

*Drs. P. C. Letzer R.A.*

## **De functie van de accountant ten behoeve van de overheid**

In deze laatste bijdrage van dit bijzonder MAB-nummer 1983 zou ik bovengestand onderwerp als volgt willen behandelen:

1. Algemeen
  - 1.0. Inleiding
    - 1.1. Het werkterrein van de accountant ten behoeve van de overheid: profithuishoudingen en non-profithuishoudingen
    - 1.2. Afbakening van het begrip non-profithuishouding (NPH)
    - 1.3. Eigenschappen van non-profithuishoudingen (versus profithuishoudingen)
    - 1.4. Soorten non-profithuishoudingen (NPH's)
    - 1.5. Accountants fungerend ten behoeve van de overheid
  2. De huidige rol van de accountant ten behoeve van de overheid
  3. De rol van de accountant ten behoeve van de overheid in de toekomst

### **1. Algemeen**

#### *1.0. Inleiding*

De maatschappelijke voortbrenging, te vertalen in het nationaal inkomen, vindt enerzijds plaats via de vrije verkeershuishoudingen en anderzijds door middel van de groep non-profithuishoudingen.

De laatste groep huishoudingen - waaronder de overheid - is uitgegroeid tot  $\pm 68\%$  van de totale nationale voortbrenging. De uitbreiding van het overheidsapparaat in de laatste decennia in samenhang met de toeneming in omvang en gecompliceerdheid van de overheidstaken, ging gepaard met steeds meer problemen. Veelal bleek het inschakelen van accountants bij het oplossen ervan zeer doelmatig.

Dat geldt vooral problemen op terreinen waarop gekwalificeerde accountants in Nederland deskundig zijn, namelijk van de controle, de administratieve organisatie en de bedrijfshuishoudkunde.

Enige decennia geleden maakte de overheid bijna alleen gebruik van accountants in ambtelijke dienst; uitvoering van opdrachten door openbare accountants kwam slechts op geringe schaal voor. Thans speelt naast de overheidsaccountant de openbare accountant ten behoeve van de overheid, direct en indirect, een belangrijke rol.

### *1.1. Het werkterrein van de accountant ten behoeve van de overheid*

Destijds lag het werkterrein van de openbare accountant ten behoeve van de overheid hoofdzakelijk in de sfeer van de profithuishoudingen: bijvoorbeeld de controle op uitbesteed werk, zoals aanleg van wegen.

Een meer recent voorbeeld is de controle op aan het bedrijfsleven gegeven steun (met name in de sector van de scheepsbouw).

Vanaf de jaren '50 werden steeds meer opdrachten tot controle van de jaarrekening in de non-profitsfeer opgedragen aan de openbare accountant. Gas- en electriciteitsbedrijven, de Nederlandse Spoorwegen en de PTT zijn hierbij markante voorbeelden.

Door een grotere behoefte aan algemeen advies en controle van de overheid en mede door het relatief achterblijven van de ontwikkeling van de overheidsaccountantsdiensten (zowel departementaal als provinciaal en gemeentelijk) verwierven de openbare accountants steeds meer terrein in de groeiende non-profitsfeer. Dat geldt ook die huishoudingen waar de resultaten globaal meetbaar zijn, zoals universiteiten, scholen en bejaardentehuizen. Pas sinds ongeveer 15 jaar levert de openbare accountant in grote mate zijn bijdrage (mede) ten behoeve van de overheid.

Dat geschiedt direct en indirect; dus zowel opdrachten van departementen van algemeen bestuur worden uitgevoerd als de controle van de jaarrekening van gesubsidieerde instellingen. De laatste zijn opdrachten die formeel door de besturen van verenigingen en stichtingen worden gegeven; feitelijk vloeien die opdrachten veelal voort uit de subsidieregels die door de overheid zijn gesteld. Voorbeelden: de controle van de jaarrekening van culturele organisaties, sportbonden en organisaties van maatschappelijk werk. Het spreekt voor zich dat de diverse overheidsaccountants hetzelfde (vorenge-noemd) werkterrein hebben. Deze categorie accountants is de laatste 10 jaar nogal in aantal toegenomen.

Het zal ook duidelijk zijn dat samenwerking c.q. overleg bij de respectievelijke werkzaamheden tussen openbare- en overheidsaccountants en ook tussen overheidsaccountants onderling noodzakelijk is. Hierop kom ik nader terug.

In het hiernavolgende komt in het bijzonder aan de orde het werkterrein van de accountant ten behoeve van de overheid bij de non-profithuishoudingen. Dat werkterrein is namelijk zeer groot en tegelijk onbekend.

### *1.2. Afbakening van het begrip non-profithuishouding (NPH)*

Vele definities van het begrip NPH zijn reeds gegeven en zullen nog volgen. Ik heb gekozen voor de volgende formulering<sup>1</sup>:

Een non-profithuishouding is een (niet-ondernemende) huishouding die ten behoeve van de samenleving of delen daarvan, werkzaam is op religieus, sociaal, cultureel of maatschappelijk gebied, in de ruimste zin van het woord genomen; daarin specifieke (vaak ideële) doelstellingen nastreeft en daarvoor de economische middelen ter beschikking heeft verkregen of bij voortdurend verkrijgt.

### 1.3. *Eigenschappen van non-profithuishoudingen<sup>2</sup>* (*versus profithuishoudingen*)

- a. Het ontbreken van een streven naar geldelijk gewin.
- b. Het ontbreken van voldoende kwantitatieve/kwalitatieve maatstaven. Het meten van de 'productie' is lastiger. De mogelijkheid van afweging van alternatieven, op grond van een financiële kosten-/batenanalyse, is bij een NPH afwezig.  
De kostenkant is wèl, maar de batenkant is niet op geld waardeerbaar.
- c. De NPH's hebben ten opzichte van de profithuishoudingen (PH's) veelal een andere juridische organisatievorm.
- d. In tegenstelling tot de PH's zijn de NPH's niet voor een markt produceerende huishoudingen.  
Door het ontbreken van een marktmechanisme is weinig communicatie tussen 'markt'partijen mogelijk waaruit zou kunnen blijken hoe de consument/cliënt het aanbod van de producent waardeert (aantallen inschrijvingen, betaalde prijs).
- e. De NPH's hebben veelal ideële doelstellingen in tegenstelling tot de materiële doelstellingen van de PH's.  
Het creatieve element in de NPH's is relatief sterker aanwezig dan bijvoorbeeld het routinematige handelen. Hierdoor zijn deze organisaties structureel en in hun procedures minder strak geregeld.  
De informatieverzorging krijgt daardoor minder aandacht. De besturen van de NPH's zijn veelal niet op controle ingesteld; de respectievelijke staven niet georiënteerd op administratieve- en verslagleggingsproblemen.

### 1.4. *Soorten non-profithuishoudingen (NPH's)*

De NPH's tezamen vormen een heterogeen geheel. Ook hier zijn vele onderscheidingen gemaakt en te maken. Voor deze beschouwingen gebruik ik de volgende indeling<sup>3</sup>:

	NPH's	Voorbeelden
Groep I	met bedrijfsmatige activiteiten en (goed) meetbare resultaten.	Gas- en electriciteitsbedrijven. De NS en de PTT.
Groep II	met min of meer bedrijfsmatige activiteiten en globaal meetbare resultaten.	Woningcorporaties, bejaardentehuizen, universiteiten en scholen.
Groep III	weinig bedrijfsmatige activiteiten en minder meetbare resultaten.	Departementen van algemeen bestuur, culturele organisaties, sportbonden, recreatieschappen en maatschappelijk werk.

De onder 1.3 genoemde eigenschappen van de NPH's met name ad b. en e.

(het ontbreken van voldoende kwalitatieve en kwantitatieve maatstaven, respectievelijk de veelal ideële doelstellingen) vinden we het sterkst terug bij de NPH's welke onder groep III ressorteren. In het hierna volgende zal in het bijzonder op deze groep NPH's worden ingegaan.

### *1.5. Accountants fungerend ten behoeve van de overheid*

Binnen de groep van accountants die bestaat uit accountants-administratieconsulenten en registeraccountants, is het vooral de laatste categorie die ten behoeve van de overheid in het veld van de non-profit huishoudingen de laatste jaren in grote mate zijn diensten verleent. Dat heeft te maken met de opleiding van beide beroepsbeoefenaren en ook met de wettelijke voorschriften c.q. subsidieregels. De opleiding tot registeraccountant voorziet, in tegenstelling tot die van de accountant-administratieconsulent, op (meer) adequate wijze in de leer van de accountantscontrole. Wetten en subsidieregels bepalen de bevoegdheid tot geven van een verklaring van getrouwheid inzake de controle van een jaarrekening van een gesubsidieerde huishouding.

Die bevoegdheden zijn de registeraccountant voorbehouden (via artikel 57 II van de Wet op de Registeraccountants alsook via vele subsidieregels).

Zoals uit het eerder gestelde moge blijken verleent op zijn beurt binnen de categorie registeraccountants vooral de openbare accountant op dit werkterrein zijn diensten.

Ook zagen we reeds dat de financiering van deze NPH's vaak in belangrijke mate of grotendeels door de overheid wordt verzorgd, waardoor ook de overheidsaccountants bij de controle van de jaarrekening direct of indirect een niet onaanzienlijke rol spelen. Het zal duidelijk zijn dat er samenwerking c.q. overleg is tussen openbare en overheidsaccountant (onder meer door middel van het review van de overheidsaccountant naar de openbaar accountant toe). Binnen de overheid kan gesproken worden van een zekere pyramidale samenwerkingsopbouw van controle tussen de overheidsaccountants; daarbij vormen de departementale accountantsdiensten de 'top' van de pyramide.

De Centrale Accountantsdienst van het Ministerie van Financiën heeft naast de normale controlefunctie voor het ministerie tevens een interdepartementale coördinerende en toezichhoudende taak. Tenslotte oefent de Algemene Rekenkamer, het hoogste controleorgaan van ons land, ten behoeve van de Staten-Generaal de controle uit over 's-Rijks financiën. Daarbij wordt onder meer gebruik gemaakt van de controleresultaten van bovenstaande instanties.

Het feit dat de financiering van de overheid nogal ingewikkeld is, houdt in dat de samenwerking c.q. het overleg tussen overheidsaccountants in 's-Rijksdienst met provinciale respectievelijk gemeentelijke accountants optimaal moet zijn.

## **2. De huidige rol van de accountant ten behoeve van de overheid**

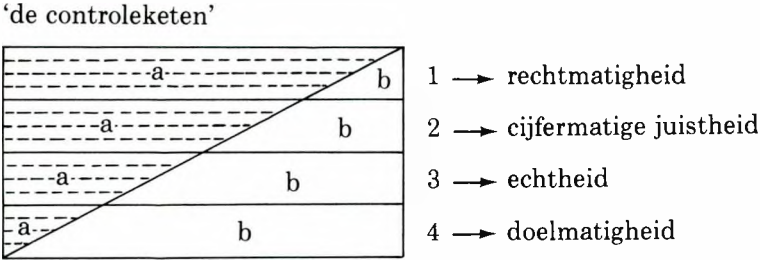
Uit het voorgaande blijkt de bijzondere rol van de accountants bij de

controle van de jaarrekening van de NPH. Hij heeft te maken met andere doelstellingenfuncties, onvoldoende gekwalificeerde maatstaven c.q. normen; een magere soms chaotische informatie-behoefte en -verstrekking. Voorts ontbreekt bij de NPH vaak de deskundigheid inzake administratieve en verslaggevingsproblematiek. De financier schrijft een aantal regels voor en voorts heeft men te maken met subsidievoorschriften. Welke informatie nu verstrekt moet worden aan de financier, de subsidiegever, is voor vele bestuurders van NPH's c.q. de openbare accountants die daarbij via de opgedragen controle van de jaarrekening een taak hebben, nogal eens onduidelijk. Enerzijds bestaan er soms geen voorschriften en anderzijds zijn bestaande voorschriften nogal eens vaag en multi-interpretabel.

De informatie welke de overheid van de NPH's verlangt moet zodanig zijn dat zij zich voldoende een oordeel kan vormen over de rechtmatigheid en de doelmatigheid van de besteding van gelden. Het kader daarbij wordt gevormd door de doelstellingen van de respectievelijke huishouding.

*Wat wordt nu verstaan onder rechtmatige en doelmatige besteding van gelden en wat is de bijdrage van de (openbare) accountant daarin ten aanzien van zijn opdracht: de controle van de jaarrekening?*

Aan de hand van onderstaand schema zal ik dit duidelijk maken<sup>4</sup>.



Abstraherend van de controle-aanpak die men hanteert, dient het controle-onderzoek antwoord te geven op de volgende vragen:

1. Is volgens wetten en regels, extern en intern gehandeld (de rechtmatigheid)?
2. Is de informatie cijfermatig juist?
3. Is dat wat de administratie laat zien (in de ruimste zin van het woord) waar, respectievelijk werkelijkheid?
4. Is het handelen doelmatig geweest?

Een andere benadering dus dan via de wat meer algemene terminologie: 'betrouwbare informatie en controle welke zich richt op juistheid, volledigheid en tijdigheid', waar vele verstandige leken niet zo veel mee kunnen doen.

Binnen de controleketen nog enige toelichting. Het begrip doelmatigheid wordt, zowel in de literatuur als in de praktijk, te pas en te onpas gebruikt. Het is gewenst uit al die verschillende begrips-

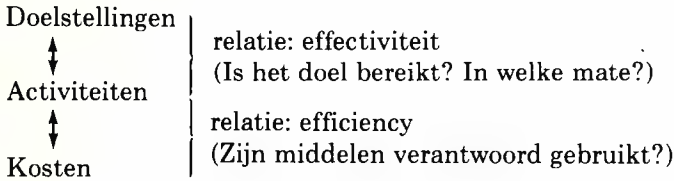


aanduidingen nu maar eens te kiezen.

Bij de overheid geeft men vrij algemeen het begrip doelmatigheid als volgt weer<sup>5</sup>:

Doelmatigheid onderscheidt zich in effectiviteit en efficiency. Onder effectiviteit wordt verstaan de wisselwerking tussen doelstellingen en activiteiten, welke laatste immers in het leven geroepen zijn om die doelstellingen te verwezenlijken.

Onder efficiency wordt verstaan de wisselwerking tussen de in het leven geroepen activiteiten en de kostenrepercussies daarvan.



Uiteraard bestaat er een verband tussen beide begrippen; beide zijn ook gebonden aan de korte en de lange termijn en beide hebben zowel kwalitatieve als kwantitatieve aspecten. De rechtmatigheidsaspecten binnen de controle geven onder meer de basis voor het onderzoek naar de doelmatigheid, naar de meer materiële kanten. Puur bedrijfshuishoudkundige aspecten. Dit zijn ook de moeilijkste aspecten van het controle-onderzoek die daarom wel eens verwaarloosd worden. Men houdt zich juist meer met de rechtmatigheidsaspecten bezig, zonder nut en offers van de controle-arbeid in voldoende mate af te wegen.

Het zal na het bovenstaande wel duidelijk zijn dat het voor het functioneren van een NPH van groot belang is een goede informatievoorziening binnen de huishouding te hebben, welke mede oordeelvormend is ten aanzien van effectiviteit en efficiency.

Eveneens ligt voor de hand - onder meer gezien de vaak onvoldoende meetbaarheid van zaken - welke problematiek zich hier voordoet ten aanzien van het zichtbaar maken, het kwantificeren en kwalificeren van deze belangrijke grootheden. De accountant kan hierin een belangrijke rol spelen.

Het samenspel van openbare en overheidsaccountant zal zeker meer bevredigende resultaten kunnen geven.

Nog iets over effectiviteit en efficiency.

Wat is nu primair? Mijns inziens wint het realiseren van doelstellingen het altijd. 'De effectiviteit komt op de eerste plaats. Waar de efficiency de effectiviteit beïnvloedt komen beide op de eerste plaats', aldus dr. Eyzenga<sup>6</sup>. Wat het laatste betreft breng ik graag enige nuances aan.

Ik ben van mening dat effectiviteit en efficiency elkaar altijd in enige mate beïnvloeden, zowel op korte als op lange termijn. In een tijd van nieuwe ontwikkelingen in de 'behoeftebevrediging' bij NPH's is de aandacht meer gericht op ontwikkeling van beleid dan op de beheersbaarheid van zaken,

hetgeen veelal tot gevolg heeft dat de effectiviteit meer aandacht krijgt dan de efficiency. In een tijd waar het geld de bottleneck lijkt te zijn - men vergelijk de tijd en omstandigheden van heden - is het tegenovergestelde het geval. De realisatie van de doelstellingen tracht men dan veel meer in de tijd te spreiden. De efficiency zal in grote mate benadrukt dienen te worden.

Het meten van de kwalitatieve aspecten binnen beide begrippen is zeer moeilijk en subjectief, in het bijzonder ten aanzien van de effectiviteit. Objectiviteit wordt soms nagestreefd door vakmatig en/of wettelijk onderbouwde normen en uitvoeringsvoorschriften. Een probleem inzake kwaliteit versus kwantiteit is nog dat zij met elkaar in conflict komen. 'Het zogenaamde conflict', aldus Eyzenga<sup>7</sup>, 'tussen de kwaliteit van de dienstverlening en de kwantiteit van de 'produktie' per periode'.

Welke bijdrage van de accountants, belast met de controle van de jaarrekening, is nu in alle redelijkheid te verwachten?

Om dit duidelijk te maken is het zinvol terug te komen op het schema van de controleketen.

In de rechthoek 'controleketen' (zie tekening hiervoor) treft u een diagonaal aan. Links van deze diagonaal (onder a) ziet u wat de openbare accountant blijkens de vele beoordeelde rapporten, gemiddeld in de praktijk van de laatste vijftien jaar in z'n rapport heeft verwerkt ten aanzien van rechtmatigheid, cijfermatige juistheid, echtheid en doelmatigheid.

Rechts van de diagonaal (onder b) geeft aan welke werkzaamheden de overheidsaccountants moesten toevoegen om de totale informatie zinvol te doen zijn.

Uit het overleg en de reviews die voor deze onderzoeken met de openbare accountants nodig zijn, blijkt dat:

1. meer bekendheid met dit werkveld voor de openbare accountants nodig is;
2. de overheid duidelijke regels zal dienen te stellen met betrekking tot de benodigde informatie en verslaggeving omtrent dit werkveld.

ad. 1. Hierbij gaat het niet primair om de volledigheid van de opbrengstverantwoording. Ook debiteuren- en crediteurenspecificaties zijn niet 't belangrijkst.

Het gaat er allereerst om welke activiteiten ontwikkeld zijn.

De jaarrekening zal veeleer een 'jaarslag' moeten gaan worden, waarin activiteiten en kostenrepercussies van de activiteiten zijn vermeld, met eventuele kengetallen inzake effectiviteit en efficiency. Ook zal de openbare accountant zich meer bewust moeten zijn van zijn verantwoordelijkheid jegens de opdrachtgever en de maatschappij. In zijn rapporteringen zullen dan meer kritische geluiden kunnen klinken bij de huishoudingen, waar leemtes en tekortkomingen nu door de overheidsaccountantsdienst moesten worden geconstateerd.

ad 2. De overheid zal duidelijker regels dienen te stellen. Ook ten behoeve van de openbare accountant.

Wanneer in de (subsidie)regels duidelijker - bijvoorbeeld in algemene subsidiebepalingen - zou worden aangegeven op welke wijze 'het gerelementeerde jaarverslag' jaarlijks zal dienen te worden opgesteld, zullen alle partijen beter weten waar ze aan toe zijn. Dit zou grote besparingen kunnen geven bij de controle. Er kan niet alleen efficiënter gewerkt worden, ook effectiever. Betere informatie kan dan bij de respectievelijke gebruikers terecht komen.

De diagonaal getekend in het schema 'de controleketen' zou per saldo dus naar rechts kunnen tenderen, hetgeen voor de openbare accountant meer werk betekent, zowel kwalitatief als kwantitatief. Een tendens die past binnen het beleid van privatisering.

Alvorens in de toekomst te kijken enige afsluitende opmerkingen over doelmatigheid. En wel over wat ik zou willen aanduiden met: *de pyramidale opbouw van doelmatigheden*.

Ten behoeve van de duidelijkheid aan de hand van een eenvoudige casus iets over het bovenstaande.

Casus: het beleid bejaardenzorg, waarbinnen twee (hoofd)werkvelden:

- a. bejaardenoorden
- b. dienstencentra voor bejaarden.

De beleidslijnen van het Kabinet/Ministerie wvc zijn globaal:

ad a. De capaciteit van 11% (ten opzichte van de behoefte) zal op lange termijn teruggebracht moeten worden tot 7%.

ad b. Deze activiteiten zullen geactiveerd moeten worden, waardoor mede een bijdrage aan de tendens ad a. kan worden gegeven.

Bij de aanvullende onderzoeken die de overheidsaccountants verrichten binnen de dienstencentra voor bejaarden is eens gebleken dat de doelmatigheid binnen *dit werkveld* ongunstig werd beïnvloed door matige tot onvoldoende efficiency (te hoge arbeidskosten ten opzichte van de verrichte activiteiten). Echter deze geringere doelmatigheid kan op iets langere termijn (in 1 à 2 jaar bijvoorbeeld) de doelmatigheid van *de bejaardenzorg* (een niveau hoger binnen het beleid) vergroten.

Immers, de (arbeids)kosten kunnen in de jaren daaropvolgend in betere verhoudingen worden gebracht tot de (te ontplooi) activiteiten. Enerzijds zou dat een vergroting bewerkstelligen (onder gelijkblijvende omstandigheden) van de activiteiten binnen de dienstencentra als zodanig, en anderzijds zou het bijdragen tot de realisatie van de doelstelling:

capaciteitsverkleining van 11% naar 7%.

Beide effecten zijn *tezamen* doelmatig te noemen naar de bejaardenzorg als zodanig.



In de bijdrage die de accountant hier levert binnen de informatieverzorging zal ook de relativering van zaken binnen de doelmatigheid bijzondere aandacht behoeven.

De accountant zal ten behoeve van de effectiviteit van z'n werkzaamheden het beleid van het werkveld in de ruimste betekenis moeten kennen.

### **3. De rol van de accountant ten behoeve van de overheid in de toekomst**

Ten behoeve van het herstel van de economie en de werkgelegenheid zal er in de komende jaren grotere ruimte voor de marktsector gecreëerd moeten worden.

Gezien de hoge prioriteit van het terugbrengen van het financieringstekort (f 35 miljard) zal de financiële ruimte in de collectieve sector, waaruit de NPH's worden gefinancierd, jaarlijks met enkele procenten afnemen, zowel via de Rijksbegroting, als via de sociale fondsen.

Gedacht wordt aan:

- privatisering
- deregulering/decentralisatie
- vergroting eigen bijdrage van belanghebbenden (het profijtbeginself).

Het beleid zal van de uitvoering vergen dat de financieel/economische structuur beheersing van de uitgaven waarborgt en ten minste periodiek informatie verschaft die voor de beleidsvorming vitaal is.

De beschikbaar komende informatie moet (onder meer) toetsing aan de beleidsdoelstellingen in de micro-macrosfeer mogelijk maken. Verbetering van het management in deze sector is daartoe een van de vereisten. Wanneer de regelgeving van de overheid verbeterd zou worden (dat wil zeggen systematischer en overzichtelijker naar deze NPH's toe, onder meer ten aanzien van begroting (harder), verslaggeving en subsidieregelingen), dan zou dat voor het bestuur van de huishoudingen en de ingehuurde deskundigheden, waaronder de accountant, al van grote betekenis kunnen zijn.

De openbare accountant zou in het kader van zijn algemene adviesfunctie een grotere bijdrage kunnen leveren ten aanzien van verbetering van management.

Zoals eerder is gesteld, zou de jaarlijkse verantwoording aan het departement, anders dan de jaarrekening, veeleer een maandelijks (tussentijdse) verantwoording moeten worden met als sluitstuk het *jaarverslag*. Hierin zouden de activiteiten en kostenrepercussies moeten worden vermeld met kengetallen inzake effectiviteit en efficiency.

De openbare accountant zou in overleg met het departement, onder meer met de accountantsdienst, een bijdrage kunnen leveren in juiste kwantificering en kwalificering van maatstaven.

Natuurlijk zijn er meetmethoden te ontwikkelen respectievelijk te verbeteren. Drs. J. C. Hellendoorn<sup>8</sup> geeft een aanzet als hij stelt dat de effecti-

viteit van een maatregel of het handelen van een huishouding wel degelijk kan worden uitgedrukt in zijn eigen specifieke eenheden.

Wanneer bijvoorbeeld de doelstelling binnen een huishouding het genezen van zieken is, kan het aantal genezen zieken een meeteenheid zijn voor de effectiviteit.

Het leeuwendeel van de werkzaamheden van 'de controleketen' (zie tekening) zou ingevolge de opdracht tot controle van de jaarrekening van de respectievelijke NPH door de openbare accountant moeten kunnen worden uitgevoerd.

Voor de overheidsaccountant die in dit verband grotendeels zou moeten kunnen steunen op de werkzaamheden van de openbaar accountant resteert - onder meer via tijd- en bedrijfsvergelijking - de beoordeling van effectiviteit en efficiency per werkvorm (voorbeeld: dienstencentra voor bejaarden).

Als zodanig zal informatie via groepsrapportage op meer adequate wijze kunnen worden verstrekt ten aanzien van overeenstemming van de doelstellingen, (NPH's versus overheid), maatschappelijke activiteiten, maatschappelijke kosten en de onderlinge kwalitatieve en kwantitatieve relaties.

Ik hoop hiermee de betekenis van de bedrijfshuishoudkunde en de accountancy - in feite toegepaste bedrijfshuishoudkunde - wat meer inzichtelijk te hebben gemaakt.

#### Noten

1 Drs. P. P. M. van der Ree: *De jaarverslaggeving van non-profit huishoudingen: VERA-non-profitdagen, voorjaar 1981*

2 Ontleend aan dr. G. R. Eyzenga en drs. P. P. M. van der Ree: *Management control in non-profitorganisaties, 1981 (dr. G. R. Eyzenga) Zie voorts ad 1 (drs. P. P. M. van der Ree)*

3 E. Meijerhof, R. A.: *De geclausuleerde accountantsverklaring (bij non-profit huishoudingen): VERA-non-profitdagen, voorjaar 1981*

4 Het schema van de controleketen vindt u ook in een publikatie van mijn hand in *De Accountant, december 1982*

5 *Kursus Rijksoverheid: Strategie en Planning bij de Rijksoverheid*

6 en 7 Als ad 2

8 Drs. J. C. Hellendoorn, *Uit: een algemene inleiding VERA-non-profit, voorjaar 1980*

#### **Verdere raadpleging literatuur**

- Prof. dr. A. J. Bindenga: *De Bedrijfseconomische basis van de accountancy, inaugurale rede, 1981*
- Dr. P. M. Kempen, drs. H. B. Kips: *Organisatie-diagnose en management-audit*
- *50 jaar departementale accountantscontrole (1933 - 1983); maart 1983*
- *De Overheidsaccountant in 's-Rijksdienst (Brochure, april 1983)*