



Controle protocol jaarstukken 2018

1. Inleiding

1.1 Algemeen

In september 2016 is Baker Tilly Berk benoemd tot accountant van Avri voor de controle van de jaarrekeningen over de boekjaren 2016 t/m 2017, met een optie tot verlenging van de overeenkomst met maximaal twee keer één jaar. Het Dagelijks Bestuur Avri heeft in februari 2018 besloten gebruik te maken van de optie tot verlenging, waardoor Baker Tilly Berk de controle van de jaarstukken 2018 zal verzorgen.

In dit protocol voor de accountantscontrole van de jaarstukken 2018 van Avri, verder aangeduid met 'Controleprotocol 2018', wordt invulling gegeven aan de aan Baker Tilly Berk gegeven opdracht tot controle van de jaarstukken 2018.

1.2 Doelstelling

Dit controleprotocol heeft als doel nadere aanwijzingen te geven aan de accountant over de reikwijdte van de accountantscontrole, de daarvoor geldende normstellingen en de daarbij verder te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties. Object van accountantscontrole zijn de jaarstukken 2018 van Avri en daarmee tevens het uitgevoerde financieel beheer door of namens het bestuur van Avri. Onderdeel van dit controleprotocol is het jaarlijks vast te stellen normenkader.

1.3 Wettelijk kader

Artikel 213 van de Gemeentewet schrijft voor dat het Algemeen Bestuur in een controleverordening regels vaststelt voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. De controleverordening van Avri is door het Algemeen Bestuur vastgesteld op 16 december 2015 en waarborgt dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst door een accountant.

Het Algemeen Bestuur wijst de accountant aan die belast is met de controle van de jaarrekening en het daarbij verstrekken van een controleverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen. In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kan het Algemeen Bestuur nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeuringstoleranties en (afwijkende) rapporteringstoleranties. Tevens wordt in de opdrachtverstrekking duidelijk aangegeven welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van rechtmatigheidscontrole is. De voor de toetsing door de accountant relevante wet- en regelgeving is in bijlage 1 van dit controleprotocol opgenomen.

1.4 Procedure

In de controleverordening van Avri is in artikel 5, lid 3 opgenomen, dat periodiek (afstemming-)overleg plaatsvindt met de accountant ter bevordering van een efficiënte en doeltreffende accountantscontrole. In het afstemmingsoverleg voorafgaand aan de controle wordt met de accountant afgesproken welke posten in de jaarrekening en welke organisatie-onderdelen bij de accountantscontrole extra aandacht krijgen en over welke onderwerpen de accountant specifiek rapporteert.

De accountant is gehouden tijdig te rapporteren over de uitkomsten van de controle, overeenkomstig de hierover gemaakte (plannings-)afspraken en draagt zorg voor een goede afstemming van de controlebevindingen met de medewerkers die verantwoordelijk zijn voor de procesuitvoering waarmee de bevinding verband houdt. Op deze manier wordt invulling gegeven aan het principe van hoor en wederhoor en wordt voorkomen, dat in de rapportage van de accountant onjuiste of onterechte resultaten van de accountantscontrole worden opgenomen.

2. Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid én rechtmatigheid)

De in artikel 213 van de Gemeentewet voorgeschreven accountantscontrole van de jaarrekening richt zich op het afgeven van een oordeel over:

- de getrouwe weergave van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de activa en passiva, met inbegrip van de grootte en samenstelling van het vermogen;
- het rechtmatig tot stand komen van de baten en lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met de van toepassing zijnde externe- en interne wet- en regelgeving;
- de inrichting van het financieel beheer en de financiële organisatie gericht op de vraag of deze een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken;
- het in overeenstemming zijn van de door het Dagelijks Bestuur opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in artikel 186 van de Gemeentewet (Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Bij de controle zijn de nadere regels die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur zijn of worden gesteld op grond van artikel 213, lid 6 van de Gemeentewet (Besluit accountantscontrole decentrale overheden - Bado) alsmede de voor accountants geldende controle- en overige standaarden bepalend voor de door de accountant uit te voeren werkzaamheden.

Wat betreft het begrip rechtmatigheid wordt aangesloten bij de definitie, zoals opgenomen in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (hierna: Bado). Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat een duidelijke relatie met het financiële beheer. De accountant hoeft niet vast te stellen dat alle handelingen in overeenstemming met de geldende wet- en regelgeving zijn verricht. De accountantscontrole beperkt zich tot die handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen, die als baten, lasten of balansmutaties in de jaarrekening worden verantwoord. De accountant controleert alleen de financiële beheershandelingen.

3. Te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties

3.1 Algemeen

De accountant accepteert in de controle bepaalde toleranties en richt de controle daarop in. De accountant controleert niet ieder document of iedere financiële handeling, maar richt de controle zodanig in dat voldoende zekerheid wordt verkregen over het getrouwe beeld van de jaarrekening en de rechtmatigheid van de verantwoorde baten en lasten en balansmutaties en financiële beheershandelingen met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie.

3.2 Goedkeuringstoleranties

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) zijn minimumeisen voor de te hanteren goedkeuringstoleranties bij de controle van de jaarrekening voorgeschreven. De goedkeuringstolerantie is bepalend voor de oordeelsvorming en de strekking van de controleverklaring.

De definitie van de goedkeuringstolerantie is:

De goedkeuringstolerantie is het bedrag dat de som van fouten in de jaarrekening of onzekerheden in de controle aangeeft, die in een jaarrekening maximaal mogen voorkomen, zonder dat de bruikbaarheid van de jaarrekening voor de oordeelsvorming door de gebruikers wordt beïnvloed.

Goedkeuringstolerantie	Strekking controleverklaring accountant:			
	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% lasten)	≤ 1%	> 1% < 3%	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% lasten)	≤ 3%	> 3% < 10%	≥ 10%	-

Op basis van de actuele cijfers uit de begroting 2018 van Avri (totaal van de lasten inclusief bijstellingen volgens de bestuursrapportage 2018: € 44,6 miljoen) betekenen bovengenoemde percentages dat een totaalbedrag aan fouten in de jaarrekening 2017 tot circa € 446.000 (1%) en een totaalbedrag van onzekerheden in de controle tot circa € 1.338.000 (3%) de goedkeurende strekking van de controleverklaring van de accountant niet zullen aantasten. Dit zijn indicatieve cijfers, aangezien het totaal van fouten en onzekerheden zal worden afgezet tegen de totale lastenomvang in de jaarrekening (art.2 wet Bado).

3.3 Rapporteringstolerantie

De rapporteringstolerantie heeft betrekking op het vastgestelde bedrag waarboven de accountant geconstateerde fouten en onzekerheden altijd opneemt in de rapportage van controlebevindingen. Bij overschrijding van dit bedrag vindt rapportering plaats in het verslag van bevindingen. De accountant richt de controle in rekening houdend met de rapporteringstolerantie om te kunnen waarborgen dat alle fouten en onzekerheden die dit bedrag overschrijden in het verslag van bevindingen worden opgenomen. Daarnaast rapporteert de accountant in alle gevallen als naar het oordeel van de accountant sprake is van belangrijke kwalitatieve fouten of onzekerheden. Voor de rapporteringstolerantie in kwantitatieve zin geldt als maatstaf dat de accountant elke fout of onzekerheid \geq € 100.000 rapporteert.

4. Begrip rechtmatigheid en de te controleren rechtmatigheidscriteria

In het kader van de controle van de jaarrekening gelden op het gebied van getrouwheid en rechtmatigheid criteria waarmee de accountant bij de planning en uitvoering van de controlewerkzaamheden rekening moet houden. Voor de oordeelsvorming over de rechtmatigheid van het financieel beheer besteedt de accountant specifieke aandacht aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

- het begrotingscriterium
- het voorwaardencriterium
- het misbruik en oneigenlijk gebruikcriterium (M&O-criterium)

Het begrotingscriterium

Het begrotingscriterium houdt in dat financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, tot stand zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's. In de (programma)begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door het Algemeen Bestuur zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen moeten passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn. Met de controle op de juiste toepassing van het begrotingscriterium wordt getoetst of het budgetrecht van het Algemeen Bestuur is gerespecteerd.

Het begrotingscriterium is uitgewerkt in de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV (zie bijlage 2). Hierin is opgenomen dat bestedingen die uitstijgen boven de in de begroting opgenomen programmabudgetten niet als onrechtmatig worden aangemerkt, als voor de accountant bij de controle vaststaat dat de begrotingsoverschrijding binnen de beleidskaders van het Algemeen Bestuur valt of compensatie mogelijk is door met de hogere lasten rechtstreeks samenhangende inkomsten. Het bepalen of begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan het Algemeen Bestuur.

Het voorwaardencriterium

Besteding en inning van gelden door een gemeenschappelijke regeling zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant moet worden getoetst. Deze voorwaarden liggen vast in wet- en regelgeving (Algemene verbindende voorschriften van de Europese Unie, formele wetten, algemene maatregelen van bestuur, ministeriële regelingen, verordeningen, richtlijnen, protocollen en jurisprudentie). Met het vaststellen van de reikwijdte van de rechtmatigheidstoetsing door de accountant (zie hierna bij onderdeel 5 van dit controleprotocol) wordt het voorwaardencriterium nader uitgewerkt.

Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium)

Om misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsmiddelen te voorkomen zijn beheersmaatregelen nodig. In tegenstelling tot andere getrouwheids- en rechtmatigheidsaspecten gaat het bij het M&O-criterium in het bijzonder om vast te stellen dat in de organisatie effectieve maatregelen zijn getroffen om misbruik te voorkomen, dan wel op te sporen, en dat de wet- en regelgeving duidelijk is, aangepast is aan actuele omstandigheden en te handhaven is.

Avri heeft beleid geformuleerd ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik. Dit beleid is vastgelegd in verordeningen en besluiten. Voor bestaande procedures toetst de accountant in hoeverre deugdelijke maatregelen zijn genomen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik. Daarnaast toetst de accountant dat het M&O-beleid voldoende actueel is.

5. Reikwijdte accountantscontrole en normenkader

De accountantscontrole op rechtmatigheid is in beginsel veelomvattend: alle bepalingen met een (mogelijk) financieel gevolg zijn onderwerp van controle. De accountantscontrole is erop gericht vast te stellen, dat de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen.

Om richting te geven aan de accountantscontrole is het noodzakelijk tot een afbakening te komen van de te controleren onderwerpen die van belang zijn voor de accountantscontrole. Hiertoe wordt in het controleprotocol voor de belangrijkste rechtmatigheidscriteria aangegeven, op welke wijze de accountant bepalingen uit de wet- en regelgeving moet meenemen in de controle en in welke mate afwijkingen meewegen in de oordeelsvorming voor de strekking van de controleverklaring. Een nadere afbakening van de accountantscontrole vindt plaats door middel van de opstelling van een normenkader. Het normenkader voor de rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de voor accountantscontrole relevante wet- en regelgeving. Het normenkader moet actueel worden gehouden en worden aangepast op basis van nieuwe wet- en regelgeving.

De rechtmatigheidscontrole door de accountant is gericht op:

- de naleving van de volgende (financiële) kaders:
 - de regeling Avri;
 - de financiële verordening Avri ex artikel 212 Gemeentewet;
 - de controleverordening Avri ex artikel 213 Gemeentewet;
 - de programmabegroting 2018 van Avri (vastgesteld door het Algemeen Bestuur op 6 juli 2017);
 - de bestuursrapportage 2018 van Avri (vastgesteld door het Algemeen Bestuur op 18 oktober 2018).
- de naleving van externe wetgeving, zoals opgesomd in het in bijlage 1 opgenomen normenkader. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.
- de naleving van interne regelgeving, zoals opgesomd in het in bijlage 1 opgenomen normenkader. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.

In bijlage 1 is een overzicht opgenomen van de relevante externe wet- en regelgeving en interne verordeningen en besluiten.

Voor wat betreft de verschillende situaties die mogelijk zijn bij begrotingsafwijkingen is in bijlage 2 een schematisch overzicht opgenomen, met aanduiding van de gevolgen voor de strekking van de controleverklaring van de accountant.

6. Rapportering accountant

Na afronding van de controlewerkzaamheden rapporteert de accountant de bevindingen in het kort weergegeven als volgt:

Interim-controle en managementletter

Door de accountant wordt een zogenaamde interim-controle uitgevoerd. Doel van de interim-controle van de accountant is een beeld te krijgen van de mate waarin de organisatie de bedrijfsvoering intern beheerst. Over de uitkomsten van de interim-controle wordt een managementletter uitgebracht aan het Dagelijks Bestuur.

Controle jaarrekening en verslag van bevindingen

Overeenkomstig de Wet Gemeenschappelijke Regelingen wordt na afronding van de controle van de jaarrekening een verslag van bevindingen (het accountantsverslag) uitgebracht aan het aan het Dagelijks Bestuur en Algemeen Bestuur. In het accountantsverslag wordt gerapporteerd over de opzet en uitvoering van het financiële beheer en of de beheersorganisatie een getrouw en rechtmatig financieel beheer en een rechtmatige verantwoording daarvan waarborgen.

In het accountantsverslag neemt de accountant (indien van toepassing) ook de uitkomsten op van de controle van de in de SiSa-bijlage van de jaarrekening opgenomen projecten met een opsomming per regeling van de financiële omvang van geconstateerde fouten en/of onzekerheden.

Uitgangspunten voor de rapportagevorm

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht en gespecificeerd naar de aard en het financiële gevolg of risico. Fouten en onzekerheden die de rapporteringtolerantie als bedoeld in hoofdstuk 3.3 van dit controleprotocol overschrijden, worden weergegeven in een apart overzicht bij het verslag van bevindingen. De accountant rapporteert ook over eventuele bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en de continuïteit van de geautomatiseerde informatievoorziening en dataverwerking.

Controleverklaring

In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid. De controleverklaring is bestemd voor het Algemeen Bestuur, zodat deze de door het Dagelijks Bestuur opgestelde jaarrekening kan vaststellen.

Bijlagen:

1. Normenkader: inventarisatie van de toepasselijke wet- en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole.
2. Uitgangspunten begrotingsrechtmatigheid.

Bijlage 1: Normenkader

Specifieke activiteiten/ onderwerpen	Externe wet- en regelgeving	Interne regelgeving	Artikelen recht, hoogte, duur
Afstoffenbeheer	<ul style="list-style-type: none"> • Gemeentewet • Wet Milieubeheer • Grondwaterwet 	Avri begroting 2018 en Avri meerjarenbegroting 2019-2021	Volledig van toepassing
		Regionaal Afstoffenplan	Geen financiële rechtmatigheid
		Afstoffenverordening 2018	Geen financiële rechtmatigheid
		Verordening afstoffenheffing 2018 (inclusief kwijtscheldingsbeleid en tarientabel 2018)	Volledig van toepassing
		Gemeenschappelijke Regeling Belasting-samenwerking Rivierenland (BSR).	Volledig van toepassing
		Kwijtscheldingsregeling 2012 geldend voor door BSR geheven belastingen	Volledig van toepassing

Algemeen financieel middelenbeheer	<ul style="list-style-type: none"> • Grondwet • Burgerlijk Wetboek • Gemeentewet • Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) • Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) • Wet gemeenschappelijke regelingen • Algemene Wet Bestuursrecht • Wet dwangsom en beroep • Fiscale wetgeving (Wet omzetbelasting, Btw-compensatiefonds etc.) • Wet Normering Topinkomens (WNT) • Wet Markt en Overheid (Wet M en O) 	Gemeenschappelijke Regeling Avri	Artikel 28, 30
		Reglement van orde Algemeen Bestuur Avri	Geen financiële rechtmatigheid
		Financiële verordening Avri ex art 212 Gemeentewet	Volledig van toepassing
		Controleverordening Avri ex art. 213 Gemeentewet	Geen financiële rechtmatigheid
		Beleidsnotitie Uittreden van een gemeente voor een taak	Volledig van toepassing
		Organisatieverordening Avri	Geen financiële rechtmatigheid
		Mandaatregeling Avri	Volledig van toepassing
		Verordening op de programmaraden	Geen financiële rechtmatigheid
		Reglement budgetbeheer Avri	Volledig van toepassing
		Nota Risicomanagement en Weerstandsvermogen 2017 Avri	Volledig van toepassing
		Nota activabeleid 2018 Avri (indien niet vastgesteld; Nota Activabeleid 2012)	Volledig van toepassing
		Nota Reserves en Voorzieningen 2017	Volledig van toepassing
Protocol voor de accountantscontrole	Volledig van toepassing		
Treasurybeheer	<ul style="list-style-type: none"> • Wet Financiering decentrale overheden (Fido) • Uitvoeringsregeling financiering decentrale overheden (Ufdo) • Uitvoeringsregeling Ruddo • Besluit Schatkistbankieren • Wet Houdbare Overheidsfinanciën (Wet HOF) 	Treasurystatuut	Volledig van toepassing

Inkopen en contractbeheer	<ul style="list-style-type: none"> • Europese aanbestedingsregels • Europees Verdrag wet ketenaansprakelijkheid • Besluit aanbestedingsregels voor overheidsopdrachten (Bao) • Aanbestedingswet 2012 	Inkoop- en aanbestedingsbeleid 2018-2020 Avri	Volledig van toepassing
Archief	<ul style="list-style-type: none"> • Archiefwet 1995 • Archiefbesluit 1995 	Archiefverordening en besluit informatiebeheer	Geen financiële rechtmatigheid
Arbeidsvoorwaarden en personeelsbeleid	<ul style="list-style-type: none"> • Ambtenarenwet • Fiscale wetgeving • Wet werk en zekerheid (Wwz) • Sociale verzekeringswetten • CAO gemeenteamttenaren • CAR/UWO • ABP-wetgeving 	Bezoldigingsverordening	Volledig van toepassing
		Procedureregeling functiebeschrijving en functiewaardering Avri	Geen financiële rechtmatigheid
		Regeling studiefaciliteiten Avri	Artikel 2, 5, 6, 7, 10, 11
		Reiskostenregeling Avri	Artikel 4, 5, 6, 7, 8, 9
		Regeling koop en verkoop verlofuren	Artikel 6, 7, 8, 9
Privacy	<ul style="list-style-type: none"> • Wet bescherming persoonsgegevens 		

Bijlage 2: Uitgangspunten begrotingsrechtmatigheid (Opzet overgenomen uit de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV)

	Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:	Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel van de accountant	Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel van de accountant
1.	Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend. Indien kostenoverschrijding betrekking hebben op activiteiten die passen binnen het bestaande beleid en de reguliere begrotingsuitvoering, is geen sprake van een financiële onrechtmatigheid die meetelt voor het oordeel van de accountant.		X
2.	Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant ondubbelzinnig vaststelt dat die ten onrechte niet tijdig zijn gesignaleerd en niet zijn gemeld. Bijvoorbeeld: de verwachte kostenoverschrijding was via tussentijdse informatie al bekend, maar er is geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend en dit is strijdig met geldende budgetregels.		X
3.	Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende omzet (of via de egalisatievoorziening afvalstoffenheffing).	X	
4.	Kostenoverschrijdingen bij open einde (subsidie)regelingen. Vaak blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.	X	
5.	Kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn, waarbij over de aanwending van deze extra inkomsten door het Algemeen Bestuur nog geen besluit is genomen.		X
6.	Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de overschrijding getrouw in de jaarrekening moeten worden weergegeven.	X	
7.	Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of in volgende jaren. - jaar van investeren - afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren Overigens kunnen overschrijdingen bij investeringskredieten op basis van toelichtingen en onderbouwingen door het Algemeen Bestuur worden geautoriseerd (bij het vaststellen van de jaarrekening), waardoor er geen sprake meer is van een financiële onrechtmatigheid die meetelt voor het oordeel van de accountant.		X

8.	Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die passen binnen het bestaande beleid als gevolg van abusievelijke fouten in de begroting.	X	
9.	Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die passen binnen het bestaande beleid als gevolg van dotaties aan voorzieningen die verplicht zijn volgens het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.	X	
10.	Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid en het gevolg zijn van uitgaven die naar hun aard onvoorzienbaar, onvermijdelijk en onuitstelbaar zijn en niet tijdig konden worden gesignaleerd, zodat niet tijdig een voorstel tot begrotingsaanpassing gedaan kon worden.	X	
11.	Verschuivingen van kosten tussen de door het Algemeen Bestuur vastgestelde programma's waarmee kostenoverschrijdingen onzichtbaar worden gemaakt of worden gecamoufleerd, worden als onrechtmatig aangemerkt.		X
12.	Begrotingsonderschrijdingen zijn niet onrechtmatig, tenzij deze in strijd zijn met het beleid dat het Algemeen Bestuur heeft vastgesteld.	X	