de programmabegroting autoriseert de raad de onttrekkingen en toevoegingen aan de reserves in het eerstvolgende begrotingsjaar. Eventuele tussentijdse wijzigingen in de inzet van de reserves ten opzichte van deze kaders vinden plaats via begrotingswijzigingen. In de jaarrekening verantwoordt het college de inzet van de reserves. Dit hoofdstuk behandelt de uitvoeringspraktijk door middel van deze vier sturingsmomenten.

### 2.1 / Instellen van een reserve

Het instellen van een reserve vindt plaats bij raadsbesluit. Bij de resultaatbestemming van de Jaarrekening 2011 is bijvoorbeeld het onderstaande raadsbesluit opgenomen:

#### **Instellen reserve participatie (- 145.000)**

In 2011 is een bedrag van € 145.000 aan in het verleden ontvangen rijksbijdrage vrijgevallen, omdat hier geen bestedingsverplichtingen meer tegenover staan. Voorgesteld wordt deze middelen te reserveren voor lasten inburgering in de toekomst, omdat vanaf 2014 geen middelen van het rijk meer worden ontvangen hiervoor.<sup>32</sup>

Op basis van het hierboven geformuleerde besluit kunnen van de criteria die het college hanteerde in de Nota reserves en voorzieningen 2009<sup>33</sup> alleen de vragen 'wat is het doel van de reserve / voorziening' en 'wat gaan we met de middelen doen' worden beantwoord. De vragen 'wanneer gaan we de middelen inzetten?' en 'beoordeel de toereikendheid van het saldo in relatie tot de inzet en onderbouw dit' blijven onbeantwoord. Het is niet duidelijk hoe lang de lasten voor inburgering uit deze reserve kunnen worden gedekt en hoe de reserve zich verhoudt tot de totale lasten.

Een tweede voorbeeld is het besluit dat de raad neemt in de Voorjaarsnota 2010 om meerdere bestemmingsreserves in te stellen. Hierbij bevat de Voorjaarsnota per reserve slechts de volgende

<sup>32</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Raadsvoorstel Jaarverslag 2011*, 24 april 2012, pg. 4.

<sup>33</sup> Gemeente Tynaarlo (2009), *Nota reserves en voorzieningen 2009*, 30 juni 2009, pg. 13.

informatie: “het vooruit ontvangen bedrag ad € 23.347 inzake stimuleringsmaatregel vrijwilligersbeleid toevoegen aan een nieuw in te stellen bestemmingsreserve ‘Maatschappelijke stages’<sup>34</sup>. Het besluit van de Voorjaarsnota bevat verder geen vermelding van doel, bestedingsplan en toereikendheid van de middelen. In interviews geven respondenten aan dat het instellen van een bestemmingsreserve hét sturingsmoment is voor de raad om aan te geven voor welk doel incidentele middelen mogen worden ingezet. In dit besluit stelt de raad het kader vast waarbinnen het college in de reguliere planning-en-control stukken voorstellen van incidentele dekking kan voorzien. Deze besluiten vormen de basis voor de omschrijving van de reserves en voorzieningen in de Nota reserves en voorzieningen en in de toelichting op de balans in de Jaarrekening.

### Praktijk: instellen van reserves

Het beleidskader uit 2008 bevat geen criteria voor het instellen van reserves. In interviews geven respondenten aan dat er geen interne spelregels zijn vastgelegd waaraan het ambtelijk management, het college of de raad kan toetsen of de doelstelling van de reserve geschikt is om uit incidentele middelen te dekken. Respondenten geven aan dat het uitgangspunt is om geen structurele lasten te dekken uit incidentele middelen, maar dat dit in het verleden echter wel veelvuldig gebeurde. Sinds de vorige collegeperiode (vanaf 2010) stuurt het college volgens respondenten bewust op het dekken van structurele lasten met structurele middelen. Dit uitgangspunt is echter nergens in beleid vastgelegd.

In de praktijk stellen de vakafdelingen in overleg met de Financieel consultant van de afdelingen een dekkingsplan op bij de raadsvoorstellen. Hier wordt de eerste afweging gemaakt in hoeverre de inzet van een reserve of dekking vanuit structurele budgetten de meest geijkte wijze is. De financieel consultant toetsen dit op basis van landelijke beleidskaders en de vastgestelde beleidskaders binnen de gemeente.

Op basis hiervan vindt besluitvorming plaats in college en raad. Er is geen vastgesteld strategisch financieel beleid voor de wijze waarop de gemeente incidentele en structurele middelen wil inzetten om initiatieven te dekken. Op dit moment worden bijvoorbeeld bedrijfsmiddelen van de brandweer, vervangingsinvestering in het wagenpark van de buitendienst en de kapitaallasten van het gemeentehuis (deels) uit reserves gedekt. Dit zijn allemaal structurele lasten waarvoor dus incidentele middelen worden aangewend. De gemeente heeft geen vastgesteld beleid hiervoor.

### Casus 1: reserve automatisering / informatisering / informatiebeleid (2008-2011)

#### Doelstelling

Deze reserve staat in de jaarrekeningen 2007-2010 omschreven als de ‘reserve automatisering’. De voorjaarsnota 2010 spreekt van de ‘Reserve informatisering’. In de jaarrekening 2011 wordt de reserve aangeduid als de ‘reserve informatiebeleid’. Volgens de jaarrekeningen 2007-2011 heeft deze reserve de volgende doelstelling: “De reserve is ingesteld om niet uitgegeven middelen binnen de automatiseringsbudgetten in enig jaar beschikbaar te houden voor grotere uitgaven in enig ander jaar. Uitgangspunt bij de herindeling is geweest om het totale budget voor automatisering constant te houden”<sup>35</sup>. In de toelichting op de reserves en voorzieningen 4 januari 2011 is het doel afwijkend omschreven: “Deze reserve dient ter dekking van de kosten verbonden aan de uitvoering van het informatiebeleidsplan. (raad mei 2008)”<sup>36</sup>. In de omschrijving van de doelstelling van de bestemmingsreserve is de informatievoorziening aan de raad niet geheel consistent. Daarnaast is de informatievoorziening naar de toetsingscriteria van de rekenkamercommissie onvolledig: er is geen plafond of minimum voor de omvang van de reserve vastgelegd. Ook ontbreekt een bestedingsplan of motivatie van de noodzaak tot incidentele

<sup>34</sup> Gemeente Tynaarlo (2010), *Voorjaarsnota 2010*, 29 juni 2010, pg. 6.

<sup>35</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Jaarrekening 2011*, pg. 97.

<sup>36</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Technische toelichting t.b.v. de Gemeenteraad op dinsdag 4 januari 2011*, pg. 9.



dekking. De oorspronkelijke aanvraag voor de inzet van de jaarlijkse incidentele vrije ruimte bevatte alleen een raming van de benodigde extra ruimte vanuit een aan te vragen krediet voor de periode 2009-2011, maar geen planning van de benodigde inzet vanuit de Reserve automatisering<sup>37</sup>. Ook bij het raadsbesluit tot het overhevelen van een deel van het jaarrekeningresultaat in verband met de vertraging van de geplande investeringen was geen bestedingsplan gevoegd.

### Aanwending

De reserve is in de periode 2007-2008 aangewend om kapitaallasten te dekken van MIS (managementinformatiesysteem). Daarnaast worden de middelen ingezet om eenmalige impulsen te geven aan de aansluiting tussen de Basisadministratie adressen en gebouwen (BAG) en de registratie in het kader van de Wet kenbaarheid publiekrechtelijke beperkingen onroerende zaken (WKPB). Daarnaast besluit de gemeenteraad in 2009 om de middelen in te zetten als dekking van het informatiebeheerplan. Het verloop van de reserve ziet er als volgt uit:

	1 jan.	Toevoeging	Onttrekking	31 dec.
<b>2008</b>	€ 231.625	/ € 141.233 resultaatbestemming 2007	/ € 21.029 kapitaallasten MIS	€ 351.829
<b>2009</b>	€ 351.829	/ € 180.184 resultaatbestemming 2008	/ € 39.690 kapitaallasten MIS en onderhoud	€ 492.323
<b>2010</b>	€ 492.323	/ € 996.765 resultaatbestemming 2009	/ € 324.434 informatie-beleidsplan en Bag/WKPB / € 10.000 kapitaallasten MIS	€ 1.154.654
<b>2011</b>	€ 1.154.654	/ € 45.000 reservering ontvangen NUP-gelden	/ € 9.628 kapitaallasten MIS / € 98.047 informatiebeleidsplan	€ 1.091.979

Over de mate waarin alle in de reserve opgenomen middelen noodzakelijk zijn om de kapitaallasten, het informatiebeleidsplan en de activiteiten op het gebied van de BAG te dekken wordt niet inzichtelijk. Ook binnen de organisatie blijkt in het voorjaar 2010 hierover onzekerheid te bestaan: "Dit bedrag is gereserveerd via de bestemming van het resultaat 2009. De oorzaak van het overschot is het gevolg van achtergebleven investeringen. (...) Door het team ICT moet inzichtelijk worden gemaakt welke investeringen nog moeten worden uitgevoerd en welk deel uiteindelijk nog vrij beschikbaar is. Daarbij zal een relatie moeten worden gelegd met onderstaande projecten."<sup>38</sup> Hierbij is een persoonlijk memo van één van de behandelend ambtenaren opgenomen: "Ik heb zelf even gekeken hoe het met de bedragen van onze reserves zit. Er is vorig jaar van de 2 posten (reserve automatisering en reserve informatiebeleidsplan) één reserve gemaakt. In overleg met [financieel adviseur] en [ambtenaar] heb ik afgesproken, dat zij met z'n 2-en voor ons een overzicht maken hoe de reserve er nu voor staat."<sup>39</sup>

### Analyse

De reserve automatisering lijkt in de praktijk de functie van een specifieke Argi voor lasten op het gebied van automatisering te vervullen. De koppeling van de doelstelling en de daarvoor benodigde middelen is niet duidelijk vastgelegd. Hierdoor is het voor de raad niet duidelijk is welk deel nodig is voor de dekking van kapitaallasten (en dus 'geblokkeerd' is), en welk deel vrij besteedbaar is. Dit vermindert de transparantie en een doelmatige omgang met het eigen vermogen.

<sup>37</sup> Gemeente Tynaarlo (2008), *Beleidspunten voorjaarsnota 2008 (lijst met investeringen)*, 23 september 2008, pg. 20.

<sup>38</sup> Gemeente Tynaarlo (2010), *Voorjaarsnota 2010*, nr. 28 reserve informatisering.

<sup>39</sup> Gemeente Tynaarlo (2010), *Voorjaarsnota 2010*, nr. 28 reserve informatisering.

## 2.2 / Vaststellen mutaties in programmabegroting

De programmabegroting 2012 kent 30 begrotingsprogramma's die zijn gebundeld in 9 clusters. De toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves zijn op clusterniveau als totaal gegeven.<sup>40</sup> Zo bevat cluster 7 'Gezonde Leefomgeving', in de programmabegroting 2012 de onderstaande mutaties in reserves:

**Figuur 6 Resultaatbestemming cluster 7 programmabegroting 2012**

Resultaatbestemming	Rekening 2010	Actuele Begroting 2011	Begroting 2012	Meerjaren		
				Begroting 2013	Begroting 2014	Begroting 2015
Toevoeging aan de reserve	1.184.151	2.131.471	744.644	837.507	935.528	1.048.160
Onttrekking aan de reserve	180.914	1.055.268				
<b>Mutatie reserves</b>	<b>1.003.237</b>	<b>1.076.203</b>	<b>744.644</b>	<b>837.507</b>	<b>935.528</b>	<b>1.048.160</b>

Het niveau van de begrotingsclusters is het laagste abstractieniveau waarop de beoogde mutaties worden weergegeven. De begroting bevat geen verdere onderverdeling per programma of een overzicht van de geraamde stortingen en onttrekkingen per reserve. De raad stelt in de programmabegroting dus niet per reserve vast welke onttrekkingen of toevoegingen hij wil doen, maar stelt het totaal aan onttrekkingen of toevoegingen vast dat binnen een cluster aan de reserves wordt gedaan zonder dat hij hierbij inzicht heeft in welke reserves dit betreft. Bij de toelichting op de incidentele baten en lasten en incidentele mutaties in reserves behandelt het college een gedeelte van de begrote mutaties, zonder dat duidelijk wordt hoe dit zich verhoudt tot de totale mutaties<sup>41</sup>. Geïnterviewden lichten toe dat het raadsbesluit tot het instellen van een reserve het moment is waarop de raad op het niveau van de inzet van individuele reserves stuurt. Een uitzondering hierop is de Algemene reserve grote investeringen, waaruit het incidenteel beleid wordt gedekt. Hierover vindt uitgebreide informatievoorziening plaats in de voorjaarsnota en de paragraaf reserves en voorzieningen van de programmabegroting.

### **Programmabegroting: paragraaf reserves en voorzieningen**

De programmabegroting geeft in de paragraaf reserves en voorzieningen inzicht in de gehanteerde definities voor reserves en voorzieningen. Aanvullend op het beleidskader meldt de paragraaf reserves en voorzieningen bij de begrotingen 2011 en 2012 dat in de Nota reserves en voorzieningen 2010<sup>42</sup> de onderstaande categorisering is aangebracht:

- a. Bestemmingsreserves zonder verplichtingen.
- b. Bestemmingsreserves met een egalisatiefunctie.

<sup>40</sup> Formeel lijkt de programmabegroting hiermee niet te voldoen aan het BBV, dat voorschrijft dat de programmabegroting op *programmavniveau* de mutaties in reserves inzichtelijk moet maken. In het geval van Tynaarlo gebeurt dit op een hoger niveau, namelijk het niveau van de begrotingsclusters. Het niveau van begrotingscluster is echter wel vergelijkbaar met wat in andere gemeenten als een 'programma' wordt aangeduid.

<sup>41</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Programmabegroting 2012*, pg. 10-12.

<sup>42</sup> De verwijzing naar de Nota reserves en voorzieningen 2010 is niet geheel correct: in 2010 is geen Nota reserves en voorzieningen meer verschenen, maar is een overzicht van de reserves en voorzieningen bij de Voorjaarsnota behandeld. Dit is het meest recente overzicht van de reserves en voorzieningen.

- c. Bestemmingsreserves met een inkomensfunctie.
- d. Bestemmingsreserves t.b.v. afdekking kapitaallasten.
- e. Bestemmingsreserves t.b.v. afdekking gevoterde kredieten.<sup>43</sup>

Deze indeling komt verder niet terug als ordeningsprincipe in de paragrafen bij begrotingen en jaarrekeningen 2011-2012. De paragraaf reserves en voorzieningen schetst de verwachte omvang van de reserves en voorzieningen per 1 januari van het bewuste begrotingsjaar en specificeert hierbij de omvang van de Algemene reserve calamiteiten (Arca) en de Algemene reserve grote investeringen (Argi). Bij de Argi geeft het college een overzicht van alle beoogde mutaties:

**Figuur 7 Paragraaf reserves en voorzieningen PB 2012**

Saldo per 1 januari 2012	2.612.653
Totaal van de toevoegingen in 2012 (rente)	1.408.830
<i>Tussentelling</i>	4.021.483
Af: middelen t.g.v. de exploitatie 2012 (incidentele tegenvallers + incidentele compensatie budget Bor t.b.v. € 110.000)	915.677
Af: middelen t.b.v. dekking nieuw beleid incidenteel 2012	2.435.747
Af: Dekking exploitatie 2012	526.734
<b>Saldo per 1 januari 2013</b>	<b>143.325</b>

De gemeente zet € 526.734 in om het begrotingstekort van 2012 incidenteel te dekken. Incidentele mee- en tegenvallers worden met de Argi verrekend. De Argi dient met name voor het dekken van nieuwe incidentele uitgaven in 2012. De programmabegroting bevat geen specificatie van de opbouw van het incidentele beleid: dit zit verwerkt in de programma's op basis van de besluitvorming bij de Voorjaarsnota (zie volgende paragraaf). De paragraaf weerstandsvermogen biedt bij de programmabegroting 2012 inzicht in de geïventariseerde risico's en de beschikbare weerstandscapaciteit.

Bij de programmabegroting kan ook evaluatie plaatsvinden van de reserves. In de programmabegroting 2011 meldde het college bijvoorbeeld dat op basis van een scan van de bestemmingsreserves (naar aanleiding van opmerkingen van de accountant bij de jaarrekening 2009) € 3,4 miljoen aan vrije reserves is gevonden: "In deze opstelling hebben wij rekening gehouden met een extra toevoeging van € 3.386.128 ten laste van diverse bestemmingsreserves. Deze reserves hebben wij beoordeeld op de aanwezige en benodigde saldi en de noodzaak van handhaving. Via een separaat besluit zullen wij dit aan de gemeenteraad ter vaststelling voorleggen".<sup>44</sup> Respondenten geven aan dat deze evaluatie voorheen plaatsvond bij de behandeling van de Nota reserves en voorzieningen. In 2010 is deze nota geïncorporeerd in de Voorjaarsnota, in 2011-2012 is via een presentatie de raad ingelicht. In paragraaf 2.6. gaan we verder in op de werkwijze rondom evaluatie.

### 2.3 / Wijziging mutaties in begrotingswijzigingen

Begrotingswijzigingen vinden plaats naar aanleiding van de Voorjaars- en Najaarsbrief en concrete raadsvoorstellen waarvoor dekking in de reserves wordt voorzien. Dit zijn de bestuursrapportages waarin over de voortgang van het lopende beleid wordt gerapporteerd. De raad behandelt de Voorjaarsbrief sinds 2011 gezamenlijk met de Perspectievennota, waarin een doorkijkje wordt gegeven op het volgende begrotingsjaar.

<sup>43</sup> Gemeente Tynaarlo (2010), *Programmabegroting 2011*, pg. 51.

<sup>44</sup> Gemeente Tynaarlo (2010), *Programmabegroting 2011*, pg. 51.

### Perspectievennota: incidentele ruimte voor nieuw beleid

In de perspectievennota vindt besluitvorming plaats over de inzet van de vrije ruimte binnen de Argi voor nieuw incidenteel beleid. De Perspectievennota 2012 bevat een genummerd overzicht van 25 beleidsvelden met daarachter het bedrag dat in 2013 incidenteel beschikbaar zal zijn vanuit de Argi<sup>45</sup>. Deze voorstellen tot de inzet van de Argi voor incidentele uitgaven in 2013 is niet voorzien van een inhoudelijke argumentatie voor dit incidentele beleid. In het overzicht is voor 2013 bijvoorbeeld € 89.000 opgenomen voor breedtesport. In de toelichting bij cluster 4 (Onderwijs) zijn wel de onderstaande doelstellingen opgenomen:

- / Op alle scholen in de gemeente krijgen de kinderen een breed aanbod van cultuur- en sportonderwijs.
- / Er is een doorlopende leerlijn gerealiseerd op de gebieden van sport, kunst en cultuur<sup>46</sup>.

De precieze onderbouwing van het incidentele bedrag van € 89.000 in relatie tot het structurele budget voor sport en onderwijs is hierbij niet opgenomen.

### Perspectievennota: vrijval en afromen van reserves

In het dekkingsplan voor de incidentele uitgaven voor 2012 is in de Perspectievennota 2012 een voorstel tot de vrijval en afroming van een vijftal reserves opgenomen met een totale omvang van € 700.021.

“52 Afroming en opheffing bestemmingsreserves:

53 Afromen egalisereserve btw-compensatie	407.375
54 Opheffen best.reserve inrichting OLP ter Borch	12.064
55 Opheffen best.reserve ontwerpfase voorzieningen Ter Borch	205.944
56 Opheffen best.reserve groenbeheersplan	31.946
57 Opheffen best.reserve maatschappelijke stages	11.000
58 Opheffen best.reserve klimaatbeleid	31.692 <sup>47</sup>

Opvallend is dat de motivatie voor de vrijval en afroming niet is toegelicht met verwijzing naar de doelstelling waarvoor deze reserves ooit zijn gevormd. Bij het voorstel tot het laten vrijvallen van de reserve klimaatbeleid wordt bijvoorbeeld niet de vraag beantwoord of de gemeente nu minder aan klimaatbeleid gaat doen of dat de middelen eenvoudigweg ‘over’ zijn.

### Casus 2: Bestemmingsreserve egalisatie initiatieven OBt (2008-2011)

#### Doelstelling

De doelstelling van de reserve is in de jaarrekening 2008-2009 als volgt omschreven: “deze voorziening is in het leven geroepen om niet door te belasten kosten inzake initiatieven, betreffende medewerking aan bestemmingsplan wijzigingen op te vangen”. Het gaat hier om voorbereidingskosten voor het uitwerken van nieuwe initiatieven door het grondbedrijf die mogelijk op een medewerkende partij kunnen worden verhaald.

In de jaarrekening 2010 meldt het college: “Deze reserve is in het leven geroepen om niet door te belasten kosten inzake initiatieven, betreffende medewerking aan bestemmingsplan wijzigingen op te vangen. Op advies van de accountant is de reserve omgezet in een voorziening”. De accountant motiveert dit advies als volgt: “De initiatieven betreffen mogelijk te ontwikkelen locaties, door de gemeente zelf of in samenwerking met anderen, waarvoor al kosten zijn gemaakt (...) Naar de aard van de ontwikkelingen is het onzeker of de

<sup>45</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Perspectievennota 2012*, 3 juli 2012, pg. 25-26.

<sup>46</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Perspectievennota 2012*, 3 juli 2012, pg. 37.

<sup>47</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Perspectievennota 2012*, 3 juli 2012

gemaakte kosten terugverdiend kunnen worden. (...) Voor deze onzekerheid is geen voorziening getroffen, alhoewel dit verslaggevingstechnisch wel juist zou zijn geweest. Uw gemeente dekt de niet te verhalen kosten uit de bestemmingsreserve 'Initiatieven OBT'.<sup>48</sup> De accountant geeft bij de jaarrekening 2011 aan de wijze van onderbouwing van de nieuwe voorziening te onderschrijven.<sup>49</sup>

#### Aanwending

Jaarlijks heeft de gemeente een budget van € 350.000 beschikbaar voor het uitwerken en onderzoeken van initiatieven voor nieuwe ruimtelijke ontwikkelingen. Naar verwachting is de helft hiervan uiteindelijk te verhalen in de grondexploitaties.<sup>50</sup> Vanaf 2010 worden deze middelen op advies van de accountant jaarlijks toegevoegd aan de voorziening initiatieven OBT. De jaarrekening van het OBT van 2010 bevat geen integraal overzicht van de toevoegingen en onttrekkingen aan de voorziening. De jaarrekening van het OBT uit 2011 biedt dit inzicht wel:

	1 jan.	Toevoeging	Onttrekking	31 dec.
<b>2008</b>	€ 0	/ € 175.000 netto werkkapitaal initiatieven 2008 / € 32.475 planologie centrumplan Eelde	/ € 1.592 afgesloten initiatieven 2008	€ 205.883
<b>2009</b>	€ 205.883	/ € 175.000 netto werkkapitaal initiatieven 2009	/ € 29.558 afgesloten initiatieven 2009	€ 351.325
<b>2010 Res.</b>	€ 351.325	/ € 0	/ € 351.325 afboeking t.g.v. egalisatie voorziening OBT	€ 0
<b>2010 Voorz.</b>	€ 0	/ € 351.325 overboeking saldo reserve egalisatie OBT	/ € 188.300 <sup>51</sup>	€ 539.625
<b>2011 Voorz.</b>	€ 539.625	/ € 175.000 netto werkkapitaal initiatieven 2011 / € 59.257 diverse initiatieven / € 48.000 overboeking centrumplan Eelde	/ € 155.939 Centrumplan Vries tot en met 2010 / € 405.746 Centrumplan Eelde tot en met 2010 / € 29.004 Afboeking overige initiatieven	€ 231.193

#### Analyse

Ten aanzien van de beschikbare informatie valt een aantal zaken op:

- / De administratie van de reserve is niet intern consistent. In de staat van reserves per 31 december 2009 en 31 december 2010 staat deze reserve opgenomen onder de reserves met rentetoevoeging, maar uit de jaarrekeningen en realisatie blijkt dat de rente wordt toegevoegd aan de Argi.
- / De verantwoording van de onttrekkingen door het beëindigen van initiatieven vindt plaats in de jaarrekening van het OBT.
- / De keuze om een voorziening te vormen voor het dekken van de kosten voor onderzoek en initiatieven is opvallend. De voeding van de voorziening is 'budget gestuurd': een jaarlijks vast bedrag van € 175.000 vloeit in de voorziening. Dit is gebaseerd op de inschatting van het gedeelte van de kosten

<sup>48</sup> Deloitte Accountants (2011), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 12 mei 2010, pg. 15.

<sup>49</sup> Deloitte Accountants (2012), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 25 april 2012, pg. 16.

<sup>50</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Jaarrekening 2010 ontwikkelingsbedrijf Tynaarlo*, pg. 19.

<sup>51</sup> Uit de JR OB T 2010 blijkt niet duidelijk hoe deze onttrekking is opgebouwd.

voor initiatieven dat kan worden verhaald. De uitgaven zijn niet planbaar, zoals bijvoorbeeld bij een onderhoudsvoorziening. Daarbij meldt het college in de jaarrekening 2011 van het OBT: “Wanneer we deze kosten van het saldo afhalen, is het vrij besteedbare saldo per 31 december 2011 ca. € 43.000.”<sup>52</sup>. Een voorziening kent per definitie geen ‘vrije’ ruimte, dus het is onduidelijk waarom deze opmerking niet leidt tot een vrijval van € 43.000 ten gunste van de exploitatie.

- / De keuze om de Reserve initiatieven OBT om te zetten in een voorziening lijkt niet expliciet door de gemeenteraad te zijn genomen maar wordt als een ‘technische verwerking’ als impliciet besluit in de jaarrekening opgenomen.

### Voor- en najaarsbrief

Naast de perspectievennota, behandelt het college in de Voor- en najaarsbrief op een bondige manier de afwijkingen in het lopende begrotingsjaar. Eventuele consequenties voor de exploitaties en inzet van de reserves worden hierin meegenomen. Dit gebeurt bewust op een beknopte manier: “Wij willen hiermee aansluiten op uw behoefte om op een korte en bondige manier op de hoogte gebracht te worden over ontwikkelingen, opvallende zaken en afwijkingen in de lopende begroting”<sup>53</sup>. In de raadsworkshop onderkennen raadsleden te sturen op een overzichtelijke en beknopte planning-en-controlcyclus.

### 2.4 / Realisatie en resultaatbestemming

Het college legt in de jaarstukken verantwoording af over de mutaties in reserves. Hierin zijn alle mutaties verwerkt die de raad met het vaststellen van de primitieve begroting 2011, de voorjaarsbrief, najaarsbrief en de afzonderlijke raadsbesluiten heeft goedgekeurd<sup>54</sup>. In de toelichting op de balans geeft het college per reserve inzicht in de omvang aan het begin van het boekjaar, de stortingen en onttrekkingen tijdens het boekjaar en de uiteindelijke omvang per 31 december. Daarnaast staat per reserve een globale omschrijving opgenomen, zoals bijvoorbeeld:

- / Deze reserve is gevormd met niet bestede, beschikbaar gestelde middelen voor de combinatiefunctionarissen. En is bedoeld om de kosten van de combinatiefunctionarissen te dekken voor de periode 2010-2011. Gedurende 2011 hebben op deze reserve geen mutaties plaatsgevonden. Ultimo 2011 bedraagt de stand van de reserve € 93.119<sup>55</sup>
- / De bestemmingsreserve is in het leven geroepen om eventuele toekomstige tekorten binnen de WMO te kunnen opvangen. De stand van de reserve was ultimo 2010 vrij besteedbaar en is vrijgevallen in 2011.<sup>56</sup>

Het college meldt van een aantal reserves dat deze zijn vrijgevallen omdat ze ‘vrij besteedbaar’ waren. Een koppeling met de doelstelling wordt hierbij niet expliciet gelegd. In het bijgevoegde raadsbesluit bij de jaarrekening vormt de resultaatbestemming een expliciet beslispunt in het raadsbesluit. Dit laatste geldt ook voor het doorschuiven van positieve jaarrekeningresultaten via egaliseringsreserves: deze zijn als expliciet beslispunt in het raadsvoorstel opgenomen. Zo bevat de jaarrekening 2011 bijvoorbeeld het onderstaande beslispunt:

<sup>52</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Jaarrekening 2011 ontwikkelingsbedrijf Tynaarlo*, pg. 27.

<sup>53</sup> Gemeente Tynaarlo (2011), *Najaarsbrief 2011*, 13 oktober 2011, pg. 1.

<sup>54</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Raadsvoorstel Jaarverslag 2011*, 24 april 2012, pg. 2.

<sup>55</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Jaarrekening 2011*, pg. 100.

<sup>56</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Jaarrekening 2011*, pg. 99.



In het resultaat van het OBT zit een voordeel opgesloten als gevolg van een hogere doorbelasting van de afdeling OBT naar de diverse complexen als gevolg van een te hoog gehanteerd voorgerecalculeerd uurtarief. Dit betreft een bedrag van € 68.875. Toevoeging aan reserve OBT.<sup>57</sup>

Wel zit volgens geïnterviewden een complexiteit in de verhouding tussen de (algemene) reserves van het grondbedrijf en de overige reserves van de gemeente. Winsten en verliezen binnen het grondbedrijf worden verrekend met de Algemene reserve OBT, en daarna pas met de Argi. De resultaatbestemming bij de jaarrekening 2011 bevatte bijvoorbeeld het volgende voorstel: “Op het complex Verspreide Gronden is een winst genomen van € 288.238. De winst is eerst toegevoegd aan de AR-OBT. Het college stelt voor om deze winst middels de resultaatbestemming vervolgens toe te voegen aan de Argi”<sup>58</sup>. Geïnterviewden geven aan dat de raad zal worden voorgesteld om de scheiding op te heffen om de transparantie te vergroten. Ook zal de aparte jaarrekening van het OBT hierbij worden opgeheven en worden opgenomen (als bijlage) in de jaarrekening.

#### Bevindingen accountant bij de jaarrekening

Naast de verantwoording van de inzet van de reserves voert de accountant jaarlijks bij de jaarrekening ook een controle uit over de rechtmatigheid en getrouwheid ervan. In de afgelopen twee jaarrekeningen zijn uit deze accountantscontroles de onderstaande zaken aangemerkt met betrekking tot de reserves en voorzieningen:

- / Bij de jaarrekening 2010 wijst de accountant op het ontbreken van een goede onderbouwing van de voorziening riolering: “doordat er geen directe relatie gelegd kan worden tussen de opgebouwde voorziening en het GRP. Als gevolg hiervan is door uw raad besloten om de voorziening te laten vrijvallen, en om een reserve in te stellen die dient als egalisatie reserve voor de rioolrechten”<sup>59</sup>.
- / Bij de jaarrekening 2010 merkt de accountant op dat de wijze van berekening van het weerstandsvermogen (13% van de totale lasten) een onnauwkeurig beeld geeft en dat de gemeente een nieuwe systematiek gaat ontwikkelen.<sup>60</sup>
- / Bij de jaarrekening 2010 adviseert de accountant om de reserve initiatieven egalisatie initiatieven OBT (zie kader case 2) om te zetten in een voorziening.<sup>61</sup>
- / Door het ontbreken van een sluitende onderbouwing van de voorziening onderhoud gebouwen voor het deel van het onderhoud van IAB-accommodaties, woog de accountant bij de jaarrekening 2010 een onzekerheid van € 250.000 mee in het oordeel over de jaarrekening. In de managementletter 2011 benadrukte de accountant nogmaals het belang van het zorgen voor een goede onderbouwing.<sup>62</sup> Bij de jaarrekening 2011 stelt het college in een apart beslispunt voor om de Voorziening onderhoud gebouwen met € 112.980 af te romen. “Dit omdat de voorziening een te hoog saldo bevatte in relatie tot het onderhoudsprogramma voor de komende 10 jaren. Voorgesteld wordt om dit voordeel toe te voegen aan

<sup>57</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Raadsvoorstel Jaarverslag 2011*, 24 april 2012, pg. 4.

<sup>58</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Raadsvoorstel Jaarverslag 2011*, 24 april 2012, pg. 3.

<sup>59</sup> Deloitte Accountants (2011), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 12 mei 2011, pg. 7.

<sup>60</sup> Deloitte Accountants (2011), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 12 mei 2011, pg. 10.

<sup>61</sup> Deloitte Accountants (2011), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 12 mei 2011, pg. 15.

<sup>62</sup> Deloitte Accountants (2011), *Managementletter 2011*, 13 december 2011, pg. 14.

de reserve IAB<sup>63</sup>. In het rapport van bevindingen bij de jaarrekening 2011 constateert de accountant dat de onzekerheid op een goede manier is weggenomen.<sup>64</sup>

In de omgang met reserves en voorzieningen heeft de accountant in de afgelopen jaren één onzekerheid geconstateerd. Op de diverse opmerkingen die de accountant maakt onderneemt het college actie door het omzetten van de reserve egalisatie initiatieven OBT in een voorziening, het omzetten van de voorziening riolering in een reserve en het oppakken van risicomangement. De 'technische' aanpassingen als het omzetten van een reserve in een voorziening en vice versa vinden plaats bij het vaststellen van de jaarrekening door de gemeenteraad.

Bij de controle van de jaarrekening 2008 heeft de raad in 2009 de accountant gevraagd om extra aandacht te besteden aan de reserves en voorzieningen. Dit levert de onderstaande aanbevelingen op:

- / Voor de verantwoording is het beter om de nota reserves en voorzieningen te actualiseren voordat de jaarrekening wordt opgesteld, zodat de jaarrekening een actueel inzicht geeft in de reserves en voorzieningen.
- / Uw gemeente beschikt over in totaal 60 bestemmingsreserves. Het is de vraag of het aantal reserves noodzakelijk is voor de uitvoering van het beleid. Kunnen de uitgaven die uit de reserves worden gedekt niet worden opgenomen in de reguliere begroting?
- / Voor bestemmingsreserves met een 'bestedingsfunctie' wordt niet aangegeven wat de bestedingsplanning is. Een dergelijke bestemmingsreserve is immers bedoeld om uitgegeven te worden in enig jaar, en als het doel zou vervallen, kan ook de bestemmingsreserve vrijvallen.
- / Ook voor de bestemmingsreserves die gevormd zijn met het doel om de lasten op lange termijn te egaliseren, geldt dat beoordeeld moet worden in hoeverre het saldo nog nodig is voor de doelstelling en of het saldo niet onnodig hoog oploopt.<sup>65</sup>

Voor een deel heeft de 'opschoning' van de reserves in 2010 plaatsgevonden (vermeld in de programmabegroting 2011). Vanaf 2009 is het aantal bestemmingsreserves sterk afgenomen. De gemeente is echter niet gaan werken met een bestedingsplan. Daarnaast valt op dat de Nota reserves en voorzieningen juist is vervallen, terwijl de accountant het belang ervan sterk benadrukt.

### **Uitvoering voorzieningen**

De accountant controleert de onderbouwing van voorzieningen waarbij signalen worden omgezet in besluitvorming. Hierbij geven geïnterviewden aan dat de accountant bijvoorbeeld bij de Reserve egalisatie initiatieven OBT (case 2) in het verleden van standpunt wisselde over de vraag of dit een voorziening of reserve moest zijn.

Het treffen van een verliesvoorziening leidt tot een last in de begroting en daarmee tot een raadsbesluit. De resultaatbestemming bij de jaarrekening verwijst expliciet hiernaar: "Voor het vormen van de verliesvoorziening voor het complex De Bronnen gaf de jaarrekening een positief resultaat van € 1.980.332. Doordat de dekking nog verwerkt moet worden middels de resultaatbestemming blijft er na bestemming van het resultaat nog een positief saldo van € 932.944 over om toe te voegen aan de Argi"<sup>66</sup>.

---

<sup>63</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Raadsvoorstel Jaarverslag 2011*, 24 april 2012, pg. 4.

<sup>64</sup> Deloitte Accountants (2012), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 25 april 2012, pg. 16.

<sup>65</sup> Deloitte Accountants (2009), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 19 mei 2009, pg. 6.

<sup>66</sup> Gemeente Tynaarlo (2012), *Raadsvoorstel Jaarverslag 2011*, 24 april 2012, pg. 3.



## 2.5 / Informatievoorziening

Tot en met 2009 verscheen jaarlijks een Nota reserves en voorzieningen. In deze Nota nam het college alle reserves en voorzieningen door op actualiteit. Tijdens de behandeling van de Nota reserves en voorzieningen 2008 (april 2008) gaven meerdere fracties aan dat de leesbaarheid en toepasbaarheid van de nota te wensen overliet en dat er meer aandacht zou moeten komen voor nut en noodzaak van de reserves. Daarnaast verzocht de raad de accountant om bij de jaarrekeningcontrole 2008 extra aandacht te besteden aan de reserves en voorzieningen.<sup>67</sup> Daarom structureerde het college het overzicht van reserves en voorzieningen via de onderstaande vragen:

- / Wat is het doel van de reserve / voorziening?
- / Wat gaan we met de middelen doen?
- / Wanneer gaan we de middelen inzetten?
- / Beoordeel de toereikendheid van het saldo in relatie tot de inzet en onderbouw dit.
- / Wat hebben we het afgelopen jaar met de middelen gedaan?
- / Ruimte voor eventuele aanvullende informatie.

De informatievoorziening is bij sommige reserves erg gedetailleerd en vrijwel overeenkomstig het normenkader zoals de rekenkamercommissie dit heeft vastgesteld (zie bijlage 1):

**Figuur 8 Toelichting bestemmingsreserve bruidsschat Stichting Baasis<sup>68</sup>**

Bestemmingsreserve bruidsschat Stichting Baasis	
1. Wat is het doel van de reserve / voorziening?	Het dekken van de opstartkosten van stichting Baasis.
2. Wat gaan we met de middelen doen?	De middelen worden ingezet ter dekking van de opstartkosten van stichting Baasis.
3a. Wanneer gaan we de middelen inzetten?	De middelen worden nog ingezet voor de jaren 2009, 2010, 2011 en 2012.
3b. Beoordeel de toereikendheid van het saldo in relatie tot de inzet en onderbouw dit.	Het saldo wordt als volgt ingezet: 2009: € 298.351, 2010: € 195.876, 2011: € 117.158, 2012: € 35.123.
4. Wat hebben we het afgelopen jaar met de middelen gedaan?	De middelen worden vanaf 2009 ingezet ter dekking van de kosten van verzelfstandiging van het openbaar onderwijs.
5. Ruimte voor eventuele aanvullende informatie.	-

Andere reserves zijn echter minder duidelijk omschreven, waarbij cellen niet zijn ingevuld. Ook is niet voor alle reserves even duidelijk hoe de omvang zich verhoudt tot het beoogde bestedingsdoel. Zo meldt de Nota over de Reserve mechanisatie buitendienst onder de noemer 'toereikendheid': "Dekking van de kapitaallasten dient plaats te vinden ten laste van de exploitatie, dan wel via de reserve mechanisatie buitendienst gemeentewerken"<sup>69</sup>. Een berekening van de toereikendheid van de vrijval van kapitaallasten

<sup>67</sup> Gemeente Tynaarlo (2009), *Raadsvoorstel Nota reserves en voorzieningen 2009*, 2 juni 2009, pg. 1.

<sup>68</sup> Gemeente Tynaarlo (2009), *Nota reserves en voorzieningen 2009*, 2 juni 2009, pg. 63.

<sup>69</sup> Gemeente Tynaarlo (2009), *Nota reserves en voorzieningen 2009*, 2 juni 2009, pg. 38.

voor toekomstige vervangingsinvesteringen ontbreekt, waardoor het niet mogelijk is om in te schatten hoe omvangrijk de reserve moet zijn.

Na 2009 is er geen Nota reserves en voorzieningen meer in de raad behandeld. Wel gaf de organisatie op 29 juni 2010 bij de behandeling van de voorjaarsnota 2010 in een bijlage per reserve de vragen zoals die in 2009 waren geformuleerd. Daarnaast gaf de organisatie inzicht in de opbouw van de reserves en de mate waarin deze zijn geblokkeerd door de inzet van bespaarde rente, kapitaallasten of weerstandsvermogen. In 2011 is deze informatievoorziening gestopt. Raadsleden geven in de workshop aan dat ze vooral streven naar korte en bondige rapportages. Hierbij wordt 'werkendeweg' gesleuteld aan de vorm van rapportages.

## 2.6 / Toetsingskader

De bovenstaande bevindingen verhouden zich op de volgende wijze tot het toetsingskader:

Toetsingscriterium	Weging
<i>7. Hoe en door wie zijn het oorspronkelijke doel en de oorspronkelijke omvang van de reserves en voorzieningen bepaald?</i>	
a. De vorming van (bestemmings)reserves en voorzieningen is in overeenstemming met de criteria in het BBV en de criteria zoals deze in het beleidskader zijn vastgelegd; b. Bij het instellen van reserves zijn de onderstaande zaken in het raadsbesluit vastgelegd: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Het doel voor een reserve;</li> <li>2. Het motief en de noodzaak van instelling;</li> <li>3. De wijze waarop de reserve wordt gevoed;</li> <li>4. Rentetoeschrijving / inflatiecorrectie;</li> <li>5. Benodigde omvang / plafond van de reserve;</li> <li>6. (Maximale) looptijd van een reserve;</li> <li>7. Bestedingsplan.</li> </ol>	a. <b>Komt overeen</b> – De beleidskaders voor bestemmingsreserves bevatten slechts globale criteria, waaraan de reserves in praktijk voldoen. b. <b>Komt niet overeen</b> – Bij het instellen van een bestemmingsreserve ontbreekt in een aantal gevallen een deel van de criteria. Met name de tijdgebondenheid, onderbouwing van benodigde omvang en bestedingsplan ontbreken. Wel is er een check op rechtmatigheid. Onder de inrichting en mutaties van de reserves dient altijd een raadsbesluit te liggen.
<i>8. In hoeverre heeft de besluitvorming door de raad conform regels en afspraken plaatsgevonden?</i>	
a. De inzet van (bestemmings)reserves en voorzieningen is in overeenstemming met de criteria in het BBV en de criteria zoals deze in het beleidskader zijn vastgelegd; b. Bij het aanwenden van reserves bij het vaststellen van de begroting, begrotingswijzigingen of de jaarrekening vindt een expliciete koppeling plaats met het doel waarvoor deze reserve is ingesteld; c. Uit de accountantscontrole blijken geen onrechtmatigheden met betrekking tot de inzet van reserves en voorzieningen.	a. <b>Komt niet overeen</b> – De praktijk heeft zich 'werkendeweg' afgewend van het beleidskader uit 2008 zonder dat het kader formeel is herijkt. Hierdoor wordt bijvoorbeeld bespaarde rente als structureel dekkingsmiddel gebruikt. b. <b>Komt niet overeen</b> – Alleen bij het instellen van reserves of besluitvorming over nieuw beleid dat wordt gedekt vanuit de Argi vindt afweging plaats over de doelstelling. c. <b>Komt deels overeen</b> – In de jaarrekening 2010 constateert de accountant één onzekerheid bij de Voorziening voor onderhoud gebouwen. Deze wordt gecorrigeerd door het college.
<i>9. Op welke wijze is de informatie-uitwisseling tussen B&amp;W en de raad ten aanzien van de instelling en het</i>	

<i>verloop van reserves en voorzieningen in relatie tot de beleidsuitvoering en doelbereiking vormgegeven?</i>	
<p>a. De informatievoorziening aan de raad is tijdig, juist en volledig;</p> <p>b. De informatievoorziening aan de raad over (individuele) reserves gaat expliciet in op:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. de reserves die zijn ingezet voor de dekking van kapitaalslasten;</li> <li>2. de reserves die zijn geblokkeerd voor het weerstandsvermogen;</li> <li>3. de reserves die zijn 'geblokkeerd' voor interne financiering.</li> </ol> <p>c. De informatievoorziening over de reserves en voorzieningen is begrijpelijk voor raadsleden.</p>	<p>a. <b>Komt deels overeen</b> – Vanuit het BBV en de lokale beleidskaders geredeneerd is de informatie over reserves en voorzieningen tijdig en juist (rechtmatig). Wat betreft de volledigheid voor een doelmatige en doeltreffende omgang met reserves, ontbreekt op het niveau van de individuele reserves inzicht in aard en opbouw ervan. Ook ontbreekt een periodieke actualisatie van de doelen bij reserves waardoor niet altijd helder is of een reserve nog wel bestaansrecht heeft.</p> <p>b. <b>Komt niet overeen</b> – In de Nota's reserves en voorziening was dit inzicht aanvankelijk wel aanwezig, maar sinds 2011 krijgt de raad deze informatie niet meer.</p> <p>c. <b>Komt deels overeen</b> – In de raadsworkshop geven raadsleden aan dat de informatie toereikend is en dat ze op basis hiervan kunnen sturen. Daarnaast wordt ook aangegeven dat het lastige materie is die niet altijd even toegankelijk en begrijpelijk wordt aangeboden. Voor een aantal raadsleden ontbreekt het overzicht en is er onvoldoende houvast om te volgen of de doelen van de reserves nog actueel zijn.</p>

# Bijlagen

## Bijlage 1. Toetsingskader

Het onderstaande toetsingskader is gebaseerd op de Gemeentewet (budgetrecht van de raad), bepalingen in het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) en *best practices* bij gemeenten. Lopende het onderzoek toetsen we in hoeverre de situatie bij de gemeente Tynaarlo overeenkomt met de criteria in dit toetsingskader.

Deelvraag		Toetsingscriteria
Inventariserend	1. Welke reserves en voorzieningen zijn er?	<i>Beschrijvende vragen, geen toetsingscriteria</i>
	2. Wat is het verloop van de reserves gedurende de onderzoeksperiode (2008-2011)?	
	3. Hoe verhouden de reserves en voorzieningen zich tot de investeringen en de exploitatiebegroting?	
Beleid	4. Welk gemeentelijk beleid, in aanvulling op de bestaande wet- en regelgeving, is vastgesteld ten aanzien van reserves en voorzieningen?	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het beleidskader bevat een beargumenteerde en eenduidige interpretatie van de begrippen 'algemene reserve', 'bestemmingsreserve' en 'voorziening';</li> <li>b. Het beleidskader geeft beargumenteerde en eenduidige criteria voor de vorming, inzet en evaluatie van reserves;</li> <li>c. Het beleidskader geeft beargumenteerde en eenduidige criteria voor de vorming, inzet en evaluatie van voorzieningen;</li> <li>d. Het beleidskader bevat beargumenteerde en eenduidige bepalingen over de toerekening van rente aan reserves;</li> <li>e. Het beleidskader bevat beargumenteerde en eenduidige bepalingen over de informatie-, sturings- en controlemomenten van de raad ten aanzien van reserves en voorzieningen;</li> <li>f. Het beleidskader schrijft voor dat voor alle bestemmingsreserves de onderstaande zaken eenduidig en beargumenteerd in een raadsbesluit moeten zijn vastgelegd: <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Het doel voor een reserve;</li> <li>2. Het motief en de noodzaak van instelling;</li> <li>3. De wijze waarop de reserve wordt gevoed;</li> <li>4. Rentetoeschrijving / inflatiecorrectie;</li> <li>5. Benodigde omvang / plafond van de reserve;</li> <li>6. (Maximale) looptijd van een reserve ;</li> <li>7. Bestedingsplan.</li> </ul> </li> </ul>
	5. Welk beleid is vastgesteld ten aanzien van het weerstandsvermogen en hoe zijn stille reserves hierin meegenomen?	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het beleidskader bevat beargumenteerde en eenduidige uitgangspunten voor de opbouw van de weerstandscapaciteit;</li> <li>b. Het beleidskader bevat beargumenteerde en eenduidige uitgangspunten voor de omgang met stille reserves.</li> </ul>
	6. Wat was de rol van de raad bij de	a. De raad stelt iedere raadsperiode het beleid ten aanzien van

	totstandkoming van het beleid ten aanzien van reserves, voorzieningen en het weerstandsvermogen?	<p>reserves en voorzieningen opnieuw vast;</p> <p>b. Het beleidskader reserves en voorzieningen is expliciet geagendeerd en behandeld in de commissie- en raadsvergadering.</p> <p>c. Opmerkingen van de accountant over reserves en voorzieningen worden expliciet in de raad behandeld en over verwerking wordt terug gerapporteerd.</p>
Uitvoering	7. Hoe en door wie zijn het oorspronkelijke doel en de oorspronkelijke omvang van de reserves en voorzieningen bepaald?	<p>a. De vorming van (bestemmings)reserves en voorzieningen is in overeenstemming met de criteria in het BBV en de criteria zoals deze in het beleidskader zijn vastgelegd;</p> <p>b. Bij het instellen van reserves zijn de onderstaande zaken in het raadsbesluit vastgelegd:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Het doel voor een reserve;</li> <li>2. Het motief en de noodzaak van instelling;</li> <li>3. De wijze waarop de reserve wordt gevoed;</li> <li>4. Rentetoeschrijving / inflatiecorrectie;</li> <li>5. Benodigde omvang / plafond van de reserve;</li> <li>6. (Maximale) looptijd van een reserve;</li> <li>7. Bestedingsplan.</li> </ol>
	8. In hoeverre heeft de besluitvorming door de raad conform regels en afspraken plaatsgevonden?	<p>a. De inzet van (bestemmings)reserves en voorzieningen is in overeenstemming met de criteria in het BBV en de criteria zoals deze in het beleidskader zijn vastgelegd;</p> <p>b. Bij het aanwenden van reserves bij het vaststellen van de begroting, begrotingswijzigingen of de jaarrekening vindt een expliciete koppeling plaats met het doel waarvoor deze reserve is ingesteld;</p> <p>c. Uit de accountantscontrole blijken geen onrechtmatigheden met betrekking tot de inzet van reserves en voorzieningen.</p>
	9. Op welke wijze is de informatie-uitwisseling tussen B&W en de raad ten aanzien van de instelling en het verloop van reserves en voorzieningen in relatie tot de beleidsuitvoering en doelbereiking vormgegeven?	<p>a. De informatievoorziening aan de raad is tijdig, juist en volledig;</p> <p>b. De informatievoorziening aan de raad over (individuele) reserves gaat expliciet in op:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. de reserves die zijn ingezet voor de dekking van kapitaalslasten;</li> <li>2. de reserves die zijn geblokkeerd voor het weerstandsvermogen;</li> <li>3. de reserves die zijn 'geblokkeerd' voor interne financiering;</li> </ol> <p>c. De informatievoorziening over de reserves en voorzieningen is begrijpelijk voor raadsleden.</p>
	10. In hoeverre zijn de bij de instelling beoogde doelstellingen behaald?	<p>a. Alle reserves en voorzieningen worden periodiek geëvalueerd op nut, noodzaak en toereikendheid.</p>

## Bijlage 2. Bronnen

Voor dit onderzoek raadpleegden de onderzoekers naast de door de organisatie aangeleverde overzichten van de ontwikkeling van de reserves en voorzieningen de onderstaande bronnen:

- / Deloitte Accountants (2009), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 19 mei 2009.
- / Deloitte Accountants (2010), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 12 mei 2010.
- / Deloitte Accountants (2011), *Managementletter 2011*, 13 december 2011.
- / Deloitte Accountants (2011), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 12 mei 2011.
- / Deloitte Accountants (2012), *Verslag van bevindingen gemeente Tynaarlo*, 25 april 2012.
- / Fracties PvdA, CDA, GroenLinks, ChristenUnie en Fractie v.d. Meij (2012), *Collegeprogramma gemeente Tynaarlo 2012-2014, Samen investeren in de toekomst*.
- / Gemeente Tynaarlo (2003), *Financiële verordening gemeente Tynaarlo 2003*, 4 november 2003.
- / Gemeente Tynaarlo (2007), *Nota Grondbeleid gemeente Tynaarlo*, 12 juni 2007.
- / Gemeente Tynaarlo (2008), *Beleidspunten voorjaarsnota 2008 (lijst met investeringen)*, 23 september 2008.
- / Gemeente Tynaarlo (2008), *Nota reserves en voorzieningen 2008*, 26 maart 2008.
- / Gemeente Tynaarlo (2009), *Besluitenlijst van de openbare vergadering van de raad van de gemeente Tynaarlo*, 30 juni 2009.
- / Gemeente Tynaarlo (2009), *Nota reserves en voorzieningen 2009*, 30 juni 2009.
- / Gemeente Tynaarlo (2009), *Raadsvoorstel uitvoering toekomststrategie Essent*, 7 april 2009.
- / Gemeente Tynaarlo (2010), *Programmabegroting 2011*.
- / Gemeente Tynaarlo (2010), *Voorjaarsnota 2010*, 29 juni 2010.
- / Gemeente Tynaarlo (2011), *Financiële verordening gemeente Tynaarlo 2011*, 15 maart 2011.
- / Gemeente Tynaarlo (2011), *Najaarsbrief 2011*, 13 oktober 2011.
- / Gemeente Tynaarlo (2011), *Nota weerstandsvermogen en risicomanagement*.
- / Gemeente Tynaarlo (2011), *Programmabegroting 2012*, 25 oktober 2011.
- / Gemeente Tynaarlo (2011), *Technische toelichting t.b.v. de Gemeenteraad op dinsdag 4 januari 2011*.
- / Gemeente Tynaarlo (2012), *Jaarrekening 2011*.
- / Gemeente Tynaarlo (2012), *Perspectievennota 2012*, 3 juli 2012.
- / Gemeente Tynaarlo (2012), *Programmabegroting 2012*.
- / Gemeente Tynaarlo (2012), *Raadsvoorstel Jaarverslag 2011*, 24 april 2012.
- / RIGO Research en advies BV (2012), *Financiële sturing grondbeleid gemeente Tynaarlo*, 12 september 2012.

Ook hielden de onderzoekers gesprekken met de onderstaande betrokkenen binnen de gemeente Tynaarlo. Van de individuele bijeenkomsten is een gespreksverslag opgesteld dat de respondenten ter verificatie is voorgelegd.

Datum	Geïnterviewde(n)	Functie
17 oktober 2012	Dhr. Hans de Graaf	Portefeuillehouder financiën
	Dhr. Marcel Wietzes	Medewerker financieel beheer
	Diverse raadsfracties	Groepsinterview
25 oktober 2012 (telefonisch)	Dhr. Floris Liefferink	Financieel consultant

### Bijlage 3. Verloop reserves en voorzieningen

De onderstaande tabel geeft een uitgebreid overzicht van de stand van alle (bestemmings)reserves en voorzieningen per 31 december van het betreffende jaar. Dit overzicht is opgebouwd vanuit de door de organisatie aangeleverde bestanden. De grijs gearceerde rijen betreffen de reserves en voorzieningen die op 31 december 2011 niet meer bestonden of nihil waren.

<b>Algemene reserves</b>		<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
510000001	Algemene Reserve Calamiteiten	7.363.297	5.500.297	5.197.350	6.404.818	9.435.852
511000001	Algemene Reserve Grote Investerings	4.715.701	3.752.887	10.705.719	8.178.444	3.659.412
<b>Totaal algemene reserves:</b>		<b>12.078.998</b>	<b>9.253.184</b>	<b>15.903.068</b>	<b>14.583.262</b>	<b>13.095.265</b>

<b>Reserves met rentetoevoeging</b>		<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
521000001	Reserve wegen	180.000	0	0	0	0
521000002	Reserve rondweg Zuidlaren	1.422.982	1.138.131	1.195.038	0	0
521000004	Reserve sport	172.234	123.337	106.166	0	0
521000007	Reserve nieuwbouw gemeentehuis	10.474.506	10.191.411	10.160.067	9.876.972	9.586.473
521000008	Egalisatiereserve BTW compensatie	2.025.592	1.809.183	1.552.781	480.000	738.733
521000011	Reserve mechanisatie buitendienst	537.212	461.481	441.193	494.592	573.487
521000012	Reserve stedelijke vernieuwing	576.435	557.324	585.190	10.000	0
521000013	Reserve brandweer materieel	1.019.759	1.070.747	1.074.845	1.103.883	1.088.684
521000015	Reserve onderwijs algemeen	992.251	1.195.500	1.255.275	0	0
521000016	Reserve integraal accommodatiebeleid	859.618	1.811.003	2.400.424	4.131.886	5.398.511
521000017	Reserve nog te betalen	113.921	0	0	0	0
521000019	Reserve gebouwenbeheer elektra veiligheid	86.750	91.088	95.642	87.670	79.748
521000021	Reserve nog te betalen 2007	197.038	110.233	0	0	0
521000022	Reserve nog te betalen kosten 2007 in 2008		114.769	0	-	0
521000022	Reserve nog te betalen 2010			-	1.285.313	0
521000023	Reserve dekking raadsinformatiesysteem		-	48.620	42.228	35.468
521000025	Reserve mee te nemen gelden 2011				-	1.811.358
521980001	Reserve lokaal onderwijs	768.405	788.314	392.395	116.160	97.620
532000030	Reserve egalisatie initiatieven OBT		-	351.326	539.626	-
<b>Totaal reserves met rentetoevoeging:</b>		<b>19.426.704</b>	<b>19.462.522</b>	<b>19.658.963</b>	<b>18.168.332</b>	<b>19.410.084</b>

<b>Reserves zonder rentetoevoeging (rente gaat naar Argi)</b>		<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
522000001	Reserve buurthuizen	112.944	112.944	112.944	60.000	0
522000003	Reserve knelpunten personeel	88.988	88.988	0	0	0
522000004	Reserve automatisering	231.625	351.829	492.323	1.154.654	1.091.979
522000005	Reserve sociale zaken	477.079	0	0	0	0
522000007	Reserve Dubo	47.281	38.047	0	0	0
522000009	Reserve kunst	6.285	0	0	0	0
522000010	Reserve Groningen Airport	176.035	140.828	105.621	70.414	35.207
522000018	Reserve Actualisering/digitalisering bestemmingspl.(2002)	139.397	123.943	118.417	104.692	104.692
522000019	Reserve Raadsleden digitaal (2002)	57.200	57.200	0	0	0
522000020	Reserve Ondergrondse containers (2002)	19.896	0	0	0	0



522000021	Reserve Ruiterspaden Eelde (2002)	5.434	0	0	0	0
522000025	Reserve baggeren Zuidlaardermeer	66.339	48.188	3.453	0	0
522000026	Reserve Stimuleringsmaatr.vrijwilligerswerk (2003)	14.105	0	0	0	0
522000027	Reserve Integraal accommodatiebeleid (2003)	84.156	84.156	0	0	0
522000039	Reserve Herz. Gem. verkeers- en vervoersplan (2004)	12.605	12.605	0	0	0
522000041	Reserve Gemeentelijke interne milieuzorg (2004)	34.341	34.341	0	0	0
522000042	Reserve Opstellen klimaatbeleid (2004)	12.605	0	0	0	0
522000045	Reserve Vertrekregeling medewerkers 58+ (2004)	175.463	119.831	22.675	0	0
522000047	Reserve Expl.Zwarte Lent, Zuidl.vn (incl.aanpass.) (2004)	127.140	105.338	0	0	0
522000048	Reserve Vertrekregeling medewerkers 55+ (2004)	230.432	116.582	0	0	0
522000050	Reserve uitvoering project wmo (van 2005 naar 2006)	38.226	38.226	0	0	0
522000051	Reserve uitvoering project cmc (van 2005 naar 2006)	20.000	20.000	0	0	0
522000054	Reserve afdrachten algemene dienst / OBt (AR OBt)	1.345.987	2.794.385	2.472.808	947.051	2.192.556
522000055	Reserve Skate-voorzieningen	46.000	0	0	0	0
522000056	B.R. milieu beleidsplan	5.026	5.026	3.136	0	0
522000057	B.R. project verkeer kern Zuidlaren	656.553	169.789	0	0	0
522000058	B.R. Uitvoering fietsbeleidsplan	100.254	0	0	0	0
522000060	B.R. verkeersproblemtk Zuidlaren 3e fase	195.516	173.396	283.875	283.875	0
522000061	B.R. voorberkd fase 2 verk.kern Z'laren	169.803	150.341	0	0	0
522000062	B.R. voorberkd fase 3 verk.kern Z'laren	270.205	247.147	0	0	0
522000063	<i>B.R. inrichting OLP ter Borch</i>	<i>12.064</i>	<i>12.064</i>	<i>12.064</i>	<i>12.064</i>	<i>12.064</i>
522000066	B.R. kunst en cultuurnotitie	50.196	28.753	0	0	0
522000067	<i>B.R. tijdelijke onderw.huisv. Ter Borch</i>	<i>114.703</i>	<i>114.703</i>	<i>114.703</i>	<i>114.703</i>	<i>114.703</i>
522000068	<i>B.R. ontwerpfase voorz. Ter Borch</i>	<i>255.181</i>	<i>230.309</i>	<i>205.944</i>	<i>205.944</i>	<i>205.944</i>
522000070	B.R. Hertsel fietspad Zwijnmaden	95.000	0	0	0	0
522000071	B.R. Hittebestendige camara's brandweer	28.000	21.054	14.054	7.664	0
522000072	B.R. Opknappen zandwegen Zeegse bosgebied	-	8.742	0	0	0
522000074	B.R. Fietspad Okkeveen	76.977	66.370	50.072	0	0
522000075	B.R. Fietspad Oudemolen	17.000	3.796	3.493	0	0
522000076	B.R. WMO	392.758	996.100	885.706	261.000	0
522000077	B.R. Bruidsschat st. Basis		646.508	348.157	152.281	35.123
522000078	BR medewerker plattelandsbeleid		-	66.667	33.334	0
522000079	Bestemmingsreserve openbare orde en veiligheid		-	455.618	530.398	442.940
522000081	BR MFA Tynaarlo sportvelden ontw.locatie		-	1.079.440	1.079.440	1.079.440
522000082	BR Combinatiefunctionarissen		-	93.119	93.119	93.119
522000083	Bestemmingsreserve groenbeheersplan		-	50.000	38.106	31.946
522000085	Bestemmingsreserve maatschappelijke stages		-	-	23.347	11.000
522000086	Bestemmingsreserve Klimaatbeleid		-	-	31.692	31.692
522000087	Bestemmingsreserve Fietspad Veenholt		-	-	198.803	0
522000088	Bestemmingsreserve Ronde Meerweg		-	-	26.115	0
522000089	Bestemmingsreserve Wegenonderhoud		-	-	135.000	0



522000090	Reserve overschrijdingsreg. Onderwijs	69.884	25.659	55.659	55.659	55.659
522000091	BR stimulering bewegingsonderwijs			-	46.199	29.648
522000092	Bestemmingsreserve beschoeiingen			-	32.000	0
522000093	BR wachtgelden gem.bestuur			-	412.617	353.972
523000001	Bestemmingsreserve met Inkomensfunctie	1.184.959	501.959	10.555.555	10.555.555	12.119.813
523000002	B.R. dekking MFA Ter Borch		4.000.000	5.572.263	5.375.800	5.089.475
532000016	BR Rioleringen		-	2.059.288	2.687.722	3.028.307
532000030	Reserve egalisatie initiatieven OB	0	205.883	-		
<b>Totaal reserves zonder rentetoevoeging:</b>		<b>7.263.641</b>	<b>11.895.031</b>	<b>25.237.055</b>	<b>24.729.248</b>	<b>26.159.279</b>
<b>Totaal bestemmingsreserves:</b>		<b>26.690.345</b>	<b>31.357.553</b>	<b>44.896.018</b>	<b>42.897.579</b>	<b>45.569.363</b>
<b>Totaal eigen vermogen:</b>		<b>38.769.343</b>	<b>40.610.737</b>	<b>60.799.086</b>	<b>57.480.842</b>	<b>58.664.627</b>

<b>Voorzieningen</b>		<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
531000001	Voorziening reiniging	-40.167	523.017	663.364	1.404.785	1.431.883
531000002	Voorziening wachtgelden gem.bestuur	150.000	116.541	8.376	-	
531000009	Voorziening gebouwenbeheer	944.693	1.257.387	1.694.312	1.682.579	1.797.750
531000010	Voorziening non-activiteitsregeling	135.783	44.761	62.603	28.483	0
532000001	Voorziening bodemsanering v.Wijk/Boerma	1.079.440	1.079.440	0	0	0
532000015	Voorziening dubieuze debiteuren	97.101	43.100	128.289	145.323	180.873
532000016	Voorziening rioleringen	2.342.133	2.938.567	-		
532000019	Voorziening breedtesport	0	5.893	0	0	0
532000021	Voorziening afwaardering gronden	2.463.841	2.823.403	2.960.035	2.790.951	7.035.459
532000023	Voorziening ICO	66.229	43.228	22.343	42.297	23.656
532000030	Voorziening egalisatie initiatieven OB				-	231.193
532000031	Voorziening Vordering verkoop Essent		-	1.468.800	1.468.800	811.512
532000032	Voorziening Begraven			-	60.797	60.797
<b>Totaal voorzieningen:</b>		<b>7.239.054</b>	<b>8.875.338</b>	<b>7.008.122</b>	<b>7.624.015</b>	<b>11.573.123</b>