

Masterscriptie  
Ilsa de Jong  
Juli 2014



Universiteit Utrecht

# WENS EN WEERSTAND

**Een beschrijving van het professionaliseringsproces  
van de interne auditfunctie bij de Rijksoverheid**



*Verantwoording afbeelding voorblad:*

Ter illustratie van de Rijksoverheid: overzichtsfoto waarop een aantal overheidsgebouwen te zien zijn.

©Evelien Henstra. Verkregen via:

[https://www.google.nl/search?hl=nl&authuser=0&site=imghp&tbm=isch&source=hp&biw=1440&bih=781&q=rijksoverheid&oq=rijksoverheid&gs\\_l=img.3..0l3j0i24l7.1156.3211.0.3677.13.7.0.6.6.0.250.818.4j2j1.7.0....0...1ac.1.48.img..0.13.890.dQ0XPraxtbl#authuser=0&hl=nl&q=gebouwen+ministeries+den+haag&tbm=isch&facrc=\\_&imgdii=\\_&imgrc=vx2jr\\_kJR1ppM%253A%3BYwn08lrqR7dbpM%3Bhttp%253A%252F%252Fstatic.zoom.nl%252F140984259F2C5BF008C65AA2653277A8-skyline-den-haag-o-a--ministeries.jpg%3Bhttp%253A%252F%252Fzoom.nl%252Ffoto%252Farchitectuur%252Fskyline-den-haag-o-a--ministeries.1892592.html%3B780%3B517](https://www.google.nl/search?hl=nl&authuser=0&site=imghp&tbm=isch&source=hp&biw=1440&bih=781&q=rijksoverheid&oq=rijksoverheid&gs_l=img.3..0l3j0i24l7.1156.3211.0.3677.13.7.0.6.6.0.250.818.4j2j1.7.0....0...1ac.1.48.img..0.13.890.dQ0XPraxtbl#authuser=0&hl=nl&q=gebouwen+ministeries+den+haag&tbm=isch&facrc=_&imgdii=_&imgrc=vx2jr_kJR1ppM%253A%3BYwn08lrqR7dbpM%3Bhttp%253A%252F%252Fstatic.zoom.nl%252F140984259F2C5BF008C65AA2653277A8-skyline-den-haag-o-a--ministeries.jpg%3Bhttp%253A%252F%252Fzoom.nl%252Ffoto%252Farchitectuur%252Fskyline-den-haag-o-a--ministeries.1892592.html%3B780%3B517)

# Wens en Weerstand

Een beschrijving van het professionaliseringsproces van de interne auditfunctie bij de  
Rijksoverheid

Juli, 2014



**Universiteit Utrecht**

**NSOB** . . .

Nederlandse School voor Openbaar Bestuur

**Ilsa de Jong**

Studentnummer 3639622

[i.dejong2@students.uu.nl](mailto:i.dejong2@students.uu.nl)

Afstudeerthesis  
Master Bestuur en Beleid  
Universiteit Utrecht

Begeleider: dr. Thomas Schillemans

Tweede lezer: prof. dr. Paul 't Hart



## Voorwoord

Enkele maanden geleden stapte ik als stagiaire bij de Auditdienst Rijk het ‘brutalistische’ pand van het ministerie van Financiën binnen. Een sociaal-wetenschapper en bijna-bestuurskundige die een antropologisch onderzoek gaat verrichten bij de ‘factcheckers’ van de overheid... Een wereld van verschil? Geen voor de hand liggende, maar wel een interessante combinatie die een mooie uitdaging bleek te zijn. Nieuwsgierig en enthousiast begon ik aan dit afstudeeronderzoek in het kader van de masteropleiding Bestuur en Beleid aan de Universiteit Utrecht. Een onderzoek naar professionalisering van auditing: het controleren van feiten aan de hand van normen. Al snel bleek echter dat deze omschrijving van auditing enige nuancering verdient. Deze omschrijving is te simpel. De werkelijkheid bleek een stuk complexer en zelfs de feiten zijn niet zwart-wit. Ik moet dan ook toegeven: mijn vooraf veronderstelde ‘wereld van verschil’ was misschien niet kleiner, maar wel anders dan ik op die eerste dag vermoedde.

Nu, na een periode van bijna een half jaar literatuurstudie, vele gesprekken voeren, observeren, interviewen, lezen, schrijven en vooral veel luisteren is er een einde gekomen aan mijn afstudeeronderzoek. Het was een intensieve, verrassende, leuke en vooral heel leerzame periode, die ik nu afsluit met deze masterthesis als resultaat. Een thesis die niet tot stand had kunnen komen zonder de hulp van een aantal personen, die ik hier graag wil bedanken.

Veel dank ben ik, in de eerste plaats, verschuldigd aan alle auditors en andere medewerkers van de Auditdienst Rijk, die mij met zo veel geduld wegwijs hebben gemaakt in het vakgebied van de interne auditor. Hugo in het bijzonder, bedankt voor je begeleiding, tips en feedback! Ook wil ik graag de medewerkers van de Nederlandse School voor Openbaar Bestuur bedanken, mijn tutorgroepsleden Joost en Willem en tweede begeleider Paul 't Hart voor hun ondersteuning, adviezen en feedback.

Tot slot, Thomas Schillemans: Thomas, bedankt voor de geweldige kans die je me hebt geboden door mij in contact te brengen met zowel de NSOB als de Auditdienst Rijk. Ik heb een geweldige tijd gehad en ontzettend veel geleerd. Bedankt voor de prettige begeleiding, opbouwende kritiek en je vertrouwen in dit hele proces. Ik had me geen betere scriptiebegeleider kunnen wensen.

Rest mij niks anders dan de pen neer te leggen en achterover te leunen. Veel leesplezier!

Ilsa de Jong

Juli, 2014

## Samenvatting

De **Auditdienst Rijk** (ADR) werd opgericht in mei 2012. In deze *shared service* organisatie fuseerden de departementale auditdiensten van de verschillende ministeries in één centrale auditdienst voor de Rijksoverheid. Auditing betreft het *“uitzoeken wat er met afspraken is gebeurd, of de inrichting van systemen klopt, afgesproken normen voldoende in acht zijn genomen, waar mogelijke risico’s liggen en of bijvoorbeeld de financiën op orde zijn.”* (Van Twist e.a. 2013: 12-13). Op basis van de Compatibiliteitswet is de ADR verantwoordelijk voor de controle van financiële jaarverslagen van ministeries. Daarnaast voert de ADR IT-audits, operationele audits (vraaggestuurd) en EU-gelateerde onderzoeken uit naar de besteding van Europese middelen. Hiermee is de ADR als interne auditfunctie een belangrijke **‘factchecker’** en normbewaker van de Rijksoverheid.

In de wetenschappelijke literatuur over auditing wordt een ontwikkeling geschetst van het vakgebied waarbij auditing verandert van een puur reactief controleprincipe naar een meer proactief vakgebied waarbij de nadruk komt te liggen op meedenken met de opdrachtgever en het bieden van **toegevoegde waarde** voor het management (minister en ambtelijke top). Enerzijds komt deze tendens voort uit een toenemend besef dat de kennis, opleiding en ervaring van auditors van meerwaarde kan zijn voor het management van een organisatie, anderzijds is het ook een manier om de professie staande te houden, zo stellen sommige wetenschappers: *“The demand for financial report is declining, and the profession will need to diversify its products away from traditional roles.”* (p. 183).

Deze verbredingstendens kan gezien worden als een vorm van professionalisering, waarbij professionalisering wordt beschouwd als een historisch ingebed proces om een vakgebied te ontwikkelen of in stand te houden: *“... what professions actually do in everyday life to negotiate and maintain their special position”* (Larson, 1977: xii).

Hoewel dit professionaliseringsproces van de interne auditfunctie al ruim tien jaar onderwerp van discussie is in de wetenschappelijke literatuur, is over de uitwerking van deze tendens en betekenis hiervan voor de auditor zelf nog zeer weinig bekend. In dit onderzoek is door middel van een kwalitatief, etnografisch onderzoek bestudeerd op welke manier het professionaliseringsproces vorm krijgt bij de ADR. De volgende vraag is hierin centraal gesteld: ***Op welke manier is er sprake van professionalisering van auditing bij de Auditdienst Rijk en wat betekent dit voor de auditor als professional?*** Hiervoor is auditing en de ontwikkeling van het vakgebied bestudeerd aan de hand van theoretische concepten over professies en professionalisering en wordt onderscheid gemaakt tussen

drie dimensies of objecten van professionalisering: professionele kennis, professionele praktijk en professionele identiteit.

Het onderzoek toont aan dat bij de ADR de verbredingstendens in auditing is terug te zien: “*De ADR wil meer zijn dan de controleur met het opgeheven vingertje. De ADR wil bijdragen aan een oplossing*”<sup>1</sup>. In het beschrijvende onderzoek komt naar voren dat het professionaliseringsproces van verbreding van de scope van de auditfunctie ook bij de ADR wordt nagestreefd en door de meeste auditors wordt onderschreven. Auditors geven aan hun rol te beschouwen als meer dan alleen die van de controleur en zien het als hun taak om als ‘*tool of management*’ de opdrachtgever verder te helpen.

Desalniettemin laat het onderzoek ook zien dat een aantal factoren de ruimte om proactief op te treden soms beperkt. Hoewel de verbreding van de scope van auditing nadrukkelijk wordt nagestreefd, betreft het geen eenduidig proces, maar een *emergent strategy*: een evolutionair proces van soms tegenstrijdige ontwikkelingen. Enerzijds zijn opdrachtgevers vaak nog niet gewend aan de rol van de ADR als meer ondersteunende en adviserende partij en zit men daar ook niet altijd op te wachten. Anderzijds worstelen de auditors zelf met hun dubbele rol als controleur én adviseur en de strikte beroepsregels en controlemechanismen die de bewegingsvrijheid afbakenen. Waar sommige auditors hier weinig problemen en beperkingen in zien, zijn andere auditors nog erg terughoudend met het geven van adviezen en richten zij zich vooral op het bewaken van de onafhankelijke positie van de auditor. Het professionaliseringsproces van de auditfunctie laat zich dan wellicht ook het beste omschrijven als een weg van **wens én weerstand**: het doel is helder, de weg ernaartoe is geen rechtlijnig proces maar vol obstakels en tegenstrijdigheden.

---

<sup>1</sup> Transparantieverlag Auditdienst Rijk 2012. Samen bouwen aan kwaliteit (april 2013). Den Haag: ministerie van Financiën. Blz. 8.

# Inhoudsopgave

<b>VOORWOORD</b> .....	<b>4</b>
<b>SAMENVATTING</b> .....	<b>5</b>
<b>INHOUDSOPGAVE</b> .....	<b>7</b>
<b>1. INLEIDING</b> .....	<b>10</b>
1.1 EEN BREDE INTERNE AUDITFUNCTIE .....	10
1.2 FOCUS VAN HET ONDERZOEK .....	11
1.3 DOEL- EN VRAAGSTELLING.....	12
1.4 RELEVANTIE VAN DIT ONDERZOEK .....	15
1.5 LEESWIJZER .....	17
<b>2. THEORETISCHE PERSPECTIEVEN OP PROFESSIONALISERING</b> .....	<b>18</b>
2.1 PROFESSIONALISME, PROFESSIONS EN PROFESSIONALISERING.....	19
2.2 PROFESSIONALISERING ALS ONDERZOEKSOBJECT.....	25
2.3 CONCLUSIE.....	28
<b>3. AUDITING - TUSSEN TERUGBLIKKEN EN VOORUITKIJKEN</b> .....	<b>29</b>
3.1 WAT IS AUDITING?.....	29
3.2 DE INTERNE AUDITFUNCTIE BIJ DE RIJKSOVERHEID.....	33
3.3 DE INTERNE AUDITFUNCTIE IN BEWEGING .....	36
3.4 CONCLUSIE.....	39
<b>4. BEING THERE – METHODOLOGISCHE VERANTWOORDING</b> .....	<b>41</b>
4.1 METHODOLOGISCH PERSPECTIEF.....	41
4.2 UITVOERING VAN HET ONDERZOEK.....	43
4.3 METHODOLOGISCHE REFLECTIE.....	47
<b>5. WHERE ON EARTH ARE WE?</b> .....	<b>51</b>
5.1 ORGANISATIEDOELSTELLINGEN .....	51
5.2 ONTWIKKELPLANNEN .....	54
5.3 CONCLUSIE - VAN TERUGKIJKEN NAAR VOORUITDENKEN .....	56
<b>6. DE AUDITOR ALS PROFESSIONAL</b> .....	<b>59</b>
6.1 PROFESSIONELE KENNIS .....	61



6.2	PROFESSIONELE PRAKTIJK .....	66
6.3	PROFESSIONELE IDENTITEIT .....	72
6.4	EEN MODERNE PROFESSIONAL .....	76
<b>7.</b>	<b><u>CONCLUSIE - EEN WEG VAN WENS EN WEERSTAND .....</u></b>	<b>81</b>
7.1	BEANTWOORDING ONDERZOEKSVRAGEN .....	82
7.2	REFLECTIE.....	86
	<b><u>LITERATUURLIJST .....</u></b>	<b>89</b>
	<b><u>BIJLAGEN .....</u></b>	<b>94</b>
I.	OVER DE AUDITDIENST RIJK.....	94
II.	TOPICLIJST .....	98
III.	INFORMANTEN .....	101



# 1. Inleiding

## 1.1 Een brede interne auditfunctie

*“Public audit is breaking out!”*

Zo kopte de Association of Chartered Certified Accountants<sup>2</sup> begin februari 2014 in een paper over de interne auditfunctie wereldwijd. Voorzitter Margareth Hodge stelt daarin dat de grote dynamiek van de publieke sector van de afgelopen jaren haar uitwerking heeft op de professie van de interne auditor. *‘Checking the books’*, is niet langer genoeg, auditing moet vooruit, aldus Hodge. De financiële crisis heeft geleid tot een toenemend besef dat niet alleen gekeken moet worden naar de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van financiële gegevens, maar ook naar de effectiviteit en efficiëntie van het systeem daar omheen: de *‘machine of government’*. Hiermee wordt het begrip auditing opgerekt van een professie van ‘toetsen van feiten aan de hand van normen’ naar een professie die, aan de hand van gedegen onderzoek, proactief bijdraagt aan het verbeteren van de overheid (ACCA, 2014: 3-5).

Hodge staat niet alleen. Veel andere instanties en wetenschappers wijzen eveneens op een gewenste of zelfs noodzakelijke ‘verbreding’ van auditing. Zo publiceerde Accountancynieuws begin juni een artikel met de in het oog springende titel: *“Je kunt je afvragen of auditing over tien jaar nog een relevant beroep is.”* In dit artikel nuanceert Sander Klous<sup>3</sup>, verbonden aan KPMG (een van de reuzen in auditland), deze scherpe opmerking door te wijzen op ontwikkelingen op IT en technologisch gebied die het vakgebied van de auditor drastisch veranderen: *“Over tien jaar is auditing een ander vak geworden.”*, aldus Klous (Heitling, 2014).

Deze en vergelijkbare opmerkingen over auditing komen niet uit de lucht vallen. Het vakgebied auditing wordt al tientallen jaren gekenmerkt door discussies over de rol en invulling van auditing. Begin deze eeuw wezen meerdere auteurs al op de evoluerende rol van de interne auditfunctie (zie Brody en Lowe, 2000; Bou-raad, 2000). Het vakgebied beweegt zich steeds meer weg van de traditionele rol van *‘bean counters’* en *‘number crunchers’* naar een meer adviserende rol waarin de nadruk komt te liggen op het leveren van toegevoegde waarde. De onderliggende gedachte hierbij is enerzijds dat de ervaring, opleiding en kennis van interne auditors van grote waarde kan zijn voor het management van een organisatie, en heeft anderzijds ook te maken met de noodzaak van verbreding

---

<sup>2</sup> De Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) is een internationale organisatie voor professionele accountants die zich inzet voor de versterking van de professie wereldwijd.

<sup>3</sup> Sander Kous, natuurkundige, verbonden bij KPMG waar hij zich bezighoudt met Big Data.

van het vakgebied om de professie staande te houden, aldus Bou-raad (2000): “*The demand for financial report is declining, and the profession will need to diversify its products away from traditional roles.*” (p. 183). De brede invulling van auditing wordt officieel bevestigd door een definitieverandering van het *Institute of Internal Auditors (IIA)*<sup>4</sup> dat in 2000 adviserende activiteiten expliciet opneemt in haar omschrijving van *internal auditing*.

### ***De interne auditfunctie bij de Rijksoverheid***

In Nederland wordt de interne auditfunctie van de Rijksoverheid sinds 1 mei 2012 vervuld door de Auditdienst Rijk (ADR). Deze *shared service* organisatie is ontstaan uit een fusie van alle voorheen afzonderlijke auditdiensten van de verschillende departementen van de overheid. Officieel valt de Auditdienst Rijk onder het ministerie van Financiën, maar de dienst heeft wel een onafhankelijke positie. De ADR is verantwoordelijk voor de jaarlijkse accountantscontroles bij de verschillende ministeries en voert daarnaast tal van andere audits en onderzoeken uit. Deze onderzoeken hebben vooral betrekking op financiële zaken, maar kunnen ook gaan over IT-systemen (IT audits) of kunnen op verzoek van het departement variëren van onderzoeken naar bijvoorbeeld de betrouwbaarheid, doeltreffendheid en doelmatigheid van processen tot meer cultuurgerichte onderzoeken (operationele audits). Zo was de ADR betrokken bij een evaluatie van de bewaking en beveiliging rondom de troonwisseling in Amsterdam in 2013 en is de ervaring en kennis die hier werd opgedaan ingezet door vooraf mee te denken over de organisatie van grote evenementen zoals de Nuclear Security Summit die in maart 2014 in Den Haag werd gehouden<sup>5</sup>.

## **1.2 Focus van het onderzoek**

Dit onderzoek richt zich op de ontwikkeling van de interne auditfunctie bij de Rijksoverheid. Door middel van een etnografisch, interpretatief onderzoek is gekeken óf, en op welke manier, de hierboven geschetste verbreding van auditing plaatsvindt bij de Auditdienst Rijk, als interne auditor van de overheid, en wat de betekenis hiervan is voor de auditor als professional.

De theoretische invalshoek waarmee naar de interne auditfunctie is gekeken is afkomstig van voornamelijk sociologische wetenschappelijke theorieën over professionalisering. Professionalisering wordt hierbij benaderd als de ‘*sum of all processes*’ met als doel het vestigen of in stand houden van een professie (Siegrist, 1990: 177). Een dergelijk professionaliseringsproject kan volgens

---

<sup>4</sup> Het Institute of Internal Auditors (IIA) is een internationale professionele beroepsorganisatie die richtlijnen, standaarden en beroepsregels voor interne auditors opstelt en zich inzet voor de promotie van de meerwaarde die interne auditors voor een organisatie kunnen hebben. Ook biedt het instituut opleidingen aan en voorziet het in mogelijkheden om kennis en ervaringen uit te wisselen en te ontwikkelen.

<sup>5</sup> De Auditdienst Rijk over... Operational audit (n.d.). Den Haag: ministerie van Financiën.

Faulconbridge en Muzio (2011: 137) zowel een *functionele* rol hebben, gericht op het creëren of verbeteren van standaarden van de professie met betrekking tot competenties en ethische normen, als een *politieke* rol gericht op het in stand houden van een monopolie en om de exclusiviteit van de professie te waarborgen. Marktcontrole en sociale mobiliteit zijn daarmee volgens Macdonald (1995: 10) de uitkomsten van een professionaliseringsproject.

In dit onderzoek wordt vanuit een **histografische benadering** naar professionalisering van de auditfunctie bij de Rijksoverheid gekeken. Professies worden hierin niet beschouwd als homogene entiteiten die in meer of mindere mate voldoen aan de ideaaltypische kenmerken van een professie, zoals vanuit een meer structuralistische benadering gebruikelijk is. Dit onderzoek richt zich op professionalisering zoals Larson het definieert: “...*what professions actually do in everyday life to negotiate and maintain their special position.*” (Larson, 1977: xii).

Om een professionaliseringsproces te kunnen bestuderen, maken Noordegraaf, Van Twist en Van der Steen (2014) onderscheid tussen drie verschillende objecten, dimensies of pijlers van professionalisering die ook in dit onderzoek centraal zullen staan: cognitieve regulering, praktische regulering en normatieve regulering. Deze dimensies ontleen zij aan Torstendahl (1990). Torstendahl stelt dat **professionele kennis** (de cognitieve dimensie) de basis vormt van een professie, waaruit de andere twee dimensies voortkomen: “*being professional with acting professionally*” (p. 60). Cognitieve regulering gaat om de vorming, ontwikkeling en overdracht van een specifieke professionele ‘*body of knowledge*’ (Delissen, 2009). Praktische regulering betreft de **professionele praktijk**, beroepsuitoefening aan de hand van professionele standaarden, werkwijzen, methoden en dergelijke. Tot slot gaat normatieve regulering om het daadwerkelijk “zijn” van de professional. **Professionele identiteit** en de vorming van een professionele gemeenschap creëren het domein dat erin voorziet dat de professionals zich, bewust en onbewust, gedragen, kleden en spreken op een manier zoals vanuit dat domein van hun wordt verwacht (Fournier, 1999). Deze drie overkoepelende dimensies (in deze thesis professionele kennis, praktijk en identiteit genoemd) vormen de richtlijn aan de hand waarvan in dit onderzoek naar professionalisering van auditing wordt gekeken.

### 1.3 Doel- en vraagstelling

Volgens Power (1999) leven we in een samenleving waar het leven en gedrag van mensen en organisaties voortdurend wordt gecontroleerd en gemonitord. Verantwoording is één van de kernwaarden van de ‘bedrijfsmatige’ overheid en ‘*symbool voor behoorlijk bestuur en verantwoord overheidsoptreden*’ (Bovens, 2005:25). Auditing heeft een belangrijke plaats in de vele verantwoordingsrelaties en –mechanismen van tegenwoordig. Power constateerde dat auditing sinds

de jaren '80 en '90 uitgroeide tot een zeer belangrijk controlemechanisme in diverse contexten: *financial audits, management audits, teaching audits, intellectual property audits*, enzovoorts. Hij noemt deze opkomst van auditing een ware '*audit explosion*', wat leidt tot een samenleving die te maken heeft met voortdurende checks en verificaties: de *audit society* (Power, 1999: 3).

Auditing heeft zich dus ontwikkeld tot een heel belangrijk intern controle- en verantwoordingsmechanisme. Toch is het vaak lastig om te begrijpen waar auditing precies over gaat en hoe dit wordt gedaan. Ondanks de wetenschap dat auditing een belangrijke rol speelt in management van de overheid, is er in de bestuurskunde nog maar weinig aandacht voor geweest. Hoewel controle en verantwoording in toenemende mate aandacht krijgen in de bestuurskunde, wordt auditing hierin veelal buiten beschouwing gelaten. Slechts enkele publicaties besteden aandacht aan het specialistische vakgebied van de interne auditor (zie Van Twist, Van der Steen, Bouwmans en Bekkers, 2013; Kunneman, 2013; Los, 2013). Een belangrijke doelstelling van dit onderzoek is dan ook om de complexe wereld van auditing te leren begrijpen en inzichtelijk te maken. Hiermee is dit onderzoek **exploratief** van aard, gericht op het inzichtelijk maken van een belangrijke verantwoordingspraktijk in openbaar bestuur die vooralsnog grotendeels onderbelicht is gebleven. Meer specifiek gaat dit onderzoek over het professionaliseringproces van auditing. De bredere interpretatie van auditing zoals hierboven geschetst vraagt een andere houding, andere kennis en vaardigheden van de auditor als professional. Dit onderzoek probeert inzichtelijk te maken op welke manier dit proces vorm en invulling krijgt bij de Auditdienst Rijk en wat dit betekent voor de auditor als professional.

De **doelstelling** van dit onderzoek is daarmee:

**... Het komen tot beter begrip en inzichtelijk maken van het vakgebied auditing bij de Rijksoverheid en inzicht bieden in de manier waarop de ontwikkelingen in het vakgebied vorm krijgen bij de Auditdienst Rijk en haar professionals.**

### ***Centrale vraag en deelvragen***

Aan de hand van de hierboven beschreven theoretische invalshoek luidt de centrale onderzoeksvraag als volgt:

**Op welke manier is er sprake van professionalisering van auditing bij de Auditdienst Rijk en wat betekent dit voor de auditor als professional?**

Deze centrale vraag wordt beantwoord aan de hand van de vier onderstaande deelvragen, waarin verschillende aspecten van professionalisering worden bestudeerd, en de mate waarin en hoe, die aspecten een rol spelen in het professionaliseringsproces van de interne auditfunctie bij de ADR. Deze

deelvragen zijn gebaseerd op de theoretische invalshoek van professionalisering zoals eerder beschreven, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen professionele kennis, professionele praktijk en professionele identiteit (zie Noordegraaf et al., 2014; Torstendahl, 1990). Hier moet benadrukt worden dat de onderstaande deelvragen niet expliciet in deze formulering aan respondenten in het onderzoek zijn voorgelegd, maar overkoepelende formuleringen zijn van verschillende aspecten van professionalisering. Deze deelvragen zijn verder geoperationaliseerd in onderzoeksvragen en topics (bijgevoegd in bijlage II) die wel voorgelegd zijn aan informanten of als richtlijn fungeerden in gesprekken en observaties. Deze onderzoeksvragen en topics hebben richting gegeven aan de observaties, gesprekken en interviews in dit onderzoek om zo in totaliteit een indruk te kunnen geven van de manieren waarop de drie pijlers van professionalisering tot uiting komen bij de ADR en wat de betekenis hiervan is voor de auditor als professional.

**1. Op welke wijzen en in welke richting wil de Auditdienst Rijk zich de komende jaren ontwikkelen?**

Deze eerste deelvraag richt zich op de totstandkoming, ambities en doelstellingen van de Auditdienst Rijk. Ook wordt gekeken naar de manier waarop de organisatie bezig is met het bereiken van de doelstellingen. Aan de hand van deze deelvraag wordt onderzocht op welke manier de ‘verbredingstendens’ die uit de wetenschappelijke literatuur over auditing naar voren komt, wordt nagestreefd door de Auditdienst Rijk. De beantwoording van deze deelvraag wordt behandeld in hoofdstuk vijf.

**2. Op welke manier zijn de Auditdienst Rijk en haar auditors bezig met de ontwikkeling van professionele kennis?**

Door middel van deze deelvraag wordt onderzocht of en hoe cognitieve regulering in een professionaliseringsproces vorm krijgt bij de Auditdienst Rijk. Bij cognitieve regulering gaat het om de regulering van professionele kennis: de mechanismen die worden opgezet voor het creëren en overdragen van kennis, bijvoorbeeld educatie, training, bijscholing, netwerken, tijdschriften, conferenties of databases etc. De beantwoording van deze deelvraag is terug te vinden in hoofdstuk zes, paragraaf 6.1.

**3. Hoe wordt invulling gegeven aan professionele praktijken bij de Auditdienst Rijk?**

Deze deelvraag heeft betrekking op de praktische dimensie van professionalisering: de manier waarop werkwijzen en standaarden, regels, competenties, beroepsverenigingen, tuchtrecht, gedragscodes, prijzen en dergelijke zijn georganiseerd. Door middel van deze deelvraag wordt

onderzocht of de manier waarop de professionele praktijken zijn georganiseerd worden beïnvloed of veranderd door professionaliseringsambities van de organisatie en professie. De beantwoording van deze deelvraag wordt behandeld in paragraaf 6.2.

#### **4. Op welke manier krijgt professionele identiteit van auditing vorm bij de Auditdienst Rijk?**

De derde pijler van professionalisering betreft professionele identiteit, normatieve regulering. Deze deelvraag gaat in op deze professionele identiteit en gemeenschap van auditing: hoe wordt een gevoel van gemeenschappelijkheid gecreëerd, door bijvoorbeeld taalgebruik, symbolen, verhalen en legendes, socialisatie etc.? Deze laatste deelvraag wordt besproken in paragraaf 6.3.

### ***Onderzoeksmethode***

Zoals de doelstelling van het onderzoek al verradt, is dit onderzoek sterk beschrijvend en exploratief van aard. Vanuit een interpretatieve wetenschapsopvatting is het onderzoek gericht op het begrijpen en vinden van de betekenis die het professionaliseringsproces van auditing krijgt in de dagelijkse werkelijkheid van auditors. Om de verschillende dimensies van professionalisering te kunnen bestuderen en het vakgebied van auditing beter te leren begrijpen, is gebruik gemaakt van een **etnografische methode**: door geruime tijd in de organisatie, tussen en samen met de auditors te werken, kan de professie van dichtbij worden bestudeerd. Een stageperiode van tien weken bood de mogelijkheid de organisatie en haar medewerkers van binnenuit te leren kennen en een beeld te vormen van de manier waarop professionalisering van auditing in de dagelijkse werkelijkheid van de auditdienst vorm krijgt en wat dit betekent voor de professional. In deze veldwerkperiode is gebruik gemaakt van vier onderzoeksmethoden: documentanalyse, (participerende) observatie, informele gesprekken en interviews. In hoofdstuk vier worden de methoden en onderzoeksactiviteiten meer nauwkeurig beschreven.

## **1.4 Relevantie van dit onderzoek**

De eerste bijdrage van dit onderzoek ligt al opgesloten in de doelstelling: het vakgebied auditing bij de Rijksoverheid beter te leren begrijpen en inzicht te bieden in de manier waarop de ontwikkelingen in het vakgebied vorm krijgen bij de Auditdienst Rijk en haar professionals. Daarmee draagt dit onderzoek bij aan kennis over, begrip van en inzicht in een vakgebied dat, hoewel het een belangrijk thema is in openbaar bestuur en verantwoording, in de bestuurskunde vaak onderbelicht blijft, zoals hierboven al werd gesteld.



Een tweede 'hiaat' in de wetenschappelijke literatuur betreft de positie en rol van de interne auditor in een complexe omgeving. Van Twist, Van der Steen, Bouwmans en Bekkers (2013) stellen dat onder invloed van crises en incidenten in financiële markten de aandacht voor de professie van auditing is toegenomen: het is dé aangewezen professionele beroepsgroep die risico's en falen in functioneren van organisaties vroegtijdig aan het voetlicht moet brengen (Van Twist et al., 2013: 31). De wetenschappelijke literatuur over auditing heeft in de afgelopen vijftien jaar veel aandacht besteed aan de verbreding van het vakgebied, waarvan tegenwoordig een meer proactieve opstelling wordt verwacht. Tegelijkertijd speelt in de wetenschappelijke literatuur een discussie over de consequenties van deze verbreding voor de objectieve en onafhankelijke positie van de interne auditor. De opvallende afwezigheid in deze literatuur is echter de auditor zelf. Ondanks de al jaren voortdurende evolutie van de auditfunctie constateren Selim, Woodward en Allegrini (2009) dat er nog nauwelijks onderzoek is gedaan naar de adviesactiviteiten van auditors en de mogelijke consequenties daarvan. Ook Brody en Lowe (2000) en Bou-raad (2000) beargumenteren dat het mogelijke conflict tussen proactief gedrag van de auditor en behoud van een onafhankelijke positie onderwerp dient te zijn van nader onderzoek. Met dit onderzoek is geprobeerd dit hiaat in de wetenschappelijke literatuur enigszins op te vullen. Dit onderzoek probeert inzichtelijk te maken hoe de professionaliseringstendens van de auditfunctie tot uiting komt in de dagelijkse werkpraktijk van de auditor zelf. Hiermee kan dit onderzoek bijdragen aan de wetenschappelijke discussie die over dit onderwerp nog volop gaande is, maar vooralsnog voornamelijk in afwezigheid van de auditor zelf wordt gevoerd.

Daarnaast past dit onderzoek eveneens in een wat uitgebreider aanbod van onderzoeken naar professionalisering van beroepen; bijvoorbeeld professionalisering in de zorgsector, bij de politie (Van der Meulen, 2009), professionalisering van strategen (Peeters, Van Twist en Van der Steen, 2008; Delissen, 2009), professionalisering van onderwijsmanagers (De Wit, 2012) of professionalisering van organisatieadviseurs (De Sonnaville, 2005).

Tot slot kan dit onderzoek ook van maatschappelijke relevantie zijn voor de Auditdienst Rijk. De ADR is een nog jonge zelfstandige dienst binnen het ministerie van Financiën die nog volop bezig is zichzelf te vormen en verbeteren. Relevante inzichten en bevindingen uit dit onderzoek die wellicht kunnen bijdragen aan verdere inrichting en ontwikkeling van de organisatie worden door middel van een apart adviesrapport gedeeld met de organisatie.

## 1.5 Leeswijzer

Deze thesis start in hoofdstuk twee met een uiteenzetting van de theoretische benadering waarmee in dit onderzoek naar professionalisering van auditing wordt gekeken. Dit hoofdstuk laat zien dat professionaliseringsprocessen vanuit verschillende perspectieven benaderd kunnen worden: een structuralistische benadering of een meer procesgerichte benadering. In dit onderzoek wordt de procesbenadering gevolgd. Vervolgens volgt in hoofdstuk drie een verdere praktische en theoretische uitwerking van het vakgebied auditing. Hier zal uiteen worden gezet wat auditing precies inhoudt, welke verschillende vormen van auditing er zijn en wordt weergegeven hoe de interne auditfunctie bij de Rijksoverheid is georganiseerd. Ook worden de huidige dynamieken geschetst die de professie en professionalisering van auditing beïnvloeden. In hoofdstuk vier zal vervolgens uiteen worden gezet aan de hand van welke methoden en technieken dit onderzoek is uitgevoerd, de afwegingen die hierin zijn gemaakt en de onderzoeksactiviteiten die zijn ondernomen. Ook wordt hier gereflecteerd op de methoden en het verloop van het onderzoek. De hoofdstukken vijf en zes bieden een uitgebreide beschrijving van de onderzoeksresultaten. In deze empirische hoofdstukken wordt op antropologische wijze, aan de hand van een etnografische methode en door onder andere gebruik te maken van vignetten<sup>6</sup>, een beschrijving gegeven van het professionaliseringsproces van auditing bij de Auditdienst Rijk en de ervaringen van de auditor als professional zelf. In hoofdstuk zeven worden deze resultaten vervolgens samengebracht en zal antwoord worden gegeven op de gestelde deelvragen en kernvragen van dit onderzoek.

Tot slot volgt een lijst van de gebruikte wetenschappelijke literatuur en overige bronnen. Deze thesis wordt afgesloten met een aantal bijlagen met daarin achtergrondinformatie over de ADR en informatie over de uitvoering van het onderzoek, interviews en respondenten.

---

<sup>6</sup> Een vignet is een korte, beeldende schets van een situatie of gebeurtenis op een bepaald moment en een bepaalde plaats.

## 2. Theoretische perspectieven op professionalisering

### De Ambachtsman

*“Het woord ‘vakman’ roept onmiddellijk een beeld op. Je gluurt door een raampje van een timmermanszaak en ziet een oudere man omringd door zijn leerlingen en gereedschap. Binnen heerst orde, stoelonderdelen zijn keurig vastgeklemd, in het vertrek hangt de geur van vers houtschaafsel, de timmerman buigt zich over zijn werkbank om een nauwkeurige incisie te maken voor het inlegwerk.” (Sennet, 2008: 27).*

De ambachtsman, de échte vakman, vrijwel iedereen kan zich daar een voorstelling van maken. De leerlooier, de edelsmid, de meubelmaker. De ambachtsman, dat is iemand die zijn vak écht verstaat. Ook een dirigent, een arts of een laborant kan volgens Sennet een vakman zijn. Vakmanschap kan niet gelijk worden gesteld aan een ‘manuele vaardigheid’, dat is een te beperkte visie. Vakmanschap is, zo stelt Sennet, ‘gestoeld op in hoge mate ontwikkelde vaardigheid’, waarbij de vakman iemand is die goed werk wil leveren, omwille van het werk zelf (Sennet, 2008: 27).

Is dat hetzelfde wat we voor ons zien wanneer we spreken over een professional? Zijn professies de ambachten van tegenwoordig? Hoewel tegenwoordig in een zeer breed spectrum werkgevers en werknemers in verschillende vakgebieden aangeduid worden als professional, - van onderwijzers in het basisonderwijs tot strategen bij de overheid, van verpleegkundigen in de zorg tot beveiligers of van politieagenten tot organisatieadviseurs (vergelijk: Delissen, 2009; Fournier, 1999; Van der Meulen, 2009; De Sonnaville, 2005) - roept het woord ‘professional’ toch een ander beeld op dan de oude timmerman in een naar houtschaafsel ruikende werkplaats. En zeker geen eenduidig beeld. Liefde en motivatie voor het vak, het streven naar kwaliteit, een hoge mate van ontwikkelde vaardigheid en gedrevenheid om nog verder te ontwikkelen kenmerken de vakman zoals Sennet die beschrijft. In de moderne wereld, waarin twee recepten het verlangen hard te werken stimuleren – enerzijds het ‘gebod’ om werk te doen ten behoeve van de gemeenschap, anderzijds de veronderstelling dat concurrentie leidt tot hoger verlangen om te presteren – komt klassiek vakmanschap in het nauw, aldus Sennet (2008: 36). Maar als de professional geen vakman is, wie is dan die professional van tegenwoordig en wat drijft hem of haar?

De dieperliggende vraag is: hoe verhouden mensen zich tot hun werk. Vandaag de dag wordt nauwelijks nog gesproken over ambacht en vakmanschap. De *buzzwords* van nu zijn professies, professionals en professionalisme, termen die we allemaal begrijpen, maar die toch lastig te definiëren zijn. Waar ooit alleen de dokter of rechter een ‘professional’ werd genoemd, zijn we

tegenwoordig allemaal wel ergens professional in (in mijn geval: bestuurskundig professional-in-wording?). Ook in de wetenschappelijke literatuur worden verschillende definities genoemd en lijken woorden als professies en vakken of beroepen door elkaar te worden gebruikt. Wat de woorden in ieder geval wel met elkaar delen is dat ze betrekking hebben op een vorm van arbeid die wordt gedaan door een duidelijk afgebakende groep mensen (Delissen, 2009: 18). Paragraaf 2.1 zal uiteenzetten wat onder deze begrippen verstaan kan worden, waarbij aandacht wordt besteed aan het verschil tussen en de overgang van traditionele naar moderne professies. Paragraaf 2.2 beschrijft vervolgens op welke manier naar professionalisering als onderzoeksobject kan worden gekeken. Ook worden hier verschillende dimensies benoemd die onderdeel zijn van een proces van professionalisering. Tot slot volgt in paragraaf 2.3 een conclusie die samenvat op welke manier in dit onderzoek naar professionalisering wordt gekeken en hoe dit als onderzoeksobject zal worden benaderd.

## 2.1 Professionalisme, professies en professionalisering

### *Traditioneel professionalisme*

*“Imagine a world in which workers who have the specialized knowledge that allows them to provide especially important services have the power to organize and control their own work. Legally, only they can offer their particular services. (...) Only members of the occupation have the right to supervise and correct the work of colleagues. They do not abuse those exclusive rights, however, because they are more dedicated to doing good work for their own satisfaction and for the benefit of others than to maximizing their income.” (Freidson, 2001: 2)*

Het ideaalmodel zoals hierboven is beschreven noemt Freidson de *logic of professionalism*, één van de drie logica's over de inrichting en beheersing van werk, kennis, vaardigheden en de sociale, economische en culturele omstandigheden daaromheen in organisaties. Professionalisme wijkt als model systematisch af van een vrije marktmodel aan de ene kant en van een bureaucratie aan de andere kant. Deze drie modellen onderscheiden zich van elkaar door de actoren die het werk beheersen. In een marktmodel beheersen consumenten het werk van een organisatie, in een bureaucratie de managers en in het model van professionalisme zijn het de leden van de beroepsgroep zelf die werkzaamheden beheersen en controleren (Freidson, 2001: 12).

Professionalisme kan zo worden beschouwd als een institutionaliserend reguleringsmechanisme dat werknemers in staat stelt hun eigen werkzaamheden te beheersen en te controleren, aldus Noordegraaf, Van der Steen en Van Twist (2014). Dit kan bijvoorbeeld gedaan worden door tuchtrecht in te stellen, diploma's of de verplichting kennis over het vakgebied op peil te houden door PE-punten

te verzamelen (permanente educatie). Besluiten worden genomen op basis van professionaliteit, expertise, ervaring en informele, expliciete en impliciete standaarden van de werkomgeving. Romzek (2000) omschrijft dit als een professionele verantwoordingsrelatie, gekenmerkt door een hoge mate van autonomie voor de actor in de verantwoordingsrelatie, in dit geval de professional. Bij controles ter verantwoording van werkzaamheden of besluiten staan deze normen van professioneel, discreet handelen centraal. Hood (2004) spreekt in dit verband over *mutuality* als reguleringsmechanisme: interne controle vindt plaats door middel van zowel formele afspraken als door informele groepsprocessen. Professionalisme is geen hiërarchisch reguleringsmechanisme, maar een mechanisme van horizontale beïnvloeding tussen individuen in een organisatie. Deze professionele beroeps cultuur maakt autonomie van de professional mogelijk (De Bruijn & Noordegraaf, 2010; Noordegraaf, 2007). Professionalisme is hiermee meer dan alleen het voldoen aan beroepskwalificaties. Het gaat ook om deel uitmaken van een professionele gemeenschap, die niet alleen in functionele controle, maar ook in normatieve, ethische controle voorziet (Noordegraaf, 2007). Fournier deelt dit argument en stelt: *“Being a professional is not merely about absorbing a body of scientific knowledge but is also about conducting and constituting oneself in an appropriate manner.”* (Fournier, 1999: 287).

Een ‘professie’ is volgens Freidson (1984), in een traditionele benadering, dan ook een beroepsgroep waar relatief weinig sprake is van hiërarchische vormen van (sociale) controle door andere beroepsgroepen, en die in hoge mate zelfregulerend is. In navolging van het werk van Spencer (1896) stelt hij dat traditionele professies (arts, jurist, wetenschapper) zich onderscheiden van andere beroepen omdat *‘zij een taak uitvoeren die van hoge sociale waarde is omdat de professionals zowel kennis als vaardigheden bezitten die ze onderscheidt van andere werkenden’* (Freidson, 1984: 2). Noordegraaf (2007: 765) sluit hier bij aan en stelt dat professionalisme in haar klassieke definiëring gaat over het *‘toepassen van algemene, wetenschappelijke kennis op specifieke cases op een geroutineerde en geïnstitutionaliseerde wijze’*. Deze klassieke definitie is van oorsprong alleen van toepassing op wat we als ‘klassieke’ professies kunnen beschouwen: de ‘arts’, ‘jurist’, ‘wetenschapper’ of ‘priester’; professies die fundamentele vraagstukken van het leven dienen, aldus De Sonnaville (2005: 79). Zo beslist de arts over vraagstukken van leven en dood, de wetenschapper over waarheid en onwaarheid, een rechter over recht en onrecht en een priester over goed en kwaad.

Noordegraaf (2007) beschrijft deze klassieke benadering van professies als *pure professionalism*. De kenmerken van een klassieke professie op het gebied van kennis en controle worden weergegeven in tabel 1.

### Kenmerken van klassieke professies

<i>Inhoud</i>	Kennis Vaardigheden Ervaring Ethische normen Verschijning
<i>Controle</i>	Beroepsvereniging Jurisdictie Kennisoverdracht Gedragscodes Supervisie

Tabel 1. Kenmerken van een klassieke professie (ontleend aan Noordegraaf, 2007)

Een 'pure' professional voert een complexe taak uit waarvoor specialistische kennis en ervaring nodig is (De Bruijn & Noordegraaf, 2010). Ook Macdonald (1995: 157) wijst erop dat kennis de 'core generating trait' van professionalisme is. Professionele kennis wordt gekenmerkt door een hoge mate van gecodificeerde, systematische en abstract **kennis** en vereist een hoog niveau van kwalificatie en diploma's (Macdonald 1995). De inhoud van professies wordt aangeleerd door kennis en **vaardigheden** op te doen door middel van scholing. Daarnaast is ook een groot gedeelte van de kennis en kunde van de professional onbewust, *tacit knowledge*, die voortkomt uit de verbinding tussen kennis en ervaring (Svensson, 1990: 58). Deze impliciete kennis of 'tacit skills' zijn volgens Freidson (2001: 25) 'unverbalized' of zelfs 'unverbalizable' en kunnen alleen verkregen worden door **ervaring** en door onderdeel te zijn van de professionele gemeenschap. Professionals delen deze *tacit knowledge* en handelen volgens bepaalde **ethische normen**, die zich volgens Wilensky het beste laat omschrijven als 'devotie' naar de belangen van de cliënten en waar commercieel belang onderschikt is (1964: 140). Dit resulteert in een 'shared service ethic', een beroepsbesef ingebed in het professionele beroepsdomein dat erin voorziet dat de professionals bewust en onbewust op een bepaalde wijze handelen, spreken, kleden en zich gedragen zoals vanuit de professionele gemeenschap van hen als professional wordt verwacht (Fournier, 1999). Zo kun je een arts herkennen aan een witte jas of een rechter aan een zwarte toga. Deze symbolen maken duidelijk wie wel en wie

niet tot de professie behoort. Het professionele beroepsdomein bakent niet alleen inhoudelijk de professie af, maar creëert ook een domein waarbinnen de werkzaamheden door middel van horizontale mechanismen kunnen worden gecontroleerd. Zo zijn **beroepsverenigingen** opgericht die de regels stellen waaraan professionals zich moeten houden. Zo ontstaat een vorm van interne **jurisdictie**. Ook wordt vanuit dit beroepsdomein **kennisoverdracht** georganiseerd door middel van opleiding, begeleiding en bijscholing en kan de professional worden aangesproken op zijn of haar gedrag (Noordegraaf, 2007).

### ***Professionaliseringsprojecten***

Veel auteurs constateerden in de afgelopen tientallen jaren een 'professionaliseringstendens' (Van Bockel en Noordegraaf, 2006; Noordegraaf, 2007; Fournier, 1999, Wilensky, 1964). De term 'professional' is niet langer alleen maar voorbehouden aan artsen of juristen. Tegenwoordig worden ook managers, strategen, docenten of verpleegkundigen tot professionals gerekend. Vijftig jaar geleden constateerde Wilensky (1964) al dat talloze beroepen onder druk proberen te professionaliseren en stelde dan ook terecht de vraag: "*Do we experience a professionalization of everyone?*" (Wilensky, 1964: 156). Deze vraag is ook nu nog steeds aan de orde. Deze 'generalisatie van de term professionalisme' naar vaak onverwachte domeinen zou de indruk kunnen wekken dat professionalisme een lege, betekenisloze term wordt, stelt Fournier (1999).

Noordegraaf (2007) benoemt deze trend als de opkomst van '*new professionalism*'. Deze tendens is zichtbaar bij voorheen non-professionele beroepsgroepen als politieagenten en verpleging in de zorg, of in het ontstaan van nieuwe 'professies' als die van projectmanagers en strategen. Door professionele beroepsverenigingen op te richten, opleidingsprogramma's en gedragscodes te ontwikkelen, wordt een professionele beroepsstructuur opgezet, lijkend op die van klassieke professies (zie tabel 1). Volgens Van der Meulen kunnen aan deze 'professionaliseringsprojecten' verschillende ambities ten grondslag liggen: het 'beter' maken van het vakgebied, standaardisatie en homogenisering (Van der Meulen, 2009). Hoewel gezegd moet worden dat dit proces van 'vakontwikkeling' niet eenvoudig en lang niet altijd succesvol is, wordt er gestreefd naar een krachtig professionaliseringsproces.

Uit de alinea hierboven kunnen we opmaken dat de termen vakontwikkeling en professionalisering naast elkaar genoemd worden. Van der Meulen stelt dat beide termen, ondanks kleine nuanceverschillen, door elkaar gebruikt worden en refereren naar een ontwikkelingsproces waarin een vak wordt opgebouwd. Siegrist (1990) stelt dat professionalisering in eerste instantie gedefinieerd kan worden als een proces waarbij een activiteit of beroep een 'professie' probeert te worden. Er zijn echter ook andere benaderingen mogelijk waarbij professionalisering wordt beschouwd als

maatregelen in al gevestigde professies om een niveau van expertise, professionele kennis en arbeidsverdeling te waarborgen. Een derde benadering die Siegrist noemt heeft betrekking op professionalisering als proces gericht op scheiding en exclusie waarbij de professie een monopolie positie en sociale en economische status probeert te verkrijgen of veilig te stellen (Siegrist, 1990: 177). Welke benadering ook wordt gevolgd, volgens Siegrist gaat professionalisering om de *'sum of all processes'* met als doel het vestigen of in stand houden van een professie. Een dergelijk *'professional project'* zoals veel auteurs het omschrijven, kan zowel een functionele rol hebben – het creëren of verbeteren van standaarden van de professie met betrekking tot competenties en ethische normen – als een politieke rol – het in stand houden van een monopolie en exclusiviteit van de professie waarborgen (Faulconbridge en Muzio, 2011: 137). Larson noemt deze twee verschillende aspecten van een professionaliseringsproject marktcontrole en sociale mobiliteit (Larson, 1977: xvii).

Dat proces is echter niet zo eenvoudig. Tegelijkertijd met de opkomst van een professionaliseringstendens bij andere vakgebieden dan de klassieke professies, lijkt er sprake te zijn van een **'deprofessionaliseringsproces'** bij klassieke of 'pure' professies. Marie R. Haug (1973, in Freidson, 1984) benoemt dit als de *'deprofessionalization thesis'*, en beargumenteert dat het prestige, de autonomie en autoriteit van professies langzaam erodeert, onder andere doordat specialistische kennis in toenemende mate voor iedereen beschikbaar is. Hoewel ook Freidson (1984) constateert dat de traditionele autonomie van klassieke professies langzaam maar zeker afneemt, stelt hij dat er geen aanwijzingen zijn voor trends van het verdwijnen van (monopolies van) professies. Wel stelt Freidson dat er sprake is van *'formalization of professional control'* (Freidson, 1984: 1). Hij wijst erop dat schandalen in verschillende sectoren als de wetenschap, de medische wereld en het recht sinds de jaren '60 het imago van deze professies hebben geschaad, waarna de roep om strikte en meer formele verantwoording toenam. Hoecht (2006) bevestigt deze tendens en beargumenteert ruim twintig jaar later dat informele *'light-touch'* controlemechanismen van de jaren '90 grotendeels vervangen zijn door *'audit-based quality control'*, zoals ook Power (1999) de opkomst van de *audit society* benoemde. Hoecht stelt dat auditing als mechanisme van verantwoording de voorheen 'ontoegankelijke' professies meer transparant en verantwoordelijk maakt en de indruk wekt van zekerheid en controle in een tijd waarin mensen de professionele expert niet automatisch meer vertrouwen (Hoecht, 2006: 545). Dat het probleem van afnemend vertrouwen in professionals hiermee niet wordt opgelost, wordt kernachtig verwoord door Shapiro: *"Who guards the guardians?"* (Shapiro, 1987 in Hoecht, 2006: 544).

### ***Moderne professies: professionalisme-nieuwe-stijl***

Hoewel de professionaliseringstendens in eerste instantie tegenstrijdig lijkt aan de 'deprofessionaliseringsthesis', spreken deze twee elkaar niet noodzakelijk tegen. Hoecht (2006)



concludeert dat tegenwoordig de formele kwaliteitscontrole een integraal onderdeel is van een professie en stelt dat professionele autonomie en verantwoording geen tegenpolen hoeven te zijn maar het leerproces en innovatie kunnen promoten. Waar de traditionele professies dus in de afgelopen jaren te maken hebben gehad met geformaliseerde controlemechanismen (wat volgens sommige auteurs beschouwd zou kunnen worden als de-professionalisering), zijn er andere beroepsgroepen gaan 'professionaliseren', zoals de managers, strategen, zorgmanagers, consultants enzovoorts. De 'moderne' professie van tegenwoordig heeft te maken met de complexe culturele en organisatie-omgeving waarin zij zich bevindt (Fournier, 1999). Het werk van de professional is ingebed in het werk van andere professionals en is daarmee niet volledig autonoom maar afhankelijk van context en spanning en loyaliteit naar professionele domeinen in de omgeving van het eigen domein. Behalve interdependentie met andere professionals en domeinen hebben professionals ook vaak te maken met werk-gerelateerde tegenstrijdigheden, nieuwe technologieën, maatschappelijke, culturele en politieke veranderingen (Noordegraaf et al., 2014).

Noordegraaf et al. (2014) stellen dat professionalisme, professies en professionalisering relatieve, sociaal-geconstrueerde begrippen zijn, de uitkomst van een voortdurend lopend project dat zich afspeelt in relatie tot een vaak complexe omgeving. Daarom moeten professionalisering en professionaliseringsmechanismen niet als op zichzelf staand proces of object geanalyseerd worden, maar in samenhang met context en werk-gerelateerde omstandigheden. Professionele groepen kunnen zichzelf niet ontwikkelen apart van andere groepen en beroepsdomeinen. De professional van tegenwoordig heeft meer nodig dan alleen de skills van de eigen professie (Noordegraaf et al., 2014: 5), het gaat om het creëren van '*interdisciplinary knowledge and interactive skills*' (Noordegraaf, 2007: 770). Ook De Bruijn en Noordegraaf (2010) stellen dat het idee van de autonome beroepsbeoefenaar die alleen in een operatiekamer staat niet langer van toepassing is. Alleen specialisatie is niet langer genoeg. De professional van tegenwoordig moet beschikken over '*critical capacities*', die hem in staat stellen zijn eigen taak te verbinden met de complexe wereld daaromheen. In deze nieuwe vorm van professionalisme staat niet '*occupational closure*' centraal, het afschermen van de beroepsgroep van andere professies, maar juist het maken van de verbinding. De Bruijn en Noordegraaf noemen deze herijking van professionalisering, die ook als re-professionalisering beschouwd zou kunnen worden, '**professionalisme-nieuwe-stijl**' (De Bruijn en Noordegraaf, 2010: 19).

Zo worden professionals wat Schön (1983) omschrijft als **reflective practitioners**, voortdurend bewust van de complexiteit en van een continu leerproces.

## 2.2 Professionalisering als onderzoeksobject

In paragraaf 2.1 is weergegeven hoe de termen professie en professionalisme in de loop der tijd van betekenis zijn veranderd. De professional van nu is niet meer dezelfde als vroeger. Evenmin kunnen we professionalisering beschouwen als het overnemen van de ideaaltypische kenmerken van klassieke professies door een beroepsgroep. Maar hoe kunnen we dan wel naar het professionaliseringsproces kijken? Deze paragraaf beschrijft op welke manier professionalisering als onderzoeksobject benaderd kan worden.

De Sonnaville (2005) stelt dat in de literatuur over professionalisering grofweg twee onderzoeklijnen te ontdekken zijn. De eerste is een taxonomische benadering, waarin wordt gezocht naar definities en kenmerken van professies, wat erin resulteert dat er criteria ontstaan op basis waarvan een classificatie van typen professies kan worden gemaakt (bijvoorbeeld professie, semi-professionele of non-professionele beroepsgroep). De hierboven weergegeven kenmerken van *pure professionalism* vormen zo'n ideaaltypisch model van een professie. In deze structuralistische benadering is professionalisering een proces waarin een beroepsgroep zich ontwikkelt tot een '*professie met erkende, legitieme, sociale en economische status*', door institutionalisering van gedragscodes, een *body of knowledge*, opleidingen en andere van de in tabel 1 (zie pagina 21) weergegeven kenmerken van klassieke professies (De Sonnaville, 2005: 74).

De tweede benadering om naar professionalisering te kijken is een meer historisch benadering. In deze benadering gaat het niet om afgebakende definities of concepten, maar om de ontwikkelingsgeschiedenis van een specifieke beroepsgroep. Deze stroming komt voort uit kritieken van vooral Abbott (1988) op de meer structuralistische benadering. Abbott wees erop dat professies geen homogene entiteiten zijn maar worden gekenmerkt door interne verschillende en soms zelfs tegenstrijdige ontwikkelingen. Daarnaast ontwikkelen professies zich niet in een isolement, maar altijd in relatie tot een buitengewoon complexe omgeving en kent iedere professie een eigen en uniek historisch professionaliseringsproces (Abbott, 1988). Ook Larson stelt dat de ideaal-typische constructie niet laat zien wat een professie daadwerkelijk is, maar slechts wat het probeert te zijn. In onderzoeken naar professionalisering van een specifieke beroepsgroep die een procesbenadering volgen, gaat het dan ook niet om de professie als 'statisch' concept, maar om vragen als: "... *what professions actually do in everyday life to negotiate and maintain their special position*" (Larson, 1977: xii).

Ook Van der Meulen (2009) volgt deze meer historische onderzoeklijn en beschouwt professionalisering als een proces van vakontwikkeling. De oprichting van bijvoorbeeld een beroepsvereniging of het invullen van een van de andere ideaal-typische kenmerken van een professie

beschouwt hij niet als functionele, essentiële condities voor het bestaan van een professie, maar als het 'decor' waartegen professionals hun professionaliteit construeren (Van der Meulen, 2009: 12).

Dit proces van vakontwikkeling is echter geen eenduidig proces, aldus Van der Meulen (2009: 73): *"Het gaat niet gepaard met overzicht en doelbewuste gerichte acties, maar resulteert na vele interacties met bewuste en onbewuste acties."* In navolging van Mintzberg beargumenteert Van der Meulen dan ook dat vakontwikkeling als een 'emergent strategy' beschouwd moet worden, dat gepaard gaat met 'formatieve' momenten (*events*) en *occurrences*. Abbott (1991: 359) beschrijft dat in het professionaliseringsproces meerdere 'events' gezamenlijk kunnen leiden tot grotere stappen, 'occurrences' in het proces. *Occurrences* beschouwt hij als de zichtbare uitkomsten van kleinere *events*. Een voorbeeld hiervan is bijvoorbeeld de totstandkoming van een serieuze opleiding als gevolg van een initiatief van een individu dat besluit kleinschalige bijeenkomsten te organiseren voor kennisuitwisseling (Van der Meulen, 2009: 72).

Bij het bestuderen van een professionaliseringsproces is het dan ook nodig om verder te kijken dan alleen de *occurrences*, aldus Macdonald: *"The design must be one that not only covers the profession's official actions and pronouncements, but the ways in which 'professional' behaviour is enacted and displayed to various appropriate publics by the professional body itself and by the constituent firms and individuals."* (Macdonald, 1995: 13-14).

### ***Dimensies van professionalisering***

Er bestaan dus verschillende visies over de manier waarop naar professionalisering gekeken kan worden. Torstendahl (1990) vat het samen als drie verschillende benaderingen: de eerste benadering is structuralistisch van aard, gericht op identificeren van wat een professie is; de tweede, histografische benadering is gericht op wat professionele groepen doen en een derde benadering is gericht op hoe professionele groepen veranderen. Hoewel de benaderingen in uitgangspunt van elkaar verschillen, stelt Torstendahl dat deze drie benaderingen elkaar niet uitsluiten en elkaar zelfs nodig hebben. Zo kan niet beschreven worden hoe professies veranderen zonder eerst te beschrijven wat de professie is, en evenmin kan professioneel handelen worden herkend zonder te benoemen wat professioneel handelen kenmerkt (Torstendahl, 1990: 45). Daarom is het, ook wanneer vanuit een histografische benadering naar het professionaliseringsproces wordt gekeken nodig om naar verschillende aspecten van een professie te kijken. De kenmerken zoals genoemd in tabel 1 (pagina 21) bieden hiervoor een goede richtlijn. Daarbij gaat het dan echter niet om de vraag in welke mate aan het ideaaltypisch model is voldaan, maar aan de *events* en *occurrences* in het professionaliseringsproces en de manier waarop invulling wordt gegeven aan de verschillende aspecten van een professie.

Van Bockel en Noordegraaf (2006) stellen dat professionalisering te maken heeft met zes ingrediënten die essentieel zijn voor de professional: de professional beschikt over een bepaalde mate van kennis van het vakgebied die verkregen wordt door opleiding, training en ervaring (1); de leden van de beroepsgroep hebben een soort trainingsprogramma gevolgd voor de uitvoering van de professie (2); de professie is onderscheidend en biedt een volledige baan voor de professional (3); de professie kent bepaalde ethische gedragscodes die worden gewaarborgd door sancties te stellen op overtredingen (4); de professie beschermt haar beroepstitels en is exclusief (5); en tot slot is er sprake van gedelegeerde macht van de staat naar de beroepsgroep zelf en onafhankelijke autonomie over de professie (6). Door de combinatie van de specifieke **'intellectuele make-up'** (kennis en educatie), de **beroepsidentiteit** en **professionele praktijken** (gedragscodes, titels) wordt de professionele autonomie beschermd (Van Bockel en Noordegraaf, 2006: 587).

Het proces van professionalisering heeft betrekking op mechanismen om zowel de inhoud als de interne controle van een vakgebied te versterken. Noordegraaf et al. (2014) maken hierin onderscheid tussen drie objecten of pijlers van professionalisering: **cognitieve**, **praktische** en **normatieve regulering**. Anders gezegd: professionele kennis, professionele praktijk en professionele identiteit. Zij ontleen deze drie dimensies aan Torstendahl, die stelt professionele kennis (cognitieve dimensie) de basis vormt van een professie, waaruit de andere twee dimensies voort komen: *"being professional with acting professionally."* (Torstendahl, 1990: 60).

Bij cognitieve regulering draait het vooral om het vastleggen, reguleren en doorgeven van kennis. De vorming of ontwikkeling van een specifieke *'body of knowlegde'* die kenmerkend is voor de professie. Netwerkbijeenkomsten, tijdschriften, conferenties, gezamenlijke databases en dergelijke kunnen middelen zijn om vorm te geven aan deze professionele kennis (Delissen, 2009). Hiermee wordt de professionele kennis abstract gemaakt, wat volgens Abbott (1988) een essentieel aspect is in professionele kennis: *"Abstract knowledge is the foundation of an effective definition of professions"* (p. 102).

Praktische regulering, of praktijkvorming, gaat in op de beroepsuitoefening. Welke werkwijzen worden gebruikt, welke methoden en technieken zijn er? Er worden standaarden ontwikkeld om effectiviteit en succes te definiëren en te meten, competenties opgesteld, codes vastgelegd en prijzen uitgedeeld aan de 'uitblinkers' in het vakgebied (Noordegraaf et al., 2014: 3; Delissen, 2009).

De derde dimensie of het derde object van professionalisering betreft normatieve regulering. Deze dimensie heeft betrekking op legitimiteit en identiteit. Zoals Van Bockel en Noordegraaf stellen: *"Professionalization does not equal the professional use of tools and instruments – professionalization is also about social closure, paradigms, values, ethics. In short, about identities, about what it means*

*to be a member of a profession.*” (2006: 588). Wie is de professional, en hoe zorg je ervoor dat je dat blijft? Professionele identiteit kan worden gecreëerd door een gemeenschappelijke cultuur en een gevoel van eenheid en gemeenschappelijkheid te creëren onder de werknemers of leden. Naast educatie en training, de ‘intellectuele make-up’ van de professional, maken het overbrengen van verhalen en legendes, gebouw en locatie en socialisatie hier onderdeel van uit (Delissen, 2009; Noordegraaf et al., 2014).

Door dergelijke reguleringen wordt een domein gecreëerd waardoor de leden zich kunnen onderscheiden ten opzichte van andere professionele groepen. Extern biedt het een bron van legitimiteit voor het verlenen van professionele diensten en intern zorgt het voor homogenisering van werksystemen, gedrag en cultuur. Middels deze mechanismen slagen beroepsgroepen erin gemeenschappelijke kennis, identiteit en standaarden te creëren. Zo kan een *occupational domain* getransformeerd worden naar een *professional domain* (Noordegraaf et al., 2014).

## 2.3 Conclusie

In dit onderzoek zal gekeken worden naar professionalisering van auditing in de publieke sector. Auditing is een heel specifiek beroepsgebied dat van groot belang is voor het bewaken van de kwaliteit van overheidsoptreden en speelt een belangrijke rol in het verbeteren van publieke sturing. Tegelijkertijd heeft auditing binnen de Rijksoverheid ook zelf te maken met veranderingen en hervormingen die het vakgebied veranderen, zoals in hoofdstuk één van deze thesis al naar voren kwam. In dit onderzoek wordt bestudeerd op welke manier een proces van professionalisering gaande is in auditing en hoe dit vorm krijgt bij de interne auditfunctie bij de Rijksoverheid. Hierbij wordt professionalisering vanuit een procesbenadering bestudeerd en gezien als een continu voortdurend proces van vakontwikkeling, dat het gevolg is van talloze interacties, doelbewuste en onbewuste acties (Van der Meulen, 2009). Het gaat dan ook niet om de vraag óf er sprake is van professionalisering of in welke mate, maar om de vraag “*what professions actually do in everyday life to negotiate and maintain their special position*” (Larson, 1977: xii). De nadruk zal dan ook niet zozeer liggen op de structuur van de professie, maar op de acties die vorm en invulling geven aan professionele kennis, praktijk en identiteit (Macdonald, 1995).

Alvorens naar de ontwikkelingen en het professionaliseringsproces van de auditprofessie gekeken kan worden, is het eerst nodig om nader uit te werken wat auditing eigenlijk precies is. Het volgende hoofdstuk richt zich daarom op het concept ‘auditing’, wat houdt auditing precies in, en op welke manier vindt auditing plaats bij de Rijksoverheid?

### 3. Auditing - tussen terugblikken en vooruitkijken

*“Auditeurs zijn die gene die gecommiteert zijn om partijen te hooren op eenige acten, ende die te decideren”<sup>7</sup>*

Deze definitie van ‘auditor’, afkomstig uit 1573, is een van de vroegste benoemingen van dit woord in de Nederlandse taal. Het gebruik van de term voert echter nog verder terug. In 1386 besloten de hertogen van Bourgondië ambtenaren aan te stellen om hun geldzaken te beheren. Filips de Stoute, hertog van Bourgondië en graaf-gemaal van Vlaanderen, richtte vervolgens de ‘Rekenkamer van Vlaanderen’ op die het werk van de ambtenaren moest controleren en toezicht diende te houden op de openbare financiën. In deze organisatie was de auditeur belast met het ‘afhoeren’ van rekeningen; betrokkenen dienden persoonlijk rekenschap te geven van de in- en uitgaven, waarbij de auditeur luisterde en toelichtende vragen kon stellen (Kop en Van der Wielen, 2007).

Sinds de zestiende eeuw wordt de term ‘auditor’ gebruikt om de ‘toehoorder’ aan te duiden. Het woord is afkomstig uit het Latijn en nomen agentis van het werkwoord *audire*: ‘horen of luisteren naar’. Volgens de overlevering was de auditor een wijze man aan wie lastige situaties werden voorgelegd. De wijze man luisterde naar beide partijen en kwam vervolgens op basis van zijn wijsheid tot een oordeel. Ook tegenwoordig is de auditor een persoon die na een onderzoek of controle een oordeel vormt, al komt dit niet langer tot stand op basis van wijsheid, maar op basis van ‘professionaliteit’; vakinhoudelijke kennis (Kocks, 2003: 2).

Om te kunnen begrijpen op welke manier deze ‘professionaliteit’ van de auditor vorm krijgt en om zicht te krijgen op het professionaliseringsproces van het vakgebied van de interne auditor bij de overheid is het eerst nodig om in kaart te brengen wat auditing precies is. In dit hoofdstuk wordt allereerst het begrip auditing verder uitgewerkt in paragraaf 2.1. Vervolgens beschrijft paragraaf 2.2 hoe de interne auditfunctie binnen de rijksoverheid is georganiseerd. Tot slot schetst paragraaf 2.3 de ontwikkelingen die de wetenschappelijke literatuur in het auditvak herkent en de professionaliseringstendens waarmee het vakgebied te maken heeft.

#### 3.1 Wat is auditing?

Kort gezegd betreft auditing het toetsen van feiten aan de hand van normen. De auditors functioneren in dit proces als ‘factcheckers’. In de journalistiek wordt in toenemende mate aan factchecking gedaan, maar organisaties zijn hier met behulp van audits ook zelf actief mee bezig: *“Uitzoeken wat*

---

<sup>7</sup> Deze definitie is afkomstig uit het Etymologisch Woordenboek van het Nederlands (2014). [www.etymologie.nl](http://www.etymologie.nl).

*er met afspraken is gebeurd, of de inrichting van systemen klopt, afgesproken normen voldoende in acht zijn genomen, waar mogelijke risico's liggen en of bijvoorbeeld de financiën op orde zijn.”* (Van Twist e.a. 2013: 12-13).

Deze vorm van auditing vindt op veel plaatsen in zowel de publieke als private sector plaats; bijvoorbeeld bij de overheid en het onderwijs, maar ook bij commerciële bedrijven, apothekers of gasinstallateurs wordt door middel van audits de jaarrekening gecontroleerd of onderzocht of voldaan is aan bijvoorbeeld certificeringsvoorwaarden. Het gaat om de vorming van een objectief, onafhankelijk oordeel van de auditor, zoals de onderstaande, meer uitgebreide definitie van auditing laat zien:

**Auditing is...**

Het uitvoeren van onderzoeken (*audits*), waarbij, door middel van het verzamelen en beoordelen/evalueren van *evidence*, toetsing plaatsvindt van één of meer aspecten van een gedefinieerd object aan een vooraf vastgestelde set van normen, met als doel om op grond van resultaten van die toetsing één of meer (door een auditor of een derde) gecertificeerd(e) oordeel/oordelen te kunnen afgeven aan de opdrachtgever, waarbij zowel aan de audit als aan de auditor bepaalde eisen worden gesteld (Kocks, 2003: 1).

Hoewel deze definitie precies weergeeft wat auditing is, blijkt uit deze uitspraak niet wat het belang is van een audit. Om het doel van een audit te verduidelijken moeten we terug naar de oorsprong van auditing. Deze ligt in de wereld van de accountancy en de scheiding van eigendom en leiding in 'bedrijven van omvang'. Ten tijde van de industriële revolutie waren er steeds meer kapitaalinvesteerders die geld gingen investeren in grote bedrijven. Zij wilden echter wel de zekerheid hebben dat hun geïnvesteerde geld goed en volgens afspraak werd besteed. Rond 1850 ontstonden in Nederland daarom boekhouderkantoren met deskundigen die zich bezig gingen houden met de administratie van grote bedrijven en zekerheid of duidelijkheid konden geven aan de investeerders over het gevoerde financiële beleid van de organisatie (Kop en Van der Wielen, 2007).

Ook de accountantsfunctie binnen de overheid komt voort uit de behoefte van het management, in dit geval formeel de minister, aan een objectieve, interne controle op het gevoerde financiële beleid. Hiertoe werden bij alle departementen tussen 1933 en 1984 accountantsdiensten opgericht. In de periode van 2002 tot 2004 werden deze diensten omgedoopt tot 'auditdiensten' en werd het takenpakket van de voormalige accountantsdienst uitgebreid naar controleren van en onderzoek doen naar het gevoerde beleid, waarbij niet langer alleen naar financieel beleid wordt

gekeken, maar ook naar andere beheersingsvraagstukken, processen en IT-vraagstukken (Kop en Van der Wielen, 2007)<sup>8</sup>.

### ***Auditing als verantwoordingsmechanisme***

Auditing wordt door het Institute of Internal Auditors, het IIA<sup>9</sup>, beschouwd als één van de 'verdedigingslijnen' van een organisatie ter voorkoming van risico's, erop gericht om de bedrijfsvoering op orde te houden. De *'first line of defense'* in dit model heeft betrekking op het management van de organisatie zelf. Het management is in eerste instantie zelf verantwoordelijk voor het op orde houden van de bedrijfsvoering. De tweede verdedigingslijn bestaat uit aanvullende functies, door het management ingesteld ter ondersteuning van de eerste verdedigingslijn, om mogelijke risico's te monitoren. Dit zijn specifieke functies als de controller, *compliance* functie of risicomanagement functie, gericht op planning, controle, risicomanagement en *compliance* (het voldoen aan wet- en regelgeving). De derde verdedigingslijn heeft betrekking op interne audits. Binnen deze verdedigingslijn worden door interne auditors controles uitgevoerd die additionele zekerheid geven ('on-top-of'), bovenop de controles uitgevoerd door de eerste twee verdedigingslijnen, over de effectiviteit van de organisatie, de beheersing van risico's, beheersing van doelen en over het functioneren van de eerste twee verdedigingslijnen. Interne auditors zijn onderdeel van de organisatie, maar staan wel 'aan de rand' en hebben een onafhankelijke positie ten opzichte van de organisatie. Vanuit deze objectieve én betrokken positie dienen interne audits bij te dragen aan effectieve vormgeving en bedrijfsvoering (IIA, 2013: 4-7, Van Twist et al., 2013: 15, 42).

Hiermee is auditing één van de mechanismen van het afleggen van interne verantwoording, waar instituties in onze samenleving tegenwoordig veelvuldig mee te maken hebben. Power (1999) wijst ons op het feit dat we in een samenleving leven waar het gedrag en handelen van mensen en organisaties voortdurend wordt gecontroleerd en gemonitord, vooral ook dat van overheidsinstanties. Verantwoording is één van de kernwaarden van de bedrijfsmatige overheid en een *'symbool voor behoorlijk openbaar bestuur en verantwoord overheidsoptreden'* (Bovens, 2005: 25).

Verantwoording kan plaatsvinden door middel van een groot aantal verantwoordingsmechanismen en -relaties. Auditing is één van deze mechanismen. Zoals eerder al benoemd werd, is auditing sinds de jaren '80 en '90 uitgegroeid tot een heel belangrijk controlemechanisme in verschillende contexten en spreekt Power (1999: 3) van een ware *'audit*

---

<sup>8</sup> Over de ontwikkeling van de accountantsdiensten naar auditdiensten wordt meer geschreven in bijlage 1.

<sup>9</sup> Het Institute of Internal Auditors (IIA) is een internationale beroepsvereniging voor internal auditors die een bepalende en leidende rol heeft in beroepsstandaarden en -regels, onderwijs en onderzoek op het gebied van de interne auditfunctie. De organisatie heeft wereldwijd ruim 180.000 leden. Nederland kent een eigen IIA-afdeling: het Instituut van Internal Auditors Nederland.



*explosion*'. Auditing onderscheidt zich van andere mechanismen van verantwoording omdat het een intern verantwoordingsprincipe is waarbij niet de actor die verantwoording aflegt centraal staat, maar de partij aan wie verantwoording wordt afgelegd de actieve partij is.

### ***Verschillende vormen van auditing***

Zoals al werd benoemd is auditing ontstaan uit het accountancy vak. De kern of oorspronkelijke taak van auditing heeft nog altijd betrekking op het verstrekken van een goedkeurende accountantsverklaring. Door middel van de uitvoering van een *financial audit* wordt binnen de overheid het gevoerde financieel beleid van de departementen gecontroleerd. Naast deze controle van jaarverslagen bestaan er ook veel andere audits. De term 'audit' kan hierbij worden opgevat als 'onderzoek'. Het object van een audit kan per opdracht verschillen. In de literatuur over auditing zijn verschillende indelingen van auditing terug te vinden. Verschillende van deze termen worden veelal door elkaar gebruikt. Over het algemeen wordt onderscheid gemaakt tussen productaudits enerzijds en procesaudits anderzijds. **Productaudits** richten zich op het resultaat of de uitkomst van een proces en **procesaudits** richten zich op de totstandkoming van het product, het proces (Kocks 2003). Daarnaast kan onderscheid gemaakt worden tussen **financial audits**, **compliance audits** (gericht op de naleving van procedures en voorwaarden) en **performance audits**, of worden audits benoemd aan de hand van het onderwerp waarop de audit zich richt (IT-audit, systeem-audit), de reden van de audit (bijvoorbeeld vraaggestuurde, operationele audits) of de manier waarop de audit is uitgevoerd (integrated audit, sisa-audit<sup>10</sup>).

De performance audit is een bijzondere categorie in dit rijtje. Deze vorm van audit onderscheidt zich van de meer klassieke auditvormen van 'toetsen van feiten aan de hand van normen' en kwam ongeveer tegelijkertijd op met de opkomst van hervormingen in de publieke sector. Veel hervormingen leidden tot een verhoogde aandacht voor performance management. Pollit en Summa (1999) stellen dat hiermee een nieuw gedachtegoed over de balans tussen autonomie en publieke controle ontstond. De performance audit is één van deze mechanismen om de nieuwe managementideeën in de praktijk te kunnen realiseren. Pollit en Summa (1999: 2) laten hiermee zien dat deze vorm van auditing verder gaat dan het traditionele proces van '*checking the books*' en meer is dan alleen een eenvoudige technische tool:

---

<sup>10</sup> Een integrated audit betreft een audit waarin verschillende auditdisciplines samenwerken of verschillende vormen van auditing worden gecombineerd. Een sisa-audit, *single information* en *single audit*, heeft betrekking op een systematiek waardoor gemeenten en provincies nog maar eenmalig per jaar informatie over bijvoorbeeld uitkeringen hoeven te verstrekken. De controle wordt vervolgens deels gesteund op informatie uit controles van de organisaties zelf (tweede verdedigingslinie).

*“Its practitioners declare that they are seeking to establish whether public policies or programmes or projects or organizations have been (or are being) conducted with due regard to economy, efficiency, effectiveness, and good management practice.”.*

Op deze manier wordt de traditionele vorm van auditing samengebracht met de moderne focus op performance. Operationele audits, uitgevoerd op aanvraag van een opdrachtgever, kunnen meestal tot deze performance audits worden gerekend. Auditing is in deze vorm meer dan alleen een reactief controlemechanisme, maar beoogt bij te dragen aan verbetering van de bedrijfsvoering van de overheid. Hiermee is de klassieke auditfunctie van zekerheid bieden bij financiële verantwoording uitgebreid naar een breder perspectief met audits gericht op het totaal van kwaliteit van beheersmaatregelen om toegevoegde waarde te vergroten, aldus Kok (2013).

### **3.2 De interne auditfunctie bij de Rijksoverheid**

In het publieke domein is verantwoording, toetsing en controle erg belangrijk. Dit wordt bijvoorbeeld gedaan door de Algemene Rekenkamer of de Ombudsman. En ook via de media vindt controle en verantwoording van overheidsinstanties plaats in de openbaarheid. Daarnaast zijn overheidsinstanties zelf ook bezig met interne controles, wordt onderzocht of is voldaan aan afgesproken normen, of financiën op orde zijn en waar mogelijke risico's liggen (Van Twist et al., 2013: 13). Hier komt de interne auditfunctie in beeld. Zoals al gezegd vormt de interne auditor één van de 'verdedigingslijnen' van een organisatie om zichzelf te verdedigen tegen mogelijk wanpresteren. De auditor is gepositioneerd binnen de organisatie, maar wel aan de rand daarvan. De auditor moet onafhankelijk zijn, maar is wel onderdeel van de organisatie en rapporteert aan het management (de minister of ambtelijke top, vaak via een auditcommittee). Van Twist et al. (2013) wijzen op het feit dat deze combinatie van rollen de auditor in een bijzondere positie brengt: enerzijds is de auditor onderdeel van het culturele en sociale systeem van de organisatie, anderzijds staat de auditor enigszins op afstand. Dit levert niet alleen mogelijkheden en kansen op, maar brengt ook spanningen met zich mee, waar de auditor in de dagelijkse praktijk een weg in zal moeten vinden (Van Twist et al., 2013: 72). Deze dubbele rol en de gevolgen die dit heeft voor het werk van de auditor zal later in deze studie meer uitgebreid aan bod komen.

#### ***Auditdienst Rijk***

De interne auditfunctie wordt binnen de Rijksoverheid vervuld door de Auditdienst Rijk (ADR). Op basis van artikel 66 van de Compatibiliteitswet uit 2001 heeft de ADR de wettelijke taak de jaarverslagen van de ministeries te controleren en hierover een accountancy- of controleverklaring af

te geven. Naast deze wettelijke taak en andere financiële audits voert de ADR ook IT-audits en operationele, vraaggestuurde audits uit voor de verschillende departementen van de overheid. De ADR vervult hiermee een interne functie en werkt ten behoeve van de ministers of ambtelijke top van alle departementen. Ook worden bij de ADR audits verricht voor en in opdracht van de Europese Unie naar de besteding van Europese middelen.

De Auditdienst Rijk werd op 1 mei 2012 opgericht<sup>11</sup>. In deze *shared service* organisatie voor de hele overheid zijn alle voorheen afzonderlijke departementale auditdiensten gefuseerd. Deze fusie komt voort uit het regeerakkoord van Kabinet-Rutte I, waarin het voornemen tot verdere centralisatie van auditdiensten werd opgenomen. Deze actie past binnen het kabinetsstreven naar een 'krachtige, kleine en dienstverlenende overheid (...) met minder belastinggeld, minder ambtenaren, minder regels en minder bestuurders' (Dees en Droogsma, 2011: 13). Met de fusie worden zowel '*economies of scale*' als '*economies of skills*' nagestreefd<sup>12</sup>.

De ADR is onder verantwoordelijkheid geplaatst van het ministerie van Financiën. In het pand van Financiën op de Korte Voorhout in Den Haag is dan ook de centrale locatie van de ADR gevestigd. De ADR is echter niet alleen hier te vinden, maar ook bij alle departementen van de Rijksoverheid in en buiten Den Haag. De ADR<sup>13</sup> kent in haar nieuwe vorm in grote lijnen nog steeds dezelfde 'klantclusters' als voorheen: de voorheen departementale auditdiensten zijn opgeheven maar de werkzaamheden en bezetting van de nieuwe klantclusters zijn vrijwel gelijk gebleven en de clusters zijn ook nog grotendeels gevestigd bij de 'klant', het betreffende ministerie. Naast deze 'klantclusters' kent de ADR ook een aantal interdepartementale specialistische clusters (op het gebied van IT, operationele audits, apparaatsuitgaven, regio<sup>14</sup> en Europese Unie) die interdepartementale opdrachten uitvoeren of opdrachten die meer

### ***De ADR in cijfers***

De ADR heeft...

... ruim **700 medewerkers** in dienst, waarvan ongeveer 60% financial auditor is, 15% IT auditor, 15% operational auditor en 10% staf, management en ondersteuning.

... **665 fte** in 2014

... een capaciteit van **725.300 uren** aan werkzaamheden in 2014. Hiervan wordt 60% besteed aan de 'vaste vraag' (jaarlijks terugkerende rapporten), 29% aan de 'variabele vragen' (op verzoek van departementen) en 11% aan werkzaamheden voor de Europese Unie.

... een opbrengstenverplichting van **€4,8 miljoen** in 2014

... een uitgavenbudget van **€56,4 miljoen** in 2014 (waarvan 52,8 miljoen wordt besteed aan personeelskosten en opleiding, 0,5

<sup>11</sup> De historie, oprichting en inrichting van de ADR wordt verder toegelicht in bijlage I.

<sup>12</sup> Organisatie- & Formatierapport Auditdienst Rijk, 19 maart 2012. Den Haag: ministerie van Financiën. Pp: 14.

<sup>13</sup> De informatie over de ADR uit het tekstkader zijn afkomstig uit het Jaarverslag van de ADR: Jaarplan Auditdienst Rijk 2014, 11 december 2013. Den Haag: ministerie van Financiën.

<sup>14</sup> Regio is een verzamelnaam voor de auditafdelingen buiten Den Haag. Het cluster 'regio' is onder andere verantwoordelijk voor audits bij de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) in Groningen en het Centraal Justitieel Incassobureau (CJIB) in Leeuwarden.

specialistische kennis vereisen. De ADR is dus gevestigd bij de verschillende ministeries, maar heeft ook locaties buiten Den Haag in Utrecht, Apeldoorn, Zwolle, Groningen en Leeuwarden, bij onder andere de kantoren van de Belastingdienst, Dienst Uitvoering Onderwijs en het Centraal Justitieel Incassobureau. Een meer uitgebreide beschrijving van de historie, organisatie-inrichting van de ADR is te vinden in bijlage I.

### ***Drie soorten audits***

De werkzaamheden van de ADR kunnen worden onderverdeeld in drie verschillende soorten audits: financial audits, IT-audits en operational audits. De **financiële audits** hebben betrekking op de wettelijke taak van de ADR: het uitvoeren van financiële audits om zekerheid te bieden bij financiële jaarverslagen van de departementen, onderzoek doen naar het gevoerde financieel beleid en materiaalbeheer en naar de totstandkoming van informatie over het gevoerde beleid en bedrijfsvoering. Dit levert jaarlijks terugkerende auditrapporten en controleverklaringen op. De klantclusters van de verschillende ministeries zijn hiervoor verantwoordelijk.

Een tweede type audit is de **IT-audit**. Het motto dat de ADR hanteert voor haar IT-audits luidt: ‘van onbewust risico’s lopen naar bewust risico’s lopen’. IT-auditors controleren en adviseren de ministeries over het gebruik van IT en de mogelijke risico’s daarvan. Vanwege de snelle ontwikkelingen op het gebied van IT wil de ADR haar kennismanagement verbeteren om goed op deze ontwikkelingen in te kunnen spelen, waardoor de IT-dienstverlening voor de klant wordt verhoogd. Bij de verschillende klantclusters zijn IT-auditors werkzaam, maar er is ook een interdepartementaal IT-cluster, waar meer gespecialiseerde kennis aanwezig is<sup>15</sup>.

Naast IT en financiële audits voert de ADR ook **operationele audits** uit. Dit zijn onderzoeken die gedaan worden op verzoek of in opdracht van een ministerie zelf. De opdrachten kunnen variëren van onderzoeken naar betrouwbaarheid, doeltreffendheid en doelmatigheid van processen en systemen tot meer cultuurgerichte onderzoeken. Een voorbeeld hiervan is een auditrapport dat de ADR onlangs heeft uitgebracht aan het nog in oprichting zijnde Rijksvastgoedbedrijf waarin, naar aanleiding van de jaarlijkse accountancyverklaring, aandachtspunten worden benoemd voor de inrichting van het financieel beheer van deze nieuwe organisatie. Deze onderzoeken vinden niet alleen achteraf plaats ter controle, maar ook vooraf of tijdens het ontwerpen van processen<sup>16</sup>.

De drie verschillende soorten audits kunnen bij alle departementen worden gedaan. De meeste clusters hebben zowel financiële auditors, IT-auditors als operational auditors in haar team. Wel kunnen, indien nodig, auditors uit de specialistische, interdepartementale clusters bij een opdracht van een departement worden betrokken op basis van hun expertise.

---

<sup>15</sup> De Auditdienst Rijk over... IT op orde (n.d.). Den Haag: ministerie van Financiën.

<sup>16</sup> De Auditdienst Rijk over... Operational audit (n.d.). Den Haag: ministerie van Financiën.

### 3.3 De interne auditfunctie in beweging

#### ***Ambities van de professie***

In de loop der jaren heeft auditing zich uitgebreid van alleen de uitvoering van accountantscontroles naar een bredere auditfunctie waar ook andere processen en producten onderwerp van een audit kunnen zijn. Naast deze verbreding in onderwerpen waarop auditing zich richt, is er ook sprake van een ontwikkeling in de taak en doelstelling van de interne auditfunctie. De publieke sector is continu in beweging en deze dynamische omgeving heeft ook zijn uitwerking op het auditvak, zo stelt Margaret Hodge, voorzitter van het Public Accounts Committee van de ACCA, de *Association of Chartered Certified Accountants*<sup>17</sup> (ACCA, 2014). In de afgelopen jaren is er in de literatuur over en praktijk van auditing steeds meer aandacht gekomen voor het leveren van ‘toegevoegde waarde’ voor het management van een organisatie. De ACCA constateert dat, met name als consequentie van de financiële crisis, de grenzen van auditing worden verlegd: **“Public audit is breaking out.”** De ACCA stelt dat auditors in de publieke sector wereldwijd een grotere rol kunnen en willen spelen in processen om storingen of risico’s in geldstromen te voorkomen. Het is niet langer voldoende om te controleren, auditing moet vooruit, aldus Margaret Hodge. Auditing moet bijdragen aan de effectiviteit en efficiëntie van geldstromen en de *‘machinery of government’* (ACCA, 2014: 3-5).

Ook Haagsma (2009), senior auditor bij het UWV, pleit in het vaktijdschrift Finance & Control voor een verbreding van de focus van auditing. Hij stelt dat auditors, getraind in het opsporen van zwaktes en onzekerheden in een organisatie, veelal vanuit een negatieve invalshoek redeneren. Om als interne auditfunctie meer toegevoegde waarde te kunnen leveren, zal veel bewuster gekeken moeten worden naar mogelijkheden om verbetering te initiëren. Ook Bergkamp en Kalker (2007) stellen dat het auditvak een aangevuld takenpakket heeft gekregen en benoemen dat auditing van meer toegevoegde waarde kan zijn wanneer het plaatsvindt op de breedst mogelijke scope: in alle fasen van de beleidscyclus en niet alleen achteraf (Bergkamp en Kalker, 2007).

#### ***Een langdurig proces***

Deze beweging is echter niet nieuw. De huidige situatie is het resultaat van een ontwikkelproces dat al ruim vijftien jaar geleden de nadruk legde op de ‘verbreding’ van de focus en doelstellingen van auditing. Brody en Lowe (2000) constateren al aan het begin van deze eeuw een evolutie van de auditfunctie naar steeds meer aandacht voor het leveren van meer ‘toegevoegde waarde’, waarbij de auditor in een adviserende rol terechtkomt: *“the work performed by internal auditors is not limited to the area of assurance services, but now includes consulting activities”* (Brody en Lowe, 2000: 169).

---

<sup>17</sup> De *Association of Chartered Certified Accountants* is een internationale organisatie voor professionele accountants die zich inzet voor de versterking van de professie wereldwijd.

Auditors bewegen zo volgens Bou-raad (2000: 182) weg van de traditionele rol van *'bean counters and number crunchers'*. Van de interne auditor wordt gevraagd niet alleen controles uit te voeren en zich bezig te houden met 'problemen', maar ook mee te denken over oplossingen met het management. De onderliggende gedachte hierbij is dat de ervaring, kennis en opleiding van interne auditors van grote waarde zijn voor het management (Bou-raad, 2000: 186). Bou-raad stelt echter dat de professie van auditing zich ook wel móet verbreden om zichzelf staande te houden: *"The demand for financial report is declining, and the profession will need to diversify its products away from traditional roles."* (p. 183).

Deze evolutie in de audit professie naar meer aandacht voor advisering en toegevoegde waarde werd in het jaar 2000 ook bevestigd in een definitieverandering van internal auditing door het IIA, het Institute of Internal Auditors (Sarens, 2009; Selim, Woodward en Allegrini, 2009):

*"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes."*

Waar in eerdere definities van auditing de nadruk vooral lag op het evalueren van financiële getrouwheid en rechtmatigheid (Bou-raad, 2000), gaat in deze formulering ook advisering een centrale rol spelen in auditing, wat volgens Haagsma (2009) dan ook geen strikt gescheiden gebieden zijn. Deze definitieverandering heeft volgens Selim, Woodward en Allegrini (2009) expliciet de scope van de interne auditfunctie verbreed. Hiermee krijgt de auditfunctie verantwoordelijkheden die buiten de grenzen vallen van de traditionele rol. Volgens de auteurs biedt de continue evoluerende auditfunctie, en daarmee ook de constante update van *'the professional body of knowledge'* de professie de mogelijkheid haar rol en functie opnieuw te bepalen. Al geven zij wel aan dat voor de definitieverandering advisering ook al een onderdeel van auditing was of kon zijn. Hoe dan ook stellen Selim et al. (2009) dat sinds de definitieverandering de adviesactiviteiten van auditors sterk zijn toegenomen. Sarens (2009: 2) concludeert zelfs dat de 'verbreding van de interne audit agenda' sterk heeft bijgedragen aan de 'rijpheid' of volwassenheid van de auditprofessie in het laatste decennium.

### ***Gevaar voor onafhankelijkheid en objectiviteit?***

Brody en Lowe (2000) wijzen echter op de relevante vragen die deze verschuiving oproept voor de onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor. Zij stellen dat de duale rol van de auditor, als zowel controleur als adviseur, mogelijk kan leiden tot een (gevoel van) verlies van objectiviteit. De auteurs constateren dat de verschuiving van adviserende activiteiten mogelijk conflicterende rollen voor de

auditor creëert en een aantal lastige dilemma's oplevert. Ook Bou-raad (2000) benoemt het mogelijke conflict tussen proactief gedrag van auditors en de onafhankelijke positie. Moet een auditor onafhankelijkheid opofferen om meer 'toegevoegde waarde' te leveren? Wie bepaalt dan wat die toegevoegde waarde is? En wat betekent dit voor de relatie met een externe auditor? Brody en Lowe stellen dat deze issues, die verstrekkende consequenties kunnen hebben voor zowel de auditprofessie als voor degenen die beïnvloed worden door de auditfunctie, onderwerp moeten zijn van nader onderzoek (Brody en Lowe, 2000: 175).

De discussie over de conflicterende rollen wordt verder gevoed door 'schandalen' in het vakgebied zoals het faillissement van het grote Amerikaanse energiebedrijf Enron in 2001. Grootschalige praktijken van *'cooking the books'*, gerommel met de boekhouding, belastingontduiking en dergelijke brachten niet alleen de energiereus in de problemen maar leidden uiteindelijk ook tot het opdoeken van een van de grootste *audit firms* van Amerika: Arthur Andersen (Wallace, 2003). Businessrelaties met de klant, in dit geval Enron, vormden de kern voor het falen van de auditor. Auditors werden aangewezen door stakeholders en door consultancy activiteiten te verkopen was de onafhankelijke en objectieve positie van de auditinstantie volledig verloren gegaan (Economist, 2002). Dergelijke schandalen in de wereld van accountancy en auditing wijzen op het belang van onafhankelijkheid: *"... independence is at the core of the profession"* (Wallace, 2003: 99), en houden de discussie over de rol en positie van de auditor volop in leven, zowel in de private als in de publieke sector.

In 2004 komt de IIA dit blijvende 'ongemak' enigszins tegemoet door in een revisie van de *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* de vermelding op te nemen dat *"consulting is not mandatory for internal auditors"*. Ook Van Twist et al. (2013: 76) wijzen op de consequenties die de proactieve rol met zich meebrengt: *"adviseren klinkt onschuldig, evenals proactief optreden, maar het betekent vuile handen maken. De feiten weergeven, maar ook kleur bekennen en positie kiezen."* Voor sommigen lijkt het een logische volgende stap te zijn in het auditvak, terwijl anderen benadrukken dat het de principes van het vak op het spel zet. Door de definitieveranderingen is de spanning tussen audit en advisering geïnstitutionaliseerd, met diepe effecten op de beroepsuitoefening, aldus Van Twist et al. (2013).

Ondanks de al jarenlang voortdurende discussie over de evolutie van de auditfunctie en mogelijk conflicterende rollen van de auditor als controleur én adviseur, constateren Selim et. al (2009) dat er nog altijd nauwelijks onderzoek is gedaan naar de adviesactiviteiten van interne auditors en mogelijke consequenties hiervan. Aan de hand van een vergelijkend onderzoek tussen IIA-leden in het Verenigd Koninkrijk/Ierland en Italië concluderen zij dat de auditors over het algemeen adviesactiviteiten als een waardevolle bijdrage zien van hun professie, al uitten auditors uit de

Verenigd Koninkrijk en Ierland wel hun zorgen over de mogelijke negatieve effecten en verlies van onafhankelijkheid (Selim et al., 2009: 21). De verschuiving van auditing als puur reactief mechanisme naar een meer proactieve functie verdient en krijgt daarom ook nu nog, ruim tien jaar na de definitieverandering, veel aandacht, zoals ook blijkt uit het onlangs verschenen rapport van de ACCA, met de veelzeggende titel: *'Public audit is breaking out'* (ACCA, 2014).

### 3.4 Conclusie

Zoals in dit hoofdstuk naar voren is gekomen, is auditing een vakgebied dat zich al langere tijd aan het ontwikkelen is. Langzaam maar zeker vindt een 'verbreding' van de auditfunctie plaats, waarbij auditing niet langer alleen gaat om het afgeven van een jaarlijkse accountantsverklaring, maar ook om het uitvoeren van controles en onderzoeken op veel andere vlakken en de auditfunctie een meer adviserende rol gaat vervullen. Deze verbredingstendens van auditing kan gezien worden als een vorm van professionalisering. Zoals Bou-raad (2000) stelt, moet de auditfunctie zich wel verbreden en haar taken en toegevoegde waarde uitbreiden om zichzelf als vakgebied staande te kunnen houden. Uit hoofdstuk twee werd al benoemd dat wanneer vanuit een procesbenadering naar professionalisering gekeken wordt, het gaat om de manieren waarop een professie in de dagelijkse werkelijkheid haar specialistische positie probeert te onderhandelen, af te bakenen en te behouden (Larson, 1977). Vanuit deze benadering kan de verbredingstendens in de auditprofessie beschouwd worden als een professionaliseringsproject, erop gericht het vakgebied in stand te houden en haar unieke positie te bewaken en te verbreden.

Ook binnen de overheid spelen deze vraagstukken een centrale rol. Er wordt nadrukkelijk gestreefd naar een sterke interne auditfunctie die in staat is een maximale bijdrage te leveren aan de kwaliteit van een 'zich steeds vernieuwende' overheid<sup>18</sup>. Dat is echter geen eenvoudig ontwikkelingsproces. De vele verschillende vormen van auditing en de verschuiving van een reactieve naar een steeds meer proactieve benadering van auditing zorgen ervoor dat de interne auditor werkzaam is in een complex veld. Van Twist stelt dat het vak van de internal auditor enerzijds vastgelegd lijkt te zijn in allerlei standaarden en protocollen, terwijl anderzijds ook veel complexe dilemma's te onderscheiden zijn (Breedveld, 2014). De 'weerbaarheid van het werkveld' vraagt dan ook veel van de professionaliteit van de auditor. De verschuiving van een traditionele *'command and control'* benadering van auditing naar een moderne benadering waarbij het leren van de organisatie centraal komt te staan (Bou-raad, 2000) vraagt van de moderne professional om verschillende rollen aan te nemen die gemakkelijk met elkaar conflicteren.

---

<sup>18</sup> Ontwikkelplan Auditdienst Rijk 2012 – 2014 (21 november 2012). Den Haag: Ministerie van Financiën.



Hoewel deze verbreding van de auditfunctie in de afgelopen tien jaar steeds beter zichtbaar is geworden in het vakgebied en een algemeen gedeeld besef is, blijft het in de wetenschappelijke literatuur nog altijd een discussiepunt: wordt met de verbreding van de auditfunctie de objectiviteit en onafhankelijkheid op het spel gezet? De manier waarop het professionaliseringsproces van auditing tot uiting komt in de dagelijkse praktijk van het vakgebied en in de werkzaamheden van de interne auditor is vooralsnog onderbelicht gebleven. Daarom staat in deze studie de vraag centraal op welke manier professionalisering van auditing plaatsvindt bij de interne auditfunctie van de Rijksoverheid, Auditdienst Rijk, en wat dit betekent voor de auditor als professional.

## 4. Being there – methodologische verantwoording

Dit onderzoek centreert zich rond de vraag op welke manier het proces van professionalisering van de interne auditfunctie van de Rijksoverheid vorm krijgt in de dagelijkse werkelijkheid van de organisatie en de professional. De hoofdvraag van dit onderzoek luidt:

**Op welke manier is er sprake van professionalisering van auditing bij de Auditdienst Rijk en wat betekent dit voor de auditor als professional?**

Zoals in hoofdstuk één al werd benoemd, is dit onderzoek voornamelijk verkennend en beschrijvend van aard. Het doel is om inzicht te bieden in het professionaliseringsproces en de betekenis hiervan voor de auditor. Hiervoor is het nodig om het vakgebied van auditing en auditors van binnenuit te leren kennen. Auditing betreft een specifiek vakgebied waar buitenstaanders vaak niet meer van weten dan dat het een vak is van ‘toetsen van feiten aan de hand van normen’ en waarvan het jargon van de beroepsgroep voor veel bestuurskundigen zal klinken als geheimtaal. Om dit vakgebied te leren begrijpen is het nodig op zoek te gaan naar wat Geertz (1973) omschrijft als *‘thick description’*: niet alleen het beschrijven van een handeling, maar ook betekenis geven aan hetgeen wordt waargenomen. Het karakteristieke voorbeeld uit de antropologie, het verschil tussen de *twitch* (een eenvoudige beschrijving van een zenuwtrekje met het oog) en de betekenisvolle *wink* (een knipoog) illustreert dit.

Met deze uitgangspunten is dit een beschrijvend, bestuurskundig onderzoek met een antropologische invalshoek. In dit hoofdstuk wordt uiteengezet welke methoden en technieken zijn gebruikt voor dit onderzoek, hoe het onderzoek is uitgevoerd en wordt kritisch gereflecteerd op de implicaties die de gebruikte methoden en de gekozen invalshoek met zich meebrengen.

### 4.1 Methodologisch perspectief

Dit onderzoek is in de eerste plaats een bestuurskundig onderzoek. Bestuurskundig onderzoek laat zich volgens Van Thiel het beste omschrijven als multidisciplinair onderzoek naar vaak zeer complexe onderwerpen die iets te maken hebben met de inrichting en het functioneren van openbaar bestuur en wordt gekenmerkt door een toepassingsgerichte benadering. Onderzoek vindt niet plaats in laboratoria maar in de alledaagse werkelijkheid (Van Thiel, 2007: 9-11). De centrale thema’s in dit onderzoek, auditing en professionalisering, zijn belangrijke thema’s in het denken over het functioneren van openbaar bestuur. Het onderzoek heeft een **multidisciplinaire insteek**: een bestuurskundig onderwerp, gebaseerd op voornamelijk sociologische theorieën over

professionalisering dat grotendeels is uitgevoerd aan de hand van antropologische onderzoeksmethoden. Gezien het doel van dit onderzoek, het inzichtelijk maken van het professionaliseringsproces van de interne auditfunctie bij de Rijksoverheid, is dit onderzoek sterk **beschrijvend** en **exploratief** van aard. Boeije (2010: 27) omschrijft dit als onderzoek waarbij het doel voornamelijk is om kennis te verwerven over een bepaald thema. Theoretische perspectieven worden hierbij niet omgezet naar hypothesen die getoetst kunnen worden, maar de theorie en wetenschappelijke literatuur dient voornamelijk als middel om te begrijpen wat er in het 'veld' gaande is. Het rijkt concepten aan, aan de hand waarvan sociale fenomenen kunnen worden bestudeerd om tot beter begrip ervan te kunnen komen. Dat is ook de insteek geweest van dit onderzoek. Hiermee is dit onderzoek te duiden als een **interpretatief onderzoek**, waarin het begrijpen van de sociaal werkelijkheid centraal staat. De interpretatieve wetenschapsopvatting stelt dat sociale wetenschappers zich moeten inleven in de 'onderzochte' personen, tekenen en symbolen leren begrijpen en deze interpreteren in de context. Hierbij wordt naar de onderzoekseenheden als geheel gekeken, een holistische benadering (Boeije, 't Hart en Hox, 2009: 73-75). Dit onderzoek past daarmee binnen de interpretatieve wetenschapsbenadering: namelijk gericht op het begrijpen en vinden van de betekenis die het professionaliseringsproces krijgt in de dagelijkse werkelijkheid van auditors aan de hand van het bestuderen van ideeën, bewuste en minder bewuste handelingen, gedrag, interpretatie en taalgebruik van personen in de context van het onderzoek.

Bij deze interpretatieve benadering zijn kwalitatieve onderzoeksmethoden waarin veel ruimte is voor de visie van betrokkenen vaak erg geschikt (Boeije et al., 2009). Gezien de doelstelling van dit onderzoek, is het heel belangrijk om in contact te komen met de auditors en de organisatie te leren kennen. Zoals Boeije (2010) stelt, zijn flexibele onderzoeksmethoden nodig om een gevoel te krijgen bij datgene wat er speelt in het veld (p. 11). Antropologen omschrijven dit als het belang van **'being there'**: *"Being there in the fullest sense means that our ideas and notions are continually challenged and 'resisted' by the actions and words of those within the setting"* (Dewalt en Dewalt, 2011: 15). Deze **etnografische benadering** betreft volgens Agar (2004) een non-lineaire benadering die erop gericht is een holistische beschrijving te creëren van de *"many links among many different things"* (p. 17). Om dit te kunnen bereiken is het nodig om het onderzoeksveld heel goed te leren kennen, zo beargumenteert de antropologie. Daarom is ervoor gekozen dit onderzoek uit te voeren vanuit de positie als stagiaire bij de Auditdienst Rijk. Deze positie stelde mij in staat om, gedurende een periode van tien weken, vier dagen per week bij de Auditdienst aanwezig te zijn en de organisatie en haar medewerkers van binnenuit te leren kennen. In deze periode van **'veldwerk'** zijn data verzameld aan de hand van vier onderzoeksmethoden: documentanalyse, (participerende) observatie, informele gesprekken en interviews. Deze methoden worden in paragraaf 4.2 verder toegelicht. In paragraaf 4.3

wordt gereflecteerd op enkele ‘knelpunten’ in het onderzoek en wordt ingegaan op de implicaties die de gekozen methodes hebben voor de betrouwbaarheid en validiteit van het onderzoek.

## 4.2 Uitvoering van het onderzoek

### ***Professionalisering als onderzoeksobject***

Dit onderzoek heeft als doel inzicht te bieden in het vakgebied, de ontwikkeling ervan en de veranderende rol van de professional. Zoals uit de literatuurstudie naar voren komt, kan zowel vanuit een structuralistische visie naar professionalisering worden gekeken, als vanuit een meer historische procesbenadering. Dit onderzoek volgt de meer historische lijn, waarbij professionalisering wordt beschouwd als een proces zonder duidelijk begin of eind, erop gericht om de bijzondere positie van de professie af te bakenen en te behouden: “... *what professions actually do in everyday life to negotiate and maintain their special position*” (Larson, 1977: xii). Professionalisering is in deze benadering geen rechtlijnig en meetbaar proces, maar een historisch ingebed fenomeen. De literatuur biedt dan ook geen helder afgebakend model aan om een dergelijk professionaliseringsproces te onderzoeken. Wel wordt in de literatuur onderscheid gemaakt tussen verschillende dimensies of objecten van professionalisering: cognitieve, praktische en normatieve dimensies. Anders gezegd: professionele kennis, praktijk en identiteit (zie Torstendahl 1990, Noordegraaf et al., 2014). Deze drie objecten van professionalisering vormen de conceptuele lens waarmee naar het professionaliseringsproces is gekeken. Dit heeft geresulteerd in vier deelvragen, zoals in het kader hiernaast is weergegeven.

### ***Hoofd- en deelvragen***

Op welke wijzen is er sprake van professionalisering van auditing bij de Auditdienst Rijk en wat betekent dit voor de auditor als professional?

Deelvragen:

1. Op welke wijze en in welke richting wil de Auditdienst Rijk zich de komende jaren ontwikkelen?
2. Op welke manier zijn de Auditdienst Rijk en haar auditors bezig met de ontwikkeling van professionele kennis?
3. Hoe wordt invulling gegeven aan professionele praktijken bij de Auditdienst Rijk?
4. Op welke manieren krijgt professionele identiteit van auditing vorm bij de Auditdienst Rijk?

### ***Onderzoeksmethoden***

Om tot een antwoord te kunnen komen op de (deel)vragen van dit onderzoek (zie tekstkader) is gebruik gemaakt van vier verschillende methoden: documentanalyse, informele gesprekken, (participerende) observatie en interviews. Deze combinatie van open, flexibele methoden en meer gestructureerde methoden maakt het mogelijk zowel expliciete als impliciete dimensies van professionalisering te onderzoeken. Het onderzoek is uitgevoerd in drie verschillende fasen waarin de nadruk op verschillende methodes lag: een verkenningsfase, een verdiepingsfase en een afrondende fase. In de **verkenningsfase** was het vooral belangrijk met een ‘open’ blik het veld te leren kennen. De

bevindingen in deze fase vormden belangrijke input voor de **verdiepende fase**, waarin vooral open interviews zijn afgenomen. De derde, **afronde fase** stond in het teken van het opvullen van gaten in de data aan de hand van aanvullende semi-gestructureerde interviews. Ook besprak ik in deze fase mijn bevindingen met auditors om deze nog scherper te krijgen en te toetsen aan de ervaringen van de auditors zelf. Hoewel deze drie fasen wel terug te zien zijn in de invulling van de veldwerkperiode, zijn de fasen niet strikt van elkaar gescheiden maar liepen ze geleidelijk in elkaar over. Tabel 2 laat zien welke onderzoeksmethoden zijn gebruikt voor de verschillende deelvragen, waarna de verschillende methoden afzonderlijk worden toegelicht.

Deelvraag	Methode	Doel
<b>Deelvraag 1. Geschiedenis en ontwikkelplannen van de ADR</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentanalyse (ook verwerkt in theoretisch kader en bijlage I)</li> <li>• Observaties</li> <li>• Gesprekken</li> </ul>	Verkennen van de formele doelstellingen van de ADR in relatie tot de gewenste professionaliseringstendens.
<b>Deelvraag 2. Cognitieve dimensie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentanalyse</li> <li>• Observaties</li> <li>• Gesprekken</li> <li>• Interviews</li> </ul>	In beeld brengen op welke manier de organisatie bezig is met de ontwikkeling van de professionele <i>body of knowledge</i> , en hoe auditors bezig zijn met en denken over kennisuitwisseling en –ontwikkeling.
<b>Deelvraag 3. Praktische dimensie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentanalyse</li> <li>• Observaties</li> <li>• Gesprekken</li> <li>• Interviews</li> </ul>	De manier waarop professionele praktijken (werkwijzen, regels etc.) worden veranderd of beïnvloed door professionaliseringstendens en –ambities in het vakgebied in beeld brengen, plus de betekenis die dit heeft voor de auditor.
<b>Deelvraag 4. Normatieve dimensie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Observaties</li> <li>• Gesprekken</li> <li>• Interviews</li> </ul>	Een beeld schetsen van de professionele gemeenschap en identiteit van auditors en mogelijke verschuivingen hierin door professionaliseringsambities.

Tabel 2. Samenhang tussen deelvragen en methoden van dataverzameling.

- **Documentanalyse**

Documentanalyse is een belangrijke methode geweest om de organisatie goed te leren kennen. De formatieplannen, nota's, ontwikkelplannen, jaarplannen en andere interne en externe documenten hebben inzicht kunnen bieden in de totstandkoming van de Auditdienst Rijk en de verdere ontwikkelplannen van de organisatie. Hiermee kon de formele aanpak en de doelstellingen van de organisatie omtrent professionalisering in kaart worden gebracht, evenals de stappen die de organisatie al heeft gezet richting haar 'professionaliseringsambities'. In de literatuurlijst zijn de documenten die geanalyseerd zijn voor het onderzoek opgenomen.

- **Informele gesprekken**

Informele gesprekken zijn gesprekken zonder vooropgezette structuur. In tegenstelling tot interviews leidt de informant in dit soort gesprekken. Slechts door af en toe een vraag te stellen kan de onderzoeker bewust aansturen op een bepaald onderwerp. Deze methode geeft de ruimte aan informanten te vertellen wat zij zelf belangrijk vinden. Deze gesprekken leveren niet in alle gevallen relevante informatie op, maar zijn erg belangrijk voor de onderzoeker om informanten te leren kennen. Het is een goede methode om 'rapport' op te bouwen met informanten (Dewalt en Dewalt, 2011).

Deze methode was erg belangrijk voor dit onderzoek. Door mensen op informele wijze te spreken, bijvoorbeeld tijdens de lunch of door te spreken met collega's die op dezelfde kamer zaten, leerde ik mensen kennen in de organisatie. Bij zo'n kennismaking gaven auditors mij vaak al snel tips om naar bijeenkomsten of vergaderingen te gaan of ze vertelden zelf over hun ideeën of ervaringen met de onderzoeksthema's. Dergelijke gesprekken leverden nieuwe contacten en veel aanknopingspunten voor latere interviews op. Deze methode vormde dan ook een belangrijke basis voor informatieverzameling betreffende de deelvragen.

Informatie uit informele gesprekken noteerde ik tijdens of na afloop van een gesprek in een logboek. Als de informatie daartoe aanleiding gaf, voegde ik een thema toe aan de topiclijst of zocht ik contact met nieuwe informanten.

- **(Participerende) observatie**

In de sociale wetenschappen wordt participerende observatie gezien als een methode waarbij de onderzoeker deelneemt aan dagelijkse activiteiten, rituelen, interacties en evenementen van een groep mensen om de expliciete en impliciete aspecten van hun levens, routines en cultuur te leren begrijpen (Dewalt en Dewalt 2011: 1). Door dagelijks in de organisatie aanwezig te zijn, heb ik heel veel mee kunnen krijgen van de dagelijkse werkzaamheden, de manier van spreken en met elkaar omgaan, en gewoonten en gebruiken en dergelijke kunnen observeren. Als stagiaire had ik eveneens de mogelijkheid mee te gaan naar veel vergaderingen en overleggen en heb ik eenmaal een auditgesprek met een opdrachtgever bij kunnen wonen. Bij deze bijeenkomsten was ik vooral aanwezig als observant en slechts in beperkte mate als participant. Dewalt en Dewalt (2011: 23) spreken in zo'n situatie van '*moderate participation*': "*the ethnographer is present at the scene of the action, is identifiable as a researcher, but does not actively participate or only occasionally interacts with people in it*".

Deze methode is relevant gebleken voor alle deelvragen, gedurende het hele onderzoek. Observaties en waarnemingen zorgden ervoor dat ik de organisatiecontext en sociale omgeving van

auditors beter kon begrijpen en boden veel input voor gesprekken en interviews met informanten. Observaties zijn vastgelegd door voortdurend met een aantekeningenboekje op zak te lopen. Aan het eind van de dag verwerkte ik de aantekeningen in een logboek.

- **Interviews**

Diepte-interviews (zowel open als meer gestructureerde interviews) vormden de belangrijkste methode van dataverzameling in dit onderzoek. In deze een-op-een gesprekken met auditors kwam zeer veel informatie naar voren over de verschillende onderwerpen. Aan de hand van een topiclijst<sup>19</sup> kon ik in deze interviews een aantal onderwerpen uitgebreid bespreken. De topiclijsten dienden bij open interviews als richtlijn. Daarnaast was er alle ruimte voor informanten om te vertellen wat voor hen belangrijk was of waarmee zij een onderwerp associëren. De meer gestructureerde interviews hield ik vooral in de eindfase, met als doel om ‘gaten’ in de data op te vullen en mijn bevindingen voor te leggen aan de auditors.

Informanten vond ik door willekeurig auditors te benaderen die ik ontmoette (*convenience sampling*) en door gebruik te maken van de sneeuwbal- of netwerkmethod. De interviews zijn opgenomen, uitgewerkt en gecodeerd in het computerprogramma Nvivo. Dit maakte het mogelijk verschillende antwoorden van informanten op dezelfde thema’s met elkaar te vergelijken en per thema de uitkomsten te analyseren.

### **Onderzoeksactiviteiten**

De periode van dataverzameling van tien weken heeft uiteindelijk geresulteerd in:

Methoden	Activiteiten
Documentanalyse	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 20 formele, openbare documenten (<i>jaarverslagen, ontwikkelplannen, nota’s etc.</i>);</li> <li>• Ruim 30 interne documenten (<i>notulen van vergaderingen, agenda’s van vergaderingen, plannings, beleidsplannen, evaluaties en dergelijke</i>).</li> </ul>
Informeel gesprekken	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dagelijks contact met de auditors;</li> <li>• Interessante en inhoudelijke, onderzoeksgelateerde gesprekken met ruim 50 verschillende auditors uit 17 verschillende clusters (<i>hieronder vallen ook gesprekken over het onderzoeksonderwerp of gesprekken met mensen die mij doorverwezen naar andere personen of overleggen of aan relevante documenten hielpen</i>).</li> </ul>
(Participerende) Observatie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 21 interne vergaderingen/overleggen bijgewoond;</li> <li>• 1 extern auditgesprek met opdrachtgever bijgewoond;</li> <li>• 8 locaties van de ADR bezocht (<i>om ook daar met mensen te spreken, sfeer te proeven of een overleg bij te wonen</i>)</li> </ul>
Interviews	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 17 interviews van gemiddeld anderhalf uur uit 11 verschillende clusters<sup>20</sup>.</li> </ul>

Tabel 3. Verrichte onderzoeksactiviteiten

<sup>19</sup> De topiclijst is bijgevoegd in bijlage II.

<sup>20</sup> Een informantenlijst is opgenomen in bijlage III.

### 4.3 Methodologische reflectie

Een sterk reflectief vermogen is, zo bleek uit het onderzoek, een hele belangrijke vaardigheid voor de auditor om zijn professionaliteit te bewaren, wanneer hij zich beweegt tussen de rol van controleur en adviseur. Uiteraard geldt dat niet alleen voor een auditor, ook voor een masterstudent is het noodzakelijk kritisch te kunnen reflecteren op eigen werk. Zoals Schön (1983) stelt, is het nodig, als een *'reflective practitioner'*, voortdurend kritisch te reflecteren op eigen gedrag en hierdoor continu te blijven leren in de praktijk. Daarom ga ik in deze paragraaf bij mezelf te rade en kijk ik kritisch naar de beperkingen van de gekozen onderzoeksstrategie: waar zaten de valkuilen in dit onderzoek, en wat heb ik gedaan om die zoveel mogelijk te vermijden?

#### ***Knelpunten tijdens het onderzoek***

Hoewel etnografisch onderzoek een uitermate geschikte manier is om een organisatie en haar medewerkers echt te leren kennen, kleven er een aantal nadelen aan deze methode. Huby, Harries en Grant (2011) wijzen er zeer terecht op dat het etnografische veld in een organisatorische context sterk is veranderd. *'Being there'* in organisaties was tot de jaren '80 nog relatief eenvoudig in een sociaal-cultureel helder afgebakend onderzoeksveld. De grenzen van moderne organisaties zijn niet meer zo scherp; geografische grenzen van organisaties nemen steeds verder af in betekenis, de relatie tussen publieke dienstverlening en de overheid is sterk veranderd en onderscheid tussen interne en externe context van organisaties is minder van waarde. En niet in de laatste plaats hebben ontwikkelingen op IT gebied ervoor gezorgd dat de grens tussen de tastbare en virtuele organisatie is vervaagd (Huby, Harries en Grant, 2011: 215). Al deze verschuivingen hebben het werk van de etnograaf sterk veranderd. Het 'veld' is niet langer (als het dat ooit al is geweest) een objectieve, ruimtelijk gedefinieerde plaats.

Deze stelling gaat ook volledig op voor de ADR als onderzoeksveld. Zoals eerder al werd benoemd, werken auditors niet op één plek. Niet alleen is de dienst verspreid over verschillende panden van de overheid in Den Haag, Utrecht, Groningen en Apeldoorn, maar auditors werken ook veel bij opdrachtgevers, of thuis. Vrijwel al het werk wordt gedaan op computers, contact en afspraken worden gedaan via e-mail en bijna alle dossiers zijn gedigitaliseerd. Dit betekende voor mij dat de methode van 'observeren' lastig was. Het waarnemen van een audit was niet zomaar gedaan: de audit is geen enkele, zichtbare, tastbare handeling, maar een langdurig proces van (digitale) werkzaamheden, klantcontact, overleg voeren en schrijfwerk waar voor een buitenstaander weinig te observeren valt. Helaas was deze beperking groter dan ik vooraf had verwacht. Ik had gehoopt regelmatig met een audit 'mee te lopen' of mee te kijken, maar dit bleek niet zo eenvoudig. Hoewel auditors vaak aangaven wel te willen kijken of er een mogelijkheid was voor mij om mee te gaan naar een auditgesprek, is dit slechts één maal gelukt. Mijn ervaring met de *'auditor-in-actie'* bestond dus



uit het observeren van één auditgesprek in het veld, en daarnaast uit het waarnemen op welke manier auditors met elkaar over werkzaamheden spreken en het lezen en bespreken van de uiteindelijke rapporten.

De beperkte mogelijkheden om de 'auditor-in-actie' te observeren heb ik ondervangen door een aantal auditrapporten te bespreken met auditors. In deze gesprekken vroeg ik naar het hele verloop van het traject tot en met de totstandkoming van het rapport, de analysekaders die eraan ten grondslag lagen en de strekking van gesprekken met de opdrachtgevers. Daarnaast heb ik in de interviews situaties aan de auditors voorgelegd waarin ik wilde weten hoe zij met een dergelijke situatie om zouden gaan, of dat wel eens gebeurde et cetera. Daarnaast was de opmerking "*Heb je daar misschien een voorbeeld van?*" een van mijn meest gestelde vragen tijdens interviews. Op deze manier heb ik, ondanks de beperkte observeerbaarheid van de 'auditor-in-actie', toch een goed beeld kunnen krijgen van het werk van de auditor en de manier waarop omgegaan wordt met verschillende situaties.

Het andere aspect dat Huby et al. (2011) aankaartten over de organisatie die niet (meer) bestaat uit één duidelijke fysieke plek geldt uiteraard ook voor de Auditdienst, die over een groot aantal locaties verspreid is. Dit 'probleem' heb ik geprobeerd op te lossen door uit te gaan van het idee van '*multi-sited ethnography*', waarin '*being there*' wordt opgerekt naar '*being there, ... there, ... and there*' (Huby et al., 2011: 219). Ik heb naast het ministerie van Financiën, de hoofdlocatie van de Auditdienst, op zeven andere locaties van de dienst een kijkje kunnen nemen en gesprekken gevoerd. Daarnaast heb ik heel actief het digitale netwerk van de organisatie als deel van mijn onderzoeksveld beschouwd. Door iedere dag de berichten op het intranet in de gaten te houden en het gebruik van dit digitale netwerk te analyseren heb ik het 'veld' breder getrokken dan alleen de fysieke locatie waar ik mij bevond. Zo heb ik in de eerste week van mijn stage zelf een bericht geplaatst op het intranet om mezelf voor te stellen, te vertellen over mijn onderzoek en mezelf uit te nodigen bij de andere locaties. Dit resulteerde in een aantal mailtjes van geïnteresseerden. Het observeren én participeren op het online netwerk bleek een goede methode te zijn om de geografische beperkingen van het onderzoek te overbruggen.

### ***Betrouwbaarheid en validiteit***

De hierboven genoemde beperkingen bemoeilijken etnografisch onderzoek in de praktijk, maar hebben ook consequenties voor de betrouwbaarheid en validiteit van dit onderzoek. In kwalitatief onderzoek is de onderzoeker zelf het belangrijkste onderzoeksinstrument. Het onderzoek, dataverzameling en -analyse, speelt zich voor een groot gedeelte af in het hoofd van de onderzoeker. Volgens Van Thiel (2007) is controleerbaarheid en herhaalbaarheid in kwalitatief onderzoek dan ook minder eenduidig dan bij kwantitatief onderzoek. Zij stelt dat daarom in kwalitatief onderzoek beter

gesproken kan worden over de navolgbaarheid van analyses, overdraagbaarheid en aannemelijkheid van conclusies, in plaats van over betrouwbaarheid en validiteit (Van Thiel, 2007: 165).

Om de navolgbaarheid, overdraagbaarheid en aannemelijkheid van dit onderzoek zo hoog mogelijk te maken, is in de eerste plaats gekozen voor een combinatie van verschillende onderzoeksmethoden, om zo hetzelfde onderwerp te bestuderen vanuit verschillende invalshoeken. Boeije et al. (2009) spreken van **methodetriangulatie** om de betrouwbaarheid van de 'metingen' te vergroten. In dit onderzoek is naast observeren ook gebruik gemaakt van interviews, gesprekken en documentanalyse. Daarnaast heb ik informatie uit documenten proberen te verbinden aan waarnemingen, heb ik tussentijdse bevindingen steeds in gesprekken met auditors getoetst en heb ik observaties bij overleggen vaak achteraf besproken met betrokkenen om te verifiëren of ik iets goed had begrepen. Dit betreft een vorm van **member validation** (Boeije et al., 2009). Ook heb ik geprobeerd de betrouwbaarheid en navolgbaarheid van dit onderzoek te vergroten door nauwkeurig een **logboek** bij te houden waarin is bijgehouden welke activiteiten zijn ondernemen, waarom en wat dit opleverde. Tot slot draagt ook het werken met topiclijsten in interviews bij aan de mogelijke overdraagbaarheid. Echter, hier moet ik benadrukken dat ik deze topiclijst gaandeweg het onderzoek wel heb aangepast en de interviews een dusdanig open karakter hadden dat niet in alle interviews alle topics besproken zijn. De open interviews zijn hierdoor, zelfs aan de hand van dezelfde topiclijst, lastig te herhalen.

Externe validiteit betreft de generaliseerbaarheid van onderzoeksresultaten naar een breder perspectief. Dit onderzoek is uitgevoerd bij de Auditdienst Rijk, zonder specifiek te kiezen voor één discipline of één specifieke afdeling centraal te stellen. Ik heb geprobeerd een algemeen beeld van professionalisering te vinden en naar de organisatie en haar medewerkers in totaliteit gekeken. De externe validiteit van dit onderzoek wordt beperkt door de kleinschaligheid ervan. Ik ben me ervan bewust dat ik door een korte periode van aanwezigheid niet alle ins en outs van de organisatie heb leren kennen. De kleinschaligheid van dit onderzoek betekent daarom dat ik niet zomaar kan stellen dat de resultaten van dit onderzoek gelden voor de volledige auditdienst. En aangezien de interne auditfunctie bij de Rijksdienst een specifieke tak van auditing is, kan ik ook niet zomaar stellen dat de resultaten van dit onderzoek gelden voor auditfuncties van andere organisaties.

Ondanks deze beperkte generaliseerbaarheid, heb ik geprobeerd met een zo breed mogelijk perspectief naar de organisatie te kijken. Ik heb meerdere locaties bezocht, mensen uit heel veel verschillende clusters gesproken en geïnterviewd, van verschillende disciplines, leeftijd en geslacht. Zo heb ik geprobeerd niet een klein kringetje van de organisatie te bestuderen, maar de auditfunctie

in totaliteit. Voordeel hiervan is dat het een beeld geeft van het totaal van de auditfunctie, een nadeel is echter dat de bevindingen een sterk algemeen karakter hebben.

### ***Een persoonlijk verhaal***

Zoals hierboven al werd genoemd, is de onderzoeker zelf het belangrijkste onderzoeksinstrument in kwalitatief onderzoek. In dit onderzoek wordt dat nog eens versterkt door gebruik te maken van observeren als methode van dataverzameling. De resultaten van het onderzoek zijn daarmee het resultaat van mijn persoonlijke waarnemingen, gesprekken en interpretaties daarvan. Clifford benadrukt dat het in dergelijke etnografische onderzoeken gaat om de '*value of representation*' in plaats van '*representative*' (Clifford, 1983 in Huby et al., 2011:215): dit onderzoek kan niet claimen representatief te zijn voor de gehele interne auditfunctie, maar is een representatie, een weergave van een mogelijke vorm van professionalisering van de interne auditfunctie en een beeld van de betekenis die dit kan hebben voor een professional. Dit sluit aan bij de doelstelling van dit onderzoek die eerder al werd genoemd: het inzicht bieden in professionalisering. Ik claim dan ook niet dé invulling van het professionaliseringsproces gevonden te hebben, ik heb met dit onderzoek slechts een mogelijke vorm van professionalisering in beeld gebracht. Daarmee is dit een verkennend onderzoek dat bij kan dragen aan verdere onderzoeken naar professionalisering van auditing.

Bij deze 'persoonlijke' representatie van professionalisering van auditing, past wat mij betreft ook een persoonlijke manier van rapporteren. Aangezien ikzelf mijn eigen belangrijkste onderzoeksinstrument ben geweest, zal ik in de volgende hoofdstukken waarin de resultaten van het onderzoek worden beschreven ook mijn rol en ervaringen als onderzoeker expliciet in beeld brengen. Aan de hand van mijn waarnemingen, gesprekken en interviews wordt in hoofdstuk vijf een beeld geschetst van de professionaliseringsambities van de Auditdienst Rijk. In hoofdstuk zes wordt vervolgens een beeld geschetst van de manier waarop professionalisering in de drie verschillende dimensies vorm krijgt bij de Auditdienst Rijk en hoe de professional hier mee om kan gaan.

## 5. Where on earth are we?

*‘Where on earth are we’?, zo luidt het onderwerp van het bericht dat rechts onderin mijn computerscherm verschijnt. Als ik mijn e-mail open, zie ik dat ik ben uitgenodigd voor het IIA-congres in juni. De IIA is de beroepsvereniging van interne auditors: het Instituut van Internal Auditors. De ADR heeft hier een groepslidmaatschap bij, zo vertelt de auditor die tegenover mij zit mij later. Ik lees verder over de doelstellingen en workshops op het congres: Op het congres gaan de IIA-leden met elkaar in gesprek over vragen als: Waar staan we als vakgebied? Spelen we voldoende in op ontwikkelingen? Hoe staat het met de ontwikkeling van individuele kwaliteiten van auditors? Hoe lever ik meer toegevoegde waarde?*

De titel van het IIA-congres, ‘Where on earth are we’, is veelzeggend; een principiële vraag waaruit blijkt dat men zoekende is naar de rol en invulling van de auditfunctie. In hoofdstuk drie van deze thesis werd al een beeld geschetst van de professionaliseringstendens in de auditprofessie. De verandering en ontwikkeling van de professie levert prangende vragen op zoals de hierboven genoemde, die ook voor interne auditors een rol spelen. In dit onderzoek is gekeken naar de manieren waarop de ADR en haar medewerkers omgaan met de ontwikkelingen in het vakgebied hoe een professionaliseringsproces van de interne auditfunctie vorm krijgt. In dit hoofdstuk zal worden weergegeven op welke manieren de Auditdienst Rijk bezig is met de ontwikkelingen, waarmee een antwoord wordt gegeven op de eerste deelvraag in dit onderzoek: **Op welke wijzen en in welke richting wil de Auditdienst Rijk zich de komende jaren ontwikkelen?**

### 5.1 Organisatiedoelstellingen

*“De ADR wil meer zijn dan de controleur met het opgeheven vingertje”<sup>21</sup>*

Met de oprichting van de ADR in 2012 is invulling gegeven aan de ambitie om bij te dragen aan een ‘compacte, transparante en betrouwbare rijksdienst’, onderdeel van het Programma Vernieuwing Rijksdienst, zo lees je in een van de kleine ‘roze boekjes’ over de ADR. Deze reeks kleine boekjes vormt soort informatieve mini-gids over de ADR voor degenen die met de dienst te maken hebben. Evenals het Kwaliteitsplan audit-functie Rijksoverheid<sup>22</sup> – waarin de overgang van accountantsdiensten naar auditdiensten werd vastgelegd – is de inrichting van de voormalig afzonderlijke accountantsdiensten

---

<sup>21</sup> Transparantieverslag Auditdienst Rijk 2012. Samen bouwen aan kwaliteit (april 2013). Den Haag: ministerie van Financiën. Blz. 8.

<sup>22</sup> Kwaliteitsplan audit-functie Rijksoverheid (november 2001). Den Haag: Rijksoverheid. Zie voor nadere toelichting op dit rapport bijlage I.

in één centrale *shared service organisatie* een van de grotere stappen, ‘*occurrences*’ in een professionaliseringsproces (zie Van der Meulen, 2009) die kenmerkend zijn voor de ontwikkeling van een professie. Met de overgang van accountantsdiensten naar auditdiensten werden de taken van de accountantsdiensten expliciet uitgebreid met audits op het gebied van beleid en bedrijfsvoering en werden ook IT-audits en operational audits onderdeel van de werkzaamheden.

Zoals in hoofdstuk twee al werd benoemd, schetst de wetenschappelijke literatuur over auditing een verbreding van het vakgebied. Ook binnen de auditfunctie van de Rijksoverheid is de wens naar verbreding van het vakgebied auditing zichtbaar: ‘*De ADR wil bijdragen aan een oplossing.*’<sup>23</sup>. Met het motto ‘*Rijk in audit en advies*’ dat op grote roze banners prijkt, wil men tot uiting brengen dat auditing niet alleen een reactief controlemechanisme is, maar ook een proactief proces is waarbij meegedacht wordt over verbetering van sturing, beheersing, uitvoering en verantwoording van het Rijk<sup>24</sup>. Volgens een financiële auditor (Respondent Q<sup>25</sup>) die betrokken was bij de overgang van de accountantsdienst naar de auditdienst, lag deze zelfde gedachte ten grondslag aan het Kwaliteitsplan audit-functie Rijksoverheid: “*Met een interne auditfunctie gaat het erom dat je groot kritisch vermogen in huis hebt, op een onafhankelijke positie. Je bent toch een ‘tool of management’.*”. Hoewel het implementatieproces officieel werd afgerond in 2004, constateert respondent Q dat de echte daadwerkelijke ontwikkeling naar de brede auditfunctie nog niet afgerond is: “*We zijn hier nog steeds mee bezig. Kijk maar naar de doelstellingen van de ADR!*”. De auditor doelt hiermee op het feit dat de ‘brede’ auditfunctie expliciet wordt nagestreefd door de ADR en nog geen vanzelfsprekendheid is.

Een korte blik door de jaarplannen, transparantieverslagen en ontwikkelplannen laten inderdaad deze ambities zien. In het Ontwikkelplan Auditdienst Rijk 2012 – 2014 worden de doelstellingen en uitdagingen van en voor de ADR uiteengezet. De ambitie van de ADR wordt hier geformuleerd als het vormen van een ‘*hoogwaardige, onafhankelijke en klantgerichte brede interne auditfunctie*’ die op basis van expertise, door haar diensten en adviezen een bijdrage levert aan de kwaliteit en slagkracht van de Rijksdienst. Dit resulteert in de onderstaande missie<sup>26</sup>:

**Missie Auditdienst Rijk**

De ADR heeft tot doel vanuit haar deskundigheid een maximale bijdrage te leveren aan de kwaliteit van een zich steeds vernieuwende, compacte rijksdienst.

<sup>23</sup> Transparantieverslag Auditdienst Rijk 2012. Samen bouwen aan kwaliteit (april 2013). Den Haag: ministerie van Financiën. Blz.8.

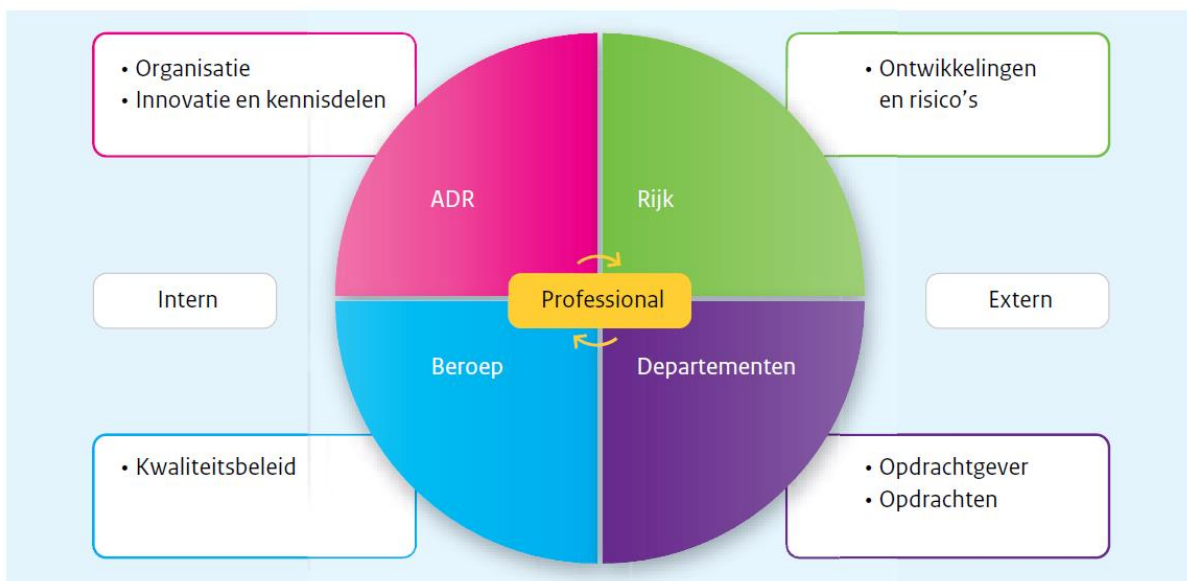
<sup>24</sup> Over de Auditdienst Rijk (n.d.). Den Haag: ministerie van Financiën. Blz. 5-7.

<sup>25</sup> Een informantenlijst is bijgevoegd in bijlage III.

<sup>26</sup> Ontwikkelplan Auditdienst Rijk 2012 – 2014 (21 november 2012). Den Haag: Ministerie van Financiën.

De geformuleerde kernwaarden hierbij zijn: **trots, betrokken en uitdagend**. In tegenstelling tot de missie richten deze kernwaarden zich niet op externe partijen, maar op de eigen medewerkers, de professionals: de medewerkers van de ADR zijn trots op hun vak, betrokken bij de opdrachtgever, klantomgeving en collega's en staan voor de uitdaging om innovatief en creatief te zijn en om van de ADR een herkenbare dienst te maken.

Om meer toegevoegde waarde te kunnen bieden en hogere kwaliteit te leveren, zet de ADR in op vier verschillende dimensies van kwaliteit, die in de figuur hieronder zijn weergegeven.



Figuur 1. Kwaliteitsdimensies Auditdienst Rijk. Bron: Transparantieverlag 2012.

In het transparantieverlag wordt expliciet benoemd dat de aandacht dient te verschuiven van **interne kwaliteit** (het voldoen aan beroepsregels), de linkerkant van de figuur, naar **externe kwaliteit** (het voldoen aan de wens van de opdrachtgever)<sup>27</sup> aan de rechterkant van de afbeelding. Dit sluit aan bij het toenemende besef dat de ervaring, opleiding en kennis van auditors van grote waarde kan zijn voor het management, zoals Bou-raad (2000) stelt. Met deze kwaliteitsdimensies wordt zichtbaar dat de ADR op wil schuiven naar een meer proactieve houding en de meerwaarde van het vakgebied voor de buitenwereld meer zichtbaar wil maken (Van Twist et al., 2013). Respondent E herkent deze verschuiving wel, maar benadrukt dat deze houding zich nog wel beter moet 'uitkristalliseren': *"Het is wel erg lastig. We proberen wel vaak vooraf al aan de tafel te zitten bij belangrijke beleidsonderwerpen, maar dat lukt niet altijd. Beleidsdirecties hebben vaak de neiging ons te vergeten. Opdrachtgevers moeten gewoon nog wennen aan het idee dat ze ook wat aan ons hebben. Tot voor*

<sup>27</sup> Transparantieverlag Auditdienst Rijk 2012. Samen bouwen aan kwaliteit (april 2013). Den Haag: Ministerie van Financiën. Blz. 7.

kort kwamen we alleen maar zeggen wat er fout was...” (Respondent E). Dit beeld wordt door meerdere auditors herkend: “Het is ook een enorme omslag, ook voor de klant. Op een dag zeg je ineens, ‘ik ben nu niet alleen meer je controleur, maar ook je adviseur!’.” (Respondent G).

De afbeelding laat ook zien dat de professional, de interne auditor, de spil is in het model die de juiste balans tussen de verschillende dimensies van kwaliteit moet zien te vinden. In het organisatie- en formatierapport van de ADR wordt gesteld dat haar medewerkers dienen te beschikken over ‘state-of-the-art’ professionaliteit, politiek bestuurlijke sensitiviteit, onafhankelijkheid in oordeelsvorming en concrete, heldere en pro-actieve advisering die getuigt van een goed gevoel voor wat er leeft binnen de organisatie (tone of voice)<sup>28</sup>. “Maar wat nou eigenlijk wordt bedoeld met ‘state of the art’ professionaliteit, ik weet het niet hoor!”, aldus respondent B.

## 5.2 Ontwikkelplannen

Om deze ambities waar te kunnen maken houdt de ADR zich actief bezig met de ontwikkeling van de verschillende dimensies van kwaliteit. Hiertoe is een ontwikkelplan geformuleerd, waarin onderscheid gemaakt wordt tussen doorontwikkeling op drie verschillende punten:

### 1. Doorontwikkeling structuur

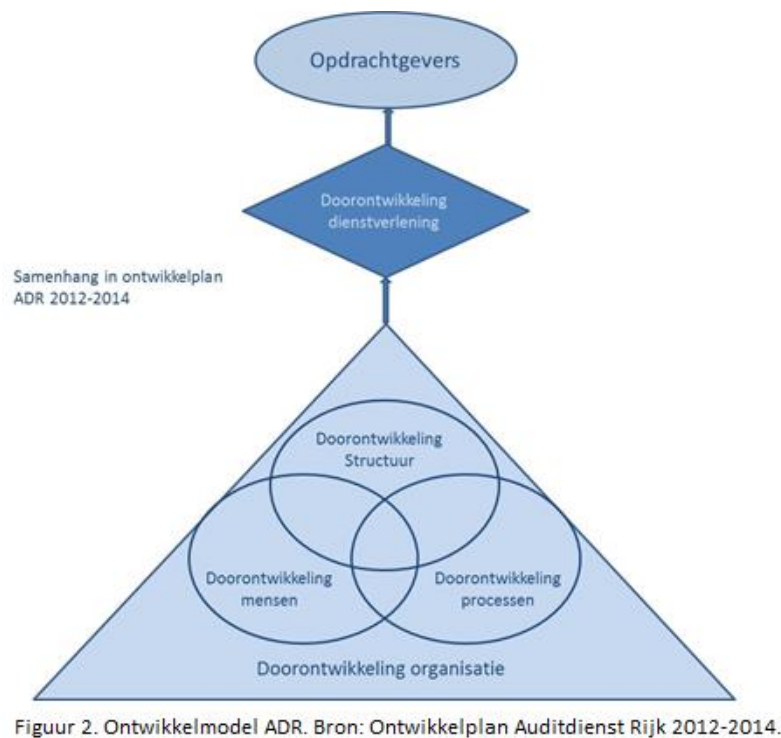
**(organisatie):** verder vormgeven van de nieuwe organisatie, erop gericht de flexibiliteit te verhogen door meer ‘over de grenzen’ van de afzonderlijke clusters heen te gaan werken.

### 2. Doorontwikkeling processen:

ontwikkelen van nieuwe werkwijze voor en harmonisering van de controleaanpak, waarbij efficiency en kwaliteit voorop staan;

### 3. Doorontwikkeling mensen (cultuur):

realiseren van een daarbij passende houding en gedrag van leiding en haar medewerkers. De professionals dragen zelf de verantwoordelijkheid voor hun functioneren en ontwikkeling. Een strategisch personeelsplan en HRM-beleid moet hieraan bijdragen<sup>29</sup>.



Figuur 2. Ontwikkelmodel ADR. Bron: Ontwikkelplan Auditdienst Rijk 2012-2014.

<sup>28</sup> Organisatie- & Formatierapport Auditdienst Rijk, 19 maart 2012. Den Haag: ministerie van Financiën. Pp: 13.

<sup>29</sup> Ontwikkelplan Auditdienst Rijk 2012 – 2014 (21 november 2012). Den Haag: Ministerie van Financiën.

Om vorm te geven aan de doorontwikkeling van deze verschillende punten en om tot een hogere kwaliteit van de dienstverlening te komen, heeft de ADR een flink aantal werkgroepen in het leven geroepen. Een kleine greep uit het ruime aanbod: een werkgroep 'Vaste box en sturing', 'Balanced Scorecard', een werkgroep 'continuous monitoring, auditing en datamining', een opleidingscommissie, een HRM-werkgroep, werkgroep Strategisch Personeelsplan, een werkgroep Strategie. Daarnaast zijn er ook nog vaktechnische commissies voor de drie soorten audits (operational audits, financial audits en IT-audits) waarin de leden zich bezig houden met de ontwikkeling van de vaktechniek. En tot slot is er een speciaal cluster, het cluster Kennis, Innovatie en Kwaliteit, die zich, zoals de naam al doet vermoeden, bezig houdt met de ontwikkeling van deze thema's.

De auditors zijn over het algemeen erg positief over al deze werkgroepen. "Er gebeurt echt ontzettend veel, dat is leuk om te zien.", zo stelt respondent P. Op mijn vraag of deze werkgroepen en activiteiten ook daadwerkelijk invloed hebben op de werkzaamheden reageert respondent K positief: "Met name in de laatste driekwart jaar hebben we veel stappen gemaakt. Daarvoor veranderde er niet zoveel, maar nu merk je wel dat er echt hard getrokken wordt aan uniformering van rapportages, weging van bevindingen, dat soort dingen."

## Visietraject 2021

Op de eerste verdieping van het ministerie nemen een stuk of vijventwintig auditors plaats in de vergaderzaal. Her en der leggen sommigen de stukken papier al op tafel, terwijl anderen nog rustig een kopje koffie inschenken. De voorzitter van de vergadering neemt het woord: "We zijn hier vandaag met een aantal verschillende sub-werkgroepen aanwezig om met z'n allen na te denken over de vraag: Waar staat de ADR voor en waar gaan we naartoe? Hoe ziet de ADR eruit in 2021? Maar ik denk niet dat jullie elkaar allemaal kennen, dus laten we even beginnen met een kort voorstelrondje". Één voor één stellen de aanwezigen zich voor. Naam, cluster en reden voor aanwezigheid bij deze sessie worden kort benoemd. Na het voorstelrondje wijst de voorzitter op een grote poster die aan de muur is gehangen: de ADR radar. Op de poster wordt een radar op zee



afgebeeld, met langs de lijnen van de radar de jaartallen 2015, 2018 en 2021. Het centrum van de radar, een schip, stelt de ADR voor. "Er is voor een radar gekozen, want eerst was het idee een vuurtoren, maar een vuurtoren staat stil. En als ADR bewegen we zelf natuurlijk ook". Een van de aanwezigen heeft inmiddels een stapel papieren uitgedeeld: 29 thema's,



*kort uitgewerkt, die allemaal met post-its op de poster moeten worden geplakt. Groen voor thema's die betrekking hebben op audits, blauw voor technologie, grijs voor het thema Europa, geel voor de overheid intern en roze voor thema's over dienstverlening aan de burger. De voorzitter benadrukt nog maar eens dat er slechts een uur tijd is om de 29 thema's een plaats te geven op de radar: dichtbij of verder weg, binnen of buiten het vizier. In rap tempo passeren de thema's de revue: big data, decentralisaties, privacy, de digitale overheid, duurzaamheid, etc. Het resultaat na ruim een uur: een poster vol gekleurde post-its, waarvan bijna de helft in het directe vizier van het schip is geplaatst. Grappend concludeert een deelnemer: "Schijnbaar is het niet gelukt de ontwikkelingen in 2021 op de kaart te zetten..."*

De bovenstaande beschrijving geeft een indruk van een van de sessies van de werkgroep Strategie. Waar de meeste werkgroepen en commissies zich bezig houden met het hier en nu of met de korte termijn, richt deze werkgroep zich op de lange termijn. Er wordt gewerkt aan een strategie voor de ADR in 2021. Trajecten als deze laten net als het congres van de IIA zien dat de auditprofessie en de ADR actief bezig is met de ontwikkelingen in haar vakgebied. De werkgroep richt zich op de lange termijn: 2021. Om beter voorbereid te zijn om de toekomst probeert de groep op creatieve wijze na te denken over de ontwikkelingen in het vakgebied, die denkbaar grote invloed kunnen hebben op de uitoefening van het beroep. *"We moeten de relevante trends uitwerken: wat betekent dit voor de toekomst van de ADR en voor de manier van werken van de medewerkers?"*, vertelt een van de initiatiefnemers me. *"Auditors zijn gewend terug te kijken, het doel van dit traject is juist vooruit te kijken, focus op straks."* (respondent V).

### **5.3 Conclusie - van terugkijken naar vooruitdenken**

Uit de missie, jaarplannen en ontwikkelplannen komt naar voren dat de ADR actief bezig is met de ontwikkeling van de organisatie en haar werkzaamheden. De hierboven benoemde ambities ondersteunen de veronderstelling uit de literatuur. Uit de literatuurstudie bleek al dat er in de wetenschap veel aandacht is voor de verbreding van het vakgebied auditing, waarbij wordt gesteld dat er sprake is van een verschuiving van auditing als reactief mechanisme naar een meer proactief vakgebied waarbij het leveren van toegevoegde waarde voor het management voorop komt te staan (zie Bergsma en Kalker, 2007; ACCA, 2014). Ook de ADR is, als de interne auditfunctie van de overheid, op zoek naar de verbreding van haar taak en stelt de ondersteunende functie die de ADR heeft voor de departementale leiding voorop. Om de doorontwikkelingen van de interne auditfunctie in gang te zetten, zijn de nodige werkgroepen en commissies in het leven geroepen. Gezamenlijk moet doorontwikkeling op het gebied van de organisatie, processen en cultuur leiden tot verbeterde

dienstverlening en 'professionalisering' van de verschillende dimensies van kwaliteit en het totaal van de interne auditfunctie.

Deze trend is in de wetenschappelijke literatuur al langer onderwerp van discussie. Brody en Lowe (2000) benoemden deze evolutie van de auditfunctie al aan het begin van deze eeuw. En niet alleen in de literatuur over auditing wordt het voortduren van deze trend zichtbaar. Ook in de ontwikkeling van de interne auditfunctie bij de Rijksoverheid is te zien dat de verbreding van het vakgebied een langdurig proces is waarbij wordt gestreefd naar professionalisering.

De verbreding van het vakgebied is, in termen van Larson (1977), een manier waarop de professie haar speciale positie probeert te onderhandelen en handhaven. In dit vakontwikkelingsproces bij de ADR zijn duidelijk de drie professionaliseringsambities te herkennen die Van der Meulen (2009) onderscheidt: het 'beter' maken van het vakgebied, standaardisatie van werkprocessen en homogeniseren van de beroepsgroep. Deze drie ambities zien we terug in de drie punten van doorontwikkeling (organisatie, processen en cultuur) zoals deze zijn geformuleerd in het ontwikkelplan van de ADR. Dit proces is echter niet zomaar voltooid, en geen eenduidig proces, maar een resultante van een reeks interacties met doelbewuste en onbewuste acties, zoals Van der Meulen (2009) stelt. Het proces moet als een **emergent strategy** worden beschouwd. Ook dit gaat op voor het professionaliseringsproces van de interne auditfunctie. Met de implementatiefase van het Kwaliteitsplan audit-functie Rijksoverheid, waarin de accountantsdiensten werden omgevormd tot auditdiensten en operationele audits expliciet onderdeel werden van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, werd een belangrijke stap gezet in de verbreding van de auditfunctie. Evenals de oprichting van de ADR in 2012 kan dit worden gezien als één van de kenmerkende 'occurrences' in het professionaliseringsproces (Van der Meulen, 2009). Maar zoals respondent Q al vertelde, was met de afronding van de implementatiefase in 2004 de daadwerkelijke professionalisering of verbreding van de auditfunctie nog niet voltooid. Dat proces is nog volop gaande, zoals valt af te leiden uit de ontwikkelplannen en doelstellingen van de ADR.

Zoals in hoofdstuk twee is uiteengezet, omvat een professionaliseringsproces van een professie een langdurig traject dat op verschillende dimensies plaatsvindt. Dit onderzoek maakt onderscheid tussen drie objecten van professionalisering: professionele kennis, professionele praktijk en professionele identiteit (zie Torstendahl, 1990; Noordegraaf et al., 2014). In dit hoofdstuk is aandacht besteed aan de strategieën en ontwikkelplannen van de Auditdienst Rijk. De organisatiedoelstellingen op papier en mooie woorden roepen echter onmiddellijk een vervolgvraag op: Wat betekent dit voor de professional zelf? Vooralsnog is de auditor zelf, de professional waar het hier om draait, nog nauwelijks aan het woord gekomen. In de literatuur wordt veel geschreven over ontwikkelingen van

het vakgebied, maar nauwelijks komt naar voren hoe de professional hier zelf in staat en wat deze ontwikkelingen voor hem betekenen. Ook de doelstellingen en plannen van de Auditdienst Rijk klinken prachtig op papier, maar roepen vrijwel direct de vraag op: hoe staat de auditor hierin? Nu in kaart is gebracht wat de ambities van de ADR zijn en hoe men hier als organisatie mee bezig is, komen we bij de kern van dit onderzoek: wat betekent het professionaliseringsproces voor de professional zelf?

## 6. De auditor als professional

### *Wie is de auditor?*

*We zitten aan een hoge tafel bij de koffiecorner, in de grote, open binnentuin van het ministerie van Financiën. De auditor tegenover mij slingert zijn theezakje nog maar eens door zijn kopje... Hij moet lang nadenken over mijn vraag over de kern van zijn werkzaamheden. "Tja... weet je. Ehh... we zijn er eigenlijk ook voor, .. een tool of management.. eigenlijk vind ik, eh... Kijk. We hebben een aantal taken. De wettelijke taak: het certificeren van de financiële verantwoording. Maar ik vind het veel leuker om in de processen mee te denken. Even los van die financial audit. We zijn opgedeeld in FA, OA en IT<sup>30</sup>. Maar ik vind dat een draak van een onderscheid! Een draak van een onderscheid! Echt een draak van een onderscheid!". Om zijn bewering kracht bij te zetten, slaat hij daarbij driemaal met vlakke hand op de tafel.*

Zoals de financial auditor (respondent G) in dit fragment weergeeft, kent de ADR in principe drie verschillende soorten audits: de financiële audit (ook wel de wettelijke taak genoemd), de operationele audit (vraaggestuurd) en IT-audits die gericht zijn op de controle van IT-systemen en signaleren van mogelijke risico's daarin<sup>31</sup>. Alle drie de soorten audits kennen eigen beroepsverenigingen (respectievelijk de NBA, de SVRO en de NOREA<sup>32</sup>), eigen beroepsregels en eigen titels (respectievelijk RA, RO en RE<sup>33</sup>). Bij de ADR lopen dan ook **verschillende professionals** rond die geschoold zijn in verschillende disciplines: allemaal auditors, maar toch verschillend als professional.

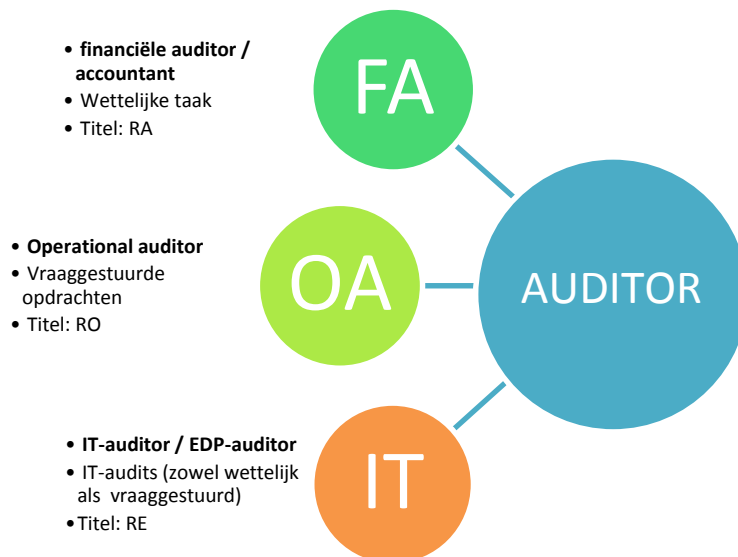
---

<sup>30</sup> Fa is de afkorting voor financial audit, OA voor operational audit en IT staat voor IT audit.

<sup>31</sup> Een vierde categorie betreft de EU-gerelateerde audits, maar deze kunnen zowel onder FA, OA en IT vallen en worden daarom niet als aparte categorie beschouwd.

<sup>32</sup> De NBA is de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, de SVRO de Stichting Verenigde Register Operational Auditors en de NOREA is de beroepsvereniging voor IT-auditors: de Nederlandse Orde van Register EDP-Auditors.

<sup>33</sup> Deze afkortingen staan voor Register Accountant, Register Operational auditor en Register EDP-auditor. Om deze titels te mogen voeren moeten specifieke opleidingen zijn gevolgd en moet de auditor geregistreerd zijn in de registers van de beroepsvereniging.



Figuur 3. Drie 'typen' auditors.

Hoewel de auditor uit het vignet aangaf dit een 'draak van een onderscheid' te vinden, - en waarom dat zo'n draak is blijft nog even spannend tot paragraaf 6.4 - is het wel de realiteit. Een belangrijke stap van de verbreding van de auditfunctie betrof de omvorming van de accountantsdienst naar de auditdienst. Daarbij werd de operational audit, gericht op bijvoorbeeld doeltreffendheid en doelmatigheid van processen, expliciet onderdeel van de auditfunctie. En met het toenemend belang van ICT-systemen in de afgelopen decennia is ook de IT-audit een belangrijke tak geworden binnen de auditfunctie. Hiermee is in de loop der jaren het vak van de accountant uitgegroeid tot het bredere vakgebied auditing, waar ook IT-auditors en operationele auditors deel van uitmaken. We kunnen dan ook niet meer spreken van de accountant als **dé auditor**. *"Iedere accountant is een auditor, maar niet iedere auditor is een accountant"* (respondent P). De auditor geldt meer als verzamelnaam voor een groep professionals die zich bezighoudt met vergelijkbare taken op zeer uiteenlopende gebieden, maar met dezelfde doelstelling: het bieden van meer toegevoegde waarde voor de opdrachtgever.

De stelling 'de auditor toetst feiten aan de hand van normen' is dan ook enigszins te kort door te bocht, aldus respondent M:

*"Dat is slechts een deel van het verhaal. Het gaat natuurlijk om **het verhaal achter de cijfers**. Niet alleen het controleren van cijfers, systeemeisen of afspraken, van werkelijkheid aan een norm die wordt ontleend aan wet- en regelgeving. Dat zou iedereen kunnen. Het gaat juist om het kunnen duiden van hoe die twee zich tot elkaar verhouden."*(respondent M).

Het onderscheid tussen verschillende auditors betekent dan ook dat het professionaliseringsproces van de interne auditfunctie op verschillende manieren tot uiting komt bij de verschillende professionals. De drie objecten van professionalisering die centraal staan in dit onderzoek - professionele kennis, professionele praktijk en professionele identiteit – zijn wat betreft inhoud niet hetzelfde voor de drie verschillende disciplines: zo is de professionele kennis van een operational auditor anders dan die van een financial of IT-auditor. Desalniettemin geldt voor alle drie de groepen, dus voor auditing in het algemeen, dat er een professionaliseringstendens gaande is gericht op de verbreding van de professie.

In dit hoofdstuk zal worden weergegeven hoe de verschillende dimensies en objecten van professionalisering, te weten professionele kennis, professionele praktijk, en professionele identiteit, vorm krijgen in de dagelijkse praktijk van het werk van de auditor. Hierbij zal gekeken worden naar de manieren waarop de professionaliseringstendens in het auditvak – de verbreding van auditing en het toegenomen belang van toegevoegde waarde bieden – terug te zien is in de verschillende objecten van professionalisering. Het gaat dan om de totaliteit van de auditfunctie, zonder de diversiteit van de verschillende vormen van auditing bij de ADR uit het oog te verliezen. Paragraaf 6.1 gaat in op professionele kennis. Paragraaf 6.2 gaat vervolgens in op de professionalisering van professionelen praktijk en in paragraaf 6.3 komt het normatieve aspect van professionalisering aan bod: professionele identiteit. Tot slot volgt in paragraaf 6.4 een beschrijving van de betekenis van het professionaliseringsproces in totaliteit voor de auditor als professional.

## 6.1 Professionele kennis

De institutionalisering van professionele kennis en verdere ontwikkeling daarvan is een van de belangrijkste objecten van professionalisering, als *'core generating trait of professionalism'* (Macdonald, 1995:157). De 'intellectuele make-up' van de auditor: educatie, training en de vorming en ontwikkeling van een **professionele 'body of knowledge'** (Delissen, 2009). Zoals in figuur 1 (zie pagina 53) zichtbaar is, beschouwt de ADR innovatie en kennis als een belangrijk onderdeel van de kwaliteitsdimensies van de ADR. Eveneens duidt de opmerking 'state-of-the-art professionaliteit', waarover de medewerkers van de ADR dienen te beschikken, op de hoge waardering van een uitermate hoog niveau van ontwikkeling en het 'up-to-date' zijn als professional. In deze paragraaf wordt een beeld geschetst van de manier waarop auditors professionele kennis verwerken, hoe een professionele *body of knowledge* wordt ontwikkeld en op welke wijze de professionaliseringstendens in het vakgebied hierin is terug te zien. Daarmee wordt een antwoord gegeven op deelvraag twee: **Op welke manier zijn de Auditdienst Rijk en haar auditors bezig met de ontwikkeling van professionele kennis?**

### ***Opleiding en bijscholing***

Macdonald (1995) stelt, in navolging van Weber, dat professionele kennis in wezen de basis is van een professie en wordt gekenmerkt door een bepaalde mate van institutionalisering: *'the knowledge in question is certified and credentialled'* (p. 161). Ook van auditors wordt verwacht dat zij in hoge mate beschikken over de professionele kennis, horend bij het vak van de auditor. Het is dan ook niet onverwacht dat de meeste auditors uitgebreid zijn geschoold. Zo biedt bijvoorbeeld de Erasmus School of Accounting and Assurance in Rotterdam een driejarige post-master opleiding tot registeraccountant aan. Dat betekent dat er minimaal zes jaar studie vooraf is gegaan voordat een accountant zich RA mag noemen. Hetzelfde geldt voor operational en IT-auditors die respectievelijk de titels RO en RE mogen voeren. Dat voldoende opleiding en kennis essentieel is voor de auditor, vinden ook veel auditors. Zo vertelt een financiële auditor over het belang van de opleiding: *"Goede vaktechnische kennis is echt de basis voor de auditor. De opleidingen zijn niet voor niets zo lang en zwaar"* (respondent H). Naast deze vaak zware post-master opleidingen is het ook mogelijk om met een IT-opleiding, accountancy of bedrijfskundige opleiding of andere universitaire opleiding als auditor aan de slag te gaan. Voor deze groep geldt echter dat zij niet zijn geregistreerd als register-auditors en zij hebben daardoor in de werkzaamheden minder bevoegdheden. Zo is het bijvoorbeeld altijd voorbehouden aan de RA om een controleverklaring te tekenen: *"Alleen een register-geregistreerde auditor mag de verslagen tekenen, want die heeft de volledige opleiding doorlopen."*, stelt respondent H.

Naast de opleidingen om als auditor te kunnen werken, is ook **voortdurende bijscholing** noodzakelijk of gewenst om de professionele kennis op peil te houden. Veel medewerkers van de ADR hebben de verplichting punten voor permanente educatie (PE) te verzamelen. De eis is gesteld op 120 PE-punten in drie opeenvolgende kalenderjaren, met een minimum van 20 PE-punten per jaar. Die punten kunnen bijvoorbeeld worden behaald door deelname aan opleidingen, cursussen, netwerkbijeenkomsten, of presentaties over vakinhoudelijke thema's. Zo is deelname aan het eerder genoemde IIA-congres bijvoorbeeld goed voor dertien PE-punten.

*"We hebben een best ruim opleidingsaanbod en een speciale ADR Leerroute, allemaal cursussen die je kunt volgen bij de Rijksacademie"*, vertelt respondent I. Zo biedt de ADR bijvoorbeeld opleidingen aan als 'Versterking vaktechniek', een masterclass 'Verdieping IT-audit vaardigheden' of een masterclass verandermanagement. Naast deze opleidingen kent de ADR een specifieke ADR leerroute, die volgens het opleidingsbeleid *'de basis vormt van de professionaliteit van de ADR medewerkers'*<sup>34</sup>. In deze leerroute zijn verschillende opleidingen opgenomen voor medewerkers op

---

<sup>34</sup> Opleidingsbeleid en opleidingsprogramma voor de ADR 2014. Den Haag: Auditdienst Rijk. P. 1.

verschillende niveaus. Zo wordt voor medewerkers in schaal 11 een cursus interviewvaardigheden aangeboden, en kan een medewerker uit schaal 13 kiezen voor een opleiding ‘Communiceren op strategisch niveau’.

Een van de respondenten benadrukt heel tevreden te zijn met alle opleidingsmogelijkheden, cursussen en bijeenkomsten bij de ADR. *“Gisteren was ik nog bij een lezing over ‘sturen zonder macht’. Dat zijn leuke dingen, en je krijgt er nog PE-punten voor ook!”*, vertelt respondent I enthousiast. Respondent K is daarentegen wat kritischer op het opleidingsaanbod. Zij wijst er op dat er wel veel wordt georganiseerd, maar dat er te weinig aandacht wordt besteed aan het goed ‘matchen’ van de opleiding met auditors. Per schaal is bepaald welke opleidingen je mag volgen. *“Dat is toch jammer, dat bepaalde opleidingen alleen toegankelijk zijn voor schaaltes 14, terwijl een ander van een schaalte lager op dat punt misschien nog veel te leren heeft maar dan die opleiding niet mag doen...”* (Respondent K).

### ***Kennisuitwisseling***

*Ik ben aanwezig bij een overleg van een van de vaktechnisch commissies van de ADR. De secretaris van de commissie heeft vooraf alle stukken rondgestuurd. De agenda van het overleg ligt voor me: er zijn twee ingezonden stukken van collega’s elders van de ADR: een voorstel van een kennisproject, door cluster x, en een initiatief om vakinhoudelijke bijeenkomsten te organiseren. Beide voorstellen komen voort uit de behoefte van de initiatiefnemers zelf aan het uitwisselen van kennis.*

Behalve het verkrijgen van de noodzakelijke vakinhoudelijke kennis, is ook **kennisuitwisseling** een essentieel onderdeel van de vorming van een professionele ‘*body of knowledge*’. Hoewel geformaliseerde en geïnstitutionaliseerde professionele kennis een essentiële stap is in de ontwikkeling van een professie, stelt Larson (1977) dat er ook nog zoets is als professionele talenten of vaardigheden ‘*that cannot be taught*’, maar wat omschreven kan worden als ‘**professional judgement**’ of ‘*cognitive indetermination*’, kenmerkend voor degenen die insiders zijn in de professie (p. 41). Om deze meer ‘*tacit*’, impliciete vormen van professionele kennis te ontwikkelen, is uitwisseling tussen professionals nodig, het delen van opgedane kennis en ervaringen ‘*on the job*’ (p. 47). Dat dit ook binnen de ADR een belangrijk punt is, komt onder andere naar voren in het bovenstaande fragment. De twee initiatieven van medewerkers zelf om een project voor kennisuitwisseling op te zetten waarin wordt ingezet op uitwisseling van ervaringen met collega’s om van elkaar te kunnen leren – bijvoorbeeld over hoe een goed onderzoek gedaan kan worden aan de hand van kwalitatieve onderzoeksmethoden – , laten zien dat medewerkers er behoefte aan hebben van elkaar te leren. De vaktechnische commissie reageerde gematigd enthousiast op de voorstellen,



zo proef ik uit de reacties: *“Mooi initiatief.”*, *“Mensen moeten hier wel PE-punten voor kunnen krijgen”*, *“Misschien moeten we er lunchbijeenkomsten van maken.”*, *“Daar heb je de mythe over de uren weer”*. Hoewel de commissieleden kennisuitwisseling erg belangrijk vinden en blij zijn met de initiatieven, spreekt uit de reacties toch enigszins een gevoel van ongemak: de commissieleden lijken zich zorgen te maken of er wel voldoende belangstelling voor deze projecten zou komen. En niet geheel onterecht, zo hoor ik later.

Kort geleden is er, eveneens op initiatief van een van de medewerkers, door een intern onderzoeksteam een onderzoek verricht naar kennisdelen in de organisatie, vertelt respondent D. Uit dit onderzoek kwam naar voren dat kennisdeling voornamelijk plaatsvindt binnen de eigen persoonlijke kring, op informele wijze. Dat kan zijn met directe collega's uit hetzelfde cluster of uit het persoonlijke netwerk, waarmee men een vertrouwensrelatie heeft. Deze vorm van kennisdeling is dan ook voornamelijk mondeling. Het blijkt echter lastig om meer grootschalige vormen van kennisuitwisseling te bewerkstelligen. In het interne onderzoek ging het onderzoeksteam op zoek naar de **'ongeschreven regels'** bij kennisdelen. Een opvallend resultaat daarin was dat de auditors zichzelf niet snel een 'expert' op een bepaald gebied zullen noemen. Men is niet geneigd zichzelf op die manier te profileren. Deze bescheidenheid, gecombineerd met de wetenschap dat kennis voornamelijk wordt gedeeld met het persoonlijke netwerk, beperken de mogelijkheden voor cluster-overstijgende activiteiten van kennisdeling, volgens respondent D, die zelf meewerkte aan het onderzoek. Meerdere auditors met wie ik sprak over kennisuitwisseling onderschrijven deze resultaten. *“Ja hoor, ik wissel heel vaak kennis uit met collega's. Dan bel ik even op of ik loop even langs om te vragen hoe hij dat zou doen.”* (respondent F). Cluster overstijgende activiteiten van kennisdelen worden echter nauwelijks benoemd. Een operational auditor heeft hier wel positieve ervaringen mee gehad, maar ziet het verder ook niet tot nauwelijks gebeuren: *“We hebben wel eens een klankbordgroep opgericht, waarmee we voorafgaand aan de opdracht de mogelijke aanpak hebben doorgesproken. Dat werkte toen wel heel prettig. Maar verder weet ik weinig collega's die dat ook doen. En eigenlijk moet je na iedere opdracht ook evalueren, maar dat doet ook nooit iemand, voor zover ik weet”* (respondent N).

Zowel uit de resultaten van het onderzoek als uit mijn observaties en gesprekken blijkt dat auditors wel degelijk **behoefte** hebben aan de uitwisseling van kennis en meerwaarde zien in cluster-overstijgende kennisactiviteiten. En toch wekt het overleg van de vaktechnische commissie de indruk dat deze groter opgezette projecten vaak stranden. Respondent N benoemt ook de 'kenniskaart', een project waarbij alle medewerkers hun 'expertise' toevoegen aan een kaartenbak, om te bevorderen dat medewerkers contact met elkaar zoeken over bepaalde onderwerpen, dat is gestrand. En zo zijn er nog meer voorbeelden te noemen. Maar waar ligt dat nou aan? De auditor haalt hierover zijn

schouder op: ***“Het primaire werk wordt belangrijker gevonden. Ook door clustermanagers en het MT wordt weinig deelgenomen aan netwerkbijeenkomsten of andere activiteiten. Medewerkers hebben het gevoel dat ze geen tijd krijgen voor dit soort projecten”***. Zorgen over het wel of niet krijgen van PE-punten en uren kunnen schrijven voor kennisprojecten vormen blijkbaar een belemmering voor auditors om deel te nemen aan activiteiten.

Het onderzoeksteam formuleerde in haar onderzoeksrapport al dat de ADR bij het ontwikkelen van kennisuitwisseling aan moet sluiten bij de ‘ongeschreven regels’ die gelden met betrekking tot kennisdelen in de organisatie: vertrouwen (kennis wordt gedeeld met collega’s binnen het persoonlijke netwerk, op basis van vertrouwen), zichtbaarheid (mensen noemen zichzelf geen expert), de primaire taken ofwel ‘directe uren’ hebben prioriteit, en tot slot: (on)bespreekbaarheid, mensen worden niet aangesproken op hun gedrag rondom kennisdelen. Respondent L vraagt zich echter af of je met zo’n grote organisatie als de ADR is nog wel toe kan met voornamelijk informeel kennismanagement. *“Ik denk dat het vooral belangrijk is dat er iemand van het managementteam expliciet verantwoordelijk wordt voor kennismanagement. Nu is niemand dat...”*. Eenzelfde argument wordt ook door respondent N aangehaald en is bij heel veel organisaties terug te zien. In theorie is kennisdeling erg belangrijk, maar in de praktijk wordt er nauwelijks ruimte voor gemaakt of zijn altijd andere zaken die hogere prioriteit hebben. *“Er is op dit moment niemand die zich echt bezighoudt met kennismanagement. Maar ja, het is net als met riolering: het kost een hoop geld maar je ziet het niet. Maar als het niet goed gaat, stinkt het wel!”* (respondent N).

### ***Conclusie: body of knowledge in ontwikkeling***

Het beschikken over professionele kennis is een essentiële factor voor de auditor als professional. Selim, Woodward en Allegrini (2009) benadrukken dat de interne auditfunctie te maken heeft met een *‘continuous evolving and constant updating of the professional body of knowledge’* (p. 10). Ook in een professionaliseringsproces is de vorming, ontwikkeling en uitwisseling van de *‘body of knowledge’* een hele belangrijke dimensie. Het professionaliseringsproces van de interne auditfunctie betreft een verbreding van het vakgebied. Gevolg hiervan is dat ook de professionele kennis zich moet ontwikkelen. Dit zien we ook terug bij de interne auditfunctie van de Rijksoverheid. Bij de ADR is men zich ervan bewust dat de professional andere skills en kennis moet gaan bezitten. Zo kwam in een werkoverleg van de HRM-werkgroep van de ADR naar voren dat vanaf het derde kwartaal trainingen ontwikkeld gaan worden over omgang met de klant: *“Hoe doen we klantgesprekken? Hoe kun je naast het management van de klant staan? Het gaat om verder denken, verder toegevoegde waarde zoeken. Daar is nog heel wat op te winnen.”* (respondent U). Deze plannen laten zien dat de nieuwe *‘body of knowledge’* voor de auditor in ontwikkeling is en dat er wordt geprobeerd deze kennis te

institutionaliseren: **cognitieve regulering** (Noordegraaf et al., 2014). Maar voor de daadwerkelijke vorming van een algemeen gedeeld idee van professionele kennis, is meer nodig dan alleen een passend opleidingsklimaat. Ook onderlinge uitwisseling van kennis en ervaring is daarvan een essentieel onderdeel om tot een gedeeld *professional judgement* te kunnen komen. En zoals de eerder genoemde fragmenten laten zien, is daar nog wel een stapje te maken.

## 6.2 Professionele praktijk

Praktische regulering is een tweede pijler van het professionaliseringsproces volgens Torstendahl (1990). Hiermee doelt hij op de wijze van professionele beroepsuitoefening, *'acting professionally'*: werkwijzen, methoden, standaarden, beroepsregels en gedragscodes, competenties en dergelijke. Bij de ADR ging ik op zoek naar de betekenis van factoren die van belang zijn voor de professionele beroepsuitoefening voor auditors bij de Rijksoverheid om een antwoord te kunnen geven op de derde deelvraag in dit onderzoek: **Hoe wordt invulling gegeven aan professionele praktijken bij de Auditdienst Rijk?**

De belangrijkste factoren die in observaties, gesprekken en interviews naar voren kwamen, worden in deze paragraaf besproken. Te weten: beroepsregels, interne controle en harmonisatie van werkwijzen.

### ***Beroepsregels***

*"Ik ben tevreden met mijn werk als ik weet dat ik alles gewoon goed heb vastgelegd, als ik weet dat het vanuit de beroepsregels gewoon goed is."* (respondent K).

De auditor en 'zijn' beroepsregels. Een korte blik in de wereld van de beroepsverenigingen en regels van auditing doet al vermoeden dat het vak van de auditor onlosmakelijk verbonden is met beroepsregels. De **NBA**, de **NOREA**, de **SVRO**, het **IIA**; vier verschillende beroepsverenigingen die alle vier beroepsregels en gedragscodes opstellen waarmee de auditor te maken heeft. *"En dan heb je nog het HARo, het Handboek Auditing voor de Rijksoverheid"*, voegt respondent F toe. In het **HARo** is opgenomen op welke manier een audit moet worden gedaan. *"Het HARo is leading"*, klinkt het ook meerdere malen bij een overleg tussen projectleiders van een van de klantclusters.

Dat de auditors in hun werk te maken hebben met een groot aantal beroepsregels en gedragscodes mag duidelijk zijn. Ten dele bewaken de beroepsregels de kwaliteit van het auditvak. Met name voor het 'afgeven van *assurance*', het verstrekken van zekerheid over bestedingen of systemen dat voornamelijk door financial auditors en IT-auditors wordt gedaan, zijn de regels heel

strikt. *“En dat is ook wel terecht hoor. Je kan niet hebben dat iedereen maar wat doet. Dan kun je nooit echt assurance afgeven<sup>35</sup>.”*, aldus respondent P. Ook voor andere auditopdrachten worden de beroepsregels in de eerste plaats beschouwd als een directe **richtinggevende lijn** voor de dagelijkse werkzaamheden: hoe je een audit moet uitvoeren, welke vaktechnische aspecten je moet toepassen, hoe je moet rapporteren en dergelijke is allemaal in de beroepsregels vastgelegd.

Daar zit echter ook een keerzijde aan. Een auditor die zowel als financial als als operational auditor werkt, legt mij uit dat de beroepsregels wel eens strenger zijn dan hij zou willen: *“Niet in de uitvoering hoor, daarin verschillen de regels niet veel van elkaar. Maar wel in de rapportages. Het gaat erom hoe je iets opschrijft. Bij sommige rapporten mag je geen oordeel of conclusie geven. Je kan dan niet opschrijven: de registratie van voorraden is niet op orde. Dat is een kwalificerend oordeel. Dus je moet het anders gaan verpakken: We hebben geconstateerd dat de voorraden maar één keer zijn geïnventariseerd, terwijl de afspraak was dat dit twee keer zou gebeuren”* (respondent J). Deze auditor ervaart dit als een **belemmering** om echt proactief en ‘aan de voorkant’ van processen te kunnen meedenken met de opdrachtgever: *“De richtlijnen bieden daar in feite geen ruimte voor omdat je nergens iets van mag vinden en geen conclusies mag trekken, ja, dan wordt het wel moeilijk.”*. Een andere auditor begrijpt de ophef over de beroepsregels niet zo: *“Sommige collega’s zien dat als een enorme beperking. Die gaan gelijk roepen: ‘Keurslijf, keurslijf, kan ik niks mee!’ Maar dan kennen ze de regels gewoon niet goed. Bijvoorbeeld bij ‘specifiek overeengekomen opdrachten’. Nou daar staat eigenlijk niet meer in dan: je doet een intake gesprek, je moet duidelijk afspreken wat je gaat doen, je schrijft een plan van aanpak, je doet je werk, je schrijft een rapport. En je mag alleen geen zekerheid verschaffen en geen conclusies of oordeel vellen. Nou daar kun je nog best veel onderzoeken onder laten vallen, lijkt mij. Maar andere mensen, zeggen dan mag ik helemaal niks meer...”* (respondent N).

Deze citaten zijn illustratief voor de diversiteit aan opvattingen over de ruimte die beroepsregels laten aan de professional. Waar sommige auditors stellen dat de beroepsregels de mogelijkheden proactief te handelen en mee te denken met de klant beperken, stellen anderen dat de ‘natuurlijke adviesfunctie’ van de onafhankelijke, objectieve auditor hier voldoende ruimte voor laat. Het lijkt aannemelijk te stellen dat de beroepsregels voor de financial en IT-auditors een grotere rol spelen dan voor operational auditors. Toch is dat niet helemaal het geval. Ook de operational auditors zijn gebonden aan dezelfde regels als de FA’er en de IT’er, zo stellen onder andere respondent P en respondent J. *“Rapporten worden niet geschreven op persoonlijke titel, maar door de ADR”*, zegt respondent J. En hierin schuilt een gevaar, legt respondent P me uit: *“Als mijn collega’s van OA hebben geadviseerd of geholpen bij de inrichting van een of ander proces, en ik moet dat volgend jaar*

---

<sup>35</sup> Het afgeven van ‘assurance’ heeft betrekking op de accountantsverklaring waarin ‘zekerheid’ wordt geboden dat de informatie in de boekhouding rechtmatig en getrouw is.

*controleren, levert dat problemen op. De klant zegt dan: ik ga ervan uit dat het goed is, en anders moet je maar met je collega's overleggen."* Hierdoor zijn ook de operational auditors, die vanuit hun vakgebied meer organisatieadviseurs zijn en dus per definitie een meer proactieve rol hebben, gebonden aan strikte regels. Deze belemmering komt vooral tot uiting in rapportages, waarin geen oordeel gegeven mag worden. Veel auditors zeggen daarom erg terughoudend te zijn in hetgeen ze op papier zetten, maar meer vrijheid nemen om een oordeel te geven in een mondeling gesprek met de klant.

### **Richtlijn of grens?**

Kortweg kan gesteld worden dat de verscheidenheid aan opvattingen over de ruimte die de beroepsregels bieden, laten zien dat de beroepsregels verschillende betekenissen kunnen hebben voor de auditors. Enerzijds bieden de beroepsregels het kader waarbinnen de auditor als professional mag opereren. Anderzijds stellen ze ook de grens, waar je als professional juist overheen wilt kunnen kijken om toegevoegde waarde te kunnen bieden. Veel auditors benoemen dat de '**natuurlijke adviesfunctie**' van de auditor wel mogelijkheden biedt om over die 'grens' te stappen, maar als ik vraag wat die natuurlijke adviesfunctie dan inhoudt, blijkt ook dit niet eenduidig te zijn. Respondent K probeert het uit te leggen: *"Ja, ... ik mag een natuurlijke adviesrol vervullen. Maar dat is natuurlijk ook weer zo lekker abstract omschreven. Wat verstaan we er met z'n allen onder? Dat je bij jezelf te rade gaat, past dit bij een professioneel kritische houding? Ik vind, het toepassen van kennis die bij hun niet beschikbaar is, dat vind ik natuurlijk adviseren."* Als voorbeeld noemt de auditor het geven van uitleg over bijvoorbeeld aanbestedingswetgeving: *"Dan zeg ik: je kan hier nog een knip maken in de aanbesteding. Maar het is wel aan de opdrachtgever zelf om te beargumenteren waarom hij dat doet."*

De 'natuurlijke adviesfunctie' van de auditor biedt wel de ruimte om in gesprekken advies te geven, maar kan in rapporten wel problemen opleveren. Vaak resulteert dit in rapporten waarin feitelijke conclusies op zo'n manier worden omschreven en bijeen worden gezet dat de lezer zelf, tussen de regels door, wel begrijpt welk normatieve oordeel daarin verscholen zit. En ook in auditgesprekken moeten auditors, op basis van hun eigen professioneel kritische houding, afwegen hoe ver zij buiten de kaders van de beroepsregels kunnen treden. De auditors omschrijven dit als onderdeel van hun '**professional judgement**', maar wat dat precies inhoudt is per auditor verschillend, en dat kan nog wel eens verwarring scheppen bij de opdrachtgever of klant.

De beroepsregels fungeren daarmee enerzijds als **richtlijn**, en anderzijds als restrictieve **grens**. Kosmala en Herrbach (2006) beschrijven deze tegenstrijdigheid als een conflicterende, paradoxale relatie die kenmerkend is voor auditinstanties. In hun onderzoek naar professionele identiteit in de grote audit firma's stellen zij dat de hoge mate van regulering en regeltjes resulteren in een

werkmodus die zij omschrijven met de term 'jouissance': *"In work settings, it translates into an operational mode characterized both by obeying organizational values and norms of conduct and simultaneously distancing oneself from them."* (Kosmala en Herrbach, 2006: 1395). Het 'verzetten' tegen de beroepsregels komt bij de ADR vooral tot uiting in mondeling en informeel contact met de klant. Zo stelt respondent I: *"In een gesprek zeg ik gewoon wat ik vind. Maar dat komt nooit op papier. Dat kan niet op papier.."*. Ook respondent P geeft aan mondeling wel oordelen te geven, maar er altijd voor zorgt dat dit niet zwart op wit staat. *"We moeten dus ook altijd heel erg goed opletten met e-mailcontact. En voor de klant is daar nog wel eens wat ergernis. Want als ze een vraag stellen, duurt het altijd zo lang voordat ze antwoord hebben. Alles wat we rapporteren, daar moeten eerst weer tig controleslagen overheen"*.

Terugkijkend naar de professionaliseringsambities van de interne auditfunctie, kan geconcludeerd worden dat beroepsregels een heel belangrijk middel zijn om de kwaliteit van professioneel handelen te waarborgen, en tegelijkertijd restricties opwerpen voor de auditor om daadwerkelijk als 'tool of management' te kunnen optreden. Door middel van een professionele kritische houding, *'professional judgement'*, maakt de auditor per situatie een inschatting over de rol die hij of zij moet innemen, en wordt formeel contact door middel van rapportages losgemaakt van informeel, mondeling contact.

### **Controle mechanismen**

Dat de beroepsregels een grote invloed hebben op de professionele praktijk van auditors, heeft voornamelijk te maken met het feit dat ook controlemechanismen een belangrijke rol spelen. **Professionele autonomie** wordt beschouwd als een belangrijk onderdeel van professionalisme (zie De Bruijn & Noordegraaf, 2010; Noordegraaf et al., 2014; Romzek, 2000). Bij een professionele, horizontale verantwoordingsrelatie wordt de kwaliteit van de professie bewaakt door zowel interne, formele afspraken als door informele groepsprocessen. Het beschikken over professionele kennis en vaardigheden is hier, evenals het kennen en kunnen toepassen van beroepsregels, een onderdeel van. Een andere manier van **informele controle** betreft bij de ADR het vier-ogen principe. Binnen het auditteam kijkt er altijd een tweede persoon mee en vaak wordt een rapport ook getekend door twee personen. Daarnaast kent de ADR een aantal **formele, interne controle mechanismen** om de professionaliteit van de werkzaamheden te bewaken. Zo wordt bij iedere audit een Onafhankelijke Kwaliteitsbeoordeling gedaan, de OKB. Hiervoor wordt een collega van buiten het auditteam aangewezen om op een aantal momenten in het auditproces een controle te doen. *"We noemen dat ook wel de hete review"*, vertelt respondent G mij. Er wordt getoetst of aan alle kwaliteitseisen is voldaan en of de bevindingen op de juiste manier zijn verwerkt. Deze hete review vindt plaats voordat een plan of rapport aan de opdrachtgever wordt aangeboden. De term 'hete review' doet vermoeden

dat er ook een 'koude review' moet zijn: de koude review betreft de IKT, de Interne Kwaliteitstoets. Deze controle wordt jaarlijks uitgevoerd en is een steekproef van ongeveer dertig auditrapporten die worden geselecteerd uit ruim 500 opdrachten. Ook hier wordt getoetst of aan de kwaliteitseisen is voldaan. Een vierde controlemechanisme betreft de KOA-toetsing: Kwaliteitstoetsing voor Overheidsauditors. In tegenstelling tot de interne kwaliteitstoets is de KOA niet op opdrachtniveau, maar op systeemniveau.

### **Formalisering van controle?**

Interne controlemechanismen vormen een belangrijk onderdeel van de professionele beroepspraktijk van auditors. Door middel van de hierboven genoemde controlemechanismen wordt bewaakt dat de auditors zich bij de uitoefening van hun beroep wel houden aan de beroepsregels. Zoals in de vorige paragraaf naar voren kwam, bieden de beroepsregels een kader dat richting geeft aan de werkwijze van de auditor. Er zijn echter verschillende interpretaties mogelijk van dat kader. Waar auditors, op basis van hun eigen '*professional judgement*' soms geneigd zijn de beroepsregels iets vrijer te interpreteren, kan de ruimte hiertoe als beperkt worden ervaren door de verschillende controlemechanismen waarmee de auditor te maken heeft. Zo vertelt respondent K dat de OKB'er (de collega die de onafhankelijke kwaliteitsbeoordeling verricht) afgelopen jaren erg streng controleerde of er in rapporten geen kwalificerende oordelen stonden. "*Je kon bijna niks meer opschrijven, je moest echt op iedere slak zout leggen. Dat was echt niet leuk meer*". Deze auditor ervaart hier dat zij op basis van haar eigen professionele afweging kiest voor een bepaalde formulering die een ander afkeurt. Zo wordt zij in haar ogen belemmerd om echt toegevoegde waarde te kunnen bieden voor de klant. "*Ik schreef alleen nog maar van die algemene, indekkende zinnetjes. Dan denkt de klant toch ook, wat heb ik nog aan jou?*". Ze wijst op het feit dat onder invloed van schandalen in het accountancy vak in de afgelopen jaren de druk op interne controle sterk is toegenomen en dat de regels weer veel strakker werden toegepast, met meer en meer verplichtingen om te documenteren. De vraag '*who guards the guardians*' resulteert dan gelijk in meer en strakkere handhaving van regels voor de hele beroepsgroep. Hier zien we de trend van '**formalization of professional control**' terug die Freidson al in 1984 benoemde. De afname van vertrouwen in de klassieke professie, bijvoorbeeld door schandalen, in dit geval het vak van de accountant, leidt tot een luidere roep om verantwoording en meer strikte, formele controlemechanismen (Freidson, 1984: 1). En deze tendens heeft zijn weerslag op de auditfunctie in haar totaliteit. "*Maar gelukkig zwakt het nu wel weer een beetje af*". Respondent K, en ook andere auditors ondersteunen deze constatering, laat hier zien dat de mate en striktheid van interne controle zich lijkt te bewegen in een soort **golfbeweging**. Dan weer is de controle vrijer, dan weer strikter. En schandalen, zoals kort geleden de accountancyreus KPMG die in opspraak raakte, heeft direct zijn weerslag op de hele beroepsgroep, waardoor overal, ook in de publieke sector alle

touwtjes weer strakker worden aangetrokken, waardoor de ruimte om de behoefte van de klant centraal te stellen kan worden beperkt.

### **Harmonisatie van werkwijzen**

*In de IJsvogelzaal van het ministerie van Financiën leunen ruim dertig auditors achterover in hun stoel. De schaal met broodjes gaat nog een extra keer rond. Op een groot diascherm worden de nieuwe 'controleplannen' waarmee de ADR gaat werken gepresenteerd. De auditors zijn enigszins onrustig. "We krijgen steeds meer steps om in te vullen, maar steeds minder uren!", roept iemand van achteruit de zaal. Hij krijgt bijval van anderen, er wordt instemmend gemompeld. De aanwezige trainer probeert de boel enigszins te sussen. "Als het goed is, zorgt het template ervoor dat je minder tijd kwijt bent aan de controleplanning. En het voorkomt dubbel vastleggen..".*

Van der Meulen (2009) beschouwt standaardisatie en homogenisering van werkwijzen als een van de mogelijke professionaliseringsambities die richting geven aan het professionaliseringsproject. Uit de ontwikkelplannen van de ADR kwam al naar voren dat de organisatie, met de doorontwikkeling van processen, inzet op de ontwikkeling van nieuwe werkwijzen en 'harmonisering' van de controleaanpak, waarbij efficiëntie en kwaliteit voorop staan. Een van de manieren waarop dit gedaan wordt, is door het uitrollen van Teammate: een computerprogramma en systeemomgeving waarin de werkzaamheden van de auditor kunnen worden vastgelegd en de rapporten worden opgebouwd. Dossiers worden hierin geplaatst in een vooropgezet format dat de opbouw volgt van het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo), dat gekscherend ook wel de 'Bijbel' van de auditor genoemd. Naast het uitrollen van het nieuwe werkprogramma Teammate presenteert de werkgroep 'Harmonisatie controleplannen' eveneens een nieuwe aanpak voor de controleplannen. De hierboven geplaatste situatiebeschrijving schetst een van de bijeenkomsten waarin de nieuwe controleaanpak aan een van de clusters wordt gepresenteerd. Deze beschrijving laat zien dat de auditors nog moeten wennen aan de nieuwe aanpak. Na afloop vertelt een van de auditors mij: "Ik begrijp het wel hoor, vanuit ADR-perspectief. Als één organisatie kan je niet hebben dat iedereen wat anders doet. Maar aan de andere kant, het werkte prima zoals wij het deden." (respondent X). Een andere auditor valt haar bij: "Ja, ik vind het wel logisch, dat we moeten standaardiseren. Maar het gaat wel ten koste van maatwerk op de specifieke locaties." (respondent Y). In een later gesprek met een MT-lid wordt dit echter tegengesproken. De directeur wijst me erop dat het hier niet gaat om 'standaardisatie', maar om 'harmonisering'. "Standaardisatie, daar is helemaal geen sprake van. Dat kan ook niet, want iedere opdracht is toch anders. Maatwerk blijft, maar het gaat erom dat je van elkaar weet wat je doet, en hoe je het doet." (respondent W).



### ***Conclusie: Richtlijn én restrictie***

Uit observaties, gesprekken en interviews kwamen de beroepsregels, interne controle en (harmonisatie van) werkwijzen naar voren als belangrijke factoren die de professionele praktijk van auditors sterk beïnvloeden. De professionaliseringstendens van verbreding van het vakgebied auditing komt hierin lastig terug. Opvallend is dat, ondanks de weerstand die her en der wordt geuit tegen het 'opleggen' van werkprocessen, dit precies het punt is waar auditors stellen dat de ADR als *shared service organisatie* nog winst kan behalen. In meerdere gesprekken en interviews werd benoemd dat de organisatie, bijvoorbeeld het cluster Kennis, Innovatie en Kwaliteit, op zoek moet naar de *best practices*. "Bij alle ministeries gebeuren deels dezelfde klussen, en overal op een ander manier. Dat is toch niet handig? We zouden daarover veel meer moeten uitwisselen.", aldus respondent J. Dit zijn veel gehoorde geluiden. Hieruit blijkt dat er begrip is voor en zelfs vraag naar '**geregiseerde methodieken**'. Tegelijkertijd speelt de onrust dat door teveel standaardisatie maatwerk op locatie verloren gaat.

Dit is ook precies het spanningsveld dat in professionele praktijk is terug te zien, kijkend naar het professionaliseringsproces. Auditors halen houvast uit gestandaardiseerde werkwijzen en beroepsregels, maar willen ook de vrijheid behouden voor een aanpak te kiezen die volgens hun het beste bij de situatie past. De vrije ruimte die auditors hiertoe zien, verschilt sterk per persoon. Waar de een de beroepsregels en werkwijzen als losse richtlijn beschouwd, zijn deze voor een ander leidend.

## **6.3 Professionele identiteit**

De derde pijler van professionalisme betreft normatieve regulering: op welke manier wordt een professionele gemeenschap en identiteit vorm gegeven? (Noordegraaf et al., 2014). Van Bockel en Noordegraaf (2006) zien professionele identiteit als een belangrijk aspect van professionalisering, waarbij het gaat om de vraag wat het betekent om lid te zijn van de betreffende professie. Het bezitten van de professionele kennis is hier een heel belangrijke basis voor, maar er zijn meer factoren die hierin een rol spelen: een bepaalde professionele *work ethic*, verschijning, jargon en groepsgevoel maken hier een belangrijk onderdeel van uit. In deze paragraaf zal een poging gedaan worden in beeld te brengen op welke manier de professionele identiteit van de auditor wordt gevormd en hoe het professionaliseringsproces zichtbaar wordt in deze dimensie. Daarmee wordt gezocht naar een antwoord op deelvraag vier van dit onderzoek: **Op welke manier krijgt professionele identiteit van auditing vorm bij de Auditdienst Rijk?**

### ***Een eerste indruk***

Pentland (1993) schetst het beeld van de auditor als een ware *'audit machine'*: een auditor die onder alle omstandigheden onafgebroken doorwerkt. Er is volgens Pentland sprake van een *'machine-like work ethic'* waarin auditors er een vorm van trots uit halen lange werkdagen te maken onder soms slechte werkomstandigheden (Pentland, 1993: 617). Daarnaast beschrijft Pentland de *'professional appearance'* als belangrijk onderdeel van de professionele identiteit: zeer net gekleed, de juiste koffer. Hoewel ik me ervan bewust was dat deze schets van de auditor enigszins overtrokken zou kunnen zijn, verwachtte ik een paar maanden geleden toch in een organisatie vol *'audit machines'* terecht te komen. In mijn nieuwe nette zwarte pantalon en keurig jasje, op hoge hakjes, begon ik dan ook enigszins nerveus aan mijn eerste dagen bij de ADR.

En in die eerste paar dagen leken de veronderstellingen te worden bevestigd: het viel me op dat er hard wordt gewerkt, weinig auditors bij elkaar in de kantoren komen buurten, lange dagen worden gemaakt en nauwelijks pauze wordt gehouden. Ik werd niet eens herkend als *'nieuweling'*. Maar zoals de antropologie stelt, is het noodzakelijk om langere tijd ergens aanwezig te zijn om de nieuwe context echt te leren kennen. En fouten maken zijn daar wellicht nog wel de snelste methode in: mijn zeer formeel opgezette e-mails naar collega's die ik graag eens zou willen spreken, werden meerdere malen op bijna geïrriteerde wijze beantwoord met reacties als: *"Hoi Ilsa. Tutoyeren graag. Leuk om eens over je scriptieonderwerp te praten. Bel maar even op 06-...."*. En zo gingen al snel andere dingen opvallen: iedereen, zonder uitzondering, tutoyeert bij de ADR. Ook het management is erg toegankelijk. De gang waar de kamers van de directeuren zich bevinden, wordt zelfs grappend de *'social boulevard'* genoemd, en wanneer de directeuren niet *'in huis'* zijn, worden hun kamers gewoon gebruikt door anderen. De omgeving die ik als een zo formele omgeving had verwacht, blijkt veel meer een informele organisatie te zijn, waar kennisuitwisseling voornamelijk plaatsvindt binnen informele netwerken, waar rond de lunchtijd door enkelen wordt getafeltennist en waar het iedere dag *casual Friday* kan zijn.

### ***Chinese walls***

Zo bleken de veronderstellingen over *'de auditor'* die ik vooraf meenam niet zo terecht te zijn. En toch blijft de vraag, wat betekent het om een professionele auditor te zijn, erg lastig. De verschillen tussen clusters en tussen medewerkers in achtergrond, verschijning, vaardigheden en cultuur bleken zo groot te zijn dat **dé professional** zich niet liet zien. Vooral de verschillen in identiteit tussen de financial auditors, operational auditors en IT-auditors werden opvallend. Het onderscheid tussen de FA, OA en IT auditor werd eerder al benadrukt door respondent G. Sommige auditors spreken zelfs over *'Chinese walls'* tussen de verschillende disciplines. Met uitzondering van enkele grote projecten, bijvoorbeeld de ondersteuning aan de projectorganisatie van de Nuclear Security Summit (NSS-top) in april 2014,

opereren de disciplines voornamelijk afzonderlijk van elkaar. Wel moet gezegd worden dat de samenwerking tussen de financial auditors en de IT-auditors steeds verder toeneemt. Respondent G licht dit toe: *“Als FA’er heb je nu ook wel echt een IT’er nodig. Door de IT is ons vakgebied totaal veranderd. We kunnen niet langer om de systemen heen controleren”*.

Door een beperkte mate van samenwerking blijven de drie disciplines vooralsnog als aparte professies binnen de ADR bestaan. Het onderscheid is vaak ook fysiek zichtbaar: een speciale hoek van de gang waar alleen maar IT’ers de flexplekken bezetten, of twee OA’ers die bij een klantcluster samen een kamer delen. Zoals in paragraaf 6.1 al duidelijk werd, vindt kennisuitwisseling voornamelijk plaats binnen de eigen vertrouwde omgeving; vaak is dat ook binnen de eigen discipline. Volgens respondent N is het onderscheid tussen de drie disciplines, en dan met name tussen de financial en operational audit, zo groot dat je zelfs zou kunnen spreken van een stammenstrijd: *“De een noemt de OA hobbyclubjes, de ander noemt RA’s spottend register-apen...”*. Hoewel dergelijke opmerkingen vaak grappend bedoeld zijn, laat het wel zien dat dé auditor niet bestaat, maar dat er verschillende professionals werkzaam zijn als auditor, die er een eigen professionele identiteit op na houden.

### ***Professioneel taalgebruik***

Desalniettemin zijn er, ondanks de verschillen, voor mij als buitenstaander ook duidelijke overeenkomsten te zien. Met name op het gebied van jargon merkte ik dat er wel degelijk gemeenschappelijke *‘attributes of identity’* zijn (Kosmala en Herrbach, 2006). Loewenstein (2014) stelt dat een **professionele vocabulaire** niet alleen bijdraagt aan interprofessionele communicatie, maar ook een belangrijke vormgever is van de professionele ruimte ten opzichte van andere professies. Hij stelt echter dat dit geen impermeabele barrières zijn, maar constitutieve elementen aan de hand waarvan professionele, gespecialiseerde kennis kan worden getoond. Hiermee is professioneel taalgebruik een belangrijke factor voor het creëren van een gemeenschappelijke identiteit. En dat het beheersen van het jargon noodzakelijk is om onderdeel te kunnen zijn van de groep, werd mij als ‘vreemde’ al heel snel duidelijk.

Ongeacht de auditor die ik sprak, of dat nou een FA’er, OA’er of IT’er was, de **afkortingen** vlogen me om de oren. Mijn ambitieuze plan om een lijst met afkortingen bij te houden, werd al snel hopeloos. Een kleine uitsnede van het aanbod: de IKT, de OKB, SGO 5, SGO 8, de KOA, IBO, MTO, PROA, RA, RO, RE, FA, OA, EDP, HARo, HRA, VC’s, SAP, GEF-97.... Toen ik bij een overleg van projectleiders voorafgaande aan de sessie aan de aanwezigen vroeg het gebruik van afkortingen zoveel mogelijk te beperken, leidde dat tot veel hilariteit in de bijeenkomst, waarbij de aanwezigen soms zelf niet de exacte omschrijving van de afkorting konden geven. Het één uur durende overleg resulteerde in ten minste vijftien nieuwe afkortingen die ik kon toevoegen aan mijn overzicht.

Naast de afkortingen zijn er ook andere woorden of termen die de professionele vocabulaire van de auditor en de ADR kenmerken: toegevoegde waarde, tool of management, natuurlijke adviesfunctie, 'ten behoeve van het management', de gereedschapskist, professional judgement, professioneel kritische houding, 'linking pins', informatie 'halen en brengen', de échte accountant, hoor en wederhoor... Allemaal uitspraken waarvan het dagelijkse taalgebruik bij de ADR overloopt, maar waarbij mijn positie als buitenstaander extra duidelijk werd en ik telkens de vraag moest stellen: "Wat bedoel je daar eigenlijk mee?". Geregeld resulteerde dat in reacties als "Eh, ja wat bedoel ik daarmee....".

### ***Conclusie: Wij - Zij***

Zoals in deze paragraaf is geschetst, is het lastig te spreken van één professionele identiteit en gemeenschap van auditors. De verschillende disciplines en auditing staan zo ver van elkaar af dat niet echt gesproken kan worden over dé auditor. De drie verschillende disciplines zijn nog in hoge mate van elkaar gescheiden. Identificatie vindt dan ook voornamelijk binnen de eigen discipline plaats, wat naar voren komt in een duidelijk 'wij-zij' denken. Het is echter belangrijk om te benoemen dat dit niet automatisch betekent dat de verschillende disciplines elkaar niet waarderen. Het tegenovergestelde juist: veel auditors spreken waardering uit voor elkaars werk en zien het als meerwaarde dat de ADR deze verschillende disciplines kent. Hoewel er uiteraard uitzonderingen zijn en er wel eens spottend over de 'ander' wordt gesproken, is de algemene tendens erg positief. Desalniettemin worden de disciplines nog wel als afzonderlijk van elkaar beschouwd, en kunnen we dus ook niet spreken van dé auditor.

Daarentegen kan wel gesproken worden van professioneel taalgebruik als overkoepelende '***attribute of identity***' (Kosmala en Herrbach, 2006). Het jargon van de auditor is herkenbaar en maakt ogenblikkelijk duidelijk wie wel en wie niet *insider* van de groep is.

## 6.4 Een moderne professional

In dit hoofdstuk is gekeken naar de manier waarop de drie objecten of dimensies van professionalisering vorm krijgen in de dagelijkse werkzaamheden van de auditor. Kijkend naar het professionaliseringsproces in totaliteit, kan gesteld worden dat de professionalisering van de auditfunctie ook in totaliteit grote invloed heeft op de auditor als professional. Eerder in deze thesis kwam al naar voren dat het hebben van een proactieve houding voor de auditor ook samenhangt met de behoefte van de opdrachtgever. Veel respondenten wijzen erop dat de opdrachtgevers er vaak nog aan moeten 'wennen' dat de ADR er nu ook voor ze is om ze verder te helpen. Toch wijzen de respondenten vooral op de nieuwe rol die de 'professional' heeft in de bredere interpretatie van het vakgebied auditing.

De professionaliseringsambitie van de ADR om een meer proactieve rol te spelen en meer toegevoegde waarde te bieden voor de opdrachtgever, vragen een andere houding van de auditor als professional, zo wordt op basis van de literatuur verondersteld. Zo stelt Bou-raad (2000) dat auditors weg moeten bewegen van de traditionele rollen van 'bean counters' of 'number crunchers' en steeds meer de rol van adviseur gaan vervullen. Dat ook de professionele identiteit en gemeenschap hierdoor verandert, lijkt vanzelfsprekend, maar is niet heel eenvoudig. Ik vroeg respondenten naar een omschrijving van de auditor als professional. Respondent A reageert: *"Wat mij betreft moet een auditor beschikken over drie cruciale vaardigheden: 1. Communicatieve vaardigheden, 2. Politieke sensitiviteit en 3. Een sterk analytisch vermogen."* Ook andere auditors, zowel financiële, operationele en IT-auditors, wijzen op vaardigheden als het vaktechnisch goed onderlegd zijn, een sterk auditief vermogen en dergelijke. Respondent Q stelt echter wel dat het heel sterk per persoon verschilt hoe vooruitstrevend auditors hierin zijn. Volgens hem zijn er heel veel auditors die nog vooral vanuit de vaktechnische achtergrond redeneren en niet zonder meer actief meedenken met de opdrachtgever. Zelf geeft hij aan hier wel heel vooruitstrevend in te zijn: *"Gisteren was ik nog bij een gesprek in X. Nou, toen heb ik daar een advies gegeven over de boekhouding terwijl ik daar helemaal niet over ga. Maar daarmee heb ik wel met één advies €800.000 voor die club verdiend. Kijk, daar ligt dus die toegevoegde waarde. Je bent als auditfunctie toch een tool of management."* (respondent Q). Hoewel deze auditor ook zelf al aangeeft dat deze situatie een extreme is, stelt hij wel dat het de essentie is van de verbreding van de auditfunctie: *"die sensitiviteit, je moet het kunnen aanvoelen."* Ook respondent J wijst erop dat met het streven van de ADR om meer toegevoegde waarde te leveren, de houding van auditors meer assertief en proactief moet zijn, maar ook het hebben van een 'rechte rug' is belangrijk. Echter, volgens hem lopen er nog heel veel mensen rond die dat niet zijn: *"Kijk, de echte accountant, die wil gewoon een norm hebben. Vervolgens toetst hij de werkelijkheid aan de norm. Komt die overeen, ja of nee. En dan zijn we klaar."* (respondent J).

Opvallend is dat gedurende de observaties, gesprekken en interviews verrassend vaak beschrijvingen langskomen over de **échte accountant**. Het tekstkader hiernaast geeft een kleine weergave van de vele opmerkingen die hierover de revue passeerden. Blijkbaar is 'de échte accountant' niet meer dé professional zoals het vakgebied van tegenwoordig nodig heeft. Van een moderne auditor als professional wordt verwacht dat hij of zijn niet alleen vaktechnisch goed onderlegd is, maar de auditor dient ook communicatief en auditief vaardig te zijn, een proactieve houding te hebben, interviewvaardigheden te beheersen, politieke sensitiviteit te hebben en een 'rechte rug' te hebben.

Zo kan gesteld worden dat, in alle drie de disciplines, de rol en positie auditor aan het veranderen is. Kijkend naar het professionaliseringsproces, zien we dat niet alleen

de auditfunctie zelf aan het veranderen is, maar ook de verwachtingen en eigenschappen van de auditor dienen te veranderen. **De nieuwe professional** is niet langer de échte accountant, maar een vaktechnisch goed onderlegde, communicatief vaardige, objectieve auditor met een rechte rug en gericht op het verder helpen van de klant en opdrachtgever.

#### De échte accountant

- Maar je hebt natuurlijk wel de 'echte accountants', die liever ook heel vast in zo'n stramien blijven werken... en je hebt ook de accountants die de boer op gaan en kunnen zeggen wat ze willen zeggen. Die twee smaken heb je wel. (respondent K);
- Ja, de 'echte accountant' is echt dat stereotype van man in het zwarte pak, die niet te verwurmen is, fout is fout. Maar waar je naar toe moet is een manager. (respondent J);
- En er zijn natuurlijk wel accountants die verder kijken, maar per saldo zijn het natuurlijk wel gewoon cijfermensen, die zo gefixeerd zijn op hun administratie. Ik bedoel, je hebt wel grote accountantskantoren, maar omdat je verantwoordelijk bent voor je verklaring, ben je ook vaktechnisch goed onderlegd. Dat is die 'echte accountant'. (respondent E);
- We moeten onszelf gewoon beter verkopen. En de echte accountants, ja, dat zijn meestal niet de meest communicatief snelle personen. Dus dat zit er wat betreft de natuur niet zo in. (respondent B);
- De 'echte' accountant zit gewoon heel erg op de betrouwbaarheid van financiële informatie. En zo zwart-wit is het echt niet hoor. Er zijn ook accountants die dat wel doen en kunnen (respondent Q).

### **Onafhankelijkheidsdilemma**

Het uitoefenen van de rol van de nieuwe professional is echter nog voor veel auditors gecompliceerd, zoals uit het volgende vignet van een auditgesprek blijkt:

*De auditor zet zijn bril af en kijkt naar de financieel directeur tegenover hem. "Ik heb begrepen dat jullie bezig zijn met verschillende werkgroepen. Daar heb ik verder niet zo heel veel zicht op, maar ik zou jullie willen adviseren om de ADR wel op de hoogte te houden". De financieel directeur reageert hierop met de opmerking: "We zijn ook bezig een stuurgroep op te richten, daar zit jouw collega van de ADR ook bij.". De man spreekt nog even verder over de doelstellingen van de verschillende werkgroepen en de stuurgroep, tot hij onderbroken wordt door de auditor: "Dat mijn college aan die stuurgroep deelneemt, zou ik wel enigszins willen nuanceren, en ik weet dat hij ook zelf met die rol worstelt. Hij is er wel bij betrokken, maar zit niet echt in die stuurgroep.". "Oké", antwoordt de lange man tegenover hem. "Maar hij kan zijn rol daar gewoon beschouwen als adviseur."*

Brody en Lowe (2000) wijzen op het mogelijke probleem voor de objectiviteit en onafhankelijkheid van de auditor dat kan ontstaan doordat de auditor steeds meer gaat optreden als adviseur. De auditors bij de ADR streven over het algemeen, zoals ook de literatuur veronderstelt, een proactieve rol na, waarbij actief meegedacht wordt met het management. Veel auditors wijzen er echter ook op dat het ze wel in een lastige positie kan brengen, en dat ze dus heel 'voorzichtig' moeten zijn in het geven van en advies. Dit komt naar voren in de beschrijving van het auditgesprek hierboven. In dit gesprek wordt zichtbaar hoe de financieel directeur op een andere manier naar de betrokkenheid van de ADR bij de stuurgroep kijkt dan de auditor zelf. De auditor, respondent H, vertelt mij na afloop van het gesprek dat zijn collega geen officieel onderdeel kan uitmaken van de stuurgroep. *"Hij kan natuurlijk wel meedenken, maar hij zit niet in die stuurgroep."* Eerder werd al benoemd dat de strikte beroepsregels en interne controlemechanismen de ruimte voor adviezen in rapportages bemoeilijken, maar ook in de dagelijkse praktijk en het contact met een opdrachtgever liggen hier risico's. Veel auditors wijzen erop dat wanneer zij adviseren over een bepaald onderwerp, dit problemen kan opleveren wanneer zij later zelf, of collega's een controle moeten uitvoeren. *"Als er dan iets fout is, dan zegt de opdrachtgever, ja, maar jij zat er zelf toch bij?"*, of *"Als een operational auditor heeft meegewerkt aan de inrichting van een bepaald proces, en ik voer daar later een controle uit, dan zegt de opdrachtgever: Ga maar met je collega bespreken."*, zijn kenmerkende zorgen die auditors uiten over hun adviserende rol.

Om problemen in onafhankelijkheid en objectiviteit te voorkomen, moet een auditor er volgens respondent K altijd voor zorgen *"dat je niet op de stoel van het management moet gaan zitten"*. Respondent G beaamt dit. Volgens hem is het essentieel dat de auditor zijn onafhankelijke

positie bewaakt. Hij mag wel meedenken met het management, maar moet heel expliciet duidelijk maken dat hij geen besluitnemer is. De besluitvorming moet volledig bij het management blijven. Bou-raad (2000) beschrijft dit eveneens en stelt dat de auditor de verantwoordelijkheid voor een besluit volledig bij het management moet laten. Toch blijkt vaak, aldus respondent F, dat opdrachtgevers het gevoel hebben dat alles in orde is op het moment dat de auditor of accountant betrokken is geweest 'aan de voorkant' van een proces. Daarom stelt hij, samen met veel andere auditors, dat de persoon die een advies geeft, niet een controle kan verrichten op hetzelfde onderwerp.

***Conclusie: balanceren door communiceren en samenwerken***

Concluderend kan gesteld worden dat auditors over het algemeen de proactieve benadering van auditing actief nastreven. Men wil graag meedenken en een bijdrage leveren aan oplossingen. Dit betekent dan ook dat de '**moderne**' professional niet meer gelijk is aan de 'traditionele' accountant (aldus respondenten zelf), maar dient de auditor een communicatief vaardige professional te zijn die zijn vaktechniek uitstekend beheerst en daarnaast een groot reflectief vermogen, politieke sensitiviteit en een 'rechte rug' heeft. De auditor dient mee te denken met de opdrachtgever en zich op te stellen als een '*tool of management*'. Dit komt overeen met het argument van De Bruijn en Noordegraaf (2010), die stellen dat de professional van tegenwoordig moet beschikken over de '*critical capacities*' die hem in staat stellen het eigen vakgebied te verbinden met de complexe omgeving daaromheen, wat zij omschrijven als een vorm van 'professionalisme-nieuwe-stijl'. Ook de auditors geven aan dat het veel belangrijker is geworden om de eigen specialisatie te verbinden aan en vertalen naar een taal die begrijpelijk is voor niet-auditors, om van meerwaarde te kunnen zijn voor de opdrachtgevers.

Desalniettemin geven auditors aan dat het lastig **balanceren** is tussen de rol van controleur enerzijds en de rol van adviseur anderzijds. De twee rollen kunnen met elkaar botsen. Deels kan dit worden opgelost door niet één persoon op hetzelfde onderwerp een advies te laten geven en vervolgens de controle uit te voeren, maar ook dan nog blijft de Auditdienst Rijk als dienst de uitvoerder van beide acties. Dit levert verwarring op en bemoeilijkt de ruimte die auditors ervaren om daadwerkelijk proactief te zijn en mee te denken. Door middel van zeer duidelijk te **communiceren** over de rol en betrokkenheid van de auditor aan de voorkant van processen, probeert men de mogelijke consequenties voor de onafhankelijkheid van de interne auditor zoveel mogelijk te beperken.

Een andere mogelijke oplossing ligt volgens een aantal respondenten in betere **samenwerking** tussen auditors van verschillende disciplines. De hierboven genoemde eigenschappen, kennis en vaardigheden waar 'de nieuwe professional' over dient te beschikken, lijken te veel om in één professional te kunnen verenigen. Zoals respondent G eerder al stelde over de indeling in financial



auditors, operational auditors en IT-auditors: *“Ik vind dat een draak van een onderscheid!”*. Hiermee bedoelde deze auditor dat hij veel liever zou zien dat de auditors van verschillende disciplines actiever samenwerken. De eisen of verwachtingen die aan de moderne auditor gesteld worden, suggereren dat de auditor een soort alleskunner moet zijn, die een hele reeks verschillende professionele vaardigheden bezit. Maar iedere professional heeft zijn eigen sterke punten. Het is ook niet voor niets zo moeilijk om te omschrijven wie de ‘professional’ is. Om écht van toegevoegde waarde te kunnen zijn, is het daarom nodig om verschillende professionals bijeen te brengen, zo stellen meerdere respondenten. Waar nu een sterk onderscheid bestaat tussen de verschillende typen auditors (*Chinese walls*, stammenstrijd of een ‘wij’ ‘zij’ tegenstelling, kunnen de auditors juist meerwaarde te creëren door samen te gaan werken, zo stelt respondent K. De juiste mix van professionals in een opdracht is nodig om die stap extra voor het management te kunnen zetten. *“Je moet het zien als een voetbalteam. Aanvallers kunnen zonder verdedigers toch ook niet voetballen?”* (respondent G).

## 7. Conclusie - Een weg van wens en weerstand

De oplettende lezer is in deze tekst inmiddels al ten minste vijf keer de term ‘**tool of management**’ tegen gekomen. Tijdens mijn stageperiode kwam deze term zeer regelmatig voorbij. Dit ‘buzzword’ in deze thesis is tekenend voor het professionaliseringsproces van de interne auditfunctie bij de Rijksoverheid. In dit onderzoek is gekeken naar de manier waarop professionalisering van auditing vorm krijgt bij de Auditdienst Rijk en wat dit betekent voor de auditor. Professionalisering wordt hierbij beschouwd als een histografisch proces van vakontwikkeling, waarbij door middel van een procesbenadering wordt gezocht naar een antwoord op de vraag: *“what professions actually do in everyday life to negotiate and maintain their special position”* (Larson, 1977: xii). Hierbij is in dit onderzoek onderscheid gemaakt tussen drie dimensies van professionalisering: professionele kennis, praktijk en identiteit (zie Torstendahl, 1990; Noordegraaf et al., 2014).

Deze thesis geeft aan de hand van beschrijvingen, citaten en vignetten inzicht in de auditprofessie en de ontwikkelingen die daarin gaande zijn. Dit onderzoek is vooral exploratief en beschrijvend van aard. Door middel van *‘thick description’* (zie Geertz, 1973), rijke situatiebeschrijvingen, is een ‘kijkje in de keuken’ geboden en een sprekend beeld geschetst van het professionaliseringsproces van auditing en de betekenis die dit krijgt voor de auditor als professional. De intentie van dit onderzoek was dan ook niet om een oordeel te geven over het professionaliseringsproces bij de Auditdienst Rijk of uitspraken te doen over de mate waarin auditing is ‘geprofessionaliseerd’. Dergelijke conclusies zouden, als een vorm van *‘thin summarizing’* de waarde van de kleine waarnemingen en situatieschetsen in hun *‘thick description’* te kort doen. In andere woorden, de essentie van dit onderzoek is: *“to seek understanding rather than causal laws, and reject mechanistic explanations of the natural science variety in favor of interpretative explanations.”* (Shankman, 1984: 261). In dit hoofdstuk wordt daarom niet geprobeerd een kwalificerende uitspraak te doen over auditing en het professionaliseringsproces, maar worden de bevindingen uit dit onderzoek samengebracht om het algemene beeld dat naar voren is gekomen te kunnen schetsen.

In de voorgaande hoofdstukken zijn de verschillende aspecten die een rol spelen in het professionaliseringsproces van de auditfunctie uitgebreid aan bod gekomen. In dit hoofdstuk worden de waarnemingen en bevindingen samengebracht om tot een antwoord te komen op de centrale vraag van dit onderzoek: *Op welke manier is er sprake van professionalisering van auditing bij de Auditdienst Rijk en wat betekent dit voor de auditor als professional?*

Om een antwoord te kunnen formuleren op de centrale vraag van dit onderzoek, is het nodig eerst achtereenvolgens de vier deelvragen, die als leidraad in het onderzoek fungeerden, te beantwoorden.

## 7.1 Beantwoording onderzoeksvragen

Allereerst is gekeken naar de manier waarop de Auditdienst Rijk bezig is met de ontwikkelingen in het vakgebied van de interne auditor. De eerste deelvraag van dit onderzoek was: **Op welke wijzen en in welke richting wil de Auditdienst Rijk zich de komende jaren ontwikkelen?**

Uit de literatuurstudie kwam al naar voren dat het vakgebied van de interne auditfunctie te maken heeft met een verbreding van het vakgebied naar een meer proactieve benadering. Ook bij het bestuderen van de manier waarop de ADR omgaat met de ontwikkelingen in het vakgebied, blijkt dat de ADR inzet op een bredere auditdienst, waarin het bijdragen aan een goed functionerende overheid en het bieden van toegevoegde waarde voor het management (de ministers of ambtelijke top) centraal wordt gesteld. Oftewel: het zijn van een *'tool of management'*. In haar transparantieverlag stelt de ADR de aandacht te verschuiven van focus op de interne kwaliteitsdimensie (het voldoen aan beroepsregels, interne organisatie) naar externe kwaliteitsdimensies: het voldoen aan de wens van de opdrachtgever en aandacht voor rijksbrede ontwikkelingen en risico's. Door middel van een meerjarig ontwikkelplan en een groot aantal werkgroepen en commissies wordt invulling gegeven aan deze ambitie (visietraject, HRM-werkgroep, vaktechnische commissies, etc.). Concluderend kan gesteld worden dat de ADR, net zoals in de literatuur over de auditprofessie wordt beschreven, inzet op een **verschuiving van 'terugkijken' naar 'vooruitdenken'**.

De tweede deelvraag van dit onderzoek richtte zich op professionele kennis: **Op welke manier zijn de Auditdienst Rijk en haar auditors bezig met de ontwikkeling van professionele kennis?**

Professionele kennis vormt een essentiële basis van een professie, een *'core generating trait of professionalism'*. De institutionalisering en verdere ontwikkeling daarvan is volgens Macdonald (1995) een van de belangrijkste objecten van professionalisering. De ontwikkeling van de auditfunctie vraagt om andere, aanvullende kennis van de auditor. De verbreding van het vakgebied vergt een **verbreding van de professionele 'body of knowledge'**. Het besef dat andere kennis en skills nodig zijn voor de 'moderne' auditor wordt binnen de organisatie erkend. Het professionaliseringsproces is dan ook terug te zien in de opleidingen die de ADR aanbiedt. Het opleidingsaanbod in 2014 en de speciale ADR leerroute laten zien dat de ADR werkt aan de institutionalisering van deze professionele *'body of knowledge'*. Op het punt van opleiding en bijscholing is het professionaliseringsproces dan ook duidelijk terug te zien.

Daarnaast is ook kennisuitwisseling een belangrijk onderdeel in de ontwikkeling van een professie (Larson, 1977). Uit het onderzoek blijkt dat **kennisuitwisseling** voornamelijk plaatsvindt **binnen persoonlijke netwerken**. Op organisatie-breed niveau (cluster- of discipline overstijgend) komen projecten voor kennisuitwisseling echter moeizamer van de grond. Desalniettemin spreken

veel auditors uit hier wel behoefte aan te hebben. Sommigen van hen komen dan ook zelf met initiatieven voor seminars, netwerkbijeenkomsten of andere bijeenkomsten waar auditors ervaringen kunnen delen. Deze projecten zijn echter niet altijd succesvol, wat auditors wijten aan het gebrek aan tijd en belang dat wordt gehecht aan dergelijke sessies.

Naast professionele kennis is ook de ontwikkeling van professionele praktijk een belangrijk onderdeel van een professionaliseringsproces: *'acting professionally'*. De derde deelvraag van dit onderzoek gaat hierop in: **Hoe wordt invulling gegeven aan professionele praktijken bij de Auditdienst Rijk?**

Op het gebied van professionele praktijk komen drie aspecten uit het onderzoek sterk naar voren: beroepsregels, interne controlemechanismen en harmonisatie van werkwijzen zijn de belangrijkste factoren die invloed hebben op de professionele praktijk van auditors. Door projecten van standaardisatie en harmonisatie wordt door de ADR gewerkt aan uniformering van de werkzaamheden. Hoewel auditors enerzijds aangeven bang te zijn dat 'maatwerk' hierdoor verloren gaat, zeggen ze anderzijds vaak wel behoefte te hebben aan een eenduidige aanpak. Daarnaast zijn beroepsregels en interne controlemechanismen zeer bepalend voor de professionele praktijk. Beroepsregels en controlemechanismen creëren een afgebakende professionele ruimte waarbinnen de auditor opereert. Kijkend naar het professionaliseringsproces van de auditprofessie, is vooral zichtbaar dat belangrijke elementen van de beroepsuitoefening de ruimte beperken om meer proactief op te treden. Zo maken de strikte beroepsregels en strenge controle het soms erg lastig om in auditrapporten en gesprekken opdrachtgevers van advies te voorzien. In hoeverre deze aspecten als beperking wordt ervaren, verschilt wel sterk per persoon. Waar sommige auditors de regels slechts als een richtlijn zien en meer ruimte nemen om daarbuiten te treden, beschouwen anderen het als strikte grenzen erop gericht om de zo essentiële onafhankelijke positie van de auditor te bewaken. De geïstitutionaliseerde professionele praktijken en werkwijzen bieden handvaten en dragen bij aan het bewaken van kwaliteit, maar vormen ook een hindernis voor de auditor om over die 'grens' heen te stappen: ze zijn enerzijds **richtinggevend**, en anderzijds **restrictief**.

Het derde object van professionalisering betreft professionele identiteit. *'Being a professional'* (Fournier, 1999): wie is de professional en hoe wordt vorm gegeven aan de professionele gemeenschap? De vierde deelvraag in dit onderzoek richtte zich hierop: **Op welke manier krijgt professionele identiteit van auditing vorm bij de Auditdienst Rijk?**

Het is erg lastig om te spreken over een eenduidige professionele identiteit. Bij de ADR is professionele identiteit nog erg sterk verbonden met de 'eigen' groep van auditors. Van een duidelijke overkoepelende professionele gemeenschap lijkt niet echt sprake te zijn. Er wordt door de

medewerkers zelf een groot onderscheid gemaakt tussen financial auditors, IT-auditors en operational auditors. Sommige auditors spreken zelfs over de '*Chinese walls*' die tussen deze disciplines in zouden staan. Hoewel de samenwerking tussen de financial auditor en de IT-auditor al steeds meer zichtbaar wordt in het vakgebied, blijft de operational auditor een aparte groep binnen de ADR. Wel kan het specifieke **jargon** van de auditor beschouwd worden als een belangrijk '*attribute of identity*' (Kosmala en Herrback, 2006), die kenmerkend is voor alle drie de disciplines. Aan de hand van de technische vaktaal die bol staat van de afkortingen wordt ogenblikkelijk duidelijk wie wel en wie niet tot de professionele gemeenschap van auditors behoren.

Gezien de grote verschillen tussen de verschillende auditors, is een proces van professionalisering op het gebied van professionele identiteit dan ook niet heel sterk terug te zien. Wel kan echter geconcludeerd worden dat in alle disciplines de veranderende rol van de professional een belangrijk onderwerp is, en wordt gewezen op het feit dat de 'traditionele' auditor niet langer de ideale of gewenste professional is. De '**nieuwe professional**' dient, in alle disciplines, behalve over goede beheersing van de vaktechniek, ook te beschikken over een sterk auditief en communicatief vermogen.

### ***Wens en weerstand***

Door de verschillende dimensies van professionalisering te bestuderen en te kijken naar de manier waarop dit tot uiting komt in de dagelijkse praktijk bij de ADR en voor de auditors, kan een algemeen, beschrijvend antwoord gegeven worden op de centrale vraag van dit onderzoek. Deze centrale vraag is de volgende:

**Op welke manier is er sprake van professionalisering van auditing bij de Auditdienst Rijk en wat betekent dit voor de auditor als professional?**

Concluderend kan gesteld worden dat de professionaliseringstendens die in de wetenschappelijke literatuur over auditing wordt beschreven, ook is terug te zien bij de interne auditfunctie van de Rijksoverheid, bij de Auditdienst Rijk. Bij de ADR wordt nadrukkelijk gestreefd naar de verbreding van het vakgebied van auditing als een reactief controlemechanisme naar auditing als proactief vakgebied waarbij het bieden van toegevoegde waarde voor de opdrachtgevers centraal staat. Hiermee probeert de organisatie een ondersteunende en adviserende positie te verwerven die zij eerder niet had en die de opdrachtgevers dus ook nog niet altijd van de auditfunctie zijn gewend of verwachten. Een positie die dus 'bevochten' moet worden. Om deze positie te kunnen innemen, dient enerzijds de relatie met de opdrachtgever te veranderen en anderzijds de auditprofessie en auditor te 'professionaliseren'. Dit proces is overigens niet nieuw en al ruim tien jaar gaande, ook bij de auditfunctie van de Rijksoverheid.

In dit onderzoek is de relatie met het management grotendeels buiten beschouwing gelaten. Dit onderzoek richtte zich specifiek op het professionaliseringsproces zoals dat bij de interne auditfunctie zelf tot uiting komt.

Hoewel de verbreding van de scope van de professie nadrukkelijk wordt nagestreefd, is het echter geen eenduidig proces, maar een langdurig traject dat het patroon volgt van een **emergent strategy**: een evolutionair proces van formatieve momenten, kleine ontwikkelingen en soms tegenstrijdige ontwikkelingen op het gebied van professionele kennis, praktijk en identiteit.

De professionalisering van auditing heeft in haar totaliteit een grote betekenis voor de auditor. De oorspronkelijke kennis en vaardigheden van de auditor zijn niet langer voldoende. Van 'de nieuwe professional', de moderne auditor, wordt een andere houding verwacht, die ook vraagt om andere vaardigheden. Een auditor is niet alleen onafhankelijk, objectief en vakinhoudelijk sterk onderlegd, maar dient ook een groot auditief en communicatief vermogen te hebben, de capaciteit te hebben om verder te kijken dan alleen de eigen discipline en datgene wat direct aan de oppervlakte zichtbaar is, en een teamplayer te zijn. Het vervullen van deze rol is echter niet eenvoudig. Hoewel auditors een natuurlijke adviesfunctie hebben en expliciet aangeven er te willen zijn voor het management, is men bang hun onafhankelijkheid op het spel te zetten door te nadrukkelijk als adviseur op te treden. Dit resulteert dan ook in een continu spanningsveld voor de auditor, waarbij voortdurend de afweging moet worden gemaakt welke rol de auditor aan kan nemen.

De vele tegenstrijdigheden van het vakgebied, de inherente spanning tussen proactief en reactief optreden en verschillende rollen van de auditor vragen dan ook om een groot reflectief vermogen van de auditor. Zoals Noordegraaf et al. (2014) stellen, is professionalisering geen op zichzelf staand proces, maar gebeurt dit in relatie tot een zeer complex werkveld en in interactie met andere beroepsdomeinen. Zij stellen dat professionalisering dan ook gaat om het creëren van 'interdisciplinary knowledge and interactive skills'. Dit komt precies overeen met de kennis en vaardigheden waarover de auditor als moderne professional moet beschikken. De term 'professionalisme nieuwe stijl' is hier dan ook van toepassing, waarbij de professional als **reflective practitioner** voortdurend dient te reflecteren op de eigen rol en positie en op basis van de eigen professionele inschatting dient te balanceren tussen soms tegenstrijdige rollen. Of zoals Wallace (2003:91) stelt: "Governing outside the box without stepping over the edge".

Hiermee is het professionaliseringsproces van de interne auditfunctie bij de ADR een evolutionair proces dat expliciet wordt nagestreefd, maar niet geheel rechtlijnig verloopt: een weg van **wens én weerstand**. De tendens van verbreding van de auditfunctie is helder geformuleerd en wordt door de meeste auditors onderschreven. Desalniettemin loopt de weg daarheen niet in één rechte lijn. Vele factoren, zoals strikte beroepsregels, formele controles, en de 'Chinese walls' tussen

de verschillende disciplines bemoeilijken de ontwikkeling. De soms conflicterende rol van de auditor als controleur en adviseur vraagt van de professional om hiertussen te **balanceren** en continu te **communiceren** over zijn rol en betrokkenheid.

Kortom:

**Bij de Auditdienst Rijk** is sprake van een professionaliseringsproces richting een meer proactief vakgebied en brede auditfunctie dat gekenmerkt wordt door **wens én weerstand**: de dienst en haar medewerkers streven naar een rol waarbij meer toegevoegde waarde geleverd kan worden, maar worstelen met de invulling van deze rol en worden hierin soms tegengehouden door verschillende factoren die de professionele ruimte van de auditor om proactief op te treden beperken.

## 7.2 Reflectie

### *Terugblikkend*

Deze thesis begon vanuit de behoefte aan meer kennis en inzicht in de professie van auditing, een onderwerp dat in de bestuurskunde vooralsnog grotendeels onderbelicht is gebleven. Al snel bleek het vakgebied veel meer te omvatten dan de eenvoudige definitie ‘toetsen van feiten aan de hand van normen’. Auditing bevindt zich als vakgebied in een zeer complexe omgeving en heeft te maken met veel veranderingen, zowel in het vakgebied zelf als daarbuiten. De ontwikkeling van de auditprofessie bleek dan ook van groot belang voor de invulling van de professie, positie en rol van de auditor als professional. De doelstelling van dit onderzoek, zoals in hoofdstuk één al werd benoemd, was dan ook om het vakgebied van auditing bij de Rijksoverheid en de ontwikkelingen van de professie **beter te leren begrijpen en inzichtelijk te maken hoe de ontwikkelingen in de professie vorm krijgen bij de Auditdienst Rijk en haar professionals.**

Dit onderzoek is uitgevoerd door middel van een intensief etnografisch onderzoek: gedurende een periode van drie maanden heb ik stage gelopen bij de Auditdienst Rijk en was ik dagelijks aanwezig bij interne overleggen, vergaderingen en bijeenkomsten en voerde ik vele gesprekken met auditors. Deze ‘ontmoeting’ met de wereld van de auditor heeft een eerste inzicht geboden in het vakgebied van de auditors. Daarbij moet benadrukt worden dat ik hierin mijn eigen onderzoeksinstrument ben geweest. De beschrijvingen in deze thesis zijn afkomstig van mijn persoonlijke waarnemingen en interpretaties daarvan. In hoofdstuk vier van deze thesis is aangegeven welke activiteiten ondernomen zijn om mijn bevindingen te toetsen en de betrouwbaarheid van het onderzoek te vergroten. Toch is het van belang om nogmaals te benoemen dat de waarde van deze scriptie niet ligt in kwalificerende oordelen over de professie of haar professionaliseringsproces, maar in de *verkenning* van een vakgebied dat voor

velen onbekend is. Door middel van veel beschrijvingen, situatieschetsen en citaten heb ik geprobeerd vanuit het perspectief van de auditor zelf het vakgebied en het professionaliseringsproces waarin zij zich bevindt meer inzichtelijk en begrijpelijk te maken voor de niet-auditwereld en een idee te geven van *“het verhaal achter de cijfers.”*<sup>36</sup>.

### ***Vooruitkijkend***

Ook in deze reflectie op dit onderzoek is alleen een reactieve benadering, een terugblik onvoldoende. Het onderzoek geeft meer dan voldoende aanleiding om vooruit te kijken. Vanuit mijn ervaringen bij de Auditdienst Rijk kan ik stellen dat er op zowel wetenschappelijk als maatschappelijk vlak nog veel te leren en onderzoeken is over de auditwereld. Uit deze beschrijvende masterthesis volgen een aantal mogelijke aanknopingspunten voor de Auditdienst Rijk om verder te komen in haar professionaliseringsproces. Daarom wordt een apart **adviesrapport** aangeboden aan de ADR waarin en aantal suggesties worden uitgewerkt, gericht op het vergroten van de mogelijkheden voor auditors om proactief te werk te gaan, zonder daarbij de onafhankelijke positie te verliezen. Dit advies richt zich voornamelijk op het vergroten van de verbinding en samenwerking tussen de drie verschillende disciplines. Door verschillende auditors samen te laten werken in teams van een mix van professionals, kan het perspectief breder getrokken worden dan één discipline en kunnen verantwoordelijkheden meer worden gespreid.

Daarnaast levert dit onderzoek ook een aantal mogelijke aanknopingspunten op voor **vervolgonderzoek**. Deze thesis richtte zich specifiek op het professionaliseringsproces van auditing zoals dat tot uiting komt bij de Auditdienst Rijk. Echter, meerdere malen benadrukten auditors dat, om daadwerkelijk van toegevoegde waarde te kunnen zijn, ook de relatie met de opdrachtgever dient te veranderen. Nog te vaak zijn opdrachtgevers zich niet bewust van de ‘brede auditfunctie’ en wordt de ADR nog vooral gezien als controleur die je liever niet op bezoek hebt. De verwachtingen van opdrachtgevers komen wellicht niet altijd overeen met die van de auditfunctie. Ook in deze relatie ligt dus een belangrijke ‘beperkende factor’ voor de professionaliseringsambities van de auditprofessie. Hoewel deze relatie in dit onderzoek grotendeels buiten beschouwing is gebleven, verdient deze relatie extra aandacht. Hier ligt dan ook een zeer relevante mogelijkheid voor vervolgonderzoek.

Een tweede mogelijkheid voor vervolgonderzoek ligt in relatie tussen de interne auditor en externe accountant. In dit onderzoek spraken auditors regelmatig over de (vaak onnodige) overlappende functies van de Algemene Rekenkamer, die geldt als de externe accountant en ADR. Sommige auditors benadrukken dat de interne auditfunctie er juist moet zijn ten behoeve van het management, en de externe auditor of accountant ten behoeve van het publiek belang. Dit zou

---

<sup>36</sup> Zie de opmerking van respondent M hierover op pagina 60.



volgens hen moeten betekenen dat de ADR veel meer de adviseur is, en de Algemene Rekenkamer alleen de onafhankelijke, objectieve controleur. Nu is het volgens hen vaak andersom. Een mogelijk vervolgonderzoek zou zich dus kunnen richten op het in kaart brengen van de relatie met en verhouding tot de Algemene Rekenkamer en de mogelijke consequenties die de bredere interne auditfunctie heeft voor deze relatie.

Tot slot verdient ook het mogelijke gevaar voor verlies van onafhankelijkheid door verbreding van de auditfunctie, zoals door sommige wetenschappers wordt verondersteld (zie Bou-raad, 2000; Brody en Lowe, 2000) meer aandacht. In dit onderzoek is dit al een belangrijk gespreksonderwerp geweest, maar is helaas weinig te zeggen over hoe dit dilemma in de praktijk een rol speelt en gaat spelen. In dit onderzoek werd één auditgesprek bijgewoond, waar dit spanningsveld wel degelijk zichtbaar werd, maar meer verdiepend onderzoek is nodig om hier stevige conclusies uit te kunnen trekken.

### ***Tot slot***

Met deze suggesties komt er een einde aan dit onderzoek naar auditing en de ontwikkeling van het vakgebied bij de Auditdienst Rijk. Maar hopelijk is dit niet het einde van wetenschappelijk onderzoek naar dit thema. Met deze verkennende studie hoop ik de nieuwsgierigheid naar de bijzondere wereld van de auditor te hebben vergroot en de motivatie voor verder onderzoek te stimuleren.

Voor mij is dit echter de afsluiting van het afstudeertraject. Zo komt er dan ook een einde aan mijn studie en mag ik mijzelf bestuurskundige noemen, Ilsa de Jong MSc. Een echte professional? In dit onderzoek werd beschreven dat professionalisme meer inhoudt dan alleen het hebben van een diploma en het een mooie titel voor of achter je naam. Desalniettemin vind ik het een mooie eerste stap en een heel fijne basis voor een hopelijk glansrijke professionele carrière!

## Literatuurlijst

- Abbott, A. (1988). *The system of professions. An essay on the division of expert labour*. Chicago & Londen: Chicago University Press.
- ACCA (2014). *Breaking Out: Public Audit's New Role in a Post Crash World*. Verkregen op 11-04-2014 via:  
<http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-bopan.pdf>.
- Agar, M. (2004). We Have Met the Other and We're All Nonlinear: Ethnography as a Nonlinear Dynamic System. *Complexity* 10(2): 16-24.
- Auditdienst Rijk (n.d). *Over de Auditdienst Rijk*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Auditdienst Rijk (n.d.). *De Auditdienst Rijk over... IT op orde*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Auditdienst Rijk (n.d.). *De Auditdienst Rijk over... Operational Audit*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Auditdienst Rijk (2013). *Jaarplan Auditdienst Rijk 2014*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Auditdienst Rijk (2013). *Transparantieverlag Auditdienst Rijk. Samen bouwen aan kwaliteit*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Bergkamp, M. en R. Kalker (2007). *De toegevoegde waarde in de auditfunctie*. In Baaijens, E., L. Driessen, T. Gerritse, M. Hamilton, J. Jeurissen, M. Koedijk en A. Vos (Eds.), *Audit bij de overheid*. Den Haag: Sdu Uitgevers.
- Bockel, J. van en M. Noordegraaf (2006). Identifying Identities: Performance-driven, but Professional Public Managers. *International Journal of Public Sector Management* 19(6): 585-597.
- Boeije, H. (2010). *Analysis in Qualitative Research*. Londen: Sage.
- Boeije, H., H. 't Hart en J. Hox (Eds.) (2009). *Onderzoeksmethoden*. Den Haag: Boom Onderwijs.
- Bou-Raad, G. (2000). Internal Auditors and a Value-added Approach. The New Business Regime. *Managerial Auditing Journal* 15(4): 182-186.
- Bovens, M. (2005). Publieke verantwoording. Een analysekader. In *Jaarboek Beleid en Maatschappij* (Pp. 25-55). Den Haag: Boom Lemma Uitgevers.
- Breedveld, J. (2014). De Internal Auditor in het Publieke Domein. Interview met Mark van Twist. *Audit Magazine* 1: 27-28.
- Brody, R. G. en D. J. Lowe (2000). The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Objectivity. *International Journal of Auditing* 4: 169-176.
- Bruijn, H. de en M. Noordegraaf (2010). Professionals versus Managers? De Onvermijdelijkheid van Nieuwe Professionele Praktijken. *Bestuurskunde* 3: 6-20.
- Burrage, M. en R. Torstendahl (Eds.) (1990). *Professions in theory and history. Rethinking the study of professions*. Londen: SAGE Publications.

- Dees, M. en J. Droogsma (2011). Auditing en controlling bij de Rijksoverheid (1): Een Dynamische Balans. *Controlling*, januari/februari 2011. Verkregen op 25-05-2014 via: <http://www.finance-control.nl/artikel/8966/Auditing-en-controlling-bij-de-Rijksoverheid>.
- Deis, D.R. en G.A. Giroux (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review* 67(3): 462-479.
- Delissen, A. (2009). Van beroep: Strateeg. De professionalisering van strategen bij het Rijk. (masterthesis). Geraadpleegd via <http://igitur-archive.library.uu.nl>. Utrecht: Universiteit Utrecht.
- DeWalt, K.M. en B.R. DeWalt (2011). *Participant Observation. A Guide for Fieldworkers*. Lanham: Altamira Press.
- De Wit, B. (2012). *Loyale leiders. Een onderzoek naar de loyaliteit van leidinggevendenden aan docenten in het voortgezet onderwijs*. Utrecht: Universiteit Utrecht.
- Economist (2002). Enron and auditing. The lessons from Enron. *The Economist*, 7 februari 2002. Verkregen op 21-06-2014 via: <http://www.economist.com/node/976011>.
- Faulconbridge, J. R. en D. Muzio (2011). Professions in a Globalizing World: Towards a Transnational Sociology of the Professions. *International Sociology* 27(1): 136-152.
- Fournier, V. (1999). The Appeal to 'Professionalism' as a Disciplinary Mechanism. *Sociological Review* 47: 280-307.
- Freidson, E. (1984). The Changing Nature of Professional Control. *Annual Review of Sociology* 10: 1-20.
- Freidson, E. (2001). *Professionalism, the Third Logic. On the Practice of Knowledge*. Cambridge, United Kingdom: Polity.
- Geertz, C. (1973). *Thick Description: Toward an interpretative theory of culture*. In Martin, M. en L. C. McIntyre (1994). *Readings in the philosophy of social science*. Massachusetts: MIT press LTD.
- Haagsma, A. (2009). Appreciative auditing. A smarter way for auditing. *Finance & Control* 15-10-2009: 26-29. Verkregen op 22-04-2014 via: <http://www.iaa.nl/SiteFiles/Appreciative%20Auditing/FC0905041%20Haagsma.pdf>.
- Heitling, F. (2014). Je kunt je afvragen of audit over tien jaar nog een relevant beroep is. *Accountancynieuws.nl* nr. 11: 13-06-2014. Verkregen op 22-06-2014 via: <http://www.accountancynieuws.nl/Uploads/PDF/AN-1411-Interview-Sander-Klous.pdf>.
- Hoecht, A. (2006). Quality Assurance in UK Higher Education: Issues of Trust, Control, Professional Autonomy and Accountability. *Higher Education* 51: 541-563.
- Hood, C., B. Guy Peters en C. Scott (Eds.) (2004). *Controlling Modern Government. Variety, Commonality and Change*. Cheltenham (UK)/Northampton (USA): Edgar Elgar Publishing.
- Huby, G., J. Harries en S. Grant (2011). Contributions of Ethnography to the Study of Public Service Management. *Public Management Review* 13(2): 209-225.
- Institute of Internal Auditors (2013). *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*. Verkregen op 30-01-2014 via:

<https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>

- Kocks, C. (2003). Auditing, audit, auditor, wat moeten we ermee? *Twintig over Internal/Operational Auditing*. Verkregen op 10-02-2014 via:  
[http://www.auditing.nl/library?id=13&t=auditing\\_\\_audit\\_\\_auditor\\_\\_wat\\_moeten\\_we\\_ermee](http://www.auditing.nl/library?id=13&t=auditing__audit__auditor__wat_moeten_we_ermee).
- Kok, T. (2013). Public Sector Auditing is een vak apart. *Passie voor publieke verantwoording*. Verkregen op 29-01-2014 via:  
<http://www.passievoorpubliekeverantwoording.nl/content/public-sector-auditing-een-vak-apart>.
- Kop, P. en H. Van der Wielen (2007). *Ontwikkelingen van de auditfunctie bij de Rijksoverheid*. In Baaijens, E., L. Driessen, T. Gerritse, M. Hamilton, J. Jeurissen, M. Koedijk en A. Vos (Eds.). *Audit bij de overheid*. Den Haag: Sdu Uitgevers.
- Kosmala, K. en O. Herrbach (2006). The Ambivalence of Professional Identity: on Cynicism and Jouissance in Audit Firms. *Human Relations* 59(10): 1393-1428.
- Korte, R. de en J. Otten (2003). Operational Audit: van Containerbegrip naar een Methodologisch Ondersteunende Auditvorm. *Controllerreeks*. Verkregen op 29-01-2014 via:  
<file:///C:/Users/Eigenaar/Downloads/Operational%20audit%20van%20containerbegrip%20naar%20methodologisch%20ondersteunde%20auditvorm.pdf>
- Kunneman, F.M. (2013). Beheersbare beheersing in complexiteit (masterthesis). Geraadpleegd via <http://igitur-archive.library.uu.nl>. Utrecht: Universiteit Utrecht.
- Larson, M.S., (1977). *The rise of professionalism. A sociological analysis*. Berkely, Los Angeles, London: University of California Press.
- Loewenstein, J. (2014). Take my Word for it: How Professional Vocabularies Foster Organizing. *Journal of Professions and Organization* 1: 65-83.
- Los, J. (2013). Maatwerk bij auditing (masterthesis). Geraadpleegd via <http://igitur-archive.library.uu.nl>. Utrecht: Universiteit Utrecht.
- Macdonald, K. M. (1995). *The sociology of the professions*. London: SAGE Publications.
- Meulen, M. van der (2009). *Achter de schermen. Vakontwikkeling en professionalisering van publieke managers in de zorg en bij de politie*. Delft: Eburon.
- Ministerie van Financiën (1995). *Instellingsbesluit IODAD*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Ministerie van Financiën (2012). *Organisatie- en Formatierapport Auditdienst Rijk*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Ministerie van Financiën (2012). *Ontwikkelplan Auditdienst Rijk 2012 – 2014*. Den Haag: Ministerie van Financiën.
- Noordegraaf, M. (2007). From “Pure” to “Hybrid” Professionalism. Present-Day Professionalism in Ambiguous Public Domains. *Administration & Society* 39(6): 761-785.

- Noordegraaf, M., M. Van der Steen en M. van Twist (2014). Fragmented or Connective Professionalism? Strategies for Professionalizing the Work of Strategists and Other (Organizational) Professionals. *Public Administration* 92(1): 21-38.
- NOREA (2013). IT-ontwikkelingen en de IT-auditfunctie – Deel 1. *De IT-auditor* 4: 15-21. Verkregen op 11-04-2014 via [http://www.norea.nl/readfile.aspx?ContentID=78474&ObjectID=1175003&Type=1&File=0000040945\\_IT-ontwikkelingen.pdf](http://www.norea.nl/readfile.aspx?ContentID=78474&ObjectID=1175003&Type=1&File=0000040945_IT-ontwikkelingen.pdf).
- Pentland, B. T. (1993). Getting Comfortable with Numbers: Auditing and the Micro-production of Macro-order. *Accounting, Organisations and Society* 18: 605-620.
- Peeters, R., M. van Twist en M. van der Steen (2008). *Verschuivende verwachtingen. Over rolverandering en vormgeving aan strategische professionaliteit*. Den Haag: NSOB.
- Pollit, C. en H. Summa (1999), Performance Audit and Public Management Reform. In Pollit, C., X. Girre, J. Lonsdale, R. Mul, H. Summa en M. Waerness (Eds.). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford Scholarship. Verkregen op 30-01-2014 via: <http://www.oxfordscholarship.com.proxy-ub.rug.nl/view/10.1093/acprof:oso/9780198296003.001.0001/acprof-9780198296003-chapter-1>.
- Power, M. (1999). *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Rietschoten, P. van (2002). Departementen bouwen nieuwe audit-dienst. *De Accountant.nl*, 01-12-2002. Geraadpleegd op 28-03-2014 via: <http://www.accountant.nl/Accountant/Archief/Archief+'de+Accountant'/2002/December+2002/Departementen+bouwen+nieuwe+audit+dienst>.
- Rijksoverheid (2001). *Kwaliteitsplan audit-functie Rijksoverheid*. Den Haag: Rijksoverheid.
- Rijksoverheid (2007). *Nota vernieuwing Rijksdienst*. Den Haag: Rijksoverheid.
- Romzek, B.S. (2000). Dynamics of Public Sector Accountability in an Era of Reform. *International Review of Administrative Sciences* 66(1): 21-44.
- Sarens, G. (2009). Internal Auditing Research: Where are We Going? Editorial. *International Journal of Auditing* 13(1): 1-7.
- Schön, D.A. (1983), Preface. In *The reflective practioner: How professionals think in action* (pp. vii-x). New York: Basic Books.
- Selim, G., S. Woodward en M. Allegrini (2009). Internal Auditing and Consulting Practice: A Comparison between UK/Ireland and Italy. *International Journal of auditing* 13(1): 9-25.
- Sennet, R. (2008). *De Ambachtsman. De mens als maker*. Amsterdam: Meulenhoff.
- Shankman, P. (1984). The Thick and the Thin: On the Interpretive Theoretical Program of Clifford Geertz. *Current Anthropology* 25(3): 261-280.

- Siegrist, H. (1990). Professionalization as a process: patterns, progression and discontinuity. In Burrage, M. en R. Torstendahl (Eds.), *Professions in theory and history. Rethinking the study of professions* (pp. 177-202). London: SAGE Publications.
- Sonnaville, H.K.J.M. de (2005). *Retorische aspecten van professionalisering*. Amsterdam: Dutch University Press.
- Svensson, L. G. (1990). Knowledge as a professional resource: case studies of architects and psychologists at work. In Burrage, M. en R. Torstendahl (Eds.), *Professions in theory and history. Rethinking the study of professions* (pp. 51-70). London: SAGE Publications.
- Thiel, S. van (2007). *Bestuurskundig onderzoek. Een methodologische inleiding*. Bussum: Uitgeverij Coutinho.
- Torstendahl, R. (1990). Essential properties, strategic aims and historical development: three approaches to theories of professionalism. In Burrage, M. en R. Torstendahl (Eds.), *Professions in theory and history. Rethinking the study of professions* (pp. 44-61). London: SAGE Publications.
- Torstendahl, R. en M. Burrage (Eds.). (1990). *The formation of professions. Knowledge, state en strategy*. London: SAGE Publications.
- Twist, M. van, M. van der Steen, H. Bouwmans en H. Bekkers (2013). *De internal auditor in het publieke domein. Drijfveren en dilemma's, principes en paradoxen*. Den Haag: Boom Lemma Uitgevers.
- Wallace, P.E. (2003). Accounting, Auditing and Audit Committees after Enron, et al.: Governing outside the Box without Stepping off the Edge in the Modern Economy. *Washburn Law Journal* 46: 91-120.
- Wilensky, H.L. (1964). The Professionalization of Everyone? *American Journal of Sociology* 70(2): 137-158.

# Bijlagen

## I. Over de Auditdienst Rijk

### *Historie van de ADR*

De historie van de Auditdienst Rijk gaat terug tot in 1933 als de eerste departementale accountantsdienst wordt opgericht bij het ministerie van Economische Zaken. In de vijftig daarop volgende jaren worden ook bij de andere ministeries accountantsdiensten opgericht. Het ministerie van Buitenlandse zaken volgt als laatste in 1984<sup>37</sup>. De samenwerking tussen de verschillende accountantsdiensten wordt voor het eerst vastgelegd in het Instellingsbesluit **IODAD** van 21 oktober 1987. Het IODAD, het Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Accountantsdiensten, betreft een samenwerkingsverband waarvan alle directeuren DAD (departementale accountantsdiensten) van de ministeries lid van zijn en heeft als taak overleg te voeren over de organisatie en het functioneren van de departementale accountantsdiensten<sup>38</sup>. Ook op het gebied van IT zoeken de departementale diensten naar samenwerking. In 1988 wordt de Electronic Dataprocessing auditpool (EDP) opgericht, om deskundigheid op het gebied van controle en automatisering te bundelen (NOREA, 2013:17).

In februari 2002 zet het kabinet het 'Kwaliteitsplan audit-functie Rijksoverheid' van het IODAD in werking. Dit plan was een verdere uitwerking van een rapport van de commissie Kordes, die een onderzoek had uitgevoerd naar de auditfunctie van de Rijksoverheid. In het Kwaliteitsplan worden de aanbevelingen van de commissie Kordes verder uitgewerkt:

- Instelling departementale auditdiensten → verbreding van de accountantsdienst naar auditdienst, naast FA ook OA en IT
- Versterking regierol auditcommittees
- Poolvorming met betrekking tot specialismen
- Onderzoek naar interdepartementaal personeelsbeleid

Met dit plan wordt de klassieke taak van accountantscontrole van de accountantsdienst verbreed naar het terrein van beleid en bedrijfsvoering. De accountantsdiensten worden omgevormd tot auditdiensten, waarin *operational audits* en *financial audits* bijeen worden gebracht (Van Rietschoten, 2002).

---

<sup>37</sup> 'Welkom bij de Auditdienst Rijk', presentatieversie 'Dit is de ADR', 2013. Den Haag: Auditdienst Rijk, ministerie van financiën.

<sup>38</sup> Instellingsbesluit IODAD, 26 september 1995. Den Haag: ministerie van financiën.

Onder invloed van het in het coalitieakkoord vastgelegde plan om tot een meer compacte rijksdienst te komen, wordt in 2007 besloten een rijksbrede auditdienst in te richten. De Nota Vernieuwing Rijksdienst stelt het doel te streven naar een *“hoogwaardige, onafhankelijke en klantgerichte auditfunctie voor de rijksdienst”*. Deze gezamenlijke dienst wordt geacht efficiencywinst op te leveren, mogelijkheden te bieden voor toenemende samenwerking, uitbreiding van specialistische kennis en kostenbesparing. Er wordt in deze dienst een ‘specialistische pool gecreëerd’ die rijksbreed ingezet kan worden. Naast de departementale auditdiensten worden ook de Electronic Dataprocessing (EDP) audit-pool en de Centrale Auditdienst (CAD) opgenomen. Om deze centrale auditdienst te realiseren is gekozen voor een groeimodel<sup>39</sup>. De eerste stap wordt gezet in 2008 met de oprichting van de **Rijksauditdienst (RAD)**, een fusie van vier departementale auditdiensten: de ministeries van BZK, VWS, Financiën en VROM. Drie jaar later wordt in een SG-overleg besloten de fusie van de auditdiensten voort te zetten in het project ‘Op weg naar één auditdienst voor de Rijksoverheid’. Daarna komt er meer vaart achter: in juli 2011 stelt de ministerraad de contouren voor de te vormen **Auditdienst Rijk (ADR)** vast. Het plan van aanpak wordt ter advies voorgelegd aan de Tijdelijke Ondernemingsraad ADR. Na goedkeuring van dit plan en een definitieve vaststelling door de SG van het ministerie van Financiën op 30 december 2011 wordt de oprichting van de ADR definitief bepaald. In februari 2012 volgt een formatierapport waarin de inrichtingsprincipes, organisatie- en formatieafspraken nader zijn uitgewerkt, zodat alle noodzakelijke voorbereidingen getroffen kunnen worden en de ADR officieel van start kan gaan per 1 mei 2012<sup>40</sup>. Het ministerie van Veiligheid en Justitie sluit aan per 1 april 2013 en het de auditdienst van het ministerie van Defensie per 1 april 2014. Hiermee is de fusie van alle departementale auditdiensten dit jaar voltooid en is de ADR compleet, één centrale organisatie die als *shared service centre* functioneert als interne auditdienst voor de hele rijksoverheid.

### ***Taken en werkzaamheden***

Naast de Algemene Rekenkamer is de ADR verantwoordelijk voor het doen van audits bij de rijksoverheid. De ADR heeft op basis van de Compatibiliteitswet de taak jaarverslagen van ministeries te controleren<sup>41</sup>. Naast deze wettelijke taak voert de ADR ook audits uit op het gebied van sturing, beheersing en automatisering en werkzaamheden voor de Europese Unie. Deze verschillende taken van de ADR worden ondergebracht in drie verschillende ‘boxen’. De box ‘Vaste vraag’ omvat alle jaarlijks terugkerende opdrachten voor alle ministeries. De andere twee categorieën, ‘variabele vraag’

---

<sup>39</sup> Nota Vernieuwing Rijksdienst, 25 september 2007. Den Haag: Rijksoverheid. Pp: 48-49.

<sup>40</sup> Organisatie- & Formatierapport Auditdienst Rijk, 19 maart 2012. Den Haag: ministerie van Financiën. Pp: 9-10.

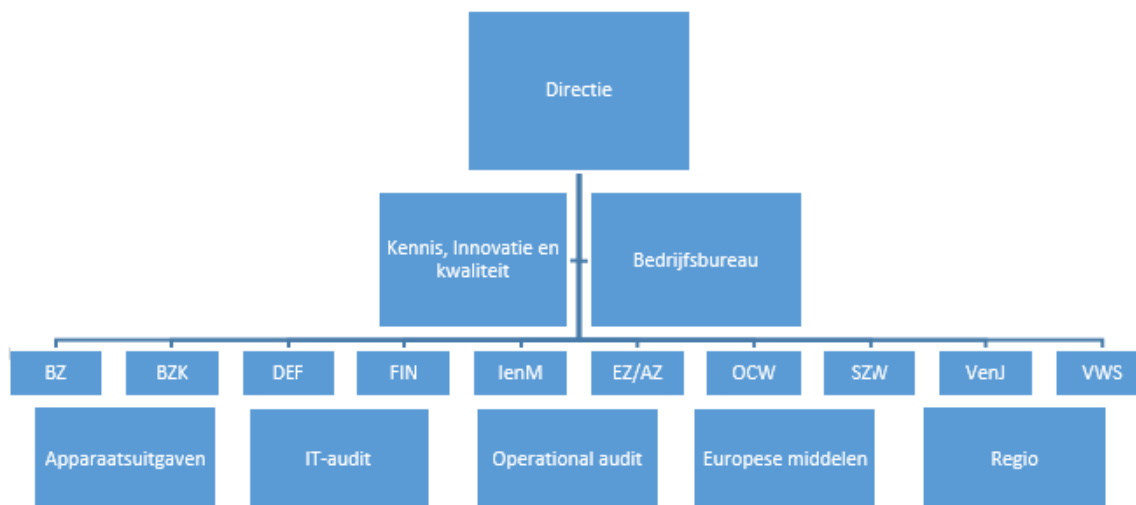
<sup>41</sup> Wet van 13 juli 2002 tot vaststelling van de Wet inzake het beheer van de financiën van het Rijk (Compatibiliteitswet 2001): artikel 66.



en 'Vraag Europese Unie' hebben betrekking op specifieke opdrachten vanuit de ministeries of Europese Unie. De departementen hebben zelf voor deze opdrachten een urenbudget beschikbaar en bepalen zelf aan welke opdrachten de ADR die dient te besteden<sup>42</sup>.

### ***Inrichting van de ADR***

Zoals gezegd zijn in de ADR alle voorheen afzonderlijke auditdiensten van de verschillende ministeries gefuseerd. In haar nieuwe vorm kent de ADR nog steeds dezelfde klantclusters als voorheen: de departementale clusters blijven bestaan en zijn ook nog grotendeels gevestigd bij de 'klant', het betreffende ministerie. Daarnaast zijn er enkele interdepartementale, gespecialiseerde clusters ingericht waar 'schaarse' expertise aanwezig is. Door de interdepartementale inrichting van deze clusters is de specialistische kennis beschikbaar voor alle ministeries en ontstaat meer ruimte voor het delen van best practices en harmonisering van audits. De interdepartementale clusters of afdelingen zijn: operational audit (OA), IT-audit (IT), Europese middelen (EU), Apparaatsuitgaven (AU) en Regio. Daarnaast kent de ADR twee stafeenheden die alle processen ondersteunen: het cluster Kennis, Innovatie en Kwaliteit (KIK) en het Bedrijfsbureau (BB)<sup>43</sup>. In het organogram is de inrichting van de ADR schematisch weergegeven.



*Afbeelding 2. Organogram Auditdienst Rijk*

De directie van de ADR bestaat uit de algemeen directeur en vijf directeuren. Deze vijf directeuren hebben in hun portefeuille een aantal clusters: één interdepartementaal cluster en een aantal klantclusters. De ondersteunende clusters Kennis, Innovatie en Kwaliteit en het Bedrijfsbureau vallen

<sup>42</sup> Jaarplan Auditdienst Rijk 2014 (n.d.). Den Haag: ministerie van Financiën.

<sup>43</sup> Over de Auditdienst Rijk (n.d.). Den Haag: ministerie van Financiën.

direct onder de algemeen directeur. De andere clusters zijn als volgt in de portefeuilles onder gebracht:

- Portefeuille 1: Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) 1, BZK 2, Financiën 1, Financiën 2, Financiën 3 en Apparaatsuitgaven;
- Portefeuille 2: Defensie 1, Defensie 2, Defensie 3, Defensie 4 en IT-audit;
- Portefeuille 3: Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) 1, OCW 2, Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Volksgezondheid, Welzijn en Sport, en Operational audit;
- Portefeuille 4: Economische Zaken(EZ)/Algemene Zaken(AZ) 1, EZ/AZ 2, Buitenlandse zaken en Europese middelen;
- Portefeuille 5: Infrastructuur en Milieu (IenM) 1, IenM2, Veiligheid en Justitie en Regio.

Uit het bovenstaande overzicht blijkt dat een aantal departementen meerdere clusters kennen. Zo kent Financiën maar liefst drie clusters. Dit heeft te maken met verschillende verdeling van taken of de grootte van het departement. Het cluster Financiën 1 is bijvoorbeeld verantwoordelijk voor de controle van het ministerie van Financiën en zijn Financiën 2 en 3 verantwoordelijk voor de controles bij de Belastingdienst. Bij het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap verschillen de beide clusters, OCW 1 en OCW 2, van elkaar in taak (operational audits of financial audits). In totaal kent de ADR 26 verschillende clusters, die allemaal worden aangestuurd door een clustermanager.

Naast de clusters kent de ADR ook nog een aantal specifieke werkgroepen of vaktechnische commissies, zoals de werkgroep HRM, Strategisch Personeelsplan of de vaktechnische commissie Operational Audit, etc. Deze werkgroepen of commissies houden zich bezig met cluster-overstijgende afspraken, activiteiten of werkwijzen.

## II. Topiclijst

Dit onderzoek probeert een antwoord te formuleren op de vraag op welke wijzen er sprake is van professionalisering van auditing bij de Auditdienst Rijk, en wat dit betekent voor de auditor als professional. Er wordt hierbij vanuit een procesbenadering naar professionalisering gekeken, aan de hand van drie pijlers of objecten van professionalisering zoals deze door Torstendahl (1990) en Noordegraaf et al. (2014) zijn beschreven: cognitieve regulering (gericht op de ontwikkeling en regulering van professionele kennis), praktische regulering (betreft professionele werkwijzen, methoden en technieken, standaarden, gedragscodes etc.) en normatieve regulering (de manier waarop er een professionele identiteit en gemeenschap wordt gecreëerd). Door naar deze drie aspecten van professionalisering te kijken, kan een beeld worden gevormd van het professionaliseringsproces van de interne auditfunctie bij de Rijksoverheid.

Deze dimensies behoeven nog enige operationalisatie. In de inleiding van deze thesis werd al benadrukt dat de hier genoemde deelvragen niet als zodanig aan respondenten worden voorgelegd. Hiertoe zijn specifieke topics geformuleerd, die onderdeel van gesprek konden zijn in interviews en richting gaven aan observaties.

In dit onderzoek is gebruik gemaakt van de topiclijst zoals hieronder weergegeven. Hier moet wel bij benoemd worden dat niet alle topics in alle gesprekken aan bod zijn geweest. Per interview is vooraf nagedacht over de vragen die in dat interview aan bod moesten ook. Daarnaast geldt ook dat de meeste interviews een sterk open karakter hadden. De topiclijst fungeerde dan ook voornamelijk als richtlijn. In de interviews en gesprekken is veel ruimte gegeven aan auditors om andere onderwerpen aan te kaarten of verder uit te wijden over één specifiek topic. Ook is de topiclijst meerdere malen bijgewerkt wanneer tussentijdse onderzoeksbevindingen daartoe aanleiding gaven.

### ***Hoofd- en deelvragen***

Op welke manier is er sprake van professionalisering van auditing bij de Auditdienst Rijk en wat betekent dit voor de auditor als professional?

Deelvragen:

1. Op welke wijze en in welke richting wil de ADR zich de komende jaren ontwikkelen?
2. Op welke manier zijn de Auditdienst Rijk en haar auditors bezig met de ontwikkeling van professionele kennis?
3. Hoe wordt invulling gegeven aan professionele praktijken bij de Auditdienst Rijk?
4. Op welke manieren krijgt professionele identiteit van auditing vorm bij de Auditdienst Rijk?

## ***Topiclijst interviews ADR***

### Introductie (voor interviews)

- Korte introductie over mezelf
- Onderzoek toelichten
- Doel van het interview en gang van zaken benoemen
- Benadrukken dat het interview wordt anoniem verwerkt
- Toestemming vragen voor geluidsopname

### Persoonlijke gegevens

- Functie: hoe omschrijf je jezelf?
- Titel
- Afdeling bij de ADR
- Bij de ADR sinds...

### Werkzaamheden

- Algemeen: wat en waar?
- Wat maakt jouw werk zo leuk?
- Wanneer is voor jou een opdracht succesvol afgerond?
- Wie zie je als je opdrachtgever?
- Werk je vooral in teams of ook vaak solo?
- Wat heeft je voorkeur?
- Werk je veel samen met auditors van andere clusters?
- Werk je veel samen met auditors van andere disciplines?
- Wat zie jij als het doel van je werkzaamheden?

### Professionele kennis

- Hoe is bijscholing, opleiding en dergelijke georganiseerd bij de ADR?
- Hoe werkt het hier bij de ADR precies met permanente educatie, onderwijs en dergelijke?
- Op welke manieren denk jij dat kennis gedeeld wordt binnen de ADR?
- Ben je daar zelf actief mee bezig?
- Met wie deel je kennis en hoe?
- Stel: je moet een audit uitvoeren over een nieuw en lastig onderwerp. Hoe ga je dan te werk? Aan wie vraag je hulp?

### Professionele praktijk

- Welke beroepsregels zijn bepalend voor je werkzaamheden?
- Op welke manier spelen beroepsregels een rol in je werkzaamheden?
- Zijn de beroepsregels vooral een houvast of ook een beperking?
- Hoe is de interne controle bij de ADR geregeld?
- Werk je volgens bepaalde, vooraf vastgestelde werkwijzen?

### Professionele identiteit en gemeenschap

- Hoe omschrijf je een auditor?
- Wie is jouw werkgever? Wie zijn je collega's?
- Ben je lid van een beroepsvereniging?
- Hoe ziet een auditor er uit? Waar herken ik een auditor aan?
- Kun je een auditor of zijn vaardigheden in drie kernwoorden omschrijven?
- Waarin onderscheidt een auditor zich van een andere professional bij de overheid?

#### De auditor als professional

- Welke vaardigheden zijn volgens jou essentieel voor een auditor als professional?
- Is een auditor meer een controleur of meer een adviseur?

#### Ontwikkeling van het vakgebied auditing

- Wat beschouw jij als de kern van de werkzaamheden van de auditor?
- Wat probeer jij te bereiken met een audit?
- Het je het gevoel dat auditing in de afgelopen jaren van aard of inhoud is veranderd?

#### Organisatie

- Neem je deel aan werkgroepen o.i.d. bij de ADR?
- Wat zijn de drie kernwaarden van de ADR? Kun je je hiermee identificeren?
- Wat zou jij anders doen, als je op de plaats van het MT zou zitten?

### III. Informanten

In de hieronder weergegeven tabel zijn de belangrijkste informanten in dit onderzoek opgenomen. Zoals afgesproken zijn zij allen geanonimiseerd. Ook de clusters waarbij zij werkzaam zijn, zijn geanonimiseerd. De nummering is volstrekt willekeurig. Wel wordt weergegeven welke functie of rol de medewerker vervult (clustermanager, financial, IT of operational auditor, omdat dit van invloed kan zijn op de informatie die gegeven werd.

Met respondenten A tot en met Q zijn interviews afgenomen. Met de overige respondenten in deze tabel zijn gesprekken gevoerd. Naast deze personen zijn ook informele gesprekken met dertig andere auditors of medewerkers gevoerd over aan het onderzoek gerelateerde onderwerpen. Deze personen zijn echter niet opgenomen in de tabel, tenzij informatie uit het gesprek direct in deze thesis is gebruik of expliciet naar het gesprek wordt verwezen.

Informant	Werkzaam als	Werkzaam bij
A.	Clustermanager	Cluster 1
B.	Clustermanager	Cluster 2
C.	Clustermanager	Cluster 3
D.	Operational auditor	Cluster 4
E.	Operational/financial auditor	Cluster 5
F.	IT auditor	Cluster 1
G.	Financial auditor	Cluster 6
H.	Financial auditor	Cluster 6
I.	Financial auditor	Cluster 6
J.	Operational auditor	Cluster 7
K.	Financial auditor	Cluster 7
L.	IT/operational auditor	Cluster 2
M.	Clustermanager	Cluster 8
N.	Operational auditor	Cluster 9
O. <sup>44</sup>	Financial auditor	Cluster 10
P.	Financial auditor	Cluster 8
Q.	Financial auditor	Cluster 11
R.	IT auditor	Cluster 3
S.	Financial auditor	Cluster 12
T.	Bedrijfsondersteuning	Cluster 13
U.	Directeur	n.v.t.
V.	Directeur	n.v.t.
W.	Algemeen directeur	n.v.t.
X	IT-auditor	Cluster 5
Y	Operational auditor	Cluster 5

Tabel 4. Informantenlijst

<sup>44</sup> Informant O wordt op eigen verzoek niet geciteerd.