MDW-accountancy: aanbevelingen en uitgangspunten in perspectief geplaatst

Drs. E.M.A. van Schoten

1 Inleiding

Eind 1994 heeft het kabinet de operatie Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit (MDW) gestart. De werkgroep Accountancy, een van de werkgroepen uit de derde tranche van de operatie MDW, heeft in juni 1997 een rapport uitgebracht. Aan dit rapport liggen drie vragen ten grondslag, namelijk (MDW-rapport Accountancy, 1997, blz. 3):

- Moet de verplichte inschakeling van accountants in alle gevallen gehandhaafd blijven of kan hierin ook worden voorzien op andere wijze, of door inschakeling van andere beroepsbeoefenaren?
- Is bij de taken en regelgevende bevoegdheden van NIVRA en NOvAA rekening gehouden met de opvatting dat de reikwijdte van de verordenende bevoegdheid van de publiekrechtelijke bedrijfsorganisaties dient te zijn afgebakend en gelimiteerd?
- Is in de dienstverlening die is gecombineerd met de wettelijke taakuitoefening van de accountant voldoende marktwerking gewaarborgd?

Het advies van de werkgroep richt zich, ter beantwoording van deze drie vragen, op een aantal punten.

Allereerst is de MDW-werkgroep van mening dat het domein van de accountant is opgerekt. Dit is het gevolg van het feit dat met het begrip accountantsverklaring bedoeld kan worden een getrouwheidsverklaring, bedoeld in artikel 393, boek 2, BW (het eigenlijke domein van de accountant) of een verklaring afgegeven door een registeraccountant of een accountant administratieconsulent (feitelijke domein). De publieke taak van de tot certificeren bevoegde accountant (de wettelijke controle bedoeld in artikel 393, boek 2, BW) moet door de overheid worden beschermd. Dit kan volgens de MDW-werkgroep worden bereikt door een zelfstandig bestuursorgaan op te richten dat uitsluitend belast wordt met het dienen van de publieke taak van wettelijke controle.

Ten tweede onderkent de MDW-werkgroep een aantal problemen ten aanzien van de scheiding tussen controle en advies. Naar de mening van de werkgroep kan alleen een absolute scheiding van de controle- en adviesfunctie het behouden van de onafhankelijkheid van de accountant garanderen.

Ten derde beveelt de MDW-werkgroep aan om in overheidsregelingen niet langer voor te schrijven dat een accountantsverklaring moet worden overgelegd, die in opdracht en onder verantwoordelijkheid van belanghebbende derden tot stand is gekomen. In plaats daarvan zou 'de overheid in de eerste plaats zelf de verantwoordelijkheid voor het toezicht op de rechtmatige uitvoering van een regeling ter hand moeten nemen' (MDW-rapport Accountancy, 1997, blz. 9). Dit betekent dat de overheid moet optreden als opdrachtgever van de accountant die de overheidsregeling controleert.

In dit artikel worden de motieven die aan het MDW-rapport Accountancy ten grondslag liggen kort behandeld. Vervolgens wordt onderzocht hoe de aanbevelingen van de MDW-werkgroep zich verhouden tot de ontwikkelingen in het accountantsberoep en de ontwikkelingen bij de rijksoverheid. In de laatste paragraaf worden deze ontwik-

Drs. E.M.A. van Schoten RA is werkzaam als hoofd van de afdeling Financieel Beheer van de directie FEZ van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. Het artikel is op persoonlijke titel geschreven.

kelingen afgezet tegen de motieven die ten grondslag liggen aan het MDW-rapport Accountancy.

2 Motieven MDW-rapport Accountancy

In het MDW-rapport Accountancy kunnen twee doelstellingen worden onderscheiden, het bevorderen van de marktwerking en het bevorderen van de objectiviteit en onafhankelijkheid van controleurs van overheidsregelingen. In tabel 1 worden de effecten van deze doelstellingen, alsmede de middelen en instrumenten voor het bereiken hiervan, samengevat.

zoals het beheren van het register waarin alle tot certificeren bevoegde accountants zijn ingeschreven en het zorgdragen voor naleving van de gedrags- en beroepsregels (MDW-rapport Accountancy, 1997, blz. 31). Een en ander zal bij de evaluatie van de accountantswetgeving van 1999 aan de orde moeten komen.

De tweede doelstelling die aan het MDW-rapport Accountancy ten grondslag ligt, is het bevorderen van de onafhankelijkheid, kwaliteit en objectiviteit van het beroep. Om deze doelstelling te bereiken, kunnen twee middelen worden

Tabel 1: Doelstelling MDW-Accountancy

Doel	*Middel*	*Gewenst effect*	*Verwacht ongewenst effect*	*Instrument*
Marktwerking bevorderen	domein beperking	= doel	door scheiding controle en advies wordt niet voldaan aan maatschappelijke vraag	evaluatie accountantswetgeving (waarbij aandacht voor wettelijk regelen accountantsverklaring en 1 ZBO)
Bevorderen onafhankelijkheid, kwaliteit en objectiviteit	1 domeinbeperking 2 wijziging verantwoordelijkheidsverdeling inzake uitvoering controle	= doel + ad 2: transparantie en doelmatigheid van de kosten van de controle (rijksbreed)	ad 1 en ad 2: controle jaarrekening en controle besteding subsidiegelden door twee verschillende controleurs, hierdoor treed efficiencyverleis op	analyse door IODAD/IOFEZ, daarna doorlichten regelingen onder coördinatie van een interdepartementale werkgroep

De eerste doelstelling is het bevorderen van marktwerking. De gedachte is dat de wettelijke controle bedoeld in artikel 393, boek 2, BW (het betreft hier de opdracht tot controle van de jaarrekening van grote en middelgrote ondernemingen) het feitelijke domein van de accountant is. Op alle activiteiten die een accountant naast de wettelijke controle verricht, zou vrije concurrentie mogelijk moeten zijn. Naar de mening van de MDW-werkgroep is het domein van de accountant opgerekt, omdat accountants naast de wettelijke controle ook allerlei adviestaken verrichten. Het beperken van dit domein, door scheiding van de controle- en adviesfunctie, ligt naar de mening van de MDW-werkgroep dan ook in de rede. Hiertoe zal uitsluitend de publieke taak van de tot certificeren bevoegde accountant (de wettelijke controle als bedoeld in artikel 393, boek 2, BW) beschermd moeten worden.

Bovendien is de MDW-werkgroep van mening dat een strikte scheiding tussen publieke en privaatrechtelijke taken aangehouden moet worden. Dit kan worden gerealiseerd door het instellen van een zelfstandig bestuursorgaan dat belast is met door de overheid gegeven taken, onderscheiden. Allereerst brengt, naar de mening van de MDW-werkgroep, het combineren van de controle- en de adviestaak een zeker risico voor de onafhankelijkheid met zich mee. Domeinbeperking kan een middel zijn om dit risico te verminderen. Het tweede middel heeft betrekking op de praktijk om in overheidsregelingen voor te schrijven dat een accountantsverklaring moet worden overgelegd, die in opdracht en onder verantwoordelijkheid van belanghebbende derden totstandkomt. In plaats daarvan zou de overheid zelf de verantwoordelijkheid voor het toezicht op de rechtmatige uitvoering van een regeling ter hand moeten nemen. Dit betekent dat de overheid op gaat treden als opdrachtgever van de accountant die de overheidsregeling controleert. Hoewel de overheid het verrichten van deze controles ook kan uitbesteden, is de MDW-werkgroep van mening dat het cruciaal is dat de overheid optreedt als rechtstreekse opdrachtgever voor controles die door de overheid worden gevraagd in het kader van bijvoorbeeld subsidie- en bijdrageregelingen. Dit zou volgens de MDW-werkgroep bovendien kunnen leiden tot efficiencywinst. De term 'efficiencywinst' komt als

zodanig niet in het MDW-rapport voor. Achterliggende gedachte van het MDW-rapport is echter dat door het bevorderen van marktwerking ook andere controleurs kunnen worden ingeschakeld, die naar verwachting goedkoper zijn dan accountants. Bovendien is het de vraag of in alle gevallen een accountantsverklaring moet worden gevraagd.

Ten aanzien van de kwaliteit van de controles merkt het MDW-rapport Accountancy (1997, blz. 9) op: '... aangezien in de geïnventariseerde regelingen vrijwel nooit invulling wordt gegeven aan de wijze van controle, wordt het aan de belanghebbende derde en eventueel zijn accountant overgelaten hoe de controle plaatsvindt. Hierdoor is het waarschijnlijk dat er een grote diversiteit in controlekwaliteit ontstaat; hierbij speelt een rol dat het begrip accountantsverklaring op geen enkele wijze is gedefinieerd.'

De vraag is nu in hoeverre de motieven en doelstellingen die aan het MDW-rapport ten grondslag liggen, worden ondersteund door ontwikkelingen in het beroep en ontwikkelingen binnen het Rijk.

3 Ontwikkelingen in het beroep

De strikte scheiding tussen controle en advies, zoals die door de MDW-werkgroep wordt voorgesteld, lijkt in tegenspraak te zijn met de behoefte die in de maatschappij bestaat. Al sinds jaar en dag vormt de zogenoemde natuurlijke adviesfunctie een onderdeel van de dienstverlening die accountants aanbieden. Deze functie is een logisch gevolg van de algemene controle van de getrouwheid van een verantwoording. Bij het uitvoeren van de controle kan de accountant immers kennis krijgen van situaties die kunnen worden verbeterd of risico's die kunnen worden verkleind. Deze zaken brengt hij onder de aandacht van het verantwoordelijke management.

Het is bovendien zeer de vraag of de scheiding tussen controle en advies tot meer marktwerking leidt, omdat de maatschappij van de belangrijkste 'concurrent' van de registeraccountant, de accountant-administratieconsulent, eveneens zowel controle als advies vraagt. Tijdens de Kamerbehandeling op 27 november 1997 kwamen deze punten aan de orde (zie Tweede Kamer, 1998, blz. 5 en 6). Opgemerkt werd dat de strikte scheiding tussen advies en controle haaks staat op de praktijk. De volgende twee citaten illustreren dit punt.

'Het moet toch mogelijk zijn dat een accountant die zich bezighoudt met technische aspecten in dat kader adviezen uitbrengt ter verbetering van de financiële besluitvorming in dat bedrijf. Het kan niet de bedoeling zijn dat een bedrijf met twee accountants te maken krijgt.'

'Uit de conclusies en aanbevelingen van de MDW-werkgroep blijkt duidelijk dat men te ver afstaat van de praktijk in het midden- en kleinbedrijf (MKB), dat toch de motor vormt van de Nederlandse economie. Het is in het belang van het MKB dat de accountant-administratieconsulent (AA) blijft bestaan. Het is niet in het belang van het MKB om advies en controle te scheiden, niet alleen vanwege de oplopende kosten, maar ook vanwege de vertrouwensfunctie van de AA voor het MKB.'

Het advies van de MDW-werkgroep lijkt eveneens in tegenspraak te zijn met ontwikkelingen die in bredere zin in het accountantsberoep spelen en die worden ingegeven door discussies over internal control en corporate governance. Gedacht kan worden aan de vraag wat de rol van de accountant is met betrekking tot publieke managementrapportages over internal control (Waardenburg e.a., 1997). De gedachtevorming over assurance services is hiervan eveneens een voorbeeld. Assurance services zijn professionele diensten ten behoeve van degenen die beslissingen moeten nemen en die erop gericht zijn de betrouwbaarheid van informatie, een systeem of een proces te vergroten (Gortemaker, 1997).

Anderzijds is er, mede door de discussie over de verbreding van de accountantsfunctie in het kader van corporate governance, ook een beweging te onderkennen die teruggaat naar de 'core business' van de accountant. Zo wordt in het rapport van de commissie-Peters gesteld dat accountants een aantal open kwesties op het terrein van interne controle moeten invullen. De commissie-Peters merkt hierover op in de begeleidende brief bij het rapport Corporate governance in Nederland (1997, blz. 7): 'Ook blijkt er onduidelijkheid te bestaan over de rol van de accountant met betrekking tot de interne beheersingssystemen. Dit lijkt voort te vloeien uit onduidelijkheid over hoe deze rol zich verhoudt tot de wettelijke taak van de accountant, te weten de controle van de jaarrekening.' Steenmeijer (1997) merkt hierover bijvoorbeeld op dat de accountant controleur is en geen regelgever. Het is daarom van belang dat binnen het accountantsberoep overeenstemming

wordt bereikt over de reikwijdte van de diverse vormen van dienstverlening en de normen die daarbij worden gehanteerd.

4 Ontwikkelingen binnen het Rijk

Bij de rijksoverheid is een aantal trends te onderkennen (Platform doelmatigheid, juni 1997) die voortvloeien uit de ontwikkelingen in de maatschappij. De burger is mondiger geworden en beïnvloedt (onder meer door middel van belangengroeperingen) het handelen van de overheid. Tegelijkertijd verlangt de maatschappij ook meer duidelijkheid van de overheid over de besteding van de publieke gelden. Transparantie van overheidshandelen vormt hierbij het kernbegrip. In dit kader passen bijvoorbeeld de discussie over de versnelling en de kwaliteit van de financiële verantwoording van de rijksoverheid en het streven naar het opnemen van kengetallen in de verantwoording en de begroting. Andere relevante ontwikkelingen die het overheidshandelen beïnvloeden, zijn het specifieker worden van de relaties tussen overheidsorganisaties en hun omgeving, een toenemende aandacht voor de legitimiteitsvraag van de overheid en een toenemende globalisering, internationalisering en regionalisering van het overheidshandelen.

Het specifieker worden van de relatie tussen de overheid en zijn omgeving wil zeggen dat de inrichting en cultuur van overheidsorganisaties niet langer over de hele linie gelijk zijn. De toenemende aandacht voor de legitimiteitsvraag van de overheid betreft het feit dat de overheid haar bestaansrecht ten opzichte van de burger moet bewijzen (denk bijvoorbeeld aan de lage opkomst bij verkiezingen). Een kloof tussen overheid en burger moet worden voorkomen. De discussie over het op afstand plaatsen van overheidsorganisaties (door middel van het oprichten van agentschappen en zelfstandige bestuursorganen) wordt mede verklaard door de genoemde ontwikkelingen. De gedachte dat de overheid de enige partij is die maatschappelijke veranderingen teweeg kan brengen, is inmiddels achterhaald. Veel beleidsvelden zijn van een groot aantal actoren afhankelijk. Gedacht kan worden aan het primair verantwoordelijke departement, de uitvoeringsorganisaties, de organisaties die zijn belast met een toezichthoudende taak, de andere departementen, de belangenorganisaties, enzovoort. Concepten als sturen (van organisaties) op afstand, besturen op hoofdlijnen en scheiding van beleid en uitvoering worden binnen de rijksoverheid breed gedragen. Het past binnen deze concepten om verantwoordelijkheden daar neer te leggen waar ze horen, dat wil zeggen niet per definitie op centraal niveau.

Ten aanzien van het controlebeleid is de discussie over single audit interessant. Single audit duidt op het gebruikmaken van dezelfde accountant en dezelfde controlegang. Dat laatste is in Nederland bij specifieke uitkeringen geen probleem, omdat vrijwel overal dezelfde, gemeentelijke accountant het feitelijke controlewerk verricht. Achterliggende gedachte bij het single audit-beleid is dat niet de wijze waarop de controle is georganiseerd centraal staat, maar de wijze waarop in een regeling de verantwoordelijkheden zijn verdeeld. Dit is in feite een bestuurlijk probleem. De verantwoordelijkheidsverdeling heeft vervolgens consequenties voor de administratieve lasten voortvloeiend uit het opstellen van de verantwoordingsinformatie en de controle van die informatie.

De wijze waarop het toezicht op en de controle van overheidsregelingen[1] wordt geregeld is evenmin een 'accountantsprobleem', maar een bestuurlijk keuzevraagstuk: welke mate van zekerheid wil de bestuurder krijgen omtrent de aspecten van de uitvoering van de regeling? Het lijkt daarom zinvol dat de overheid kiest voor een benadering waarbij in elke concrete situatie de wenselijkheid van een accountantsverklaring als toezichtsinstrument wordt geëvalueerd. Efficiency kan worden bereikt door bij de totstandkoming van wet- en regelgeving aandacht te schenken aan de vraag of in alle gevallen een accountantsverklaring moet worden gevraagd. In bepaalde gevallen is dit niet zinvol of niet doelmatig, bijvoorbeeld wanneer er sprake is van een klein subsidiebedrag. Dan zal naar alternatieven moeten worden gezocht om toch de benodigde zekerheid te verkrijgen omtrent de verantwoordingsinformatie van de subsidieontvanger inzake de (rechtmatige) besteding van de subsidie. Om deze reden is het van belang dat bij de totstandkoming van een subsidieregeling wordt nagedacht over de verantwoordingsinformatie die moet worden opgevraagd en over de vraag of hierbij een oordeel van een onafhankelijke deskundige van belang is. Het antwoord op deze vragen is onder meer afhankelijk van de wijze van bekostiging, het subsidieobject, de omvang van de

subsidiestromen, de wijze waarop de omvang van een subsidie wordt vastgesteld en de aard van de organisatie die de subsidie ontvangt.

De aanbeveling van de MDW-werkgroep dat de overheid moet optreden als rechtstreekse opdrachtgever van de accountant die de overheidsregeling controleert, staat op gespannen voet met de in deze paragraaf beschreven ontwikkelingen. Het MDW-rapport suggereert dat efficiencywinst kan worden behaald door de overheid op te laten treden als rechtstreekse opdrachtgever voor controles die door haar worden gevraagd in het kader van subsidie- en bijdrageregelingen. Echter, als de overheid zelf verantwoordelijk wordt voor de uitvoering van de controle, zal hiertoe een adequaat instrumentarium moeten worden opgezet, bijvoorbeeld in de vorm van een inspectieafdeling, een uitbestedingsorganisatie of een uitbreiding van de formatie van de departementale accountantsdienst. Hiermee kunnen aanzienlijke kosten samenhangen. Bovendien kan een en ander leiden tot een toename van de directe en indirecte kosten samenhangend met de subsidieregelingen, omdat dubbel werk wordt verricht. Immers, de accountant van de subsidieontvanger, die is belast met de controle van de jaarrekening, kan de controle van de subsidieverantwoording zeer efficiënt inrichten. Als de opdracht tot controle van de subsidieverantwoording aan een ander wordt verleend, verdwijnt deze 'efficiencywinst'. Bovendien wordt de subsidieontvanger geconfronteerd met meerdere controleurs, hetgeen voor hem tot extra tijdsbeslag, communicatieproblemen en hiermee samenhangende kosten leidt.

5 Afsluitende opmerkingen

De inhoud van de accountantsfunctie wordt bepaald door ontwikkelingen in de maatschappij. Deze ontwikkelingen leiden immers tot vraag naar bepaalde vormen van dienstverlening. Hierdoor wordt ook het feitelijke domein van de accountant bepaald. De discussies die momenteel gaande zijn over internal control en corporate governance zijn hiervan een goed voorbeeld. Enerzijds leiden deze discussies tot vraag naar een nieuwe, bredere rol van de accountant. Anderzijds stelt deze ontwikkeling het beroep voor de vraag om de grenzen van deze dienstverlening en de normen die bij deze dienstverlening worden gehanteerd, duidelijk te definiëren. Het MDW-rapport Accountancy haakt in op deze ontwikkeling door de absolute scheiding tussen controle en advies centraal te stellen. Hoewel deze scheiding voor het accountantsberoep een belangrijk attentiepunt is (dat als zodanig ook onderdeel uitmaakt van de Gedrags- en beroepsregels), raakt het niet de kern van de problematiek. Een accountant die geen adviezen uitbrengt, heeft geen functie in deze maatschappij. Een accountant die kritisch kijkt naar de ontwikkelingen in de maatschappij en daarin zijn rol bepaalt, heeft dit wel. Een aantal van de in dit artikel beschreven ontwikkelingen is nog niet uitgekristalliseerd. Dit brengt met zich mee dat de grenzen en de normen van de rol van de accountant nog niet volledig zijn vastgelegd. De talrijke studies die over dit onderwerp zijn verschenen, maken duidelijk dat het accountantsberoep zich hiervan terdege bewust is.

Betekent dit dat accountants, door in te spelen op deze ontwikkelingen en de strikte scheiding tussen controle en advies af te wijzen, zich afsluiten voor concurrentie? Dit wordt immers door het MDW-rapport gesuggereerd. Het antwoord op deze vraag is ontkennend. De mogelijke effecten van verdere deregulering van de accountancysector lijken echter beperkt (zie Maijoor, 1997): er is sprake van vrije vestiging, het aantal opleidingsvarianten is aanzienlijk en de prijsvorming is bijna geheel vrij. Bovendien komen er steeds meer 'concurrenten' op de markt, zoals de (register)operational auditors. Al met al lijkt er weinig reden om de marktwerking ter discussie te stellen.

Een ander argument dat de MDW-werkgroep gebruikt, is dat de onafhankelijkheid van de accountant in het geding is, zowel door het feit dat er geen sprake is van een absolute scheiding van controle en advies, als door het feit dat de belanghebbende derde (de subsidieontvanger) opdrachtgever is van de accountant die de subsidieverantwoording controleert. In de Gedrags- en beroepsregels wordt een onderscheid gemaakt tussen onafhankelijkheid en onpartijdigheid. Het begrip onafhankelijkheid heeft betrekking op de relatie die de openbare accountant heeft met zijn opdrachtgever en die zijn optreden kan beïnvloeden. Gedacht kan worden aan een situatie waarin een accountant een verklaring afgeeft aangaande een verantwoording van degene van wie hij duurzaam of in overwegende mate afhankelijk is voor zijn inkomensvorming[2]. Het begrip onpartijdigheid heeft betrekking op het oordeel van de accountant, bijvoorbeeld in relatie tot het feit dat hij een bijzonder belang kan vertegenwoordigen. Hoewel het MDW-rapport de term 'onafhanke-

lijkheid' gebruikt, wordt in feite het bredere begrip 'onpartijdigheid' bedoeld. In de Gedrags- en beroepsregels zijn stringente bepalingen inzake de onpartijdigheid opgenomen[3]. Er zijn geen duidelijke signalen in de maatschappij dat de onafhankelijkheid of de onpartijdigheid van de accountant in het geding zijn. Sterker nog, op het moment dat hiervan sprake zou zijn, is het zeer onwaarschijnlijk dat er vanuit de maatschappij vraag zou zijn naar een verbreding van de rol van de accountant. Het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in de accountant stelt is immers de basis van zijn dienstverlening.

En de kwaliteit van de controle van overheidsregelingen? In het huidige controlebeleid van subsidieregelingen inzake rechtspersonen is de uitvoering van de controle overgelaten aan de accountant van de subsidieontvanger. Aan de wijze van controle wordt vanuit de betrokken departementen invulling gegeven door middel van controleprotocollen. Dat het aan de belanghebbende wordt overgelaten hoe de controle plaatsvindt, is dan ook niet juist. Omdat elk departement verantwoordelijk is voor het eigen controlebeleid, is er sprake van diversiteit in controlebeleid maar niet van diversiteit in controlekwaliteit! Deze diversiteit vloeit voort uit het feit dat het controlebeleid moet passen bij de aard van de subsidiestromen van het departement en bij de wijze waarop invulling wordt gegeven aan de ministeriële verantwoordelijkheid.

Samenvattend lijken de aanbevelingen van de MDW-werkgroep niet goed aan te sluiten bij de ontwikkelingen in de praktijk. Dit blijkt ook uit de kamerbehandeling van het MDW-rapport Accountancy en uit de inmiddels verschenen reacties op dit rapport. Toch behandelt het rapport een aantal belangrijke vraagstukken. Het is goed om hierbij stil te staan en deze vraagstukken in het perspectief te plaatsen van de ontwikkelingen die gaande zijn.

LITERATUUR

Bindenga, A.J., (1997), De rol van de accountant, nu en in de toekomst, deel 2, In: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, juni, pp. 267-274.

Commissie Corporate Governance, (1997), *Corporate governance in Nederland, de veertig aanbevelingen*, 25 juni.

Gortemaker, J.C.A., (1997), De rol van de accountant, nu en in de toekomst, deel 1, In: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, mei, pp. 209-214.

Koninklijk NIVRA, (1997), *Nieuwsbrief voor de leden*, nummers 8 en 10.

Maijoor, S., (1997), Dereguleerders missen vertrouwen in marktwerking accountantsberoep, In: *Het Financieele Dagblad*, 5 augustus.

MDW-rapport Accountancy, (1997), rapport van de werkgroep Accountancy (voorzitter drs. R.I.J.M. Kuipers), juni.

Platform doelmatigheid, (1997), *Naar een doelmatiger overheid, goed georganiseerd mensenwerk*, NIVRA-studierapport nr. 45.

Platform doelmatigheid, (1997), *Recht op het doel af, overheidsmanagers op zoek naar het einde van de regenboog*, NIVRA-studierapport nr. 42.

Steenmeijer, J.A., (1997), Regelgeving interne controle niet aan accountants overlaten, In: *Management Control & Accounting*, nummer 2.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, (1997), *Marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit, verslag van een schriftelijk overleg*, vastgesteld 8 oktober 1997, Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, 24 036, nr. 68.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, (1998), *Marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit, verslag van een algemeen overleg*, vastgesteld 22 januari 1998, Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, 24 036, nr. 77.

Waardenburg, J., E.C. Pijst en K.J. Vogel, (1997), Publieke rapportages over internal control, In: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, juni, pp. 275-286.

Wolde, J. ten, (1997), Over de toekomst van de accountant, deel 3, In: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, juli/augustus, pp. 383-389.

NOTEN

1 Over dit onderwerp heeft een werkgroep, samengesteld uit leden van het Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Accountantsdiensten en het Interdepartementaal Overlegorgaan Financieel-economische Zaken, advies uitgebracht. In het juninummer 1998 van *De Accountant* verscheen een artikel over dit advies.

2 Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994, artikel 24, lid 3 en Gedrags- en beroepsregels accountants-administratieconsulenten, artikel 24, lid 3.

3 Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994, artikel 9 en Gedrags- en beroepsregels accountants-administratieconsulenten artikel 9.